

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

**KAMU GÖZETİMİ KURUMU BAĞIMSIZ DENETİM
DÜZENLEMELERİ: MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

Nimet Duygu ZİĞİNDERE

2501140641

Tez Danışmanı: Doç.Dr. Ayça Zeynep SÜER

İstanbul, 2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : NİMET DUYGU ZİGİNDERE Numarası : 2501140641
Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MUHASEBE Danışmanı : DOÇ.DR.AYÇA ZEYNEP SÜER
Tez Savunma Tarihi : 12.06.2019 Saati : 13.00
Tez Başlığı
KAMU GÖZETİMİ KURUMU BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİ: MESLEK
: MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA.

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış,
sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / GYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.RECEP PEKDEMİR		KABUL
DOÇ.DR.NERMİN ÇITAK		KABUL
DOÇ.DR.AYÇA ZEYNEP SÜER		KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
DOÇ.DR.AYÇA AKARÇAY ÖĞÜZ		
DOÇ.DR.NERGİS NALAN YAKAR		

ÖZ

KAMU GÖZETİMİ KURUMU BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİ: MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Nimet Duygu ZİĞİNDERE

Küreselleşme, gelişen ekonomi, finansal tablolaradaki bilgilere güven duyma ihtiyacı, bağımsız denetimi gerekli hale getirmiştir. KGK (Kamu Gözetim Kurumu) kurularak, bağımsız denetim faaliyetleri gözetim altına alınmıştır. Bağımsız denetim mesleği ile ilgili düzenlemeler getirilmiştir. Meslekte tarafsızlık ve bağımsızlık sağlanmaya çalışılmıştır.

Çalışmada, KGK bağımsız denetim düzenlemeleri bir anket uygulaması yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Uygulama bağımsız denetimde faaliyette bulunan meslek mensuplarına yapılmıştır. Bağımsız denetim düzenlemelerinin niteliği, yeterliliği, mesleğe olumlu ve olumsuz etkileri değerlendirilerek çeşitli öneriler getirilmiştir.

Anahtar Kelime: KGK, Bağımsız, Denetim

ABSTRACT

INDEPENDENT AUDIT REGULATIONS OF PUBLIC OVERSIGHT AUTHORITY: A RESEARCH ON PROFESSIONAL ACCOUNTANTS

Nimet Duygu ZİĞİNDERE

Globalization, the developing economy, the need to trust the information in the financial statements, made independent auditing necessary. The Public Oversight Authority is established and independent audit activities are taken under control. Regulations on independent auditing profession have been introduced. It has been tried to provide impartiality and independence in the profession.

In this study, independent auditing arrangements of the Public Oversight Authority were tried to be explained with using survey application. The survey was conducted to the members of the profession. The quality and adequacy of the independent audit arrangements, their positive and negative effects on the profession were evaluated and various suggestions were introduced.

Key Words: KGK, Independent, Audit

ÖNSÖZ

Bağımsız denetimin gözetimi, bağımsız denetime, işletmelerin finansal tablolarında sunulan bilgilerin bağımsızlık ve güvenilirliğine önemli ölçüde yarar sağlamaktadır. Çalışmanın amacı, Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun bağımsız denetim düzenlemelerinin incelenmesi bir araştırma ile düzenlemeler hakkında denetim faaliyetlerinde bulunan meslek mensuplarının görüşlerinin alınması ve bağımsız denetim mesleğine yönelik Kamu Gözetim Kurumu’ndan beklentilerin tespit edilmesidir. Çalışmada öncelikle denetim ve bağımsız denetime yönelik kavramsal açıklamalar yapılmış, hile ve usulsüzlükler ifade edilerek bağımsız denetimin gözetiminin gerekliliği vurgulanmıştır. Daha sonra KGK bağımsız denetim düzenlemeleri açıklanarak meslek mensuplarının düzenlemeler ile ilgili görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanmasındaki değerli katkı ve yardımlarından dolayı tez danışmanım Doç. Dr. Ayça Zeynep Süer’e, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı’ndaki tüm öğretim görevlilerine, başta eşim Orçun Zığındere olmak üzere bu dönemde yanımda olup bana destek ve güç veren aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xvii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xviii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETÇİLİK

1.1.Denetim ve Denetçilik Mesleği.....	3
1.1.1.Denetimin tanımı ve amacı	3
1.1.2.Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	4
1.1.3. Denetçilik Mesleği ve Denetçilik Mesleğinin Geleceği	5
1.2.Bağımsız Denetimin Önemi ve Tarihsel Gelişimi	8
1.2.1.Bağımsız Denetim.....	8
1.2.2. Bağımsız Denetimin Önemi.....	8
1.2.3.Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	10

1.3. Bağımsız Denetim Standartları	13
1.3.1.Genel İlke ve Sorumluluklar ile İlgili Standartlar.....	14
1.3.2. Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar	14
1.3.3. Bağımsız Denetim Kanıtları.....	15
1.3.4. Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması	15
1.3.5. Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama	15
1.3.6. Özel Alanlar	16
1.4. Kalite Kontrol Standartları	24

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU GÖZETİM KURUMU VE BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. Dünyada Yaşanan Muhasebe, Finans ve Denetim Usulsüzlükleri.....	26
2.2. Bağımsız Denetimde Üst Kurul Gözetimine Duyulan İhtiyaç.....	29
2.3.Dünyada ve Türkiye’de Kamu Gözetimi Kurumundan Önceki Durum	38
2.3.1. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Üzerindeki Etkileri	45
2.4.Dünyada Kamu Gözetiminde Görevli Üst Kurullar.....	47
2.5.Türkiye’de Bağımsız Denetimin Kamu Gözetimi	52
2.5.1.Kamu Gözetim Kurumunun Kuruluşu ve Yapısı.....	52
2.5.2.Kamu Gözetim Kurumunun Görev ve Yetkileri.....	53

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU GÖZETİM KURUMU DÜZENLEMELERİ

3.1. Kamu Gözetim Kurumu’nun Bağımsız Denetimle İlgili Düzenlemeleri	55
3.1.1.Kamu Gözetim Kurumu’nun Bağımsız Denetime İlişkin Genel Düzenlemeleri	55
3.1.2. Kamu Gözetim Kurumu’nun Denetim Kurumlarına Yönelik Düzenlemeleri	57
3.1.3.Kamu Gözetim Kurumu’nun Bağımsız Denetim Konusunda Meslek Mensuplarına Yönelik Düzenlemeleri	59
3.1.4. Kamu Gözetim Kurumu’nun Bağımsız Denetimde Kalite ve Güvenilirliğe Yönelik Düzenlemeleri	64
3.2. Kamu Gözetim Kurumu’nun Bağımsız Denetimle ilgili Çalışmaları ve Değerlendirme.....	76
3.3. Kamu Gözetim Kurumu’nun Bağımsız Denetimle ilgili Hedef ve Stratejileri.....	81

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KGK BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİ KONUSUNDA MESLEK MENSUPLARININ DÜŞÜNCELERİ ÜZERİNE ARAŞTIRMA

4.1. Üst Kurulların Bağımsız Denetim’e Etkileri Üzerine Yapılan Araştırmalar ve Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumu’ndan Beklenen Etkiler	85
4.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi	87
4.3. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Kısıtları	87
4.4. Araştırmanın Metodolojisi	88

4.4.1. Araştırmanın Ön Çalışmaları ve Araştırma Sorularının Tespiti	88
4.4.2. Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri.....	90
4.4.3. Araştırmanın Ana kütlesi ve Örneklemesi.....	91
4.4.4. Veri Toplama Yöntem ve Aracı.....	91
4.4.5. Kullanılan Ölçeğin Güvenilirliği ve Geçerliliği	92
4.5. Araştırma Verilerinin Analizi ve Ulaşılan Sonuçlar	92
4.5.1. Katılımcıların Özellikleri	93
4.5.2. Araştırma Sorularına Yönelik Tanımsal İstatistikler	105
4.5.3. Kamu Gözetim Kurumu Bağımsız Denetim Düzenlemelerine Yönelik Meslek Mensubu Algılarının Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Analizi	107
4.5.3.1. Kamu Gözetim Kurumu’nun Denetim Şirketlerinin Gözetimini Gerçekleştirecek Nitelikte Personele Sahip Olmasına Yönelik Meslek Mensubu Algıları İle Meslek Mensuplarının Ünvanı Arasındaki Farkın Testi.	107
4.5.3.2. Kamu Gözetim Kurumu Tarafından Zorunlu Tutulan Sürekli Eğitim Faaliyetlerinin Denetçilerin Mesleki Bilgi Düzeylerini Artırmasına Yönelik Meslek Mensubu Algıları ile Meslek Mensuplarının Eğitim Durumu Arasındaki Farkın Testi.....	109
4.5.3.3. Kamu Gözetim Kurumu’nun Kurulmasının Denetim Mesleğine Duyulan Saygınlığı Artırmasına Yönelik Meslek Mensubu Algıları ile Meslek Mensuplarının Eğitim Durumu Arasındaki Farkın Testi.	111
4.5.3.4. Kamu Gözetim Kurumu’nun Bağımsız Denetim Düzenlemelerinin Denetimde Mesai Saatlerini Artırmasından Dolayı	

Denetim Mesleğinin Tercih Edilebilirliğini Olumsuz Yönde Etkilemesine Yönelik Meslek Mensubu Algıları ile Meslek Mensuplarının Aktif Olarak Denetim Yapma Durumları Arasındaki Farkın Testi.....	113
4.5.3.5. Kamu Gözetim Kurumu’nun Denetimde Bağımsızlığı Zedeleyen Hususları Önleme Çalışmalarının Yeterliliğine Yönelik Algıları ile Meslek Mensuplarının Ünvanı Arasındaki Farkın Testi.	115
4.5.3.6. Meslek Mensuplarının BOBİ FRS Hakkında Bilgi Sahibi Olmaları ile Meslek Mensuplarının Aktif Denetim Yapma Durumları Arasındaki Farkın Testi.	117
4.5.3.7. Kamu Gözetim Kurumu’nun Meslek İle İlgili Düzenlediği Toplantıların Faydalı Olmasına Yönelik Algıları ile Meslek Mensuplarının Eğitim Durumu Arasındaki Farkın Testi.....	119
4.5.3.8. Kamu Gözetim Kurumu’nun Yaptırım ve Cezalarının Caydırıcılığına Yönelik Meslek Mensubu Algıları ile Meslek Mensuplarının Ünvanı Arasındaki Farkın Testi.	121
4.5.3.9. Kamu Gözetim Kurumu’nun Gözetim Fonksiyonu Sonucu Denetimden Geçmiş Finansal Tablolara Güvenin Artmasına Yönelik Meslek Mensubu Algıları ile Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Şirketteki Ünvanı Arasındaki Farkın Testi.	123
4.5.3.10. Kamu Gözetim Kurumu’nun Rotasyon Düzenlemelerinin Denetim Bağımsızlığını Olumlu Yönde Etkilemesine Yönelik Meslek Mensubu Algıları ile Meslek Mensuplarının Denetimini Yaptığı Müşteri Portföyünün Yüzdesel Dağılımı Arasındaki Farkın Testi.....	127
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	132
KAYNAKÇA	135

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Bölgelere göre hile tespit yöntemleri	30
Tablo 2. Bölgelere göre hile tespit yöntemleri	31
Tablo 3. Geçiş Dönemi eğitimleri veren üniversiteler	60
Tablo 4. Sözleşme Bildirimleri Üzerinde Yürütülen Gözetim Faaliyetleri.	72
Tablo 5. Gelir Bildirimleri Üzerinde Yürütülen Gözetim Faaliyetleri.	73
Tablo 6. Şeffaflık Raporu Bildirimleri Üzerinde Yürütülen Gözetim Faaliyetleri.	75
Tablo 7. Mevzuatımıza Kazandırılan Uluslararası Denetim Standartlarına İlişkin Özet	77
Tablo 8. 2017 Yılı Bağımsız Denetçilik Sınavı Verileri	78
Tablo 9. Toplam Denetçi Sayısı	79
Tablo 10. Yıllar itibarı ile bağımsız denetim kuruluşu yetkilendirmeleri	79
Tablo 11. 2017 yılında tescil edilen bağımsız denetim kuruluşlarının illere göre dağılımı	80
Tablo 12. Meslek Mensuplarının Cinsiyetine Göre Frekans Dağılımı	93
Tablo 13. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Frekans Dağılımı	93
Tablo 14. Meslek Mensuplarının Ünvanlarına Göre Frekans Dağılımı	94
Tablo 15. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu Bağımsız Denetçilik Belgesine Sahip Olup Olmama Durumlarına Göre Frekans Dağılımı	94
Tablo 16. Meslek Mensuplarının Aktif Olarak Denetim Yapma Durumlarına Göre Frekans Dağılımı	95

Tablo 17. Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Şirketteki Ünvanlarına Göre Frekans Dağılımı	95
Tablo 18. Meslek Mensuplarının Son Üç Yılda Denetim Yaptıkları Müşteri Portföyüne Göre Frekans Dağılımı	96
Tablo 19. Meslek Mensuplarının “KGK, denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirecek yeterli nitelikte personele sahiptir.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı	96
Tablo 20. Meslek Mensuplarının “KGK gözetim fonksiyonu ile ülkemizde denetimden geçmiş finansal tablolara olan güven artmıştır.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı	97
Tablo 21. Meslek Mensuplarının “KGK tarafından zorunlu tutulan sürekli eğitim faaliyetleri denetçilerin mesleki bilgi düzeylerini artırmaktadır.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı	98
Tablo 22. Meslek Mensuplarının “KGK’nın kurulması denetim mesleğine duyulan saygınlığı artırmıştır.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı	98
Tablo 23. Meslek Mensuplarının “KGK’nın bağımsız denetim düzenlemeleri denetimde mesai saatlerini arttırdığı için denetim mesleğinin tercih edilebilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı	99
Tablo 24. Meslek Mensuplarının “KGK’nın bağımsız denetim düzenlemeleri, denetim şirketlerindeki kalite kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkı sağlamaktadır.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı	100
Tablo 25. Meslek Mensuplarının “KGK’nın denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmaları yeterlidir.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı	101

Tablo 26. Meslek Mensuplarının “KGK’nın rotasyon düzenlemeleri denetimin bağımsızlığını olumlu yönde etkilemektedir.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı	102
Tablo 27. Meslek Mensuplarının “KGK’nın yayımladığı, 2018 yılında uygulamaya geçecek olan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” hakkında bilgi sahibiyim.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı	103
Tablo 28. Meslek Mensuplarının “KGK’nın meslek ile ilgili düzenlediği toplantılar faydalı olmaktadır.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı	104
Tablo 29. Meslek Mensuplarının “Kamu Gözetim Kurumu tarafından uygulanan yaptırım ve cezalar caydırıcıdır.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı	104
Tablo 30. Meslek Mensuplarının “Kamu Gözetim Kurumu’nun bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik ifadelerin önem derecelerine ilişkin tanımsal istatistikler	105
Tablo 31. Meslek Mensuplarının Ünvanı ile Kamu Gözetim Kurumu’nun Denetim Şirketlerinin Gözetimini Gerçekleştirecek Nitelikte Personele Sahip Olmasına Yönelik Algıları Arasındaki Farkın Testi	108
Tablo 32. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu’nun Denetim Şirketlerinin Gözetimini Gerçekleştirecek Nitelikte Personele Sahip Olmasına Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler	109
Tablo 33. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumu İle Kamu Gözetim Kurumu Tarafından Zorunlu Tutulan Sürekli Eğitim Faaliyetlerinin Denetçilerin Mesleki Bilgi Düzeylerini Artırmasına Yönelik Algıları Arasındaki Farkın Testi	110

Tablo 34. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu Tarafından Zorunlu Tutulan Sürekli Eğitim Faaliyetlerinin Denetçilerin Mesleki Bilgi Düzeylerini Artırmasına Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler	111
Tablo 35. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumu ile Kamu Gözetim Kurumu'nun Kurulmasının Denetim Mesleğine Duyulan Saygınlığı Artırmasına Yönelik Algıları Arasındaki Farkın Testi	112
Tablo 36. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu'nun Kurulmasının Denetim Mesleğine Duyulan Saygınlığı Artırmasına Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler	112
Tablo 37. Meslek Mensuplarının Aktif Olarak Denetim Yapma Durumu İle Kamu Gözetim Kurumu'nun Bağımsız Denetim Düzenlemelerinin Denetimde Mesai Saatlerini Artırmasından Dolayı Denetim Mesleğinin Tercih Edilebilirliğini Olumsuz Yönde Etkilemesine Yönelik Algıları	114
Tablo 38. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu'nun Bağımsız Denetim Düzenlemelerinin Denetimde Mesai Saatlerini Artırmasından Dolayı Denetim Mesleğinin Tercih Edilebilirliğini Olumsuz Yönde Etkilemesine Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler	115
Tablo 39. Meslek Mensuplarının Ünvanı İle Kamu Gözetim Kurumu'nun Bağımsız Denetimde Bağımsızlığı Zedeleyen Hususları Önleme Çalışmalarının Yeterliliğine Yönelik Algıları Arasındaki Farkın Testi	116
Tablo 40. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu'nun Bağımsız Denetimde Bağımsızlığı Zedeleyen Hususları Önleme Çalışmalarının Yeterliliğine Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler	117
Tablo 41. Meslek Mensuplarının Aktif Denetim Yapma Durumları ile BOBİ FRS Hakkında Bilgi Sahibi Olmaları Arasındaki Farkın Testi	118
Tablo 42. Meslek Mensuplarının BOBİ FRS Hakkında Bilgi Sahibi Olmalarına Yönelik Tanımsal İstatistikler	118

Tablo 43. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumuna Göre, Kamu Gözetim Kurumu'nun Meslek İle İlgili Düzenlediği Toplantıların Faydalı Olmasına Yönelik Algıları Arasındaki Farkın Testi	120
Tablo 44. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumuna Göre, Kamu Gözetim Kurumu'nun Meslek İle İlgili Düzenlediği Toplantıların Faydalı Olmasına Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler	120
Tablo 45. Meslek Mensuplarının Ünvanı İle Kamu Gözetim Kurumu'nun Yaptırım ve Cezalarının Caydırıcılığına Yönelik Algıları Arasındaki Farkın Testi	122
Tablo 46. Meslek Mensuplarının Ünvanına Göre, Kamu Gözetim Kurumu'nun Yaptırım ve Cezalarının Caydırıcılığına Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler	122
Tablo 47. Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Şirketteki Ünvanı İle Kamu Gözetim Kurumu'nun Gözetim Fonksiyonu Sonucu Denetimden Geçmiş Finansal Tablolara Güvenin Artmasına Yönelik Algıları Arasındaki Farkın Testi	124
Tablo 48. Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Şirketteki Ünvanına Göre, Kamu Gözetim Kurumu'nun Gözetim Fonksiyonu Sonucu Denetimden Geçmiş Finansal Tablolara Güvenin Artmasına Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler	124
Tablo 49. Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Şirketteki Ünvanına Göre, Kamu Gözetim Kurumu'nun Gözetim Fonksiyonu Sonucu Denetimden Geçmiş Finansal Tablolara Güvenin Artmasına Yönelik Algılarına Ait Varyansların Eşitliği	125
Tablo 50. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu'nun Gözetim Fonksiyonu Sonucu Denetimden Geçmiş Finansal Tablolara Güvenin Artmasına Yönelik Algılarında Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Şirketteki Ünvanlarının Birbirleriyle olan ilişkisi	126

Tablo 51. Meslek Mensuplarının Denetimini Yaptığı Müşteri Portföyünün Yüzdesel Dağılımı İle Kamu Gözetim Kurumu’nun Rotasyon Düzenlemelerinin Denetim Bağımsızlığını Olumlu Yönde Etkilemesine Yönelik Algıları Arasındaki Farkın Testi	128
Tablo 52. Meslek Mensuplarının Denetimini Yaptığı Müşteri Portföyünün Yüzdesel Dağılımına Göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun Rotasyon Düzenlemelerinin Denetim Bağımsızlığını Olumlu Yönde Etkilemesine Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler	129
Tablo 53. Meslek Mensuplarının Denetimini Yaptığı Müşteri Portföyünün Yüzdesel Dağılımlarına Göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun Rotasyon Düzenlemelerinin Denetim Bağımsızlığını Olumlu Yönde Etkilemesine Yönelik Algılarına Ait Varyansların Eşitliği	130
Tablo 54. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu’nun Rotasyon Düzenlemelerinin Denetim Bağımsızlığını Olumlu Yönde Etkilemesine Yönelik Algılarında Denetimini Yaptığı Müşteri Portföyünün Yüzdesel Dağılımlarının Birbirleriyle olan İlişkisi	130

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. KGK Organizasyon Şeması.....	54
---------------------------------------	----



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
A.B.D.	Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	Association of Certified Fraud Examiners (Sertifikalı Hile (ya da Suistimal) İnceleme Uzmanları Kuruluşu)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü)
ASB	Auditing Standards Board (Denetim Standartları Kurulu)
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
CEO	Chief Executive Officer
CPA	Certified Public Accountants (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler)
CPAB	Canadian Public Accountability Board (Kanada Kamu Gözetim Kurulu)
EGAOB	European Group of Auditor Oversight Bodies (Avrupa Denetim Gözetim Kurumları)
FCR	Financial Reporting Council (Finansal Raporlama Komitesi)
FEE	The Federation Des Experts Comptables Europeans (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)
H3C	Haut Conseildu Commissariataux Comptes

IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IAPC	International Auditing Practices Committee (Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi)
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England of Wales (İngiltere ve Galler Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)
ICOFR	Internal Control over Financial Reporting
IFAC	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFIAR	(Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu)
IOSCO	International Organization Of Securities Commissions (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonu Düzenlemeleri)
ISACA	Information Systems Audit and Control Association (Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği)
ISB	Independence Standards Boards (Bağımsızlık Standartları Kurulu)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeri)
GM	General Motors
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KEP	Kayıtlı Elektronik Posta
KGK	Kamu Gözetim Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KKS	Kalite Kontrol Standartları

M.Ö.	Milattan Önce
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MUFAD	Muhasebe ve Finansman Dergisi
NIVRA	Royal Netherlands Institute of Register Accountants (Hollanda Muhasebe Meslek Kuruluşu)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board (Kamu Gözetim Kurulu)
POB	Professional Oversight Board (Profesyonel Gözetim Kurulu)
POBSA	Public Oversight Bodies for Statutory Auditors
SBG	Sözleşme bilgi sistemi
SEC	Security Exchange Commission (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu)
SECPS	Securities and Exchange Practice Section (Menkul Kıymetler ve Borsa Uygulamaları Bölümü)
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler
SOA	Sarbanes Oxley Act (Sarbanes Oxley Kanunu)
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
T. C.	Türkiye Cumhuriyeti
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMÖB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
YMM	Yeminli Mali Müşavir
Y.Y.	Yüzyıl
WPK	(Alman Muhasebe Meslek Örgütü)
XBRL	Extensible Business Reporting Language (Genişletilebilir Raporlama Dili)

GİRİŞ

İşletmelerin büyümesi, gelişen ekonomi, finansal tablo kullanıcılarının güvenilir bilgiye olan ihtiyacı bağımsız denetime gereksinimi artırmıştır. Dünyada yaşanan muhasebe ve denetim usulsüzlükleri bağımsız denetimin gözetimini gerekli hale getirmiştir. Bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirmek, bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler getirmek, bağımsız denetimde kalite ve güven ortamını sağlamak amacıyla Kamu Gözetim Kurumu kurulmuştur.

Bu çalışmada amaç, Türkiye’deki Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun bağımsız denetim düzenlemelerinin incelenmesi ve meslek mensuplarının düzenlemeler ile ilgili görüşlerinin bir araştırma ile ortaya konulmasıdır.

Çalışmanın birinci bölümünde, denetim ve denetçilik mesleği kavramları açıklanmıştır. Denetimin amacı, tarihsel gelişimi, denetçilik mesleğinin geleceği anlatılmıştır. Çalışmada bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetimin önemi, bağımsız denetimin tarihsel gelişimi ve bağımsız denetim standartları ile kalite kontrol standartları anlatılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, dünyada yaşanan muhasebe ve denetim usulsüzlükleri, bağımsız denetimde üst kurul gözetime duyulan ihtiyaç, dünyada ve Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumu’ndan önceki durum, yeni Türk Ticaret Kanunun’un bağımsız denetime etkileri, dünyada ve Türkiye’de üst kurullar ve Kamu Gözetim Kurumu’nun kuruluşu, yapısı, görev ve yetkileri açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, Kamu Gözetim Kurumu’nun bağımsız denetime ilişkin genel düzenlemeleri, denetim kurumlarına yönelik düzenlemeleri, meslek mensuplarına yönelik düzenlemeleri ve kalite güvenilirliğine yönelik düzenlemeleri anlatılmıştır. Kamu Gözetim Kurumu’nun bağımsız denetim ile ilgili çalışmaları anlatılarak bağımsız denetimle ilgili hedef ve stratejileri açıklanmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde Kamu Gözetim Kurumu’nun bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik meslek mensuplarının algılarını ölçmek amacıyla

yapılan anket çalışmasına yer verilmiştir. Bu bölümde ilk olarak st kurulların bağımsız denetime etkileri üzerine yapılan araştırmalar ve Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumu’ndan beklenen etkiler anlatılmıştır. Araştırmanın metodolojisi açıklanarak araştırma verilerinin analizi ve analiz sonuçları ifade edilmiştir. Çalışmanın sonuçları özetlenerek, Kamu Gözetim Kurumu düzenlemelerine yönelik araştırmacılara önerilerde bulunulmuştur.



BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETÇİLİK

1.1.Denetim ve Denetçilik Mesleği

Denetim olgusu ve denetim mesleği, geçmişten günümüze kadar mali ve ekonomik piyasalarda yaşanan gelişmeler, denetim standartlarındaki dönüşüm, şirket skandalları, kanunlar ve yönetmeliklerle ilgili düzenlemeler sonucu değişim ve gelişim göstermiştir. Bu gelişmelere geçmeden önce denetim ve denetimin amacının açıklanmasında fayda görülmektedir.

1.1.1.Denetimin tanımı ve amacı

“Denetim, iktisadî faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacı ile tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik süreçtir¹.”

Denetiminin amaçları şu başlıklar altında toplanabilmektedir. Bunlar²:

- İktisadî faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluğunu araştırmak, mali tablolar hakkında ilgi duyanlara rapor vermek,
- Hata ve hileleri tespit etmek,
- Hata ve hilelere engel olmak,
- Yönetime tavsiyelerde bulunmaktır.

Kamuda ve özel sektörde düzenleyici sistemin önemli bir ögesi bir parçası olan denetim fonksiyonu, farklı amaç, içerik, metodoloji ve çeşitlerde icra edilir. Denetim yönetimde verimlilik ve etkinliğin sağlanmasında kontrol edici ve düzenleyici rol üstlenmektedir.³

Denetim, mali nitelikteki işlemlere yönelik ortaya atılan iddiaların önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluğunun araştırılması ve sonuçların kullancılara

¹Auditing Concepts Committee: Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. The Accounting Review Vol.47,Supp.1972,s18.

²Prof. Dr. Ersin Güredin, **Denetim**, İstanbul, Beta Basım, 2000, s.5

³Musa Kayrak, Denetim Başarısızlığı Kavramı: Nedenleri, Sonuçları ve Çözüm Önerileri, Niğde Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Ocak 2015, s.1

aktarılabilmesi için tarafsız olarak kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi olarak yürütülen sistematik bir süreçtir.⁴

Muhasebe denetiminin kökenlerinin M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar dayandığı belirtilmektedir⁵. Bu yıllarda Eski Roma ve Mısır'da kamu maliyesinin ve mali işlemlerin, hesap sorgusu sisteminde denetleme organları tarafından denetlendiğine dair bilgiler mevcuttur⁶.

1.1.2.Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim faaliyetinde bulunan kişilere verilen denetçilik unvanı (auditor), ilk olarak İngiltere'de 1289 yılında kullanılmıştır. Bu mesleğe yönelik ilk meslekî örgüt ise 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. Ayrıca XIX. yüzyıl başlarından itibaren İngiltere'de büyük önem kazanan denetim mesleğine yönelik yasal düzenlemelerin de 1845 yılında yapıldığı görülmektedir. Bu düzenlemelerle demiryolu şirketlerinin finansal tablolarının denetlenmesine ek olarak çıkarılan İngiliz Şirketler Kanunu ile sınırlı sorumlu şirketlerin denetim zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca 1850 yılında "İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü" tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. Fransa'da ise denetim fonksiyonu kamu şirketlerinin hesaplarının bir ya da daha fazla kontrolör tarafından denetlenmesi amacıyla 1867 yılında çıkartılan "Companies Charter" yasası ile başlamıştır. Bu gelişimleri takiben İngiltere'den Amerika'ya göç eden muhasebeciler tarafından, 1880 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde Quebec Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü ve 1886 yılında New York'ta Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği kurulmuştur. Aynı yıl "Yeminli Muhasebe Uzmanları Kanunu" da kabul edilmiştir. Ayrıca Amerika Birleşik Devletleri'nde denetlenmiş ilk mali tablo 1901 yılında Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CPA - CertifiedPublicAccountants) tarafından yayınlanmıştır⁷.

⁴ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Ankara: Arıkan Yayınları, 2007, s.5.

⁵ Çağrı Köroğlu, "Türkiye'de Cumhuriyetin İlanından GünümüzeKadar Muhasebe Denetimi Konusunda YaşananGelişmeler", **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**Yıl: Temmuz 2015, Cilt-Sayı: 8 (3), s.32

⁶ Vasfi Haftacı, **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.2011, s.1.

⁷ Şaban Uzun ve diğerleri, "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1", **Mali Çözüm Dergisi**, 95, 2009, s.128.

Osmanlı İmparatorluğu (1299 - 1922) döneminde ise devletin mali yönetiminin aracı olarak gelişen muhasebe ve denetim faaliyetleri, devlete ait gelir ve giderlerin izlenmesi ve denetlenmesine yönelik olarak yürütülmüştür. Bu amaçla 1879 yılında, günümüzde de varlığını sürdüren T. C. Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu kurulmuştur. (Güvemli, 2001: 646). Türkiye’de muhasebe denetçiliğinde denetim faaliyetleri, mahkemelerde uzmanlık alanında bilirkişilik yapmayla başlamış, 1926 - 1934 yılları arasında alanında iyi bilinen muhasebe meslek mensuplarının vergi denetimiyle devam etmiştir. Ayrıca muhasebe ve denetim uygulamaları üzerinde Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan anonim şirketlerde denetçilerin sorumlulukları ile ilgili hükümlerin meslek üzerinde etkili olduğu da belirtilmektedir⁸.

Ticaretin küreselleşmesiyle yaşanan ekonomik, sosyal, teknolojik gelişmeler sonucunda, güvenilir ve doğru bilgiye ulaşma ihtiyacı, çıkar çatışmaları ve muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı gibi etkenlere bağlı olarak denetim ihtiyacı ortaya çıkmıştır⁹.

Küreselleşme ile birlikte çok uluslu şirketlerin artması, finansal piyasaların entegre olması sonucunda denetim de belli uluslararası standartlara göre yapılmaya başlanmıştır. Yaşanan şirket skandalları denetimin önemini artırmıştır.

1.1.3. Denetçilik Mesleği ve Denetçilik Mesleğinin Geleceği

Denetçi, denetim faaliyetlerini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve deneyimi bulunan, ahlakî özellikleresahip, çalışmalarında yeterli özeni gösteren ve bağımsız davranan bir bireydir¹⁰.

Denetçinin şu özellikleri taşıması gerekmektedir¹¹:

- Denetçi bağımsız olmalıdır,
- Denetçi yeterli meslekî bilgi ve tecrübeye sahip olmalıdır,

⁸Uzay ve diğerleri, a.g.e., s.130

⁹ Lerzan Kavut ve diğerleri, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul: İSMMMO Yayınları 130. 2009, s.13-15.

¹⁰Ümit Ataman, Nejat Bozkurt ve Rüstem Hacırüstemoğlu. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım. 2000. s.21.

¹¹Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi 1998, s.17.

- Denetçi çalışmalarında meslekî özen göstermelidir,
- Denetçi yüksek kişisel ve ahlakî nitelikler taşımalıdır.

Üç Grup denetçi bulunmaktadır¹²:

- Bağımsız Denetçi
- İç Denetçi
- Kamu Denetçisi

Denetçi türlerinden bağımsız denetçi; bağımsız denetim faaliyetini sürdüren, mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, denetim işini yaptığı firmayla hizmet ilişkisi olmayan, ücretkarşılığında çalışan, meslek ilkelerine ve disiplinine uygun davranan, serbest meslekle uğraşan muhasebe uzmanı veya işletmelerdir¹³.

Denetçi türlerinden olan iç denetçinin ilk ana fonksiyonu, işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini tetkikleyip değerlendirmektir¹⁴. İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması işletmede hile ve suistimallerin önlenmesi ve işletmenin geleceği açısından önemlidir¹⁵. Yapılan bu değerlendirmeler bir rapor olarak hazırlanıp yönetim kadrosuna sunulmaktadır. Yönetime hizmet gayesiyle hareket eden iç denetçiler, şu faaliyetlerde bulunurlar¹⁶;

- Firmada hazırlanan bütün muhasebe bilgilerini ve raporların güvenilirliğini tetkik etme,
- Firmada kurulan faaliyetlerin etkinliğini inceleme ve değerlendirme,
- İşletme yönetimince saptanmış olan politika, plan ve standartlara uygunluk düzeyini saptama,
- Firma yönetimince yapılması istenen özel denetim uygulamalarını gerçekleştirme,

¹²Prof. Dr. Ersin Güredin, Denetim, İstanbul, Beta Basım,10.Baskı, 2000,Ekim

¹³ Aytekin Çelik, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005, s.43.

¹⁴ Arthur W. Holmes ve Wayne S. Owermtter, **Muhasebe Denetimi “Auditing”Standartları ve Yöntemleri**,(Çev. Oğuz Göktürk), 8.b., Bilimsel Yayınlar Derneği Yayını, C. 1, 1975, s.17.

¹⁵ Ahmet Aktürk, “İşletme Yöneticilerinin İç Kontrol Yanılgıları: Antalya Gıda Üretim Sektöründe Bir Araştırma”, **Journal of Yasar University**, 2015, 10(39),s.65-67.

¹⁶ Gürbüz, **a.g.e.**, s.23.

- Dış denetçilerin yaptıkları faaliyetlerde destek sağlama.

Denetçi türlerinden bir diğeri de kamu denetçileridir. Kamu denetçileri, devlete bağlı kurumlarda ücretli olarak denetim mesleğini icra eden denetçilerdir. Kamu denetçilerinin görevi kamu ve özel firmaların devletin ekonomik politikasına, yönetmeliklere, yasalara ve kamu yararına uygun davranıp davranmadıklarını gözlemlemek ve denetlemektir¹⁷.

Denetçilik mesleğini icra eden kişilerin eğitilmiş, uluslararası denetim standartlarına hakim, bağımsız, ahlaklı, etik değerlere önem veren, sorumluluk sahibi kişiler olması gerekmektedir.

Bağımsız denetçilik dünyada önemli ve geleceği olan bir meslektir. Türkiye’de bağımsız denetçilik mesleğinin gelişebilmesi ve denetim kalitesinin artırılması için bağımsız denetçi adaylarının eğitilmesi gereklidir.

Bağımsız denetimin toplum ve ülke ekonomisi adına verilen görevi beklentiler doğrultusunda gerçekleştirebilmesi için bağımsız denetim faaliyetinin etkin yürütülebileceği bir ortamın/ çevrenin olması gerekmektedir¹⁸. Ülkemizde bağımsız denetimin Kamu Gözetim Kurumu (KGK) gözetiminde yapılması ile bağımsız denetim ve denetçilik mesleği daha da gelişecektir.

Denetçilik mesleği ile ilgili bağımsız denetim alanında 6102 sayılı TTK (Türk Ticaret Kanunu) kanun kapsamında düzenlemeler yapılarak denetçi olabilecek kişilerde olması gereken özellikler belirtilmiştir. TTK’ya göre denetçi, bağımsız denetim yapma sebebiyle 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanununa göre ruhsat almış olan, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilen kişiler veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleridir¹⁹. 6335 sayılı kanunun 19. maddesinde denetçi vasfına sahip olamayacak kişilerin özellikleri belirtilmiştir. Kanuna göre, denetlenecek şirketin ortakları, yöneticisi,

¹⁷Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11. b., İstanbul: Arıkan Basım, 2007, s.21.

¹⁸Saim Üstündağ, Türkiye’de Denetim Sektörünün Sorunları ve Geleceği, Deoitte Türkiye.

¹⁹<http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2010/04/6102-15.08.2016-guncel.pdf>, erişim tarihi:20.02.2016.

sahibi, mevcut çalışanları ve son üç yıl içindeki çalışanları, denetlenecek şirkete bağlı olan şirketlerin sahibi, ortakları, denetlenecek şirket yöneticileri ile üçüncü dereceye kadar akrabalık ilişkisi olanlar ve şirketin finansal tablolarının hazırlanmasında katkı sahibi olanlar denetime tabi olacak şirkete denetçi vazifesinde bulunamazlar²⁰.

1.2.Bağımsız Denetimin Önemi ve Tarihsel Gelişimi

1.2.1.Bağımsız Denetim

Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (AICPA), 1953 yılında bağımsız denetimi tanımlamıştır. Bu tanıma göre; “Bağımsız denetim, denetim kuruluşları tarafından kamuya ve işletme ile ilgili diğer kişi ve kuruluşlara sunulmak üzere düzenlenen mali tabloların gereğince doğru, gerçeğe uygun, muhasebe dönemleri arasında tutarlı ve muhasebe ilkelerine uygun düzenlendiğine ilişkin görüş verebilmek amacıyla yapılan incelemedir”²¹.

Bağımsız denetleme, “ortaklıkların ve yardımcı kurumların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kurumları tarafından görev verilen yetkili denetleme personeline bu kurumlar için, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme neticelerine göre düzenlenmiş finansal tabloların, 2499 sayılı Kanun kapsamında gerçeği gösterip göstermediğinin saptanması ve rapora dayandırılmasıdır”²².

1.2.2. Bağımsız Denetimin Önemi

Bağımsız denetim, bazı sosyal gruplara farklı faydalar sağlamakta ve iktisadi hayatın düzenlenmesinde rol oynamaktadır. Bağımsız denetimin uygulama yaşamına sağladığı faydaları, denetlenen firmaya sağlanan faydalar, kamu kurumlarına sağlanan faydalar, çalışma yaşamının başka üyelerine sağlanan faydalar olarak gruplandırılabilir²³.

²⁰ Hakan Özçelik ve diğerleri, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, 2014

²¹The American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts.

²² Resmi Gazete, Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, 13.12.1987 Tarih ve 19663 Sayılı Resmi Gazete,md.5.

²³Güredin, **a.g.e**, s.16.

Bilgi asimetrisi, bilgi riski ve çıkar çatışması bağımsız denetime olan ihtiyacı artırmaktadır. Finansal tablolara güven duyulabilmesi için bu risklerin ortadan kaldırılmasında ve azaltılmasında bağımsız denetim önemli rol oynamaktadır. Bilgi asimetrisi, bir işletmenin taraflarından birinin diğerine göre daha fazla bilgiye sahip olması ile ortaya çıkar. Bilgi asimetrisi kusurlu veya yetersiz bilgiden kaynaklanabilir. Şirket yöneticileri ile yatırımcılar arasında bilgi asimetrisi olması, yatırımcının işletme ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmadan yatırım ilişkisi kurmasına neden olacaktır²⁴. Mali tabloların hazırlanmasından sorumlu şirket yöneticileri ile mali tablo kullanıcıları arasında çıkar çatışmaları olabilir. Şirket yöneticileri şirketi başarılı göstererek bu başarıdan prim elde etmeyi hedefleyebilmektedir. Ancak bu durum bazı koşullarda şirketin olduğundan farklı gösterilmesine neden olabilmektedir. Şirketin durumunun olduğundan farklı gösterilmesi hissedarların kararlarını olumsuz etkileyebilir. Bu durum şirket yöneticileri ile hissedarlar arasında çıkar çatışmasına neden olmaktadır²⁵. Bilgi riski, işletme tarafından yayımlanan finansal tabloların ve karar alıcılara etki eden bilgilerin önemli ölçüde hatalı ve yanıltıcı olma olasılığıdır. Bilgi riskinin sebepleri; bilginin uzaklığı, bilgi sağlayıcılar ile bilgi kullanıcıları arasındaki çıkar çatışması, işletmedeki bilgilerin karmaşıklığıdır. Yatırımcıların kararlarında bilgi riski önemli yer tutmaktadır. Karar alıcılar bilgi riski seviyesinin düşük olmasını beklemektedir²⁶. Bağımsız denetim, sermaye piyasalarına olan güvenin artmasına, halkın bilgilendirilmesine sermaye piyasasında güven ve istikrar ortamının sağlanmasına, bilgilerin güvenilirliğinin artırılmasına katkı sağlamaktadır. Bağımsız denetim faaliyeti, sermaye piyasasında hem özel hem de kamu kesimi yönünden büyük faydalar temin etmektedir²⁷.

²⁴ Mesjasz Krakov, “Ekonomik Güvenlik”, Uluslararası İlişkiler, Cilt5, S18, s132.

²⁵ C.Niyazi Durmuş ve Oktay Taş, “SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim”, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım.

²⁶ Alvin A.Arens, Randal J.Elder, Mark S.Beasley, “Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach”, New Jersey: Prentice Hall, 2006, s6.

²⁷ Yaşar Karayalçın, **Muhasebe Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü 1988, s.205.

1.2.3.Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim kavramı, 20. yüzyılda kullanılmaya ve yürütülmeye başlanmış ise de, ticaretin başladığı dönemlerden beri “denetim” gerçekleştirilmekte olduğu savunulur. Tarihçiler, mali nitelikteki işlemlerin kayıt altına alınmasının ilk uygarlıkların kurulduğu Ortadoğu’da M.Ö. 4000 senelerine kadar gittiğini iddia etmektedir. Vergi gelirlerinin tespit edilmesi için alınan bu kayıtların denetiminin, yürütülen ilk denetim olduğu varsayılır²⁸. İngilizcede denetçi manasına gelen “auditor” kelimesi, dinleyen şahıs manasına gelen Latince bir kelimedenden gelmektedir; bu sözcüğün kullanılmasının sebebiyse denetleme işiyle görevli bireylerin mali işlemlerin kayıtlarını yüksek sesle okutarak dinlemeleridir²⁹.

Bağımsız denetim anlayışının tarihsel gelişimi esasen muhasebe denetimi ile ilişkilidir. Muhasebe denetimi bağımsız denetimin temelidir. İlk olarak 1289 senesinde İngiliz Maliye teşkilatında “Denetim Komitesi” veya “Denetçi” kavramı, vergi ve tahsilât uzmanları için dile getirilmiştir. Denetçilik mesleğiyle, ilk kez Venedik’te 1581 senesinde örgütlü bir şekilde görülmüştür.

“CollegioDeiRexonati” adlı devlete ait firmada denetçi adayları çeşitli mesleki elemelerden geçirilerek mesleğe seçilmişlerdir³⁰.

Dünya’da bağımsız denetimin öneminin kavrandığı, tanındığı ve ilk olarak mesleki faaliyet olarak kullanıldığı ülke 19.yy sonlarında İngiltere’dir. Gelişen piyasa koşulları ve farklılaşan denetimler çerçevesinde oluşan bağımsız denetim, bu zamanda yasal anlamda tanınmış ve mevcut faaliyet işletmeleri nezdinde ve belirli hukuki düzenlemeler kapsamında gerçekleştirilmeye başlanmıştır³¹. 1845 senesinde demiryolu firmalarının bilançolarının denetlenmesi, yasal olarak mecburi hale getirilmiştir. Muhasebe ve denetim mesleğiyle ilgili ilk yasal düzenleme, 1854 senesinde İskoçyalı denetçilerin Kraliyetten aldıkları izinle oluşturdukları Muhasebeciler Birliği’dir. 1870 senesinde Londra’da kurulan Muhasebeciler

²⁸Jerry D. Sullivan ve diğerleri, **GnospeiliusMontgomery’s Auditing**, 10. b.,Newyork: John Wiley&Sons, 1984, s.8.

²⁹Walther B.,Meigsand Robert F. Meigs, **Principles of Auditing**, 9. b., Boston: Irwin, 1989, s.8.

³⁰ Gürbüz, **a.g.e.**, s.20.

³¹ Mahmut Okur, “Bağımsız Denetimin Denetimi”, **SPK Yeterlik Etüdü**, Ankara, 2007, s.5-6.

Enstitüsüyle 1885 senesinde kurulan Denetçiler ve Muhasebeciler Birliği'nin birleşmesi neticesi “İngiltere ve Galler Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England of Wales – ICAEW)” faaliyetine başlamıştır. Daha sonra İrlandalı Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü ve İskoçya Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü kurulmuştur. Enstitülerin, İngiltere’de muhasebe prensiplerinin tespit edilmesi, muhasebe prensiplerinin uygulamaya konulması ve ortaklık şirketlerinin denetlenmesi gibi önemli işlevleri vardır. İngiltere Şirketler Kanunu’na göre işletmeler ICAEW üyelerine denetimlerini yaptırmak mecburiyetindedir³².

A.B.D’de 1896 yılında İngiliz yatırımcıların haklarını korumak maksadıyla denetim mesleği gelişmeye başlamış ve bu gelişimde devlet düzenlemelerinin katkısı fazla olmuştur³³.

Denetim hususunda Fransa 1879, Hollanda 1893, Almanya 1896, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949, İtalya, Yunanistan ve Nijerya’da 1955 senelerinde yasal düzenlemeleri hazırlamışlardır.

Türkiye’de ise muhasebe denetiminin kökenleri 1970 yılında dış kaynaklardan kredi temin etmek isteyen Türk firmalarının muhasebe denetimi yaptırmalarının zorunlu olmasına dayanmaktadır³⁴. Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin ilk düzenlemeler 1987 yılında ortaya çıkmıştır. Yapılan düzenlemeler ilk olarak bankalara yönelik olup daha sonra sermaye piyasasında düzenlemeler yapılmıştır³⁵. 1989 yılında halka açık şirketlere bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiş ve sigorta şirketleri bağımsız denetime tabi tutulmuştur. 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) kanunu oluşturulmuş, yine aynı yıl Türkiye Serbest Muhasebeci Mali

³² Müslim Demirbilek, “İngiltere Muhasebe Uzmanlığı Mesleği ve Bağımsız Dış Denetim”, **SPK Araştırma Raporu**, Ankara, 1986, s.35.

³³ Doç.Dr.Peyami Çarıkçıoğlu, “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi, Uluslararası Muhasebe Sempozyumu, 6-8 Nisan, 1995

³⁴ Şaban Uzun ve diğerleri, “Türkiye’de Muhasebe denetimi Geçmişten Geleceğe”, 12.Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, 20-24 Temmuz, 2008

³⁵ Şaban Uzun, “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, MÖDAV- Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2006, S:4, s21.

Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur. 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen yeni Türk Ticaret Kanunu'nda halka açık sermaye şirketlerinin yanı sıra halka açık olmayan sermaye şirketlerine de bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir. Yeni TTK'da, denetlenecek finansal tabloların Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği belirtilmiştir. 02.11.2011 tarihinde 660 sayılı KGK'nın teşkilat ve görevleri hakkında çıkarılan Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Kamu Gözetim Kurumu oluşturulmuştur. 26.12.2012 tarihinde KGK tarafından bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına, bağımsız denetçilere yönelik esasları belirlemek amacıyla bağımsız denetim yönetmeliği yayınlanmıştır³⁶.

Türkiye'de denetimin gelişiminin, genellikle birbirleri ile ekonomik ilişkisi bulunan grupların çıkarlarının ve ekonomik sistemin korunması için ya da vergi kayıplarının önlenmesi konusunda vergi gelirleri ile olan ilişkisi sebebiyle, kamu gelirlerinin güvence altına alınması gayesiyle, firmalar üzerindeki devlet denetimi şeklinde olduğu gözlemlenmektedir. Türkiye'de uzun bir zaman firma denetimi, yalnızca kamu denetçilerince yapılmıştır. Fakat 1987 senesi itibari ile kamu denetçilerinin dışında bağımsız denetçilerden de faydalanılmaya başlanmış ve bu bağlamda "Bağımsız Denetim" kavramı kullanılmaya başlanmıştır. Zamanla bağımsız denetim, halka açık firmalar, bankalar ve diğer finans işletmeleri, sigorta şirketleri ve enerji piyasası firmaları için uygulanmaktadır³⁷.

1950'li yıllardan başlayarak denetim mesleği önemli bir farklılaşım geçirmiş ve bunun neticesinde 2000'li yılların denetçileri, denetim faaliyetinin önemli bir kısmını firmanın iç denetim mekanizmasının etkinliğini tespit etmeye yoğunlaşmışlardır. Bu sebeple çağdaş denetim geçmişteki faaliyetlerin incelenmesi fonksiyonundan çıkarak, iç kontrol sisteminin incelenmesi çalışmalarına

³⁶ Enver Bozdemir, "Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler", Mali Çözüm Dergisi, S118, s72-75.

³⁷ Seçkin Gönen ve Saban Uzun, "Türkiye'de Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü", **1.Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı**, 2009,s.2, (Çevrimiçi) http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Denetim_Kuruluslari.pdf , erişim tarihi: 02.03.2016.

yönelmiştir³⁸. Bunun yanında dünyada yaşanan finansal skandallar sonucu kurumsal yönetimin bir ögesi olarak denetime olan ihtiyaç daha da artmıştır.

Gelişen teknoloji ve koşullarla birlikte denetim faaliyetlerinde bilgisayar programlarından çeşitli matematik ve istatistik metotlardan faydalanılmaya başlanılmıştır. Ayrıca analitik inceleme prosedürleri denetim faaliyetlerinde önemli ölçüde kullanılmaya başlamıştır³⁹.

Firma sahiplerinin firmaların yönetimi için profesyonel yöneticiler almalarıyla, firma yönetiminden bağımsız olarak uygulanan denetim faaliyetinin önemi artmıştır. 1900'lü senelere kadar yürütülen denetimlerde esas gaye hata ve hilelerin bulunmasıdır. 1930'lu yıllardan itibaren menfaat topluluklarının talebi hata ve hilelerin bulunması yerine, firmanın mali tablolarının güvenilirliği hakkında bir görüş beyan etmesi olmuştur ki bu da denetçilerin mali tabloları örnekleme metoduyla tetkik ederek bunların dürüstlüğü hakkında bir fikre sahip olmalarını gündeme getirmiştir⁴⁰.

1.3. Bağımsız Denetim Standartları

KGK, 660 sayılı KHK'nınvermiş olduğu yetkiyle, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans olarak Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisine sahip bir kurumdur. 26.12.2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK tarafından yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, uluslararası bağımsız denetim standartlarıyla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmaktadır⁴¹.

³⁸Güredin, **a.g.e.**, s.16.

³⁹ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetim**, İstanbul: AlfaYayınları, 2000, s.18.

⁴⁰Güredin, **a.g.e.**, s.15.

⁴¹<https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, erişim tarihi:03.05.2017.

KGK tarafından denetim standartlarının uygulamaya konulmasının sebebi, denetim standartları ile ilgilenen üçüncü şahısların korunması, denetim kalitesinin ve etkinliğinin sağlanmasıdır⁴².

KGK tarafından yayımlanan ve yayımlanacak Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları aşağıda yer almaktadır⁴³.

KGK tarafından yayımlanan Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları;

1.3.1.Genel İlke ve Sorumluluklar ile İlgili Standartlar

- 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
- 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
- 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
- 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
- 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
- 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
- 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
- 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi

1.3.2. Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar

- 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
- 315 İşletme Ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi

⁴² Gül Yılmaz ve diğerleri. Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları,Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi.Ankara: Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını. 2004, s.23.

⁴³<https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, erişim tarihi:03.05.2017.

- 320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
- 330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler
- 402 Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
- 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

1.3.3. Bağımsız Denetim Kanıtları

- 500 Bağımsız Denetim Kanıtları
- 501 Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
- 505 Dış Teyitler
- 510 İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri
- 520 Analitik Prosedürler
- 530 Bağımsız Denetimde Örneklem
- 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
- 550 İlişkili Taraflar
- 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- 570 İşletmenin Sürekliliği
- 580 Yazılı Açıklamalar

1.3.4. Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması

- 600 Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
- 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
- 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması

1.3.5. Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama

- 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

- 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
- 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
- 710 Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
- 720 Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

1.3.6. Özel Alanlar

- 800 Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
- 805 Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların Veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
- 810 Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler

KGK tarafından Kamuoyu Görüşüne Açılan Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları;

- 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
- 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama (Revize)
- 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (Revize)
- 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Revize)
- 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları (Revize)
- 570 İşletmenin Sürekliliği (Revize) Taslak Metni
- 710 Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar (Revize) Taslak Metni

Bağımsız denetim standardında bağımsız denetçinin genel sorumlulukları düzenlenmiştir. BDS 200’de bağımsız denetçinin amaçları, bağımsız denetimin niteliği ve kapsamı, bağımsız denetçinin denetimdeki yükümlülükleri açıklanmaktadır. Denetim KGK tarafından belirlenen standartlara göre yapılmaktadır. Denetimde görev alacak denetçilerde hangi niteliklerin bulunması gerektiği KGK tarafından belirlenmektedir⁴⁴.

Denetim bir uzman tarafından gereken teknik eğitim ve beceriye sahip kişilerce gerçekleştirilmelidir. Mesleki eğitim ve deneyim standardına göre, denetçinin muhasebe ve denetim alanında eğitim almış olması, gerçekleştirilen işle ilgili mesleki deneyime sahip olması ve devamlı eğitim alması gerekmektedir. Bazı mahkeme hükümleri, denetçilerin teknik yetkinliğe ve tecrübeye sahip olması gerektiğini belirtmektedir⁴⁵. Başarılı bir denetçi, sürekli öğrenmeye odaklanan ve kendini geliştiren kişidir. İyi bir denetçinin, denetim ve muhasebe alanında ulusal ve uluslararası gelişmeleri devamlı yakından takip etmesi gerekmektedir⁴⁶.

KGK denetimin bağımsız ve tarafsız denetçiler tarafından yapılmasını sağlamak için gereken düzenlemeleri yapmaktadır. Denetçi kurumu ilgilendiren çıkar gruplarından hiç etkilenmeden bağımsız davranmalıdır⁴⁷. Denetçinin ve incelenen finansal tabloların güvenilirliği ile bağımsızlık arasında doğrusal bir ilişki vardır⁴⁸. Denetçiler, denetim yapacakları firmalara karşı tarafsız durmak mecburiyetindedir. Denetçinin denetleyeceği kesimlere karşı eşit mesafede davranması ve onlardan çıkar sağlayıcı davranış göstermemesi gerekmektedir⁴⁹. Denetçinin yapacağı muhtemel suistimallerin önlenmesi için mesleğe girecek olan bireylerin ahlaki ve diğer yönlerden geçmişlerinin temiz olması şartı mecbur tutulmalıdır. Şekil bakımından

⁴⁴ https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf, erişim tarihi:03.05.2017.

⁴⁵ Alvin A.Arens,Randal J.Elder,Mark S.Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**,New Jersey:Prentice Hall, 2006, s.33.

⁴⁶ Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Aktüel Yayınları, 2004, s.33.

⁴⁷ Aydın Karapınar, Rıdvan Bayırlı, Hasan Bal ve diğerleri, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık**, 2. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s.1160.

⁴⁸ Bozkurt, **a.g.e.**, s.38.

⁴⁹ Ferruh Çömlekçi, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, (Ed. Münevver Yılcı, Nurtan Erdoğan, Saime Önce, Seval Selimoğlu Kardeş ve Ergun Kaya) Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004, s.11.

bağımsızlığı elde etmek ve devam ettirebilmek için çeşitli kurallar ortaya konmuştur. Bunlar ile ilgili örnekler aşağıda sıralanmıştır⁵⁰.

- a. Denetçi ve denetlenen şirket arasındaki iş ilişkisinin bulunması denetçinin bağımsızlığını bozmaktadır.
- b. Denetçiyle denetlenen firma arasında ortaklık bulunması veya yöneticiler arasındaki yakın akrabalık ilişkilerinin olması bağımsızlık ilkesini zedelemektedir.
- c. Denetçinin denetlediği firmanın ortağı olması bağımsızlığı bozmaktadır.
- d. Denetçinin denetlediği firmadan veya yöneticilerden borç para alması veya vermesi bağımsızlığı etkilemektedir.
- e. Denetçinin denetlediği firmaya ayrıca muhasebe hizmetleri vermesi bağımsızlığı bozmaktadır.

Bağımsız denetimde Mesleki dikkat ve özen bulunması gereken niteliklerden biridir. KGK, bağımsız denetim yapacak kişileri yetkilendirmekte, mesleki gelişimleri için seminer, eğitim, kurs vb. imkanlar sunmaktadır.

Denetçilerin mesleki eğitim ve birikime sahip olmaları ve bağımsız olmaları yanında işlerine gerekli özen ve önemi göstermeleri şarttır. Bu şekilde düzenledikleri raporlara duyulan güven artmaktadır. Denetçi işinde gerekli özeni göstermediği durumda çıkar sahiplerinin, denetim raporundaki denetçi görüşlerinden ötürü zarar görmesi durumunda denetçi bundan mesul olacaktır. 3568 sayılı kanun ve Sermaye Piyasası Kanunu'nda, denetçilerin meslekleri gereği öğrendikleri bilgi ve gizli şeyleri söylemeleri yasaklanmıştır⁵¹. Özenli ve titiz davranan bir denetçi denetim faaliyetini, düzgün bir şekilde planlar, yeterli derecede kanıt toplayarak tetkik eder, düzgün ve temiz çalışma kâğıtları hazırlamaktadır, mali tablolar hakkında dürüst bir yargıya ulaşmaktadır ve bu yargısını titizlik ile düzenleyeceği denetim raporunda açıklamaktadır⁵². Denetçi, görevini en iyi şekilde gerçekleştirmekle kendisini sorumlu gördüğünde, en yüksek sorumluluk olgusuna ulaşmaktadır. Denetçiler,

⁵⁰ Bozkurt, a.g.e., s.38.

⁵¹ Atilla Uyanık, **Denetim Muhasebe ve Vergilendirme (Sigorta Sektörü Uygulamalı)**, İstanbul:Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. Kasım 2001, s.107-108.

⁵² Bailey P. Larry, **Contemporary Auditing**, New York: HarperandRow, Publishers, 1970, s.39.

ayrıca üyesi oldukları meslek örgütüne karşı da mesuldürler. Disiplin yönetmeliği, meslek sahibi insanların meslek ahlâkı kurallarını saptamaktadır⁵³. Meslek yasası hükümlerine göre mesleğini yapanların vergi kanunları ve diğer kanunlardaki yükümlülükleri gizli tutulmaktadır⁵⁴.

Bağımsız denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılması standardında yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların denetime ilişkin yükümlülüğündeki ön şartların sağlanıp sağlanmama durumunun tespit edilmesi ve denetim sözleşmesi şartlarının belirlenmesi hususunda denetçiye düşen sorumluluklar düzenlenmektedir⁵⁵.

Finansal tabloların bağımsız denetiminde kalite kontrol standardında, finansal tablo denetiminde kalite kontrol prosedürlerini belirleme hususunda denetçinin özel sorumlulukları ve denetimin kalitesini inceleyecek kişilerin sorumlulukları belirlenmektedir⁵⁶.

Bağımsız denetimin belgelendirilmesi, çalışma kağıtlarıyla denetim çalışmasının desteklenmesidir ve bu hususta denetçi sorumluluklarının belirlenmesi bağımsız denetim standardının konusunu oluşturur⁵⁷.

BDS 240'a göre; Finansal tabloların denetiminde denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları düzenlenmektedir⁵⁸.

BDS 250'e göre; Bağımsız denetim esnasında finansal tablolar denetlenirken denetçi ilgili mevzuatı dikkate almalıdır⁵⁹.

Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim standardı, denetçilerin finansal tablo denetiminde yönetim yapısına ve büyüklüğüne bakılmaksızın tüm işletmelerde üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğunu

⁵³ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.6.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁴ Kepekçi, **a.g.e.**, s.20.

⁵⁵ https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_210.pdf, erişim tarihi: 03.05.2017.

⁵⁶ https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_220.pdf, erişim tarihi: 03.05.2017.

⁵⁷ https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_230.pdf, erişim tarihi: 03.05.2017.

⁵⁸ https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_240.pdf, erişim tarihi: 03.05.2017.

⁵⁹ https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_250.pdf, erişim tarihi: 03.05.2017.

düzenler. Bu standart finansal tablo denetimine yönelik olması yanında üst yönetimden sorumlu kişilerin diğer tarihi finansal bilgilerin hazırlanmasında gözetim sorumluluğunun bulunması durumunda da uygulanabilir⁶⁰.

İç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesi standardı, denetçiye iç kontrolün anlaşılması ve kontrol testlerinin tasarlanması hususunda bir takım sorumluluklar yükler. Denetçinin önemli yanlışlık riskini belirleyip değerlendirebilmesi için iç kontrol sistemini anlayabilmesi gerekir ayrıca denetçi iç kontrol eksikliklerini belirlerken iç kontrol etkinliği hakkında görüş verme amacıyla değildir, denetim prosedürlerini tasarlama amacını taşımaktadır⁶¹. İç kontrol yapıları, bağımsız denetçilerin faaliyetlerinde dayanak olarak kullandıkları önemli bir araç olduğu için iyi tanzim edilmelidir⁶². Kontrol sisteminin dikkate alınıp değerlemesinin yapılmasında iki gaye bulunmaktadır. Sistemin kendisine olan güven durumunun incelenerek sistemin etkinliğinin tespit edilmesi, birinci amaç olmaktadır. Denetçiler denetlenen zamanda oluşmuş her bir değer hareketiyle ilgili muhasebe kayıtlarını yeni baştan tek tek değerlendirip tetkik edemezler. Denetçiler firmadaki iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırarak, hadiselerin uygun şekilde muhasebe kayıtlarına transfer edildiğine ve düzenlenen mali tabloların bu hadiselerin neticesini yansıttığına genel olarak güven sağlamak istemektedirler. İç kontrol mekanizmasını denetlemenin ikinci amacı da uygun bir denetim görüşüne sahip olmada yürütülecek denetim faaliyetlerinin kapsamını ve ayrıntı düzeyini saptamaktır⁶³.

KGK bağımsız denetim faaliyeti konusunda uygulamaya koyduğu standartlarla bağımsız denetimin çalışma alanıyla ilgili düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemelerden biri de denetimin planlanmasıdır. Denetimin planlanması, denetime dönük genel denetim stratejisinin meydana getirilmesi ve denetim planının oluşturulmasını kapsar. Başarılı bir planlama, mali tabloların denetimine aşağıdaki faydaları sağlar⁶⁴:

⁶⁰https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_260.pdf, erişim tarihi: 03.05.2017.

⁶¹https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_265.pdf, erişim tarihi: 03.05.2017.

⁶² Bozkurt, **a.g.e.**, s.40.

⁶³ Güredin, **a.g.e.**, s.30.

⁶⁴https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_300.pdf, erişim tarihi: 04.05.2017.

- Denetimin önemli alanlarına dikkatini yoğunlaştırması konusunda denetçiyeyardımcı olmak.
- Muhtemel problemlerin zamanında belirlenmesi ve çözüme kavuşturulması konusunda denetçiye yardımcı olmak.
- Denetimin etkin ve verimli biçimde yürütülmesi için denetimin düzgün biçimde düzenlenmesi ve idare edilmesi konusunda denetçiye yardımcı olmak.
- Denetim ekibi üyelerinin, öngörülen risklere karşılık verecek uygun seviyedekabiliyet ve yeterlilik sahibi kişilerden seçilmesi ve bu kişiler arasında uygun biriş dağılımı yapılması konularında denetçiye yardımcı olmak.
- Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesini, gözetimini ve yaptıkları çalışmanın gözden geçirilmesini kolaylaştırmak.
- Uygun hâllerde topluluğa bağlı birimlerin denetçileri ile uzmanlartarafındanyapılan çalışmanın koordinasyonunda yardımcı olmak.

Denetim işi kusursuz planlanmalı ve denetimde yardımcılarının olması halinde onlarda doğru kontrol edilmelidir. Denetim planlamasının esnek olması ve beklenmedik durumları da göz önünde bulunduracak biçimde yapılması faydalı olacaktır. Denetçi denetim aşamasında bulgulara göre bazı konularla planlanandan daha fazla veya daha az kanıtın gerekli olduğuna karar verebilir⁶⁵.

İşletme ve çevresini tanımak maksadıyla “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi denetçilerin finansal tablo denetimindeki önemli bir sorumluluğudur⁶⁶. Bu sorumluluk neticesinde risklere karşı yapılacak işler belirlenir. Denetim esnasında yanlışlık tespit edilmesi halinde bu yanlışlıklar değerlendirilir.

KGK’nın çalışma alanını ilgilendiren bağımsız denetim standartları ile ilgili başka bir önemli bir mevzu da yeterli nitelikte ve miktarda kanıt toplamaktır. Yeterli

⁶⁵Roger H. Hermanson, Linda M. and Plunkett, H. Deobrah, “A Study of the Importance of Certain Attributes to Clients’ Initial Selections of Audit Firms: A Longitudinal and Stratified Approach,” **Journal of Applied Business**, 1994, Vol.10, No.1, s.18-19.

⁶⁶https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_315.pdf, erişim tarihi: 04.05.2017.

ve uygun denetim kanıtı toplanırken stoklar, işletmenin varsa mevcut davaları, iddialar ve bölüm bilgileriyle ilgili özel hususlar dikkate alınmalıdır⁶⁷. Denetçi, denetim esnasında finansal tablolara yönelik hazırlayacağı rapor etkileyecek yazılı, görsel ve sözel bütün kanıtları incelemelidir⁶⁸. Bağımsız denetim standardında, denetçinin analitik doğrulama prosedürlerini kullanma hususunda düzenlemeler yapılmıştır. Finansal tablolarla ilgili genel bir sonuç oluştururken denetçiye yardımcı olacak analitik prosedürler uygulama sorumluluğu denetçiye yüklenmiştir⁶⁹. Denetimde kullanılan kanıtları sağlamak için, gözlem, bilgi toplama, derinlemesine araştırma, sayım ve envanter incelemesi, doğrulama, yeniden hesaplama, belge incelemesi, soru sorma, soruşturma gibi teknikler kullanılmaktadır.

Denetimde güvenilir nitelikte ve yeterli miktarda kanıtlar olmalıdır. Kanıt toplama maliyetinde; kanıtların sayısı, denetlenen kalemlerin risk derecesi ve firmanın niteliği, büyüklüğü gibi etkenler belirleyici olmaktadır. Kanıtın kaynağı ve objektifliği, güvenilirliği ile doğru orantılıdır. Denetim kanıtlarının işletme dışı kaynaklardan elde edilmesi, denetçinin doğrudan denetim kanıtlarını elde etmesi veya çıkarım yoluyla denetim kanıtlarının elde edilmesinden daha güvenilirdir⁷⁰.

Denetçi finansal tabloların denetimi esnasında örnekleme yöntemini kullanması halinde denetim örneklemini seçerken ve örneklemden çıkan sonuçları değerlendirirken istatistikî ve istatistikî olmayan örnekleme yöntemlerini kullanmaktadır. İstatistikî örnekleme, örneklem kalemlerinin tesadüfi olarak seçildiği ve örnekleme riski dahil olmak üzere tüm örneklem sonuçlarının değerlendirilmesinde olasılık teorisinin kullanıldığı örnekleme türüdür. Bu özellikleri taşımayan örnekleme türüne de istatistikî olmayan örnekleme denilmektedir⁷¹.

KGK'nın bağımsız denetimde raporlama ile ilgili düzenlemeleri de bulunmaktadır. Bu düzenlemelerin amacı bağımsız denetim raporlarının belli standartlara göre hazırlanmasını sağlamak ve denetim kalitesini artırmaktır.

⁶⁷https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_501.pdf, erişim tarihi: 04.05.2017.

⁶⁸Kepekçi, **a.g.e.**, s.20.

⁶⁹https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_520.pdf, erişim tarihi: 04.05.2017.

⁷⁰https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_505.pdf, erişim tarihi: 04.05.2017.

⁷¹https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_550.pdf, erişim tarihi: 04.05.2017.

Finansal tablolara yönelik görüş oluşturma ve raporlama standardına göre denetçinin görüş oluşturma sorumlulukları düzenlenerek denetçi raporunun şekil ve içeriği belirlenmektedir⁷². KGK'ya göre bağımsız denetimde kullanılan mali tablolar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmalıdır. Uzman denetçi, müşteri firmanın mali tablolarını tetkik ederek, bunların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun davranılıp davranılmadığını araştırmaktadır. Araştırmasının bulgu ve neticelerini açık bir biçimde raporunda ifade etmektedir. Denetçinin raporunda genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun davranıldığını açık bir biçimde ifade edilmesi öngörülmektedir. Bu standartlara uygun davranılmadığı durumlarda, denetçi bunun neticelerini de açıklamak ile sorumludur⁷³.

KGK bağımsız denetim standartlarına göre denetim raporunda, incelenen dönemde geçerli olan muhasebe politikalarının, gelecek dönemde de aynı şekilde uygulanıp uygulanmadığı ifade edilmelidir⁷⁴. Bağımsız denetim standartlarına göre hazırlanmış olan denetim raporu tutarlılık göstermelidir. Bu tutarlılık finansal tablo kullanıcısının tabloları rahat anlayıp yorumlaması ve olağandışı durumlar söz konusu olduğunda bunların daha rahat anlaşılmasına yardımcı olmaktadır⁷⁵. Geçerli sebeplerin var olması halinde uygulanan ilke ve metotlarda farklılık yaratılabilir. Ancak bu farklılıkların ve farklılıkların neden olacağı parasal etkilerin mali tabloların dipnotlarında açıklanması gerekmektedir⁷⁶. Finansal tablo kullanıcılarının finansal tabloyu anlayıp yorumlayabilmesi noktasında büyük bir öneme sahip olan finansal tabloda açıklanan veya açıklananlar dışındaki hususlara kullanıcıların dikkatini çekme hususunda bağımsız denetim standartlarında düzenlemeler mevcuttur⁷⁷.

Bağımsız denetçinin finansal tablolar için olumlu görüş dışında görüş vermesinin gerektiği kanaatine varması halinde, KGK tarafından yayımlanmış olan bağımsız denetim standartlarında olumlu görüş dışında denetçinin görüşü

⁷²https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_700_Resmi_Gazete.pdf, erişim tarihi: 04.05.2017.

⁷³Güredin, 2000, **a.g.e.**, s.34.

⁷⁴Bozkurt, 2000, **a.g.e.**, s.41.

⁷⁵https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_700_Resmi_Gazete.pdf, erişim tarihi: 04.05.2017.

⁷⁶Adnan Dönmez, “Ülkemizdeki Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme”, (Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), 2002, s.75.

⁷⁷https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_706.pdf, erişim tarihi: 04.05.2017.

doğrultusunda hazırlayacağı denetim raporuna yönelik düzenlemeler mevcuttur. KGK bağımsız denetim standartlarına göre düzenlenen denetim raporunda, denetim faaliyetleriyle ilgili olarak bir kanaate ulaşılmalı, bu kanaatte görüş bildirmeden kaçınma, olumsuz şartlı görüş ve olumlu görüşlerden biri muhakkak yer almalıdır. Bu kanaat görüş bildirmekten kaçınma ise sebepleri detaylı bir biçimde raporda bulunmalıdır⁷⁸. Yürütülen denetimle ilgili ayrı bir yükümlülüğün bulunmaması halinde denetçinin görüşü finansal tablodaki diğer bilgileri içermez, denetçinin diğer bilgilerin doğruluğu belirleme yükümlülüğü yoktur. Diğer bilgilerdeki tutarsızlık tablonun bütününe etkileyeceğinden denetçinin finansal tablonun bütününe incelemektedir⁷⁹.

KGK'nın bağımsız denetimde raporlama ile ilgili düzenlemeleri doğrultusunda bağımsız denetim raporlarında açıklayıcı bilgilere yer verilmelidir.

1.4. Kalite Kontrol Standartları

Kalite Kontrol Standartları, denetim firmalarının kullandığı ve üstlendikleri denetimde kabul gören denetim standartlarının uygulanışına yardımcı prosedürlerdir⁸⁰. Denetim şirketleri, çalışan personelinin mesleki standart ve mevzuatlara uygunluk sağlaması ve düzenlenen denetim raporlarının prosedürlere uygun olup olmadığının tespit edilmesi için makul güvence sağlayan kalite kontrol sistemi kurmayı ve bu sistemi sürdürmeyi amaçlamaktadır. Kalite Kontrol Standartları (KKS), 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir⁸¹.

Kalite Kontrol Standartlarının temel görevleri aşağıdaki gibi belirtilebilir.

⁷⁸ https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_705_Resmi_Gazete.pdf, erişim tarihi: 04.05.2017.

⁷⁹ https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_720.pdf, erişim tarihi: 04.05.2017.

⁸⁰ Şaban Uzay, "Denetimde Kalite", Konya SMMMO I.Uluslararası Denetim Standartları Konferansı, 14-17 Mayıs 2009, s.17.

⁸¹ <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf>, erişim tarihi: 31.05.2017.

1. Denetim firmalarının bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemi sorumluluklarını düzenlemektir⁸².
2. Yapılan denetimin kalite bazında gözden geçirilmesine rehberlik etmektedir.
3. Denetim raporunun oluşturulması ve tasarlanmasına katkı sağlamaktadır.

Denetim şirketlerinin oluşturmuş olduğu kalite kontrol sisteminin unsurları, ilgili etik hükümler, izleme, denetimi yürütme, insan kaynakları, müşteri ilişkisinin kurulması ve sürdürülmesi, kaliteye ilişkin liderlik sorumluluklarının belirlenmesi olmak üzere altı gruba ayrılmaktadır. Denetim şirketi, şirketinin ve personelinin etik hükümlere uyması konusunda makul güvence veren politika ve prosedürler hazırlamaktadır. Bu hükümler doğrultusunda, şirketin, personelin ve bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerin bağımsızlıklarına ilişkin makul güvence veren politika ve prosedürler ortaya koymaktadır. Denetim şirketi çalışanlarına her denetimden önce ya da en az yılda bir defa bağımsızlık prosedürlerine uymalarına yönelik yazılı taahhüt temin edilmektedir. Denetim şirketleri, genel müdür veya yönetim kurulu tarafından yetkilendirilen kalite kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu olabilecek nitelikteki kişilerin bu göreve uygunluklarını belirleyecek politika ve prosedürler oluştururlar. Denetim şirketleri, yeterli niteliğe sahip denetim personeli bulundurduğuna dair makul güvence veren politika ve prosedürler oluşturmaktadır. Denetim şirketleri, denetimin yürütülmesinde personel, zaman, kaynaklar bakımından yetkin olunabilecek, etik hükümlere uygunluk sağlanabilecek, müşterinin dürüstlüğü hususunda makul güvence veren politika ve prosedürler oluşturmaktadır. Denetim şirketleri, denetimin ve denetim raporlarının mevzuat ve mesleki standartlara uygunluğu hakkında makul güvence veren politika ve prosedürler oluşturmaktadır. Ayrıca, kalite kontrol sisteminin yeterliliği ve işleyişinin etkinliğini değerlendirmek amacıyla izleme süreci oluşturmaktadır⁸³.

⁸² Oğuzcan Oğuz, “Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Standartının Uygulama Aşamaları”, (Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), 2015, s.19.

⁸³ <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf> <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf>, erişim tarihi: 31.05.2017.

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU GÖZETİM KURUMU VE BAĞIMSIZ DENETİM

Dünyada yaşanan şirket skandalları kamu gözetimine olan ihtiyacı artırmıştır. Bu bölümde dünyadaki şirket skandalları hakkında bilgi verilecektir. Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumunun kuruluşu, yapısı ve görevleri açıklanacaktır. Kamu gözetim kurumunun bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri ve yansımaları üzerinde durulacaktır.

2.1. Dünyada Yaşanan Muhasebe, Finans ve Denetim Usulsüzlükleri

Kurum ve firmalar yönetim biçimlerini güçlendirebilmek amacıyla belli prensip ve kaidelere riayet ederek performans göstermeli ve uygulamalarını bu kaideler doğrultusunda biçimlendirmelidirler. Bu yaklaşım, kurumsal yönetim anlayışının ortaya çıkışında temel unsur niteliğindedir. İşletme idaresinde gerekli olan nitelikli bilgi sadece kurumsal yönetim anlayışı ve prensiplerinin geçerliliğini koruduğu bir firmada, muhasebe bilgi sisteminden elde edilebilir. Bu açıdan bakıldığında işletmelerde muhasebe bilgi sistemi, mali durumun organize edilmesi, ölçülmesi ve ihtiyaç durumundaki önlemlerin alınması için gerekli olan birikimin ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır¹.

Enron vak’ası ile birlikte, gerçekleri gösteren mali raporlara ulaşılmasında detaylı muhasebe standartlarının ne düzeyde önemli olduğu görülmüştür. Muhasebe işlemlerinin detaylandırılarak belli düzenlemeler getirilmesi hususunun verimliliği önlediği düşünülebilir. Çünkü detaylı kuralların getirdiği sorumluluğun ve bu kurallara uyum göstermenin baskısı finansal tabloların açık ve anlaşılır bir şekilde bilgi aktarma işlevini sıkıntıya düşürebilmektedir. Enron, kâr yerine ciroyu başarı ölçüsü ve performansı destekleyen birincil finansal hedef olarak kullanmıştır. Enron'un çarpıtılmış ve olduğundan çok fazla gösterilen cirolarının yanında, şirkete yenilikçi, gelişmekte olan, çok iyi bir iş performansı sağladığı imajı verilip, yüklü borçlar özel amaçlı girişimlerde saklanmıştır ve finansal kayıtlarda, muhasebe

¹ Engin Dinç ve Hasan Abdioğlu, " İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: IMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma", **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Entitüsü Dergisi**, Cilt 12, Sayı 2, 2009, s.158.

uygulamalarında hileler göze çarpmıştır². Nitekim, Enron olayından sonra da benzer olaylar yaşanmış, zincirleme olarak diğer şirketlerin hisse fiyatları da bundan etkilenmişlerdir.

Enron'un ardından gelen en ciddi ikinci muhasebe skandalı, telekomünikasyon firması olan WorldCom'un varlıklarını olduğundan fazla göstererek kârını kağıt üzerinde 3,8 milyar dolar olarak kaydetmesinin meydana çıkmasıyla açık vermiştir. ABD'nin en güçlü ikinci telefon şirketi WorldCom'un kârını olduğundan yüksek gösterilmesinin ardından firmanın hisse senetleri ciddi oranda değer kaybı yaşamıştır. Skandal diğer bir taraftan borsada işlemde olan diğer iletişim hisse senetlerini de negatif yönde etki altına almıştır. Qwest Communications, Lucent Technologies, Nortel Networks ve ATT vb. iletişim firmalarının hisse senetleri ciddi ölçüde değerini yitirmiştir. WorldCom şirketi, iflasının ardından hesaplarında hileye başvurulduğu meydana çıkan Enron şirketi gibi, Arthur Andersen mali denetim firmasıyla işbirliği içindedir. Diğer bir yandan, WorldCom vak'ası ABD'de büyük firmaların hangi biçimlerde idare edildiğini, hesaplarının ne şekilde kaydedildiği ve hisse sahiplerine hangi ölçüde net ve dürüst davranıldığı hususunda meydana gelen skandalların en çarpıcı örneği şeklinde değerlendirilmektedir³.

Worldcom, şirketin muhasebesine 11 milyar dolarlık hile ve usulsüzlük karıştırdığı gerekçesiyle eski CEO Bernard Ebbers suçlu bulunmuştur. WorldCom'un düşüşünden sonra Sarbanes-Oxley yasası çıkarılmıştır. Buna göre, kurumsal yöneticiler yanlış düzenleyici dosyalamalarında ceza hukuku kapsamında sorumlu olduklarını belirten bir hüküm bulunmaktadır. Tyco International, Adelphia Communications ve diğer bazı Amerikan şirketleri de benzer başarısızlıklar yaşamışlardır. Her bir vaka'da yöneticilerin kişisel olarak kendilerine fayda getirecek işleri örtbas etmek için çeşitli muhasebe hilelerine başvurduğu açıkça görülmüştür.

² BalaDharanG.,Williams BufkinsR. **Red Flags in Enron's Reporting of Revenues and Key Financial Measures**, http://www.ruf.rice.edu/~bala/files/dharan-bufkins_enron_red_flags.pdf, erişim tarihi: 06.06.2016.

³ <http://www.voanews.com/content/a-13-a-2002-02-13-16-enron-s-67417757/383686.html>, çevrimiçi, erişim tarihi: 20.05.2016.

Bu durum ise şirketlerinin borç ödeme gücünü tehlikeye atmıştır. İtalyan yemek devi Parmalat örneğinde ise yanlış işlemler gösterilmiş, başka firmalar kullanılarak ve kayıpların üstü örtülerek haksız sermaye arttırılmıştır. Daha sonra hesaplarda 4 milyar doların var olduğu iddia edilmiş fakat para bulunamamıştır. Şirket muhasebecileri ve Parmalat'ın CEO'su CalistoTanzi yanlış bilgi yayınlamak, kayıpları ve borçları saklamak, mal varlığı ve hesaplar yaratmaktan tutuklanmışlardır. Ek olarak, Parmalat'ı denetleyen Deloitte&Touche'nin ortağı Grant Thornton da tutuklanmıştır. Hatta, bazı hukuk firmalarının bile işe karıştığı söylentiler arasındadır⁴.

1908 senesinde kurulan General Motors (GM) 2008 senesinde batmadan evvel reelde 3 milyar dolar zarara uğradığı halde değerlendirme kurallarının tanıdığı seçenekler ve esnekliklerden faydalanarak Amerikan muhasebe kurallarına tam manasıyla uygun şekilde 2006 ilk çeyreği için 1 milyar dolar kâr duyurmuştur. Aynı faaliyetler 2007 senesi finansal beyanlarında da tekrar edilmiştir. 2008 senesinde 30,6 milyar dolar zarara uğradığı halde uygulamaya sokulan aynı metotlarla bunu 16,8 milyar dolar olarak beyan etmiştir⁵.

1960 senesinde 830 bin elemanıya ABD otomobil ticaretinin %60'ına sahip olan bu büyük şirketin 2009 senesine adım atıldığında eleman miktarının 275 bine azaldığı ve iç pazardaki oranının %25'e düştüğü belirlenmiştir. Firma eğer reel durumunu halka duyurmuş olsaydı neticenin değişip değişmeyeceği tartışılır bir mevzudur. Harvard Business Review dergisinin Haziran 2009'da yaptığı beyanda: "Örnek olarak, GM'nin denetim komitesi, 2006 senesinde bu şirket için bunu (halka açıklanan finansal tabloların realiteyi yansıtır olmasından dolayı) sağlayabilmiş olsaydı, firmanın 2008 kış aylarında yaşadığı batma deneyimi engellenebilir, durumlar diğer bir yoldan ilerleyebilirdi" ⁶.

⁴ Cengiz Yılmaz ve Cemal Elitaş, Mehmet Erkan, "From Accounting Scandals to Global Crisis", **SüleymanDemirel University The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences**, Vol.14, No.2, 2009, pp.141-156.

⁵ Ahmet Vecdi Can, "Muhasebe Ekonomik Terörün Bir Aracı Olabilir mi?", **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı 19, 2010, s.5.

⁶ Mustafa Aysan **Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği - Küresel Ekonomik Krizler ve Muhasebe Standartları**, 2009, s.45

3 milyar dolarlık yazılım yönetimi şirketi olan ComputerAssociates'teki muhasebe problemlerinden bir tanesi yönetim kurulunun da bildiği "35 günlük ay" dır. Şirket çalışanları üç aylık dönemlerdeki kapanışları geç yaparak ciroyu şişirmiştir. Şirket 2000 yılından 2001'e kadar olan kazançlarını tekrar beyan edip usulsüz olarak kayıt edilen ciro miktarını 2,2 milyar dolar olarak yansıtmıştır. Ayrıca, dönem yarılarındaki kazanç hedeflerini tutturmak için kontratların zamanları hakkında verilen yanlış bilgiler için soruşturma başlatılmıştır⁷.

Dünya'nın en büyük telekomekipmanlarını yapan şirketlerden biri olan Nortel piyasa koşullarının zor olduğu dönemde şirketin rakiplerinden daha iyi yaptığı konusunda cirosunu şişirerek yanlış yönlendirmekten suçlanmıştır⁸. Kazançlar manipüle edilip firma kârlı gösterilerek yanılgıya yol açılmıştır⁹. Şirketin 2001'de yaşadığı problemlerden bir diğeri, hisse fiyatlarının çökmesiyle bir muhasebe skandalının oluşması ve buna bağlı olarak tepe yönetimde bulunan üç kişi hakkında suç isnadında bulunulmasıdır. Ocak 2009'da yönetim kurulu oy birliği ile iflas başvurusunu onaylamıştır. Şirketin 2.4 milyar dolar nakit parası olmasına rağmen, 107 milyon dolarlık faiz ödemesinden kaçınmak için alınmış bir karar olarak gözükmektedir¹⁰.

2.2. Bağımsız Denetimde Üst Kurul Gözetimine Duyulan İhtiyaç

Bağımsız denetimin, şirketlerce düzenlenen finansal tabloların güvenilirliğini sağlamada önemli bir işlevi bulunmaktadır. Finansal tabloların güvenilirliği ise; şirkete yatırım yapan ve şirketin geleceğini görmek isteyen yatırımcılar ve ortaklar için önem arz etmektedir¹¹.

⁷ MSNBC News, **Sanjay Kumar Leaves ComputerAssociates-Former chief executive marred by accounting scandal**, http://www.msnbc.msn.com/id/5137947/ns/business-corporate_scandals/, erişim tarihi: 02.06.2016.

⁸ **Ian Austen**, "NortelSeeksBankruptcyProtection", <http://www.nytimes.com/2009/01/15/technology/companies/15nortel.html>, erişim tarihi: 05.04.2016.

⁹ Coenen Tracy, SEC Suit Against Nortel Highlights Accounting Fraud Schemes, <http://www.allbusiness.com/accounting/fraud/4967888-1.html>, erişim tarihi: 08.06.2016.

¹⁰ **Ian Austen**, "NortelSeeksBankruptcyProtection", JAN. 14,2009, çevrimiçi, <http://www.nytimes.com/2009/01/15/technology/companies/15nortel.html>, erişim tarihi: 06.06.2016.

¹¹ Yasin Ulusoy, "Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı" **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt: 7, Sayı: 2, 2005, s. 280.

Şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerinin ve bağımsız denetimin yetersizliğinden hile ve suistimallerle karşılaşmaktadır. Dünyadaki farklı coğrafi bölgelere göre hile ve tespit yöntemleri farklılaşmaktadır. Aşağıda bölgelere göre ayrılarak hilenin nasıl dağılım gösterdiğine dair çizelge verilmiştir¹².

Tablo 1.Bölgelere göre hile tespit yöntemleri

Metotlar	ABD (%)	Güney Afrika (%)	Pasifik Asya (%)	BatıAvrupa (%)	DoğuAvrupave Batı-Merkez Asya (%)	Kanada (%)	Latin Amerika veKarayipler (%)	Güney Asya(%)	OrtaDoğuveKuzeyAfrika (%)
Rüşvet	38.40	42.40	53.90	39.80	53.80	43.90	36.80	54.50	35.30
Yönetimteftişi	18.40	15.10	11.70	16.30	10.30	19.30	14.00	12.70	15.70
İçdenetim	13.10	16.30	10.90	12.20	16.70	3.50	22.80	14.50	33.30
Kazara	8.20	3.50	3.10	10.20	5.10	8.80	7.00	1.80	5.90
Hesapuzlaşma	5.30	13.40	6.30	7.10	3.80	8.80	7.00	7.30	3.90
Belgeteftişi	5.90	2.90	1.60	2.00	1.30	5.30	3.50	1.80	0.00
Dışdenetim	4.00	1.20	3.10	2.00	2.60	3.50	1.80	1.80	0.00
Gözetim	2.50	2.90	2.30	3.10	1.30	5.30	1.80	0.00	2.00
Kanunuygulamatebliği	2.00	0.60	2.30	6.10	2.60	1.80	3.50	1.80	0.00
BT kontrolü	1.10	0.60	1.60	0.00	1.30	0.00	0.00	1.80	3.90
İtiraf	0.60	1.20	1.60	1.00	1.30	0.00	1.80	0.00	0.00
Diğer	0.50	0.00	1.60	0.00	0.00	0.00	0.00	1.80	0.00

Kaynak: ACFE, 2014, s.28.

¹² ACFE, 2014, s.28

Kanada hariç diğer bölgelerde rüşvet, yönetim teftişi ve iç denetim hile keşfetme metodu olarak görülmektedir. Bizim de içinde yer aldığımız Doğu Avrupa ve Batı-Merkez Asya bölgesinde en çok hilenin rüşvet (%53,80) yöntemiyle tespit olduğu belirtilmiştir.

Kurumlarda hile tespit yöntemlerinin uygulanma periyodları, uygulanma oranları ve bu denetimler sonucunda hilede azalma aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2.Bölgelere göre hile tespit yöntemleri

Kontrol	%	Yerindekontr ol	Yerindeolmayankont rol	Azalm a %
Sürprizdenetimler	33.2 0	12 ay	24 ay	50.00
Proaktifvery izleme/analiz	34.8 0	12 ay	24 ay	50.00
Özelhiledepartmanı/görevv e yetki	38.6 0	12 ay	24 ay	50.00
Hileyekarşıpolitika	45.4 0	12 ay	24 ay	50.00
Çalışanlarıçinhileeğitimi	47.8 0	12 ay	24 ay	50.00
Resmihile risk değerlendirmeleri	33.5 0	12 ay	23 ay	47.80
Yönetimteftişi	62.6 0	13 ay	24 ay	45.80
Bağımsızdenetimkomitesi	62.0 0	14 ay	24 ay	41.70
İçdenetimdepartmanı	70.6 0	14 ay	24 ay	41.70
Vardiya/Zorunluizin	19.9 0	12 ay	20 ay	40.00
Yöneticileriçinhileeğitimi	47.8 0	13 ay	21 ay	38.10
Finansal raporlama üzerindeki iç kontrol (ICOFR)'ündışdenetimi	65.2 0	15 ay	24 ay	37.50
F/T yönetimsertifikası	70.0 0	15 ay	24 ay	37.50
İhbarcılaraödüller	10.5 0	12 ay	18 ay	33.30
Davranışkodu	77.4 0	16 ay	24 ay	33.30
F/T dışdenetim	81.4	18 ay	24 ay	25.00

	0			
Çalışan destekleyici programlar	52.40	14 ay	18 ay	22.20

Kaynak: ACFE, 2014, s.44.

Yukarıdaki tablodaki kontroller analiz edildiğinde proaktif veri izleme ve analiz etkili hileyi sınırlama yöntemi olarak görünmektedir. Hile ve suistimalların önlenmesinde bağımsız denetime önemli görevler düşmektedir. Bu noktada bağımsız denetimi gerçekleştiren denetçilerle ilgili bazı dezavantajlar da bulunmaktadır. Bağımsız denetimde denetimi gerçekleştiren bağımsız denetçinin maaşını denetimini gerçekleştirdiği firmadan alması, bağımsız denetim piyasasında yoğun rekabet ve kar elde edememe kaygısıyla sorumlulukların tam olarak yerine getirilmemesi, bu firmaların bağımsızlığıyla ilgili şüpheleri ortaya çıkarmaktadır¹³.

Bu sebeplerle bağımsız denetim olgusunun ve denetimi gerçekleştiren denetçilerin etkili bir biçimde bağımsız bir kuruluşça denetlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Daha önce değinilen Enron, WorldCom, Adelphia ve Parmalat gibi vak'aların ortaya çıkması, kamuoyunun bağımsız denetimini gerçekleştiren bağımsız denetim firmalarına olan güvenini derinden etkilemiştir.

Kurumsal yönetimin şirketlerde etkin şekilde uygulanmaması bu vak'aların oluşmasında önemli rol oynamıştır. Bu vak'alardan çıkarılan derslerle kurumsal yönetimin tam anlamıyla şirketlerde uygulanabilmesi için çalışmalar yapılmıştır.

Bu yönüyle şirketlerin denetim ve gözetimi üzerinde etkili olan kurumsal yönetim olgusunu açıklamakta fayda görülmektedir.

Kurumsal Yönetimin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir¹⁴.

- Düşük Maliyetli Finansal Kaynaklar için Rekabet
- Kaynakların Etkin Kullanımı
- Şirket Performansının Artması

¹³ Orhan Akışık, **Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlak Kuralları**, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2005, s.132.p

¹⁴ Deloitte, Nedir Bu Kurumsal Yönetim, www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Nedir%20bu%20kurumsal%20yonetim.pdf, s. 6-7, erişim tarihi: 24.02.2017.

- Çıkar Çatışmalarının Önlenmesi ve Sürdürülebilirlik
- Birleşme ve Satın Almalar

Kurumsal yönetimin önem derecesini artıran temel nedenlerden biri küresel rekabettir. Yabancı yatırımcılar hissedar grubu olarak önemli bir finansman yaratmaktadır. Yabancı yatırımcıların, sağlamış oldukları kaynaklara istinaden hesap verebilirlik beklentileri de artış göstermektedir. Bu beklentileri karşılamakta daha başarılı sayılan ülkelerin, yabancı kaynak konularına ait uluslararası rekabette avantajlı konuma ulaşması gerekmektedir. Kurumsal yönetim, firmaların nasıl ve kimler tarafından yönetilmesi gerektiği ve kontrol edileceği ile bağlantılıdır. Kurumsal yönetim, gelirini firmanın karlılığı ile sağlayan aile ile diğer paydaşların aynı doğrultuda düşünmelerini sağlamaktadır. “Kurumsal yönetim, firmanın yönetim hiyerarşisindeki “bilgi saptırıcı” eğilimleri azaltmayı amaçlarken, piyasalar firmaların kendi karşılaştırmalı üstünlüklerini değerlendirerek üretim etkinliklerinde bulunmasını, kar etmesini sağlamaktadır¹⁵.

Kurumsal yönetim yeterli olmayan kaynakların korunup kulanmasına ve büyümesine yardım ederek, toplumsal gereksinimlerin tatmin edilmesini sağlamaktadır.

Şirketlerin başarılı performanslarını uzun süre kalıcı hale getirebilmeleri açısından menfaat sahiplerinin çıkarlarının uzlaşması gerekmektedir. Aksi halde, ekonomik etkinlik açısından gerekli kaynakları sağlayan menfaat sahipleri ile ilişkilerin zayıflaması sonucunda, şirket etkinliğini zorlayan koşullar meydana gelecektir. Aynı şekilde şirket stratejisi tedarikçilerin karlarını tehdit ettiğinde üretim etkinliğinde zararlar meydana gelecektir. Kurumsal yönetim çıkar çatışmalarının önlenmesi hususuna da önem vermektedir¹⁶.

Günümüzde, kurumsal yönetimin önemini artıran faktörlerden biri de artan rekabet şartlarının beraberinde gelen şirket birleşmeleri eğilimidir. Giderek artış gösteren bir şekilde iş yaşamının gündemine giren şirket birleşme ve satın almaları,

¹⁵ A.e.

¹⁶ Ahmet Hamdi Görk, “Bağımsız Denetimin Kurumsal İşletmeler Açısından Önemi”, (İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), 2014, s.19.

iş görme kültüründe zorunlu bir değişim oluşmasına sebep olmaktadır. Yönetim kurulu ve üst yönetim seviyesinde daha formel süreçlere sahip olan firmaların çalışma kültürleri, birleşme sonrası yeni firmanın süreçleri üzerinde de belirgin bir etkiye sahip olmaktadır. Kurumsal yönetimin amacı firma sahiplerinin kâr etme hedefleri doğrultusunda oluşan ve topluma zarar verebilecek seviyeye varan sapmaları denetim altında tutmaktır¹⁷. Kurumsal yönetimle birlikte firmaların keyfilikten uzak, hukuka ve kurallara bağlı olarak şeffaf yönetilmesi; firmalara yatırım yapanların kendilerini güvende hissetmelerini sağlamaktadır¹⁸.

Kurumsal yönetim serbest rekabet koşullarının benimsendiği gelişmiş ülkelerde 1930'lerden beri önem kazanmış, ama son senelerde uluslararası sermaye piyasalarında oluşan küresel kriz ve firma skandallarının artması ve bu skandalları ortaya çıkaran en önemli sebebin kamunun ve özel sektörün kurumsal yönetiminin yetersiz olduğu görüşünün kabul edilmesiyle bilhassa son on senede birçok ülkede kurumların yönetim anlayışını ve yönetimini belirler duruma gelmiştir¹⁹.

Başarılı bir kurumsal yönetim, amaçları doğrultusunda özel sektörü ve paralelinde anonim ortaklıkların performansını etkilemektedir. Başarılı kurumsal yönetim uygulamaları birçok ülkede kamusal ve özel sektörde şeffaflık, ortakların denetlenmesi, çıkar gruplarının haklarının teminatı şeklinde açıklanmaktadır.

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri; şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adillik çerçevesinde açıklanmıştır²⁰.

Kurumsal yönetim, piyasalarda şeffaf ve adil bir ortam oluşturarak kaynak dağılımında etkinliği sağlamalıdır. Kurumsal yönetim uygulamalarına etki edecek olan yasal düzenlemeler şeffaf ve uygulanabilir olmalıdır²¹.

¹⁷ Şermin Şenturan, "Basel II Standartları ve KOBİ'lerde Kurumsal Yönetişim", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, S.20, (2006), s.50.

¹⁸ Anderi Shleifer ve Robert, W. Vishny, "A Survey of Corporate Governance", **Journal of Finance**, C.52, S.2, (June 1997), s. 736.

¹⁹ Doğan Cansızlar, "Kurumsal Yönetim", **Ekonomik Yorumlar Dergisi**, S.474, Eylül 2003, s.29.

²⁰ OECD: "Principles of Corporate Governance", 2015

²¹ OECD: "Principles of Corporate Governance", 2015, s13

OECD şeffaflık ilkesi : “Kurumsal yönetim çerçevesi içinde, şirketin mali hali, performansı, mülkiyeti ve idaresi dâhil olmak şartıyla firmayla ilgili bütün maddi konularda doğru ve zamanında açıklama yapılmalıdır” şeklinde yer almaktadır. Şeffaflıkla ilgili madde, şirketin kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını gerektirmektedir. Bu nedenle, şirketin geçmiş dönem performansı ile birlikte geleceğe yönelik amaçları ve karşılaşacağı önemli risklerin yatırımcılara duyurulması, iyi kurumsal yönetimin gereği olarak değerlendirilmektedir. Şeffaflık ilkesi, yalnızca faaliyet sonrasında değil, faaliyetin gerçekleştirilmesi sırasında ve öncesinde de geri bildirim sağlanmasına yönelik olanakların geliştirilmesine yönelik düzenlemeleri teşvik etmektedir²².

Son dönemlerde yaşanan finansal krizler şeffaflık konusunun önemini açık bir biçimde ortaya koymaktadır. Şeffaflığın yeterli düzeyde olmaması söz konusu krizlerin ortaya çıkmasına katkıda bulunan bir faktör olarak görülmektedir. Şeffaflığın artırılmasının hem piyasaların etkin olarak işlemesi, hem de iyi yönetim anlayışının yerleştirilmesi yoluyla kamuoyunun yararına olacağı düşünülmektedir²³.

Kurumsal Yönetimin ilkelerinden bir diğeri ise, karar veren ve faaliyette bulunan tüm bireylerin, kararları ve faaliyetlerinden sorumlu olmaları ve hesap verme zorunluluklarının bulunmasından oluşmaktadır. Bu ilke, pay sahiplerinin ve firmanın faaliyetleriyle ilgili tüm kesimlerin yönetimin kararları ve uygulamaları sorgulamasını ve yargılamasını sağlamaktadır. Hesap verebilirlik nedeniyle şirket yöneticilerinin beklenmeyen kararlar alma eğilimleri kısıtlanacak ve alınan kararlardan etkilenecek olan kişilerin güvenlerinin sarsılmayacağı görülecektir. Bu sayede, şirket ile ilgili karar alacak tarafların daha etkili karar aldıkları görülecektir²⁴.

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, hesap verilebilirlik ilkesine göre, kurumsal yönetim çerçevesi, firmanın stratejik rehberliğini, yönetim kurulunca

²²OECD: “Principles of Corporate Governance”, 2015, s41-42

²³Arcan Tuzcu, “Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı İMKB-100 Örneği”, Ankara, Turhan Kitabevi, 2004, s. 27.

²⁴Tuzcu, a.g.e., s. 35.

yönetimin etkin denetimi ve yönetim kurulunun, firmaya ve hissedarlara karşı hesap verme yükümlülüğü taşımasını sağlamaktadırlar²⁵.

Sorumluluk ilkesi, firmanın kanunlara ve toplumsal değerleri yansıtan düzenlemelere uygunluğunun güvence altına alınmasını içermektedir.²⁶

OECD sorumluluk ilkesi: Kurumsal yönetim çerçevesi, paydaş olan kişilerin haklarını yasalarda ve ikili anlaşmalarda saptandığı biçimde tanımalı, servet ve yeni iş alanları yaratılmasında şirketler ve paydaşlar arasında oluşturulan etkin işbirliğini ve mali bakımdan güçlü işletmelerin ayakta kalmasını teşvik etmişlerdir. Bu madde, firmaların hissedarları için değer meydana getirirken firmaların toplumsal değerleri yansıtan kanun ve düzenlemelere uyum gösterecek bir şekilde etkinlikte bulunmasını ifade etmektedir. Ancak, Kurumsal Yönetim İlkeleri, genellikle kanunların sorumluluk bakımından minimum standartları meydana getirdiği, ciddi anlamda sorumlu şirket davranışlarının ise yasal zorunlulukların ötesine geçilerek yerine getireceğini vurgulamaktadır. Kurumsal yönetim ilkeleri bu doğrultuda, çalışan kişilerin yönetime katılımını teşvik edici mekanizmaların gelişmesini önermekte ve tüm paydaşların kaygılarını yönetim kuruluna iletebilmesi açısından gerekli ortamın sağlanmasının önemi vurgulanmaktadır. Aynı zamanda, kurumsal yönetim ilkelerinde alacaklıların hakları üzerinde de durulmakta; etkili bir iflas çerçevesi ve alacaklı haklarının etkin olarak icraya konulmasına vurgu yapılmaktadır²⁷.

OECD Adillik ilkesi: Şirket yönetiminin hak sahiplerine eşit davranmasının ifadesidir. Bu ilke, hissedar haklarının korunabilmesi ve yapılan sözleşmelerin uygulanmasını ifade eder. Kurumsal yönetim çerçevesi, hissedarlık haklarını korumalı ve bu hakların kullanılabilmesini kolaylaştırmalıdır. Hissedarlar şirketin yasal olarak tanınması ve bölünebilir hisselerinin sahibi olarak firmadaki çıkarlarını devam ettirme veya elden çıkarma hakkına sahip olmaktadır. Etkili kurumsal yönetim, bu mülkiyet hakkını devamlı bir şekilde koruyan ve güvenli sahiplik, kayıt ve transfer yöntemlerini içermekte olan yasa, prosedür ve uygulamalara dayanmaktadır. Bu ilke, yönetim kurulu üyelerinin seçimi, önemli birleşme ve satın

²⁵OECD: "Principles of Corporate Governance", 2015

²⁶Tuzcu, **a.g.e.**, s. 36.

²⁷OECD: "Principles of Corporate Governance", 2015

alma işlemlerinin onaylanabilmesi gibi kritik firma kararlarına hissedarların katılım haklarını da tanımaktadır. Kurumsal yönetim çerçevesi, azınlık ve yabancı hissedarlarda dahil edilmek üzere, bütün hissedarlara eşit muamele yapılmasını güvence altına alınması gerekmektedir. Bütün hissedarlar haklarının ihlali durumunda yeterli telafi veya tazminat elde etme olanağına sahiptirler.

2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, "Kurumsal Yönetim İlkeleri" yayımlanmak amacıyla kamuoyuna duyurulmuştur. 2005 yılında ise Kurumsal Yönetim İlkelerinde düzenleme ve eklemeler yapılarak revize edilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından ilkelerin hazırlanmasında başta 1999 yılında yayımlanan "OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri" olmak üzere birçok ülke düzenlemelerinden yararlanmıştır. İlkeler düzenlenirken dünyada belirlenen genel esasların yanı sıra ülkemize özgü koşullar da göz önünde bulundurulmuştur. İlkeler esas olarak halka açık şirketler için oluşturulmuş olsa dahi, kamu ve özel sektördeki diğer anonim şirketler tarafından da uygulanabilir. Sermaye Piyasası tarafından yayımlanmış olan "Kurumsal Yönetim İlkelerine Yönelik Düzenlemeler" 30.12.2011 yılında "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulamasına İlişkin Tebliğ" ile revize edilmiştir²⁸.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda halka açık anonim şirketler haricinde halka açık olmayan anonim şirketlerin ve diğer şirket türlerinin uymak zorunda oldukları kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili düzenlemeler mevcut bulunmaktadır. Halka açık olmayan anonim şirketler ile Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi olan anonim şirketler menfaat sahipleri, kapsamaları ve nitelikleri bakımından birbirleri ile farklı olmaları nedeniyle aynı kurumsal yönetim ilkelerine tabi olmayacaklardır. Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi anonim şirketler kanunda yer alan kurumsal yönetim ilkeri hükümlerinin yanı sıra Sermaye Piyasası Kurulu'nun belirlemiş olduğu ilkelere de uymak zorundadırlar²⁹.

Kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili olarak, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından 01.11.2006 tarihinde "Bankaların Kurumsal

²⁸<http://www.spk.gov.tr/>, erişim tarihi:20.04.2017.

²⁹13/01/2011 tarihli 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

Yönetim İlkerine İlişkin Yönetmelik” yayımlanmıştır. Yönetmelikte kurumsal yönetim, tüm menfaat ve pay sahiplerinin haklarını koruyacak şekilde Bakanlar Kurulu düzenlemeleri, belirlenen hedefler, esas sözleşme, banka içi düzenlemeler ve bankacılık etik kuralları göz önünde bulundurularak banka yönetiminin bankayı yönetmesi olarak tanımlanmıştır³⁰.

Kurumsal yönetim ile ilgili çalışmalarla birlikte başta ABD olmak üzere dünya ülkelerinde bağımsız denetimi daha etkin ve güvenilir şekilde gerçekleştirmek, denetim kalitesinin artırılması, denetim risklerinin azaltılması, kamunun güvenini yeniden kazanmak için bağımsız denetimin gözetimi ile sorumlu kurumlar ve üst kurullar ortaya çıkmıştır.

2.3.Dünyada ve Türkiye’de Kamu Gözetimi Kurumundan Önceki Durum

20. yüzyıldan itibaren belli menfaat gruplarının ortaya çıkmasıyla birlikte denetimin amacında da köklü bazı düzenlemelere gidilmiştir. Mali tabloların güvenilirliğinin bağımsız denetçilerce denetlenmesi ihtiyacı doğmuştur. Denetim mesleğinde esas değişme 1950’lerden sonra görülmektedir. Sermaye piyasalarında kamunun aydınlatılmasında önemli bir işlevi bulunan bağımsız denetim, son yıllarda yaşanan muhasebe usulsüzlükleri ile zarar görmüş, halka açık şirketler tarafından kamuya açıklanan finansal bilgilerin güvenilirliği sorgulanmaya başlanmıştır. Amerika’da yaşanan skandalların sermaye piyasalarındaki güven ortamını yok etmesi nedeniyle 2002 yılında SarbanesOxley(SOA) yasası çıkarılmıştır³¹.SOA’nın getirmiş olduğu yenilikler neticesinde şirket yöneticilerine mali tabloları onaylama yükümlülüğü getirilerek kasten veya ihmalen yanlış onaylama ve tasdik işlemi sorumluluğu yüklenmiştir. Bağımsız denetim alanında ise denetim komitelerinin kurulması, denetçi rotasyonu ve bağımsız denetçinin denetimini yaptığı firmaya vereceği hizmetlerin sınırlandırılması şeklinde değişiklikler ile denetim alanında düzenlemeler yapılmıştır³². Küresel ekonomik düzende birbiriyle ilişkili ve oldukça hassas olan finansal piyasalara kamunun güvenini yeniden kazandırma çabaları,

³⁰<http://www.bddk.org.tr>, erişim tarihi:10.02.2017.

³¹Audit Inspection Powers of theAustralian Securities and Investment Comissions, Consultation Paper,September 2005, <http://treasury.gov.au>, erişim tarihi: 16.02.2017.

³² Hilmi Kırloğlu, Nermin Akyel, “Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar,” Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2004, S23,s31-32.

küresel düzeyde kaliteli denetim standartlarının oluşturulması konusunu mesleğin ana konularından biri haline getirmiş bulunmaktadır. 2000’li yılların başına kadar dünyadaki denetim uygulamalarına kılavuzluk eden ve Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (AICPA) örgütünün Denetim Standartları Kurulu (ASB) tarafından hazırlanan Amerikan Denetim Standartlarının Amerika’daki uygulama alanı, SOA ile önemli ölçüde kısıtlanmıştır. Muhasebe usulsüzlüklerine karşı bir tepki yasası niteliği taşıyan SOA, Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu SEC (Security Exchange Commission)’in kurulduğu 1934 yılından beri en radikal düzenleme olarak kabul edilmektedir³³. Denetimin denetlendiği kurum olan AICPA bünyesinde, 1977 yılında bağımsızlık konusunda düzenlemeler yapmak üzere, ‘Bağımsızlık Standartları Kurulu (ISB – IndependenceStandardsBoards) oluşturulmuştur³⁴. AICPA, bağımsızlığı ‘genel olarak birinin dürüst bir şekilde objektif olarak ve profesyonel şüphecilikle faaliyette bulunma kabiliyeti’ şeklinde tanımlamaktadır³⁵. Diğer taraftan AICPA tarafından hazırlanan bağımsızlık standartları ile ilgili çalışmanın dördüncü maddesinde bağımsızlık kavramı iki gruba ayrılarak; düşünsel bağımsızlık ve dışsal bağımsızlık olarak ayrı ayrı tanımlanmıştır. Söz konusu düzenlemenin 4/a maddesine göredüşünsel bağımsızlık; ‘Mesleki karara gölge düşürecek bir nüfuzun etkisinde kalmaksızın hizmetin yerine getirilmesini sağlayan, bu nedenle dürüstlük, nesnellik ve mesleki kuşkuculukla davranılmasına izin veren düşünsel durumdur. ’Dışsal bağımsızlık ise söz konusu çalışmanın 4/b maddesine göre dışsal bağımsızlık, ‘İlgili bütün bilgiye sahip makul ve bilgili üçüncü şahsın, bir firmanın, bir denetim ekibinin doğruluk, dürüstlük ya da mesleki şüpheciliğinin zarar gördüğü sonucuna rahatlıkla ulaşacağı varsayımlar, şartlar ve durumlardan kaçınmaktır³⁶.’ AICPA’nın bağımsızlık kuralına (AICPA Rule 101, Independence (AICPA Professional Standards, vol.2, ET sec. 101.01) of theCode Of Professional Conduct) göre, bir muhasebe firması, bir denetim müşterisine tasdik hizmeti sunuyorsa, ortaklar ve profesyonel çalışanlar bağımsız olmalıdır. Tasdik hizmeti

³³ Nuran Cömert Doyrangöl, Denetim Standartlarının Hazırlanma Süreci ABD’de ve Uluslararası Arenadaki Gelişmeler ve Uygulamalar, **TÜRMOB Denetim Kongresi**, Ankara.s.1-14.

³⁴Özgür Özmen U,Sysal: ‘Bağımsız Denetim Ahlakı Kodlar ve Bireysel Ahlakın Alanı’, Türkiye XXI inci Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 2002, s. 87.

³⁵Şaban Uzun, ‘Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı’, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV) 1. Uluslararası Yıllık Muhasebe Konferansı, İstanbul, (3-5 Kasım 2004). 6.

³⁶AICPA Professional EthicsExecutiveCommittee: ‘A Conceptual Framework for AICPA IndependenceStandards’, 22.01.2004, s.2.

finansal tabloların incelenmesi ve diğer tasdik hizmetlerinden oluşur. Yasal denetçinin bir işletmenin finansal tablolarını düzenlemesi bağımsızlığa uygun düşmemektedir. Bununla birlikte böyle bir rapor düzenlenmişse raporda mutlaka ‘Ben (veya biz) XYZ şirketi hakkında bağımsız değiliz’ ifadesine yer verilmelidir. Çünkü üçüncü kişiler tasdik raporunun sonucuna göre karar almaktadırlar.

Denetlenen muhasebe firmaları AICPA üyeliğini korumak için Menkul Kıymetler ve Borsa Uygulama bölümüne, “Securities and Exchange Practice Section’a ”(SECPS) katılmakla yükümlüdürler. SECPS üyeliği için önemli bir gereklilik vardır. Firmalar SECPS’e üye olduktan sonra her 3 yılda bir “Meslektaş Gözüyle İnceleme(Peer Review)” gözetimine tabi olmalıdır. Peer Review, temelde kalite kontrol sistemini, bağımsızlık, personel yönetimi, müşteri kabulü, katılım performansı ve izleme olmak üzere 5 boyutta değerlendirmektedir³⁷.

SOA’yı takiben bağımsız denetimin gözetimi amacıyla Kamu Gözetim Kurulu (PublicCompany Accounting Oversight Board-PCAOB) oluşturulmuştur³⁸.

SOA ile bağımsız denetim ile ilgili kuralların oluşturulması ve standartların geliştirilmesi görevi, PCAOB’a verilmiştir. PCAOB görevini AICPA ve diğer muhasebe meslek örgütleriyle eşgüdümlü bir şekilde sürdürmekle görevli olup söz konusu örgütlerce yayımlanan standartları kabul veya reddetme, değiştirme veya yürürlükten kaldırma yetkilerine sahiptir³⁹. PCAOB gözetimi ile Peer Review gözetimi arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır⁴⁰.

- PCAOB gözetimi Peer Review gözetimine göre daha bağımsız ve objektiftir. PCAOB gözetiminde denetlenecek firma, inceleme yapacak firmayı seçemeyip, firma kendisine atanırken, Peer Review gözetiminde denetlenecek firma inceleme yapacak firmayı seçebilir.

³⁷ Katherine A.Gunny ve Tracey Chunqi Zhang, “PCAOB Inspection Reports and Audit Quality”, J Account.Public Policy,2013,S32,s139.

³⁸ Şaban Uzay, “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, MÖDAV- Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2006, S:4, s3.

³⁹ Doyrangöl, **a.g.e.** s. 14.

⁴⁰ Joseph V.Carcello, Carl Hollingsworth ve Stacy A.Mastrolia, “The Effect of PCAOB Inspections on Big Four Audit Quality”,Research in Accounting Regulation,2011,S23,s86.

- PCAOB inceleme kapsamı Peer Review inceleme kapsamından daha fazladır.
- PCAOB bir firmanın tüm işlemlerini denetleyebilirken, Peer Review işlemleri seçerek dava ve icraya konu işlemleri inceler.
- PCAOB kapsamlı denetim yapmak için gerekli bütçeyi sağlayabilecek kapasiteye sahiptir ancak Peer Review gözetiminde denetim yapılacak işletme ile bir ücret görüşülerek bütçe belirlendiğinden bütçe sınırlıdır.
- PCAOB incelemesinde Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne Generally Accepted Accounting Principles (GAAP), PCAOB denetim standartları ve kurallarına, SEC kurallarına ve firmanın kendi kalite kontrol kılavuzlarına uyumluluğu incelenmektedir. Peer Review incelemesinde ise firmanın kendi kalite kontrol kılavuzlarına uyumluluğu incelenmektedir.
- PCAOB sisteminde çalışanların seçimi, eğitimi, denetim şirketinin yönetim sistemi izlenmekteyken, Peer Review sisteminde bazı personeller ile görüşme yapılmaktadır.
- PCAOB sisteminde risk temelli metodoloji kullanılarak geniş denetim süreçleri belirlenirken, Peer Review sistemde küçük çalışma örnekleri için çalışma kağıtları, raporlar ve yazışmalar gözden geçirilmektedir.

AB muhasebe ve denetim alanında çeşitli düzenlemeler hedeflemiştir⁴¹.

- 1978 yılında 4.yönerge ile belli ölçekteki şirketlerin yıllık finansal tablolarında standartlaşma sağlanması
- 1983 yılında yayımlanan 7.yönerge ile konsolide mali tabloların hazırlanması ve standardın sağlanması
- 1984 yılında 8.yönerge ile finansal tablo denetçilerindeki asgari yeterliliklerin belirlenmesi
- 2006 yılında gözden geçirilip düzenlenmiş 8.yönerge ile kamu gözetimi, kalitegüvencesi, uluslararası denetim standartlarına uyum sağlanması

⁴¹Memiş M.Güner, “Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,2011,S20, s151.

AB, üye ülkeler için denetimle ilgili yapmış olduğu bir dizi düzenleme sonucunda en son 1984 yılında 84/253/ECC sayılı 8.yönerge çıkarılarak bağımsız denetim ilkelerine standartlaştırma getirilmeye çalışılmıştır⁴². Oluşturulan bu yönergenin sadece Avrupa Birliği üye ülkelerini kapsamaması nedeniyle üye devletlerin dış kaynak temin etmek maksadıyla dış piyasalara açıldıklarında finansal raporlama hususunda zorluk yaşamaları ve bunun yanı sıra AB’de yaşanan muhasebe usulsüzlükleri 1984 yılında oluşturulan bu yönergede düzenleme yapılması ihtiyacını oluşturmuştur⁴³. Bu ihtiyaç doğrultusunda revize 8.yönerge kabul edilmiştir⁴⁴. Revize 8.yönerge, üye devletlerin denetim firmalarının ve bağımsız denetçilerinin denetlenmesini ve disiplin altına alınmasını zorunlu tutmaktadır. Denetim firmaları ve denetçileri denetleyecek kurumlara ulusal kamu gözetim kurumu organları “POBSA”(Public Oversight Bodies for Statutory Auditors) adı verilmektedir⁴⁵. Revize 8. yönerge kamu gözetimi, bağımsız denetimde kalite, denetim hizmeti alan müşterinin bilgilerinin saklı tutulması, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetim ücretleri, denetçi bağımsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uygunluk, denetçilerin sorumluluğu konularında değişiklikler getirmiştir⁴⁶.

Avrupa Birliği’nde 2005 yılında üye ülke denetim işletmeleri ve denetçileri için oluşturulan kamu gözetim kurumlarının arasında koordinasyon sağlamak amacıyla Avrupa Denetim Gözetim Kurumları (European Group of Auditor Oversight Bodies) kısaca “EGAOb” adlı gözetim kurumu oluşturulmuştur⁴⁷. Diğer yandan muhasebecilikle ilgili dünya çapında yüksek kaliteli mesleki standartları geliştirme temel misyonuna sahip bir örgüt olan IFAC, 2002 yılında daha önce Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesini (IAPC), Uluslararası Denetim ve Güvence

⁴² A.R Zafer Sayar, “KGK ve Diğer Ülkelerdeki Kamu Gözetim Otoriteleri Arasındaki İşleyiş ve Yetki Farklılıkları”, XI.Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2014, 26-30 Kasım, Antalya, s6.

⁴³ Durmuş Acar, Serpil Senal, “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, Bakış Dergisi, 2011, Ekim, s37.

⁴⁴ Mustafa Yavuz, “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi”, Mali Çözüm Dergisi, 2011, Eylül-Ekim, s150.

⁴⁵ Beatriz Garcia Osmo ve diğerleri, “Public Oversight System for Statutory Auditors in the European Union”, Temmuz, 2014, s1.

⁴⁶ Ali Çalışkan, “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim” Sayıştay Dergisi, S63, s54.

⁴⁷ Suna Oksay, Onur Acar, “Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim”, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, İstanbul, Ocak, 2007, s 105.

Standartları Kuruluna (IAASB) dönüştürmüştür. IAASB, yüksek kalitede denetim güvence, kalite kontrol ve ilgili hizmetlerin standartlarını koymak, ulusal ve uluslararası standartların yakınsamasını kolaylaştırmak ve dünya çapında profesyonel muhasebecilerin çalışmalarına tekdüzen getirmektedir⁴⁸.

Bağımsız denetimdeki gereklilikler hususunda, SarbanesOxley Yasası ve Revize 8.Yönerge arasındaki farklar⁴⁹;

- SarbanesOxley kanununa göre, sadece bağımsız yönetim kurulu denetim komitesinde görev alabilirken, revize 8.yönergeye göre, muhasebe veya denetim alanında yeterliliğe sahip en az bir bağımsız üye denetim komitesinde görev yapabilir.
- Sarbanes Oxley, denetim firmalarından iç kontrollerin etkinliği hakkında değerlendirme ve raporlama yapmasını beklerken, revize 8.yönerge, denetim firmasının finansal raporlarında iç kontrolmekanizmasındaki zayıflık nedeniyle oluşan denetim aksamalarının raporlanmasını gerekli görmektedir.
- SarbanesOxley, beş yıldan sonra kıdemli denetçi rotasyonunu gerekli kılarken, revize 8. Yönerge her beş yılda bir kıdemli denetçi değişikliği veya yedi yılda bir denetim firması değişikliğini zorunlu kılmıştır.
- SarbanesOxley Yasası tarafından denetim firmaları için denetim dışı hizmetler yasaklanırken, revize 8.yönerge ile gerekli ilkelerin yorumlanması zorunlu kılınmıştır.

Enron başta olmak üzere yaşanan finansal usulsüzlükler neticesinde 2002 yılında SOA yasası çıkarılmış ve piyasalardaki güvensizlik ortamı yok edilmeye çalışılmıştır. SOA'nın ardından bağımsız denetimin gözetimi amacıyla PCAOB oluşturularak bağımsız denetim alanına düzenlemeler getirilmiştir.

Dünyada yaşanan bu gelişmelerin yanı sıra ülkemizde de denetim alanında gelişmeler yaşanmıştır. Türkiye'de bağımsız denetim ile ilgili faaliyetlerin temeli

⁴⁸Doyrangöl, **a.g.e**, s. 14.

⁴⁹ChristianeStrohm, "United StatesandEuropeanUnionAuditorIndependenceRegulation",DissertationUniversittMünster, 2005,s65.

1960 yılının ortasında uluslararası işlem gören Türk bankalarının denetimi ile atılmıştır⁵⁰. Türkiye’de bağımsız denetimin temelleri 1960’lı yıllarda atılmış olsa dahi bu alanda ilk yasal düzenleme 1987 yılında olmuştur.1987 yılında Sermaye Piyasası Kurulu’nun Bağımsız Denetim Yönetmeliği yürürlüğe girmiştir⁵¹. 2013 senesine kadar Türkiye’de bağımsız denetim yalnızca SPK’ya üye şirketlere zorunlu olarak görülmektedir. Bu firmaların bağımsız denetimle ilgili denetçilerinin yetki işlemleri ve denetim uygulamaları ile ilgili en detaylı düzenlemeler SPK Seri X no 22 “Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile gerçekleştirilmiştir. Diğer yandan 1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı SMMM ve YMM kanunu ile işletme faaliyetlerinin güvenilir gerçekleştirilebilmesi, işletme faaliyetlerinin denetlenmesi ve bu denetim sonuçlarının ilgililere tarafsızca sunulması amaçlanmıştır⁵². Yine 1989 yılında bu kanunla Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik odaları birliği olan Türkiye serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları birliği (TÜRMOB) kurulmuştur. 1994 yılında Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta şirketlerinin bağımsız denetimi ile Sigorta şirketleri, 1999 yılında ise BDDK ile bankacılık sektörü kontrol altında tutulmaya başlayarak sektörlerde denetim kavramı gelişmeye başlamıştır⁵³. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) TÜRMOB tarafından 1994 yılında kurulmuştur⁵⁴.TMUDESK’in amacı, uluslararası standartlara uygun ulusal muhasebe ve denetim standartlarını yayınlamaktır. TMUDESK’teki bu görev Sermaye Piyasası Kanununda 1999 yılında yapılan değişiklik ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na verilmiştir.2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu kurularak Uluslararası Standartlara uyumlu standartlar oluşturulmuş ve her yıl yayımlanmıştır. Uluslararası muhasebe standartlarını uygulayan potansiyel yatırımcıların varlığı Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu(TMSK)’nun

⁵⁰ Gücenme Ü. And A.P. Ersoy, “Accounting Education in theHistory of TurkishRepublic” Journal of Financial Analyze Special IssuePublishedbyİstanbulChamber of CertifiedPublicAccountantsfor 17th World Congress of Accountatnts, 13-16 November, 2006, s 315.

⁵¹ 13.12.1987 tarihli ve 19663 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik 28.05.2013 tarihi itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır.

⁵² 13.06.1989 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Md.1

⁵³ Oktay Güvemli, Mehmet Özbirecikli, “Türkiye’de Bağımsız Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Kasım, 2012, S:38, s9.

⁵⁴ Yüksel Koç Yalkın, “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”,Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim,2001,S:5,s2.

oluşturulmasını zorunlu hale getirmiştir⁵⁵. 2003 yılında, Türkiye Denetim Standartları Kurulu, SMMM ve YMM kanunu'na göre meslek ruhsatı sahibi olan kişilerin denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlemlerini yürütebilmeleri için denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak amacıyla oluşturulmuştur. Türkiye Denetim Standartları Kurulunca Uluslararası Denetim Standartlarının Türkçeye çevirisi yapılarak yayınlanmıştır⁵⁶.

2.3.1. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Üzerindeki Etkileri

2013 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu(TTK) ile bağımsız denetim zorunlu kılınmıştır. 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetimin zorunlu olduğu şirketlerin kapsamı genişlemiştir. Bu sebeple bağımsız denetim ilke ve standartlarını tek bir çatı altında toplama gereksinimi doğmuştur⁵⁷.

İşletmede önceden belirlenmiş olan hedeflere ulaşılmasında çeşitli risklerle karşılaşmaktadır. İşletmenin kârlılığını sağlamak, olağan iş akışında bu türlü ani ortaya çıkan riskleri en aza indirmek açısından kontrol önlemleri alınmalıdır. Bu noktada işletmenin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla getirilen kurumsal yönetim ilkelerine dayalı bağımsız denetimin önemi büyüktür.

Günümüzde işletmelerden doğru ve güvenilir muhasebe kayıtları yanında, işletme ile ilgili taraflara gereksinim duydukları bilgileri sorumluluk anlayışı ile anlaşılır bir biçimde, şeffaf, hesap verebilirlik yaklaşımı ile zamanında sunmaları istenmektedir. Bu kapsamda işletmenin muhasebe bilgi sisteminden beklentiler ancak

⁵⁵ Nail Sanlı ve Mehmet Özbirecikli, “Türkiye’de denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Kasım, 2012, S:38, s9.

⁵⁶ Adnan Dönmez ve diğerleri, “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, 2005, S:9, s64.

⁵⁷ Jale Sağlar ve Derya Yüce, “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Temmuz 2015, Cilt-Sayı: 8(3), s:45-57.

işletmede 6102 sayılı TTK ile uygulanması zorunlu kılınan kurumsal yönetim anlayışı ile mümkün olabilmektedir⁵⁸.

6102 sayılı TTK'daki kurumsal yönetime, denetim komitesine, uluslararası muhasebe standartlarına, iç ve dış denetime yer verilerek ticaret hayatına ilişkin düzenlemeler, işletmeleri teşvik etmektedir. Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve denetlenebilir olmanın sorumluluğu ise yönetim kuruluna ait olmaktadır. Yönetim Kurulu'nun bu sorumluluğunu etkin bir biçimde yerine getirebilmesi için, işletmelerde mutlaka iç denetim faaliyetine ihtiyaç olmaktadır. İç denetim faaliyeti ile mali raporlama sisteminin işlerliği, güvenilirliği, iç kontrollerin yerindeliği, risk yönetiminin etkinliği makul bir güvence ile sağlanabilecektir⁵⁹.

Kurumsal risk yönetimi kurumsal yönetimin bir parçasıdır. 6102 sayılı TTK ile işletmelerde uygulanması zorunlu kılınan kurumsal yönetim, kurumsal risk yönetimi ile doğrudan ilişki içinde olması gerekmektedir. Bunlar birbirlerini dışlamamakta veya biri diğerinin yerini almamaktadır.

6102 sayılı TTK ile kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması ile kurumsal risklerin düşürülmesi amaçlanmaktadır.

6102 sayılı TTK ile uygulanması zorunlu kılınan kurumsal yönetim anlayışı, bağımsız denetim, iç kontrol ve kurumsal risk yönetiminin etkin olmasını sağlayacaktır. Kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkin bir biçimde yerleştirilmesi kuruma şu faydaları sağlamaktadır⁶⁰.

- Doğru işlerin yapılması konusunda kurum içinde daha fazla odaklanma sağlanmaktadır. Yönetimin, yapılan faaliyetlerin ve faaliyeti yerine getirme prosedürlerinin birbiriyle uyumlu olması ve yönetimin doğru bilgilere

⁵⁸ Erdal Özkol, Muhsin Çelik, ve Seçkin Gönen, Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavram ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, 2005 Sayı: 27, 134-145.

⁵⁹ Ali Kamil Uzun, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Denetim, **İç Denetim Dergisi**, 2006, Sonbahar, S:16, s.1.

⁶⁰ Işılda Arslan, Kurumsal Risk Yönetimi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, <http://www.sgb.gov.tr/destekhizmetleri/Raporlar/>, erişim tarihi: 26.04.2017

dayanarak daha geniş bir algıya dayanarak isabetli kararlar almasıyla, kurumun yönünü doğrudan hedeflere çevirmesine yardımcı olmaktadır.

- Strateji oluşturma için kurumda daha iyi bir temel oluşturmakta, stratejilerin daha sağlam, daha etkili ve daha hedefe yönelik olmasını sağlayarak kurumda yaratılan değerin artmasını sağlamaktadır.
- Daha az ani şok ve istenmeyen sürprizlerin yaşanmasını sağlamaktadır. Kurumsal risk yönetimi süreci doğrudan bu sürprizlerin öngörülerek uygun biçimde karşılık verilmesine yönelik bir süreçtir. Kurum iç kontrol sistemlerini yerleştirir ve kurumsal risk yönetimini uygun biçimde uygularsa hedeflerine ulaşmasını tehlikeye düşürecek sürprizler minimize edilecek, böylece kurumun amacını gerçekleştirme maliyeti azalacaktır.
- Amaçlara ulaşma yönünde daha fazla olasılık sunarak o amaçların elde edilme ihtimalinin artmasını sağlamaktadır.

6102 sayılı kanunla getirilen düzenlemeler dışında uygulamada Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili çok başlılığın bulunması bağımsız denetimle ilgili sorunlara neden olmuştur. Bağımsız denetim alanında çok başlılığı ortadan kaldırmak, bağımsız denetimde kaliteyi sağlamak, bağımsız denetime olan güveni artırmak amacıyla bağımsız denetimin gözetiminden sorumlu bir kamu kurumuna ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaç doğrultusunda, 660 sayılı KHK ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetim Kurumu (KGK) kurularak faaliyetlerine başlamıştır⁶¹.

2.4.Dünyada Kamu Gözetiminde Görevli Üst Kurullar

Dünyada her konuda bağımsız kurullar kurulurken, eğer amaç yolsuzluklarla etkin mücadele, yönetim ve denetimde değişim ve dönüşümün etkin yönetimi ise denetim üst kurulunun kurulması kaçınılmazdır. Kendi kurumlarının denetim, inceleme ve soruşturma işlerini yürüten, ancak, özlük hakları açısından denetim üst kuruluna, görev, yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi açısından ilgili kurumuyla görüş alışverişi çerçevesinde yine denetim üst kuruluna bağlı bir denetim sistemi daha sağlıklı, etkin, verimli ve ekonomik bir denetimin yapılmasını sağlayacaktır.

⁶¹ Mehtap Karakoç, “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2013, s.31

Denetçinin bağımsızlığının sağlanması, denetimin kapsamının genişlemesi, hizmet içi eğitimin yetersizliği, risk odaklılık, mükerrer görevlendirme ve koordinasyon eksikliği ile iletişimsizliğin giderilmesi, denetlenmeyen alanların kalmaması gibi sorunların çözümü, bu örgütlenmede kolaylaşacak ve standart hale gelebilecek, denetim daha bağımsız olacak ve görevini gerektiği gibi yerine getirebilecektir⁶².

ABD’de denetim firmalarının denetimi, yine mesleki örgütlerin belirlediği düzenlemelere göre yapılmaktaydı. Ancak yaşanan skandallarda bu uygulamanın ne kadar başarısız olduğu açıkça görüşülerek PublicCompany Accounting OversightBoard’a(PCAOB) olan ihtiyaçta ortaya çıkmıştır. PCAOB hakkında düzenlemeler SarbanesOxley (SOA) yasasının birinci bölümünde 101 ile 109 uncu maddelerde yapılmıştır. Bu maddelerde kurulun görev ve yetkileri açıklanmıştır. Kurulun amacı, yatırımcıların çıkarlarını korumak üzere sermaye piyasası mevzuatı kapsamında halka açık şirketlerin bağımsız denetimlerinin gözetimi ile yatırımcıların bu raporların daha bilgilendirici ve doğru olmasına ilişkin çıkarlarının korunmasıdır⁶³.

Amerikan kamu gözetim kurumu PCAOB’nin başlıca sorumluluk alanları ise şöyledir⁶⁴:

- Halka açık şirketlerin bütün denetçilerini kaydetmek,
- Söz konusu denetçilerin denetimlerini gerçekleştirmek (yılda 100’den fazla bağımsız denetim raporu hazırlayanlar yıllık, diğerleri 3 yılda bir),
- İlgili düzenlemelere uygun davranmayan kayıtlı denetim kuruluşları ve denetçiler için disiplin ve cezalandırma,
- Halka açık şirketlerin bağımsız denetim raporlarının hazırlanması ile ilgili olarak denetim, kalite kontrol, iş ahlakı, bağımsızlık ve diğer ilgili standartları oluşturmak ve/veya daha önce oluşturulmuş olanları kabul etmektir.

⁶²Ahmet Nohutçu, “**Etik ve Kamu Yönetimi, Çağdaş Kamu Yönetimi II**”, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2004, s.129

⁶³TÜRMOB, “Sarbanes-Oxley Yasası”, **Bilanço Dergisi**, Ocak 2003, s. 18-19

⁶⁴<http://pcaobus.org>, erişim tarihi:01.02.2017

PCAOB üyeleri SEC tarafından beş yıllık bir süre için atanmaktadır. İki üyesi CertifiedPublicAccountant-CPA, (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) olmalıdır⁶⁵. Kurulun giderleri üyelere alınan ücretlerle karşılanmaktadır⁶⁶. Kurulun uygulayacağı yaptırımlar arasında üye denetimfirmalarının üyeliğinin iptali veya askıya alınması, denetim yapmalarının yasaklanması ve para cezaları verilmesi vardır⁶⁷.

Denetim kalitesinin değerlendirilmesinde PCAOB'nin düzenleyici faaliyetleri ile muhasebe ve denetim üzerine yapılmış yasal düzenlemelerin faaliyetleri arasında fark vardır. PCAOB, "Denetim kalitesi standardın altında olduğunda, denetim kalitesine bağlı oluşan zararlar denetim hatalarından meydana gelmektedir." yorumunu getirirken düzenleyici ceza sisteminde denetim kalitesinden bağımsız olarak dışsal olasılıklar belirlenerek denetim hatalarından kaynaklı zararlar belirlenmektedir. Bu farklılık sonucunda PCAOB tarafından denetim standartlarında düzenlemeler yapılarak denetim kalitesi iyileştirilmiştir. Muhasebe ve denetim üzerine oluşturulan yasal düzenlemeler yeterli olduğunda, PCAOB yatırımcıların refah düzeyini artıracaktır. Bu düzenlemeler zayıf olduğunda ise, PCAOB sosyal sermaye fazlalığını sağlamak için denetçileri en iyi standartlara yöneltir. Buna ek olarak, düzenleyici cezalar yeterli ise denetçileri disiplin altına almak için zayıf olan yasal sistemin yerini PCAOB alabilir. PCAOB, denetçiler üzerinde etkili olarak denetim kalitesini sağlamaktadır. Denetim standartlarına uymaları hususunda üst kurulun denetçiler üzerinde etkisi mevcuttur. Düşük nitelikte, denetim standartlarına uygun denetim gerçekleştirmeyen denetçiler piyasanın dışında bırakılırken, nitelikli ve denetim standartlarına uygun denetim gerçekleştiren denetçiler üst kurul tarafından desteklenmektedir⁶⁸.

Denetimin denetlenmesinde ciddi bir rolü olan OECD 'Kurumsal Yönetim İlkeleri' (OECD Principles Of CorporateGovernance) 2004 yılında gözden geçirilmiş ve yayımlanmıştır. Söz konusu ilkelerin beşinci kısmında 'kamuyu aydınlatma ve

⁶⁵Sarbanes – OxleyAct of 2002, md. 101

⁶⁶Sarbanes – OxleyAct of 2002, md. 102.

⁶⁷Sarbanes – OxleyAct of 2002, md. 105.

⁶⁸Minlei Ye ve Dan A. Simunic " TheImpact of PCAOB Type of Regulations on AuditorsunderDifferent Legal Systems",Ağustos 2015.

şeffaflık konusuna yer verilmiş olup, bağımsız denetimin bu husustaki rolü vurgulanmıştır. Buna göre müşteri işletmenin finansal tablolarının, işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının her durumda dürüst bir şekilde gösterilmesini sağlamak için bağımsız denetim, eksiksiz, nitelikli ve bağımsız olarak yürütülmelidir⁶⁹.

ABD'den sonra, Avrupa Komisyonu, IFAC, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonu Düzenlemeleri (IOSCO) (International Organization Of Securities Commissions) gibi kuruluşlar da üst kurul gerekliliği düşüncesini benimsemişlerdir. IOSCO Teknik Komitesi 2002 yılı Ekim ayında, 'Denetçi Bağımsızlığının İzlenmesinde Denetçi Bağımsızlığının Rolü ve Denetçi Bağımsızlığının Prensipleri' başlıklı bir bildiri yayımlamış ve söz konusu bildiri doğrultusunda belirlenen ilkeleri de IOSCO Başkanlar Komitesi kabul etmiştir⁷⁰. 2006 yılında AB 8.Yönerge yayımlayarak Kamu Gözetim sisteminin kurulmasını öngörmüştür. Bu öngörü neticesinde bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları arasında eşgüdüm oluşturmak amacıyla "EGAÖB" kurulmuştur.

Kamu Gözetim kurumunun yerine getirmesi gereken yükümlülükler⁷¹;

- Bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi
- Denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi
- Denetçilerin sürekli eğitimi
- Kalite güvence, inceleme, idari yaptırım uygulamaları
- Üye ülkelerde başka otoriteler tarafından yayımlama yetkisinin olmadığı hallerde standart oluşturma

Avrupa Birliği, "Denetim Politikası: Krizden Dersler" adlı Avrupa komisyonu danışma raporu ile 2010'da denetim reformu başlatmış, Avrupa Muhasebeciler Federasyonu FEE(The Federation Des Experts Comptables Européens) 2014 yılında, revize 8. Yönerge ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) denetimine

⁶⁹ OECD: 'Principles Of Corporate Governance', 2004, s.54, 55.

⁷⁰ IOSCO: 'Principles Of Auditor Independence and The Role Of Corporate Governance in Monitoring an Auditor's Independence, A Statement of Technical Committee Of The International Organization Of Securities Commissions October 2002', 2002, s.3.

⁷¹ A.R. Zafer Sayar, a.g.e 7-8

ilişkin çalışmalar çerçevesinde “Denetimde Kamu Gözetimi: Güvenilirliğin Arttırılması ve İşbirliğin Desteklenmesi” bildirgesini yayımlamıştır. Bildirge ile AB’de yeni denetim mevzuatı oluşturulmuştur. Gerçekleşen bu yeni mevzuat ile AB üye ülkelerinin nasıl etkileneceğinin tespit edilmesi amacıyla FEE tarafından “Denetim Mesleğinin Kamu Gözetiminin Organizasyon Yapısı” araştırması yapılmıştır. Bu araştırma ile AB üye ülkelerinin kamu gözetim kurumu faaliyetlerinin muhasebe meslek kuruluşlarına devredilenlerin tespiti ve devir sonucu kamu gözetim kurumlarındaki son durum ortaya konulmuştur⁷².

İngiltere’de 2003 yılında finansal raporlama, kurumsal yönetim ve bağımsız denetim alanında gözetim ve denetim faaliyetinde bulunmak üzere yetkili üst kurul olarak “Profesyonel Gözetim Kurulu”(Professional Oversight Board-POB) kurulmuştur. POB, Finansal Raporlama Komitesi (Financial Reporting Council-FRC) bünyesinde oluşturulmuştur⁷³.FRC, uluslararası standartlara uygun denetim ve muhasebe standartlarını oluşturmaktadır. Yatırımların artması, yatırımcıların menfaatlerinin korunması amacıyla finansal raporlamada ve kurumsal yönetimde kalitenin sağlanmasını amaçlamıştır. Bu amaç doğrultusunda, bağımsız denetim kuruluşlarının gözetim ve denetimi yürütülmektedir⁷⁴.

Almanya’da 2004 yılında, Denetçi Gözetimi Kanunu(AFAG) çıkarılmıştır. AFAG ile Denetçi Gözetim Komisyonu(AOC) kurulmuştur. AOC, bütün denetçilerin zorunlu üyesi olduğu “Alman Muhasebe Meslek Örgütü(WPK)” üzerinde gözetim ve KAYİK incelemelerini yapmaktadır. AOC kurulana kadar mesleki gözetim faaliyeti WPK’da iken AOC kurulduktan sonra WPK, meslek mensuplarının sınavlarını düzenleme, kişi ve firmaları yetkilendirme, sicile kayıt, kalite güvence denetimlerini yürütme ve mesleki ilkeleri belirleyip yaptırım uygulama görevlerini yerine getirmektedir.

⁷² FEE, “23 Avrupa Ülkesinde Muhasebe Denetim Mesleğinin Kamu Gözetiminin Organizasyon Yapısı”,Temmuz,2015

⁷³Zafer A.R Sayar, a.g.e, s.9.

⁷⁴Veysel Pekuz ve Zehra Esma Aydoğan, “Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları”, Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi, 2016, s.3.

Hollanda’da denetim firmalarının gözetimi, Finansal Piyasaları Düzenleme ve Denetleme Otoritesi(AFME)’ne aittir⁷⁵. Denetim firmalarının yasal denetimi gerçekleştirebilmeleri için AFME’den lisans belgeleri almaları gerekmektedir. AFME, Euronext Amsterdam n.v Hollanda borsasında işlem gören AB ve Avrupa ekonomik bölge dışındaki işletmelerin yıllık ve konsolide finansal tablolarını denetleyen denetim kuruluşlarının da gözetimini gerçekleştirmektedir. Hollanda Muhasebe Meslek Kuruluşu (RoyalNetherlandsInstitute of RegisterAccountants-NIVRA),AFME ile işbirliği sağlayarak bağımsız denetimde sicil, yetkilendirme, eğitim, sınav yetkilerini AFME’den devralmıştır⁷⁶.

Kanada’da 2003 yılında bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirmek, kaliteli ve güvenilir bir bağımsız denetim sağlamak amacıyla Kanada Kamu Gözetim Kurulu(CanadianPublicAccountability Board-CPAB) kurulmuştur⁷⁷.

Fransa’da 2003 yılında, bağımsız denetimin gözetimini sağlamak amacıyla HautConseilduCommissariatauxComptes(H3C) kurulmuştur.H3C, denetçilerin bağımsızlığı hususunda etik kuralları ve denetim standartlarını oluşturmaktadır⁷⁸.

2.5.Türkiye'de Bağımsız Denetimin Kamu Gözetimi

Yaşanan muhasebe denetim usulsüzlükleri ve piyasalardaki şeffaflığın yok olması yatırımcıların güvenini azaltmıştır. Ülkemizde 2011 yılında bağımsız denetimin gözetimi üzerine oluşturulan Kamu Gözetim Kurumu ile kontrol mekanizması oluşturulmuş ve piyasalarda güven ortamı sağlanmaya çalışılmıştır.

2.5.1.Kamu Gözetim Kurumunun Kuruluşu ve Yapısı

Yeni TTK ve Avrupa Birliği'ne uyum süreci çerçevesinde 660 sayılı KHK ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) adı altında, bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirecek bir kurum

⁷⁵http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/STRATEJIK_PLAN_18_10_sonweb.pdf, erişim tarihi: 14.11.2017.

⁷⁶“AbouttheNetherlandsAuthorityForthe Financial Markets”,Mayıs,2013, <http://www.afm.nl/en/professionals/over-afm.aspx>, erişim tarihi: 03.05.2017

⁷⁷Veysel Pekuz ve Zehra Esma Aydoğan,**a.g.e**,s.5.

⁷⁸http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/STRATEJIK_PLAN_18_10_sonweb.pdf, erişim tarihi: 14.11.2017.

kurulmuştur. 660 sayılı KHK ile SPK, BDDK gibi işletmelere kamu gözetimi yapma yetkisini haiz kuruluşların yetkileri ile TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı'na ait bağımsız muhasebe ve denetim standartlarını belirleme yetkisi KGK'ya verilmiştir.

2.5.2.Kamu Gözetim Kurumunun Görev ve Yetkileri

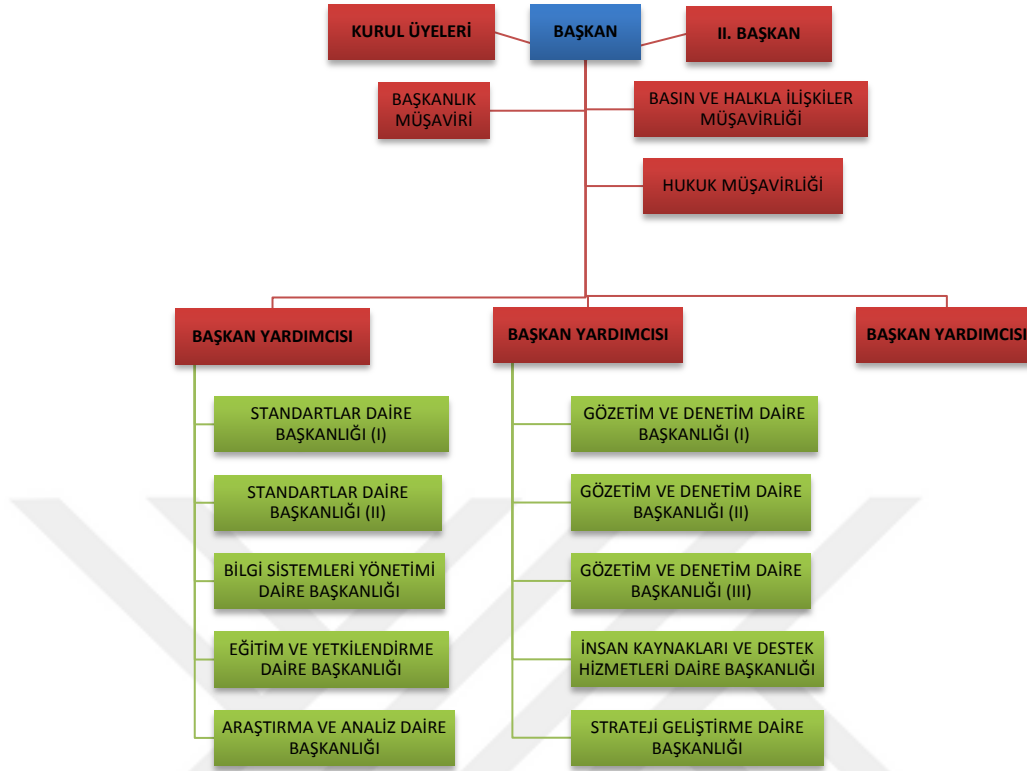
KGK'nın muhasebe ve denetim mesleğini düzenleyici çeşitli yetki ve görevleri bulunmaktadır.

KGK'nın görev ve yetkileri aşağıdadır⁷⁹ :

- TMS uygulamalarına yönelik olarak ikincil düzenlemelerin yapılması ve konuyla ilgili gerekli görülen kararların alınması ile kendi alan ve sektörlerindedüzenleme yapmayetkisine sahip diğer kurum ve kuruluşların gerçekleştirmeyi düşündükleri düzenlemelere onay verilmesi,
- Bağımsız denetim işletmeleri veya bağımsız denetçilere yönelik olarak gerçekleştirilendenetim ve gözetimlerde, mevzuata aykırı durumların tespit edilmesi halinde ilgili kişi veya kurumların denetim yetki ve izinlerinin askıya alınması veya tamamen iptal edilmesi,
- Bağımsız denetim mesleği mensubu şahıslara yönelik sınav, yetkilendirme, onay, disiplin veya soruşturma işlemlerinin yürütülmesinin sağlanması ile mesleki etik kurallarının belirlenmesi, kalite güvence sistemlerinin oluşturulması ve ilgili konularda gerekli görülen tedbir ve düzenlemelerin gerçekleştirilmesi,
- Denetim ve Muhasebe Standartları'nın benimsenme ve uygulanma süreçleriyle ilişkili olarak kamu bilincinin oluşturulması ve geliştirilmesi amacıyla seminer, konferans vb. etkinliklerin organizasyonu ile aynı doğrultuda hizmetverecek yayınların oluşturulması olarak belirlenmiştir.

Türkiye'deki Kamu Gözetim Kurumu'nun organizasyon şeması aşağıda görülmektedir:

⁷⁹ 29.9.2011-660 KHK/Md. 9/1



Kaynak: kgk.gov.tr

Şekil 1.KGK Organizasyon Şeması

Kurumda başkana bağlı 2. Başkan ve kurul üyeleri, başkanlık müşaviri, basın ve halkla ilişkiler müşavirliği, hukuk müşavirliği ve başkan yardımcılıkları bulunmaktadır.

KGK'nun görevlerini başarılı bir biçimde yerine getirmesi Türkiye'de bağımsız denetim bakımından önem arz etmektedir. KGK'nın bağımsız denetim ile ilgili sistemin belli standartlara bağlanması konularında sorumlulukları bulunmaktadır. Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde uygulanması için denetçilerin yetkinliklerinin artırılması gerekmektedir. Bu alanda bağımsız denetimle ilgili eğitimleri verebilecek üniversite, meslek odaları vb. kurumlara ihtiyaç vardır. Sistemdeki mevcut uygulamaların birbiriyle koordineli hale getirilerek, çok başlılığın ortadan kaldırılması, bağımsız denetim mekanizmasının etkin olarak işlemesine katkı sağlayacaktır⁸⁰.

⁸⁰ Karakoç, a.g.m., s.36.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU GÖZETİM KURUMU DÜZENLEMELERİ

3.1. Kamu Gözetim Kurumu’nun Bağımsız Denetimle İlgili Düzenlemeleri

Bağımsız denetim alanında düzenlemeler getirmek üzere 660 Sayılı KHK ile 2 Kasım 2011’de KGK kurulmuştur. Kurumun amacı, denetim raporlarının kontrolünü sağlayarak yatırımcıların denetim raporlarına olan güvenini artırmak ve yatırımcıların menfaatlerini korumaktır.

3.1.1.Kamu Gözetim Kurumu’nun Bağımsız Denetime İlişkin Genel Düzenlemeleri

KGK Denetimin hedefi ve içeriğini şu biçimde açıklamaktadır:

“Denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda” kişilerde Türk Denetim Standartları’na uyumlu ve güven verecek bir görüş meydana getirilmesi hedefi doğrultusunda gerçekleştirilir¹.

Denetim, hizmet alanlara denetim hususunun denetim ölçüsüne ve kriterlerine uygunluğu ile alakalı yeterli ya da kısıtlı güvence vermektedir. Denetim anlaşmasında açık bir şekilde netleştirilmemiş ise denetim yeterli güvence sağlayacak biçimde yapılır. Yeterli ve kısıtlı güvence düzeyinin gerekli gördüğü denetimin içeriği, Türk Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde saptanır².

Denetim; denetimin içeriği hususunda, mesleki ahlak prensiplerine riayet etmek ve mesleki kuşkutaşmak şeklinde, TDS kriterlerinde makul ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, toplanan kanıtlardan temel alınarak da bir görüş meydana getirilmesini ve görüşün rapor edilmesini içerir³.

¹ KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m.5.1

²BDY, m.5/2.

³ BDY, m.5/3.

Denetimin ögeleri; denetimin içeriği, tarafları, kriter ve ölçüsü, kanıtları ve denetim raporu şeklinde sıralanabilmektedir.⁴

Denetim 6102 sayılı Kanun, 660 sayılı KHK ve diğer mevzuat hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen hususlarda yapılır⁵.

Denetim; 6102 sayılı Kanun hükümleri uyarınca denetime tabi tutulan mali tablolar, senelik faaliyet raporları, riskin erken tespit edilmesi ve idaresi ile alakalı düzenler ile sair mevzuat uyarınca direkt veya endirekt olarak denetim kurumları ve denetleyenler tarafından kontrol edilmesi, tetkik edilmesi veya değerlendirilmesi belirlenen başka konularla alakalı hususları içerir⁶.

Denetimin tarafları denetim yapılan, denetimi yapan ve finansal tablodan elde edilen bilgi kullanıcılarıdır⁷.

Denetimde denetim hususunun uyumunun değerlendirildiği daha önce kararlaştırılmış ölçütler temel alınır. Mali tablolar bakımından TMS; yıllık faaliyet raporları, riskin erken tespit edilmesi ve idaresine ilişkin sistem bakımından 6102 sayılı Kanunun ve ilgili mevzuatın denetim ölçütüne ilişkin hükümleri; diğer mevzuatı temel alan denetim hususları bakımından ise denetim ölçütleriyle ilgili düzenlemeler veya bunların atıf yaptığı hükümler denetim ölçütünü meydana getirir⁸.

Diğer mevzuatta direkt ya da endirekt biçimde denetim kurumları ve denetim yapanlar tarafından denetimin gerçekleştirilmesinin kararlaştırıldığı fakat denetim hususlarının hangi ölçütlere bakılarak ölçüleceği netleştirilmediği hallerde, denetim ölçütü kurum tarafınca saptanır. İstek üzerine yaptırılan denetimlerde ise bu saptama denetimi uygulayanlar tarafından yapılır⁹.

Denetim kanıtı, denetim hususunda denetim ölçütü çerçevesinde ciddi farklılıklar meydana gelip gelmediği konusunda güvence sağlanmasını teminen fikir

⁴BDY, m.5/4.

⁵BDY, m.6/1.

⁶BDY, m.6/2.

⁷BDY, m.7/1

⁸BDY, m.8/1.

⁹BDY, m.8/2.

beyan etmeye dönük denetleyen tarafından elde edilen ve kararlaştırılan güvence düzeyi için makul ve uygun bilgi, belge ve beyanlardır. Bu kanıtlar, denetimin Türk Denetim Standartları etrafında ve mesleki kuşkuculuk içinde planlanması ve hayata geçirilmesi suretiyle elde edilir¹⁰.

Denetim raporu, denetim delillerinin Türk Denetim Standartları etrafında değerlendirilmesi neticesinde, saptanan güvence düzeyine uyumlu biçimde meydana getirilen denetçi görüşünün ve mevcutsa dikkat çekilmek istenen diğer konuların kullanıcıların faydasına sunulması hedefiyle kurum düzenlemelerine riayet ederek hazırlanan ve imzalayan denetim kurumu veya denetleyen kişi tarafından yükümlülüğü üstlenilen dokümandır.¹¹

3.1.2. Kamu Gözetim Kurumu’nun Denetim Kurumlarına Yönelik Düzenlemeleri

Kamu Gözetim Kurumu tarafından, bağımsız denetim yapma amacıyla faaliyet izni alma talebinde bulunan kurumların, 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen koşullar çerçevesinde sahip olması gereken nitelikler düzenlenmiştir¹².

Bağımsız denetim yapmaya hak kazanacak kurumun sermaye şirketi statüsünde olması, kurumun hisse ve hisse paylarının isme yazılı olması, faaliyetlerinin bağımsız denetim veya 3568 sayılı Kanun içeriğindeki iş sahasına dahil olması, ticari ünvanında bağımsız denetim ifadesinin var olması, kurumun esas sözleşme veya şirket sözleşmesinin denetim mevzuat hükümlerine uygun konular içermesi, sermaye ve oy haklarının 50’den fazlasının denetçilere verilmesi ve ortakların meslek mensubu olmaları, İdare organı üyelerinin hepsinin meslek mensubu olması, 75’i geçmeyen çoğunluğun kurumdaki denetçilerden meydana gelmesi, kuruma denetim yapmaya yetkili kişilerin denetçi belgelerine sahip olması, en az iki yükümlü denetçi olması, denetim ekiplerinin denetim çalışmalarını sürdürme hususunda yetkin olmaları ve yeterli miktarda organizasyon, yer, metot,

¹⁰BDY, m.9/1.

¹¹BDY, m.10/1.

¹²BDY, m.13/1.

donanım, doküman ve kayıt sistemine sahip olmaları, denetçilerinin tam zamanlı olması, faaliyet izninin öncesinde KGK tarafından iptal edilmemiş olması, denetçilerinin, ortaklarının ve idarecilerinin denetim yapma amacıyla başka bir denetim kurumu veya denetim faaliyeti gerçekleştiren şahıs yanında veya tüzel kişilikte ortak, idareci veya denetçi olarak bulunmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde olmaması, kuralları kurumca kararlaştırılan kalite kontrol sistemi ile alakalı politika ve proseslerini yazılı şekilde ortaya çıkarması, ortaklarının ve tüzel kişiliğin negatif bir itibar yaratacak, onur ve haysiyete ters düşen bir halin mevcut olmaması gerekmektedir¹³.

Denetim faaliyetini gerçekleştirmek isteyen kurumlar, şartları yerine getirdiklerini kanıtlayan bilgi ve dokümanlarla beraber kuruma başvuru yapmaktadırlar. Kuruluş tarafından gerekli görüldüğünde yerinde araştırma yapılması kaydıyla, başvuru yapan kurumlardan gerekli görülen koşulları taşıdığı düşünülenlerin, en geç 90 gün içinde, gerekli ödemeleri yapmaları ve kuruluşa tescil isteğinde bulunmaları durumunda sicile kayıt edilip, duyurusu yapılmaktadır. Tescil işleminin ardından bu kurumlara Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi verilir¹⁴.

Diğer mevzuat hükümleri saklı kalmak suretiyle, denetim kurumlarının devir, bölünme, birleşme, tür değişikliği işlemleri kurum iznine tabidir¹⁵.

Kurum; belirli alanların organize edilmesi ve kontrol edilmesi ile yükümlü kurum veya kurulların fikirlerini dikkate alarak, bu alanlarda teftiş yapacak teftiş kurumları için ek koşullar öngörebilir ve bu koşulları yerine getiren denetim kurumlarını listeler şeklinde ayrıca duyurur. Bunların yanısıra, denetimi yapılacak işletmenin niceliği, faaliyetleri ile tabi olduğu organizasyonların niteliği ve benzeri konular önemsenerek kararlaştırılacak işletmeleri denetim yapmak üzere, koşulları kurum tarafından kararlaştırılan yeni denetim kurumu listeleri meydana getirebilir¹⁶.

Ticaret unvanında bağımsız denetim ifadesi yer alan kurumlara, üç ay içerisinde unvan değişimi yapılması ve bu değişimin Türkiye Ticaret Sicili

¹³BDY, m.13/1.

¹⁴BDY, m.13/2.

¹⁵BDY, m.13/3.

¹⁶BDY, m.13/4.

Gazetesinde duyurulması şartıyla Kurum tarafından faaliyet izni onaylanabilir. Bu zaman zarfında unvan farklılığını hayata geçirmeyenlerin faaliyet izni geri alınır¹⁷.

Denetim kurumları, kendine verilen denetim yapma yetkisini kurum olarak denetim raporu imzalama salahiyeti olan denetçileri vasıtasıyla ve bunların yükümlülüğünde kullanır. Bu yükümlülük, denetim kurumunun ve kilit idarecilerinin yükümlülüğünü yok etmez¹⁸.

3.1.3.Kamu Gözetim Kurumu’nun Bağımsız Denetim Konusunda Meslek Mensuplarına Yönelik Düzenlemeleri

KGK tarafından hazırlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde, denetçilik sınavında başarılı olan ve denetçiliğe hak kazanan meslek mensuplarının yetkilendirilmelerine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarının yetkilendirme işlemlerinin, KGK tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği haricinde yetkilendirmenin ayrıntılarının açıklandığı bağımsız denetim yetkilendirme tebliği 25 Ocak 2013 tarihinde uygulamaya konulmuştur. Bu çerçevede, denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin öncelikle aşağıdaki koşullara haiz olmaları gerekmektedir¹⁹;

“Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulu’na onaylanmış yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber sayılan bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak, Meslek mensubu olmak, Türkiye’de yerleşik olmak, Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak, Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olmak, Denetçilik sınavında başarılı olmak, 26 Eylül 2004 tarih ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 53’üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış veya hükmün açıklanması geri bırakılmış olsa bile devletin güvenliğine

¹⁷ BDY, m.13/5.

¹⁸ BDY, m.13/6.

¹⁹ BDY, m.14

karşı suçlardan mahkûmiyeti olmamak, faaliyet izni daha önceden kurum tarafından iptal edilmemiş olmak, bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumu bulunmamak, olumsuz bir itibara sahip olmamaktır”²⁰.

Ayrıca denetçi olmak isteyenlerin uygulamalı mesleki eğitime katılma zorunlulukları da bulunmaktadır. Geçiş dönemi eğitimleri üniversitelerle işbirliği yapılarak verilmektedir. Geçiş Dönemi eğitimleri veren üniversiteler aşağıda görülmektedir:

Tablo 3.Geçiş Dönemi eğitimleri veren üniversiteler

Sıra No	Üniversiteler
1	Ankara Üniversitesi
2	Başkent Üniversitesi
3	Bülent Ecevit Üniversitesi
4	Beykent Üniversitesi
5	Çukurova Üniversitesi
6	Dumlupınar Üniversitesi
7	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
8	Fatih Üniversitesi
9	Gazi Üniversitesi
10	Gaziantep Üniversitesi
11	Işık Üniversitesi
12	İnönü Üniversitesi
13	İstanbul Üniversitesi
14	İstanbul Ticaret Üniversitesi
15	İstanbul Aydın Üniversitesi
16	İzmir Ekonomi Üniversitesi
17	Karadeniz Teknik Üniversitesi
18	Kocaeli Üniversitesi
19	Marmara Üniversitesi
20	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi
21	Pamukkale Üniversitesi
22	Sakarya Üniversitesi
23	Selçuk Üniversitesi
24	Uludağ Üniversitesi
25	Uşak Üniversitesi
26	Yeditepe Üniversitesi

²⁰Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği

Bağımsız denetçi adaylarının aranan şartları sağladıktan sonra KGK'ya başvurmaları gerekmektedir. Başvuranlar gerekli harç ve giderleri ödedikten sonra bağımsız denetçi siciline kayıt yapılarak KGK tarafından ilan edilmektedir. Tescil işleminden sonra bu kişilere denetçi belgesi, denetçi kimliği ve denetçi mührü verilmektedir.

Bu zorunluluk, 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bağımsız denetim yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, denetçi olmak isteyenlerin “en az üç yıl süreyle finansal tablo denetimi dahil olmak üzere mesleki konularda denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı bir eğitim almaları zorunluğu bulunmaktadır. Uygulamalı mesleki eğitim alanlar, uygulamalı mesleki eğitim döneminde denetçi yardımcısı sayılmakta ve denetçilerin refakatinde denetim çalışmalarına katılabilmektedir. Yanında denetçi yardımcısı çalıştıran denetim kuruluşları ya da denetçiler, teorik bilgilerin uygulamaya geçirilmesi amacıyla, denetçi yardımcılarının gerekli mesleki yeterliliği kazanmaları için her türlü tedbiri almak durumundadır”. Ayrıca, “uygulamalı mesleki eğitimin başlayabilmesi için gerekli şartların sağlandığını gösteren bilgi ve belgelerin, denetim kuruluşu, denetçi ya da denetçi yardımcısı tarafından KGK'ya bildirilmesi gerekmektedir²¹”.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 15. maddesinde, uygulamalı mesleki eğitimle ilgili koşullar açıklanmıştır. Buna göre, “15 yıl mesleki tecrübeye sahip olan muhasebe meslek mensupları için uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmamaktadır”²².

Bağımsız denetçi ünvanına sahip olmak isteyenlerin uygulamalı mesleki eğitim dışında denetçilik sınavına girerek bu sınavdan geçerli not almaları gerekmektedir. Bu sınava girebilmek için ön şart olarak daha önce belirtildiği gibi; “hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından onaylanan yabancı yükseköğretim kurumlarından

²¹BDY, m. 15/1-4.

²²BDY, m.15/2-3

en az lisans seviyesinde mezun olunması veya herhangi bir lisans seviyesinde eğitim veren yükseköğretim kurumlarından mezun olmakla beraber hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarından birinde en az lisansüstü seviyesinde öğrenim görülerek mezun olunması” zorunluluğu vardır. Eğitim koşulunu sağlayanlar için KGK tarafından düzenlenen denetçilik sınavında aşağıdaki konular yer almaktadır²³;

“Muhasebe (Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Yönetim Muhasebesi) Muhasebe Standartları Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim Denetim, Türkiye Denetim Standartları, Mesleki Etik Kuralları, Bağımsızlık, Risk Yönetimi, İç Kontrol ve Denetimle İlgili Diğer Mevzuat) Genel Hukuk Mevzuatı, Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İcra ve İflas Hukuku, Medeni Hukuk, Vergi Hukuku, Sosyal Güvenlik Mevzuatı, İdare Hukuku, Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik Mevzuatı konularından oluşmaktadır²⁴. Yapılacak sınavla ilgili mevzuatı açıklayan Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği’ne göre, “sınavda başarılı sayılabilmek için sınav konularının her birinden 100 puan üzerinden en az 60 puan alınması ve tüm sınav konularından alınan notların aritmetik ortalamasının en az 70 puan olması” şartı bulunmaktadır²⁵.

Bazı şartları sağlayan meslek mensuplarına ise bağımsız denetçilik sınavından muafiyet tanınmıştır. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde sınav şartı aranmayan bu hususlar aşağıdaki gibi belirtilmiştir²⁶. “Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin Resmi Gazete’de yayınlandığı tarihten evvel ilgili mevzuatına göre bağımsız denetime ilişkin lisans belgesini almaya hak kazananlar, Kamu kurumları tarafından 31 Aralık 2012 tarihine kadar yapılacak tamamlayıcı sınavlar sonucunda lisans belgesi almaya hak kazananlardan, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatına ilişkin sınav konuları dışında olmak üzere ve 31 Aralık 2014 tarihine kadar müracaat edenler, Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin yayınlandığı 26 Aralık 2012 tarihi itibarıyla YMM olmaya hak kazananlar ile SMMM olmaya hak kazananlar arasından 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olanlardan, 31 Aralık 2014 tarihine kadar

²³BDY, m.16

²⁴ 28539 sayılı Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği, m.10.

²⁵28539 sayılı Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği, m. 13

²⁶BDY, gm. 1

başvuruda bulunanlar için bağımsız denetçilik sınav şartı aranmamaktadır. Bu kişilerin belirlenen süreler içerisinde Kamu Gözetim Kurumu'na başvurmaları durumunda doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmiştir”.

KGK'nın bağımsız denetimle ve meslek mensuplarıyla ilgili yaptığı çalışmaların meslek mensupları üzerindeki yansımaları konusunda sınırlı da olsa bazı araştırmalar yapılmıştır. 2015 yılında Adana Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı SMMM'lere uyguladığı bağımsız denetimde kamu gözetim kurumunun rolü ve kurumdan beklentilerin tespitine yönelik anket sonucunda; denetçi ve denetim firmalarının yetkilendirilmesinin ve eğitimlerinin, bunların taşınması gereken koşulların ve meslek ahlak kurallarının belirlenmesinin, denetçi ve denetim firmalarının faaliyetlerinin denetiminin Gözetim Kurumu tarafından yerine getirilmesi gerektiği şeklinde SMMM'ler görüş bildirmişlerdir²⁷. Bu görüş ABD'de yapılan bir çalışmayla da örtüşmektedir. Bu araştırmaya göre ABD'de bulunan farklı ölçeklerdeki denetim şirketlerinde görev yapan denetçilere uygulanan bir anket sonucuna göre; denetçiler, kendi faaliyetlerini direkt etkileyen SOA'nın yaptığı düzenlemeleri desteklediklerini ve PCAOB'un yerine getirdiği görevi onayladıklarını bildirmişlerdir²⁸.

Sağlar (2015)'ın araştırmasında sınavların yalnızca kamu gözetiminde olması gerektiğini düşünenlerin oranı 54'tür. Araştırmaya katılan SMMM'lerin 83 ü denetimle ilgili standartlar konusundaki eksikliklerin giderilmesi gerektiğini düşünmektedir. Araştırma sonucunda SMMM'lerin KGK'dan önemli beklentilerinin olduğu görülmüştür. Özellikle SMMM'lere ve bağımsız denetçilere yönelik hizmet içi eğitimlerin düzenlenmesi, haksız rekabetin önüne geçilmesi ve meydana gelebilecek olumsuzluklar karşısında yaptırımların kullanılabilmesi gibi konularda KGK'dan beklentilerinin yüksek olduğu görülmektedir. Araştırmada SMMM'lerden 48'inin denetçi belgesi almayı planladığı, KGK'nın düzenlediği

²⁷ Jale Sağlar ve Derya Yüce, “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Temmuz 2015, S3.s56.

²⁸ Nancy T., Hill, John Mcenroe E., Kevin Stevens, "Auditors' Reaction to Sarbanes - Oxley and PCAOB", **Special Auditing Issue/The CPA Journal**, November 2005, s.34.

eğitilmelere iştirak etmeyi isteyenlerin oranının ise 48 olduğu gör÷lmektedir. SMMM'lerin bağımsız denetçi olma konusunda hedeflerinin olduğu gör÷lmektedir.

3.1.4. Kamu Gözetim Kurumu'nun Bağımsız Denetimde Kalite ve Güvenilirliğe Yönelik Düzenlemeleri

Bağımsız denetim hizmetinin kamu yararına gerçekleştirilen bir hizmet olması ve etkinliğini yitirdiğinde, tüm piyasaların olumsuz etkilenme riskini taşıması nedeniyle, bağımsız denetim hizmeti belli standart ve prosedürlere uygun gerçekleştirilmelidir.

Kamu Gözetim Kurumu, kalite kontrol sistemi kurarak denetim kuruluşlarına klavuzluk edecek politika ve prosedürler yayımlamaktadır. KGK tarafından denetçi ve denetim kurumlarının oluşturmuş oldukları kalite kontrol sistemleri, yazılı politika ve prosedürlerinin kurum politika ve prosedürleri ile ne derece uyumlu olup olmadığı incelenerek denetimde kalite ve güvenilirlik sağlanmaya çalışılmaktadır²⁹.

Kamu Gözetim Kurumu, denetim esnasında denetçilerin denetim kurumlarının karar alma süreçlerine katılmamaları ve tarafsız davranmaları hususunda düzenlemeler getirmiştir. Denetçilerin bağımsız denetim esnasında tarafsızlıklarını yitirmelerine sebep olacak tehditler IFAC Meslek ahlak kurallarında belirtilmiştir. Bağımsızlığı ortadan kaldıracak tehditlerin ilki denetçilerin ve denetim şirketlerinin kişisel menfaatleri, işletmeyi kaybetme korkusu, ücretlerini tahsil edememe kaygısı ile denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken bağımsızlıktan uzaklaşmalarıdır. Denetçilerin denetim esnasında yönetimin alması gereken kararlara müdahalesi, müşterinin hukuki davalarında savunucusu veya muhalefeti olması, denetlenen işletme ile uzun süreli, ard arda iş ilişkisi içinde olması, denetlenen işletme tarafından baskı ve tehdit altında kalınması neticesinde denetim çalışmalarına baskının yansıtılması denetçilerin tarafsızlık ve bağımsızlığına gölge düşüren diğer unsurlardır³⁰.

Denetim sonuçlarında önemli bir etkiye sahip olan bağımsızlık hususunun

²⁹Kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5189/İnceleme-Süreci, erişim tarihi:28.11.2018.

³⁰ Şaban Uzay, "Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı", MÖDAV, The 1st Annual International Accounting Conference, 3-5 November, 2004, İstanbul.

zedelenmesini önlemek adına Kamu Gözetim Kurumu'nun getirmiş olduğu düzenlemeler aşağıda belirtilmiştir.

- Denetçilerin denetleyecekleri firmalar ile aralarında akrabalık, menfaat, borç alacak ilişkilerinin olmaması gerekir.
- Denetim ücret ödemelerinin denetlenen işletme tarafından ödenmemesi veya denetim sonuçlarına bağlı ödenmesi, denetçiler için ödenmesi gereken asgari tutarın altında yahut üstünde ödemeler yapılması hususunda kısıtlamalar getirilmiştir.
- Denetim kurumunun, denetlendiği işletmeye tasdik, vergi denetimi, vergi danışmanlığı dışında bir hizmet verememesi gerekir.

Kamu Gözetim Kurumu tarafından denetim faaliyetleri için ücret tarifeleri belirlenir. Ücret tarifeleri, yılbaşından itibaren bir önceki yıl tarifesinin Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile artırılması suretiyle belirlenmektedir³¹.

Bağımsız denetimde denetçi rotasyonu denetimde bağımsızlık ve denetim sonuçlarına duyulan güvenin artması hususunda büyük bir önem taşımaktadır. Rotasyonun amacı, denetlenen işletme ile denetçi arasındaki iş ilişkilerinin yoğunlaşması nedeniyle aralarında oluşabilecek menfaat ilişkisinin önüne geçilebilmesidir³².

Denetim çalışmalarından daha sağlıklı sonuçlar elde edebilmek için rotasyona gerek duyulmasının bir takım nedenleri vardır. Denetçinin, önceki denetimde oluşturmuş olduğu çalışma kağıtlarını baz alarak detaylı inceleme yapmaksızın bir sonraki yıl denetim çalışmasını gerçekleştirmesi, müşteri işletme ile iyi ilişkiler kurarak ve müşteri işletmenin menfaatleri doğrultusunda denetim sonuçları elde edilerek bir sonraki yıl aynı işletme için denetime devam edebilme olasılığının azaltılmak istenmesi rotasyona olan ihtiyacı ortaya koymaktadır³³.

³¹ BDY, m. 32

³² Erdoğan Aslan, "Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası" Mali Çözüm Dergisi, S99, s206.

³³ Hasan Kılıç, "Denetçinin Rotasyonu", XIII. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 25-29 Nisan, 2007, Antalya, s240.

Kamu Gözetim Kurumu, rotasyon ile ilgili düzenlemeler getirmiştir. Üç yıl geçmedikçe denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetçiler ise son yedi yılda beş yıldan fazla aynı işletmeye denetim hizmeti veremezler. Denetçiler denetçilik görevlerini tamamladıktan sonra iki yıl geçmeden denetledikleri işletmelerde yönetici olamazlar³⁴.

Kamu Gözetim Kurumu, denetçilerin mesleki bilgilerini canlı tutmaları, meslekte yaşanan gelişmeleri yakından takip edebilmeleri, mesleki etik ilkelere uymalarını sağlamak adına sürekli eğitime tabi tutulmalarını gerekli görmektedir³⁵.

KGK tarafından, denetim kurumu ve denetçilerin faaliyetlerinde mevzuata ve bağımsız denetim standartlarına uygun davranıp davranmadıkları incelenerek, bağımsız denetim kalitesinin artırılması hedeflenmiştir. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen denetim kurumları asgari 3 yılda, diğerleri asgari altı yılda bir inceleme yapmaktadır. İhbar, şikayet, bildirim gibi durumlarda da inceleme yapılmaktadır.

Denetçi ve denetim kuruluşlarının denetim çalışmalarının Türkiye Denetim Standartları'na, Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümlerine, 660 sayılı KHK'ya, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne uygunlukları incelenmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarının oluşturmuş oldukları kalite kontrol sistemi ve kalite kontrol sistemi yazılı politika ve prosedürlerinin Kamu Gözetim Kurumu standart ve düzenlemelerine uygunluğu incelenmektedir. Yapılan incelemeler neticesinde yıllık inceleme raporları yayımlanmaktadır. Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (IFIAR), yıl içinde gerçekleştirilen faaliyetler, çeşitli ülkelerin yıllık inceleme raporlarına yönelik araştırma sonuçları hakkında bilgi kaynağı olmak amacıyla 15 Eylül 2006 tarihinde kurulmuştur. IFIAR'ın kendi ülkelerinde bağımsız denetimi düzenleme yetkisine sahip kurum olan 56 üyesi bulunmaktadır. Kamu Gözetim Kurumu, IFIAR'a 31 Ocak 2014 tarihinde üye olmuştur³⁶.

³⁴ BDY, m. 26.

³⁵ BDY, m.25.

³⁶ <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5188/I%CC%87nceleme>, erişim tarihi:28.11.2018.

Kamu Gözetim Kurumu 22.10.2018 tarihinde 2017 yılı inceleme raporunu yayımlamıştır. Raporda Kalite ve güvence sistemi incelemelerine yönelik elde edilen bulgular yer almaktadır.

Kamu Gözetim Kurumu tarafından denetim kuruluşları ve denetçilerin kalite kontrol sistemi ile ilgili sorumluluklarını düzenleyen Kalite Kontrol Standardı yayımlanmıştır. Yayımlanmış olan Kalite kontrol Standardına göre, denetim kuruluşlarının oluşturması gereken kalite kontrol sisteminde aşağıdaki unsurlara yönelik politika ve prosedürler bulunmalıdır.

Kalite Kontrol Sisteminde yer alması gereken unsurlar aşağıdaki gibidir.

- Denetim kuruluşlarının kaliteye yönelik liderlik sorumlulukları
- Etik hükümler
- Müşteri ilişkisi ve denetim sözleşmesinin onaylanması ve sürdürülmesi
- İnsan kaynakları
- Denetim faaliyetinin yürütülmesi
- İzleme

Üst kurul tarafından 2014 ve 2015 yıllarında kalite kontrol sistemine yönelik incelemeler yapılmış olup, 2016 yılında ise 26 denetim kuruluşu incelenmiş, bunlardan 25'i dosya incelemesi 1'i ise denetim kuruluşu yetkilendirme şartlarının sağlanmasına yönelik yapılan incelemedir. Üst kurul tarafından 2016 yılında 6 denetçi, incelemesi gerçekleştirilmiştir. 2017 yılında toplam 61 bağımsız denetim kuruluşu 8 bağımsız denetçi incelenmiştir. Bunlardan 58'i dosya incelemesi 11'i ise diğer incelemelerdir. Bu incelemelerle bağımsız denetimin ve denetim raporlarının denetim standartlarına ve mevzuata uygunluğu, yıllık faaliyet raporu ile riskin erken saptanmasının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği incelenmiştir.

Bu incelemelerle bağımsız denetimin ve denetim raporlarının denetim standartlarına ve mevzuata uygunluğu, yıllık faaliyet raporu ile riskin erken saptanmasının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği incelenmiştir.

2017 yılında yapılan 58 denetim dosyası incelemesinde tespit edilen önemli bulgular;

- Hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesinde eksiklikler,
- Değerlendirilmiş riskler için yapılacaklarda eksiklikler,
- İlişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi
- İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi
- Belgelendirme konusunda eksiklikler,
- Bağımsızlık hükümlerinin değerlendirilmesi
- Önemlilik kavramının uygulanmasına yönelik eksiklikler,
- İlgili mevzuata uygunluğun değerlendirilmesi
- Finansal tablo açıklamalarının değerlendirilmesi.

2017 yılında yapılan incelemelerde hile risklerine yönelik bulgular, önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilen risklere karşı yapılacak işler en sık karşılaşılan bulgulardır.³⁷

DOSYA İNCELEMESİ	EKSİKLİKLER
Hile Odaklı Önemli Yanlışlıkların Belirlenmesi	• Hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi yetersizdir. • Denetçi ve denetim kuruluşları, hileye ilişkin sorumluluklarını yerine getirme konusunda yetersizdir.
Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	• Finansal tablo, işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara yönelik yönetim beyanında önemli yanlışlık risklerinin tespiti, değerlendirilmesi eksiklikleri mevcuttur. • İç kontrolün anlaşılmasına yönelik çalışmalar eksiktir.
Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapılacaklar	• Finansal tabloda ve yönetim beyanında önemli yanlışlık olarak değerlendirilen riskler için denetim prosedürleri tasarlama ve uygulamada eksiklikler mevcuttur.
İlişkili Taraf İşlemlerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi	• İlişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine

³⁷<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Y%C4%B1ll%C4%B1k%20%C4%B0nceleme%20Raporu-2017.pdf>, erişim tarihi:20.11.2018.

	yönelik denetim prosedürleri yetersizdir. İlişki taraf işlemlerine yönelik çalışma kağıtları yetersizdir.
İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi	İşletmenin sürekliliği hakkında yapılan sorgulamalar ve değerlendirmeler yetersizdir.
Belgelendirme Hükümleri	Denetimin niteliği,zamanlaması,kapsamı, denetim prosedürlerinin çıktıları ve denetim kanıtlarının anlaşılmasına yönelik hususlarda çalışma kağıtlarında eksiklikler bulunmaktadır.
Bağımsızlık	Denetim ekibindeki asıl ve yedek ekip üyelerinden denetimden önce ve her halükarda her yıl alınması gereken bağımsızlığa, tarafsızlığa ve sır saklamaya uygun davrandıkları ve davranacaklarını içeren yazılı bir taahhüt alınmamaktadır.
Önemlilik Kavramının Uygulanması	- Önemlilik ve performans önemliliğinin belirlenmesi - Önemliliğin belirlenmesinde uygun kıyas noktalarının kullanılmaması - Finansal tabloların bütünü değerlendirilirken düşük tutarlı olup kalemler önemlilik kapsamına alınmayabilmektedir.
Mevzuata Uygunluğun Değerlendirilmesi	Mevzuata uygunluğun değerlendirilmesi çalışmaları yetersizdir.
Finansal Tablo Açıklamaları	Finansal tablo açıklamalarının yeterliliği, finansal tablo çerçevesine uygunluğun değerlendirilmesi çalışmaları yetersizdir.
Stoklar	- Stok sayımına denetim ekibinden katılım olmaması - Finansal tablolarda yer alan stok miktarının fiziki sayım ile uyuşup uyuşmadığının kontrolü yetersizdir.
Amortisman Hesaplamaları	Amortisman yöntemlerinin kullanımı ve uygunluğunun

	değerlendirilmesine yönelik toplanan denetim kanıtları yetersizdir. • Finansal tablo dipnotlarında belirtilen ve uygulanan amortisman yöntemlerinin farklı olması • Faydalı ömür belirlemelerinin uygun olarak yapılmaması ve varlıkların faydalı ömrünün tükenmesine rağmen finansal tablolarda yer alması
Maddi Duran Varlıklar	• Maddi duran varlıkların finansal raporlamaya uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığı konusunda denetimde eksiklikler mevcuttur. • Maddi duran varlıklara yönelik finansal tablo açıklamaları yetersizdir. • Finansal tablolarda arsalar üzerindeki binalardan ayrı muhasebeleştirilmemektedir.
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	• Hasılat ve tahsilat döngüsüne ilişkin risklerin değerlendirilmesi çalışmaları yetersizdir. • Satışların doğru şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı ile ilgili denetim prosedürleri yetersizdir.
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	• Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk ve sonrası ölçümleri ve sınıflandırılmasına yönelik denetim çalışmaları yetersizdir.

Denetçilere ve denetim kuruluşlarına, Bağımsız Denetim Yönetmeliği yükümlülüklerine uyup uymadıklarına yönelik gözetim faaliyetleri gerçekleştirilir. Bu gözetim sonucunda mevzuata aykırı olan denetçi ve denetim kuruluşları tespit edilerek savunma alınır ve gözetim raporu hazırlanarak gereğinin yapılması maksadıyla Uygulama Daire Başkanlığına bildirilir.

KGK tarafından gerçekleştirilen gözetim faaliyetleri aşağıdaki gibidir.

- Sözleşme bildirim gözetimi

- Denetim raporları gözetimi
- Şeffaflık raporu denetimi
- Mesleki sorumluluk sigortası gözetimi
- Gelir bildirimi gözetimi

Kamu Gözetim Kurumu, bağımsız denetim sözleşmelerini bağımsız denetim yönetmeliğindeki asgari unsurları içerip içermediği hususunda kontrol etmektedir. Sözleşme bilgi sistemi (SBG), üzerinden yapılan sözleşme bildirimleri ile sözleşmeler incelenmektedir. Denetim sözleşmeleri, imzalar tamamlandıktan sonra 30 gün içinde bildirilmelidir. Kamu Gözetim Kurumu tarafından, denetim sözleşmeleri bildiriminde 30 günlük sürenin aşıp aşılmadığı, bağımsız denetimi gerçekleştirecek denetçi ve denetim kuruluşlarının Kamu Gözetim Kurumu tarafından yetkilendirilen kişi ve kurumlar olup olmadığına bakılmaktadır. Denetimi gerçekleştirecek denetim ekiplerinde sorumlu denetçi olarak görevlendirilen denetçilerin KGK tarafından yetkilendirilip yetkilendirilmediği incelenmektedir. Sözleşmede denetçilerin asgari sayıda olup olmadığı, denetçilerin yetki alanlarının denetleyecekleri şirketin denetimini kapsayıp kapsamadığı incelenmektedir.

Denetçilerinden denetleyecekleri şirket ile ortaklık ve istihdam ilişkisinin olup olmadığı incelenmektedir. Denetçilerin aynı anda iki denetim kurumunda veya eş zamanlı kendi namına faaliyet gösterip göstermedikleri kontrol edilmektedir. SBG sistemi üzerinden paylaşılan sözleşmeler incelenerek denetim kuruluşları ve denetçiler için bağımsız denetim yönetmeliğinde belirlenen rotasyon şartlarının sağlanıp sağlanmadığı kontrol edilmektedir.

Tablo 4.Sözleşme Bildirimleri Üzerinde Yürütülen Gözetim Faaliyetleri³⁸.

Gözetim Konusu	2016		2017	
	Gözetime Tabi Tutulan Sözleşme Sayısı	Bulgu Tespit Edilen Sözleşme Sayısı	Gözetime Tabi Tutulan Sözleşme Sayısı	Bulgu Tespit Edilen Sözleşme Sayısı
Sözleşmelerin asgari unsurlar yönünden kontrolü	5253	4027	**	**
Sözleşme Bildirimlerinin süresinde yapılıp yapılmadığının kontrolü	5253	1114	1285	4
Denetim ekiplerinde yer alanların denetçi olup olmadıklarının kontrolü	5253	4	1285	-
Sorumlu denetçi olarak görevlendirilenlerin bu niteliğe sahip olup olmadıklarının kontrolü	5253	352	1285	2
Sözleşmelerin denetim ekiplerinde denetimde görevlendirilenlerin bu alanlarda onaylanmış denetim yetkilerinin kontrolü	5253	32	1285	-
Denetim yapan bağımsız denetçiler ile, bunlar tarafından imzalanan sözleşmelerinden denetim ekiplerinde görevlendirilenlerin başka bir denetim kuruluşunda da görev alıp almadığının kontrolü	5253	7	1285	3
Rotasyon sürelerine uyulup uyulmadığının kontrolü	5253	85	6200	25

³⁸<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6712/Tablo-1-So%CC%88zles%CC%A7me-Bildirimleri-U%CC%88zerinde-Yu%CC%88ru%CC%88tu%CC%88len-Go%CC%88zetim-Faaliyetleri>, erişim tarihi:03.02.2019.

Denetim raporları, imza tarihinden itibaren 30 günde kuruma bildirilmelidir. Üst kurul bu sürenin aşıp aşılmadığını kontrol etmektedir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre denetim kuruluşu ve denetçilerin tüm denetimlerini kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları gerekmektedir. Denetim sözleşmesi SBG üzerinden ulaşan tüm denetçi ve denetim kuruluşları bu hususta incelenmektedir³⁹.

Bağımsız denetim yönetmeliğine göre denetim kuruluşu ve denetçiler yıllık gelirlerini takip eden yılın mayıs ayı onbeşinci günü sonuna kadar bildirmelilerdir. KGK tarafından bu süreye uyulup uyulmadığı ve bildirimlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği kontrol edilerek denetçi ve denetim kuruluşlarının yönetmelik hükümlerine uygunlukları değerlendirilir.

Tablo 5.Gelir Bildirimleri Üzerinde Yürütülen Gözetim Faaliyetleri⁴⁰.

Gözetim Konusu	2016		2017	
	Gözetime Tabi Tutulan Denetim Kuruluşu/Denetçi Sayısı	Bulgu Tespit Edilen Sözleşme Sayısı	Gözetime Tabi Tutulan Denetim Kuruluşu/Denetçi Sayısı	Bulgu Tespit Edilen Sözleşme Sayısı
Gelir Bildiriminin Yapılıp Yapılmadığının Kontrolü	322	144	455	8
Gelir Bildirimlerinin Süresinde Yapılıp Yapılmadığının Kontrolü	322	59	455	36

Denetim ücreti ün, uzmanlık, büyüklük bakımından değerlendirildiğinde günümüzde çok sayıda denetim firması bulunmaktadır. Denetim firmalarında denetim kalitesi, firmaların yönetim şekli ile ilgili bilgilerin paylaşılması denetim firmalarının seçiminde fayda sağlamaktadır. Denetim firmaları şeffaflık raporlarını

³⁹<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5185/Go%CC%88zetim>, erişim tarihi:03.02.2019.

⁴⁰<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6713/Tablo-2-Gelir-Bildirimleri-U%CC%88zerinde-Yu%CC%88ru%CC%88tu%CC%88len-Go%CC%88zetim-Faaliyetleri>, erişim tarihi:03.02.2019.

yayımlayarak bu konudaki bilgilerini müşteri işletmeler ile paylaşmaktadır⁴¹. Şeffaflık raporları hem kamuya fayda sağlamakta hemde denetim kuruluşu seçiminde kolaylık sağlamaktadır⁴².

Bağımsız Denetim Yönetmeliği çerçevesinde bir takvim yılında kamu yararını ilgilendiren kuruluşlara (KAYİK) denetim faaliyetinde bulunan denetim kuruluşları ilgili takvim yılını takip eden, özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşları bu dönemi takip eden dördüncü ayın sonuna kadar yıllık şeffaflık raporunu üst kurula bildirmelidir. Ayrıca denetim kuruluşları şeffaflık raporlarını kendi internet sitelerinde yayımlamaları gerekmektedir. Bir takvim yılı içinde KAYİK denetimi yapmayan denetim kuruluşları internet sitesinde şeffaflık raporu bölümünde belirtmelidir.

Denetim kuruluşu yönetim organı başkanı tarafından imzalanan şeffaflık raporunda bulunması gereken asgari hususlar aşağıdaki gibidir⁴³.

- Hukuki yapı ve ortaklar
- Kilit yöneticiler ve sorumlu denetçiler
- İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özellikleri
- İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelere yönelik açıklamalar
- Organizasyon yapısı
- Denetçilerin sürekli eğitime yönelik politikalar
- Toplam gelirin faaliyetlere göre dağılımı
- Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığı bilgisi
- Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme politikası
- Kalite kontrol sistemi tanıtımı ve sistemin etkinliğine yönelik yönetim beyanı
- Bağımsızlık ilkesine uyumu gözden geçirildiğine yönelik açıklama
- Bir önceki yılda hizmet verilen KAYİK listesi

⁴¹International Organization of Securities Commissions (IOSCO), “Transparency of Firms that Audit Public Companies: Consultation Reports” 2009.

⁴²Deumes, R., C. Schelleman, H. V. Bauwhede ve A. Vanstraelen, “Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality?”, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* 31(4).193-214, 2012.

⁴³<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5185/Go%CC%88zetim>, erişim tarihi: 29.11.2018.

Tablo 6.Şeffaflık Raporu Bildirimleri Üzerinde Yürütülen Gözetim Faaliyetleri⁴⁴.

Gözetim Konusu	2016		2017	
	Gözetime Tabi Tutulan Denetim Kuruluşu/Denetçi Sayısı	Bulgu Tespit Edilen Sözleşme Sayısı	Gözetime Tabi Tutulan Denetim Kuruluşu/Denetçi Sayısı	Bulgu Tespit Edilen Sözleşme Sayısı
Şeffaflık Raporu Bildiriminin Yapılıp Yapılmadığının Kontrolü	70	-	75	-
Şeffaflık Raporu Bildiriminin Süresinde Yapılıp Yapılmadığının Kontrolü	70	4	75	2
Şeffaflık Raporlarının Kuruluşun İnternet Sitesinde Yayımlanıp Yayımlanmadığının Kontrolü	70	4	75	1
Şeffaflık Raporunun Asgari Unsurlar Yönünden Kontrolü	70	64	75	-

KGK tarafından yapılan inceleme ve gözlem neticesinde mevzuata aykırı davranan kişi ve kurumlara yönelik aykırılık derecesine göre idari yaptırım uygulanmaktadır.

Kişi ve kurumlara mevzuata aykırılık derecelerine göre uygulanan idari yaptırımlar aşağıdaki gibidir⁴⁵.

- Uyarı
- Faaliyet iznini askıya alma
- Faaliyet iznini iptal etme

⁴⁴<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6715/Tablo-4-S%CC%A7effafl%C4%B1k-Raporu-Bildirimleri-U%CC%88zerinde-Yu%CC%88ru%CC%88tu%CC%88len-Go%CC%88zetim-Faaliyetleri>, erişim tarihi:03.02.2019.

⁴⁵<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5251/I%CC%87dari-Yapt%C4%B1r%C4%B1mlar>, erişim tarihi:15.12.2018.

3.2. Kamu Gözetim Kurumu’nun Bağımsız Denetimle ilgili Çalışmaları ve Değerlendirme

Türkiye’de bağımsız denetimin kamu tarafından denetimi ve gözetimi finansal tablo kullanıcılarının güvenilir bilgi elde edebilmesi bakımından ihtiyaç sonucu ortaya çıkmıştır. Türkiye’de bağımsız denetimin güçlü ve zayıf tarafları bulunmaktadır. Kamu Gözetim Kurumu kurulmadan önce düzenlenen Bağımsız Denetim Sektörü için hazırlanan araştırmada Türkiye’deki bağımsız denetim sektörünün güçlü ve zayıf olduğu noktalar şu şekilde açıklanmıştır⁴⁶:

Güçlü yönleri:

- Türkiye'deki muhasebe ve finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili standartların dünyayla uyumunun sağlanması,
- Bağımsız denetim sektöründeki yetkin çalışan portföyü,
- Mali piyasalara dönük denetimin gerekliliğidir.

Zayıf yönleri:

- Finansal raporlama ile ilgili uluslararası standartlarındaki hızlı değişime uyumda yaşanan zorluklar
- Mali piyasalar haricinde denetimin yalnızca halka arz edilen şirketler için zorunlu olması,
- Denetim kalitesinin takibi hususunda oluşturulan mekanizmaların yeterince işlerliğinin olmaması,
- Muhasebe ve denetim standartlarıyla alakalı çok sayıda yetkin kurumun olmasıdır.

⁴⁶Bağımsız Denetim Derneği, Bağımsız Denetim Sektörü Raporu,2004 Türkiye İktisat Kongresi,5-9 Mayıs 2004,İzmir,Türk Mali Sektörü Raporu Eki,(www.tbb.org.tr/v12/duyuru%5F20052004.htm), erişim tarihi: 25.02.2017.

Türkiye’de yukarıda da anlatılan eksiklikleri gidermek amacıyla KGK faaliyete başlamıştır ve finansal raporlama ile ilgili uluslararası standartlarındaki hızlı değişime uyumunu sağlamak, bağımsız denetim kalitesinin takibini yapmak, bağımsız denetimi yapacak kuruluşları ve denetçileri yetkilendirmek, bağımsız denetçilerin eğitimi ile ilgili faaliyetleri düzenlemek için çalışmalar yapmaktadır.

KGK’nın yaptığı faaliyetlerin etkinliğini görmek ve değerlendirmek adına KGK’nın 2017 yılına ait bağımsız denetimle ilgili bazı istatistiklerine aşağıda yer verilmiştir:

31/12/2017 Tarihi itibarıyla mevzuatımıza dahil edilen Türkiye Denetim Standartları tabloda sunulmuştur.

Tablo 7.Mevzuatımıza Kazandırılan Uluslararası Denetim Standartlarına İlişkin Özet

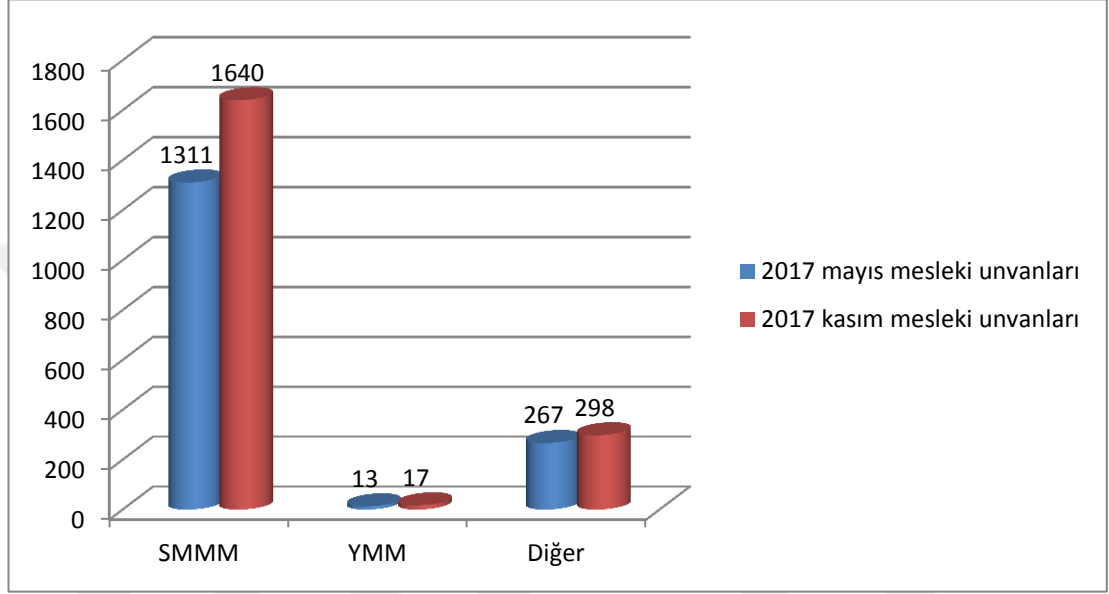
	Uluslararası Standart Sayısı	Türkiye Denetim Standartları
Bağımsız Denetim Standartları	37	37
Kalite Kontrol Standartları	1	1
Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları	2	1
Güvence Denetimi Satandartları	5	4
İlgili Hizmetler Standartları	2	1
Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar	1	1
Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin İlke Kararı	-	1

Kaynak: KGK 2017 Faaliyet Raporu

Uluslararası standartlarla ilgili eksikliklerin tamamlanması yolundaki çalışmaların devam ettiği anlaşılmaktadır.

KGK'nın bağımsız denetimle ilgili yaptığı çalışmalardan biri de Bağımsız denetçilik sınavlarını düzenlemektir. 2017 yılında Bağımsız denetçilik sınavlarına katılanların dağılımı aşağıdaki grafikte görülmektedir.

Tablo 8.2017 Yılı Bağımsız Denetçilik Sınavı Verileri



Kaynak: KGK 2017 Faaliyet Raporu

2017 yılı kasım ayında bağımsız denetçilik sınavına mayıs ayından daha fazla kişi girmiştir. Sınava giren SMMM'lerin oranı YMM'lerden ve diğerlerinden daha yüksektir. Mayıs ayında, 1311 SMMM, 13 YMM, 267 diğer meslek mensuplarından adaylar bağımsız denetçilik sınavlarına katılmıştır. Kasım ayında ise, 1640 SMMM, 17 YMM, 298 diğer meslek mensuplarından adaylar bağımsız denetçilik sınavlarına katılmıştır.

Yetkilendirilen bağımsız denetçilere ait bilgiler aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 9.Toplam Denetçi Sayısı

Meslek Mensubiyeti	Yetkilendirilenler	Tescil Edilenler	Tescil Edilmeyenler	Toplam
YMM	3018	2.707	311	6.036
SMMM	14.588	12.959	1629	29.176
TOPLAM	17.606	15.666	1.940	35.212

Kaynak: KGK 2017 Faaliyet Raporu

Kurul tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçilerin ünvanlarına göre dağılımı;

- SMMM 3.018
- YMM 14.588

Tablo 10.Yıllar itibarı ile bağımsız denetim kuruluşu yetkilendirmeleri

Bağımsız Denetim Kuruluşu Yetkilendirmeleri	2013	2014	2015	2016	2017
Geçici Yetki Verilen Denetim Kuruluşu	92	0	0	0	0
Daha Önce Yetki Verilen Denetim Kuruluşu	25	60	2	0	0
İlk Defa Yetkilendirilen Denetim Kuruluşu	5	55	50	41	14
Terkin Edilen Denetim Kuruluşu	0	0	1	2	1
Terkin Edilenlerden Tekrar Tescil Edilen	0	0	0	0	1

Kaynak: KGK 2017 Faaliyet Raporu

2017 yılında ilk defa yetkilendirilen denetim kuruluşları ve terkin edilen denetim kuruluşu sayısında önceki yıla göre düşüş görülürken terkin edilenlerden tekrar tescil edilen bir denetim kuruluşu da 2017 yılında görülmektedir.

KGK tarafından 2017 senesinde yetki verilerek sicile kaydı yapılan bağımsız denetim kuruluşlarının illere göre dağılımı aşağıdaki gibidir⁴⁷;

- Ankara 18
- İzmir 6
- İstanbul 54

⁴⁷KGK 2017 Faaliyet Raporu

- Diğer 22

Tablo 11.2017 yılında tescil edilen bağımsız denetim kuruluşlarının illere göre dağılımı

31/12/2017 Tarihi İtibariyle Tescil Edilen Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Bilgiler		
İli	Tescil Edilen Şirket Sayısı	Toplam İçindeki Payı (%)
Adana	2	0,80
Ankara	45	18,1
Antalya	9	3,6
Bursa	13	5,2
Çanakkale	1	0,4
Denizli	1	0,4
Elazığ	1	0,4
Eskişehir	1	0,4
Gaziantep	9	3,6
Hatay	1	0,4
İstanbul	135	54,2
İzmir	17	6,8
Kayseri	3	1,24
Kocaeli	1	0,4
Malatya	1	0,4
Manisa	1	0,4
Mersin	1	0,4
Sakarya	1	0,4
Samsun	3	1,24
Sivas	1	0,4
Şanlıurfa	1	0,4
Zonguldak	1	0,4
TOPLAM	249	100,0

Kaynak: KGK 2017 Faaliyet Raporu

2017 yılında en fazla İstanbul, Ankara ve İzmir illerinden tescil işlemlerinin yapıldığı görülmektedir.

KGK'nın bağımsız denetimle ilgili yukarıda özetlenen kamu gözetimi ve denetimi ile ilgili faaliyetlerinin katkıları tartışmasıdır.

KGK'nın bağımsız denetimle ilgili faaliyetleri ile ilgili öneriler getirilebilir. KGK'nın görevlerini etkin biçimde yerine getirmesi; denetim ve gözetim altındaki

firmaların olduğu piyasa koşullarının oluşması, kayıt dışı ekonominin önlenmesine katkı sağlayacaktır⁴⁸.

3.3. Kamu Gözetim Kurumu’nun Bağımsız Denetimle ilgili Hedef ve Stratejileri

Kamu Gözetim Kurumu’nun 2016 ve 2020 yılları arasında yayımlanmış olduğu stratejik plandaki hedefleri⁴⁹;

- Finansal raporlama kalitesini artırmak
- Bağımsız denetim kalitesini artırmak
- Kurumsal yapıda etkinlik sağlamak

Kamu Gözetim Kurumu finansal raporlamayı geliştirmek için Türkiye Muhasebe Standartlarını güncelleme amacını gütmektedir. Bu amaç doğrultusunda, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını inceleme, Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki yenilikleri ülkemizdeki düzenlemelere uyarlama amaçları mevcuttur. Ek olarak, uluslararası kuruluşların standart oluşturma çalışmalarına katılarak, çalışmalardaki taslak metinlere görüş bildirmeyi hedeflemektedir. KGK, finansal raporlamada yerel farkındalığı arttırarak işletmelerin büyüklüğü ve finansal tablo kullanıcılarının menfaatlerine uygun, kaliteli ve anlaşılabilir tablolar ile raporlamada yerel bir düzen oluşturmaya hedeflemektedir. Yerel finansal raporlama farkındalığını sağlamak amacıyla her yıl en az beş konferans ve çalıştay düzenleme planları yapılmaktadır. Finansal raporlamalarda yaşanan sorunlara çözüm getirmek amacıyla kurumlarca yürütölen çalışmalara katılmak hedeflenmektedir. Finansal raporlamalarda, bilgi sistemlerinden yararlanılarak uluslararası kabul edilen raporlama dillerinin kullanımının yaygınlaştırılması hedeflenmiştir.

Genişletilebilir Raporlama Dili, “XBRL”(Extensible Business Reporting Language) rapor formatı ile finansal raporlar oluşturularak farklı kullanıcılar için ihtiyaçlarına uygun format değişimi olanaklı hale gelmiştir. “XBRL” formatı ile bilgi entegrasyonları sağlanarak fayda düzeyinin arttırılması amaçlanmıştır. Bu format

⁴⁸ Karasu, agm., s.103.

⁴⁹ http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/STRATEJIK_PLAN_18_10_sonweb.pdf, erişim tarihi: 14.11.2017.

aracılığıyla raporlama sistemine kılavuzluk edecek bir portal oluşturularak gerekli veri ve entegrasyon yüklemeleri ile ulusal düzeyde raporlama altyapısının oluşturulması hedeflenmiştir⁵⁰.20 Kasım 2013 tarihinde, Kamu Gözetim Kurumu tarafından XBRL Türkiye Temsilciliği kurulmuştur⁵¹.

Finansal raporlamada gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve bilgiye olan ihtiyacı giderebilecek raporlama şekli önem taşımaktadır. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), bağımsız denetime tabi olan ancak Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulamayan işletmelerin uygulayacakları raporlama şeklidir. Kamu Gözetim Kurumu, TFRS uygulama kapsamını Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar(KAYİK) ile sınırlandırarak KAYİK dışındaki işletmelere isteğe bağlı TFRS uygulama hakkı vermiştir. TFRS uygulamayan işletmelerin ise Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre finansal raporlama hazırlamaları gerektiği belirtilmiştir. Kamu Gözetim Kurumu daha kapsamlı bir çalışma yapıncaya kadar TFRS uygulamayan işletmelerin MSUGT'nin yanı sıra yayımlanan "TMS'leri uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar"a uymaları gerektiği belirtilmiştir.29 Temmuz 2017'de "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Rapoorlama Standardı Tebliği" yayımlanarak bağımsız denetime tabi, TFRS uygulamayan işletmelerin MSUGT ve İlave Hususlar yerineBOBİ FRS'ye göre finansal tablolarını düzenlemeleri belirtilmiştir. BOBİ FRS 01.01.2018 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanacaktır. KGK verileri baz alındığında 2016 yılında bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan 6250 şirketten 1550 adedi KAYİK olup TFRS uygularken, 4700 şirket 2018'de BOBİ FRS uygulamasına geçecektir. BOBİ FRS ile tüm şirketlerde uluslararası standartlarda raporlama yapılması sağlanacaktır⁵².

Kamu Gözetim Kurumu'nun ikinci önemli amacı ise bağımsız denetimde kaliteyi arttırmaktır. Bağımsız denetimde kaliteyi arttırmak için Uluslararası Denetim

⁵⁰http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/STRATEJIK_PLAN_18_10_sonweb.pdf, erişim tarihi:14.11.2017

⁵¹<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Bas%C4%B1n/2013-3.pdf>, erişim tarihi:14.11.2017

⁵²www.kgk.gov.tr, erişim tarihi:03.02.2017.

Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları yayımlanmıştır. Yayımlananların yanı sıra kamuoyu görüşüne sunulan ve yayımlanması amaçlanan denetim standartları da mevcuttur. KGK, bilgi sistemleri denetim standartlarını oluşturan ITAF VE ISACA ile iletişim halinde olarak Türkiye bilgi denetim standartlarını oluşturmayı hedeflemiştir. 2018 yılına kadar bilgi sistemleri denetim standartlarının yayımlanması amaçlanmaktadır. KGK, bağımsız denetimde kaliteyi arttırmak adına etkin bir kamu gözetim sistemi oluşturmayı hedeflemiştir. Bu hedef doğrultusunda Kamu Gözetim Kurumu kurulmuştur. Gözetim ile bağımsız denetimde denetim standartlarına uygunluk kontrolü ve olası olumsuzluklara yönelik öngörü sağlanması hedeflenmiştir. Kalite güvence sistemi kapsamında uzaktan gözetim işlevi oluşturulmuştur. Bu amaç doğrultusunda KGK'da "Eğitim ve Yetkilendirme Bilgi Sistemi" oluşturularak yetkilendirme işlemleri yapılmakta, sicil kayıtları takip edilmektedir. Bağımsız denetim sözleşmelerinin elektronik ortamda kayda alınması amacıyla "Sözleşme Giriş Portalı" oluşturulmuştur. Uzaktan Gözetimde etkinlik sağlamak, veri girişi, veri depolanması ve veri analizlerini sağlamak, uzaktan gözetimi daha etkin gerçekleştirebilmek amacıyla "GÖZDE" adlı programı oluşturma çalışmaları sürdürülmektedir. Denetim faaliyetlerinin daha etkin yürütülebilmesi adına ilgili kurumlardan görüş alınarak yıllık inceleme planı oluşturulmaktadır. Bu plan ile hangi bağımsız denetçinin, hangi denetim kuruluşunun veya denetim faaliyetlerinin gözleneceği belirlenmektedir. Bağımsız denetimde kalitenin sağlanması denetimde yeterli ve nitelikli işgücünün varlığı ile sağlanacaktır. Artan denetim kapasitesi sonucunda denetimde kalite hususunda istikrar sağlanması adına gözetim gerekli hale gelmektedir. Denetimde kalitenin sağlanması için denetçilerin bilgi sistem kullanımları ve denetim faaliyetleri noktasında donanımlı hale getirilmeleri gerekmektedir. KGK, 2018 yılına kadar sektörleri ve işletme büyüklüklerini baz alarak asgari denetim saatlerini belirleyip, denetim firmaları için yüklenebileceği denetim faaliyetlerini belirleyecektir. Bağımsız denetime tabi olan şirketlerin gitgide artış göstermesi sebebiyle şirketlerde denetim komitelerinin kurulması gerekli hale gelmektedir. KGK, denetim komitelerinin yaygınlaştırılması ve farkındalığın artırılması hususunda çalışmalar yapmayı hedeflemiştir. KGK, bu amacı doğrultusunda denetim komitelerinin ülkemizde ve diğer ülkelerdeki uygulamalarını ve önemini belirten bir rapor yayımlamayı ve 2017 yılı içinde bu

hususta bir kurum politikası belirlemeyi 2018 yılında ise uygulamaya geçmeyi hedeflemektedir. Bağımsız denetime tabi şirket sayısının artış gösterecek olması nedeniyle bağımsız denetçiye duyulan ihtiyacın artması beklenmektedir. Bağımsız denetim sektöründe kapasitenin arttırılması ve bu denetçilere sürekli eğitim verilerek niteliklerinin arttırılması hedeflenmiştir.

2016 ve 2020 Kamu Gözetim Kurumu'nun stratejik planlarında kuruma yönelik hedefleri;

- Kurumsal kapasiteyi geliştirmek
- İnsan kaynağı kapasitesini arttırmak
- Kurumsal algıyı güçlendirmek

Kurumsal kapasitenin artırılması için, personel ve birim bazlı işlem yönergelerin hazırlanması, hizmet envanterlerinin oluşturulması, kurumun işgücü ihtiyacının belirlenmesi, bilgi güvenliğinin arttırılması, Kayıtlı Elektronik Posta (KEP) sisteminin kullanılması amaçlanmıştır. KEP sistemi kullanılmaya başlanmıştır. İnsan kaynaklarında yapılması hedeflenen düzenlemeler; insan kaynakları yönetiminde etkinlik sağlamak, ihtiyaçları karşılayacak nitelikte ve sayıda personel istihdamını sağlamak, personelin donanımlı hale getirilmesi hususunda eğitim ile katkı sağlamaktır. Kurumsal algının güçlendirilmesi için ise, kurum görev alanları hususunda kurum ortaklarından fikir almak ve uluslararası kuruluşlar ile koordineli olmak hedeflenmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KGK BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİ KONUSUNDA MESLEK MENSUPLARININ DÜŞÜNCELERİ ÜZERİNE ARAŞTIRMA

4.1. Üst Kurulların Bağımsız Denetim’e Etkileri Üzerine Yapılan Araştırmalar ve Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumu’ndan Beklenen Etkiler

Tektaş Üniversitesi’nde 2012 yılında yapılan araştırmada PCAOB’nin hesap verebilirlik baskısının denetçilerin denetim esnasındaki kanıt toplama türü, kanıt miktarı ve dökümantasyon kalitesi üzerindeki etkileri araştırılmıştır. Araştırma profesyonel denetçiler üzerinde yapılmıştır. Yapılan araştırma sonucunda, PCAOB hesap verebilirlik baskısının denetçilerin denetim çabalarını artırma hususunda bir etkisinin bulunmadığı tespit edilmiştir. Bilgi odaklı araştırmacılar, kanıt toplama esnasında kanıtların nitelik ve boyutunu etkileyen öğeleri dikkate alarak karar odaklı araştırmacılara göre daha çok dökümantasyon elde etmeye çalışırlar. Bilgi odaklı araştırmacıların PCAOB gereksinimlerini karşıladıkları düşünülür. Bilgi ararken aradıkları unsura odaklanan denetçiler daha yüksek denetim kalitesine sahiptirler. Denetçiler denetim çalışma sürecinde zamanlarını en verimli şekilde değerlendirerek denetim usullerini yeterince uygulamaları gerektiğinin ve belgelendirme yapmaları gerektiğinin farkındadırlar. Denetçiler bir zaman kısıtı altında denetim faaliyetlerini yerine getirir. Denetimde hedef odaklı bir arama yaparak elde edilen dökümantasyonun niteliği için daha fazla çaba sarfetmektedirler. Araştırma sonucunda bilgi odaklı ancak aradığı unsura odaklanarak arama yapan denetçilerin yüksek kalitede belge elde edecekleri ve PCAOB hesap verebilirlik baskısının denetçilerin denetim faaliyetlerindeki çabaları üzerinde herhangi bir etkiye sahip olmadığı tespit edilmiştir¹.

Alabama Üniversitesi’nde 2009 yılında yapılan araştırmada denetimin gözetiminin denetçi ücretleri ve denetimin planlanması üzerindeki etkileri araştırılmıştır. Yapılan araştırmada, denetçilerin denetim sonrası gözetime tabi

¹Renee M. Olvera, B.S., M.A.S., “Auditors’ Information Search and Documentation: Does Knowledge of The Client Preference or PCAOB Accountability Pressure Matter?”, Mayıs, 2012, University of North Texas.

tutulmaları halinde, denetim sonrası yükümlülüklerini etkileyen işlemler yaptıkları ve denetim planlamalarını bu doğrultuda gerçekleştirdikleri görülmüştür. Bu durum, üst kurul gözetiminin denetim ekibinin gerçek performansını göstermemelerine neden olmaktadır. Üst gözetimin denetçiler üzerindeki geri bildirim baskısı ile hesap verme gücünü arttırdığı ve bu baskı ile daha muhafazakar denetçi raporları ile karşı karşıya kalındığı tespit edilmiştir. Çünkü yapılacak üst gözetim kurulu değerlendirmeleri denetçinin itibarını etkileme potansiyelinesahiptir. Bu nedenle denetçi üst kurul gözetiminin bilinciyle denetim raporlarını hazırlamaktadır. Denetim sonrası gözetimin baskısı ile denetçilerin daha nitelikli çalışma yapmak zorunda olmaları ve bütçelenmiş saatleri üzerinde üst kurulun etkili olması nedeniyle üst kurul gözetiminin denetçi ücretlerini arttırdığı görülmüştür².

Washington Üniversitesinde 2014 yılında yapılan araştırmada rotasyonun denetçilerin bağımsızlığı ve denetçilerin denetim çabaları üzerindeki etkileri araştırılmıştır. Denetçilerin rotasyona girmeden önceki son yıllarında mevcut müşterileri üzerindeki denetim çabalarının azaldığı ve yeni müşteriye yönelik maruz kalacakları gözetim baskısına odaklandıkları görülmüştür. Denetçi rotasyonun denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkisinin bulunmadığı gözlemlenirken, PCAOB baskısının denetçilerin müşteri işletme için denetim çabalarını arttırdığı tespit edilmiştir. Ayrıca, rotasyonun ve PCAOB incelemelerinin denetçi bağımsızlığını etkilemediği saptanmıştır³.

Yapılan araştırma sonuçları değerlendirildiğinde, üst kurulların denetçiler üzerinde olumlu ve olumsuz etkilerinin olduğu gözlemlenmektedir. Ülkemizde KGK'nın mevcut düzenlemeleri ve 2016-2020 stratejik planları ile denetim üzerine hedefleri incelendiğinde KGK kurumunun denetim alanında birçok konuda faydasının olması beklenmektedir. Finansal raporlamayı geliştirmek adına Türkiye Muhasebe Standartlarının gözden geçirilmesi, bilgi sistemleri ile standart raporlama uygulamalarının geliştirilmesi, Türkiye Denetim Standartlarının oluşturulması ve

²ChadMatthewStefaniak, "InvestigatingTheEffects of Post-AuditReviewSalience on AuditorJudgement: A Comparative Analysis of Audit Planning andReportingDecisionsResultingfrom PCAOB InspectionsandInternalQuality Reviews",2009,Tuscaloosa, University of Alabama.

³Amanda Winn, "Partner Rotationand PCAOB Inspections: Effects on End-of-TermAudit Quality",2014, University of Washington.

geliştirilmesi üzerine çalışmalar yapılmaktadır. Bağımsız denetimin kalitesinin artırılması amacıyla şirketlerdeki denetim komitelerinin etkinliği arttırılmaya çalışılmış, bağımsız denetçilerin mesleki gelişimleri için sürekli eğitim faaliyetleri düzenlenmiştir. Son olarak, KGK'nın yetkin bir kurumsal yapıya sahip olması adına mevcut ve gelecekte planlanan çalışmalar yapılmaktadır. Araştırmamızda KGK düzenlemelerinin bağımsız denetim üzerindeki etkileri incelenerek meslek mensuplarının kurum hakkındaki değerlendirmeleri ve beklentileri saptanmak istenmektedir.

4.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Bağımsız denetim, finansal tabloların güvenilirliğinin sağlanması, finansal tablo kullanıcılarının yatırım kararları ve şirketler hakkında bilgi sahibi olabilmeleri için önem arz etmektedir. Bağımsız denetimin önemi ve gerekliliği, bir üst kurul tarafından bağımsız denetim faaliyetlerinin gözetimini gerekli hale getirmiştir. Bağımsız denetimde kalitenin artırılması, bağımsız denetime duyulan güvenin artırılması amacıyla, bağımsız denetimin gözetimini üstlenen bir üst kurul olan Kamu Gözetim Kurumu kurulmuştur.

Çalışmanın konusu, Kamu Gözetim Kurumu'nun bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik meslek mensuplarının görüşlerinin değerlendirilmesidir. Bu çalışmanın literatüre katkısı, meslek mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu'nun bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik algılarını ölçerek düzenlemeler ile ilgili meslek mensuplarının olumlu veya olumsuz görüşlerinin değerlendirilmesidir.

4.3. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmanın temel amacı, Türkiye'de KGK'nın mevcut bağımsız denetim düzenlemelerinin incelenmesi ve bir araştırma ile meslek mensuplarının düzenlemeler ile ilgili görüşleri alınarak KGK'dan beklentilerinin tespit edilmesidir. Çalışma sonucunda bağımsız denetim düzenlemelerine yön verebilecek referans bir kaynak oluşturması amaçlanmıştır. Bu kapsamda, meslek mensuplarının KGK bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik farkındalıkları, olumlu ve olumsuz değerlendirmeleri tespit edilmiştir. Temel amaç kapsamında, araştırmaya katılan

meslek mensuplarının, KGK'nın bağımsız denetime katkıları, KGK'nın denetim faaliyetlerinde bağımsızlığa katkıları, KGK'nın bağımsız denetim üzerindeki olumlu-olumsuz etkileri ve KGK düzenlemelerinin yeterliliklerinin değerlendirilmesine yönelik görüşleri ile KGK'nın düzenlemelerine yönelik farkındalıkları belirlenmiştir.

Araştırmanın kapsamı, İstanbul ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin, Yeminli Mali Müşavirlerin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir stajı yapmakta olanların ve bunların dışında kalan meslek mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik tutum ve yaklaşımlarının tespit edilmesidir. Araştırmanın kısıtları, meslek mensuplarının araştırma dönemine denk gelen mesleki yoğunlukları göz önüne alındığında araştırma sürecine katkılarının zaman alma ihtimali doğmakta bu araştırmayı zaman yönünden kısıtlamaktadır.

4.4. Araştırmanın Metodolojisi

Çalışmada, araştırmanın ön çalışmaları, araştırma sorularının tespiti, araştırma modeli ve değişkenleri hakkında bilgi verilmiştir. Araştırmanın ana kütlesi ve örnekleme süreci açıklanarak, veri toplama yöntem ve aracı belirtilmiş, kullanılan ölçeğin güvenilirliği ve geçerliliği açıklanmıştır. Araştırma verilerinin analizi yapılarak elde edilen bulgular açıklanmıştır.

4.4.1. Araştırmanın Ön Çalışmaları ve Araştırma Sorularının Tespiti

Bağımsız denetim ve Kamu Gözetim Kurumu bağımsız denetim düzenlemeleri ile ilgili gerçekleştirilen kapsamlı literatür çalışmasına ek olarak, araştırma sorularının oluşturulması ve anket tasarımı amacıyla İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde mesleki faaliyetlerini sürdüren akademisyenler ile derinlemesine görüşmeler yapılmıştır. Bu görüşmelerde, Kamu Gözetim Kurumu bağımsız denetim düzenlemeleri hakkında bilgiler alınarak hazırlanan taslak anket formu şekillendirilmiştir. Araştırma kapsamında alınması gereken düzenlemeler belirlenmeye çalışılmış ve araştırma sorularının çerçevesi oluşturulmuştur. Ayrıca, araştırmanın ön çalışmaları kapsamında Kamu Gözetim Kurumu'nun internet sayfası incelenerek internet sayfalarında yayımladıkları bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik bildirimler takip edilmiştir.

Araştırma kapsamında aşağıdaki ifadelere meslek mensuplarının katılım düzeyleri tespit edilmiştir.

- KGK gözetim fonksiyonu denetim süreci üzerinde etkilidir.
- KGK gözetim fonksiyonu, denetçilerin daha nitelikli denetim faaliyetinde bulunmalarını sağlamaktadır.
- KGK gözetim fonksiyonu ile ülkemizde denetimden geçmiş finansal tablolara olan güven artmıştır.
- KGK tarafından zorunlu tutulan sürekli eğitim faaliyetleri denetçilerin mesleki bilgi düzeylerini arttırmaktadır.
- KGK, denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirecek yeterli nitelikte personele sahiptir.
- KGK'nın kurulması denetim mesleğine duyulan saygınlığı artırmıştır.
- KGK'nın bağımsız denetim düzenlemeleri denetim faaliyetinde bulunmanın maliyetinde artışa sebep olmuştur.
- KGK'nın bağımsız denetim düzenlemeleri denetimde mesai saatlerini arttırdığı için denetim mesleğinin tercih edilebilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir.
- KGK'nın denetçi ve denetçi yardımcılarının kabul edilebilir sınırların dışında fazla mesai yapmalarını engelleyici yasal düzenlemeleri yeterlidir.
- KGK'nın bağımsız denetim düzenlemeleri, denetim şirketlerindeki kalite kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkı sağlamaktadır.
- KGK, denetim firmalarının hizmet verecekleri işletme sayısına sınırlama getirmelidir.
- KGK'nın denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmalarından haberdarım.
- KGK'nın denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmaları yeterlidir.
- KGK'nın rotasyon düzenlemeleri denetimin bağımsızlığını olumlu yönde etkilemektedir.

- KGK'nın yayımladığı, 2018 yılında uygulamaya geçecek olan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” hakkında bilgi sahibiyim.
- KGK'nın meslek ile ilgili düzenlediği toplantılar faydalı olmaktadır.
- KGK'nın meslek ile ilgili düzenlediği toplantılar yeterli sayıdadır.
- KGK'nın sürekli eğitime ilişkin yaptığı düzenlemelerin gerekli olduğunu düşünüyorum.
- KGK tarafından uygulanan yaptırım ve cezalar caydırıcıdır.

Ayrıca, meslek mensuplarının bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik düşüncelerini ifade edebilmeleri için aşağıdaki açık uçlu sorular meslek mensuplarına yöneltilmiştir.

- KGK'nın yapmış olduğu düzenlemelerde yetersiz olan noktalar
- Ülkemizde bağımsız denetim düzenlemelerinin varmış olduğu nokta
- Bağımsız denetimi ve mesleği geliştirmek adına tavsiyeler

Bu sorular, meslek mensuplarının cinsiyeti, eğitim durumu, ünvanı, bağımsız denetçilik belgesine sahip olma durumu, aktif denetim yapma durumu, çalıştıkları şirketteki ünvanı ve son üç yıldır denetimini yaptıkları müşteri portföyünün yüzdesel dağılımına göre test edilmiştir.

4.4.2. Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri

Denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu bağımsız denetim düzenlemeleri ile ilgili görüşlerinin tespit edilmesi amacıyla yapılan bu çalışmanın modeli, tanımlayıcı araştırma modelidir. Araştırma sonuçları denetim şirketlerinde çalışmakta olan meslek mensupları tarafından cevaplandırılmıştır. Denetim şirketlerinde çalışanların bağımsız denetim düzenlemeleri ile ilgili görüşleri on dokuz ana değişkenle test edilmiştir.

Araştırma modelinde bulunan değişkenler Ek 1'deki anket formu soruları ile değerlendirilmiştir. Anket formunun ilk bölümünde yedi soru meslek mensuplarının özelliklerini tespit etmeye yönelik olup, ikinci bölümdeki on dokuz ifade ile meslek

mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik görüşlerini içermektedir. Anket formunda son bölümde ise açık uçlu sorular ile görüşler alınmıştır.

4.4.3. Araştırmanın Ana kütlesi ve Örneklem

Araştırmanın ana kütlesini, ülkemizde muhasebe ve denetim alanında faaliyet gösteren bağımsız denetçi belgesine sahip olan veya olmayan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik stajı yapmakta olan meslek mensupları ile bunların dışında kalan meslek mensupları oluşturmaktadır. Araştırmanın Türkiye’de faaliyet gösteren meslek mensupları üzerinde gerçekleştirilmesi planlanmıştır. Zaman ve maliyet kısıtları nedeniyle, araştırmanın kapsamı İstanbul ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları ile sınırlandırılmıştır.

Araştırmanın kapsamında bulunan çalışanlar, sorumlu ortak baş denetçi, direktör, baş denetçi, kıdemli denetçi ve yardımcı denetçi olarak belirlenmiştir. Ana kütle ile örneklem çerçevesini en kapsamlı ve geçerli şekilde belirlemek amacıyla Kamu Gözetim Kurumu internet sitesinden İstanbul’da yetkilendirilen bağımsız denetçi ve bağımsız denetim firmalarının bilgileri temin edilmiştir.

Anket çalışması örneklem çerçevesindeki 143 meslek mensubundan 13 meslek mensubuna internet üzerinden anket formu gönderilmiş olup, 130 meslek mensubu ile yüz yüze anket çalışması yapılmıştır. Yapılan anket çalışmaları neticesinde 139 anketin analize elverişli olduğu tespit edilmiştir.

4.4.4. Veri Toplama Yöntem ve Aracı

Denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarını Kamu Gözetim Kurumu bağımsız denetim düzenlemeleri ile ilgili görüşlerini tespit etmeye yönelik yapılan çalışmada, veri toplama yöntemi olarak yüz yüze görüşme ve internet yoluyla veri toplama yöntemleri uygulanmıştır. (Ek 2-Anket Formu)

Anket formu; Kamu Gözetim Kurumu bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik görüşler, Kamu Gözetim Kurumu düzenlemelerine yönelik görüşler için açık

uçlu sorular ve katılımcıların özellikleri olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Katılımcılara ankette toplam 29 soru sorulmuştur. Anket tasarımı yapılırken, taslak anket formu İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi'ndeki öğretim üyeleri ile derinlemesine görüşmeler yapılarak soru sayısının artırılması, ifadelerin değiştirilmesi, bazı ifadelerin çıkarılması gibi değişiklikler yapılmıştır. Değişkenlerin cevaplanmasında beşli Likert ölçeği kullanılmıştır. Cevap seçenekleri 1 ve 5 arasında ölçeklendirilmiştir. Sorulardaki değişkenlerde 1=Kesinlikle Katılmıyorum; 2=Katılmıyorum; 3=Kararsızım; 4=Katılıyorum; 5=Tamamen Katılıyorum şeklinde değerlendirilmiştir.

4.4.5. Kullanılan Ölçeğin Güvenilirliği ve Geçerliliği

Araştırmalarda çok değişkenli ölçek kullanımlarında ölçeğin geçerlilik ve güvenilirliği Cronbach Alfa katsayı yöntemi ile değerlendirilir. Cronbach Alfa değeri sıfır ile bir arasındadır. Cronbach Alfa bire yaklaştıkça güvenilirlik artmaktadır. Cronbach Alfanın 0,70 ve üzeri olması güvenilirlik için yeterli kabul edilmektedir⁴.

Bu çalışmada, ölçeklerin güvenilirlik analizi Cronbach Alfa yöntemi ile ölçülmüştür. Anketteki 19 ifadenin Cronbach Alfa değeri 0,812 ile güvenilir olarak tespit edilmiştir. Ölçeklerin herhangi birisinin silinmesi Cronbach Alfa değerinde etkili bir artış sağlamadığından ölçekler mevcut şekliyle uygulanmıştır. Bu çalışmada, geçerliliğin sağlanması amacıyla anket farklı denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarına uygulanmıştır. Ek olarak, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi'ndeki öğretim üyeleri tarafından anket değerlendirilmiş ve değerlendirmeler neticesinde ankette düzenlemeler yapılmıştır.

4.5. Araştırma Verilerinin Analizi ve Ulaşılan Sonuçlar

Çalışmada bu bölümde, araştırma anketini cevaplandıran meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre frekans dağılımları verilmiştir. Daha sonra meslek mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu bağımsız denetim düzenlemeleri ile ilgili görüşlerinin frekans dağılımı verilmiştir. Araştırmada

⁴Joseph F. Hair, Rolph E. Anderson, Ronald L. Tatham, William C. Black, **Multivariate Data Analysis**, 5.bs., Prentice Hall Int., London, 1998, s.118.

hipotezlerin test edilmesi amacıyla, iki grup arasındaki ortalama farklılıklarının testi için bağımsız iki örnek T-testi (independent sample T-test) ve ikiden fazla grup arasındaki ortalama farklılıkların testi için tek yönlü anova (one way anova) kullanılmıştır. Araştırmanın amacı ve modeli doğrultusunda araştırma hipotezlerini test etmek amacıyla SPSS 17.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programı kullanılmıştır.

4.5.1. Katılımcıların Özellikleri

Çalışmada, meslek mensuplarının özellikleri ve Kamu Gözetim Kurumu'nun bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik algılarına ilişkin sorular yöneltilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle ankete katılan meslek mensuplarının ve bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik algıları itibarıyla frekans dağılımlarına yer verilecektir. Tabla 12'de meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre frekans ve yüzde dağılımları verilmiştir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %15,8'i kadın, %84,2'si ise erkektir.

Tablo 12. Meslek Mensuplarının Cinsiyetine Göre Frekans Dağılımı

Cinsiyet	Frekans Dağılımı	Yüzde
Kadın	22	15,8
Erkek	117	84,2
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %15,8'i kadın, %84,2'si ise erkektir. Tablo13'de meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre frekans ve yüzde dağılımları verilmiştir.

Tablo 13. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Frekans Dağılımı

Eğitim Durumu	Frekans Dağılımı	Yüzde
Lisans	102	73,4
Yüksek Lisans	37	26,6
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %73,4'ü lisans mezunu, %26,6'sı ise yüksek lisans mezunudur. Tablo 14'te meslek mensuplarının ünvanlarına göre frekans ve yüzde dağılımları verilmiştir.

Tablo 14. Meslek Mensuplarının Ünvanlarına Göre Frekans Dağılımı

Unvan	Frekans Dağılımı	Yüzde
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	90	64,7
Yeminli Mali Müşavir	26	18,7
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Stajı Yapmakta Olanlar	9	6,5
Diğer	14	10,1
Toplam	139	100,0

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %64,7'si Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, %18,7'si Yeminli Mali Müşavir, %6,5'u Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Stajı Yapmakta Olanlar, %10,1'i ise bu ünvanlar dışında ünvana sahip olan meslek mensuplarıdır. Tablo 15'de meslek mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu Bağımsız Denetçilik Belgesine sahip olup olmamaları durumlarına göre frekans ve yüzde dağılımları verilmiştir.

Tablo 15. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu Bağımsız Denetçilik Belgesine Sahip Olup Olmama Durumlarına Göre Frekans Dağılımı

Bağımsız Denetçilik Belgesine Sahiplik	Frekans Dağılımı	Yüzde
Evet	107	77,00
Hayır	32	23,00
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %77,00'si Kamu Gözetim Kurumu Bağımsız Denetçilik Belgesine sahip, %23,00'ü ise Kamu Gözetim Kurumu Bağımsız Denetçilik Belgesine sahip değildir. Tablo 16'da meslek mensuplarının

aktif olarak denetim yapıp yapmamalarına göre frekans ve yüzde dağılımları verilmiştir.

Tablo 16. Meslek Mensuplarının Aktif Olarak Denetim Yapma Durumlarına Göre Frekans Dağılımı

Aktif Olarak Denetim Yapmak	Frekans Dağılımı	Yüzde
Evet	64	46,00
Hayır	75	54,00
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %46,00'sı aktif olarak denetim yapmaktadır, %54,00'ü ise aktif olarak denetim yapmamaktadır. Tablo 17'de meslek mensuplarının çalıştıkları şirketteki ünvanlarına göre frekans ve yüzde dağılımları verilmiştir.

Tablo 17. Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Şirketteki Ünvanlarına Göre Frekans Dağılımı

Çalıştıkları Şirketteki Ünvanları	Frekans Dağılımı	Yüzde
Sorumlu Ortak Baş Denetçi (Partner)	44	31,70
Direktör	16	11,50
Baş Denetçi (Manager)	22	15,80
Kıdemli Denetçi (Senior)	23	16,50
Yardımcı Denetçi (Junior)	34	24,50
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %31,70'i sorumlu ortak baş denetçi, %11,50'si direktör, %15,80'i baş denetçi, %16,50'si kıdemli denetçi, %24,50'si yardımcı denetçi pozisyonlarında çalışmaktadır. Tablo 18'de meslek mensuplarının son üç yılda denetim yaptıkları müşteri portföyüne göre frekans ve yüzde dağılımları verilmiştir.

Tablo 18. Meslek mensuplarının son üç yılda denetim yaptıkları müşteri portföyüne göre frekans dağılımı

Son Üç Yılda Denetim Yapılan Müşteri Portföyü	Frekans Dağılımı	Yüzde
Küçük Ölçekli Firma (75 milyon altı)	38	27,30
Orta Ölçekli Firmalar (75 milyon ve 750 milyon arası)	75	54,00
Büyük Ölçekli Firmalar (75 milyondan büyük)	26	18,70
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %27,30'u küçük ölçekli firmada, %54,00'ü orta ölçekli firmada, %18,70'i ise büyük ölçekli firmada çalışmaktadır. Tablo 19'da meslek mensuplarının, "Kamu Gözetim Kurumu, denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirecek yeterli nitelikte personele sahiptir." yargısına katılım düzeyleri gösterilmektedir.

Tablo 19. Meslek Mensuplarının "KGK, denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirecek yeterli nitelikte personele sahiptir." yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı

KGK, denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirecek yeterli nitelikte personele sahiptir	Frekans Dağılımı	Yüzde
Hiç Katılmıyorum	11	7,9
Katılmıyorum	18	12,9
Kararsızım	65	46,8
Katılıyorum	38	27,4
Tamamen Katılıyorum	7	5,00
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %7,90'ı "KGK, denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirecek yeterli nitelikte personele sahiptir" yargısına hiç katılmıyorum, %12,90'ı katılmıyorum, %46,80'i kararsızım, %27,40'ı katılıyorum %5,00 ise tamamen katılıyorum ifadelerini kullanmıştır. Tablo 20'de meslek mensuplarının, "Kamu Gözetim Kurumu ile ülkemizde denetimden geçmiş finansal tablolara olan güven artmıştır." yargısına katılım düzeyleri gösterilmektedir.

Tablo 20. Meslek Mensuplarının “KGK gözetim fonksiyonu ile ülkemizde denetimden geçmiş finansal tablolara olan güven artmıştır.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı

KGK gözetim fonksiyonu ile ülkemizde denetimden geçmiş finansal tablolara olan güven artmıştır	Frekans Dağılımı	Yüzde
Hiç Katılmıyorum	1	0,8
Katılmıyorum	21	15,1
Kararsızım	37	26,6
Katılıyorum	64	46
Tamamen Katılıyorum	16	11,5
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %0,80’i “KGK gözetim fonksiyonu ile ülkemizde denetimden geçmiş finansal tablolara olan güven artmıştır” yargısına hiç katılmıyorum, %15,10’u katılmıyorum, %26,60’ı kararsızım, %46,00’si katılıyorum %11,50’si ise tamamen katılıyorum ifadelerini kullanmıştır. Tablo 21’de meslek mensuplarının, “Kamu Gözetim Kurumu tarafından zorunlu tutulan sürekli eğitim faaliyetleri denetçilerin mesleki bilgi düzeylerini artırmaktadır.” yargısına katılım düzeyleri gösterilmektedir.

Tablo 21. Meslek Mensuplarının “KGK tarafından zorunlu tutulan sürekli eğitim faaliyetleri denetçilerin mesleki bilgi düzeylerini artırmaktadır.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı

KGK tarafından zorunlu tutulan sürekli eğitim faaliyetleri denetçilerin mesleki bilgi düzeylerini artırmaktadır		
	Frekans Dağılımı	Yüzde
Hiç Katılmıyorum	1	0,8
Katılmıyorum	17	12,2
Kararsızım	22	15,8
Katılıyorum	71	51,1
Tamamen Katılıyorum	28	20,1
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %0,80’i “KGK tarafından zorunlu tutulan sürekli eğitim faaliyetleri denetçilerin mesleki bilgi düzeylerini artırmaktadır” yargısına hiç katılmıyorum, %12,20’si katılmıyorum, %15,80’i kararsızım, %51,10’u katılıyorum %20,10’u ise tamamen katılıyorum ifadelerini kullanmıştır. Tablo 22’de meslek mensuplarının, “Kamu Gözetim Kurumu ‘nun kurulması denetim mesleğine duyulan saygınlığı artırmıştır.” yargısına katılım düzeyleri gösterilmektedir.

Tablo 22. Meslek Mensuplarının “KGK’nın kurulması denetim mesleğine duyulan saygınlığı artırmıştır.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı

KGK’nın kurulması denetim mesleğine duyulan saygınlığı artırmıştır		
	Frekans Dağılımı	Yüzde
Hiç Katılmıyorum	2	1,40
Katılmıyorum	19	13,70
Kararsızım	30	21,60
Katılıyorum	65	46,80
Tamamen Katılıyorum	23	16,50
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %1,40’ı “KGK’nın kurulması denetim mesleğine duyulan saygınlığı artırmıştır” yargısına hiç katılmıyorum,

%13,70'i katılmıyorum, %21,60'ı kararsızım, %46,80'i katılıyorum %16,50'si ise tamamen katılıyorum ifadelerini kullanmıştır. Tablo 23'de meslek mensuplarının, "Kamu Gözetim Kurumu 'nun bağımsız denetim düzenlemeleri denetimde mesai saatlerini arttırdığı için denetim mesleğinin tercih edilebilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir." yargısına katılım düzeyleri gösterilmektedir.

Tablo 23. Meslek Mensuplarının "KGK'nın bağımsız denetim düzenlemeleri denetimde mesai saatlerini arttırdığı için denetim mesleğinin tercih edilebilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir." yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı

KGK'nın bağımsız denetim düzenlemeleri denetimde mesai saatlerini arttırdığı için denetim mesleğinin tercih edilebilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir	Frekans Dağılımı	Yüzde
Hiç Katılmıyorum	10	7,20
Katılmıyorum	35	25,20
Kararsızım	36	25,90
Katılıyorum	48	34,50
Tamamen Katılıyorum	10	7,20
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %7,20'si "KGK'nın bağımsız denetim düzenlemeleri denetimde mesai saatlerini arttırdığı için denetim mesleğinin tercih edilebilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir" yargısına hiç katılmıyorum, %25,20'si katılmıyorum, %25,90'ı kararsızım, %34,50'si katılıyorum %7,20'si ise tamamen katılıyorum ifadelerini kullanmıştır. Tablo 24'te meslek mensuplarının, "Kamu Gözetim Kurumu 'nun bağımsız denetim düzenlemeleri, denetim şirketlerindeki kalite kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkı sağlamaktadır." yargısına katılım düzeyleri gösterilmektedir.

Tablo 24. Meslek Mensuplarının “KGK’nın bağımsız denetim düzenlemeleri, denetim şirketlerindeki kalite kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkı sağlamaktadır.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı

Kamu Gözetim Kurumu ‘nın bağımsız denetim düzenlemeleri, denetim şirketlerindeki kalite kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkı sağlamaktadır	Frekans Dağılımı	Yüzde
Hiç Katılmıyorum	2	1,40
Katılmıyorum	8	5,80
Kararsızım	28	20,10
Katılıyorum	85	61,20
Tamamen Katılıyorum	16	11,50
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %1,40’ı “KGK’nın bağımsız denetim düzenlemeleri, denetim şirketlerindeki kalite kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkı sağlamaktadır” yargısına hiç katılmıyorum, %5,80’i katılmıyorum, %20,10’u kararsızım, %61,20’i katılıyorum %11,50’si ise tamamen katılıyorum ifadelerini kullanmıştır. Tablo 25’te meslek mensuplarının, “Kamu Gözetim Kurumu ‘nun denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmaları yeterlidir.” yargısına katılım düzeyleri gösterilmektedir.

Tablo 25. Meslek Mensuplarının “KGK’nın denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmaları yeterlidir.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı

Kamu Gözetim Kurumu ‘nun denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmaları yeterlidir	Frekans Dağılımı	Yüzde
Hiç Katılmıyorum	6	4,30
Katılmıyorum	25	18,00
Kararsızım	62	44,60
Katılıyorum	39	28,10
Tamamen Katılıyorum	7	5,00
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %4,30’u “Kamu Gözetim Kurumu ‘nun denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmaları yeterlidir.” yargısına hiç katılmıyorum, %18,00’i katılmıyorum, %44,60’ı kararsızım, %28,10’u katılıyorum %5,00’i ise tamamen katılıyorum ifadelerini kullanmıştır. Tablo 26’da meslek mensuplarının, “Kamu Gözetim Kurumu ‘nun rotasyon düzenlemeleri denetimin bağımsızlığını olumlu yönde etkilemektedir.” yargısına katılım düzeyleri gösterilmektedir.

Tablo 26. Meslek Mensuplarının “KGK’nın rotasyon düzenlemeleri denetimin bağımsızlığını olumlu yönde etkilemektedir.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı

KGK’nın rotasyon düzenlemeleri		
denetimin bağımsızlığını	Frekans Dağılımı	Yüzde
olumlu yönde etkilemektedir		
Hiç Katılmıyorum	6	4,30
Katılmıyorum	14	10,10
Kararsızım	35	25,20
Katılıyorum	70	50,40
Tamamen Katılıyorum	14	10,00
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %4,30’u “Kamu Gözetim Kurumu ‘nun rotasyon düzenlemeleri denetimin bağımsızlığını olumlu yönde etkilemektedir.” yargısına hiç katılmıyorum, %10,10’u katılmıyorum, %25,20’si kararsızım, %50,40’ı katılıyorum %10,00’u ise tamamen katılıyorum ifadelerini kullanmıştır. Tablo 27’de meslek mensuplarının, “Kamu Gözetim Kurumu ‘nun yayımladığı, 2018 yılında uygulamaya geçecek olan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” hakkında bilgi sahibiyim.” yargısına katılım düzeyleri gösterilmektedir.

Tablo 27. Meslek Mensuplarının “KGK’nın yayımladığı, 2018 yılında uygulamaya geçecek olan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” hakkında bilgi sahibiyim.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı

KGK’nın yayımladığı, 2018 yılında uygulamaya geçecek olan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” hakkında bilgi Sahibiyim		
	Frekans Dağılımı	Yüzde
Hiç Katılmıyorum	1	0,70
Katılmıyorum	13	9,40
Kararsızım	21	15,10
Katılıyorum	82	59,00
Tamamen Katılıyorum	22	15,80
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %0,70’i “Kamu Gözetim Kurumu ‘nun yayımladığı, 2018 yılında uygulamaya geçecek olan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” hakkında bilgi sahibiyim.” yargısına hiç katılmıyorum, %9,40’ı katılmıyorum, %15,10’u kararsızım, %59,00’u katılıyorum %15,80’i ise tamamen katılıyorum ifadelerini kullanmıştır. Tablo 28’de meslek mensuplarının, “Kamu Gözetim Kurumu ‘nun meslek ile ilgili düzenlediği toplantılar faydalı olmaktadır.” yargısına katılım düzeyleri gösterilmektedir.

Tablo 28. Meslek Mensuplarının “KGK’nın meslek ile ilgili düzenlediği toplantılar faydalı olmaktadır.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı

KGK’nın meslek ile ilgili düzenlediği toplantılar faydalı olmaktadır	Frekans Dağılımı	Yüzde
Hiç Katılmıyorum	1	0,70
Katılmıyorum	10	7,20
Kararsızım	30	21,60
Katılıyorum	76	54,70
Tamamen Katılıyorum	22	15,80
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %0,70’i “Kamu Gözetim Kurumu ‘nun meslek ile ilgili düzenlediği toplantılar faydalı olmaktadır.” yargısına hiç katılmıyorum, %7,20’si katılmıyorum, %21,60’ı kararsızım, %54,70’i katılıyorum %15,80’i ise tamamen katılıyorum ifadelerini kullanmıştır. Tablo 29’da meslek mensuplarının, “Kamu Gözetim Kurumu tarafından uygulanan yaptırım ve cezalar caydırıcıdır.” yargısına katılım düzeyleri gösterilmektedir.

Tablo 29. Meslek Mensuplarının “Kamu Gözetim Kurumu tarafından uygulanan yaptırım ve cezalar caydırıcıdır.” yargısına katılım düzeylerine Göre Frekans Dağılımı

Kamu Gözetim Kurumu tarafından uygulanan yaptırım ve cezalar caydırıcıdır	Frekans Dağılımı	Yüzde
Hiç Katılmıyorum	5	3,60
Katılmıyorum	18	12,90
Kararsızım	35	25,20
Katılıyorum	60	43,20
Tamamen Katılıyorum	21	15,10
Toplam	139	100,00

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %3,60’ı “Kamu Gözetim Kurumu tarafından uygulanan yaptırım ve cezalar caydırıcıdır.” yargısına hiç katılmıyorum,

%12,90'ı katılmıyorum, %25,20'si kararsızım, %43,20'si katılıyorum %15,10'u ise tamamen katılıyorum ifadelerini kullanmıştır.

4.5.2. Araştırma Sorularına Yönelik Tanımsal İstatistikler

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının, Tablo 19'da, Kamu Gözetim Kurumu'nun bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik algılarını ölçen ifadelerin aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri gösterilmektedir.

Tablo 30. Meslek Mensuplarının “Kamu Gözetim Kurumu”nun bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik ifadelerin önem derecelerine ilişkin tanımsal istatistikler

	Ortalama	Standart Sapma
KGK gözetim fonksiyonu denetim süreci üzerinde etkilidir.	3,83	0,81
KGK gözetim fonksiyonu, denetçilerin daha nitelikli denetim faaliyetinde bulunmalarını sağlamaktadır.	3,74	0,92
KGK gözetim fonksiyonu ile ülkemizde denetimden geçmiş finansal tablolara olan güven artmıştır.	3,53	0,91
KGK tarafından zorunlu tutulan sürekli eğitim faaliyetleri denetçilerin mesleki bilgi düzeylerini arttırmaktadır.	3,78	0,93
KGK, denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirecek yeterli nitelikte personele sahiptir.	3,09	0,96
KGK'nın kurulması denetim mesleğine duyulan saygınlığı artırmıştır.	3,63	0,96
KGK'nın bağımsız denetim düzenlemeleri denetim faaliyetinde bulunmanın maliyetinde artışa sebep olmuştur.	3,54	0,93
KGK'nın bağımsız denetim düzenlemeleri denetimde mesai saatlerini arttırdığı içindenetim mesleğinin tercih edilebilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir.	3,09	1,08

KGK'nın denetçi ve denetçi yardımcılarının kabul edilebilir sınırların dışında fazla mesai yapmalarını engelleyici yasal düzenlemeleri yeterlidir.	2,94	1,03
KGK'nın bağımsız denetim düzenlemeleri, denetim şirketlerindeki kalite kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkı sağlamaktadır.	3,76	0,79
KGK, denetim firmalarının hizmet verecekleri işletme sayısına sınırlama getirmelidir.	3,68	1,14
KGK'nın denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmalarından haberdarım.	3,72	0,78
KGK'nın denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmaları yeterlidir.	3,12	0,91
KGK'nın rotasyon düzenlemeleri denetimin bağımsızlığını olumlu yönde etkilemektedir.	3,52	0,96
KGK'nın yayımladığı,2018 yılında uygulamaya geçecek olan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” hakkında bilgi sahibiyim.	3,80	0,84
KGK'nın meslek ile ilgili düzenlediği toplantılar faydalı olmaktadır.	3,78	0,83
KGK'nın meslek ile ilgili düzenlediği toplantılar yeterli sayıdadır.	3,01	0,94
KGK'nın sürekli eğitime ilişkin yaptığı düzenlemelerin gerekli olduğunu düşünüyorum.	3,69	0,97
KGK tarafından uygulanan yaptırım ve cezalar caydırıcıdır.	3,53	1,02

Sonuçlara göre, Kamu Gözetim Kurumu'nun bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik meslek mensuplarının algılarının en yüksek olduğu ifadeler, “KGK gözetim fonksiyonu denetim süreci üzerinde etkilidir.” ve “KGK'nın

yayımladığı, 2018 yılında uygulamaya geçecek olan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” hakkında bilgi sahibiyim.” iken “KGK’nın denetçi ve denetçi yardımcılarının kabul edilebilir sınırların dışında fazla mesai yapmalarını engelleyici yasal düzenlemeleri yeterlidir.” ifadesi hakkında meslek mensupları kararsız kalmıştır. Bu ifade en düşük ortalama sahiptir. Anket çalışmasındaki ifadelerle meslek mensuplarının vermiş oldukları yanıtların ortalamasının üçün üzerinde olması, meslek mensuplarının KGK düzenlemeleri ile ilgili anket ifadelerine genel olarak katıldıklarını göstermektedir.

4.5.3. Kamu Gözetim Kurumu Bağımsız Denetim Düzenlemelerine Yönelik Meslek Mensubu Algılarının Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Analizi

Meslek mensuplarının eğitim durumu, unvanı, aktif olarak denetim yapma durumları, çalıştıkları şirketteki unvanları ve son üç yıldır denetimini yaptıkları müşteri portföyünün yüzdesel dağılımına göre Kamu Gözetim Kurumu bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik algılarının farklılaşıp farklılaşmadığının tespiti amacıyla hipotezler oluşturulmuştur. Hipotezlerin test edilmesinde, iki anakütle ile çalışılması nedeniyle ilk sekiz hipotezde bağımsız iki örnek t-testi (independent samples t-test) kullanılmıştır. Son iki hipotezde ise ikiden fazla anakütle ile çalışılması nedeniyle tek yönlü anova (one way anova) kullanılmıştır.

4.5.3.1. Kamu Gözetim Kurumu’nun Denetim Şirketlerinin Gözetimini Gerçekleştirecek Nitelikte Personele Sahip Olmasına Yönelik Meslek Mensubu Algıları İle Meslek Mensuplarının Ünvanı Arasındaki Farkın Testi.

Kamu Gözetim Kurumu’nun denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirecek nitelikte personele sahip olmasına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının ünvanı arasında anlamlı bir fark olup olmadığı aşağıdaki hipotez yardımıyla test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 1 (a)

H_{1a}: Kamu Gözetim Kurumu'nun denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirecek nitelikte personele sahip olmasına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının ünvanı arasında anlamlı bir fark vardır.

Araştırmada, Kamu Gözetim Kurumu'nun denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirecek nitelikte personele sahip olmasına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının ünvanı arasında fark olup olmadığına ilişkin T-testi yapılmıştır.

Yapılan T-testinin sonucuna göre, H_{1a} hipotezi ile meslek mensuplarının ünvanları ile Kamu Gözetim Kurumu'nun denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirecek nitelikte personele sahip olmasına yönelik algıları arasında %95 güven aralığında ve 0,269 anlamlılık seviyesinde farklılık bulunmamaktadır. Meslek mensuplarının algıları arasında anlamlı fark olmadığının tespitine ait analiz sonuçları Tablo 31'de verilmiştir.

Tablo 31. Meslek Mensuplarının Ünvanı ile Kamu Gözetim Kurumu'nun Denetim Şirketlerinin Gözetimini Gerçekleştirecek Nitelikte Personele Sahip Olmasına Yönelik Algıları Arasındaki Farkın Testi

		Levene'in		Ortalamaların Farksızlığı T-testi		
		Varyansların Eşitliği İlkesi		t	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)
		F	Anlamlılık			
İfade 5	Varyansların Eşit					
	Olduğu	,058	0,809	1,111	114	0,269
	Varsayımı					
	Varyansların Eşit					
	Olmadığı			1,157	43,165	0,253
	Varsayımı					

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının ünvanlarına göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirecek nitelikte personele sahip olmasına yönelik algılarının aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri Tablo32’de verilmektedir.

Tablo 32. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu’nun Denetim Şirketlerinin Gözetimini Gerçekleştirecek Nitelikte Personele Sahip Olmasına Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler

		N	Ortalama	Standart Sapma
İfade 5	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	90	3,1111	,92947
	Yeminli Mali Müşavir	26	2,8846	,86380

Analiz sonucunda, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Yeminli Mali Müşavirlere göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirecek nitelikte personel sahip olmasına yönelik görüşlerinin daha yüksek olduğu saptanmıştır.

4.5.3.2. Kamu Gözetim Kurumu Tarafından Zorunlu Tutulan Sürekli Eğitim Faaliyetlerinin Denetçilerin Mesleki Bilgi Düzeylerini Artırmasına Yönelik Meslek Mensubu Algıları ile Meslek Mensuplarının Eğitim Durumu Arasındaki Farkın Testi

Kamu Gözetim Kurumu tarafından zorunlu tutulan sürekli eğitim faaliyetlerinin denetçilerin mesleki bilgi düzeylerini artırmasına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının eğitim durumu arasında anlamlı bir fark olup olmadığı aşağıdaki hipotez yardımıyla test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 1 (b)

H_{1b}: Kamu Gözetim Kurumu tarafından zorunlu tutulan sürekli eğitim faaliyetlerinin denetçilerin mesleki bilgi düzeylerini artırmasına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının eğitim durumu arasında anlamlı bir fark vardır.

Araştırmada, Kamu Gözetim Kurumu tarafından zorunlu tutulan sürekli eğitim faaliyetlerinin denetçilerin mesleki bilgi düzeylerini artırmasına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının eğitim durumu arasında fark olup olmadığına yönelik T-testi yapılmıştır.

Yapılan T-testinin sonucuna göre, H_{1b} hipotezi ile meslek mensuplarının eğitim durumu ile Kamu Gözetim Kurumu tarafından zorunlu tutulan sürekli eğitim faaliyetlerinin denetçilerin mesleki bilgi düzeylerini artırmasına yönelik algıları arasında %90 güven aralığında ve ,091 anlamlılık seviyesinde farklılık bulunmamaktadır. Meslek mensuplarının algıları arasında anlamlı fark olmadığının tespitine ait analiz sonuçları Tablo 33’de verilmiştir.

Tablo 33. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumu İle Kamu Gözetim Kurumu Tarafından Zorunlu Tutulan Sürekli Eğitim Faaliyetlerinin Denetçilerin Mesleki Bilgi Düzeylerini Artırmasına Yönelik Algıları Arasındaki Farkın Testi

		Levene'in Varyansların Eşitliği ilkesi		Ortalamaların Farksızlığı T-testi		
		F	Anlamlılık	t	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)
İfade 4	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	15,399	,000	2,028	137	,044
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			1,721	49,307	,091

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre, Kamu Gözetim Kurumu tarafından zorunlu tutulan sürekli eğitim faaliyetlerinin denetçilerin mesleki bilgi düzeylerini artırmasına yönelik algılarının aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri Tablo 34’de verilmektedir.

Tablo 34. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu Tarafından Zorunlu Tutulan Sürekli Eğitim Faaliyetlerinin Denetçilerin Mesleki Bilgi Düzeylerini Artırmasına Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler

		N	Ortalama	Standart Sapma
İfade 4	Lisans	102	3,8725	,81656
	Yüksek Lisans	37	3,5135	1,16956

Analiz sonucunda, lisans mezunu meslek mensuplarının yüksek lisans mezunu meslek mensuplarına göre, Kamu Gözetim Kurumu tarafından zorunlu tutulan sürekli eğitim faaliyetlerinin denetçilerin mesleki bilgi düzeylerini artırmasına yönelik görüşlerinin daha yüksek olduğu saptanmıştır.

4.5.3.3. Kamu Gözetim Kurumu’nun Kurulmasının Denetim Mesleğine Duyulan Saygınlığı Artırmasına Yönelik Meslek Mensubu Algıları ile Meslek Mensuplarının Eğitim Durumu Arasındaki Farkın Testi.

Kamu Gözetim Kurumu’nun kurulmasının denetim mesleğine duyulan saygınlığı artırmasına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının eğitim durumu arasında anlamlı bir fark olup olmadığı aşağıdaki hipotez yardımıyla test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 1 (c)

H_{1c}: Kamu Gözetim Kurumu’nun kurulmasının denetim mesleğine duyulan saygınlığı artırmasına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının eğitim durumu arasında anlamlı bir fark vardır.

Araştırmada, Kamu Gözetim Kurumu’nun kurulmasının denetim mesleğine duyulan saygınlığı artırmasına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının eğitim durumu arasında fark olup olmadığına yönelik T-testi yapılmıştır.

Yapılan T-testinin sonucuna göre, H_{1c} hipotezi ile meslek mensuplarının eğitim durumu ile Kamu Gözetim Kurumu’nun kurulmasının denetim mesleğine

duyulan saygınlığı artırmasına yönelik meslek mensubu algıları arasında %95 güven aralığında ve ,269 anlamlılık seviyesinde farklılık bulunmamaktadır. Meslek mensuplarının algıları arasında anlamlı fark olmadığının tespitine ait analiz sonuçları Tablo 35’de verilmiştir.

Tablo 35. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumu ile Kamu Gözetim Kurumu’nun Kurulmasının Denetim Mesleğine Duyulan Saygınlığı Artırmasına Yönelik Algıları Arasındaki Farkın Testi

		Levene’in Varyansların Eşitliği ilkesi		Ortalamaların Farksızlığı T-testi		
		F	Anlamlılık	t	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)
İfade 6	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	,758	,385	-1,111	137	,269
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			-1,123	65,212	,266

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının eğitim durumuna göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun kurulmasının denetim mesleğine duyulan saygınlığı artırmasına yönelik algılarının aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri Tablo36’te verilmektedir.

Tablo 36. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu’nun Kurulmasının Denetim Mesleğine Duyulan Saygınlığı Artırmasına Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler

		N	Ortalama	Standart Sapma
İfade 6	Lisans	102	3,5784	,96919
	Yüksek Lisans	37	3,7838	,15565

Analiz sonucunda, yüksek lisans mezunu meslek mensuplarının lisans mezunu meslek mensuplarına göre, Kamu Gözetim Kurumu'nun kurulmasının denetim mesleğine duyulan saygınlığı artırmasına yönelik görüşlerinin daha yüksek olduğu saptanmıştır.

4.5.3.4. Kamu Gözetim Kurumu'nun Bağımsız Denetim Düzenlemelerinin Denetimde Mesai Saatlerini Artırmasından Dolayı Denetim Mesleğinin Tercih Edilebilirliğini Olumsuz Yönde Etkilemesine Yönelik Meslek Mensubu Algıları ile Meslek Mensuplarının Aktif Olarak Denetim Yapma Durumları Arasındaki Farkın Testi.

Kamu Gözetim Kurumu'nun bağımsız denetim düzenlemelerinin denetimde mesai saatlerini artırmasından dolayı denetim mesleğinin tercih edilebilirliğini olumsuz yönde etkilemesine yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının aktif olarak denetim yapma durumları arasında anlamlı bir fark olup olmadığı aşağıdaki hipotez yardımıyla test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 1 (d)

H_{1d}: Kamu Gözetim Kurumu'nun bağımsız denetim düzenlemelerinin denetimde mesai saatlerini artırmasından dolayı denetim mesleğinin tercih edilebilirliğini olumsuz yönde etkilemesine yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının aktif olarak denetim yapma durumları arasında anlamlı bir fark vardır.

Araştırmada, Kamu Gözetim Kurumu'nun bağımsız denetim düzenlemelerinin denetimde mesai saatlerini artırmasından dolayı denetim mesleğinin tercih edilebilirliğini olumsuz yönde etkilemesine yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının aktif olarak denetim yapma durumları arasında fark olup olmadığına yönelik T-testi yapılmıştır.

Yapılan T-testinin sonucuna göre, H_{1d} hipotezi ile meslek mensuplarının aktif olarak denetim yapma durumu ile Kamu Gözetim Kurumu'nun bağımsız denetim düzenlemelerinin denetimde mesai saatlerini artırmasından dolayı denetim

mesleğinin tercih edilebilirliğini olumsuz yönde etkilemesine yönelik algıları arasında %95 güven aralığında ve ,353 anlamlılık seviyesinde farklılık bulunmamaktadır. Meslek mensuplarının algıları arasında anlamlı fark olmadığının tespitine ait analiz sonuçları Tablo 37’de verilmiştir.

Tablo 37. Meslek Mensuplarının Aktif Olarak Denetim Yapma Durumu İle Kamu Gözetim Kurumu’nun Bağımsız Denetim Düzenlemelerinin Denetimde Mesai Saatlerini Artırmasından Dolayı Denetim Mesleğinin Tercih Edilebilirliğini Olumsuz Yönde Etkilemesine Yönelik Algıları

		Levene'in Varyansların Eşitliği ilkesi		Ortalamaların Farksızlığı T-testi		
		F	Anlamlılık	t	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)
İfade 8	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	7,343	,008	,945	137	,346
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			,932	123,69	,353

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının aktif olarak denetim yapma durumuna göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun bağımsız denetim düzenlemelerinin denetimde mesai saatlerini artırmasından dolayı denetim mesleğinin tercih edilebilirliğini olumsuz yönde etkilemesine yönelik algılarının aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri Tablo 38’de verilmektedir.

Tablo 38. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu’nun Bağımsız Denetim Düzenlemelerinin Denetimde Mesai Saatlerini Artırmasından Dolayı Denetim Mesleğinin Tercih Edilebilirliğini Olumsuz Yönde Etkilemesine Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler

	Aktif Denetim Yapma Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma
İfade 8	Evet	64	3,1875	1,18019
	Hayır	75	3,0133	,99313

Analiz sonucunda, aktif olarak denetim yapan meslek mensuplarının aktif olarak denetim yapmayan meslek mensuplarına göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun bağımsız denetim düzenlemelerinin denetimde mesai saatlerini artırmasından dolayı denetim mesleğinin tercih edilebilirliğini olumsuz yönde etkilemesine yönelik görüşlerinin daha yüksek olduğu saptanmıştır.

4.5.3.5. Kamu Gözetim Kurumu’nun Denetimde Bağımsızlığı Zedeleyen Hususları Önleme Çalışmalarının Yeterliliğine Yönelik Algıları ile Meslek Mensuplarının Ünvanı Arasındaki Farkın Testi.

Kamu Gözetim Kurumu’nun denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmalarının yeterliliğine yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının ünvanı arasında anlamlı bir fark olup olmadığı aşağıdaki hipotez yardımıyla test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 1 (e)

H_{1e}: Kamu Gözetim Kurumu’nun denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmalarının yeterliliğine yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının ünvanı arasında anlamlı bir fark vardır.

Araştırmada, Kamu Gözetim Kurumu’nun denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmalarının yeterliliğine yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının ünvanı arasında fark olup olmadığına yönelik T-testi yapılmıştır.

Yapılan T-testinin sonucuna göre, H_{1e} hipotezi ile meslek mensuplarının ünvanı ile Kamu Gözetim Kurumu'nun denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmalarının yeterliliğine yönelik meslek mensubu algıları arasında %95 güven aralığında ve ,243 anlamlılık seviyesinde farklılık bulunmamaktadır. Meslek mensuplarının algıları arasında anlamlı fark olmadığının tespitine ait analiz sonuçları Tablo 39'da verilmiştir.

Tablo 39. Meslek Mensuplarının Ünvanı İle Kamu Gözetim Kurumu'nun Bağımsız Denetimde Bağımsızlığı Zedeleyen Hususları Önleme Çalışmalarının Yeterliliğine Yönelik Algıları Arasındaki Farkın Testi

Levene'in Varyansların Eşitliği ilkesi				Ortalamaların Farksızlığı T-testi		
		F	Anlamlılık	t	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)
İfade 13	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	4,675	,033	1,352	114	,179
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			1,188	34,52	,243

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının ünvanına göre, Kamu Gözetim Kurumu'nun bağımsız denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmalarının yeterliliğine yönelik algılarının aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri Tablo 40'da verilmektedir.

Tablo 40. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu’nun Bağımsız Denetimde Bağımsızlığı Zedeleyen Hususları Önleme Çalışmalarının Yeterliliğine Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler

		N	Ortalama	Standart Sapma
İfade 13	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	9	3,1111	,82713
		0		
	Yeminli Mali Müşavir	2	2,8462	1,04661
		6		

Analiz sonucunda, Serbet Muhasebeci Mali Müşavirlerin Yeminli Mali Müşavirlere göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun bağımsız denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmalarının yeterliliğine yönelik görüşlerinin daha yüksek olduğu saptanmıştır.

4.5.3.6. Meslek Mensuplarının BOBİ FRS Hakkında Bilgi Sahibi Olmaları ile Meslek Mensuplarının Aktif Denetim Yapma Durumları Arasındaki Farkın Testi.

Meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkında bilgi sahibi olmaları ile meslek mensuplarının aktif denetim yapma durumları arasında anlamlı bir fark olup olmadığı aşağıdaki hipotez yardımıyla test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 1 (f)

H_{1f}: Meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkında bilgi sahibi olmaları ile meslek mensuplarının aktif denetim yapma durumları arasında anlamlı bir fark vardır.

Araştırmada, Meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkında bilgi sahibi olmaları ile meslek mensuplarının aktif denetim yapma durumları arasında fark olup olmadığına yönelik T-testi yapılmıştır.

Yapılan T-testinin sonucuna göre, H_1 hipotezi ile meslek mensuplarının aktif denetim yapma durumları ile BOBİ FRS hakkında bilgi sahibi olmaları arasında %95 güven aralığında ve ,046 anlamlılık seviyesinde farklılık bulunmaktadır. Meslek mensuplarının algıları arasında anlamlı fark olduğunun tespitine ait analiz sonuçları Tablo 41’de verilmiştir.

Tablo 41. Meslek Mensuplarının Aktif Denetim Yapma Durumları ile BOBİ FRS Hakkında Bilgi Sahibi Olmaları Arasındaki Farkın Testi

		Levene'in Varyansların Eşitliği ilkesi		Ortalamaların Farksızlığı T-testi		
		F	Anlamlılık	t	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)
İfade 15	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	1,138	,288	2,016	137	,046
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			2,013	132,726	,046

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının aktif denetim yapma durumlarına göre, BOBİ FRS hakkında bilgi sahibi olmalarına yönelik algılarının aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri Tablo 42’de verilmektedir.

Tablo 42. Meslek Mensuplarının BOBİ FRS Hakkında Bilgi Sahibi Olmalarına Yönelik Tanımsal İstatistikler

		N	Ortalama	Standart Sapma
İfade 15	Evet	64	3,9531	,84383
	Hayır	75	3,6667	,82746

Analiz sonucunda, aktif olarak denetim yapan meslek mensuplarının aktif olarak denetim yapmayan meslek mensuplarına göre, BOBİ FRS hakkında bilgi sahibi olma durumlarındaha yüksek olduğu saptanmıştır.

4.5.3.7. Kamu Gözetim Kurumu’nun Meslek İle İlgili Düzenlediği Toplantıların Faydalı Olmasına Yönelik Algıları ile Meslek Mensuplarının Eğitim Durumu Arasındaki Farkın Testi.

Kamu Gözetim Kurumu’nun meslek ile ilgili düzenlediği toplantıların faydalı olmasına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının eğitim durumu arasında anlamlı bir fark olup olmadığı aşağıdaki hipotez yardımıyla test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 1 (g)

H_{1g}: Kamu Gözetim Kurumu’nun meslek ile ilgili düzenlediği toplantıların faydalı olmasına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının eğitim durumu arasında anlamlı bir fark vardır.

Araştırmada, Kamu Gözetim Kurumu’nun meslek ile ilgili düzenlediği toplantıların faydalı olmasına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının eğitim durumu arasında fark olup olmadığına yönelik T-testi yapılmıştır.

Yapılan T-testinin sonucuna göre, H_{1g} hipotezi ile meslek mensuplarının eğitim durumuna göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun meslek ile ilgili düzenlediği toplantıların faydalı olmasına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının eğitim durumu arasında %95 güven aralığında ve ,325 anlamlılık seviyesinde farklılık bulunmamaktadır. Meslek mensuplarının algıları arasında anlamlı fark olmadığının tespitine ait analiz sonuçları Tablo 43’de verilmiştir.

Tablo 43. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumuna Göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun Meslek İle İlgili Düzenlediği Toplantıların Faydalı Olmasına Yönelik Algıları Arasındaki Farkın Testi

		Levene’in Varyansların Eşitliği ilkesi		Ortalamaların Farksızlığı T-testi		
		F	Anlamlılık	t	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)
İfade 16	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	,167	,683	,-988	137	,325
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			,-951	59,644	,345

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının eğitim durumuna göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun meslek ile ilgili düzenlediği toplantıların faydalı olmasına yönelik algılarının aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri Tablo 44’te verilmektedir.

Tablo 44. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumuna Göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun Meslek İle İlgili Düzenlediği Toplantıların Faydalı Olmasına Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler

		N	Ortalama	Standart Sapma
İfade 16	Lisans	102	3,7353	,80747
	Yüksek Lisans	37	3,8919	,87508

Analiz sonucunda, yüksek lisans mezunu meslek mensuplarının lisans mezunu meslek mensuplarına göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun meslek ile ilgili düzenlediği toplantıların faydalı olmasına yönelik görüşlerinin daha yüksek olduğu saptanmıştır.

4.5.3.8. Kamu Gözetim Kurumu'nun Yaptırım ve Cezalarının Caydırıcılığına Yönelik Meslek Mensubu Algıları ile Meslek Mensuplarının Ünvanı Arasındaki Farkın Testi.

Kamu Gözetim Kurumu'nun yaptırım ve cezalarının caydırıcılığına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının ünvanı arasında anlamlı bir fark olup olmadığı aşağıdaki hipotez yardımıyla test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 1 (h)

H_{1h}: Kamu Gözetim Kurumu'nun yaptırım ve cezalarının caydırıcılığına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının ünvanı arasında anlamlı bir fark vardır.

Araştırmada, Kamu Gözetim Kurumu'nun yaptırım ve cezalarının caydırıcılığına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının ünvanı arasında fark olup olmadığına yönelik T-testi yapılmıştır.

Yapılan T-testinin sonucuna göre, H_{1h} hipotezi ile Kamu Gözetim Kurumu'nun yaptırım ve cezalarının caydırıcılığına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının ünvanı arasında %95 güven aralığında ve ,184 anlamlılık seviyesinde farklılık bulunmamaktadır. Meslek mensuplarının algıları arasında anlamlı fark olmadığının tespitine ait analiz sonuçları Tablo 45'te verilmiştir.

Tablo 45. Meslek Mensuplarının Ünvanı İle Kamu Gözetim Kurumu’nun Yaptırım ve Cezalarının Caydırıcılığına Yönelik Algıları Arasındaki Farkın Testi

		Levene'in Varyansların Eşitliği ilkesi		Ortalamaların Farksızlığı T-testi		
		F	Anlamlılık	t	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)
İfade 19	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	4,519	,036	1,588	114	,115
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			1,357	33,541	,184

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının ünvanına göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun yaptırım ve cezalarının caydırıcılığına yönelik algılarının aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri Tablo 46’da verilmektedir.

Tablo 46. Meslek Mensuplarının Ünvanına Göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun Yaptırım ve Cezalarının Caydırıcılığına Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler

		N	Ortalama	Standart Sapma
İfade 19	Serbest Muhasebecii Mali Müşavir	90	3,5556	,94941
	Yeminli Mali Müşavir	26	3,1923	1,26552

Analiz sonucunda, Serbet Muhasebeci Mali Müşavirlerin Yeminli Mali Müşavirlere göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun yaptırım ve cezalarının caydırıcılığına yönelik görüşlerinin daha yüksek olduğu saptanmıştır.

4.5.3.9. Kamu Gözetim Kurumu'nun Gözetim Fonksiyonu Sonucu Denetimden Geçmiş Finansal Tablolara Güvenin Artmasına Yönelik Meslek Mensubu Algıları ile Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Şirketteki Ünvanı Arasındaki Farkın Testi.

Kamu Gözetim Kurumu'nun gözetim fonksiyonu sonucu denetimden geçmiş finansal tablolara güvenin artmasına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının çalıştıkları şirketteki ünvanı arasında anlamlı bir fark olup olmadığı aşağıdaki hipotez yardımıyla test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 1 (i)

H_{1i}: Meslek mensuplarının çalıştıkları şirketteki ünvanı ile Kamu Gözetim Kurumu'nun gözetim fonksiyonu sonucu denetimden geçmiş finansal tablolara güvenin artmasına yönelik algıları arasında anlamlı bir fark vardır.

Araştırmada, Kamu Gözetim Kurumu'nun gözetim fonksiyonu sonucu denetimden geçmiş finansal tablolara güvenin artmasına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının çalıştıkları şirketteki ünvanı arasında fark olup olmadığına yönelik Tek Yönlü Anova yapılmıştır.

Yapılan Tek Yönlü Anova sonucuna göre, H_{1i} hipotezi ile Kamu Gözetim Kurumu'nun gözetim fonksiyonu sonucu denetimden geçmiş finansal tablolara güvenin artmasına yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının çalıştıkları şirketteki ünvanı arasında %95 güven aralığında ve ,008 anlamlılık seviyesinde farklılık bulunmaktadır. Meslek mensuplarının algıları arasında anlamlı fark olduğunun tespitine ait analiz sonuçları Tablo 47'de verilmiştir.

Tablo 47. Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Şirketteki Ünvanı İle Kamu Gözetim Kurumu’nun Gözetim Fonksiyonu Sonucu Denetimden Geçmiş Finansal Tablolara Güvenin Artmasına Yönelik Algıları Arasındaki Farkın Testi

	Kareler Toplamı (KT)	Standart Sapma	Ortalama	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık
Gruplar Arası	11,22	4	2,805	3,634	,008
Grup İçi	103,442	134	,772		
Toplam	114,662	138			

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının çalıştıkları şirketteki ünvanına göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun gözetim fonksiyonu sonucu denetimden geçmiş finansal tablolara güvenin artmasına yönelik algılarının aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri Tablo 48’de verilmektedir.

Tablo 48. Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Şirketteki Ünvanına Göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun Gözetim Fonksiyonu Sonucu Denetimden Geçmiş Finansal Tablolara Güvenin Artmasına Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler

	N	Ortalama	Standart Sapma
Sorumlu Ortak			
Baş Denetçi (Partner)	44	3,4091	,89749
Direktör	16	3,3125	1,01448
Baş Denetçi (Manager)	22	3,0909	,86790
Kıdemli Denetçi (Senior)	23	3,8696	,81488
Yardımcı Denetçi (Junior)	34	3,8235	,83378
Toplam	139	3,5252	,91153

Analiz sonucunda, meslek mensuplarının çalıştıkları şirketteki ünvanı yükseldikçe, Kamu Gözetim Kurumu’nun gözetim fonksiyonu sonucu denetimden

geçmiş finansal tablolara güvenin arttığına yönelik görüşlerinin artış gösterdiğisaptanmıştır.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu'nun gözetim fonksiyonu sonucu denetimden geçmiş finansal tablolara güvenin artmasına yönelik algılarında, meslek mensuplarının çalıştıkları şirketteki ünvanlarının birbirleriyle arasında anlamlı fark olup olmadığının tespitine yönelik öncelikle varyansların eşitliği analizi Tablo 49'da yapılmaktadır. Yapılan analizde varyansların eşitliğinin tespit edilmesi ile Post Hoc analizlerinden biri olan Bonferroni analiz sonuçlarıTablo 50'de verilmektedir.

Tablo 49.Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Şirketteki Ünvanına Göre, Kamu Gözetim Kurumu'nun Gözetim Fonksiyonu Sonucu Denetimden Geçmiş Finansal Tablolara Güvenin Artmasına Yönelik Algılarına Ait Varyansların Eşitliği

Levene'in Varyansların Eşitliği İlkesi	df1	df2	Anlamlılık
1,098	4	134	,360

Tablo 49'da belirtilen varyans analizi sonucunda anlamlılık değerinin ,360 olması nedeniyle varyanslar eşittir.

Tablo 50. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu’nun Gözetim Fonksiyonu Sonucu Denetimden Geçmiş Finansal Tablolara Güvenin Artmasına Yönelik Algılarında Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Şirketteki Ünvanlarının Birbirleriyle olan ilişkisi

Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Şirketteki Ünvanları	Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Şirketteki Ünvanları	Ortalama Farklılık	Standart Sapma	Anlamlılık
Sorumlu Ortak Baş Denetçi(Partner)	Director	,09659	,25650	1
	Baş Denetçi (Manager)	,31818	,22942	1
	Kıdemli Denetçi (Senior)	-,46047	,22607	,436
	Yardımcı Denetçi (Junior)	-,41444	,20062	,408
Director	Sorumlu Ortak Baş Denetçi(Partner)	-,09659	,25650	1
	Baş Denetçi (Manager)	,22159	,28868	1
	Kıdemli Denetçi (Senior)	-,55707	,28603	,536
	Yardımcı Denetçi (Junior)	-,51103	,26637	,572
Baş Denetçi (Manager)	Sorumlu Ortak Baş Denetçi(Partner)	-,31818	,22942	1
	Director	-,22159	,28868	1
	Kıdemli Denetçi (Senior)	-,77866	,26202	,035
	Yardımcı Denetçi (Junior)	-,73262	,24040	,028
Kıdemli Denetçi (Senior)	Sorumlu Ortak Baş Denetçi(Partner)	,46047	,22607	,436
	Director	,55707	,28603	,536
	Baş Denetçi (Manager)	,77866	,26202	,035
	Yardımcı Denetçi (Junior)	,04604	,23721	1
Yardımcı Denetçi (Junior)	Sorumlu Ortak Baş Denetçi(Partner)	,41444	,20062	,408
	Director	,51103	,26637	,572
	Baş Denetçi (Manager)	,73262	,24040	,028
	Kıdemli Denetçi (Senior)	-,04604	,23721	1

Yapılan analizde anlamlılık değerleri incelendiğinde, meslek mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu’nun gözetim fonksiyonu sonucu denetimden geçmiş finansal tablolara güvenin artmasına yönelik algılarında, meslek mensuplarının çalıştıkları şirketteki ünvanlarının birbirleri arasında genel olarak anlamlı bir fark bulunmadığı görülmektedir.

4.5.3.10. Kamu Gözetim Kurumu’nun Rotasyon Düzenlemelerinin Denetim Bağımsızlığını Olumlu Yönde Etkilemesine Yönelik Meslek Mensubu Algıları ile Meslek Mensuplarının Denetimini Yaptığı Müşteri Portföyünün Yüzdesel Dağılımı Arasındaki Farkın Testi.

Kamu Gözetim Kurumu’nun rotasyon düzenlemelerinin denetim bağımsızlığını olumlu yönde etkilemesine yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının denetimini yaptığı müşteri portföyünün yüzdesel dağılımı arasında anlamlı bir fark olup olmadığı aşağıdaki hipotez yardımıyla test edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 1 (i)

H_{1i}: Meslek mensuplarının denetimini yaptığı müşteri portföyünün yüzdesel dağılımı ile Kamu Gözetim Kurumu’nun rotasyon düzenlemelerinin denetim bağımsızlığını olumlu yönde etkilemesine yönelik algıları arasında anlamlı bir fark vardır.

Araştırmada, Kamu Gözetim Kurumu’nun rotasyon düzenlemelerinin denetim bağımsızlığını olumlu yönde etkilemesine yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının denetimini yaptığı müşteri portföyünün yüzdesel dağılımı arasında fark olup olmadığına yönelik Tek Yönlü Anova yapılmıştır.

Yapılan Tek Yönlü Anova sonucuna göre, H_{1i} hipotezi ile Kamu Gözetim Kurumu’nun rotasyon düzenlemelerinin denetim bağımsızlığını olumlu yönde etkilemesine yönelik meslek mensubu algıları ile meslek mensuplarının denetimini yaptığı müşteri portföyünün yüzdesel dağılımı arasında %95 güven aralığında ve ,195 anlamlılık seviyesinde farklılık bulunmamaktadır. Meslek mensuplarının algıları

arasında anlamlı fark olmadığının tespitine ait analiz sonuçları Tablo 51’de verilmiştir.

Tablo 51. Meslek Mensuplarının Denetimini Yaptığı Müşteri Portföyünün Yüzdesel Dağılımı İle Kamu Gözetim Kurumu’nun Rotasyon Düzenlemelerinin Denetim Bağımsızlığını Olumlu Yönde Etkilemesine Yönelik Algıları Arasındaki Farkın Testi

	Kareler Toplamı (KT)	Standart Sapma	Ortalama	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık
Gruplar Arası	3,012	2	1,506	1,656	,195
Grup İçi	123,693	136	,910		
Toplam	126,705	138			

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının denetimini yaptığı müşteri portföyünün yüzdesel dağılımına göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun rotasyon düzenlemelerinin denetim bağımsızlığını olumlu yönde etkilemesine yönelik algılarının aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri Tablo 52’de verilmektedir.

Tablo 52. Meslek Mensuplarının Denetimini Yaptığı Müşteri Portföyünün Yüzdesel Dağılımına Göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun Rotasyon Düzenlemelerinin Denetim Bağımsızlığını Olumlu Yönde Etkilemesine Yönelik Algılarına Ait Tanımsal İstatistikler

	N	Ortalama	Standart Sapma
Küçük Ölçekli Firma (75 Milyon Altı)	38	3,3421	1,04691
Orta Ölçekli Firma (75 Milyon ve 750 Milyon Arası)	75	3,6533	,84619
Büyük Ölçekli Firma (750 Milyondan Büyük)	26	3,3846	1,09825
Toplam	139	3,518	,95820

Analiz sonucunda, orta ölçekli firmaların denetimini yapan meslek mensuplarının, Kamu Gözetim Kurumu’nun rotasyon düzenlemelerinin denetim bağımsızlığını olumlu yönde etkilediğini ifade ettikleri saptanmıştır.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu’nun rotasyon düzenlemelerinin denetim bağımsızlığını olumlu yönde etkilemesine yönelik algılarında, meslek mensuplarının denetimini yaptığı müşteri portföyünün yüzdesel dağılımlarının birbirleriyle arasında anlamlı fark olup olmadığının tespitine yönelik öncelikle varyansların eşitliği analizi Tablo 53’de yapılmaktadır. Yapılan analizde varyansların eşitliğinin tespit edilmesi ile Post Hoc analizlerinden biri olan Bonferroni analiz sonuçları Tablo 54’de verilmektedir.

Tablo 53. Meslek Mensuplarının Denetimini Yaptığı Müşteri Portföyünün Yüzdesel Dağılımlarına Göre, Kamu Gözetim Kurumu’nun Rotasyon Düzenlemelerinin Denetim Bağımsızlığını Olumlu Yönde Etkilemesine Yönelik Algılarına Ait Varyansların Eşitliği

Levene'in Varyansların Eşitliği İlkesi	df1	df2	Anlamlılık
2,909	2	136	,058

Tablo 53’de belirtilen varyans analizi sonucunda anlamlılık değerinin ,058 olması nedeniyle varyanslar eşittir.

Tablo 54. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu’nun Rotasyon Düzenlemelerinin Denetim Bağımsızlığını Olumlu Yönde Etkilemesine Yönelik Algılarında Denetimini Yaptığı Müşteri Portföyünün Yüzdesel Dağılımlarının Birbirleriyle olan İlişkisi

Meslek Mensuplarının Son Üç Yılda Denetimini Yaptıkları Müşteri Portföyü	Meslek Mensuplarının Son Üç Yılda Denetimini Yaptıkları Müşteri Portföyü	Ortalama Farklılık	Standart Sapma	Anlamlılık
Küçük Ölçekli Firma (75 milyon altı)	Orta Ölçekli Firma (75 milyon ve 750 milyon arası)	-31123	,18990	,311
	Büyük Ölçekli Firmalar (750 milyondan büyük)	-,04251	,24273	1
Orta Ölçekli Firma (75 milyon ve 750 milyon arası)	Küçük Ölçekli Firma (75 milyon altı)	,31123	,18990	,311
	Büyük Ölçekli Firmalar (750 milyondan büyük)	,26872	,21704	,653
Büyük Ölçekli Firmalar (750 milyondan büyük)	Küçük Ölçekli Firma (75 milyon altı)	,04251	,24273	1
	Orta Ölçekli Firma (75 milyon ve 750 milyon arası)	-,26872	,21704	,653

Yapılan analizde anlamlılık değerleri incelendiğinde, meslek mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu’nun rotasyon düzenlemelerinin denetim bağımsızlığını olumlu yönde etkilemesine yönelik algılarında, meslek mensuplarının denetimini yaptığı müşteri portföyünün yüzdesel dağılımlarının birbirleri arasında anlamlı bir fark bulunmadığı görülmektedir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmelerin küreselleşme ile büyümesi, işlem hacimlerinin artması ve finansal tablo kullanıcılarının bilgilerin kaynağına ulaşmasının güçlenmesi nedeniyle denetim mesleği önemli hale gelmiştir. Bağımsız denetim ile şeffaflık sağlanarak ve firma sahipleri tarafından firmalar kontrol altında tutularak yolsuzlukların önlenmesi, finansal tablo kullanıcılarının güvenilir bilgi temin etmesine katkı sağlanmaktadır. Dünyada yaşanan şirket skandalları, bağımsız denetim ve güvenilir bilgiye duyulan ihtiyacı bir kez daha ortaya çıkarmıştır. Bağımsız denetimin yetersizliğinden dolayı hile ve usulsüzlüklerle karşılaşılma olasılığı artmaktadır. Ülkemizde yaşanan muhasebe ve denetim usulsüzlükleri, piyasalarda şeffaflığın yok olmasına, finansal tablo bilgilerine olan güvenin azalmasına neden olduğu için bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirecek kurum olan “Kamu Gözetim Kurumu (KGK)”kurulmuştur. KGK’nın TMS uygulamalarına yönelik düzenleme ve çalışmaları gerçekleştirmek, denetim işletmelerinin ve bağımsız denetçilerin yetkilendirme süreçlerini yönetmek, bağımsız denetim mesleğine yönelik sınav, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütüp mesleki etik kurallarının belirlenmesini sağlamak, denetim ve muhasebe standartları hakkında kamu bilincinin sağlanmasına katkıda bulunmak gibi başlıca görevleri bulunmaktadır. KGK bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler yapmıştır. KGK’nın yapmış olduğu bu düzenlemeler denetim kurumlarına, meslek mensuplarına, kalite güvenilirliğe ilişkin düzenlemelerdir.

Bu çalışmanın araştırma kısmında, araştırmanın temel amacı doğrultusunda, meslek mensuplarının KGK bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik görüşlerini almak amacıyla bir anket çalışması uygulanmıştır. Bağımsız denetim düzenlemeleri hakkında meslek mensuplarının görüşlerini almak için yüzyüze görüşme ve internet yoluyla veri toplama yöntemleri uygulanmıştır. Yapılan araştırmada, meslek mensuplarının KGK bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik algılarının meslek mensuplarının unvanlarına, eğitim durumlarına, aktif olarak denetim yapıp yapmama durumlarına, çalıştıkları şirketteki ünvanlarına ve denetimini yaptıkları müşteri portföyünün yüzdesel dağılımına göre farklılaşıp farklılaşmadığı tespit edilmiştir.

Bu çalışmada, KGK bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik meslek mensuplarının görüşlerini ifade edebilmeleri amacıyla yapılan anket çalışmasında açık uçlu sorulara yer verilmiştir. Meslek mensupları denetçilerin eğitim düzeylerinin yetersiz olduğunu, KGK tarafından yapılan sürekli eğitim faaliyetlerinin artırılması gerektiğini, meslek mensuplarına teorinin yanı sıra pratik olarak da kendilerini geliştirmelerine katkı sağlayacakları eğitimlerin verilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Bağımsız denetçilik mesleğinin sadece sınav ile değil, eğitim ve öğretim alanında bir dal olarak okutulması ile kazanılmasının daha yararlı olacağı ifade edilmiştir. KGK tarafından, meslek mensuplarına bağımsız denetçilik yetkisi verilmeden önce meslek mensuplarının zorunlu sürekli eğitime tabi tutulmalarının meslekte niteliği artıracığı belirtilmiştir. Denetim firmalarının, denetlenen işletmelere KGK tarafından atanması ve denetim ücretlerinin denetlenen işletmeden temin edilerek meslek mensuplarına KGK tarafından ödenmesinin gerekliliği konusunda meslek mensuplarının görüşleri tespit edilmiştir. KGK denetim şirketlerinin kapasitesini değerlendirerek, denetlenecek işletmelerin atamasını yapmalıdır. Denetlenecek işletmelerin faaliyet kolu, aktif büyüklüğü, denetim şirketlerinin ise denetim için gerekli iş gücü ve zamanı göz önünde bulundurularak bir ücret tarifi oluşturulmalıdır. Meslek mensupları tarafından, ücretlerin denetlenen işletmelerden, bağımsız denetim firmaları adına KGK tarafından temin edilmesi ve KGK'nın denetim firmalarına temin edilen ücretleri aktarmasının haksız rekabeti önleyeceği, bağımsız denetim çalışmalarında fiyat istikrarının sağlanmasına katkı sağlayacağı ve denetlenen işletmeler ile denetim şirketleri arasında direkt ücret ilişkisi olmamasından dolayı bağımsız ve tarafsız bir ilişki kurulacağı belirtilmiştir. Denetlenecek işletmelerin bağımsız denetim şirketlerine atamasının KGK tarafından yapılması, piyasada denetim şirketlerinin kapasitelerine göre eşit şartlarda pay almalarını sağlayacakları ifade edilmiştir.

Meslek mensupları, KGK'nın denetçi ve bağımsız denetim şirketlerinin yanı sıra denetlenen işletmelere de denetimin gerekliliğini ifade etmesini ve denetlenen işletmelere yönelik denetim faaliyetlerinin kolaylaştırılmasını sağlayacak düzenlemeler yapılması gerektiğini belirtmektedirler. Denetim esnasında denetlenen işletmelerden gerekli desteğin temini, denetçilere uyumlu ve yardımcı tavrıda

olmalarının sağlanması, denetim çalışmaları esnasında yaşanan sıkıntıların ortadan kaldırılması konusunda KGK'nın denetlenen işletmelere yönelik bilinçlendirme çalışması yapmasının gerekli olduğu ifade edilmiştir.

Bağımsız denetime tabi olma sınırının genişletilerek ülkemizde bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bu araştırmanın literatüre katkısının yanı sıra uygulamaya sağlayacağı önemli katkılar şu şekilde özetlenebilir: KGK'nın bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik faaliyetleri devam etmektedir. Gelecekte yapılacak olan çalışmalarda bağımsız denetime yönelik çıkarılan yeni düzenlemeler ayrıntılı olarak incelenebilir. Meslek mensuplarının olumlu ve olumsuz görüş bildirdikleri düzenlemeler ile ilgili KGK'nın yapmış olduğu çalışmalar incelenebilir. Bu çalışma sadece İstanbul'da faaliyet gösteren meslek mensuplarına yönelik yapılmış olup gelecek çalışmalarda başka illerde faaliyet gösteren meslek mensuplarına da uygulanması faydalı olacaktır.

Son olarak, meslek mensuplarının çoğunlukla belirtmiş oldukları mesleki bilgi ve donanımlarının artırılmasına yönelik sürekli eğitim faaliyetlerinin geliştirilmesi ve artırılmasına yönelik yapılacak araştırmalar meslek mensuplarına yarar sağlayabilir

KAYNAKÇA

“About the Netherlands Authority For the Financial Markets”, **AFM**, Mayıs 2013, <http://www.afm.nl/en/professionals/over-afm.aspx>, 03 Mayıs 2017.

Acar, Durmuş, Serpil Senal: ”Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, **Bakış Dergisi**, Ekim 2011, s.37.

ACFE, 2014, s.28

AICPA Professional Ethics Executive Committee: ‘A Conceptual Framework for AICPA Independence Standards’, 22 Ocak 2004, s.2.

Akışık, Orhan: “Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlak Kuralları”, **TÜRMOB Yayınları**, Ankara, 2005, s.132.

Aktürk, Ahmet: “İşletme Yöneticilerinin İç Kontrol Yanılgıları: Antalya Gıda Üretim Sektöründe Bir Araştırma”, **Journal of Yasar University**, 2015, 10(39),s.65-67.

Arens, Alvin A. Vd: **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 11.b. New Jersey: Prentice Hall, 2006, s.6,33.

Aslan, Erdoğan: “Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:99, s.206.

Arslan, Işıl: “Kurumsal Risk Yönetimi”, **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı**, <http://www.sgb.gov.tr/destek Hizmetleri/Raporlar/>, 26 Nisan 2017.

Ataman, Ümit vd: “Muhasebe Denetimi Uygulamaları”, **Alfa Basım Yayım Dağıtım**, İstanbul, 2000. s.21.

Audit Inspection Powers of the Australian Securities and Investment Comissions, Consultation Paper, September 2005, <http://treasury.gov.au>, 16 Şubat 2017.

Auditing Concepts Committee: Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, **The Accounting Review** Vol.47, Supp.1972, s.18.

Austen, Ian: “**Nortel Seeks Bankruptcy Protection**”, JAN.14, 2009, (çevrimiçi), <http://www.nytimes.com/2009/01/15/technology/companies/15nortel.html>, 05 Nisan 2016.

Aysan, Mustafa: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği - Küresel Ekonomik Krizler ve Muhasebe Standartları, 2009, s.45.

Bağımsız Denetim Derneği, Bağımsız Denetim Sektörü Raporu, **2004 Türkiye İktisat Kongresi**, 5-9 Mayıs 2004, İzmir, Türk Mali Sektörü Raporu Eki, (www.tbb.org.tr/v12/duyuru%5F20052004.htm), 25 Şubat 2017.

Bozdemir, Enver: "Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler", **Mali Çözüm Dergisi**, Ağustos 2013, Sayı:118, s.72-75.

Bozkurt, Nejat: "Muhasebe Denetim", **İstanbul, Alfa Yayınları**, 2000, s.18,38,40,41.

Can, Ahmet V.: "Muhasebe Ekonomik Terörün Bir Aracı Olabilir mi?", **Akademik Bakış Dergisi**, 2010,Sayı:19, s.5.

Cansızlar, Doğan: "Kurumsal Yönetim", **Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Eylül 2003, Sayı:474, s.29.

Carcello, Joeph V. v.d: "The Effect of PCAOB Inspections on Big Four Audit Quality",**Research in Accounting Regulation**, 2011,Sayı: 23, s86.

Çalışkan, Ali: "Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim",**Sayıştay Dergisi**, Sayı: 63, s54.

Çarıkçioğlu, Peyami: "Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi", **Uluslararası Muhasebe Sempozyumu**, 6-8 Nisan 1995.

Çelik, Aytekin: "Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu",**Seçkin Yayıncılık**, Ankara 2005, s.43.

Çömlekçi, Ferruh: "Muhasebe Denetimi ve Analiz",**Anadolu Üniversitesi Yayınları**, Ed. by Münevver Yılandı, Nurtan Erdoğan, Saime Önce, Seval Selimoğlu Kardeş ve Ergun Kaya, Eskişehir, 2004, s.11.

Demirbilek, Müslim: "İngiltere Muhasebe Uzmanlığı Mesleği ve Bağımsız Dış Denetim", **SPK Araştırma Raporu**, Ankara, 1986, s.35.

"Deloitte,NedirBuKurumsalYönetim",www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Ne-dir%20bu%20kurumsal%20yonetim.pdf, s.6-7, 24 Şubat 2017.

Dinç, Engin, Abdioğlu, Hasan: " İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: IMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma", **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Entitüsü Dergisi**, Cilt 12, Sayı:2, 2009, s.158,160-161.

Dharan G., Bala, BufkinsR. Williams:"Red Flags in Enron's Reporting of Revenues and Key Financial Measures",http://www.ruf.rice.edu/~bala/files/dharan-bufkins_enron_red_flags.pdf, 06 Haziran 2016.

Doyrangöl,Nuran C.:“Denetim Standartlarının Hazırlanma Süreci ABD’de ve Uluslararası Arenadaki Gelişmeler ve Uygulamalar”, **TÜRMOB Denetim Kongresi**, Ankara, s.1-14.

Dönmez, Adnan: “Ülkemizdeki Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme”, **Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, 2002, s.75.

Dönmez, Adnan vd.: “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”,**Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, 2005, Sayı:9, s.64.

Durmuş C. Niyazi, Taş, Oktay: “SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim”, **Alfa Basım Yayım Dağıtım**, İstanbul.

Erol, Ahmet: “Finansal Kurumların Denetim ve Vergilendirmesinde Özellikli Durumlar”, **Yaklaşım Yayınları**, Ankara, 2000,s.23.

FEE, “23 Avrupa Ülkesinde Muhasebe Denetim Mesleğinin Kamu Gözetiminin Organizasyon Yapısı”, Temmuz 2015.

“Independence Standards”, 22 Ocak 2004, s.2.

IOSCO:‘Principles Of Auditor Independence and The Role Of Corporate Governance in Monitoring an Auditor’s Independence, A Statement of Technical Committee Of The International Organization Of Securities Commissions October 2002’, 2002, s.3.

IOSCO:“Transparency of Firms that Audit Public Companies: Consultation Reports” 2009.

Görk, Ahmet H.: “Bağımsız Denetimin Kurumsal İşletmeler Açısından Önemi”, **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, 2014, s.19.

Gunny Katherine A., Zhang Tracey C.: “PCAOB Inspection Reports and Audit Quality”, **J Account Public Policy**, 2013, Sayı:32, s.139.

Gücenme, Ümit: “Muhasebe Denetimi”, **Aktüel Yayınları**, İstanbul, 2004, s.33.

Gücenme, Ü., Ersoy, A.P. “Accounting Education in theHistory of TurkishRepublic” **Journal of Financial Analyze Special Issue Published by İstanbul Chamber of Certified Public Accountants for17th World Congress of Accountatnts**, 13-16 November, 2006, s 315.

Güçlü, Faruk: “Muhasebe Denetimi”, **Detay Yayıncılık**, Ankara, 2005, s.15,18.

Güner, Memiş M.: “Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2011, Sayı:20, s151.

Gürbüz, Hasan: “Muhasebe Denetimi”,**Bilim Teknik Yayınevi**, İstanbul, 1998, s.17,20,23.

Güredin, Ersin: “Denetim”, **10.Baskı**, İstanbul, Ekim 2000, s.5,34.

Güredin, Ersin: “Denetim ve Güvence Hizmetleri”,**Arıkan Yayınları**, Ankara, 2007, s.5,15,16,30.

Güredin, Ersin: “Denetim ve Güvence Hizmetleri”,**Arıkan Yayınları**, İstanbul, 2007, s.21.

Güvemli, Oktay ve Özbirekçi, Mehmet: “Türkiye’de Bağımsız Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Kasım 2012, Sayı:38, s9.

Gönen, Seçkin ve Uzay, Saban: “Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü”, **1.Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı**, 2009,s.2, (Çevrimiçi) http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Denetim_Kuruluslari.pdf , 02 Mart 2016.

Haftacı, Vasfi: “Muhasebe Denetimi”, 2. Baskı, **Kocaeli: Umuttepe Yayınları**.2011, s.1.

Hair, Joseph F. V.d.:“Multivariate Data Analysis”, **Prentice Hall Int.**,5.bs., London, 1998, s.118.

Hermanson, Roger H vd: “A Study of the Importance of Certain Attributes to Clients’ Initial Selections of Audit Firms: A Longitudinal and Stratified Approach,” **Journal of Applied Business**, 1994, Vol.10, No.1, s.18-19.

Hill, Nancy T. Vd: "Auditors' ReactionstoSarbanes - Oxleyand PCAOB", **Special Auditing Issue/The CPA Journal**, November 2005, s.34.

Holmes, Arthur W,Owermtter, Wayne S: “Muhasebe Denetimi “Auditing”Standartları ve Yöntemleri”, (Çev. Oğuz Göktürk), **Bilimsel Yayınlar Derneği Yayını**,8.b., C. 1, 1975, s.17.

İpek, Ali E.:“İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri”, **Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları**, 1985, s.119.

Karakoç, Mehtap: “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2013, s.31,36.

Karapınar, Aydın v.d: “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık”, **Gazi Kitabevi**, 2. b., Ankara, 2008, s.1160.

Kavut, Lerzan, vd: “Uluslararası Denetim Standartları KapsamındaBağımsız Denetim”, **İSMMMO Yayınları**, İstanbul,130, 2009, s.13-15,18.

Karayalçın, Yaşar: “Muhasebe Hukuku”,**Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü**,2. Baskı, Ankara, 1988, s.205.

Kayrak, Musa: “Denetim Başarısızlığı Kavramı: Nedenleri, Sonuçları ve Çözüm Önerileri”, **Niğde Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Ocak 2015, s.1.

Kepekçi, Celal: “Bağımsız Denetim”,**Siyasal Kitabevi**, 4.b. Ankara, 2008, s.8,19,20.

KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği.

KGK 2017 Faaliyet Raporu

Kılıç, Hasan: “Denetçinin Rotasyonu”, **XIII. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya, 25-29 Nisan 2007, s.240.

Kırhoğlu, Hilmi ve Akyel, Nermin: “Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar,” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2004, Sayı: 23,s31-32.

Köroğlu, Çağrı: “Türkiye’de Cumhuriyetin İlanından GünümüzeKadar Muhasebe Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Temmuz 2015, Cilt-Sayı: 8 (3), s.32

Krakov, Mesjasz: “Ekonomik Güvenlik”, **Uluslararası İlişkiler**, Cilt:5, Sayı:18, s132.

Larry Bailey P.:“Contemporary Auditing”, **New York: HarperandRow**, Publishers, 1970, s.39.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 2.b., Ankara: **Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları**, 1999, s.98-99.

Meigsand, Robert F. vd: “Principles of Auditing”, **Boston: Irwin**,9. b., 1989, s.8.

MSNBC News, Sanjay Kumar Leaves ComputerAssociates-Former chief executive marred by accounting scandal,http://www.msnbc.msn.com/id/5137947/ns/business-corporate_scandals/, 02 Haziran 2016.

Nohutçu, Ahmet: “Etik ve Kamu Yönetimi, Çağdaş Kamu Yönetimi II”,**Nobel Yayın Dağıtım**, Ankara, 2004, s.129.

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri.

OECD: ‘Principles Of Corporate Governance’, 2004, s.54,55.

OECD: ‘Principles Of Corporate Governance’, 2015, s.13,41-42.

Oğuzcan, Oğuz: “Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Standardının Uygulama Aşamaları”, **Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, 2015, s.19.

Oksay, Suna ve Acar, Onur: “Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim”, **Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9**, İstanbul, Ocak 2007, s.105.

Okur, Mahmut : “Bağımsız Denetimin Denetimi”, **SPK Yeterlik Etüdü**, Ankara, 2007, s.5-6.

Olvera, Renee M. v.d.: “Auditors’ Information Search and Documentation: Does Knowledge of The Client Preference or PCAOB Accountability Pressure Matter?”, **University of North Texas**, Mayıs 2012.

Osma, Beatriz G.: ”Public Oversight System for Statutory Auditors in the European Union”, Temmuz 2014, s1.

Özçelik, Hakan vd: “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2014.

Özkol, Erdal v.d.: “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavram ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, 2005, Sayı: 27, s.134-145.

Özmen, Özgür: “Bağımsız Denetim Ahlaki Kodlar ve Bireysel Ahlakın Alanı”, **Türkiye XXI inci Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, 2002, s. 87.

Resmi Gazete, Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, 13.12.1987 Tarih ve 19663 Sayılı Resmi Gazete, md.5.

The American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts.

Tracy, Coenen: “SEC Suit Against Nortel Highlights Accounting Fraud Schemes”, <http://www.allbusiness.com/accounting/fraud/4967888-1.html>, 08 Haziran 2016.

Tuzcu, Arcan: “Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı: IMKB 100 Örneği”, **Turhan Kitabevi**, Ankara, 2004, s.27,35-36.

TÜRMOB, “Sarbanes-Oxley Yasası”, **Bilanço Dergisi**, Ocak 2003, s. 18-19

Pekuz, Veysel ve Aydoğan, Zehra E. ,”Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları”, **Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi**, 2016, s.3,5.

Sağlar, Jale ve Yüce, Derya: “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Temmuz 2015, Cilt-Sayı: 8(3), s:45-57.

Sanlı, Nail ve Özbirekçi, Mehmet: “Türkiye’de denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Kasım 2012, Sayı:38, s9.

Sarbanes – Oxley Act of 2002, md. 101,102,105.

Sayar, Zafer A.R: “KGK ve Diğer Ülkelerdeki Kamu Gözetim Otoriteleri Arasındaki İşleyiş ve Yetki Farklılıkları”, **XI. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya, 26-30 Kasım 2014, s6.

Shleifer, Andreiv.d. : “A Survey of Corporate Governance”, **Journal of Finance**, Cilt:52, Sayı:2, June 1997, s. 736.

Stefaniak, Chad M.: “Investigating The Effects of Post-Audit Review Salience on Auditor Judgement: A Comparative Analysis of Audit Planning and Reporting Decisions Resulting from PCAOB Inspections and Internal Quality Reviews”, **Tuscaloosa, University of Alabama**, 2009.

Strohm, Christiane: “United States and European Union Auditor Independence Regulation”, **Dissertation Universität Münster**, 2005, s.65.

Sullivan Jerry D., vd: “GnospeiusMontgomery’s Auditing”, 10. b., Newyork: John Wiley&Sons, 1984, s.8.

Şenturan, Şermin: “Basel II Standartları ve KOBİ’lerde Kurumsal Yönetişim”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 2006, Sayı:20, , s.50.

Ulusoy, Yasin: “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı” **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2005, Cilt: 7, Sayı: 2, s. 280.

Uyanık, Atilla: “Denetim Muhasebe ve Vergilendirme (Sigorta Sektörü Uygulamalı)”, **Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.**, İstanbul, Kasım 2001, s.107-108.

Uzay, Şaban, vd: “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2009, Sayı:95, s.128-130.

Uzay, Şaban vd: “Türkiye’de Muhasebe denetimi Geçmişten Geleceğe”, **12.Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi**, 20-24 Temmuz, 2008

Uzay, Şaban: “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **MÖDAV- Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 2006, S:4, s3,21.

Uzay, Şaban: ‘Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı’, **Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV) 1. Uluslararası Yıllık Muhasebe Konferansı**, İstanbul, 3-5 Kasım 2004, 6.

Uzay, Şaban: “Denetimde Kalite”, **Konya SMMMO I.Uluslararası Denetim Standartları Konferansı**, 14-17 Mayıs 2009, s.17.

Uzun, Ali K.:“Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**, 2006, Sonbahar, Sayı:16, s.1.

Üstündağ, Saim: “Türkiye’de Denetim Sektörünün Sorunları ve Geleceği”, **Deoitte Türkiye**.

Vanstraelen, A. v.d.: “Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality?”, **AUDITING: A Journal of Practice&Theory**, 31(4). s.193-214,2012.

Yalkın, Yüksel K.: “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ekim 2001, Sayı:5, s.2.

Yavuz, Mustafa: “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2011, s.150.

Ye, Minlei ve Simunic, Dan A.: “ The Impact of PCAOB Type of Regulations on Auditors under Different Legal Systems”, Ağustos 2015.

Yılmaz, Gül vd: “Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”,**Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını**, Ankara, 2004, s.23.

Yılmaz, Cengiz vd: "From Accounting Scandals to Global Crisis", **SüleymanDemirel University The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences**, Vol.14, No.2, 2009, pp.141-156.

Yozgat, Osman: “İşletme Yönetimi”,**M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları**,8. Baskı, İstanbul, 1992, s.339.

Yüzgün, Aslan: “Genel Denetim Yaklaşımı”, **Dünya Yayınları**, İstanbul, 1984, s.20.

Winn, Amanda: “Partner Rotationand PCAOB Inspections: Effects on End-of-TermAudit Quality”, University of Washington, 2014.

29.9.2011-660 KHK/Md. 9/1

XXI inci Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 2002, s. 87.

13.06.1989 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu,

28539 sayılı Bağımsız denetçilik sınav tebliği

13/01/2011 tarihli 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf, 03 Mayıs 2017

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_210.pdf, 03 Mayıs 2017

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_220.pdf, 03 Mayıs 2017

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_230.pdf, 03 Mayıs 2017

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_240.pdf, 03 Mayıs 2017

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_250.pdf, 03 Mayıs 2017

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_260.pdf, 03 Mayıs 2017

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_265.pdf, 03 Mayıs 2017

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_300.pdf, 04 Mayıs 2017

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_315.pdf 04 Mayıs 2017

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_501.pdf 04 Mayıs 2017

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_520.pdf 04 Mayıs 2017

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_505.pdf:04 Mayıs 2017

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_550.pdf 04 Mayıs 2017

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_700_Resmi_Gazete.pdf 04 Mayıs 2017

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_705_Resmi_Gazete.pdf 04 Mayıs 2017

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_706.pdf, 04 Mayıs 2017

http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Denetim_Kuruluslari.pdf, 02 Şubat 2016.

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_720.pdf, 04 Mayıs 2017.

<http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2010/04/6102-15.08.2016-guncel.pdf>, 20 Şubat 2016.

<https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, 03 Mayıs 2017.

<http://www.voanews.com/content/a-13-a-2002-02-13-16-enron-s-67417757/383686.html>, çevrimiçi, 20 Mayıs 2016.

<http://pcaobus.org>, 01 Şubat 2017.

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf><http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf>, 31 Mayıs 2017.

<http://www.spk.gov.tr/>, 20 Nisan 2017.

<http://www.bddk.org.tr>, 10 Şubat 2017.

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6715/Tablo-4-S%CC%A7effafl%C4%B1k-Raporu-Bildirimleri-U%CC%88zerinde-Yu%CC%88ru%CC%88tu%CC%88len-Go%CC%88zetim-Faaliyetleri>, 03 Şubat 2019.

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5251/I%CC%87dari-Yapt%C4%B1r%C4%B1mlar>, 15 Aralık 2018.

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/STRATEJIK_PLAN_18_10_sonweb.pdf, 14 Kasım 2017.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Bas%C4%B1n/2013-3.pdf>, 14 Aralık 2017.

www.kgk.gov.tr, 03 Şubat 2017

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5188/I%CC%87nceleme>, 28 Kasım 2018.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Y%C4%B1ll%C4%B1k%20%C4%B0nceleme%20Raporu-2017.pdf>, 20 Kasım 2018.

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6712/Tablo-1-So%CC%88zles%CC%A7me-Bildirimleri-U%CC%88zerinde-Yu%CC%88ru%CC%88tu%CC%88len-Go%CC%88zetim-Faaliyetleri>, 03 Şubat 2019.

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5185/Go%CC%88zetim>, 03 Şubat 2019.

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6713/Tablo-2-Gelir-Bildirimleri-U%CC%88zerinde-Yu%CC%88ru%CC%88tu%CC%88len-Go%CC%88zetim-Faaliyetleri>, 03 Şubat 2019.

[Kggk.gov.tr/DynamicContentDetail/5189/İnceleme-Süreci](http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5189/İnceleme-Süreci), 28 Kasım 2018.

http://www.kggk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/STRATEJIK_PLAN_18_10_sonweb.pdf, 14 Kasım 2017.

<http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2010/04/6102-15.08.2016-guncel.pdf>, 20 Şubat 2016.

<http://www.voanews.com/content/a-13-a-2002-02-13-16-enron-s-67417757/383686.html>, 20 Mayıs 2016.

[Kggk.gov.tr/DynamicContentDetail/5189/İnceleme-Süreci](http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5189/İnceleme-Süreci), 28 Kasım 2018.



DEĞERLİ BAĞIMSIZ DENETİM MESLEĞİ MENSUPLARI

Bu anket, bağımsız denetim mesleği mensuplarının Kamu Gözetim Kurumunun bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik algılarını tespit etmek amacıyla hazırlanmıştır.

Anketten elde edilen veriler toplu olarak değerlendirilecek ve sadece çalışmanın amacına uygun olarak kullanılacaktır. Bu nedenle ankete isminizi yazmanıza gerek yoktur. Ankete vereceğiniz cevaplar araştırmanın amacına ulaşmasına katkı sağlayacaktır. İletişim bilgilerinizi eklediğiniz takdirde çalışmanın sonuçlarından sizi haberdar etmekten mutluluk duyarız. İlgı ve katkılarınız için teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

Duygu Özdemir, İ.Ü. Yüksek Lisans Öğrencisi
Tez Danışmanı: Doç.Dr. Ayça Zeynep Süer, İstanbul Üniversitesi

KİŞİSEL BİLGİ FORMU

Aşağıda sizi tanımaya yönelik sorular sıralanmıştır. Tüm soruları lütfen dikkatlice okuyunuz ve yanıtlayınız.

1. Cinsiyetiniz?	
Kadın	
Erkek	

2.Eğitim durumunuz?	
Önlisans	
Lisans	
Yüksek Lisans	
Doktora	

3. Ünvanınız?	
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	
Yeminli Mali Müşavir	
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Stajı Yapmakta Olanlar	
Diğer	

4.Kamu Gözetim Kurumu “Bağımsız Denetçilik” belgesine sahip misiniz ?	
Evet	
Hayır	

5.Kamu Gözetim Kurumu “Bağımsız Denetçilik” belgesine sahipseniz aktif olarak denetim yapıyor musunuz?	
Evet	
Hayır	

6.Çalıştığınız şirketteki ünvanınız?	
Sorumlu Ortak Baş Denetçi (Partner)	
Director	
Baş Denetçi (Manager)	
Kıdemli Denetçi (Senior)	
Yardımcı Denetçi (Junior)	

7. Son üç yıldır denetimini yaptığınız müşteri portföyünüzün yüzdesel dağılımı nasıldır?	
Küçük Ölçekli Firmalar(75 milyon altı)	
Orta Ölçekli Firmalar(75 milyon ve 750 milyon arası)	
Büyük Ölçekli Firmalar(750 milyondan büyük)	

Lütfen Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) bağımsız denetim düzenlemeleri hakkında aşağıdaki ifadelere katılma düzeyinizi belirtiniz?

	Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1. KGK gözetim fonksiyonu denetim süreci üzerinde etkilidir.					
2. KGK gözetim fonksiyonu, denetçilerin daha nitelikli denetim faaliyetinde bulunmalarını sağlamaktadır.					
3. KGK gözetim fonksiyonu ile ülkemizde denetimden geçmiş finansal tablolara olan güven artmıştır.					
4.KGK tarafından zorunlu tutulan sürekli eğitim faaliyetleri denetçilerin mesleki bilgi düzeylerini arttırmaktadır.					

5.KGK, denetim şirketlerinin gözetimini gerçekleştirecek yeterli nitelikte personele sahiptir.					
6. KGK'nın kurulması denetim mesleğine duyulan saygınlığı artırmıştır.					
7.KGK'nın bağımsız denetim düzenlemeleri denetim faaliyetinde bulunmanın maliyetinde artışa sebep olmuştur.					
8.KGK'nın bağımsız denetim düzenlemeleri denetimde mesai saatlerini arttırdığı için denetim mesleğinin tercih edilebilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir.					
9.KGK'nın denetçi ve denetçi yardımcılarının kabul edilebilir sınırların dışında fazla mesai yapmalarını engelleyici yasal düzenlemeleri yeterlidir.					
10.KGK'nın bağımsız denetim düzenlemeleri, denetim şirketlerindeki kalite kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkı sağlamaktadır.					
11.KGK, denetim firmalarının hizmet verecekleri işletme sayısına sınırlama getirmelidir.					
12. KGK'nın denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmalarından haberdarım.					
13. KGK'nın denetimde bağımsızlığı zedeleyen hususları önleme çalışmaları yeterlidir.					
14.KGK'nın rotasyon düzenlemeleri denetimin bağımsızlığını olumlu yönde etkilemektedir.					
15.KGK'nın yayımladığı,2018 yılında uygulamaya geçecek olan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” hakkında bilgi sahibiyim.					
16.KGK'nın meslek ile ilgili düzenlediği toplantılar faydalı olmaktadır.					
17.KGK'nın meslek ile ilgili düzenlediği toplantılar yeterli sayıdadır.					

18.KGK'nın sürekli eğitime ilişkin yaptığı düzenlemelerin gerekli olduğunu düşünüyorum.					
19.KGK tarafından uygulanan yaptırım ve cezalar caydırıcıdır.					

Lütfen KGK'nın bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik aşağıdaki sorularla ilgili görüşlerinizi belirtiniz?

1.KGK'nın yapmış olduğu düzenlemelerde yetersiz bulduğunuz noktalar nelerdir?	
2.Ülkemizde bağımsız denetim düzenlemelerinin varmış olduğu noktayı nasıl değerlendiriyorsunuz?	
Yeterli	
Yetersiz(Lütfen yetersiz bulduğunuz düzenlemeleri belirtiniz?)	
3.Bağımsız denetimi ve mesleği geliştirmek adına tavsiyeleriniz nelerdir?	