

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

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM
STANDARTLARI KURUMUNUN BAĞIMSIZ DENETİM
SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİNLİĞİ**

**AHMET ALKAN
2501130718**

**TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. ASLI TÜREL**

İSTANBUL - 2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : AHMET ALKAN

Numarası : 2501130718

Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MUHASEBE

Danışmanı : PROF.DR.ASLI TÜREL

Tez Savunma Tarihi : 20.06.2019

Saati : 11.30

Tez Başlığı

KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMUNUN BAĞIMSIZ
: DENETİM SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİNLİĞİ.

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

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.ASLI TÜREL		Kabul
DOÇ.DR.ABDURRAHMAN TAYLAN ALTINTAŞ		KABUL
DOÇ.DR.AYÇA AKARÇAY ÖĞÜZ		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
DOÇ.DR.MELİS ERÇAN		-
DOÇ.DR.AYŞE PAMUKÇU		

ÖZ

KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMUNUN BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİNLİĞİ

AHMET ALKAN

Artan nüfus ve işletme sayısı ile denetim sisteminde görülen aksaklıklar zamanla hem denetim sisteminin hem de denetim anlayışının değişmesini zorunlu hale getirmiştir. Ancak denetim her zaman olması gereken bir olgu olarak varlığını sürdürmüştür. Dünyadaki denetim anlayışında meydana gelen gelişime paralel olarak Türkiye’de de sistem ve sistem üzerindeki otoriteler değişimden payını almış ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ışığında 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuştur.

Bu çalışmada da, Türk idari teşkilatında nispeten genç bir kurum olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun yapısı, görevleri, dünyadaki gelişime ne derece uyum sağladığı, bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri üzerinde nasıl bir etki bıraktığı incelenmiştir. Bunun için bağımsız denetçiler ve vergi müfettişleri üzerinde bir anket uygulanmıştır. Uygulama sonucunda ulaşılan sonuçlar değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Kamu Gözetimi, Bağımsız Denetçi,

ABSTRACT

THE EFFECTIVENESS OF PUBLIC OVERSIGHT, ACCOUNTING AND AUDITING STANDARDS AUTHORITY ON INDEPENDENT AUDIT SYSTEM

AHMET ALKAN

The problems in the audit system due to the increasing population and number of enterprises, it has necessitated to change both the audit system and audit approach in time. However, the audit has always continued its existence as a phenomenon that should be. In parallel with the development in audit approach occurring in the world, system and authorities over the system in Turkey has received their shares from those changes and in the light of the Turkish Commercial Code numbered 6102, with Decree Law numbered 660, “The Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority” was established.

In this study, it has been examined that the duties and structure of “The Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority”, which is a relatively young institution in Turkish administrative organization, the extent to which it adapts to developments in the world, and how it has an impact on independent auditors and tax inspectors. For this, a survey was conducted on independent auditors and tax inspectors. The results of the application were evaluated.

Key words: Independent Audit, Public Oversight, Independent Auditor

ÖNSÖZ

Erişim, iletişim ve lojistik olanakların gelişmesi ile sermaye ve işgücü transferinin çok daha kolay hale geldiği hiç kimsenin reddedemeyeceği bir gerçektir. Bu kolaylıklar küreselleşmeyi de beraberinde getirmiştir. Küreselleşmenin, ekonomi, sanayileşme, ticaret vs. bazı kavramlar açısından olduğu kadar denetim açısından da gerekli bir olgu olduğu görülmektedir. Denetim bu bağlamda basit bir kavram olmaktan öteye geçerek bir sektör haline gelmiştir. Bu sektörün kullandığı dil de küreselleşmeden payını alarak belirli standartlara tabi olmaya başlamıştır. Bu münasebetle, denetim standartlarını belirlemek, paylaşmak ve uygulanmasını sağlamak üzere belirli bir otoriteye de ihtiyaç duyulmuştur.

Ülkemizde de belirli aşamalardan geçilerek nihai olarak bir otorite ortaya çıkarılmıştır. Hiç şüphesiz, gerekli olan bu otoritenin acaba bağımsız denetim sistemi üzerinde etkisi yeterli midir? Çalışmamız bu soruya yanıt bulmak için yapıldı. Umarız ki doğru cevap bulunmuş olur.

Bu çalışma konusunun belirlenmesinden başlamak üzere çalışmamın ihtiyaç duyduğum tüm aşamalarında verdiği tavsiyeler, katkılar ile geri bildirimleri ve de zaman konusunda gösterdiği tolerans, sabır ve hoşgörüsü nedeniyle danışman Hocam, Prof. Dr. Aslı TÜREL'e, Arş.Gör. Haydar EKELİK'e, bunun yanında anket uygulama konusunda yardımlarından dolayı İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Genel Sekreteri Sabri TÜMER ve PWC Türkiye denetim hizmetleri lideri Adnan AKAN ile çalışmamıza katkılarından dolayı anketimizi cevaplayan tüm katılımcılara şükranlarımı sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE ÖZELİNDE BAĞIMSIZ DENETİM

1.1 Genel Hatlarıyla Denetim.....	4
1.2 Denetimin Türleri	5
1.2.1 Amacına veya Konusuna Göre Denetim Türleri.....	6
1.2.1.1 Finansal Tablo Denetimi.....	7
1.2.1.2 Uygunluk Denetimi.....	8
1.2.1.3 Faaliyet Denetimi.....	9
1.2.1.4 Özel Amaçlı Denetim.....	10
1.2.2 Niteliğine Göre Denetim Türleri	11
1.2.2.1 Sürekli Denetim	11
1.2.2.2 Sınırlı Denetim.....	11
1.2.2.3 Özel Denetim	12
1.2.3 Denetçinin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri	12
1.2.3.1 İç Denetim.....	12
1.2.3.2 Kamu Denetimi	13
1.2.3.3 Yüksek Denetim.....	13
1.2.3.4 Bağımsız Denetim.....	14
1.2.3.4.1 Kavramsal Olarak Bağımsız Denetim	14
1.2.3.4.2 Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi	15
1.2.3.4.3 Bağımsız Denetimin Genel Amaçları.....	19

1.2.3.4.4	Bağımsız Denetimin Yararları.....	19
1.3	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	22
1.3.1	Genel Standartlar.....	23
1.3.1.1	Mesleki Yeterlilik	24
1.3.1.2	Bağımsızlık ve Tarafsızlık	25
1.3.1.3	Mesleki Özen ve Titizlik.....	26
1.3.2	Çalışma Alanı Standartları	27
1.3.2.1	Planlama ve Gözetim	27
1.3.2.2	İç Kontrol Sistemi	29
1.3.2.3	Kanıt Toplama.....	30
1.3.3	Raporlama Standartları.....	31
1.3.3.1	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk.....	31
1.3.3.2	Tutarlılık.....	32
1.3.3.3	Açıklayıcı Bilgiler.....	32
1.3.3.4	Görüş Bildirme.....	33
1.4	Türkiye’de Bağımsız Denetim.....	33
1.4.1	Türkiye Denetim Standartları.....	34

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDATLARI KURUMU VE BAĞIMSIZ DENETİM

2.1	Dünyada Denetim Skandalları ve Kamu Gözetimine Duyulan İhtiyaç.....	35
2.1.1	Enron Skandalı	35
2.1.2	Worldcom Skandalı.....	37
2.1.3	Parmalat Skandalı.....	38
2.2	Dünyadaki Bağımsız Denetim Otoritesi Örnekleri.....	39
2.2.1	Amerika (Public Country Accounting Oversight Board, PCAOB)	39
2.2.2	Birleşik Krallık (Financial Reporting Council).....	40
2.2.3	Almanya (Abschluss Prüfer Aufsichts Kommission, Auditor Oversight Commission)	41
2.3	Türkiye’de Bağımsız Denetimle İlgili Kurumlar	42
2.3.1	Sermaye Piyasası Kurulu	42

2.3.2	Hazine Müsteşarlığı.....	45
2.3.3	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu	46
2.3.4	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu	47
2.3.5	Türkiye Denetim Standartları Kurulu	48
2.3.6	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği	49
2.4	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.....	50
2.4.1	Güncel Düzenlemeler Işığında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	50
2.4.2	Teşkilat Yapısı.....	51
2.4.3	Kurulun Çalışma Esasları.....	53
2.4.4	KGK'nın Görev ve Yetkileri.....	54
2.4.4.1	Standart ve Politika Oluşturma ve Yayınlama Görev ve Yetkisi	54
2.4.4.2	Onay Verme Görev ve Yetkisi.....	55
2.4.4.3	Çalışma Esası Belirleme Görev ve Yetkisi	55
2.4.4.4	Yetkilendirme, Askıya Alma ve İptal Etme Görev ve Yetkisi .	56
2.4.4.5	Gözetim ve Denetim Görevi ve Yetkisi	57
2.4.4.6	Sicil Tutma Görev ve Yetkisi.....	58
2.4.4.7	Düzenleme Yapma, Karar Alma ve Öneri Sunma Görev ve Yetkisi	62
2.4.4.8	Uygulama ve Gelişmeleri İzleme, İşbirliği Yapma Görev ve Yetkisi	62
2.4.4.9	Diğer Görev ve Yetkileri.....	63

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDATLARI KURUMU'NUN BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİNLİĞİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1	Araştırmanın Amacı.....	64
3.2	Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları	64
3.3	Araştırmanın Yöntemi ve Veri Toplama Aracı	65
3.4	Araştırmanın Ana Kütlesi.....	65

3.5	Kullanılan Ölçeğin Güvenilirliği	66
3.6	Veri Analizi ve Sonuçlar	66
3.6.1	Katılımcıların Özellikleri	66
3.6.2	Verilerin Analizi.....	70
3.6.2.1	KGK'nın Denetim Standartlarının Uygulanması Üzerindeki Etkisi	70
3.6.2.2	KGK'nın, Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi	72
3.6.2.3	KGK'nın Finansal Tablolardaki Hata ve Hile Risklerini Azaltıcı Etkisi	74
3.6.2.4	KGK'nın Denetim ve Denetçinin Bağımsızlığını Koruma.....	76
3.6.2.5	KGK'nın Yaptığı/Yaptırdığı Sınavların Meslek İçin Gerekliliği	78
3.6.2.6	KGK'nın Yaptığı/Yaptırdığı Sınavların Gerekli Bilgileri Ölçtüğü.....	80
3.6.2.7	KGK'nın, Mevcut Bağımsız Denetçilerin Eğitim Seviyelerinin Artırılması İçin Gerekli Tedbirleri Aldığı.....	82
3.6.2.8	KGK'nın Denetim Mesleğindeki Global Gelişmeleri Takibi ...	84
3.6.2.9	KGK'nın Denetim Mesleği Sorunlarına Duyarlılığı.....	86
3.6.2.10	KGK'nın Bağımsız Denetimde Serbest Rekabet Ortamı Oluşturması	88
3.6.2.11	KGK'nın Bağımsız Denetimde Titizlik ve Özen Sağlamaya Etkisi	89
3.6.2.12	KGK'nın Denetim Firmaları ile Denetçilerin Gözetimi Üzerindeki Etkisi.....	91
3.6.2.13	KGK Tarafından Düzenlenen İdari Yaptırımların Yeterliliği...	93
3.6.2.14	Gözetim Kurumu Olarak KGK'nın Yeterliliği	95
3.6.2.15	KGK'nın Finansal Tablolara Olan Güvene Etkisi	97
SONUÇ.....		99
KAYNAKÇA		102
EKLER.....		111

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	16
Tablo 2: Bağımsız Denetçi Resmi Siciline Kayıtlı Bağımsız Denetçi Sayıları	59
Tablo 3: Bağımsız Denetçi Resmi Siciline Kayıtlı Bağımsız Denetçilerin İllere Göre Dağılımı	61
Tablo 4: Bağımsız Denetçi ve Vergi Müfettişlerinin Cinsiyetlerine Göre Frekans Dağılımı	66
Tablo 5: Bağımsız Denetçi ve Vergi Müfettişlerinin Yaşlarına Göre Frekans Dağılımı	67
Tablo 6: Bağımsız Denetçi ve Vergi Müfettişlerinin Eğitim Durumlarına Göre Frekans Dağılımı.....	67
Tablo 7: Bağımsız Denetçi ve Vergi Müfettişlerinin Mezun Oldukları Bölüme Göre Frekans Dağılımı.....	68
Tablo 8: Bağımsız Denetçi ve Vergi Müfettişlerinin Unvanına Göre Frekans Dağılımı	69
Tablo 9: Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Denetim Firmasına Göre Frekans Dağılımı	69
Tablo 10: Bağımsız Denetçi ve Vergi Müfettişlerinin Mesleki Tecrübelerine Göre Frekans Dağılımı.....	70
Tablo 11: KGK’ nın, Standartların Uygulanması Üzerindeki Etkinliği Konusunda Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler	71
Tablo 12: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK’nın Bağımsız Denetim Standartlarının Uygulanmasındaki Etkinliğine İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi	72
Tablo 13: KGK’ nın, Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi Konusunda Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler.....	73

Tablo 14: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Bağımsız Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi	74
Tablo 15: KGK' nın, Finansal Tablolardaki Hata ve Hile Risklerini Azaltıcı Etkisi Olup Olmadığı Konusunda Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler	74
Tablo 16: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Finansal Tablolardaki Hata ve Hile Risklerini Azaltıcı Etkisi Bulunduğuna İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi	76
Tablo 17: KGK' nın, Denetim ve Denetçinin Bağımsızlığını Koruması Konusunda Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler	76
Tablo 18: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Denetim ve Denetçinin Bağımsızlığının Korunmasındaki Etkisine İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi.....	78
Tablo 19: KGK' nın, Yaptığı/Yaptırdığı Sınavların Bağımsız Denetçilik Mesleği İçin Gerekli Olup Olmadığı Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler.....	79
Tablo 20: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Yaptığı veya Yaptırdığı Sınavların Bağımsız Denetçilik Mesleği için Gerekliliğine İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi	80
Tablo 21: KGK' nın, Yaptığı/Yaptırdığı Sınavların Bağımsız Denetçilik Mesleği için Gerekli Bilgileri Ölçüp Ölçmediği Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler.....	81
Tablo 22: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Yaptığı veya Yaptırdığı Sınavların Bağımsız Denetçilik Mesleği İçin Gerekli Bilgileri Ölçtüğüne İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi	82
Tablo 23: KGK' nın, Mevcut Bağımsız Denetçilerin Eğitim Seviyelerinin Artırılması İçin Gerekli Tedbirleri Alıp Almadığı Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler	83

Tablo 24: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Mevcut Bağımsız Denetçilerin Eğitim Seviyelerinin Artırılması İçin Gerekli Tedbirleri Aldığına İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi	84
Tablo 25: KGK' nın, Denetim Mesleğindeki Global Gelişmeleri Takip Edip Etmediği Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler.....	84
Tablo 26: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Denetim Mesleği ile İlgili Global Gelişmeleri Takibine İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi	85
Tablo 27: KGK' nın, Denetim Mesleğindeki Sorunlara Duyarlı Olup Olmadığı Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler.....	86
Tablo 28: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Bağımsız Denetim Mesleği ile İlgili Sorunlara Duyarlılığına İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi	87
Tablo 29: KGK' nın, Bağımsız Denetimde Serbest Rekabet Ortamı Oluşturup Oluşturmadığı Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler...	88
Tablo 30: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Bağımsız Denetimde Serbest Rekabet Ortamı Oluşturduğuna İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi.....	89
Tablo 31: KGK' nın, Bağımsız Denetçilerin Daha Titiz ve Özenli Çalışmasını Sağlayıp Sağlamadığı Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler.....	90
Tablo 32: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Bağımsız Denetçilerin Daha Titiz ve Özenli Çalışmasını Sağladığına İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi.....	91
Tablo 33: KGK' nın, Denetim Firmaları İle Denetçilerin Gözetiminin Etkili Bir Şekilde Yapılıp Yapılmadığı Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler.....	92

Tablo 34: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Bağımsız Denetim Firmaları ile Bağımsız Denetçilerin Gözetimini Etkin Bir Şekilde Yaptığına İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi.....	93
Tablo 35: KGK Tarafından Düzenlenen İdari Yaptırımların Yeterli Olup Olmadığı Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler.....	93
Tablo 36: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Düzenlediği İdari Yaptırımların Yeterliliğine İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi	94
Tablo 37: Bağımsız Denetimde KGK Haricinde Bir Gözetim Kurumuna İhtiyaç Bulunup Bulunmadığı Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler.....	95
Tablo 38: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin Bağımsız Denetimde KGK Haricinde Başka Bir Gözetim Kurumuna İhtiyaç Bulunmadığına İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi.....	96
Tablo 39: KGK' nın, Yatırımcıların Finansal Tablolara Duyduğu Güveni Olumlu Yönde Etkileyip Etkilemediği Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler.....	97
Tablo 40: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Yatırımcıların Finansal Tablolara Duyduğu Güveni Olumlu Etkilediğine İlişkin Verilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi.....	98

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Denetim Türleri	6
Şekil 2: Finansal Rapor Kullanıcıları	20
Şekil 3: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	23
Şekil 4: Financial Reporting Council Board Teşkilat Yapısı	41
Şekil 5: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Teşkilat Yapısı	52
Şekil 6: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yetkilendirilen Bağımsız Denetim Kuruluşlarının İllere Göre Dağılımı.....	60

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
EYBİS	: KGK Eğitim ve Yetkilendirme Bilgi Giriş Sistemi
FCR	: Financial Reporting Council
IASB	: International Accounting Standards Board
IFIAR	: International Forum of Independent Audit Regulators
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
PCAOB	: Public Country Accounting Oversight Board
SEC	: Securities and Exchange Commission
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TMÜDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

GİRİŞ

Günümüz dünyasında, bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmelere paralel olarak uluslararası ticaretin ulaştığı boyutlar, işletmelerin faaliyetleriyle ilgilenen kişi ve kuruluşların sayısını her geçen gün artırmıştır. “Bir işletmenin temel bilgi kaynağı nedir?” sorusuna verilecek cevap ise hiç şüphesiz “o işletmenin finansal tabloları” yanıtıdır. Hal böyle olunca finansal tabloların güvenilirliği, işletmelerin faaliyetleri ile ilgilenen kişi ve kuruluşların işletmeler hakkında doğru bilgi edinmeleri açısından büyük önem taşımaktadır. Ekonomik hayatın belirleyicisi konumuna gelen bu güvenin sağlanması için, işletmelerin gerçekleştirdikleri işlemlere ve faaliyetlere ilişkin olarak kamuya açıkladıkları finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunun ve yasal düzenlemelere uygunluğunun düzenli olarak denetlenmesi gerekmektedir.¹

Bu kapsamda genel itibariyle 01/07/2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile sermaye şirketlerinin finansal tablolarının denetlenmesi sistemi değiştirilmiş ve murakıplar eli ile yapılan denetleme bir kısım şirketler açısından yerini bağımsız denetime bırakmıştır. Şirket denetimine ilişkin genel çerçevenin oluşturulduğu 6102 sayılı TTK’da ayrıca denetimin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) belirlediği esaslar bağlamında gerçekleştirileceği hüküm altına alınmış ve bu çerçevede 02/11/2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile KGK kurulmuştur.

Çalışmamızın amacı da, bağımsız denetim ve bağımsız denetim sistemini kuramsal olarak inceleyerek Türkiye’de bağımsız denetim sistemi üzerinde KGK’nın ne derece etkin olduğu konusunda fikir sahibi olabilmektir. Bu amaçla sistemin öznesi konumunda olan bağımsız denetçiler ile bağımsız denetçilerin ürünü denetim raporlarından kamu açısından en fazla yararlanma potansiyeli olan vergi müfettişlerinin konu hakkındaki algıları araştırılmıştır.

¹ 660 sayılı KHK gerekçesi

Denetim, kökeni çok eski zamanlara dayanan bir olgudur. Hata ve hile var oldukça denetimin varlığını sürdürmesi kaçınılmazdır. Ancak denetim yaklaşımları zamanla günün koşullarına göre değişmektedir. Finansal tabloların tamamının incelenmesi yöntemi yerine günümüzde örneklemelere başvurularak finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile içerip içermediğine dair makul güvence elde edilmesi yeterli görülmektedir. Çalışmamızda bu bağlamda denetimin tarihsel gelişimine de yer verilmiştir.

Bağımsız denetime olan güven sermayenin de hareketliliğini artırmıştır. Sermaye güvensiz alanlardan güvenli alanlara, güvenli alanlardan da daha güvenli alanlara bu sayede hareket edebilmektedir. Ancak bu güvenin oluşmasında uluslararası standartların varlığı da etkili olmuştur. Uzun zaman içinde erişilen tecrübeler ile ortaya çıkan ve denetimi gerçekleştirecek denetçinin mesleki yeterliliğinden başlayarak, denetim raporunun sonlandırılmasına kadar ki sürecin tamamında var olan bu standartların uygulandığını bilen sermaye sahipleri yatırım yapma kararı verirken daha az tereddüt etmektedir.

Ancak tüm bu standartlara rağmen bağımsız denetim sisteminin sorunsuz işlediğini söylemek de olanaksızdır. Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları da bunun en tabi örneğidir. İşte burada da gözetim kurumlarına duyulan ihtiyaç kendini göstermiştir. Dünyada bu konu üzerine yapılan çalışmaların yanında Türkiye’de de bu ihtiyacı karşılamak için 20. yüzyıldan itibaren bir kısmı kendi alanlarında olmak üzere birçok otorite yetkilendirilmiştir. Ancak zamanla bu otoriteler yerine bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim şirketlerinin, daha da genel anlamda bağımsız denetim sisteminin gözetimini yapmak üzere tek bir otoritenin yetkilendirilmesi yoluna gidilmiştir.

Genellikle kitaplar, makaleler ve elektronik ortamda literatür çalışmasının yapılmasının ardından bu çalışmanın birinci bölümünde öncelikli olarak denetim kavramı teorik açıdan ele alınarak tanımı yapılmıştır. Özellikle muhasebesel anlamda denetimden bahsedilerek denetim türleri ve denetim kavramının tarihsel olarak gelişimi açıklanmış ve

denetim standartlarına değinilmiştir. Yine bu bölümde, Türkiye’de bağımsız denetim ve Türkiye Denetim Standartlarına giriş yapılmıştır.

Daha sonraki aşamada, yani çalışmanın ikinci bölümünde ise gözetim kurumlarının ortaya çıkış nedenleri olarak dünyada yaşanan muhasebe skandallarına değinilerek kamu gözetimine duyulan ihtiyaçtan bahsedilmiştir. Dünyadaki bir kısım gözetim kurumları örnek olarak ele alınmıştır. Bunun yanında Türkiye’de, geçmişten günümüze bağımsız denetim ile ilgili kurumlar sıralanarak çeşitli açıklamalara yer verilmiştir. Yine bu bölümde, Türk idari teşkilatı içerisinde nispeten yeni bir otorite olan KGK’nın teşkilat yapısı ile görev ve yetkileri açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise KGK’nın bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkinliğini ölçmek amacıyla yapılan araştırmaya yer verilmiştir. Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri üzerinde uygulanan anket yöntemi ile bu meslek gruplarının algıları istatistiki olarak tespit edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE ÖZELİNDE BAĞIMSIZ DENETİM

Çalışmamızın bu bölümünde genel anlamıyla denetimden bahsedilerek, denetimin türleri tanıtılacaktır. Bu denetim türleri arasından da çalışmamızın esas konusu olan bağımsız denetim üzerinde ağırlıklı olarak durulacaktır. Bu bağlamda bağımsız denetimin tarihsel gelişimine, genel amaçlarına ve yararlarına yer verilecektir. Bunun yanında, genel kabul görmüş denetim standartları konusuna da yine bu bölümde yer verilerek bölüm sonunda Türkiye’de bağımsız denetim konusuna giriş yapılacaktır.

1.1 Genel Hatlarıyla Denetim

Denetim, hemen hemen her alanda kullanılan derin ve geniş bir anlam taşıyan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim, bütünleyen ve güven veren bir kavramdır. Eğitim ve öğretimin denetiminden, ekonomik yaşamın denetiminden, sağlık işlerinin denetiminden, güvenlik işlerinin denetiminden, bankacılık ve sigortacılığın denetiminden, yani akla gelebilecek her işin ve her olgunun denetiminden söz edilebilir.²

Her alanda farklı tanımlamaları bulunmakla birlikte genel anlamda denetimi, bir olgunun daha önce yasal veya geleneksel olarak belirlenmiş düzenlemeler veya genel kabul görmüş ilke, standart veya düşünceye yani denetim anına kadar alışılabilmiş durumuna uygunluğunu incelemek olarak tanımlamamız mümkündür. Bizim üzerinde duracağımız konu ise genel olarak muhasebesel anlamda denetim olacaktır.

² Mehmet Yazıcı, **Kurumsal Muhasebe Denetimi**, İstanbul, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 2003, s.89.

Denetim, muhasebeden ayrı bir alandır. Ancak muhasebe bilgisi bu alanda denetim için temel gereksinimdir.³ Muhasebe bilimi açısından ise denetimin konusunu ekonomik veya ticari faaliyetler oluşturur. Güvenilir bilgi ihtiyacı, denetim yoluyla sağlanabileceğinden muhasebesel anlamda denetime olan talep doğmuş, denetim yoluyla da güvenilir olmayan bilgilerin denetim süzgecinde takılarak güvenli bilgilerin, bilgi talep edenlere ulaştırılması hedeflenmiştir. Denetim sayesinde vuku bulan bir hata tespit edilebileceği gibi, olası hataların da önceden önleme fonksiyonu sayesinde bertaraf edilmesi mümkün olabilmektedir.

Bu açıdan bakıldığında denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış kıstaslara uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları bir değerlemeye tabi tutarak yorumlayan sistematik bir süreçtir.⁴

Kavramsal olarak her birinin diğerinden ayrılan özellikleri olmakla birlikte denetim; murâkabe, teftiş, kontrol, inceleme, revizyon gibi çeşitli isimlerle de anılmaktadır. Ancak, teftiş, kontrol ve revizyon terimlerini kapsayan bir nitelikte olan denetim, önce denetlenen işletme olmak üzere, bu işletmenin ortakları ve yine bu işletme ile ilişki içinde olan üçüncü kişiler ile sermaye ve para piyasaları üzerinde de çok önemli bir işlevi yürütmektedir.⁵

1.2 Denetimin Türleri

Denetim türlerinin birden çok bakımdan tasnife tabi tutulması mümkündür. Yapılan sınıflamalar genellikle benzer şekilde olmak ve bu sınıflamalardan bir kısmı kendi altında bölümlere ayrılmak üzere şu şekildedir.

- Denetimin amacına veya konusuna göre,

³ Karen L. Hooks, **Auditing and Assurance Services**, New Jersey, John Willey&Sons,Inc., 2011 s.7

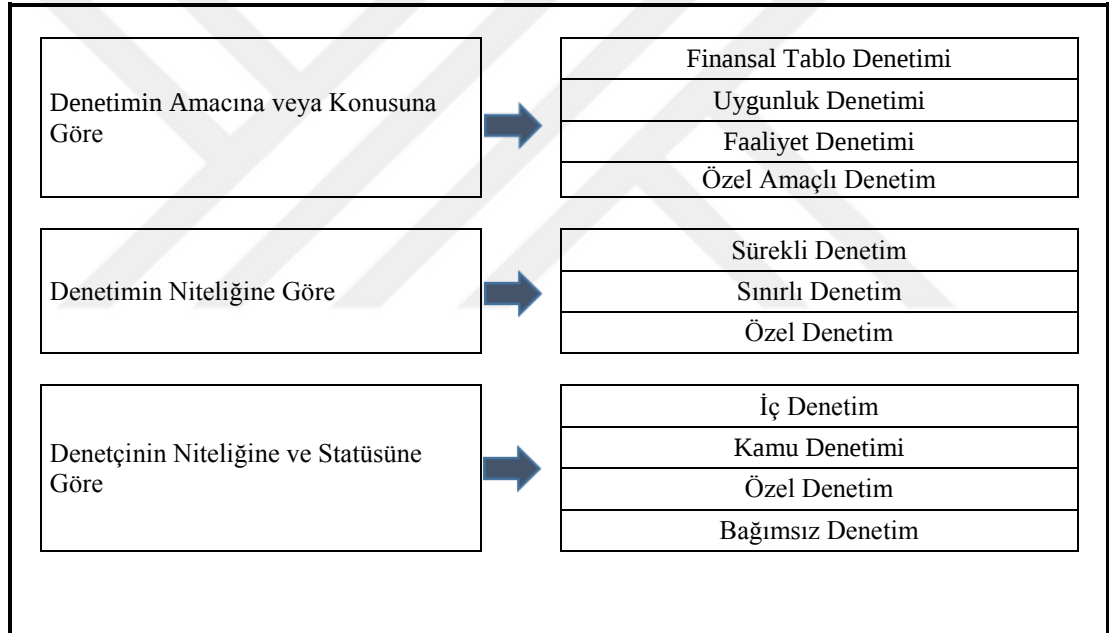
⁴ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13. bs, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010, s. 11.

⁵ Hooks, **a.g.e.**, s.13-14.

- Denetimin niteliğine göre,
- Denetçinin niteliği ve statüsüne göre.

Burada dikkatimizi çeken, sınıflandırılan denetim türlerinin birbirleriyle ilişkisidir. Örneğin, denetimin amacına ve konusuna göre yapılan sınıflandırma içerisinde olan finansal tabloların denetimini, denetçinin niteliğine (statüsüne) göre yapılan sınıflamadaki bağımsız denetçi yapabileceği gibi kamu denetimini yapan kamu denetçisi veya iç denetimi yapan iç denetçi de yapabilmektedir.

Şekil 1: Denetim Türleri



1.2.1 Amacına veya Konusuna Göre Denetim Türleri

Amacına veya konusuna göre yapılan denetimin ana hedefi bir kuruluş veya şirket hakkında fikir sahibi olabilmektir. Bu denetim, önceden belirlenmiş kıstaslara göre yapılır. Kuruluş veya şirketin önceki döneme ait bilgileri ile mevcut durum karşılaştırılır ya da üst yönetimce geliştirilen mevzuata uygun davranılıp davranılmadığı incelenir.

Amacına veya konusuna göre denetim çeşitlerini özel amaçlı denetimle birlikte dört başlık altında inceleyebiliriz.⁶

- Finansal tablo denetimi (Bağımsız Denetim)
- Uygunluk denetimi
- Faaliyet denetimi
- Özel amaçlı denetim

1.2.1.1 Finansal Tablo Denetimi

Finansal tablolar denince ilk aklımıza gelenler finansal durum tablosu (bilanço), kâr–zarar tablosu ve nakit akım tablosudur. Fakat bağımsız denetime konu olan sadece bu üç tablo değil tüm finansal tablo setidir. Bu finansal tablo seti de saydığımız finansal durum tablosu, kâr–zarar tablosu, nakit akım tablosunun yanında, öz kaynak değişim tablosu ve açıklayıcı dipnotlardan oluşmaktadır.

Finansal tablolar işletme ile ilgili finansal bilgilerin işletme dışına sunulmasının temel araçlarından biridir. Bu tablolar, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını para birimi olarak gösterir. Ancak işletme ile ilgili bütün bilgilerin temel finansal tablolarla sunulması her zaman mümkün olmayabilir. Bu durumda muhasebenin ilk işlevi neticesi olarak, özetlenmiş bilgilere dayanarak elde edilen bu tabloların yanında muhasebe süreci ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkili olan bilgilerin de raporlanmasına ihtiyaç duyulur. Bu da finansal tablolarla birlikte muhasebe süreci ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkili bilgilerin iletilmesi ile ilgili olan araçları da içeren finansal raporlamayı ifade etmektedir.⁷

⁶ Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, 2.bs, Ankara, Yetkin Basım Yayım, 2002, s.56.

⁷ Melih Erdoğan, **Denetim**, 2. bs, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.4.

Finansal tablo denetiminden amaçlanan, bir işletmeye ait finansal tabloların, bir bütün olarak önceden belirlenmiş kriterler ile uyum içinde olup olmadıklarını araştırmaktır.⁸

Bağımsız denetçilerin en temel iştiğal ve denetim konusu olan finansal tablo denetimi hem kamu tarafından görevlendirilen denetçilerce hem de diğler denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir.

1.2.1.2 Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletme veya kurum dışı çevreler tarafından yürürlüğe konulan vergi, iş kanunları gibi mevzuata veya işletmenin üst yönetiminin işletmeyi daha kolay ve verimli yönetebilmesi için yönetmelik, emir, talimat, bütçe gibi geliştirdiğı mevzuata uygun davranılıp davranılmadığının incelenmesidir.⁹

Uygunluk denetiminde varılan sonuçlar işletme veya kurum içinde bulunan yetkili kişilere raporlanır. Bu kişiler genellikle işletmedeki üst yöneticilerdir. Önerilen yönergelere, politikalara ve her türlü yasaya uygunluk işletme veya kurum üst yöneticilerini ilgilendiren konulardır. Bu açıdan bakıldığında uygunluk denetimlerinde ilgili taraf işletme veya kurum yönetimidir. Denetim sonuçları işletme veya kurum içine raporlandığından, uygunluk denetimleri büyük ölçüde işletme veya kurum içindeki denetçiler tarafından yürütölmektedir. Gerekli görölen durumlarda ise bağımsız denetçiye başvurulmaktadır.

Bunun yanında, işletme veya kurum dışından denetçilerce de uygunluk denetimi yapılması sıklıkla karşılaşılan bir olgudur. Buna örnek olarak kamuya yapılan

⁸ Güredin, **a.g.e.**, s. 16

⁹ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005, s.11.

beyanname veya bildirgelerin ilgili yasal düzenlemelere uygun olup olmadığı hususunun yine ilgili kamu kurumu tarafından denetlenebilmesi gösterilebilir.

Bu bilgilere göre uygunluk denetimi gerçekleştirilirken değerlendirilecek kriter veya konuların bir kısmını şu şekilde belirlememiz mümkündür;

- Kanunlar ve yönetmelikler gibi yasal düzenlemeler,
- Ana sözleşmeler gibi genel kurullar tarafından belirlenen düzenlemeler,
- İşletme veya kurum yönetimi tarafından belirlenen düzenlemeler.

1.2.1.3 Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmenin finansal durumundan ziyade, idari faaliyetlerini, iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve finansal olmayan konuları araştıran, işletme politika ve stratejileri ışığında yönetimin başarısını, performansını, etkenlik, etkinlik ve verimlilik açısından değerlendiren bir denetim türüdür.¹⁰

Etkenlik, işletmenin amaçlarına ulaşmadaki başarısını ölçmeye yararken etkinlik, işletmenin amaçlarına ulaşmasında kaynakları verimli kullanıp kullanmadığını ölçme görevini üstlenmektedir. Bu tür denetimlerin sonucunda mevcut durumun ortaya konulup, işletme yönetimine önerilerde bulunma işlevi yerine getirilir. Bu yönüyle faaliyet denetimi bir danışmanlık hizmeti olarak kabul edilebilir. Faaliyet denetimi uygulama alanı bir hayli geniş olan bir denetim türüdür. Faaliyet denetiminin inceleme alanına işletmenin örgüt yapısı, üretim ve pazarlama yöntem ve politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girebilmektedir. Bu nedenle, faaliyet denetiminin uygulanması, diğer denetim türlerine nazaran daha karmaşıktır. Özellikle karşılaştırma ölçütleri olarak başarı ölçüleri, bütçeler, oranlar ve sektör ortalamaları gibi soyut ölçütler kullanılmaktadır.¹¹ Böylelikle, faaliyet denetimi sonucunda, işletmenin

¹⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 3. bs, İstanbul, Yıldız Ofset, 1999, s.12.

¹¹ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 4. bs, İstanbul, Alfa Basım Yayın, Mart 2006, s.29.

gerçekleştirdiği faaliyetleriyle, önceden belirlenmiş işletme hedeflerine ulaşılma başarısı llr.

1.2.1.4 Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetimde, özel bir konu veya durumun araştırılarak o konuda denetim isteyen kişiye veya karar alıcılara detaylı bir şekilde bilgi sunmak amaçlanmaktadır.

Özel amaçlı denetim türlerinin bir kısmı aşağıda sıralanmıştır.¹²

- Bir işletmeye ortak olunmadan önce yaptırılan incelemeler,
- Satın alma ve/veya birleşmelerden önce yapılan incelemeler,
- Kredi verilmesinden önce yapılan incelemeler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapılmadan önce yapılan incelemeler,
- Bir yolsuzluk veya ihmalin araştırılması,
- Vergi açısından yapılan özel incelemeler,
- Kamu tarafından yapılan özel amaçlı teftiş ve incelemeler,
- Mahkemeler tarafından yaptırılan özel incelemeler.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) eski ticaret kanunumuzdan farklı olarak anonim şirketlerde her bir pay sahibinin, pay sahipliğinden doğan haklarının kullanılabilmesi için lüzum bulunduğunda, özel bir denetimle belli bir olayın açıklığa kavuşturulmasını genel kuruldan isteyebileceğini işaret etmiştir. Özel denetim için denetçi atama yetkisi ise şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemelerine bırakılmıştır.

¹² Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s.14.

1.2.2 Niteliğine Göre Denetim Türleri

Niteliğine göre denetim türleri, sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olmak üzere üç grupta incelenmektedir. Çalışmamızın bu kısmında da bu türler ana hatlarıyla açıklanacaktır.

1.2.2.1 Sürekli Denetim

Sürekli denetim, genellikle yıl sonlarında yapılan denetim türüdür. Mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle denetçi yeterli kanıt toplayabilir ve denetim standartlarının tamamını uygulayabilme olanağı bulur. Yani denetim alanında bir sınırlama yoktur.

Denetçi, finansal tabloların güvenilirliği hakkında doğrudan güvence verir. Denetim sonucunda verdiği raporun güvenilirlik derecesi son derece yüksektir. Ancak bu finansal tabloların kusursuz bir şekilde doğru olduğu anlamına gelmez. Denetim riski her zaman söz konusudur.

1.2.2.2 Sınırlı Denetim

Ara dönemlerde yapılan denetim türüdür. Bu tür denetime tabi şirketler bankalar, özel finans kurumları ve sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketlerdir. Bunlar 3' er aylık dönemler itibariyle ara finansal tablolarını hazırlamak ve bağlı oldukları otoriteye göndermek zorundadırlar.

Değişikliğe uğrama ihtimali bulunan geçici rakamlar söz konusu olduğu için sürekli denetime oranla güvenilirliği nispeten daha düşüktür. Denetçi de bu durumdan dolayı raporunda kesin ifadeler kullanmak yerine yumuşatılmış ifadeler kullanmaktadır.

1.2.2.3 Özel Denetim

Özel denetim, genel olarak ilk defa halka açılacak şirketler için veya işletmelerin devri, tasfiyesi, bölünmesi, birleşmesi v.s. gibi durumlarda yapılan denetim türüdür.

Bu denetim türünde de işletmenin finansal tabloları bağımsız denetçiler tarafından incelenir. Bağımsız denetçiler, bu denetim türünü gerçekleştirirken sermaye piyasası mevzuatını da göz önünde bulundururlar.

1.2.3 Denetçinin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri

Bu açıdan yapılan denetim sınıflandırmaları özünde denetim gerçekleştiren denetçinin, işletmenin bir personeli olup olmamasına ve işletme dışında ise denetçi ile işletmeyi bir araya getiren hukuki bağa (denetim sözleşmesi ve yasalar) göre yapılmaktadır.¹³

Denetçinin statüsüne göre denetim; iç denetim, kamu denetimi, yüksek denetim ve bağımsız (dış) denetim olmak üzere dörde ayrılır.

1.2.3.1 İç Denetim

İç denetim, işletme veya kurumun sürekli kadrosunda çalışan ya da işletme veya kurum dışından sürekli olarak iç denetçi statüsünde hizmet veren kişiler tarafından finansal ve finansal olmayan nitelikteki tüm faaliyetlerinin incelenmesidir. Başka bir ifadeyle, kamu veya özel sektörde kurum veya işletmeye bir ücret akdi ile bağlı olarak çalışan kişilerin işletme veya kurum yönetimi adına üstlenmiş oldukları bir denetim türüdür.¹⁴

¹³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.12.

¹⁴ Lerzan Kavut vd., **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul, İSMMMO yayınları, 2009, s.37.

Bu denetimde amaç, kurum veya işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmaktır. Bir anlamda, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurum veya işletmenin risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir ve işletmenin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olur.¹⁵

1.2.3.2 Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamu düzeninin sağlanması amacı ile bu denetimi gerçekleştiren denetçilerin, yetkisini yasal düzenlemelerden aldığı, görevini ise yine kamu adına yaptığı denetim türüdür. Bu denetimi gerçekleştiren denetçiler de kamu görevlisidir.

Yetkilerinin büyük bir bölümü kuruluş kanunlarında belirtilen kamu kurum ve kuruluşları, denetim faaliyetlerini, genellikle denetçi, müfettiş, murakıp, kontrolör, denetmen ve uzman kadrolarında istihdam ettiği personelleri tarafından yerine getirir. Ücretleri ile yolluk ve harcırahları devlet tarafından karşılanan kamu denetim elemanları kurum veya işletme bünyesinde finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi gerçekleştirirler.

Muhtelif devlet kurumları içinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri, kamu kurum ve işletmeleri ile özel işletmelerin kanunlara, yönetmeliklere, kamu yararı ile devletin ekonomi politikasına bağlılık derecesini inceler ve denetim gerçekleştirirler.¹⁶

1.2.3.3 Yüksek Denetim

Yüksek denetim, kaynağını Anayasadan alan bir denetim türüdür. Bu denetimi gerçekleştiren meslek mensupları Anayasal ve yasal teminatlara sahiptir. Ülkelerin

¹⁵ (Çevirimiçi) <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=3&Yid=76>, 27 Mayıs 2015, e-kitap – İç Denetime Genel Bir Bakış s.7.

¹⁶ Güredin, **a.g.e.**, s.21.

birçoğunda yargısal yetkilerle de teçhiz edilmiş bulunan bağımsız kuruluşlarca parlamento adına denetim yürütülür. Bu nitelikleriyle yüksek denetim, dış denetimden farklılaşmaktadır.¹⁷

Bu denetim türü, Türkiye’de Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilmektedir. Sayıştay Başkanlığının da; Uluslararası Sayıştaylar Organizasyonu (INTOSAI), Avrupa Sayıştaylar Teşkilatı (EUROSAI), Asya Sayıştaylar Teşkilatı (ASOSAI) ve Ekonomik İşbirliği Sayıştaylar Teşkilatı (ECOSAI) gibi uluslararası kuruluş veya organizasyonlarda üyeliği bulunmaktadır.

1.2.3.4 Bağımsız Denetim

Çalışmamızın bu bölümünde, bağımsız denetimin ne olduğu açıklanmaya çalışılarak, bağımsız denetimin doğuşundan itibaren günümüze kadar gelen döneme ilişkin tarihsel gelişimine yer verilecektir. Bağımsız denetimin genel amaçları ve bağımsız denetimin finansal raporları kullanıcılarına sağlayacağı fayarlardan da bu bölümde bahsedilecektir.

1.2.3.4.1 Kavramsal Olarak Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, serbest meslek şeklinde kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinde çalışan kişiler tarafından işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (muhasebe standartlarına) uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır.¹⁸

Denetim bir bakımdan, amaçlara ulaşmak ve bunun yanında makul bir güvenceyi sağlamak için yeterli miktar ve kalitede kanıt toplama sürecidir.¹⁹ Bağımsız

¹⁷ H.Ömer Köse, **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, 2. bs., Ankara, T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2007, s.17.

¹⁸ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 5.bs., İstanbul, Avcıol Basım Yayın, 2003, s.8.

¹⁹ Hayrettin Usul, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2013, s.15.

denetçiler, işletmenin faaliyetlerine ilişkin bilgi ve belgelerin, önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek için gerekli bilgi ve belgelerin toplanması, değerlendirilmesi ve sonucunun ilgili yerlere raporlanması sürecini yürütürler.

1.2.3.4.2 Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetimin tarihinin insanlık tarihi kadar eski olduğunu söylemek, kabulü kolay olmayan çok iddialı bir cümle olsa da denetimin kökenlerinin, M.Ö. 3000 yıllarına kadar uzandığı, Ninova ve Babil kentlerinde önemli iktisadi olay ve faaliyetlerin levhalar üzerinde izlendiğine şahit olunmuştur. Firavunlar dönemi Mısır'ında ise vergi tespiti için tarımsal üretimin kontrol edildiği de bilinmektedir.²⁰ Bu da, denetimin ne kadar köklü bir olgu olduğunun kanıtıdır.

Bağımsız denetimin önemli bir işlev olarak kabul edilmesi, denetim mesleğinin tanınması ve bugünkü anlamda uygulanması ise İngiltere'de on dokuzuncu yüzyıl sonlarına doğru gerçekleşmiş, bağımsız denetim sistemi ve uygulamasında ekonomik gelişmelere paralel olarak zaman içerisinde değişiklikler meydana gelmiştir. Denetçi kelimesi ise ilk defa 1289 yılında İngiltere'de kullanılmış ve burada toprak sahiplerinin hesaplarını tutan kimselerin kayıtlarının doğruluklarından emin olabilmek amacıyla, toprak sahiplerinin, hesaplarını bağımsız bir kişiye inceletmek üzere görevlendirdiklerine şahit olunmuştur. Bağımsız denetimin, Mısır ve Asurlular gibi eski medeniyetlerde de tarım ürünleri ile ilgili olarak vergilerin saptanması için devlet görevlileri tarafından yapılmış olduğu belirtilmektedir.²¹ Denetim ile ilgili ilk yasal düzenlemelerden biri, bağımsız denetim mesleğinin statüsüne de önem kazandıran 1862 tarihli İngiliz Şirketler Kanunu'nun anonim şirketlerin finansal tablolarının işletme yönetiminden bağımsız bir kişi tarafından denetlenmesine ilişkin düzenlemedir.²² Bu şekilde, denetim, uygulama

²⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.8

²¹ Aksoy, **a.g.e.**, s.84

²² A.Taylan Altıntaş, **Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2011, s.25.

olarak çok eski dönemlere dayanmasına karşın, günümüz anlamındaki gelişimini Sanayi Devriminden sonra tamamlamıştır. Sanayi Devrimi ile başlayan hızlı gelişim, günümüze dört aşamadan geçerek gelmiştir.²³

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Gelişimi

	Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	Bilgiyi Kullananlar
1	Sanayi Devriminden Önce	Yüzde Yüzlük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme veya Kuruluş Sahipleri
2	Sanayi Devrimi ile 1900 Yılları Arası	Yüzde Yüzlük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
3	1900 – 1930 Yılları Arası Dönem	Yüzde Yüzlük Bir İnceleme ve Örneklemeye Başvurma	Bilançonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
4	1930'dan Günümüze Ulaşan Dönem	Finansal Verilerin Örneklemeye Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluk ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Tüketiciler, Sendikalar, Parlamento ve Diğer Gruplar

Kaynak Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 13. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010, s. 14.

Ekonomik gelişmenin hızlandığı Sanayi Devrimi aşamasında sermaye talebi artarak fon sahipleri ön plana çıkmıştır. Tasarruf fazlası bulunanlardan tasarruf açığı bulunanlara fon transferinin yapıldığı bu zamanlarda tasarruf sahiplerinin haklarının korunması zorunlu hale gelmiştir. Bu dönemde bağımsız denetim, bilanço incelemesine ve daha ağırlıklı olarak hata ve hilenin tespiti çalışmasına dayanmıştır. Sanayi Devrimi ilk olarak Avrupa kıtasında şekillendiğinden dolayı bağımsız denetim süreci de daha çok Avrupa, özellikle de İngiltere’de gelişim alanı bulmuştur. Sanayi devrimi sonrasında, Kıta Avrupa’sından Kuzey Amerika’ya kayan ve gelişim imkânı bulan sermaye ile birlikte şirketler işletme ölçeklerini büyütme imkânına kavuşmuşlardır.²⁴

²³ Bozkurt, **a.g.e.**, s.17.

²⁴ Brenda Porter vd., **Principles of External Auditing**, 3. bs., New Jersey, John Wiley&Sons Inc, 2008, s.27-30.

Sanayi Devrimi ile beraber özellikle 19. yüzyıldan itibaren, yatırım yapmak isteyen büyük ölçekli işletme sahipleri, dış kaynaklı finansmanın önemini artırmış, bu da işletmeden çıkarı olan işletme dışındaki tarafların denetim hizmetine ihtiyaç duymalarına yol açmıştır. Sermayesi hisse senedine bölünmüş şirketlerin bu dönemde ortaya çıkması ile ortaklık paylarının kolayca alınıp satılabilmesi de sermaye ihtiyacının karşılanmasını kolaylaştırmasının yanında işletme sahibi ve işletmenin yöneticisinin birbirinden ayrılmasına yol açmıştır. İşletme sahiplerinin işletmelerin yönetimi için profesyonel yöneticiler getirmeleri ile işletme yönetiminden bağımsız olarak yürütülen denetim faaliyetine verilen önem artmıştır.²⁵ 1900' lü yıllara kadar ekonomideki gelişmeler ile birlikte işletmeler giderek kurumsallaşmaya ve yönetimleri profesyonel yöneticilere devretmeye başlamış, sermaye sahiplerinin işletmelerinden doğru bilgi alma gereksinimleri de denetimin gelişimini hızlandırmıştır. Denetçilerin çalışmalarını belge incelemesine yoğunlaştırdığı ve “Belge Denetimi Yaklaşımı” adı verilen denetim çalışmalarının yapıldığı bu dönemde yapılan denetimde amaç, belgelerde olabilecek hata veya hileleri ortaya çıkarabilmek olup çalışmalar, belgelerin tamamını incelemeye dayalı olarak sürdürülmüştür.²⁶

20. yüzyılın başlarında muhasebe konusunda çeşitli makaleler ve yazılar ortaya çıkmaya başlamıştır. İşletmelerin büyümesi ve bunun yanında işlemlerin çoğalması ile birlikte muhasebe teorisi ve uygulaması günümüze kadar hızla gelişmiştir.²⁷ 1900-1930 döneminde, işletme ile ilgilenen kişi sayısının artması, işletmelerin iç kontrol yapılarını oluşturmaları, gelişen denetim prosedürleri, örnekleme çalışmaları gibi ortaya çıkan bazı gelişmeler denetçileri işletmelerin finansal tablolarını bir bütün olarak denetlemeye yönlendirmiş, işletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek ortaya çıkartılması yerine, finansal tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne varmak yaklaşımı hâkim olmuştur. Günümüz modern denetim anlayışının temellerinin atıldığı bu dönemdeki denetim çalışmalarına “Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı” adı

²⁵ Altıntaş **a.g.e.**, s.25.

²⁶ Bozkurt, **a.g.e.**, s.17.

²⁷ Arthur W. Holmes, Wayne S. Overmyer, **Muhasebe Denetimi “Auditing” Standartları ve Yöntemleri**, 8. bs., Illionis, Richard D. Irwin Ortaklığı, 1975, s.6.

verilmiştir.²⁸ Yayınların artmasıyla birlikte teori, bu dönemde uygulamanın önünde yer almıştır.²⁹

Gelişimin hızlanarak sürdüğü 1930' lu yıllardan sonra özellikle örnekleme çalışmalarında önemli gelişmeler olmuş, iradeye dayalı örnekleme çalışmalarından istatistiğe dayalı örnekleme yöntemlerinin uygulanmasına geçilmiştir. Ayrıca işletmelerin, bünyelerinde gelişmiş iç kontrol yapıları kurmaları, denetçilerin çalışmalarını şekillendirmeye başlamıştır. İç kontrol yapılarının nitelik düzeyleri, işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliklerinin göstergesi olarak algılanmış ve bu yapıyı inceleyen ve değerlendiren denetçiler, çıkan sonuçlara göre denetim çalışmalarının kapsamını belirlemişlerdir. “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı” adı verilen bu yaklaşımın günümüzde de önemini koruduğu görülmektedir.³⁰

Denetimde en önemli değişimler ise 1950'den sonra gerçekleşmiştir. Bu dönemden sonra etkin bir iç kontrol sistemi gerekliliği üzerinde durulmuş ve denetime bu sistemin incelenmesi ile başlanması esas alınmıştır.³¹

Günümüze kadar gelen dönemde ise, denetim çalışmalarında bilgisayar programlarından yararlanılmaya başlanılmış, analitik inceleme prosedürleri, çeşitli matematiksel ve istatistikî yöntemler denetim çalışmalarında önemli bir yer almış, denetim çalışmalarının alanı genişlemiş ve denetçiler işletmelere muhasebe dışındaki yönetim işlevleri konusunda da hizmet verir hale gelmişlerdir. Bu döneme “Yönetim Denetimi Yaklaşımı” adı da verilmektedir.³²

²⁸ Bozkurt, **a.g.e.**, s.17.

²⁹ Güredin, **a.g.e.**, s. 15.

³⁰ Bozkurt, **a.g.e.**, s.17.

³¹ Güredin, **a.g.e.**, s. 16.

³² Bozkurt, **a.g.e.**, s.18.

1.2.3.4.3 Bağımsız Denetimin Genel Amaçları

Türkiye Denetim Standartlarından Bağımsız Denetim Standardı 200' de bağımsız denetimin yürütülmesinde denetçinin genel amaçları aşağıdaki şekilde yer almaktadır.³³

- Finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde edilmesi ve böylelikle finansal tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş bildirilmesi,

- Bulgularına uygun bir şekilde, finansal tablolar hakkında raporlama yapılması ve bağımsız denetim standartlarının zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunulması,

Şayet makul güvence elde edilemezse ve denetim raporundaki sınırlı olumlu görüş yetersiz kalırsa, denetçinin görüş bildirmekten kaçınması veya imkân dâhilinde denetimden çekilmesini gerektireceği ilgili standartta belirtilmektedir.

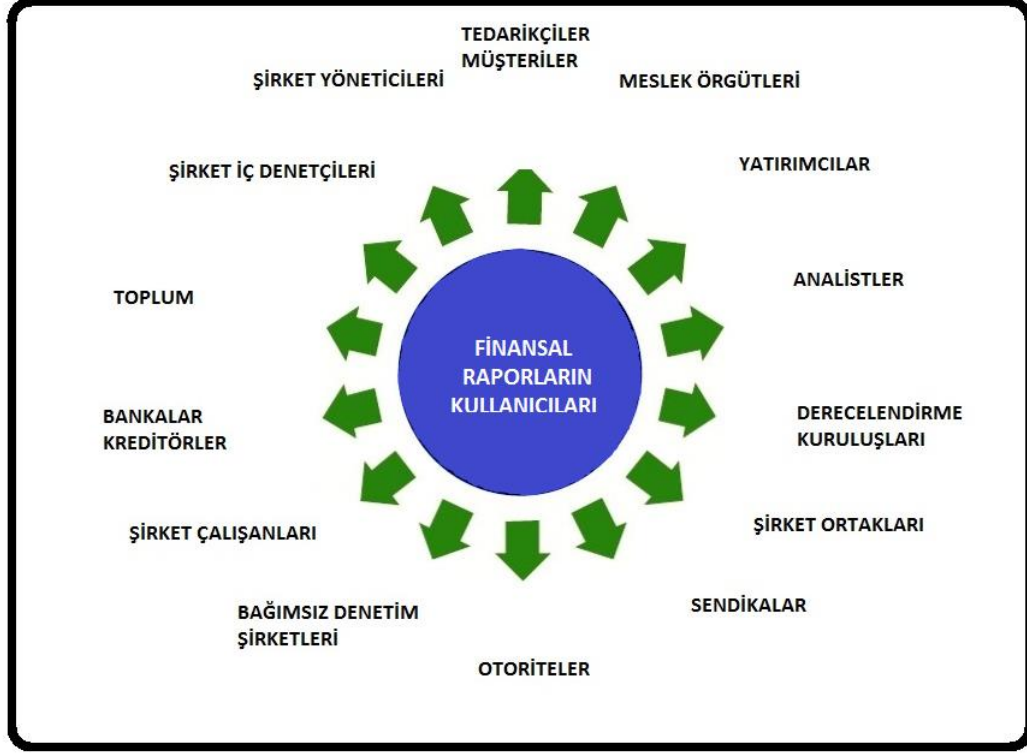
1.2.3.4.4 Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetim, sermaye piyasalarında kamuyu aydınlatma, yatırımcıyı koruma, piyasada güven ve istikrarı sağlama ve halkın iktisadi kalkınmaya katılımı konusunda çok önemli bir işlevi yerine getirmektedir.³⁴ Finansal raporların yatırımcılar, şirket yöneticileri ve şirket ortakları gibi kolaylıkla tahmin edilebilir kullanıcılarının yanında birçok kullanıcısı vardır. Bu kullanıcılar şekil 2.'de gösterilmiştir.

³³ Türkiye Denetim Standartları, **Bağımsız Denetim Standardı 200**, madde11,12.

³⁴ Aytekin Çelik, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Ankara, Seçkin Kitabevi, 2005, s.56.

Şekil 2: Finansal Rapor Kullanıcıları



Kaynak: Denetim Komitesi: Bağımsız Denetimin Gözetimi, Deloitte Türkiye, Kurumsal Yönetim Serisi No:3, 2009, s.2

Bunun yanında bağımsız denetim toplumdaki bu muhtelif gruplara çeşitli yararlar sağlamakta, ekonomik yaşamı düzenlemekte etkinlik sağlamaktadır. Bağımsız denetimin uygulamada sağladığı yararlar; denetlenen işletmelere sağladığı yararlar, iş hayatının diğer üyelerine sağladığı yararlar, kamu kuruluşları açısından sağlanan yararlar şeklinde sınıflandırılabilir.³⁵

Bağımsız denetimin denetlenen işletme veya kuruluşa sağladığı yararlar:

- Finansal tablolara olan güveni artırır.

³⁵ Güredin, **a.g.e.**, s.25-26.

- İşletme yönetimi ve işletme çalışanlarının sahtekârlık yapma eğilimlerinin azalmasında yardımcı olur.
- Denetimden geçmiş finansal tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve beyannamelere temel oluşturduklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış ve bu sayede devlet tarafından yapılabilecek bir denetimin yapılma olasılığı azalmış olur.
- Denetimden geçmiş finansal tablolar kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar.
- Denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataların ortaya çıkmasıyla gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilmesine yardımcı olunur.
- Holding kuruluşlarda işletme politika ve prosedürlerine tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda güvence ve bilgi verir.

Bağımsız denetimin iş hayatının diğer üyelerine sağladığı yararlar:

- Denetimden geçmiş tablolar kreditor kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur.
- Denetimden geçmiş finansal tablolar mevcut ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcıların yatırıma yönelik kararlarına yardımcı olur.
- Denetimden geçmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında objektif bilgi sağlayarak yardımcı olur.
- İşletmenin satılması, alınması ya da başka bir işletme ile birleşmesi hallerinde taraflara objektif bilgi sağlar
- Denetimden geçmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin kârlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısı hakkında güvenilir bilgi sağlar.

Bağımsız denetimin kamu kuruluşları açısından sağlayacağı yararlar:

- Denetimden geçmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış beyannameler ve finansal raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.
- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmiş olmaları durumunda, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, ayrıntılı ve özel denetim faaliyetleri gerçekleştirilmesine ihtiyaç duyulmaz.
- Denetimden geçmiş finansal tablolar iflas ve borçluluk hallerinde, ortaklık ve vekâlet sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli organlara bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.

1.3 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Uluslararası hareket kabiliyeti bulunan sermaye, küresel standartlarını da beraberinde taşımakta, yani hareket ettiği yerde kendi standardını ya da uluslararası standartları görmek istemektedir.³⁶ Denetim çalışmalarına güven duyulabilmesi, denetçinin çalışmalarını yaptığı sırada belirli standartlara göre hareket etmesi ile doğrudan ilişkilidir. Genel kabul görmüş denetim standartları olarak anılan bu standartlar uzun bir zamanda elde edilen tecrübeler sonucu ortaya çıkmıştır. Denetim çalışmasının kabul edilebilirliği de bu standartlara uyum çerçevesinde gerçekleşecektir. Muhasebede olduğu kadar denetimde de standartlar yapılan işin kalitesi için gereklidir.³⁷ Bu nedenle genel kabul görmüş denetim standartları, denetçiye bulunması gerekli mesleki özellikler, denetim aşamasında yapılması gerekli çalışmalar ile denetim raporu hazırlanması sırasında uyulması gerekli kuralları ana hatları ile belirlemektedir.³⁸

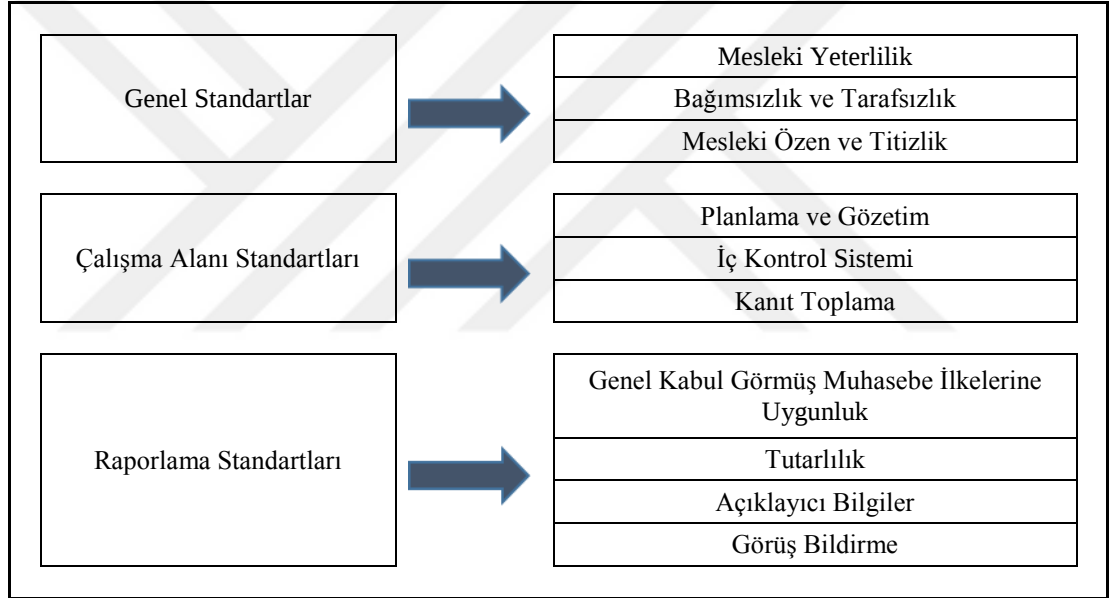
³⁶ Recep Pekdemir, “Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2010, s.117-125.

³⁷ Sadiye Oktay, “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetlerinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri”, **Maliye Finans Yazıları**, Sayı 100, Ekim 2013, s.43.

³⁸ Lerzan Kavut, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’de ki Durumu”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 2, Sayı 4, s.9.

Günümüzde fazlaca bir değişikliğe uğramamış olan genel kabul görmüş denetim standartları ilk defa 1947 yılında Amerikan Institute of Certified Public Accountants (AICPA) tarafından kabul edilmiş, daha sonra da birçok ülke tarafından benimsenmiştir.³⁹ Finansal tabloların denetiminde, denetçilerin, mesleki sorumluluklarını yerine getirmede yararlanacakları bir kılavuz mahiyetinde olan bu standartlar denetçinin ayrılmaması gereken temel ilkelerdir.⁴⁰ Şekil 3’ te genel kabul görmüş denetim standartları bir arada verilmiştir.

Şekil 3: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



1.3.1 Genel Standartlar

Genel kabul görmüş denetim standartlarının ilk bölümü genel standartlara ayrılmıştır. Kişisel standartlar adı da verilen bu standartlarda denetçilerde bulunması

³⁹Kavut v.d., **a.g.e.**, s.68.

⁴⁰ Alvin Arens vd., **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 11. bs., New Jersey, Prentice Hall, 2006, s.33.

gereken karakter özellikleri, davranış biçimi ve mesleki eğitimleri ile ilgili esaslar yer alır.⁴¹ Bu standartlar, denetçinin sahip olması gereken nitelikler ve çalışmasının kalitesi ile ilişkilidir. Denetçinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun özelliklere sahip olduğunu ve bu standartlar doğrultusunda denetim yaptığını bilen finansal tablo kullanıcıları genellikle finansal tablolarla ilgili görüş bildiren denetçiye daha önceden tanımadıkları halde denetim görüşüne güven duyarlar.⁴² Genel standartlar, mesleki yeterlilik, bağımsızlık ve tarafsızlık ile mesleki özen ve titizlik olmak üzere üç başlık altında ele alınmaktadır.

1.3.1.1 Mesleki Yeterlilik

Denetçiler için zorunlu bir olgu olan mesleki yeterlilik standardına göre denetim faaliyeti ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişiler tarafından yapılmalıdır. Genellikle, sınava tabi tutulmak suretiyle denetçilik belgesini almayı hak kazanan kişilerin gerekli teknik bilgi ve yeterliliğe sahip olduğu varsayılmaktadır. Denetçinin, bilgi ve becerisini, tecrübe ile güçlendirerek mesleki yeterliliğini arttırması arzu edilmektedir.⁴³

Kaliteli ve güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için denetçinin deneyim ve yeteneğinin yanında belirli bir mesleki eğitime sahip olması ve denetim faaliyetini tam bir bağımsızlık ile yürütmesi zorunludur. Başarılı bir denetçi geçmişte kazandığı mesleki eğitimin, gelecek için yeterli olmadığını düşünerek kendini sürekli yenilemesi gerekmektedir. Bu kapsamda mesleki yayınları takip ederek ve gerekli eğitim programlarına katılarak yeterlilik ve etkinliğini arttırmalı, böylece bu ilk genel standardın gerektirdiği seviyede bir denetçi olarak kalmaya çabalamalıdır.⁴⁴ Böylelikle

⁴¹ Güredin, **a.g.e.**, s.43.

⁴² Kepekçi, **a.g.e.**, s.17.

⁴³ İsmail Fatih Ceyhan, **Bağımsız Denetim Kalitesini Artırıcı Bir Yöntem Olarak Veri Madenciliği: Borsa İstanbul Uygulaması**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, 2014, s.21

⁴⁴ Güredin, **a.g.e.**, s.43-44.

denetçi, denetlediği kurum çalışanları veya kişilerden daha fazla mesleki tecrübeye sahip bulunabilecektir.⁴⁵

Birçok ülkede finansal denetim faaliyeti ile ilgili sorumluluk üstlenecek kişilerin yasa ve kurallar doğrultusunda unvan ve yetki almış meslek mensupları olması gerekmektedir.⁴⁶ Denetçinin bu mesleki bilgisi özellikle muhasebe, denetim, istatistik, maliye, hukuk, vergi alanında olmalıdır.⁴⁷ Nitekim AICPA tarafından yayınlanan AU Section 210.01’ de, denetim faaliyetinin yeterli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip kişi veya kişiler tarafından gerçekleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

1.3.1.2 Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Denetimin değeri, denetim raporu kullanıcılarının, raporu hazırlayan denetçinin bağımsızlığına olan güvenlerine bağlıdır.⁴⁸ Kurum veya işletme yöneticileri ile finansal tabloların diğer kullanıcıları arasındaki çıkar çatışması, denetim fonksiyonunun denetlenen işletme yöneticileri ile finansal tablo kullanıcılarına bağımlı olmaksızın yerine getirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle denetçinin temel niteliklerinden biri de bağımsızlıktır. Bu standarda uygun olmak için denetçinin hem gerçekte hem de görünürde bağımsız olması gerekmektedir. Gerçekte bağımsızlık, denetçinin, denetim görevini yürütürken tarafsız ve dürüst olması ile mümkündür.⁴⁹ Denetçinin kendi durumu ile ilgilidir ve denetim sürecinde bağımsızlığını risk altına alacak ilişkilerden kaçınması gereklidir. Görünürde bağımsızlık ise denetçinin bağımsız olup olmadığı hakkında üçüncü kişilerin kanaatidir. Denetçi gerçekte bağımsız olsa bile üçüncü kişiler tarafından kendisinin bağımsız olmadığını düşündürecek ilişkilerden kaçınması gerekmektedir. Önemli olan

⁴⁵ Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler)** 3. bs, Ankara: Detay Yayıncılık, 2008, s.14.

⁴⁶ Masum Türker, Recep Pekdemir, “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler”, XVII Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul, 2002, s.345-355

⁴⁷ Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetim**, Aktüel Yayınları, Bursa, 2004, s.33.

⁴⁸ Seval Kardeş Selimoğlu, vd., **Muhasebe Denetimi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s.4.

⁴⁹ Kepekçi, **a.g.e.**, s.18.

hukuki bağımsızlığın yanında bireysel olarak her bir denetçinin denetlenen kişi veya kurumlardan sosyal ve ekonomik anlamda da bağımsızlığının olması yani bunlarla ilişkisinin bulunmamasıdır. Maddi menfaat, denetlenen ile borç-alacak ilişkisi, akrabalık ilişkisi, arkadaşlık ilişkisi, ortaklık veya iş ilişkisi, denetlenenlere ücret karşılığı denetim dışı bir kısım hizmetlerin sağlanması, denetlenen ile davalı ve davacı durumunda olunması, denetlenen birimin önemli pozisyonundaki kişileriyle ilişki bulunması durumları bağımsızlığı zedeleyen durumlar olarak kabul edilmektedir.⁵⁰

Nitekim AICPA tarafından yayınlanan AU Section 220.01’ de, denetçi veya denetçilerin, denetim faaliyetinin her aşamasında bağımsız davranması gerektiği belirtilmektedir. Bağımsızlık, mesleki çalışmanın dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür.⁵¹ Tarafsızlık ise bir düşünce yani kanaat hali olup varılan kanaatin dürüst, nesnel, önyargıdan ve çıkar çatışmasından uzak ve yansız olmasını gerektirir. Bir birime bağlı veya sorumlu olunsa da denetim süreci boyunca ve denetim raporunda objektif olunmalıdır.⁵²

1.3.1.3 Mesleki Özen ve Titizlik

Denetim sonucunda yapılan işlerin kalitesi denetimin ve dolayısıyla denetçinin başarılı olduğunun göstergesi olacaktır. Bağımsız denetçinin denetim sürecinde veya raporunda bağımsız davranması ve kâfi derecede mesleki eğitim ve deneyime sahip olması tek başına yeterli olmayıp çalışmalarını yürütürken işine önem verip gereken özeni göstermelidir. Denetçinin yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamasında, çalışma kâğıtlarının düzenlenmesinde ve denetim raporunun hazırlanmasında yeterli özeni göstermesi gerekmektedir. Yani, denetçiler mesleki sorumluluklarını denetimin her aşamasında gözetmek durumundadırlar.⁵³

⁵⁰ Ahmet Arslan, “Denetim Mesleğinde Etik Prensipler”, **Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, 2010, sayı 540, s.7-8.

⁵¹ Kaval, **a.g.e.**, s.40.

⁵² Arslan, **a.g.e.**, s.8.

⁵³ Bozkurt, **a.g.e.**, s.39.

Denetçiden beklenen, uzmanlığını özen ve titizlikle ortaya koymasdır. Gereken titizlik ve çabayı göstermeyen bir denetçi meslek ahlakına aykırı davranmış olur.⁵⁴ Nitekim AICPA tarafından yayınlanan AU Section 230.01’ de, denetçi veya denetçilerin, denetim faaliyetinin her aşamasında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermesi gerektiği belirtilmektedir.

Özen ve titizlik kavramından, dikkatli ve basiretli bir denetçinin benzer koşullar altında ayrıntılara vereceği önem, dikkat ve göstereceği gayret anlaşılmaktadır. Gerekli özen ve titizliğin asgari ölçütü ise denetim ilke ve kurallarına eksiksiz riayet edilmesidir.⁵⁵

1.3.2 Çalışma Alanı Standartları

Genel standartlar ile karşılaştırıldığında daha spesifik olan çalışma alanı standartları, bir denetçinin denetim sırasında uymak zorunda olduğu planlama ve gözetim, iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme, yeteri kadar ve güvenilir kanıt toplama ve toplanan bu kanıtları değerlendirmeyi ele almaktadır.

1.3.2.1 Planlama ve Gözetim

Çalışma alanı standartlarından ilki olan planlama ve gözetim standardı, denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanmasını ve denetçi yardımcıları varsa bunlara nezaret etmek suretiyle gözetim altında bulundurmaya öngörmektedir. Denetçiler, denetlenecek işletme veya kuruluş ile bunların faaliyet gösterdiği sektörle ilgili bilgi sahibi olmalıdır. Uygun bir denetim planlaması yapılabilmesi için işletme veya kuruluşun kuruluş yeri, organizasyon yapısı, yatırımları, ürettiği mal veya hizmetlerin niteliği, alım-satımları, pazarlama faaliyetleri, finansal yapısı, iş ilişkisinde olduğu üçüncü kişiler gibi birçok konuda bilgi sahibi olunmalıdır. Ancak bu gibi bilgilere sahip olunduktan sonra genel kabul görmüş denetim standartlarının

⁵⁴ Kavut vd., **a.g.e.**, s.70.

⁵⁵ Kaval, **age.**, s.42.

öngördüğü kalitede bir denetimin gerçekleştirilmesi için uygun bir denetim planı hazırlanabilir.⁵⁶

Bu anlamda denetçi, yürüteceği denetim faaliyetini yeterli düzeyde planlamalıdır. Bu planlama zaman planlaması ile kaynak planlamasını kapsar. Zaman planlaması denetim çalışma süresini, kaynak planlaması ise denetimin hangi kaynaklarla yapılacağını belirtir.⁵⁷

Her denetim çalışması kendine ait özellikleri bulunan bir projedir. Bu proje bir faaliyet olarak başlatılır ve bitirilir. Bu sürecin hayata geçirilmesinin birinci aşaması bir denetim planının hazırlanmasıdır. Denetim planının hazırlanmasının da temelde üç nedeni vardır.⁵⁸

- Yeterli sayı ve kalitede kanıt elde edebilmek,
- Denetim maliyetlerini makul bir düzeyde tutabilmek,
- Denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlaşılmalara olanak vermemek.

Bir denetim çalışmasında, planlama ve gözetim ile ilgili dikkate değer hususlara ilişkin olarak belirlenmiş listeler vardır. Bunlar, denetim programı hazırlanması ve denetimin gözetimi, işi yaptıran firmaya ilişkin bilgi temin edilmesi ve denetim firmasının elemanları arasında oluşan görüş farklılıklarıyla ilgilidir. Denetim programının yazılı olması gerekmektedir. Denetim programı, denetim elemanının doğru kararları verebilmesi için ihtiyacı olan delillere ulaşmasını sağlayacak bir denetim süreçleri listesidir. Bu süreçlerin de denetime katılan diğer yardımcılara yol gösterecek derecede ayrıntıyı içermesi gereklidir.⁵⁹

Nitekim AICPA tarafından yayınlanan AU Section 311.01' de, denetim faaliyetlerinin planlanması gerektiği belirtilmektedir.

⁵⁶ Ceyhan, **a.g.e.**, s.23.

⁵⁷ Ayşe N. Yereli, Burak Özdoğan, **Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Rektörlüğü Matbaası, 2009, s.58.

⁵⁸ Bozkurt, **a.g.e.**, s.39.

⁵⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.20.

1.3.2.2 İç Kontrol Sistemi

İç kontrol sisteminin gözden geçirilerek bir değerlendirme yapılmasını öngören bu standarda göre iki amaç bulunmaktadır. Bu amaçlardan ilki, sistemin kendisine olan güveninin araştırılarak sistemin etkinliğinin saptanması, ikincisi ise, uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektir. Denetim faaliyeti sırasında mevcut iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirmesi yapılmaktadır. Ardından da denetimin kapsam ve sınırlarının belirlenmesi gerekmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemine sahip işletmede, yayınlanan rapor ve bilgilerin hatalı olma riski en aza indirgenmekte, denetim raporuna olan güvenilirlik artmaktadır.⁶⁰

Günümüzde, ticari hayatın kuralları eskisine göre daha karmaşık ve teknik hale gelmiştir. Bu nedenle de işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gerekli hale gelmiştir. Bununla birlikte bu sistemin tek başına yeterli olmayacağı, uluslararası standartlara göre gelişmekte olan bağımsız denetimin herkes açısından yarar sağlayacağı da unutulmamalıdır.⁶¹ Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, muhasebe verilerinin ve finansal raporların doğruluğu, bütünlüğü ve güvenilirliği açısından önemlidir. Etkin iç kontrol sistemine sahip bir işletmenin tek başına başarısız bir yöneticiyi başarılı bir yöneticiye çevirmesi olanaksızdır. Bunun yanında zayıf bir iç kontrol sistemine sahip yönetici de, şirketi yönlendirmek amacıyla kullanacağı yönetim raporları ve finansal tabloların güvenilirliği zayıf olacağından başarılı olamayacaktır. İç kontrol sisteminin temel unsurları ise aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁶²

- Organizasyon yapısının kurgulanmış ve güçlendirilmiş olması,

⁶⁰ Ceyhan, a.g.e., s.24.

⁶¹ Cemal İbiş, “Ulusal Muhasebe ve Finansal Raporlama ile Denetim ve Güvence Standartlarına Yakınsama”, **XVIII Türkiye Muhasebe Kongresi, Güçlü ve Özgür Bir Ülke İçin Muhasebe Kültüründe Devrim**, İstanbul, Türmob Yayınları, 2011 s.61.

⁶² Hüseyin Gürer, Yönetim Kontrol Aracı Olarak Muhasebe, **XVIII Türkiye Muhasebe Kongresi, Güçlü ve Özgür Bir Ülke İçin Muhasebe Kültüründe Devrim**, İstanbul: Türmob Yayınları, 2011 s.68-69.

- Yetki devrinin yapılmış ve bu yetkilerin uygulanmasının kurallar ve prosedürler ile takip edilebiliyor olması,
- Şirket kurallarının yazılı politika ve prosedürlerle destekleniyor olması,
- Yetkin insan kaynağına sahip olarak iyi bir performans yönetim sisteminin kurgulanmış olması,
- Kontrollü muhasebe süreçlerinin yerinde olması,
- Tüm bu unsurların da takip edilen bir bütçe ile destekleniyor olmasıdır.

Denetim faaliyetlerinde iç kontrol sistemi, denetimde bütün kayıtların incelenmesi uygulamasına son verildiği tarihlerden itibaren önemle üzerinde durulan bir konudur ve denetim faaliyetlerinde dikkatle uygulanmaktadır.⁶³ Nitekim AICPA tarafından yayınlanan AU Section 319.01’ de, işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesinin gerekliliği belirtilmektedir.

1.3.2.3 Kanıt Toplama

Bağımsız denetçilerin finansal tablolar hakkında görüş bildirmeleri amacıyla uygun denetim tekniklerini kullanarak yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt elde etmeleri gerekmektedir.⁶⁴

Denetçi denetim faaliyetinin sonucunda bir denetim görüşüne ulaşmak için kendisine fikir sağlayacak deliller, kanıtlar, soruşturmalar, gözlemler ve araştırmalar yoluyla bilgi sağlar. Kanıt toplama standardı, bir denetim görüşüne ulaşmadan önce yeteri kadar uygun kanıt toplanmasını öngörmektedir. Yeterli kanıt miktarını belirleme denetçinin yargısına kalmıştır. Denetçi bu yargıya, işletmenin genel durumu, iç kontrol sisteminin etkinliği, denetlenen olayın niteliklerine göre ulaşacaktır.⁶⁵ Kanıt sayısı gibi

⁶³ Ercan Bayazıtlı, **Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması**, Ankara Üniversitesi, S.B.E. Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 1991, s.171.

⁶⁴ Güredin, **a.g.e.**, s.47.

⁶⁵ Ceyhan, **a.g.e.**, s.25.

kanıtın uygunluğunu belirlemek de denetçinin öznel yargısına bağlıdır. Genel olarak bir denetim kanıtının kalitesini etkileyen etmenler de aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁶⁶

- Kanıtın geçerliliği,
- Kanıtın nesnelliği,
- Kanıtın zamanlılığı,
- Kanıtın sürekliliği.

1.3.3 Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetçinin denetim görüşünü oluştururken uyması gereken standartlardır. Bunlar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, tutarlılık, açıklayıcı bilgiler ve görüş bildirme standartlarıdır. Raporun şekli ve yapısı raporlama standartları kapsamında değerlendirilir.

1.3.3.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Denetim raporunda, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve/veya muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğine yer verilmelidir. Denetçi, işletmenin finansal durumunu ve bu durumdaki değişiklikleri ve faaliyetlerle ilgili sonuçları doğru ve dürüst bir biçimde sunduğu konusunda daha önce belirlenmiş kriterler çerçevesinde bir yargıya ulaşmalıdır. Bu kriterler ise değinildiği gibi genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve/veya muhasebe standartlarıdır.⁶⁷

Denetim raporu, müşteri işletmenin finansal tablolarının işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak gösterip göstermediğine ilişkin bir görüşün ifadesi olduğundan, denetçi bu doğruluğu ölçmek için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini kriter olarak kullanır. Denetçi, görüşünü bildirirken bu ilkelere

⁶⁶ Erkan Çalgan vd., **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: İ.S.M.M.O., 2008, s.40.

⁶⁷ Ceyhan, **a.g.e.**, s.28.

uyulup uyulmadığını, şayet uyulmamışsa bunun sonuçlarını açıklamakla sorumludur.⁶⁸

1.3.3.2 Tutarlılık

Tutarlılık standardı süreklilik, devamlılık veya değişmezlik olarak da adlandırılmaktadır. Denetim raporu, denetimin yapıldığı dönemde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve bunların uygulanmasında kullanılan yöntemlerin bir önceki dönemdeki uygulamalarla tutarlı olduğunu, şayet tutarlılık yoksa farklı uygulandığı durumları açıklamalıdır. Muhasebenin temel kavramlarından olan tutarlılık kavramı, seçilen muhasebe ilkelerinin ve bunları uygulama yöntemlerinin birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. Böylelikle işletmelerin yıllar itibarıyla finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının karşılaştırılabilir olması sağlanır. İşletmeler uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklik yapabilirler. Ancak bunun için geçerli nedenlerin bulunması ve bu değişiklikler ve bunların parasal etkilerinin finansal tabloların dipnotlarında açıklanması gerekmektedir. Bir önceki döneme göre değişiklikler varsa, yönetim finansal tabloların dipnotlarında bu değişiklikleri açıklasa bile, denetçinin de kendi raporunda bu değişiklikleri belirtmesi gerekir.⁶⁹

1.3.3.3 Açıklayıcı Bilgiler

İşletmelerin, finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin dışında, ilgililerin yeteri kadar bilgilendirilmelerini sağlamak için dipnotlar ile çeşitli bilgileri de vermesi gerekmektedir. Denetçi dipnotlardaki bu açıklayıcı bilgilerin yeterli olup olmadığını da raporunda belirtmek zorundadır. Bu standarda göre, denetçiden, finansal tablo ilgililerine ulaşması gereken her türlü bilginin, işletme tarafından sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi istenilmektedir.⁷⁰

⁶⁸ Kepekçi, **a.g.e.**, s.22.

⁶⁹ Kepekçi, **a.g.e.**, s.22-23.

⁷⁰ Bozkurt, **a.g.e.**, s.41-42.

1.3.3.4 Görüş Bildirme

Bu standarda göre denetçinin, finansal tabloları incelemesi sonucunda vardığı görüşü raporunda belirtmesi gerekir. Denetçinin görüş bildirme konusunda dört seçeneği bulunmaktadır. Olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma. Denetçiler bu görüş türlerinden birini geçerli nedenleriyle birlikte raporlarında belirtmek zorundadır. Bunun yanında, yine bu standarda göre denetçiler, yaptıkları çalışmanın özellikleri ile aldıkları sorumluluğun derecesini de raporlarında açıklarlar.⁷¹ Görüş kapsamlı bir şekilde açıklanamıyorsa, denetçi bunun sebeplerine de raporunda yer vermelidir.⁷²

1.4 Türkiye’de Bağımsız Denetim

Dünyadaki gelişimine daha önce yer verdiğimiz bağımsız denetimin Türkiye’deki gelişimi 20. yüzyılın ortalarına kadar gitmektedir. Finansman ihtiyaçlarını gidermek için yurtdışı kaynak arayışına giren bankalar ve büyük ticari işletmelerin finansal tablolarının ve muhasebe defterlerinin bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi bu dönemde ihtiyaç olarak doğmuştur. 1960’lı yılların ortalarında bağımsız denetim kısmen ihtiyaç olarak doğsa da ve bu boşluk genellikle yurt dışı meşeli denetim firmaları tarafından karşılanmış olsa da, bağımsız denetim sisteminin Türkiye’de kurumsallaşması ve yaygın bir uygulama alanı bulması uzunca bir süreçte meydana gelmiştir.⁷³

İlerleyen bu süreçte, mali müşavirlik mesleği ile yerine getirilen bağımsız denetim, yasal düzenlemelerin yetersizliği nedeniyle yeterli derecede etkin olamamıştır. Bunun üzerine 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile verilen yetki çerçevesinde

⁷¹ Bozkurt, **a.g.e.**, s.42.

⁷² Seval Selimoğlu vd., **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s.9.

⁷³ Selimoğlu, vd., **a.g.e.**, s.31-59.

çeşitli düzenlemeler yapılarak bağımsız denetimle ilgili bir kısım standartlar oluşturularak bağımsız denetime bir zemin hazırlanmıştır.

3568 sayılı yasanın yürürlüğe girmesinin ardından bir takım yönetmelikler yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Bunların ilki 01.01.1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”tir. Fakat neredeyse tamamı tasdik üzerine ayrılmış yönetmeliğin yalnızca 8. maddesinde “Denetleme” başlığı yer bulmuştur.⁷⁴

Bugüne kadar geline süreçte Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (TMUDESK), Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TUDESK) gibi kurullar oluşturulmuş, bu kurulların yanı sıra Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Hazine Müsteşarlığı gibi kurumlar denetim alanında çeşitli düzenlemeler yapmışlardır.

Günümüzde, Türkiye’deki bağımsız denetim sistemi üzerinde etkin otorite olan kurumlara ikinci bölümde ayrıntılı olarak değinilecektir.

1.4.1 Türkiye Denetim Standartları

6102 sayılı TTK gereği, bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilecek denetim uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılacaktır. KGK’ nın en önemli görevlerinden birisi de bu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamaktır. KGK’ ya verilen bu görevler çerçevesinde, bağımsız denetime ilişkin muhtelif standartlar yayınlanmıştır.

⁷⁴ Masum Türker vd., **Sınırlı Uygunluk Denetimi**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:194, 2002, s.15.

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDATLARI KURUMU VE BAĞIMSIZ DENETİM

Çalışmamızın bu bölümünde ilk olarak kamu gözetimine ihtiyaç duyulmasının nedenlerinden olan denetim skandallarından bahsedilecektir. Özellikle de tüm dünyada yankı bulan denetim skandallarına yer verilecektir. Ardından dünyadan bağımsız denetim otoritesi örnekleri açıklanmaya çalışılacaktır. Türkiye’de bu güne kadar bağımsız denetim ile ilgilenen kurumlar yine bu bölümde tanıtılacaktır. Çalışmanın bu bölümünün son kısmında da KGK’nın teşkilat yapısı, çalışma esasları ile görev ve yetkileri açıklanacaktır.

2.1 Dünyada Denetim Skandalları ve Kamu Gözetimine Duyulan İhtiyaç

Finansal piyasalarda güveni sağlamak için ihtiyaç duyulan bağımsız denetim sisteminin öznesi olan bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim firmalarının görevlerini tam olarak yerine getirmemeleri, işletmelerin yaptıkları muhasebe hileleri ile usulsüzlüklerine göz yummaları, bu bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının da gözetimi ve denetimi ihtiyacını doğurmuştur.

Kamu gözetim kurumlarının oluşturulmasına neden olan skandalların başında; Enron, Worldcom, ve Parmalat gelmektedir.

2.1.1 Enron Skandalı

Muhasebe skandalı dendiğinde ilk akla gelen ve birçok akademik çalışmaya konu olan skandal Enron Skandalı’dır. Enron olayının temelinde, halka açık bir şirketin kendisini olduğundan daha kârlı göstermesi ve özellikle bu gösterimde bir denetim şirketinden yardım alması söz konusudur. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) kamuoyunun piyasalara olan güvenini derinden sarsan Enron şirketinde ortaya çıkan

muhasebe ve denetim skandalları, benzer olayların tekrar yaşanmaması amacıyla 2002 yılında “*Sarbanes-Oxley Yasası*” nın kabul edilmesini gerektirmiştir.⁷⁵

2001 yılı sonunda ABD’de ortaya çıkan bu skandal ile başlayarak ardından birçok büyük ölçekli firmada gözlenen muhasebe oyunları, yatırımcıların finansal tablolara duydukları güveni azaltarak sermaye piyasalarını olumsuz etkilemiş, bilginin tutarlılığı ile güvenilirlik ve anlaşılabilirliğinin önemini ortaya koymuştur.⁷⁶

ABD’ deki yasal düzenlemeler çerçevesinde gönüllü olarak iflas başvurusunda bulunduğunu açıklayan Enron yaptığı bu açıklama ile ABD sermaye piyasalarında büyük etki bırakmıştır. Bu açıklamayı yaptığı sırada bile “Fortune 500” listesinde önemli yere sahip olan Enron, ABD sermaye piyasalarına, bilhassa da işletmelerin kamuya açıkladıkları finansal tablolara olan güveni sarsmıştır. Sermaye piyasalarında büyük fiyat dalgalanmalarına neden olmuş ve şirket hisse senedi değeri 83 dolarlardan 0,26 dolara kadar gerilemiştir. Enron’un çöküşü olarak adlandırılan bu süreçte önemli olan 3 husus vardır.⁷⁷

- Şirketin yoğun olarak kullandığı özel amaçlı varlıkların muhasebeleştirilme hataları,
- Şirketin şarta bağlı yükümlülüklerinin değerlendirilmesinde ve kayıtlara yansıtılmasındaki hatalar,
- Şirketin son yıllarında kullandığı türev araçlar ve enerji satış sözleşmelerinin makul değerlerinin tespitinde ve kayıtlara yansıtılmasında yapılan hatalar.

Tüm bunların yanında şirketin iflas etmesindeki en büyük etken ise Enron’un denetim firması Arthur Andersen’in usulsüzlüğüdür. Esas olarak yatırımcı çıkarının

⁷⁵ Ayça Zeynep Süer, Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, **Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 6**, 2003, Ankara: İSMMMO Yayınları, s.1-6.

⁷⁶ (Çevirimiçi) <http://spk.gov.tr/yayingoster.aspx?yid=420&ct=f&action=displayfile>, 27 Şubat 2016.

⁷⁷ Burak Artunç, **Özel Amaçlı Varlıklar (Special Purpose Entities) ve Bilanço Dışı Muhasebeleştirme Yöntemi Olarak Kullanımları**, SPK Yeterlilik Etüdü, 2002, Ankara, s.33.

korunması ile görevli olan bağımsız denetim şirketi, Enron'un yaptığı muhasebe hilelerine göz yumarak şirketin uğradığı milyonlarca zarara rağmen şirketi kâr ediyormuş gibi lanse etmiştir. Tabi bu durumun arkasındaki sebep Arthur Andersen'in Enron'dan sadece denetim geliri değil denetim dışı faaliyetlerinden de gelir elde etmesiydi. Arthur Andersen, Enron'dan bağımsız denetim faaliyetinden dolayı 25 milyon dolar gelir elde ederken, danışmanlık gibi denetim dışı faaliyetlerinden 27 milyon dolar kazanıyordu. Skandal sonrası Arthur Andersen denetim şirketinin birçok personelinin de Enron şirketi için çalıştığı ve şirket ile ilişkileri olduğu ortaya çıkmıştır.⁷⁸

Arthur Andersen şirketinin hazırladığı raporda, Enron'un, muhasebe kayıtlarında çok sayıda karmaşık işlem yaparak kazançlarını yükselttiği tespit edilmiş, ancak diğer taraftan, kusurlu işlemler tespit edilmesine rağmen şirket hakkında olumlu görüş bildirilmiştir.⁷⁹

2002 yılında Sarbanes Oxley yasasının yürürlüğe girmesiyle, diğer birçok ülkeye de örnek olan ve bağımsız denetim firmalarının denetlenmesini sağlayan ABD Kamu Gözetim Kurumu (Public Country Accounting Oversight Board) yani kısa adıyla PCAOB kurulmuştur.

2.1.2 Worldcom Skandalı

Bernard Ebbers tarafından 1983 yılında kurulan Worldcom Şirketi, kısa bir zaman içinde büyüyerek 1990'da piyasa değeri 180 milyar doları bulmuştur. 20. yüzyılın sonlarında 80.000 çalışanı ile ABD'nin en büyük ikinci telefon şirketi haline gelen ve hisse senedi fiyatı 64 doların üzerine çıkan şirketin yaşanan muhasebe

⁷⁸ Stella Fearnley, "The Reform Of The UK's Auditor Independence Framework After The Enron Collapse: An Example Of Evidence-Based Policy Making", **International Journal Of Auditing**, 8, 2004, s.117-138.

⁷⁹ Mehmet Özbirecikli, "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu:Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:5, Sayı:18, 2006, s.13.

skandalının ardından hisse senedi fiyatı 2002 yılında 9 cente kadar gerilemiş ve şirket iflasını açıklamıştır.⁸⁰

Şirket, masraf kalemlerini varlık hesaplarına aktarmak suretiyle muhasebe işlemlerinde usulsüzlük yapmıştır. Böylelikle şirket gelirlerini 3.8 milyar dolar daha yüksek göstermiştir. Telefon hattı maliyetlerine ilişkin tutarları sistematik bir şekilde varlık hesaplarına kayıt eden şirket, vergi öncesi kârını çok yüksek göstermiştir. Tüm bunlara rağmen şirketin denetim raporlarında denetçi ile şirket arasında önemli bir görüş ayrılığı meydana getirecek uyuşmazlığın bulunmadığına yer verilmiştir.⁸¹

2.1.3 Parmalat Skandalı

Muhasebe skandalı dendiğinde akla gelen diğer bir şirket ise İtalyan gıda şirketi Parmalat'tır. Parmalat şirketinin yaptığı bir kısım muhasebe hileleri ve usulsüzlükleri; düzmece, sahte ve gerçek dışı belgeler düzenlenmesi, geçersiz hesaplar açılması, hesaplarla oynanması, borcun mevcut durumdan düşük gösterilmesi, bilançonun desteklenmesi için türev ürünlerin ve diğer karmaşık finansal işlemlerin kullanılması, gerçekte olmayan müşterilerden gelir elde edilmiş gibi gösterilmesi, faturaların olduğundan daha yüksek düzenlenmesi, çift faturalama, iştiraklerine satış yapılmış gibi gösterme, işletme sahiplerinin halka açık işletmelerindeki kaynaklarını kendi şirketlerine transfer etmeleri ve kişisel harcamalarında kullanmaları, sanal müdürlük kurulması, maddi olmayan duran varlıkları ve yükümlülüklerinin şüpheli dağıtımı, yüksek yönetici ücretleri gibi yollarla transfer edilmesi şeklinde sayılabilir.⁸²

Şirkette yapılan usulsüzlükler bu şekilde iken, aile şirketi olarak kurulan şirketin skandalına zemin hazırlayan en önemli faktör şirketin aile tarafından yönetilmesi dolayısıyla kurumsal bir yönetiminin olmayışıdır. Şirket kontrolünü elinde

⁸⁰ Cahit Odabaşı vd., “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar”, **Muhasebe ve Denetim Dünyası**, (e dergi), 18 Aralık 2017, s.3.

⁸¹ Özbirecikli, **a.g.e.**, s.9.

⁸² Ceren Ayça Göçen, “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, **Mali Çözüm**, Sayı:97, 2010, s.107-129.

tutan hissedarların azınlığın çıkarlarını gözetmeyişi şirketin iflasa sürüklenmesine neden olmuştur. Skandala neden olan bir diğer önemli faktör ise Enron Şirketi'nde olduğu gibi bağımsız denetimde görülen yetersizliktir. Son olarak da denetim sürecinin asli prosedürlerinden olan teyit sürecinin doğru uygulanamaması skandalın ortaya çıkmasına neden olmuştur.⁸³

2.2 Dünyadaki Bağımsız Denetim Otoritesi Örnekleri

Denetimin tarihinin çok eski zamanlara uzanmasına karşın bu alandaki otoriteler olan gözetim kurumlarının kuruluşlarının çok yeni olduğunu söyleyebilmemiz mümkündür. Bununla birlikte, bu kurumlar küreselleşmenin de etkisiyle tüm dünyada hızla kuruluşlarının tamamlamakta ve gelişimlerini sürdürmektedir. Biz de bu çalışmamızda bu otoritelerin bir kaçına yer vereceğiz. Çalışmada öncelikli olarak Amerika örneği ele alınmış, ardından da Birleşik Krallık ve Almanya örnekleri teşkilat yapılarına da yer verilerek açıklanmıştır.

2.2.1 Amerika (Public Country Accounting Oversight Board, PCAOB)

30 Temmuz 2002 tarihli Sarbanes Oxley Yasası ile doğru ve bağımsız denetim raporları hazırlanmasının sağlanması ile yatırımcıların çıkarlarını korumak için kurulan kurul, biri kurul başkanı olmak üzere toplam 5 üyeden oluşmaktadır.

Kurul resmi internet sitesinde misyonunu “Aydınlatıcı, doğru ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasında, yatırımcıların çıkarlarını ve dahası kamu yararını korumak için halka açık şirketlerin denetimini gözetmek.” şeklinde açıklamaktadır.⁸⁴

⁸³ Odabaşı vd., **a.g.e.**, s.4.

⁸⁴ (Çevirimiçi) <http://pcaobus.org/About/History/Pages/default.aspx>, 9 Haziran 2015

Ana hedefi halka açık şirketlerin denetimini yapan denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemleri ile denetçiler tarafından sürdürülen denetim işinin izlenmesi olan PCAOB'un görevleri arasında Securities and Exchange Commission (SEC) Kanunu'na uygun davranılmasının sağlanması, standartlar oluşturulması veya daha önce oluşturulmuş standartların kabul edilmesi ve denetim şirketleri ile denetçilerinin kaydedilmesi de bulunmaktadır. Kendisine kayıtlı bütün denetim şirketleri PCAOB'un gözetimi altındadır. Diğer ülkelerdeki düzenleyici otoriteler ile işbirliği yapan kurul, denetimini hem ABD hem de kendine kayıtlı diğer ülkelerdeki denetim şirketleri üzerinde yapmaktadır.⁸⁵ 2017 yılı Ekim ayı itibariyle, PCAOB nezdinde 19 tanesi Türkiye'de olmak üzere toplam 1.932 denetim şirketi kaydı vardır.⁸⁶

2.2.2 Birleşik Krallık (Financial Reporting Council)

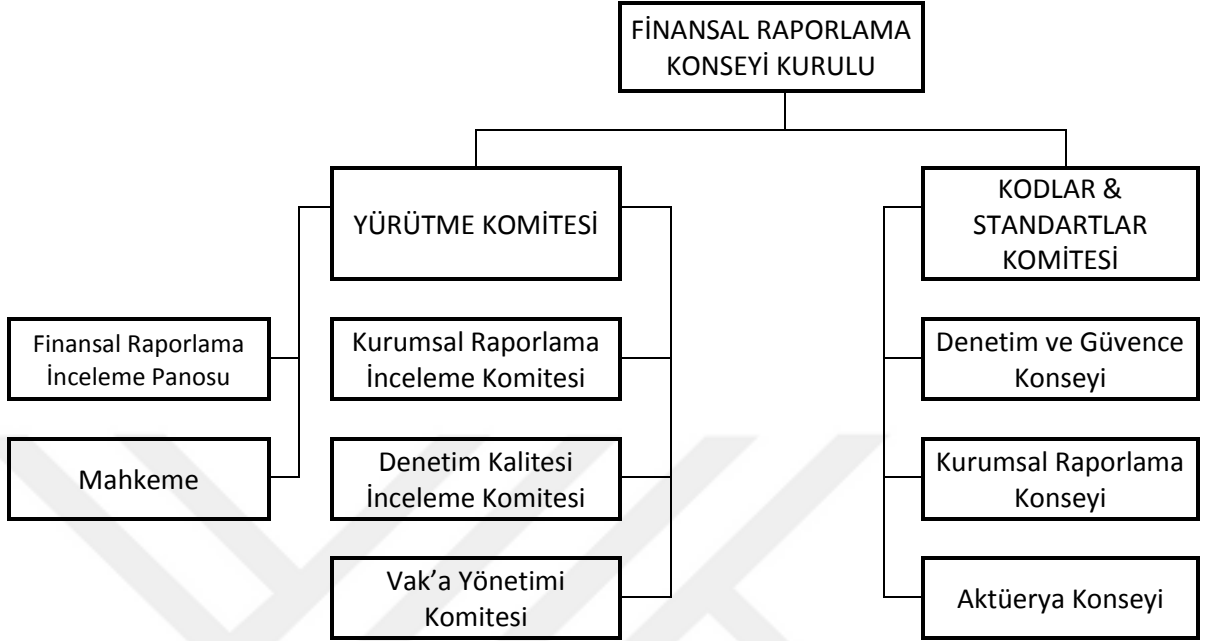
Birleşik Krallık'ta bulunan Financial Reporting Council'un (FRC) misyonu, iş dünyasında şeffaflık ve bütünlüğü teşvik etmektir. FRC, Birleşik Krallık muhasebe ve denetim standartlarını, aktüeryal işlemlerle ilgili mesleki standartları ile kurumsal yönetim ilkelerini belirlemekle yetkili kuruldur. Kurul başkan, başkan vekili, icra kurulu başkanı, davranış icra direktörü, kodlar ve standartlar direktörü, kodlar ve standartlar dairesi başkanı, davranış komitesi başkanı ve icracı olmayan diğer direktörlerden oluşmaktadır.⁸⁷

⁸⁵ Veysel Pekuz, Zehra Esma Aydoğan, "Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları", **Muhasebe ve Denetim Dünyası** (e dergi), 18 Aralık 2017, s.1.

⁸⁶ (Çevirimiçi) <https://pcaobus.org/Registration/Firms/pages/registeredfirms.aspx>, 23 Ekim 2017.

⁸⁷(Çevirimiçi) <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/Who-we-are-What-we-do.pdf>, 5 Mayıs 2016.

Şekil 4: Financial Reporting Council Board Teşkilat Yapısı



Kaynak: <https://frc.org.uk/About-the-FRC/FRC-structure.aspx> 23 Ekim 2017

2.2.3 Almanya (Abschluss Prüfer Aufsichts Kommission, Auditor Oversight Commission)

Tamamı Federal Ekonomi Bakanlığı tarafından atanan 10 üyeden oluşan Abschluss Prüfer Aufsichts Kommission (APAK), 27 Aralık 2004 tarihli Denetçi Gözetim Yasası'na göre kurulmuştur.⁸⁸ APAK, Alman Muhasebeciler Odası ve oda ile ilişkili tüm denetçiler üzerinde kamu gözetiminden sorumludur. Serbest Muhasebeci Kanunu'na göre başlıca görevleri aşağıda sıralanmıştır.⁸⁹

- Profesyonel sınavlar ve dışarıdan nitelikli denetçiler için yetenek testleri,
- Mali müşavirler ve denetim firmalarının lisanslanması ve lisans iptali,
- Serbest muhasebeci ve denetim firmalarının tescili,

⁸⁸ (Çevirimiçi) <http://www.apak-aoc.de/index.php/en/about-aoc/objectives-and-remits>, 21 Haziran 2015.

⁸⁹ (Çevirimiçi) <http://www.apak-aoc.de/index.php/en/>, 7 Mayıs 2016.

- Disiplin gözetimi,
- Dış kalite güvencesi,
- Mesleki kuralların benimsenmesi.

Türkiye gibi, APAK’da International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) üyesidir.

2.3 Türkiye’de Bağımsız Denetimle İlgili Kurumlar

Günümüze gelinceye kadar, Türkiye’de, bağımsız denetim konusunda birçok kurum idari ve hukuki düzenleme yapmıştır. Bu kurumların yaptığı düzenlemelere bakıldığında, genellikle ihtisas alanları ile ilgili oldukları görülmektedir. Çalışmamızın bu bölümünde de, KGK’nın kuruluşuna kadar bağımsız denetim ile ilgilenmiş kurumlar genel hatlarıyla tanıtılarak bağımsız denetim ile ilgilerine yer verilecektir.

2.3.1 Sermaye Piyasası Kurulu

1981 yılında yayımlanan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun verdiği yetki çerçevesinde kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), düzenleyici ve denetleyici bir kamu tüzel kişisi olup idari ve mali özerkliğe sahiptir. 2499 sayılı Kanun’un konusu, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek olarak belirlenmiştir.⁹⁰

Kendine tabi ortaklıkların denetimini düzenlemek amacıyla SPK, 13 Aralık 1987 tarihinde, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmeliği yayınlamıştır. Bu yönetmelik çerçevesinde, bağımsız denetim firmaları kuruluşlarını gerçekleştirmişlerdir. SPK daha sonra yayınladığı tebliğlerle denetim standartlarını,

⁹⁰ 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, md. 1.

denetim firmaları ve denetçilere ilişkin genel esasları, raporlama ilke ve kurallarını belirlemiştir.⁹¹ Daha sonra 28 Mayıs 2013 tarihli Resmi Gazete ile yürürlüğe giren Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelikle bu yönetmeliğin tüm hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır.

30 Aralık 2012 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda da yine sermaye piyasasının düzenlenmesi ve denetlenmesi amaçlanmıştır. Kanun uyarınca, sermaye piyasası araçlarını ihraç eden, ihraç etmek üzere SPK'ya başvuruda bulunan veya bu araçları halka arz edilen tüzel kişiler ile Sermaye Piyasası Kanunu'na tâbi yatırım fonlarının düzenleyecekleri finansal tablo ve raporlarını (kurulca belirlenenleri) inceleyerek bağımsız denetim raporu almak zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır.⁹²

SPK tarafından yapılan düzenlemeler çerçevesinde, yıllık finansal tabloları bağımsız denetime tabi olan işletmeler aşağıda sıralanmıştır.⁹³

- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
- Hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya arz edilmiş sayılan ortaklıklar,
- Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- Aracı kurumlar,
- Portföy yönetim şirketleri,
- Yatırım fonları,

⁹¹ Adnan Dönmez vd., "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması", **Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 9. Sayı, 2005, s.63.

⁹² 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, md. 1,3,14.

⁹³ (Çevirimiçi) <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1&submenuheader=null>, 31 Mart 2016.

- Emeklilik yatırım fonları,
- Yatırım ortaklıkları,
- Konut finansmanı fonları,
- Varlık finansmanı fonları,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Kanun'da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları
- SPK tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler.

KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından 6362 sayılı kanun uyarınca bağımsız denetim faaliyetinde bulunacaklardan istenilecek ilave şartların SPK tarafından belirleneceği ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin listenin kamuoyuna açıklanacağı 6362 sayılı kanun ile hüküm altına alınmıştır.⁹⁴ SPK'nın, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının 6362 sayılı Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıklarının tespit edilmesi halinde listeden çıkarmaya yetkili olduğu ve yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını KGK'ya bildireceği de belirtilmiştir.

31 Mart 2016 tarihi itibarıyla SPK tarafından belirlenen ilave şartları taşıdığı anlaşılan, sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili 100 adet bağımsız denetim kuruluşu bulunmakta olup, bunların 65'i İstanbul, 24'ü Ankara, 6'sı İzmir ve 2'si Samsun ve 1'er adet de Antalya, Bursa ve Kayseri illerinde bulunmaktadır.⁹⁵

⁹⁴ 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, md. 62.

⁹⁵ <http://www.spk.gov.tr/apps/msd/iletisim.aspx?submenuheader=9>, 31 Mart 2016.

2.3.2 Hazine Müsteşarlığı

Hazinenin geçmişı Osmanlı Devleti'nde Fatih Sultan Mehmet devrine kadar dayanmaktadır. Bu devirden itibaren çeşitli aşamalardan geçtikten sonra, 1863 yılında Hazine-i Veznenin kurulmasıyla son şeklini almıştır. Hazine-i Vezne bu dönemde Maliye Nezareti bünyesinde yer almaktaydı. 1942'den itibaren Hazine Genel Müdürlüğü olarak faaliyet göstermekte iken 1983'de Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı adını aldı. 1993'de de Dış Ticaret Müsteşarlığından ayrılarak Hazine Müsteşarlığı adıyla faaliyet gösteren Müsteşarlık⁹⁶ birimleri günümüzde Hazine ve Maliye Bakanlığı çatısı altında faaliyetini sürdürmektedir.

Sigorta sektörüne ilişkin faaliyetlerin düzenlenmesi ile de görevli bulunan birimin, sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren tüzel ve gerçek kişilere yönelik denetim raporlarına ilişkin işlemleri yürütmek de görevleri arasındadır. Bu görev de Sigortacılık Genel Müdürlüğü vasıtasıyla yürütülmektedir.

Türkiye'de bulunan sigorta şirketleri ve reasürans şirketleri 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu hükümlerine tabi olarak faaliyet sürdürmektedir. 5684 sayılı Kanun'un 18'inci maddesine göre ise sigorta şirketleri ile reasürans şirketlerinin bilanço, kâr/zarar cetvelleri ve Hazine Müsteşarlığınca uygun görülecek diğer mali tablolarının bağımsız denetim kuruluşlarına denetlettirilmesi ve ilan edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, 12/07/2008 tarihli Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik yayımlanmış ve Türkiye'de kurulmuş sigorta şirketleri, reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye'deki teşkilatı ile emeklilik şirketleri tarafından sigortacılık ile emeklilik mevzuatı dahilinde yayımlanacak konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolar bağımsız denetim kapsamına alınmıştır.

⁹⁶ (Çevirimiçi) <https://hazine.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Tarihce>, 24 Ekim 2017.

Ancak, 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu kapsamında, sigorta ve reasürans şirketlerinin denetimi ve denetim birimlerinin oluşumu, mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Murakıplar" a ilişkin maddeleri esas alınarak hazırlanmıştır.

Bununla beraber 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Bakanlar Kurulu kararınca belirlenecek anonim şirketler ile şirketler topluluğunun finansal tablolarının, KGK tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre bağımsız denetçiler tarafından denetleneceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre de 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun, sigorta ve reasürans şirketlerinin denetimine ilişkin hükümleri yalnızca kooperatif şeklinde faaliyet gösteren şirketler için uygulanabilecektir. Yani anonim ve limited şirket şeklinde örgütlenen sigorta ve reasürans şirketleri de 660 sayılı KHK hükümlerine göre bağımsız denetime tabi olacaktır.

2.3.3 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

İdari ve mali özerkliğe sahip bir kamu kurumu olan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun (BDDK) kurulmasına, 1999 yılında, 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile karar verilmiş ve Kurul Eylül 2000'de faaliyetlerine başlamıştır. Kurulun kurulmasındaki amaç, bankacılık sektörünün düzenlenmesi ve denetlenmesindeki dağınık yapının ortadan kaldırılarak bankacılık sektörüne ilişkin tek bir bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurum bulunmasının sağlanmasıdır.⁹⁷

Türkiye'deki mevcut mevduat, katılım, kalkınma ve yatırım bankaları, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine tabidir. 5411 sayılı Kanun'un 15'inci maddesinde, bankaların bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesine ilişkin usul ve esasların ilgili meslek birliklerinin görüşü alınarak BDDK tarafından belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

⁹⁷ (Çevirimiçi) http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakkinda/5802bddk_kitapcik_subat_2016.pdf, 10 Nisan 2016.

Bu amaçla, 01/11/2006 tarihinde “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır. 02/04/2015 tarihli “Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik” ise bu yönetmeliği yürürlükten kaldırarak, bankalarda bağımsız denetimin kapsamını belirlenmiştir. Yönetmelikte kapsam, Bankacılık Kanunu çerçevesinde denetim yapma yetkisi almış kuruluşlar ve bankalarda yapılacak bağımsız denetim faaliyetleri olarak belirlenmiştir. Etkin bir iç kontrol sisteminin bulunup bulunmadığına ilişkin gerekli işlemlerin uygulanarak, hesap ve kayıt düzeni, bankalarca hazırlanan konsolide finansal tabloların denetlenmesi ve görüş oluşturulması amacıyla yönetmelikte belirtilen usul, esas ve standartlar kapsamında denetimin yapılacağı belirtilmiştir.

BDDK, bankalar ile finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, elektronik para kuruluşları ve ödeme kuruluşları gibi kuruluşların finansal yapılarına ilişkin bağımsız denetim raporlarını resmi internet sitesinde yayımlamaktadır.

2.3.4 Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

İlk olarak 4628 sayılı yasa ile Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu adı ile kurulan Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) 14.03.2013 tarih ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile bugünkü adıyla anılmaya başlanmıştır. Bu kurum da diğer düzenleyici denetleyici kurumlar gibi idari ve mali özerkliğe sahiptir. 4628 sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu’nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunda denetim görev ve yetkisine yer verilen EPDK esas olarak denetim yetkisini 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazlar (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’dan almıştır.

Bu çerçevede 03.10.2003 tarihinde “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında

Yönetmelik” yayınlanmış ve enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişilerin, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi hüküm altına alınmıştır.

2003, 2008, 2010 ve 2011 yıllarında çeşitli değişikliklere uğrayan bu yönetmelik, bağımsız denetim alanındaki otorite kurumun KGK olmasıyla, 25.03.2015 tarihinde “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik” le mülga haline gelmiştir.

2.3.5 Türkiye Denetim Standartları Kurulu

Bağımsız denetim sistemindeki dağınıklığı gidermek ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarını oluşturmak amacıyla 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’ne bağlı olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMÜDESK) kurulmuştur. Bu kurul ağırlıklı olarak muhasebe standartları konusunda çalışmıştır. Kurul’un görevleri arasında yer alan muhasebe standartlarını düzenleme görevi, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen bir maddeyle kurulan ve 7 Mart 2002’ de faaliyetine başlayan, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na (TMSK) devredilmiştir. Denetim standartlarının düzenlenmesi ise TÜRMOB bünyesinde kalmaya devam etmiştir.⁹⁸

Mayıs 2003 tarihinde görev yapmaya başlayan Türkiye Denetim Standartları Kurulu’nun (TÜDESK) amacı, 3568 sayılı Kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için "Ulusal Denetim Standartları"nın saptanması, belirlenmesi ve yayınlanması ile güncelliğinin korunmasıdır. Bu amaç çerçevesinde TÜDESK’in hedefi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları’na tam uyumlu Türkiye

⁹⁸ (Çevirimiçi) http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf, 13 Ocak 2018, s.13.

Denetim Standartları'nı genel kabul görmüş standart oluşturma kurallarına göre oluşturmak ve yayınlamaktır. TÜDESK, dünyada meydana gelen gelişmeleri dikkate alarak, 2002 yılında 2003 yılından itibaren uygulanmak üzere Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları'nı Türkçe'ye çevirerek 2004 yılında yayınlamıştır. Bunun ardından her denetim standardı için bir komite kurmuştur. Bu komitelerin görevi ulusal denetim standartlarını inceleyerek yorumlamak olmuştur. Ulusal denetim standartlarının taslaklarının oluşturulma çalışmalarının yürütüldüğü bu süreçte; bu kez 2007 yılında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları'nın 2008 yılından itibaren geçerli olacak Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarının çevirisini yayınlamıştır.⁹⁹ Ancak bu kurumların yaptırım gücü bulunmadığından dolayı yayınladığı standartlar da uygulanamamıştır.

2.3.6 Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

13 Haziran 1989 tarihinde yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile kurulmasına karar verilen Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) yasanın yayımlanmasından kısa bir süre sonra kurulmuştur.

3568 sayılı kanunun amacı, işletmelerde faaliyet ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililere ve resmi mercilere tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek olarak belirlenmiştir.¹⁰⁰

⁹⁹ (Çevirimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/09Sempozyum/7%20paralel%20oturum%202/1%20aslan%20coskun.pdf>, 31 Ekim 2017 s. 237-238.

¹⁰⁰ 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, md. 1.

Yine 3568 sayılı bu kanunda, meslek mensupları üç gruba ayrılmıştır. Mali müşavirlerin görevleri arasında mali konularla ilgili olarak denetim inceleme ve tahlil yapmak, finansal tablolar ile ilgili olarak yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemeye yer verilmiştir. Yeminli Mali Müşavirler de bu faaliyetlerde bulunabileceği gibi ticari işletmelere ait finansal tabloların ve beyannamelerin temel muhasebe ilkelerine, kanuna ve muhasebe standartlarına uygunluğunu inceleyebileceklerdir.

3568 sayılı kanunda, yeminli mali müşavirlerin, tüzel veya gerçek kişilerin veya bu kişilerin işletmeleri ile teşebbüslerinin beyanname ve finansal tablolarının, ilgili mevzuat, muhasebe prensip ve standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri ve yaptıkları tasdik in doğruluğundan sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır.¹⁰¹

2.4 Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Çalışmanın bu bölümünde, KGK daha fazla detay içerecek şekilde anlatılmaya çalışılacaktır. Bu bağlamda, KGK' nın kuruluş amacından başlanılarak, kuruluş bilgileri, teşkilat yapısı, çalışma esasları, görev ve yetkileri açıklanmıştır.

2.4.1 Güncel Düzenlemeler Işığında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Özellikle son yıllarda dünyada yaşanan şirket ve muhasebe skandallarının ardından denetçinin de denetlenmesi fikri ortaya çıkmış, böylelikle bu alanda kamu gözetimi bir ihtiyaç haline gelmiştir. Türkiye'de bu konuda çok fazla yetkili kurum ve kurulun bulunması, bu kurum ya da kurulların sayısı kadar farklı denetim uygulamaları ve beklentilerini de ortaya çıkarmıştır. Mevcut parçalı yapının ortadan kaldırılarak uygulama birliğinin gerçekleştirilmesi, denetime olan güven ve denetim kalitesinin artırılması amacıyla düzenleyici ve denetleyici kurum niteliğinde idari özerkliğe sahip

¹⁰¹ 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, md. 12.

kamu tüzel kişiliğine haiz KGK kurulmuş ve bununla birlikte AB'nin bağımsız denetime ilişkin müktesebatına uyum da sağlanmıştır.¹⁰² Türkiye’de kamu gözetimine duyulan ihtiyaç ABD ve AB’deki gelişmelere paralel şekilde oluşmasına karşın TTK ile birlikte bir zorunluluk haline gelmiştir.¹⁰³

KGK’nın kurulması, 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiyle, Bakanlar Kurulu’nca 26 Eylül 2011 tarihinde 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile kararlaştırılmış ve bu kararın 2 Kasım 2011 tarihli Resmi Gazete’ de yayınlanması ile kuruluş işlemi tamamlanmıştır.

Bu kararname ile amaçlanan, KGK’nın kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek iken, yine kararnamenin amaç başlıklı maddesinde bu kurulun nasıl bir kurul olacağı yani ne gibi görevleri olduğu da belirtilmiştir. Bunlar, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal standartlarımızı oluşturmak ve bunları yayımlamak, bağımsız denetimde kalite, güven ve uygulama birliği sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak şeklinde yer almaktadır.

2.4.2 Teşkilat Yapısı

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye göre, kurul ve başkanlıktan oluşan kurum, kamu tüzel kişiliğine haiz ve idari özerkliğe sahip olup, Bakanlık ile ilişkilidir. Mevcut durumda ilişkili bakanlık ise Hazine ve Maliye Bakanlığıdır.

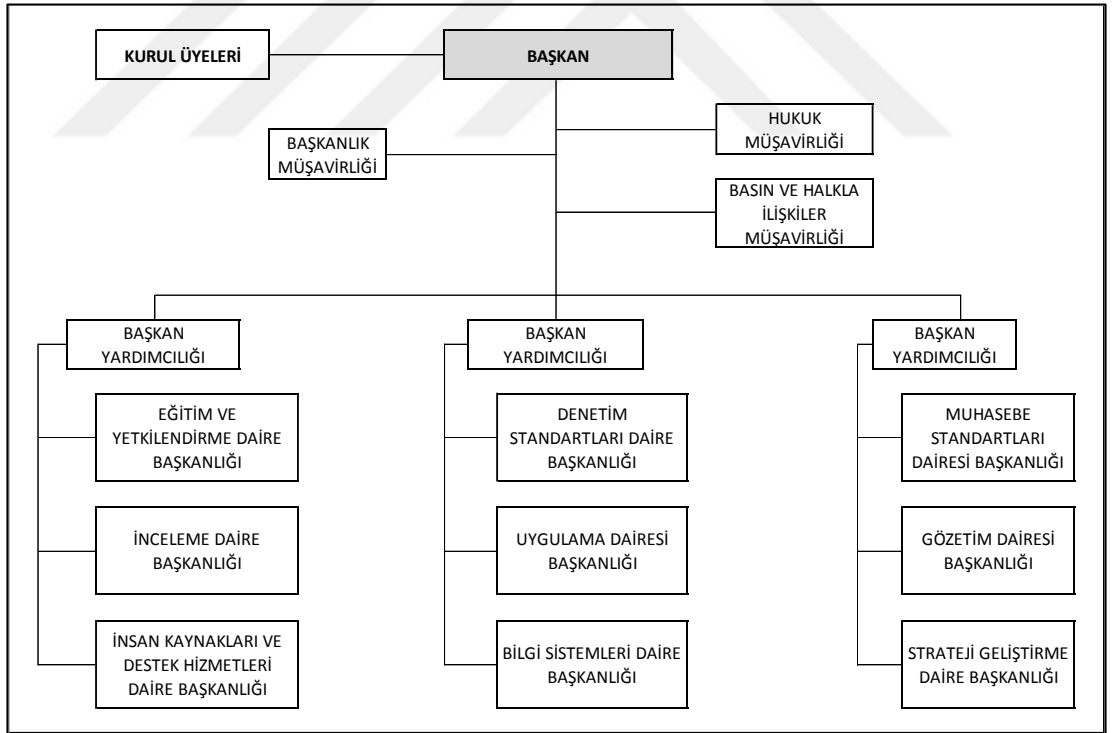
¹⁰² Rauf Karasu, “Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, **Amme İdaresi Dergisi**, Mart 2014 s. 101.

¹⁰³ Jale Sağlar, Derya Yüce, “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **Niğde Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Temmuz 2015 s.48.

Biri başkan ve biri ikinci başkan olmak üzere toplam dokuz üyeden oluşan kurul üyelerinin atanması Cumhurbaşkanlığı tarafından yapılır.¹⁰⁴

Kuruluş Kanun Hükmünde Kararnamesinde, hizmet birimlerinin yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu Kanun Hükmünde Kararnameye dayanılarak hazırlanan yönetmelikte de Kurumun hizmet birimleri, Standartlar Daire Başkanlıkları (iki adet), Gözetim ve Denetim Daire Başkanlıkları (üç adet), Eğitim ve Yetkilendirme Daire Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Bilgi Sistemleri Yönetimi Daire Başkanlığı, İnsan Kaynakları ve Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı olarak sayılmış, bunun yanında Hukuk Müşavirliğince de hukuk danışmanlığına ilişkin her türlü iş ve işlemler ile muhakemeler ile ilgili hizmetlerin yerine getirileceği belirtilmiştir.¹⁰⁵

Şekil 5: KGK'nın Teşkilat Yapısı



Kaynak: www.kgk.gov.tr

¹⁰⁴ 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname md. 4.

¹⁰⁵ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik, md. 5

2.4.3 Kurulun Çalışma Esasları

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu adı ile kurulan ülkemizdeki bağımsız denetim otoritesi kurum, kurul şeklinde çalışan ve biri başkan biri ikinci başkan olmak üzere dokuz üyeden oluşmaktadır. Kurumun temsili ve genel yönetimi en üst yöneticisi olan başkana aittir ve mevzuat gereği verilen diğer görevlerinin yanında kurul kararlarının yayımlanmasını veya tebliğini de başkan sağlar. Ayrıca başkan, yayımlanan veya tebliğ edilen bu kararların yerine getirilmesini ve uygulanmasını da izler. Başkanın görevden alınması veya görevde bulunmadığı diğer hallerde, başkanlığa ikinci başkan vekâlet eder.

Kurul toplantı gündemi başkan tarafından tespit edilen gerekli durumlarda yine başkan tarafından belirlenen gün ve saatte toplanır ve yönetimi de başkan tarafından yapılan bu toplantılar en az iki haftada bir defa gerçekleştirilir. Bu toplantılarda gündemdeki maddelere geçilmeden önce kurul üyeleri kurum iş ve işlemleri hakkında başkan tarafından bilgilendirilirler.

Başkan tarafından hazırlanan gündem toplantının en az bir gün öncesinde kurul üyelerine bildirilir. Herhangi bir üye tarafından gündemde olmayan bir madde görüşülmek istenirse bunun için öneride bulunulur ve bu maddenin görüşülmesi de kurul tarafından kabul ile olur. Şayet toplantıda gündemde olan bir madde görüşülemezse veya görüşmesi bitmemişse bir sonraki toplantının gündemine taşınır. Kurul tarafından yapılan bu toplantılar normalde kurum merkezinde yapılmasına karşın başkanın önerisi üzerine ve kurulun da kararıyla kurum merkezi haricinde de yapılabilmesi mümkündür. Gündemdeki sıralarına göre görüşülen konular hakkında alınacak kararlar için müzakere yapılır ve görüşmeler tamamlandıktan sonra gündem maddesi oylanır. Kurulun kararına dayanak olacak müzakereler gündeme alınması için başkanın onayına sunulur ve başkan tarafından uygun görülenleri gündeme alınır. Kurulca alınacak kararlar tutanağa geçirilir ve yazılan kararlar toplantıya katılan tüm kurul üyeleri tarafından imzalanır. Kararların gerekçeli olarak yazılması esas olmakla birlikte gerekçenin daha sonra da yazılması mümkündür. Bununla birlikte özel

kanunlarda belirtilen süreler haricinde, kararların toplantı tarihinden itibaren en geç otuz gün içinde gerekçeleri ve karşı oy gerekçeleri ve imzaları ile birlikte tamamlanması zorunluluğu bulunmaktadır.¹⁰⁶

Kurul tarafından alınan düzenleyici kararlar Resmi Gazete ile denetleyici nitelikteki kararlar ise uygun araçlar ile kamuoyuna duyurulur.

2.4.4 KGK'nın Görev ve Yetkileri

Çalışmanın önceki kısmında KGK'nın teşkilat yapısına yer verilmişti. Bu kısımda ise KGK'nın yetkileri ile teşkilat yapısı başlığı altında yer verilen başkanlık, kurul, ana ve yardımcı hizmet birimlerinin yaptıkları görevlere yer verilmiştir. Yine bu kısımda yer alan "sicil tutma görev ve yetkisi" başlığı altında, Türkiye'deki bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilere ilişkin sayısal bilgilere de yer verilmiştir.

2.4.4.1 Standart ve Politika Oluşturma ve Yayınlama Görev ve Yetkisi

Kurul, uluslararası standartlarla uyum sağlayan Türkiye Muhasebe Standartlarını ve Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak görev ve yetkisine sahiptir. Kurul, Türkiye Muhasebe Standartlarını oluştururken, finansal tabloların şeffaflığını, anlaşılabilirliğini, güvenilirliğini, karşılaştırılabilirliğini, tutarlılığını ve ihtiyaca uygunluğunu sağlamayı hedefler. Uluslararası standartlar ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını oluştururken de yine finansal tabloların, işletmelerin nakit akışları ve performansları ile finansal durumlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu,

¹⁰⁶(Çevirimiçi)http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Mevzuat/Kurulun_Calisma_UsulveEsaslar_2_4_2012.pdf, 10 Nisan 2019

güvenilirliğini, şeffaflığını, anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini sağlamayı hedefler.

Teşkilat yapısı başlığı altında şekil 5’ de yer verilen Denetim Standartları Daire Başkanlığı, çeşitli kurumlardan talep edilen katılımcılardan oluşan komisyonlardan faydalanarak bir adet Kalite Kontrol Standardı ile 37 adet bağımsız denetim standardını Kurul onayına sunmuştur. Standartlar Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Böylelikle, SPK tarafından daha önce yapılan düzenlemeler geçerliliğini yitirmiştir.¹⁰⁷

2.4.4.2 Onay Verme Görev ve Yetkisi

Kurulun, muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin ikincil düzenlemeleri yapmanın ve ihtiyaç duyulan kararları almanın yanında, kendi alanları ile ilgili düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında da onay verme yetkisi bulunmaktadır. Kurul ayrıca kurumun mali durum ve performansını gösteren raporları da onaylar.

2.4.4.3 Çalışma Esası Belirleme Görev ve Yetkisi

Bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını belirleme yetkisinin yanında KGK bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçilerin çalışma esaslarını belirleme konusunda da yetkili otoritedir.

Kurul, bu kuruluş şartları ile çalışma esaslarını belirlerken, denetim kuruluşlarının, denetlenen kuruluş veya işletmeden bağımsız olması hususunu göz önünde bulundurur. Bununla birlikte bağımsız denetim kuruluşlarıyla bağımsız denetçilerin yetkilendirilme şartlarını da bu şekilde belirler. Bağımsız denetim

¹⁰⁷Veysel Pekuz, Hüseyin Demirbaş, “Kamu Gözetimi Kurumu İle Bağımsız Denetimde Yeni Dönem”, **Muhasebe ve Denetim Dünyası** (e dergi), 18 Aralık 2017, s.4

görevini yapacak meslek mensuplarında hangi niteliklerin aranacağını belirlemek de yine KGK'nın yetki alanındadır.

2.4.4.4 Yetkilendirme, Askıya Alma ve İptal Etme Görev ve Yetkisi

Kurulun, kuruluş şartlarını taşıyan kuruluşlar ile bağımsız denetim yapacak kişileri yetkilendirme yetkisi bulunmaktadır. Bu kişileri yetkilendirerek listeler halinde ilan eder. Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşları nezdinde yapılan inceleme ve denetimler sonucunda aykırılık saptanırsa bunların faaliyet izinlerini iptal eder veya askıya alır.

Kurul, Eğitim ve Yetkilendirme Bilgi Giriş Sistemi'ni (EYBİS) oluşturmuştur. Böylelikle bağımsız denetçilik için gereken şartları tamamlayan kişiler bu sistemi kullanarak yetkilendirme başvurularını yapabilmektedirler.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde, bağımsız denetçi olarak yetkilendirilecek kişiler için gerekli şartlar sıralanmıştır. Bunlar ise;

- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak
- Türkiye'de yerleşik olmak,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir olmak,
- Lisans mezuniyeti (işletme, maliye, hukuk, iktisat, muhasebe, siyasal bilgiler, kamu yönetimi ile bankacılık alanlarında eğitim veren yüksekokul ve fakültelerden veya Yükseköğretim Kurulu tarafından denkliği onaylanmış olan yabancı yüksekokullardan) veya başka alanlardan lisans seviyesinde mezun olmakla birlikte sayılan bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma sahibi olmak,
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 15. maddesinde belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olmak,

- Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 16. maddesinde belirtilen denetçilik sınavında başarılı olmak,
- Olumsuz bir itibara sahip olmamak,
- Mesleğin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumu bulunmamak,
- Kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına mahkûm olmamak
- Affa uğranmış olsa bile anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı, devletin güvenliğine karşı, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, zimmet, irtikâp, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, ihaleye fesat karıştırma, hileli iflas, edimin ifasına fesat karıştırma, kaçakçılık veya suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçlarından mahkûmiyeti bulunmamak,
- Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde sayılan nedenlerden dolayı faaliyet izni iptal edilmemiş olmaktır.

2.4.4.5 Gözetim ve Denetim Görevi ve Yetkisi

Kurulun, bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının denetim çalışmalarını ve faaliyetlerini, yaptığı düzenlemeler ve yayımladığı standartlar ile uyumunu denetleme ve gözetleme yetki ve görevi bulunmaktadır.

Teşkilat yapısı başlığı altında Şekil 5’ de yer verilen Gözetim Daire Başkanlığı bünyesinde bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine yönelik çalışma yürütülmüştür. Bunun sonucunda bağımsız denetimin kapsamı Bakanlar Kurulu’na belirlenmiştir. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin müşterileriyle yaptıkları sözleşmelerin incelenerek bir kısım kriterler açısından analize tabi tutulması Gözetim Daire Başkanlığınca yapılmaktadır. Böylelikle "İnceleme Planı" hazırlanabilmektedir. Kalite Kontrol Standardı 1 kapsamında hazırlanan Bağımsız Denetim Kalite Güvence Sistemi İnceleme Raporu ve kontrol listeleri çalışmaları yine bahse konu daire başkanlığınca yapılmaktadır. Bunun yanında, SPK, BDDK ve EPDK

tarafından yapılan denetimlerin takipleri de yapılmaktadır.¹⁰⁸ Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK) denetimini yapan bağımsız denetim kuruluşları için hazırlanması zorunlu olan şeffaflık raporlarına ilişkin çalışmalar ile bu raporların hazırlanması, yayınlanması ve bildirim yükümlülüğünün kontrolü de Gözetim Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir.

2.4.4.6 Sicil Tutma Görev ve Yetkisi

Kurul, yetkilendirdiği bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarını, oluşturduğu resmi siciline kayıt etmektedir. Bu bağlamda, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının sicile kaydı için gereken bilgilerinin kaydı, kontrolü, takibi, güncel tutulması, güvenlik ve paylaşımı ile ilanına ilişkin işlemleri kapsayan “Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliği” 25 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu tebliğde, beyan, güncellik, alenilik, önemlilik ve gerçeğe uygunluk esaslarının sicilde hâkim olduğu belirtilmiştir.

30 Haziran 2018 tarihi itibarıyla bağımsız denetçi resmi siciline kayıtlı 17.812 tane bağımsız denetçinin, kurum tarafından yetkilendirilmesine karar verilmiştir. Gerekli harç ve ücretleri ödeyerek tescil başvurusunda bulunmayan, yani tescil ve ilan süreci devam eden 1.995 bağımsız denetçi aday bulunmaktadır. Bağımsız denetçilerden 3.030 adedi Yeminli Mali Müşavir, 14.782 si ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavirdir.¹⁰⁹

¹⁰⁸Pekuz ve Demirbaş, **a.g.e.**, s.5

¹⁰⁹ (Çevirimiçi) [http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6703/Tablo-1-Yetkilendirilen-ve-Tescil-Edilen-Denetçi-Sayısı-\(30.06.2018-itibarıyla\)](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6703/Tablo-1-Yetkilendirilen-ve-Tescil-Edilen-Denetçi-Sayısı-(30.06.2018-itibarıyla)) 22 Aralık 2018.

Tablo 2: Bağımsız Denetçi Resmi Siciline Kayıtlı Bağımsız Denetçi Sayıları

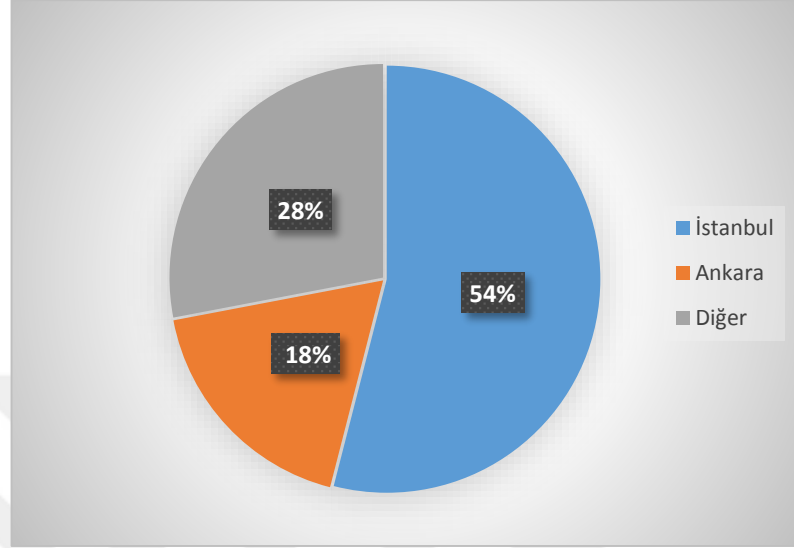
	Tescil Edilenler	Tescil Talebinde Bulunmayanlar	Yetkilendirilenlerin Toplamı
S.M.M.M	13.097	1.685	14.782
Y.M.M.	2.720	310	3.030
TOPLAM	15.817	1.995	17.812

Kaynak: www.kgk.gov.tr

Yine 2018 yılı Aralık ayı itibariyle yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşu sayısı da 271' dir. Bunlar, Adana (2), Ankara (48), Antalya (9), Bursa (14), Çanakkale (1), Denizli (1), Elazığ (1), Eskişehir (1), Gaziantep (11), İstanbul (146), İzmir (20), Kayseri (3), Kocaeli (1), Kütahya (1), Malatya (1), Manisa (1), Mersin (1) Sakarya (1), Samsun (3), Sivas (1), Tekirdağ (1), Şanlıurfa (2) ve Zonguldak (1) illerinde bulunmaktadır.¹¹⁰ Daha önceki bölümlerde belirtilen EYBİS veri tabanında sicil işlemleri yürütülmektedir.

¹¹⁰ (Çevirimiçi) <http://denkur.kgk.gov.tr/>, 22 Aralık 2018.

Şekil 6: KGK Tarafından Yetkilendirilen Bağımsız Denetim Kuruluşlarının İllere Göre Dağılımı



Kaynak: www.kgk.gov.tr

Şekil 6’ da açıkça görüleceği üzere 2018 yılı Aralık ayı itibariyle Türkiye’de KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının yarısından fazlası İstanbul’da ve yaklaşık % 18’ i ise Ankara’da bulunmaktadır. Kalan % 28 lik kısmının (77 adet) ise diğer illerde kurulu olduğu görülmektedir.

KGK tarafından kayıt altına alınan ve resmi sicile kayıtlı bağımsız denetçilerin illere göre dağılımı ise Tablo 3’ te sunulmuştur. Burada da İstanbul’un ağırlığı açık olarak görülmektedir.

Tablo 3: Bağımsız Denetçi Resmi Siciline Kayıtlı Bağımsız Denetçilerin İllere Göre Dağılımı

İL	DENETÇİ SAYISI
Adana	304
Adıyaman	43
Afyon	70
Ağrı	9
Aksaray	25
Amasya	18
Ankara	2.411
Antalya	534
Ardahan	5
Artvin	6
Aydın	105
Balıkesir	113
Bartın	13
Batman	25
Bilecik	23
Bingöl	12
Bitlis	7
Bolu	43
Burdur	24
Bursa	765
Çanakkale	59
Çankırı	12
Çorum	58
Denizli	175
Diyarbakır	92
Düzce	33
Edirne	61
Elazığ	36
Erzincan	20
Erzurum	57
Eskişehir	143
Gaziantep	297
Giresun	25
Gümüşhane	3
Hakkari	5
Hatay	162
Iğdır	10
Isparta	34
Mersin	209
İstanbul	6.552

İL	DENETÇİ SAYISI
İzmir	1.008
Kahramanmaraş	66
Karabük	28
Karaman	37
Kars	11
Kastamonu	19
Kayseri	268
Kırıkkale	15
Kırklareli	29
Kırşehir	19
Kilis	4
Kocaeli	196
Konya	356
Kütahya	67
Malatya	88
Manisa	91
Mardin	31
Muğla	187
Muş	4
Nevşehir	28
Niğde	18
Ordu	41
Osmaniye	36
Rize	22
Sakarya	128
Samsun	147
Siirt	2
Sinop	5
Sivas	65
Şanlıurfa	70
Şırnak	4
Tekirdağ	69
Tokat	20
Trabzon	106
Tunceli	1
Uşak	49
Van	38
Yalova	22
Yozgat	21
Zonguldak	44

Kaynak: www.kgk.gov.tr

2.4.4.7 Düzenleme Yapma, Karar Alma ve Öneri Sunma Görev ve Yetkisi

Kurulun, kurumun amaç ve hedeflerini, performans ölçütlerini, ana stratejisi ile hizmet ve kalite standartlarını belirleme, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturma, kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri ile ilgili önerilerde bulunma yetki ve görevi bulunmaktadır.

2.4.4.8 Uygulama ve Gelişmeleri İzleme, İşbirliği Yapma Görev ve Yetkisi¹¹¹

Kurul, kendi görev alanı ile ilgili uluslararası uygulamaları ve gelişmeleri izlemektedir. Kurul, görev alanı ile ilgili konularda yabancı ülkelerin yetkili birimleri ile, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, muhasebe ve denetim alanında çalışma yapan diğer uluslararası kuruluşlar ile işbirliği yapabilmektedir. Gerekirse zikredilen bu kurullara üye olabilir. Bunun yanında bunlar ile lisans veya telif anlaşmaları da yapabilmektedir.

Aynı zamanda Extensible Business Reporting Language (XBRL) Türkiye temsilcisi olan kurul, 2014 yılında IFIAR'a üye olmuştur. Kurul ayrıca International Accounting Standards Board (IASB) Gelişmekte Olan Ülkeler Grubu üyesidir.

Kurul, PCAOB tarafından denetimin gözetimi konusunda karşılaşılan güncel konuları irdelemek, farklı ülke katılımcılarının karşılıklı görüş alışverişinde bulunmalarını sağlamak, dünyadaki düzenleyici ve gözetim otoritelerinin temsilcilerini bir araya getirerek karşılıklı iş birliği geliştirmek ve etkin bir gözetim için fikir ve stratejileri paylaşmak amacıyla 18-20 Kasım 2013 tarihlerinde

¹¹¹ (Çevirimiçi) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KGK_Faaliyet_Raporu_2013.pdf, 12 Ocak 2018.

Washington D.C’de düzenlenen uluslararası düzenleyici otoriteler çalıştayına katılım sağlamıştır.

Kurul, 27-28 Haziran 2013 tarihlerinde Amsterdam’da düzenlenen ve finansal raporlama konusunda özel sektör katılımcıları, düzenleyici otoriteler ile IASB temsilcilerinin bir araya geldiği ve IASB tarafından hali hazırda yürütülen çalışmalar ile gelecekte yapılması planlanan projeler hakkında görüş alış verişinin yapıldığı konferansa da katılım sağlamıştır.

2.4.4.9 Diğer Görev ve Yetkileri

Kurulun, yukarıda sayılan görev ve yetkilerinin dışında da başka çeşitli görev ve yetkileri bulunmaktadır. Bunlar;

- Taşınmaz alım-satımı veya kiralanması,
- Kurum bütçesinin görüşülmesi ve karara bağlanması,
- Çalışma ve danışma komisyonu üyelerinin belirlenmesi,
- Mevzuat ile verilen diğer görevleri yapmaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDATLARI KURUMU'NUN BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİNLİĞİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde de öncelikli olarak araştırmanın amacı, kapsamı ve kısıtlarına yer verilmiştir. Araştırmanın yöntemi, veri toplama aracı, araştırmanın ana kütlesi ile kullanılan ölçeğin güvenilirliğine de yer verilerek araştırma verilerinin analizi yapılmıştır. Araştırma sorularının tespiti ile oluşturulan başlıklar altında da bu analiz sonucunda elde edilen bulgular ile erişilen sonuçlar ortaya konulmuştur.

3.1 Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, KGK'nın ülkemiz bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkisini ortaya koymaktır. Bu amaçla, sistemde denetleme görevini gerçekleştiren bağımsız denetçiler ile kamu açısından denetim raporlarından en fazla yararlanan kurumlardan biri olan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Vergi Denetim Kurulu üyeleri olan vergi müfettişlerinin görüşleri ortaya konulmuştur. Böylelikle belirlenen iki grup üzerinde görüş farkı bulunup bulunmadığı da incelenmiştir.

3.2 Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmada bağımsız denetim yapılan sektör olarak herhangi bir sınırlama yapılmamıştır. Yöneltilen sorular bakımından ise geri dönüşlerin daha fazla olması bakımından soru sayısında kısıta gidilerek nispeten daha önemli olduğu değerlendirilen konularda sorular yönetilmiştir. Bağımsız denetçiler üzerinde uygulama yapılırken tecrübe, unvan gibi nispeten önemlilik arz eden özellikler bilhassa dikkate alınmaya çalışılmış, buna rağmen ülkemizde anket tarzı araştırmalara gösterilen ilginin çok zayıf olmasından dolayı elektronik olarak birçok bağımsız denetim şirketine gönderilen ankete beklenen geri dönüş olmaması araştırmanın bir

kısıtı olmuştur. Yine vergi müfettişleri üzerinde uygulama yapılırken de belirli özellikler dikkate alınmaya çalışılmıştır. Tüm bunlara rağmen ulaşılabilen bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin araştırma kapsamında verdikleri yanıtlar KGK'nın bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkinliği konusunda bir fikir oluşturacaktır.

3.3 Araştırmanın Yöntemi ve Veri Toplama Aracı

Amaç ne olursa olsun, herhangi bir araştırma yapılacak ise bu araştırmaya kaynak olarak bilgi toplanması konusunda kullanılacak yöntemler de sınırlı olmaktadır. Bu yöntemler anket, karşılıklı görüşme, izleme gibi yöntemlerdir. Bu çalışmada da bu yöntemlerden anket uygulanmıştır. KGK'nın görev ve yetkileri dikkate alınarak araştırmanın amacı bakımından en etkili olabilecek soruların geliştirilmesine dikkat edilmiştir. Bu amaçla on beş soru hazırlanmıştır. Soruların hazırlanmasında çalışmamızın daha önceki bölümlerinde yer verilen kuramsal bilgiler de etkili olmuştur. Soruların cevaplanmasında ve değerlendirilmesinde ise beşli likert  l eği kullanılmıştır. Cevap seçenekleri 1 ve 5 arasında  l eklendirilmiş, 1=Kesinlikle Katılmıyorum; 2=Katılmıyorum; 3=Kararsızım; 4=Katılıyorum; 5=Kesinlikle Katılıyorum şeklinde değerlendirilmiştir.

3.4 Araştırmanın Ana Kütlesi

Araştırma soruları, bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri olmak üzere iki ayrı katılımcı grubuna yöneltilmiştir. Araştırmanın ana kütlesinin ilk ayağı ülkemiz bağımsız denetim sisteminde yer alan bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız denetçiler olup 30 Haziran 2018 tarihi itibarıyla bağımsız denetçi resmi siciline kayıtlı 17.812 bağımsız denetçi bulunmaktadır. Ana kütlenin ikinci ayağı ise Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu  yelerinden vergi müfettişleri olup bu grubun ana kütle büyüklüğü ise yaklaşık 8.000 kişidir. Bağımsız denetçilerden, çoğunluğu Ankara ve İstanbul illerinde bulunanlara doğrudan veya çalıştıkları denetim şirketi vasıtasıyla yaklaşık 550 tanesine ulaşılmış, bunlardan da 60' ı ankete katılım sağlamıştır. Yine ulaşılan yaklaşık 500 vergi müfettişinin de 65'i anketi cevaplamıştır.

3.5 Kullanılan Ölçeğin Güvenilirliği

Ölçeğin güvenilirliğinin test edilmesinde Cronbach – Alpha testi uygulanmıştır. Test sonuçlarına göre bağımsız denetçilere yöneltilen sorular için alfa değeri 0,88, vergi müfettişlerine yöneltilen sorular için alfa değeri ise 0,948 bulunmuştur. Yani her iki grup içinde yüksek derecede güvenilir sonuçlar söz konusu olmuştur.

3.6 Veri Analizi ve Sonuçlar

Bu bölümde, anket soruları yöneltilen bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin özelliklerine göre frekans dağılımları verilmiştir. Daha sonra ise katılımcıların, KGK'nın bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkinliği hakkındaki düşünceleri analiz edilmiştir.

3.6.1 Katılımcıların Özellikleri

Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerine cinsiyet, yaş, eğitim durumu, mezun oldukları bölüm, unvan ve mesleki tecrübeleri ile ilgili sorular ve ayrıca bağımsız denetçilere çalıştıkları denetim firmasının dört büyük denetim şirketi arasında olup olmadığı sorusu yöneltilmiştir. Sorulara verilen yanıtlara ilişkin veriler ise aşağıda sunulmuştur.

Tablo 4: Bağımsız Denetçi ve Vergi Müfettişlerinin Cinsiyetlerine Göre Frekans Dağılımı

	Bağımsız Denetçiler		Vergi Müfettişleri	
Cinsiyet	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
Erkek	49	81,7	60	92,3
Kadın	10	16,7	5	7,7
Cevapsız	1	1,6	0	0,0
Toplam	60	100,0	65	100,0

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin % 81,7' sinin, vergi müfettişlerinin ise % 92,3' ünün erkek, bağımsız denetçilerin % 16,7' sinin, vergi müfettişlerinin ise % 7,7' sinin kadın olduğu, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden bir tanesinin ise cinsiyetini belirtmediği görülmüştür.

Tablo 5: Bağımsız Denetçi ve Vergi Müfettişlerinin Yaşlarına Göre Frekans Dağılımı

Yaş	Bağımsız Denetçiler		Vergi Müfettişleri	
	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
21-30	0	0,0	13	20,0
31-40	8	13,3	46	70,8
41-50	17	28,3	6	9,2
51-60	17	28,3	0	0,0
61 ve Üzeri	18	30,0	0	0,0
Toplam	60	100,00	65	100,0

Araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin % 20' sinin 21-30 yaş aralığında, bağımsız denetçilerin % 13,3' ünün, vergi müfettişlerinin ise % 70,8' inin 31-40 yaş aralığında, bağımsız denetçilerin % 28,3' ünün, vergi müfettişlerinin % 9,2' sinin 41-50 yaş aralığında, bağımsız denetçilerin % 28,3' ünün 51-60 yaş aralığında, % 30' unun da 61 ve üzeri yaşta olduğu görülmüştür.

Tablo 6: Bağımsız Denetçi ve Vergi Müfettişlerinin Eğitim Durumlarına Göre Frekans Dağılımı

Eğitim Durumu	Bağımsız Denetçiler		Vergi Müfettişleri	
	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
Lisans	46	76,7	45	69,2
Lisansüstü	11	18,3	18	27,7
Doktora	3	5,0	1	1,5
Cevapsız	0	0,0	1	1,5
Toplam	60	100,0	65	100,0

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin % 76,7' sinin, vergi müfettişlerinin % 69,2' sinin lisans mezunu, bağımsız denetçilerin % 18,3' ünün, vergi müfettişlerinin % 27,7' sinin lisansüstü mezunu, bağımsız denetçilerin % 5' inin, vergi müfettişlerinin de % 1,5' inin doktora derecesine sahip olduğu görülmüştür.

Tablo 7: Bağımsız Denetçi ve Vergi Müfettişlerinin Mezun Oldukları Bölüme Göre Frekans Dağılımı

Mezun Olunan Bölüm	Bağımsız Denetçiler		Vergi Müfettişleri	
	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
İktisat	17	28,3	20	30,8
İşletme	35	58,3	14	21,5
Maliye	4	6,7	0	0,0
Kamu Yönetimi	2	3,3	10	15,4
Ekonometri	0	0,0	1	1,5
Çalışma Ekonomisi	0	0,0	3	4,6
Uluslararası İlişkiler	0	0,0	2	3,1
Diğer	2	3,3	15	23,1
Toplam	60	100,0	65	100,0

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin % 86,6' sının, vergi müfettişlerinin ise % 52,3' ünün iktisat ve işletme bölümlerinden mezun oldukları görülmüştür.

Tablo 8: Bağımsız Denetçi ve Vergi Müfettişlerinin Unvanına Göre Frekans Dağılımı

Bağımsız Denetçiler			Vergi Müfettişleri		
Unvanı	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)	Unvanı	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
Denetçi	22	36,7	Müfettiş Yardımcısı	29	44,6
Kıdemli Denetçi	5	8,3	Müfettiş	33	50,8
Sorumlu Ortak Başdenetçi	30	50,0	Başmüfettiş	3	4,6
Diğer	3	5,0	Diğer	0	0,0
Toplam	60	100,0	Toplam	65	100,0

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin % 36,7' sinin denetçi, % 8,3' ünün kıdemli denetçi, yüzde 50' sinin sorumlu ortak başdenetçi, vergi müfettişlerinin ise % 44,6' sının müfettiş yardımcısı, % 50,8' inin müfettiş ve % 4,6' sının da başmüfettiş unvanına sahip oldukları görülmüştür.

Tablo 9: Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Denetim Firmasına Göre Frekans Dağılımı

Çalıştığınız Firma	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
Dört Büyük	18	30,0
Diğer	40	66,7
Cevapsız	2	3,3
Toplam	60	100,0

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin % 30' unun dört büyük denetim firmasında, % 66,7' sinin ise diğer denetim firmalarından birinde çalıştığı, % 3,3' ünün ise bu soruya yanıt vermediği görülmüştür.

Tablo 10: Bağımsız Denetçi ve Vergi Müfettişlerinin Mesleki Tecrübelerine Göre Frekans Dağılımı

Mesleki Tecrübe	Bağımsız Denetçiler		Vergi Müfettişleri	
	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
1-5 Yıl	2	3,3	26	40,0
6-10 Yıl	6	10,0	21	32,3
11-15 Yıl	5	8,3	15	23,1
16-20 Yıl	10	16,7	1	1,5
21-25 Yıl	12	20,0	2	3,1
26 Yıl ve Üzeri	25	41,7	0	0,0
Toplam	60	100,0	65	100,0

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin % 3,3' ünün, vergi müfettişlerinin de % 40' ının mesleki tecrübelerinin 1-5 yıl, bağımsız denetçilerin % 10' unun, vergi müfettişlerinin de % 32,3' ünün mesleki tecrübelerinin 6-10 yıl, bağımsız denetçilerin % 8,3' ünün, vergi müfettişlerinin % 23,1' inin mesleki tecrübelerinin 11-15 yıl, bağımsız denetçilerin % 16,7' sinin, vergi müfettişlerinin % 1,5' unun mesleki tecrübelerinin 16-20 yıl, bağımsız denetçilerin % 20' sinin, vergi müfettişlerinin % 3,1' inin mesleki tecrübelerinin 21-25 yıl ve bağımsız denetçilerinin % 41,7' sinin mesleki tecrübesinin 26 yıl ve üzeri olduğu görülmüştür.

3.6.2 Verilerin Analizi

3.6.2.1 KGK'nın Bağımsız Denetim Standartlarının Uygulanması Üzerindeki Etkisi

Öncelikle bağımsız denetçilere ve vergi müfettişlerine KGK'nın bağımsız denetim standartlarının uygulanmasındaki etkinliğine yönelik önerme yöneltmiştir. Bu önermedeki amaç Türkiye'de bağımsız denetim standartlarını oluşturmada ve uygulamada yegâne yetki sahibi olan KGK'nın bu işlevini yerine getirmedeki etkinliğine ilişkin katılımcıların algı düzeyini belirlemektir. Bu çerçevede bağımsız

denetçiler ile vergi müfettişlerinden alınan cevaplara göre oluşan istatistiki veriler Tablo 11’ de sunulmuştur.

Tablo 11: KGK’ nın Bağımsız Denetim Standartlarının Uygulanması Üzerindeki Etkinliği Konusunda Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Meslek	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Sapma Ortalaması
Bağımsız Denetçi	60	3,68	1,000	,129
Vergi Müfettişi	65	2,78	1,205	,150

Tablo 11’ den de görüleceği gibi KGK’nın bağımsız denetim standartlarının uygulanmasındaki etkinliği konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişlerinin görüşleri olumsuz yöndedir. Bir diğer ifadeyle bağımsız denetçiler denetim standartlarının uygulanması konusunda KGK’nın etkin rol oynadığını düşünürken vergi müfettişlerinin görüşlerinin aynı yönde olmadığı anlaşılmaktadır.

Vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin, KGK’nın denetim standartlarını uygulamadaki etkinliği konusundaki algıları arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyini test etmek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Bunun için öncelikle hipotezimiz aşağıda gösterildiği şekilde oluşturulmuştur.

H_0 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın bağımsız denetim standartlarının uygulanmasındaki etkinliğine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H_1 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın bağımsız denetim standartlarının uygulanmasındaki etkinliğine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Oluşturulan hipotezde görüldüğü gibi ilk hipotezimiz bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın bağımsız denetim standartlarının uygulanmasındaki

etkinliğine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark olmadığı şeklindedir. Yapılan analiz sonucunda çıkan sonuçlar ise Tablo 12’ de gösterilmiştir.

Tablo 12: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK’nın Bağımsız Denetim Standartlarının Uygulanmasındaki Etkinliğine İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi

Varyansların Eşitliği	LEVENE’İN VARYANSLARIN EŞİTLİĞİ TESTİ		ORTALAMALARIN FARKSIZLIĞI TESTİ			
	F	Anlamlılık	t	Serbeslik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)	Ortalama Fark
Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	5,111	,026	4,516	123	,000	,899
Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			4,550	121,652	,000	,899

Levene’in varyansların eşitliği testi sonuçlarına göre varyansların eşit olmadığı saptanmıştır ($p < 0,05$). Varyansların eşit olmadığı varsayımı altında da araştırmaya katılanların KGK’nın bağımsız denetim standartlarının uygulanmasındaki etkinliğine ilişkin algılarının istatistiki olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilmiştir ($p < 0,05$). Bir diğer ifadeyle, % 95 güven aralığında katılımcıların algıları arasındaki fark anlamlıdır.

3.6.2.2 KGK’nın Bağımsız Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi

Bağımsız denetçilere ve vergi müfettişlerine yöneltilen bir diğer önermemiz KGK’nın bağımsız denetimin kalitesi üzerindeki etkinliğine yöneliktir. Bu önermeden amaçlanan ise KGK’nın Türkiye’deki bağımsız denetimin kalitesi üzerindeki etkisi konusunda katılımcıların algı düzeyini belirlemektir. Bu çerçevede bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinden alınan cevaplara ilişkin istatistiki veriler Tablo 13’ de gösterilmiştir.

Tablo 13: KGK’ nın Bağımsız Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi Konusunda Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Meslek	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Sapma Ortalaması
Bağımsız Denetçi	60	3,92	1,030	,133
Müfettiş	65	3,05	1,165	,144

Tablo 13’ den de görüleceği gibi KGK’nın bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi konusunda bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri olumlu görüş vermişlerdir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri bağımsız denetimin kalitesi üzerinde KGK’nın olumlu etkisi olduğunu düşünmektedirler.

KGK’ nın bağımsız denetimin kalitesi üzerindeki etkisi konusunda, bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin algıları arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyi aşağıda gösterilen hipotezler ile test edilmiştir.

H₀: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkinliğine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H₁: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkinliğine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin algıları arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyini test etmek için bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Yapılan analiz sonucunda çıkan sonuçlar ise Tablo 14’ de gösterilmiştir.

Tablo 14: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Bağımsız Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisine İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi

Varyansların Eşitliği	LEVENE'İN VARYANSLARIN EŞİTLİĞİ TESTİ		ORTALAMALARIN FARKSIZLIĞI TESTİ			
	F	Anlamlılık	t	Serbeslik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)	Ortalama Fark
Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	3,835	,052	4,411	123	,000	,871
Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			4,433	122,779	,000	,871

Levene'in varyansların eşitliği testi sonuçlarına göre varyansların eşit olduğu saptanmıştır ($p>0,05$). Varyansların eşit olduğu varsayımı altında da araştırmaya katılanların KGK'nın Türkiye'deki bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkinliğine ilişkin algılarının istatistiki olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilmiştir ($p<0,05$). Bir diğer ifadeyle, % 95 güven aralığında katılımcıların algıları arasındaki fark anlamlıdır.

3.6.2.3 KGK'nın Finansal Tablolardaki Hata ve Hile Risklerini Azaltıcı Etkisi

Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerine KGK'nın finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltma üzerindeki etkinliğine yönelik önerme yöneltilmiştir. Önermeden amaçlanan ise, KGK'nın finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltma konusunda etkili olup olmadığına ilişkin katılımcıların algı düzeyini belirlemektir. Bu çerçevede bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinden alınan cevaplara ilişkin istatistiki veriler Tablo 15' de gösterilmiştir.

Tablo 15: KGK'nın Finansal Tablolardaki Hata ve Hile Risklerini Azaltıcı Etkisi Olup Olmadığı Konusunda Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Meslek	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Sapma Ortalaması
Bağımsız Denetçi	60	3,60	1,077	,139
Müfettiş	65	2,91	,996	,123

Tablo 15’ den de görüleceği gibi KGK’nın finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltmada etkinliği konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişlerinin görüşleri olumsuz yöndedir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetçiler finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltma konusunda KGK’nın etkin rol oynadığını düşünürken vergi müfettişleri bu konudaki düşünceleri aksi yöndedir.

Vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin, finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltmada KGK’nın etkinliği konusundaki algıları arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyini test etmek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Bunun için oluşturulan hipotezlerimiz ise aşağıda gösterildiği şekilde belirlenmiştir.

H_0 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltmadaki etkinliğine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H_1 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltmadaki etkinliğine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Oluşturulan hipotezde görüldüğü gibi ilk hipotezimiz bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltmadaki etkinliğine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark olmadığı şeklindedir. Yapılan analiz sonucunda çıkan sonuçlar ise Tablo 16’ da gösterilmiştir.

Tablo 16: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Finansal Tablolardaki Hata ve Hile Risklerini Azaltıcı Etkisi Bulunduğuna İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi

Varyansların Eşitliği	LEVENE'İN VARYANSLARIN EŞİTLİĞİ TESTİ		ORTALAMALARIN FARKSIZLIĞI TESTİ			
	F	Anlamlılık	t	Serbeslik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)	Ortalama Fark
Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	,055	,815	3,735	123	,000	,692
Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			3,723	119,985	,000	,692

Levene'in varyansların eşitliği testi sonuçlarına göre varyansların eşit olduğu saptanmıştır. ($p>0,05$). Varyansların eşit olduğu varsayımı altında da araştırmaya katılanların KGK'nın finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltma üzerindeki etkinliğine ilişkin algılarının istatistiki olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilmiştir ($p<0,05$). Bir başka ifadeyle, %95 güven aralığında katılımcıların algıları arasındaki fark anlamlıdır.

3.6.2.4 KGK'nın Denetim ve Denetçinin Bağımsızlığını Koruma

Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerine KGK'nın denetim ile denetçilerin bağımsızlığını korumadaki etkinliğine yönelik önerme yöneltilmiştir. Bu önermedeki amaç ise KGK'nın denetim ve denetçilerin bağımsızlığının korunmasındaki etkisi üzerinde katılımcıların algı düzeyini belirlemektir. Bu çerçevede bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinden alınan cevaplara ilişkin istatistiki veriler Tablo 17' de gösterilmiştir.

Tablo 17: KGK'nın Denetim ve Denetçinin Bağımsızlığını Koruması Konusunda Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Meslek	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Sapma Ortalaması
Bağımsız Denetçi	60	3,72	,958	,124
Müfettiş	65	2,89	1,134	,141

Tablo 17’ den de görüleceği gibi KGK’nın denetim ve denetçilerin bağımsızlığının korunmasındaki etkinliği konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişlerinin görüşü olumsuz yöndedir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetçiler denetim ve denetçilerin bağımsızlığının korunması konusunda KGK’nın etkin rol oynadığını düşünürken vergi müfettişlerinin bu konudaki görüşlerinin aksi yönde olduğu görülmüştür.

Vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin, KGK’nın denetim ve denetçilerin bağımsızlığının korunmasındaki etkinliği konusundaki algıları arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyini test etmek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Bunun için oluşturulan hipotezlerimiz ise aşağıda gösterildiği şekilde belirlenmiştir.

H_0 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın denetim ve denetçilerin bağımsızlığını korumadaki etkinliğine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H_1 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin KGK’nın denetim ve denetçilerin bağımsızlığını korumadaki etkinliğine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Oluşturulan hipotezde görüldüğü üzere ilk hipotezimiz bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın denetim ve denetçilerin bağımsızlığını korumadaki etkinliğine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark olmadığı şeklindedir. Yapılan analiz sonucunda çıkan sonuçlar ise Tablo 18’ de gösterilmiştir.

Tablo 18: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Denetim ve Denetçinin Bağımsızlığının Korunmasındaki Etkisine İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi

Varyansların Eşitliği	LEVENE'İN VARYANSLARIN EŞİTLİĞİ TESTİ		ORTALAMALARIN FARKSIZLIĞI TESTİ			
	F	Anlamlılık	t	Serbeslik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)	Ortalama Fark
Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	2,104	,149	4,372	123	,000	,824
Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			4,402	122,082	,000	,824

Levene'in varyansların eşitliği testi sonuçlarına göre varyansların eşit olduğu saptanmıştır ($p>0,05$). Varyansların eşit olduğu varsayımı altında da araştırmaya katılanların KGK'nın denetim ve denetçilerin bağımsızlığını korumadaki etkinliğine ilişkin algılarının istatistiki olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilmiştir ($p<0,05$). Bir başka ifadeyle, % 95 güven aralığında katılımcıların algıları arasındaki fark anlamlıdır.

3.6.2.5 KGK'nın Yaptığı/Yaptırdığı Sınavların Meslek İçin Gerekliliği

KGK'nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekli olup olmadığı hakkında görüşlerini öğrenmek ve buna ilişkin algı düzeylerini belirlemek amacıyla bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerine bir önerme yöneltilerek bu önermeye ne kadar katıldıkları öğrenilmeye çalışılmıştır. Katılımcıların algı düzeyini de belirlemek için bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinden alınan cevaplara ilişkin istatistiki veriler Tablo 19' da gösterilmiştir.

Tablo 19: KGK’ nın, Yaptığı/Yaptırdığı Sınavların Bağımsız Denetçilik Mesleği İçin Gerekli Olup Olmadığı Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Meslek	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Sapma Ortalaması
Bağımsız Denetçi	60	3,95	,811	,105
Müfettiş	65	3,43	1,060	,132

Tablo 19’ dan da görüleceği gibi KGK’nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekliliği konusunda bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri olumlu görüş vermişlerdir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri KGK’nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekli olduğunu düşünmektedirler.

Vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin, KGK’nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekliliği konusundaki algıları arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyini test etmek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Bunun için öncelikle hipotezimiz aşağıda gösterildiği şekilde oluşturulmuştur.

H_0 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekliliğine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H_1 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekliliğine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Oluşturulan hipotezde görüldüğü gibi ilk hipotezimiz bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekliliğine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark olmadığı şeklindedir. Yapılan analiz sonucunda çıkan sonuçlar ise Tablo 20’ de gösterilmiştir.

Tablo 20: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Yaptığı veya Yaptırdığı Sınavların Bağımsız Denetçilik Mesleği için Gerekliliğine İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi

	LEVENE'İN VARYANSLARIN EŞİTLİĞİ TESTİ		ORTALAMALARIN FARKSIZLIĞI TESTİ			
	F	Anlamlılık	t	Serbeslik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)	Ortalama Fark
Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	15,962	,000	3,056	123	,003	,519
Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			3,088	119,013	,003	,519

Levene'in varyansların eşitliği testi sonuçlarına göre varyansların eşit olmadığı saptanmıştır ($p < 0,05$). Bu varsayım altında da araştırmaya katılanların KGK'nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekliliğine ilişkin algılarının istatistiki olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilmiştir ($p < 0,05$). Bir diğer ifadeyle, % 95 güven aralığında katılımcıların algıları arasındaki fark anlamlıdır.

3.6.2.6 KGK'nın Yaptığı/Yaptırdığı Sınavların Gerekli Bilgileri Ölçtüğü

KGK'nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekli bilgileri ölçüp ölçmediği hakkındaki görüşlerini öğrenmek ve buna ilişkin algı düzeylerini belirlemek amacıyla bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerine bir önerme yöneltilmiştir. Katılımcıların algı düzeyi belirlemek için bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinden alınan cevaplara ilişkin istatistiki verilerse Tablo 21' de gösterilmiştir.

Tablo 21: KGK' nın Yaptığı/Yaptırdığı Sınavların Bağımsız Denetçilik Mesleği için Gerekli Bilgileri Ölçüp Ölçmediği Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Meslek	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Sapma Ortalaması
Bağımsız Denetçi	59	3,76	,652	,085
Müfettiş	65	3,11	,886	,110

Tablo 21' den de görüleceği gibi KGK'nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekli bilgileri ölçtüğü konusunda bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri olumlu görüş vermişlerdir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri KGK'nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekli bilgileri ölçtüğünü düşünmektedirler.

Vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin, KGK'nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekli bilgileri ölçtüğü konusundaki algıları arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyini test etmek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Bunun için öncelikle hipotezimiz aşağıda gösterildiği şekilde oluşturulmuştur.

H_0 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekli bilgileri ölçtüğüne ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H_1 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekli bilgileri ölçtüğüne ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Oluşturulan hipotezde görüldüğü gibi ilk hipotezimiz bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekli bilgileri ölçtüğüne ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark olmadığı şeklindedir. Yapılan analiz sonucunda çıkan sonuçlar ise Tablo 22' de gösterilmiştir.

Tablo 22: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Yaptığı veya Yaptırdığı Sınavların Bağımsız Denetçilik Mesleği İçin Gerekli Bilgileri Ölçtüğüne İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi

Varyansların Eşitliği	LEVENE'İN VARYANSLARIN EŞİTLİĞİ TESTİ		ORTALAMALARIN FARKSIZLIĞI TESTİ			
	F	Anlamlılık	t	Serbeslik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)	Ortalama Fark
Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	4,355	,039	4,648	122	,000	,655
Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			4,716	117,155	,000	,655

Levene'in varyansların eşitliği testi sonuçlarına göre varyansların eşit olmadığı saptanmıştır ($p < 0,05$). Varyansların eşit olmadığı varsayımı altında da araştırmaya katılanların KGK'nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekli bilgileri ölçtüğüne ilişkin algılarının istatistiki olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilmiştir ($p < 0,05$). Bir diğer ifadeyle, % 95 güven aralığında katılımcıların algıları arasındaki fark anlamlıdır.

3.6.2.7 KGK'nın Mevcut Bağımsız Denetçilerin Eğitim Seviyelerinin Artırılması İçin Gerekli Tedbirleri Alıp Almadığı

Bağımsız denetçilere ve vergi müfettişlerine, KGK'nın mevcut denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri alıp almadığına yönelik önerme yöneltilmiştir. Önermeden amaçlanan KGK'nın Türkiye'deki mevcut bağımsız denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri alıp almadığı konusunda, katılımcıların algı düzeyini belirlemektir. Bu çerçevede bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinden alınan cevaplara ilişkin istatistiki veriler Tablo 23' de gösterilmiştir.

Tablo 23: KGK’ nın, Mevcut Bağımsız Denetçilerin Eğitim Seviyelerinin Artırılması İçin Gerekli Tedbirleri Alıp Almadığı Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Meslek	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Sapma Ortalaması
Bağımsız Denetçi	59	3,47	,774	,101
Müfettiş	65	2,85	1,107	,137

Tablo 23’ den de görüleceği gibi KGK’nın bağımsız denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri alıp almadığı konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişlerinin görüşleri olumsuz yöndedir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler KGK’nın bağımsız denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri aldığını düşünürken vergi müfettişlerinin düşüncelerinin aynı yönde olmadıkları görülmektedir.

Vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin, KGK’nın bağımsız denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri alıp almadığı konusundaki algıları arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyini test etmek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Bunun için öncelikle hipotezimiz aşağıda gösterildiği şekilde oluşturulmuştur.

H_0 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın, mevcut bağımsız denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri aldığına ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H_1 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın, mevcut bağımsız denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri aldığına ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Oluşturulan hipotezde görüldüğü gibi ilk hipotezimiz bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın, bağımsız denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri aldığına ilişkin görüşleri arasında fark olmadığı şeklindedir. Yapılan analiz sonucunda çıkan sonuçlar ise Tablo 24’ de gösterilmiştir.

Tablo 24: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Mevcut Bağımsız Denetçilerin Eğitim Seviyelerinin Artırılması İçin Gerekli Tedbirleri Aldığına İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi

Varyansların Eşitliği	LEVENE'İN VARYANSLARIN EŞİTLİĞİ TESTİ		ORTALAMALARIN FARKSIZLIĞI TESTİ			
	F	Anlamlılık	t	Serbeslik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)	Ortalama Fark
Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	3,318	,071	3,629	122	,000	,628
Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			3,690	114,733	,000	,628

Levene'in varyansların eşitliği testi sonuçlarına göre varyansların eşit olduğu saptanmıştır ($p>0,05$). Varyansların eşit olduğu varsayımı altında da araştırmaya katılanların KGK'nın bağımsız denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri alıp almadığına ilişkin algılarının istatistiki olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilmiştir ($p<0,05$). Bir diğer ifadeyle, % 95 güven aralığında katılımcıların algıları arasındaki fark anlamlıdır.

3.6.2.8 KGK'nın Denetim Mesleğindeki Global Gelişmeleri Takibi

Bağımsız denetçilere ve vergi müfettişlerine KGK'nın denetim mesleği ile ilgili global gelişmeleri takibine yönelik önerme yöneltilmiştir. Önermeden amaçlanan KGK'nın denetim mesleğindeki global gelişmeleri takip edip etmediği konusunda katılımcıların algı düzeyini belirlemektir. Bu çerçevede bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinden alınan cevaplara ilişkin istatistiki veriler Tablo 25' de gösterilmiştir.

Tablo 25: KGK'nın Denetim Mesleğindeki Global Gelişmeleri Takip Edip Etmediği Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Meslek	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Sapma Ortalaması
Bağımsız Denetçi	60	3,90	,817	,105
Müfettiş	65	3,02	1,023	,127

Tablo 25’ den de görüleceği gibi KGK’nın global gelişmeleri takibi konusunda bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri olumlu görüş vermişlerdir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri KGK’nın global gelişmeleri takip ettiğini düşünmektedirler.

Vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin, KGK’nın denetim mesleği ile ilgili global gelişmeleri takibi konusundaki algıları arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyini test etmek amacıyla da bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Bunun için öncelikle hipotezimiz aşağıda gösterildiği şekilde oluşturulmuştur.

H₀: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın denetim mesleği ile ilgili global gelişmeleri takibine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H₁: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın denetim mesleği ile ilgili global gelişmeleri takibine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Oluşturulan hipotezde görüldüğü gibi ilk hipotezimiz bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın denetim mesleği ile ilgili global gelişmeleri takibine ilişkin görüşleri arasında fark olmadığı şeklindedir. Yapılan analiz sonucunda çıkan sonuçlar ise Tablo 26’ da gösterilmiştir.

Tablo 26: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK’nın Denetim Mesleği ile İlgili Global Gelişmeleri Takibine İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi

Varyansların Eşitliği	LEVENE’İN VARYANSLARIN EŞİTLİĞİ TESTİ		ORTALAMALARIN FARKSIZLIĞI TESTİ			
	F	Anlamlılık	t	Serbeslik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)	Ortalama Fark
Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	1,107	,295	5,313	123	,000	,885
Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			5,361	120,567	,000	,885

Levene'in varyansların eşitliği testi sonuçlarına göre varyansların eşit olduğu saptanmıştır ($p>0,05$). Varyansların eşit olduğu varsayımı altında da araştırmaya katılanların KGK'nın denetim mesleği ile ilgili global gelişmeleri takibine ilişkin algılarının istatistiki olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilmiştir ($p<0,05$). Bir diğer ifadeyle, % 95 güven aralığında katılımcıların algıları arasındaki fark anlamlıdır.

3.6.2.9 KGK'nın Denetim Mesleğinin Sorunlarına Karşı Duyarlılığı

Bağımsız denetçiler ve vergi müfettişlerine KGK'nın bağımsız denetçilik mesleği ile ilgili sorunlarına karşı duyarlılığına ilişkin önerme yöneltilmiştir. Burada da amaçlanan bağımsız denetçilik mesleği ile ilgili sorunlara KGK'nın duyarlılığı konusunda katılımcıların algı düzeyini belirlemektir. Bu çerçevede bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinden alınan cevaplara ilişkin istatistiki veriler Tablo 27' de gösterilmiştir.

Tablo 27: KGK' nın Denetim Mesleğindeki Sorunlara Karşı Duyarlı Olup Olmadığı Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Meslek	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Sapma Ortalaması
Bağımsız Denetçi	60	3,42	,787	,102
Müfettiş	65	2,74	1,122	,139

Tablo 27' den de görüleceği gibi KGK'nın bağımsız denetçilik mesleği ile ilgili sorunlara karşı duyarlılığı konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişlerinin görüşü olumsuzdur. Başka bir şekilde açıklanacak olursa, bağımsız denetçiler KGK'nın denetim mesleği ile ilgili sorunlara duyarlı olduğunu düşünürken, vergi müfettişlerinin düşüncesi aksi yöndedir.

Vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin, KGK'nın bağımsız denetçilik mesleği ile ilgili sorunlara duyarlılığı konusundaki algıları arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyini test etmek amacıyla bağımsız örneklem t testi

uygulanmıştır. Bunun için öncelikle hipotezimiz aşağıda gösterildiği şekilde oluşturulmuştur.

H_0 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın bağımsız denetim mesleği ile ilgili sorunlara duyarlılığına ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H_1 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın bağımsız denetim mesleği ile ilgili sorunlara duyarlılığına ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Oluşturulan hipotezde görüldüğü gibi ilk hipotezimiz bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın bağımsız denetim mesleği ile ilgili sorunlara duyarlılığına ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark olmadığı şeklindedir. Yapılan analiz sonucunda çıkan sonuçlar ise Tablo 28' de gösterilmiştir.

Tablo 28: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Bağımsız Denetim Mesleği ile İlgili Sorunlara Duyarlılığına İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi

Varyansların Eşitliği	LEVENE'İN VARYANSLARIN EŞİTLİĞİ TESTİ		ORTALAMALARIN FARKSIZLIĞI TESTİ			
	F	Anlamlılık	t	Serbeslik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)	Ortalama Fark
Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	8,759	,004	3,882	123	,000	,678
Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			3,935	115,009	,000	,678

Levene'in varyansların eşitliği testi sonuçlarına göre varyansların eşit olmadığı öğrenilmiştir ($p < 0,05$). Varyansların eşit olmadığı varsayımı altında da araştırmaya katılanların KGK'nın bağımsız denetim mesleği ile ilgili sorunlara duyarlılığına ilişkin algılarının istatistiki olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilmiştir ($p < 0,05$). Bir diğer ifadeyle, % 95 güven aralığında katılımcıların algıları arasındaki fark anlamlıdır.

3.6.2.10 KGK'nın Bağımsız Denetimde Serbest Rekabet Ortamı Oluşturması

Bağımsız denetçilere ve vergi müfettişlerine KGK'nın bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturup oluşturmadığına yönelik önerme yöneltmiştir. Önermeden amaçlanan KGK'nın bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturup oluşturmadığı konusunda katılımcıların algı düzeylerini belirlemektir. Bu çerçevede bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinden alınan cevaplara ilişkin istatistiki veriler Tablo 29' da gösterilmiştir.

Tablo 29: KGK' nın, Bağımsız Denetimde Serbest Rekabet Ortamı Oluşturup Oluşturmadığı Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Meslek	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Sapma Ortalaması
Bağımsız Denetçi	60	3,13	1,295	,167
Müfettiş	64	2,75	1,054	,132

Tablo 29' dan da görüleceği gibi KGK'nın bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturduğu konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş bildirmişken vergi müfettişlerinin görüşleri olumsuz yöndedir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler KGK'nın bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturduğunu düşünürken vergi müfettişleri bu şekilde düşünmemektedirler.

Vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin, KGK'nın bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturup oluşturmadığı konusundaki algıları arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyini test etmek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Bunun için öncelikle hipotezimiz aşağıda gösterildiği şekilde oluşturulmuştur.

H_0 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturduğuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H₁: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturduğuna ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Oluşturulan hipotezde görüldüğü gibi ilk hipotezimiz bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturduğuna ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark olmadığı şeklindedir. Yapılan analiz sonucunda çıkan sonuçlar ise Tablo 30' da gösterilmiştir.

Tablo 30: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Bağımsız Denetimde Serbest Rekabet Ortamı Oluşturduğuna İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi

Varyansların Eşitliği	LEVENE'İN VARYANSLARIN EŞİTLİĞİ TESTİ		ORTALAMALARIN FARKSIZLIĞI TESTİ			
	F	Anlamlılık	t	Serbeslik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)	Ortalama Fark
Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	2,028	,157	1,813	122	,072	,383
Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			1,801	113,905	,074	,383

Levene'in varyansların eşitliği testi sonuçlarına göre varyansların eşit olduğu saptanmıştır ($p>0,05$). Varyansların eşit olduğu varsayımı altında da araştırmaya katılanların KGK'nın, bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturduğuna ilişkin algılarının istatistiki olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre H_0 hipotezi kabul edilmiştir ($p>0,05$). Bir diğer ifadeyle, % 95 güven aralığında katılımcıların algıları arasında fark bulunmamaktadır.

3.6.2.11 KGK'nın Bağımsız Denetçilerin Titiz ve Özenli Çalışmasını Sağlaması

KGK'nın bağımsız denetçilerin daha titiz ve özenli çalışmasını sağlayıp sağlamadığına ilişkin bağımsız denetçilere ve vergi müfettişlerine bir önerme yöneltilmiştir. Önermeden amaçlanan KGK'nın, bağımsız denetçilerin daha titiz ve

özenli çalışmasını sağlayıp sağlamadığına ilişkin olarak katılımcıların algı düzeyini belirlemektir. Bu çerçevede bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinden alınan cevaplara ilişkin istatistiki veriler Tablo 31’ de gösterilmiştir.

Tablo 31: KGK’ nın, Bağımsız Denetçilerin Daha Titiz ve Özenli Çalışmasını Sağlayıp Sağlamadığı Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Meslek	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Sapma Ortalaması
Bağımsız Denetçi	60	3,87	,947	,122
Müfettiş	65	2,94	1,102	,137

Tablo 31’ den de görüleceği gibi KGK’nın bağımsız denetçilerin daha titiz ve özenli çalışmasını sağladığı konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişleri olumsuz görüş bildirmişlerdir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler KGK’nın titizlik ve özen sağlamada olumlu etkisi olduğunu düşünürken vergi müfettişleri bu konuda aksi düşünce belirtmişlerdir.

Vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin, KGK’nın Türkiye’deki bağımsız denetçilerin daha titiz ve özenli çalışmalarını sağladığı konusundaki algıları arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyini test etmek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Bunun için öncelikle hipotezimiz aşağıda gösterildiği şekilde oluşturulmuştur.

H_0 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın bağımsız denetçilerin daha titiz ve özenli çalışmalarını sağladığına ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H_1 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın bağımsız denetçilerin daha titiz ve özenli çalışmalarını sağladığına ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Oluşturulan hipotezde görüldüğü gibi ilk hipotezimiz bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın bağımsız denetçilerin daha titiz ve özenli çalışmalarını sağladığına ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark olmadığı şeklindedir. Yapılan analiz sonucunda çıkan sonuçlar ise Tablo 32' de gösterilmiştir.

Tablo 32: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Bağımsız Denetçilerin Daha Titiz ve Özenli Çalışmasını Sağladığına İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi

Varyansların Eşitliği	LEVENE'İN VARYANSLARIN EŞİTLİĞİ TESTİ		ORTALAMALARIN FARKSIZLIĞI TESTİ			
	F	Anlamlılık	t	Serbeslik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)	Ortalama Fark
Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	4,319	,040	5,030	123	,000	,928
Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			5,060	122,392	,000	,928

Levene'in varyansların eşitliği testi sonuçlarına göre varyansların eşit olmadığı saptanmıştır ($p < 0,05$). Bu varsayım altında da araştırmaya katılanların KGK'nın Türkiye'deki bağımsız denetçilerin daha titiz ve özenli çalışmasını sağladığına ilişkin algılarının istatistiki olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilmiştir ($p < 0,05$). Bir diğer ifadeyle, % 95 güven aralığında katılımcıların algıları arasındaki fark anlamlıdır.

3.6.2.12 KGK'nın Denetim Firmaları ile Denetçilerin Gözetimi Üzerindeki Etkinliği

Bağımsız denetçilere ve vergi müfettişlerine, denetim firmaları ile denetçilerin gözetiminin KGK tarafından etkili bir şekilde yapılıp yapılmadığına ilişkin bir önerme yöneltilmiştir. Önermeden amaçlanan, denetim firmaları ile denetçilerin gözetiminin KGK tarafından etkili bir şekilde yapılıp yapılmadığı konusunda katılımcıların algı düzeyini belirlemektir. Bu çerçevede bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinden alınan cevaplara ilişkin istatistiki veriler Tablo 33' de gösterilmiştir.

Tablo 33: KGK’ nın, Denetim Firmaları İle Denetçilerin Gözetiminin Etkili Bir Şekilde Yapılıp Yapılmadığı Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Meslek	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Sapma Ortalaması
Bağımsız Denetçi	60	3,90	,752	,097
Müfettiş	65	2,65	,975	,121

Tablo 33’ den de görüleceği gibi denetim firmaları ile denetçilerin gözetiminin KGK tarafından etkili bir şekilde yapıldığı konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişlerinin görüşü olumsuzdur. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler KGK’nın bağımsız denetim firmaları ile bağımsız denetçilerin gözetimini etkili bir şekilde yaptığını düşünürken, vergi müfettişleri bu konuda aynı düşünceye sahip değildir.

Vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin, denetim firmaları ile denetçilerin gözetiminin KGK tarafından etkili bir şekilde yapılip yapılmadığı konusundaki algıları arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyini test etmek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Bunun için öncelikle hipotezimiz aşağıda gösterildiği şekilde oluşturulmuştur.

H_0 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, denetim firmaları ile denetçilerin gözetiminin KGK tarafından etkili bir şekilde yapıldığı konusundaki görüşleri arasında fark yoktur.

H_1 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, denetim firmaları ile denetçilerin gözetiminin KGK tarafından etkili bir şekilde yapıldığı konusundaki görüşleri arasında fark vardır.

Oluşturulan hipotezde görüldüğü gibi ilk hipotezimiz bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, denetim firmaları ile denetçilerin gözetiminin KGK tarafından etkili bir şekilde yapıldığı konusundaki görüşleri arasında anlamlı bir fark olmadığı şeklindedir. Yapılan analiz sonucunda çıkan sonuçlar ise Tablo 34’ de gösterilmiştir.

Tablo 34: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Bağımsız Denetim Firmaları ile Bağımsız Denetçilerin Gözetimini Etkin Bir Şekilde Yaptığına İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi

Varyansların Eşitliği	LEvene'İN VARYANSLARIN EŞİTLİĞİ TESTİ		ORTALAMALARIN FARKSIZLIĞI TESTİ			
	F	Anlamlılık	t	Serbeslik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)	Ortalama Fark
Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	8,494	,004	8,000	123	,000	1,254
Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			8,083	119,330	,000	1,254

Levene'in varyansların eşitliği testi sonuçlarına göre varyansların eşit olmadığı saptanmıştır ($p < 0,05$). Varyansların eşit olmadığı varsayımı altında da araştırmaya katılanların KGK'nın Türkiye'deki bağımsız denetim firmaları ile bağımsız denetçilerin gözetiminin KGK tarafından etkili bir şekilde yapıldığına ilişkin algılarının istatistiki olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilmiştir ($p < 0,05$). Bir diğer ifadeyle, % 95 güven aralığında katılımcıların algıları arasındaki fark anlamlıdır.

3.6.2.13 KGK Tarafından Düzenlenen İdari Yaptırımların Yeterliliği

Bağımsız denetçiler ve vergi müfettişlerine KGK tarafından düzenlenen idari yaptırımların yeterli olup olmadığına yönelik önerme yöneltilmiştir. Önermeden amaçlanan KGK'nın düzenlediği yaptırımların yeterli olup olmadığı konusunda katılımcıların algı düzeyini belirlemektir. Bu çerçevede bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinden alınan cevaplara ilişkin istatistiki veriler Tablo 35' de gösterilmiştir.

Tablo 35: KGK Tarafından Düzenlenen İdari Yaptırımların Yeterli Olup Olmadığı Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Meslek	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Sapma Ortalaması
Bağımsız Denetçi	60	3,63	,863	,111
Müfettiş	64	2,56	,924	,115

Tablo 35’ den de görüleceği gibi KGK’nın uyguladığı idari yaptırımların yeterli olduğu konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişleri olumsuz görüş bildirmişlerdir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler KGK’nın düzenlediği idari yaptırımların yeterli olduğunu düşünürken vergi müfettişlerinin bu konuda aynı fikirde olmadıkları görülmektedir. Vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin, KGK’nın düzenlediği idari yaptırımların yeterliliği konusundaki algıları arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyini test etmek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Bunun için öncelikle hipotezimiz aşağıda gösterildiği şekilde oluşturulmuştur.

H₀: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın düzenlediği idari yaptırımların yeterliliğine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H₁: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın düzenlediği idari yaptırımların yeterliliğine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Oluşturulan hipotezde görüldüğü gibi ilk hipotezimiz bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK’nın düzenlediği idari yaptırımların yeterliliğine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark olmadığı şeklindedir. Yapılan analiz sonucunda çıkan sonuçlar ise Tablo 36’ da gösterilmiştir.

Tablo 36: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK’nın Düzenlediği İdari Yaptırımların Yeterliliğine İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi

Varyansların Eşitliği	LEVENE’İN VARYANSLARIN EŞİTLİĞİ TESTİ		ORTALAMALARIN FARKSIZLIĞI TESTİ			
	F	Anlamlılık	t	Serbeslik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)	Ortalama Fark
Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	,149	,700	6,660	122	,000	1,071
Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			6,674	121,999	,000	1,071

Levene'in varyansların eşitliği testi sonuçlarına göre varyansların eşit olduğu saptanmıştır ($p>0,05$). Varyansların eşit olduğu varsayımı altında da araştırmaya katılanların KGK'nın düzenlediği idari yaptırımların yeterliliğine ilişkin algılarının istatistiki olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilmiştir ($p<0,05$). Bir diğer ifadeyle, % 95 güven aralığında katılımcıların algıları arasındaki fark anlamlıdır.

3.6.2.14 Bağımsız Denetimde KGK Haricinde Başka Bir Gözetim Kurumuna İhtiyaç Olup Olmaması

Bağımsız denetçilere ve vergi müfettişlerine, bağımsız denetimde KGK haricinde başka bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunup bulunmadığına yönelik önerme yöneltilmiştir. Önermeden amaçlanan Türkiye'deki bağımsız denetim sisteminde KGK haricinde başka bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunup bulunmadığı konusunda katılımcıların algı düzeyini belirlemektir. Bu çerçevede bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinden alınan cevaplara ilişkin istatistiki veriler Tablo 37' de gösterilmiştir.

Tablo 37: Bağımsız Denetimde KGK Haricinde Bir Gözetim Kurumuna İhtiyaç Bulunup Bulunmadığı Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Meslek	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Sapma Ortalaması
Bağımsız Denetçi	60	4,03	1,041	,134
Müfettiş	65	2,83	1,245	,154

Tablo 37' den de görüleceği gibi bağımsız denetimde KGK haricinde başka bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunmadığı konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişlerinin görüşü olumsuzdur.

Vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin, bağımsız denetimde KGK haricinde başka bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunmadığı konusundaki algıları arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyini test etmek amacıyla bağımsız

örneklem t testi uygulanmıştır. Bunun için öncelikle hipotezimiz aşağıda gösterildiği şekilde oluşturulmuştur.

H_0 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, bağımsız denetimde KGK haricinde başka bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunmadığına ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H_1 : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, bağımsız denetimde KGK haricinde başka bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunmadığına ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Oluşturulan hipotezde görüldüğü gibi ilk hipotezimiz bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, bağımsız denetimde KGK haricinde başka bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunmadığına ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark olmadığı şeklindedir. Yapılan analiz sonucunda çıkan sonuçlar ise Tablo 38’ de gösterilmiştir.

Tablo 38: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin Bağımsız Denetimde KGK Haricinde Başka Bir Gözetim Kurumuna İhtiyaç Bulunmadığına İlişkin Yöneltilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi

Varyansların Eşitliği	LEVENE’İN VARYANSLARIN EŞİTLİĞİ TESTİ		ORTALAMALARIN FARKSIZLIĞI TESTİ			
	F	Anlamlılık	t	Serbeslik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)	Ortalama Fark
Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	3,857	,052	5,834	123	,000	1,203
Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			5,875	121,849	,000	1,203

Levene’in varyansların eşitliği testi sonuçlarına göre varyansların eşit olduğu saptanmıştır ($p>0,05$). Varyansların eşit olduğu varsayımı altında da araştırmaya katılanların bağımsız denetimde KGK haricinde başka bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunmadığına ilişkin algılarının istatistiki olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilmiştir

($p<0,05$). Bir diğerk ifadeyle, % 95 güven aralığında katılımcıların algıları arasındaki fark anlamlıdır.

3.6.2.15 KGK'nın Yatırımcıların Finansal Tablolara Duyduğu Güveni Olumlu Yönde Etkileyip Etkilemediği

Bağımsız denetçilere ve vergi müfettişlerine KGK'nın, yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkileyip etkilemediğine yönelik önerme yöneltilmiştir. Önermeden amaçlanan KGK'nın yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkileyip etkilemediği konusunda katılımcıların algı düzeyini belirlemektir. Bu çerçevede bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinden alınan cevaplara ilişkin istatistiki veriler Tablo 39' da gösterilmiştir.

Tablo 39: KGK' nın, Yatırımcıların Finansal Tablolara Duyduğu Güveni Olumlu Yönde Etkileyip Etkilemediği Hakkında Katılımcıların Görüşlerine İlişkin Tanımsal İstatistikler

Meslek	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Sapma Ortalaması
Bağımsız Denetçi	60	3,67	1,115	,144
Müfettiş	65	2,91	1,100	,136

Tablo 39' dan da görüleceği gibi KGK'nın, yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkilediği konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişlerinin görüşü olumsuz yöndedir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler KGK'nın, yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkilediğini düşünürken vergi müfettişleri bu konuda aynı fikirde değildir.

Vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin, KGK'nın, yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkilediği konusundaki algıları arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyini test etmek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Bunun için öncelikle hipotezimiz aşağıda gösterildiği şekilde oluşturulmuştur.

H₀: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın, yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkilediğine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H₁: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın, yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkilediğine ilişkin görüşleri arasında fark vardır.

Oluşturulan hipotezde görüldüğü gibi ilk hipotezimiz bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın, yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkilediğine ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark olmadığı şeklindedir. Yapılan analiz sonucunda çıkan sonuçlar ise Tablo 40' da gösterilmiştir.

Tablo 40: Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin KGK'nın Yatırımcıların Finansal Tablolara Duyduğu Güveni Olumlu Etkilediğine İlişkin Verilen Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi

Varyansların Eşitliği	LEVENE'İN VARYANSLARIN EŞİTLİĞİ TESTİ		ORTALAMALARIN FARKSIZLIĞI TESTİ			
	F	Anlamlılık	t	Serbeslik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)	Ortalama Fark
Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	,001	,978	3,829	123	,000	,759
Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			3,827	121,921	,000	,759

Levene'in varyansların eşitliği testi sonuçlarına göre varyansların eşit olduğu saptanmıştır ($p>0,05$). Varyansların eşit olduğu varsayımı altında da araştırmaya katılanların KGK'nın, yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkilediğine ilişkin algılarının istatistiki olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre H₀ hipotezi reddedilmiştir ($p<0,05$). Bir diğer ifadeyle, % 95 güven aralığında katılımcıların algıları arasındaki fark anlamlıdır.

SONUÇ

Günümüz imkânları değerlendirildiğinde, bütün işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi mümkün görünmemektedir. Ancak bu durum bir tarafa, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarda dahi hata ve hile risklerinin bulunma olasılığı her zaman bulunmaktadır. Özellikle de 2000 yılından sonra ortaya çıkan muhasebe skandalları bunun bir kanıtıdır. Finansal piyasalarda güven sağlamak için ihtiyaç duyulan bağımsız denetim sisteminin öznelere olan bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim firmalarının görevlerini tam olarak yerine getirmemeleri, işletmelerin yaptıkları muhasebe hileleri ile usulsüzlüklerine göz yummaları, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının da gözetimi ve denetimi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Genel itibariyle 01/07/2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile sermaye şirketlerinin finansal tablolarının denetlenmesi sistemi değiştirilerek murakıplar eli ile yapılan denetleme yerine bağımsız denetim sistemi kabul edilmiştir. Bağımsız denetime ilişkin genel çerçevenin oluşturulduğu 6102 sayılı TTK'da ayrıca denetimin, KGK'nın belirlediği esaslar bağlamında gerçekleştirileceği hüküm altına alınmıştır. Türkiye'de 2011 yılında 660 sayılı KHK ile kurulmuş olan KGK bugüne kadar birçok denetim standardı yayınlanmış, üç yüze yakın bağımsız denetim kuruluşunu ve de çok sayıda bağımsız denetçiyi yetkilendirmiştir.

25 Temmuz 2016 tarih ve (EU) 2016/1223 sayılı uygulama kararıyla da Avrupa Komisyonu, Türkiye'deki kamu gözetimi, inceleme ve kalite güvence ile yaptırım sistemlerinin AB üyesi ülkelerin sistemleriyle eşdeğer olduğunu kabul etmiştir. Bunun peşinden de Türkiye ile İsviçre kamu gözetimi sisteminin 1 Ekim 2017 tarihinden itibaren eşdeğer olduğu İsviçre Hükümeti tarafından 2017 yılında kararlaştırılmıştır.

Bu tez çalışmasında bağımsız denetim standartlarını, bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartları ile bağımsız denetçiler ve bu kuruluşların çalışma esaslarını belirleyen, bağımsız denetçileri yetkilendiren ve gözetimini yapan, bunların sicilini tutan KGK'nın, bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkinliği konusu incelenmeye çalışılmış ve bu konuda bağımsız denetçiler ile finansal raporlar ve bağımsız denetim raporlarından en fazla yararlanma potansiyeli bulunan vergi müfettişlerinin algıları üzerine bir araştırma yapılmıştır.

Bu araştırma kapsamında, KGK'nın, denetim standartlarının uygulanması ile bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi, finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltıcı etkisi, denetçi bağımsızlığına etkisi, yaptığı/yaptırdığı sınavların denetim mesleği için gerekliliği, denetim mesleği ile ilgili dünya çapındaki gelişmeleri takibi, mesleki sorunlara duyarlılığı, gözetimi, uyguladığı yaptırımlar vs. hakkında hazırlanan önermeler hedef gruba yöneltilerek verdikleri cevaplar test edilmiştir. Verilerin analizinden önce kullanılan ölçeğin güvenilir olup olmadığını ölçmek için Cronbach – Apha testi uygulanmış, test sonuçlarına göre ölçeğin güvenilir olduğu anlaşılmıştır. Herhangi bir soru silindiğinde önemli bir artış görülmediğinden ölçek bu haliyle uygulanmıştır.

Bu çalışma kapsamında yapılan araştırma ile ulaşılan sonuçlara göre KGK'nın bağımsız denetim sistemi üzerinde etkinliği konusunda araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin genel algısının olumlu olduğu belirlenmişken, vergi müfettişlerinin genel algılarının aynı yönde olduğu söylenememektedir. Özellikle, bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren kesim olan bağımsız denetçiler, KGK'nın bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkinliği konusunda yöneltilen tüm önermelere olumlu cevap vermişlerdir. Şöyle ki, bağımsız denetçiler, KGK'nın bağımsız denetim standartlarının uygulanmasında oldukça etkin olduğunu, finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltıcı bir etkisi bulunduğunu, denetim ve denetçinin bağımsızlığını koruyacak önlemleri aldığını, mevcut denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri almakta olduğunu, bağımsız denetçilik mesleği ile ilgili sorunlara karşı duyarlı olduğunu, bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturduğunu,

denetçilerin daha titiz ve özenli çalışmasını sağladığını, denetim firmaları ve denetçilerin gözetimini etkili bir şekilde yaptığını, düzenlediği idari yaptırımların yeterli olduğunu, yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkilediğini ve bağımsız denetimde KGK dışında bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunmadığını düşünürken, vergi müfettişlerinin görüşlerinin aynı yönde olmadığı saptanmakla birlikte keskin bir şekilde reddetmedikleri de cevaplanan önermelerin ortalamalarından görülmektedir.

Bununla birlikte, KGK' nın bağımsız denetimin kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunduğunu, KGK tarafından yapılan veya yaptırılan sınavların denetim mesleği için gerekli olmasının yanında gerekli bilgileri de ölçtüğünü ve KGK' nın denetim mesleğindeki global gelişmeleri yakından takip ettiği hususlarında hem araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin hem de vergi müfettişlerinin aynı fikirde oldukları ve bu konularda olumlu görüş belirttikleri saptanmıştır.

Yöneltelen 15 önerme arasından, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin en fazla katıldığı önerme “bağımsız denetimde KGK haricinde başka bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunmamaktadır” önermesi olduğu, buna karşılık, yine araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin verdikleri cevaplara göre de bu grubun en fazla katılmadığı önermenin “KGK tarafından düzenlenen idari yaptırımlar yeterlidir” önermesi olduğu saptanmıştır.

KAYNAKÇA

- Aksoy, Tamer: **Tüm Yönleriyle Denetim**, 2.bs., Ankara, Yetkin Basım Yayım, 2006.
- Altıntaş, A.Taylan: **Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2011.
- APAK: (Çevirimiçi) <http://www.apak-aoc.de/index.php/en/>, 7 Mayıs 2016.
- APAK: (Çevirimiçi) <http://www.apak-aoc.de/index.php/en/about-aoc/objectives-and-remits>, 21 Haziran 2015.
- Arens, Alvin, vd.: **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 11. b., New Jersey: Prentice Hall, 2006.
- Arslan, Ahmet: “Denetim Mesleğinde Etik Prensipler”, **Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Sayı: 540, 2010, s.7-11.
- Artunç, Burak: **Özel Amaçlı Varlıklar (Special Purpose Entities) ve Bilanço Dışı Muhasebeleştirme Yöntemi Olarak Kullanımları**, SPK Yeterlilik Etüdü, 2002, Ankara.
- BDDK: (Çevirimiçi) http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BD DK_Hakkinda/5802bddk_kitapcik_subat_2016.pdf, 28 Mart 2016.
- Bozkurt, Nejat: **Muhasebe Denetimi**, 3.bs., İstanbul, Alfa Basım Yayın, 2010.

- Bayazıtlı, Ercan: **Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması**, Ankara Üniversitesi, S.B.E. Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 1991.
- Ceyhan, İsmail Fatih: **Bağımsız Denetim Kalitesini Artırıcı Bir Yöntem Olarak Veri Madenciliği: Borsa İstanbul Uygulaması**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, 2014.
- Çalgan, Erkan, vd.: **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, İ.S.M.M.O., 2008.
- Çelik, Aytekin: **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2005.
- Deloitte Türkiye: **Kurumsal Yönetim Serisi No:3**, 2009.
- Dönmez, Adnan, vd.: “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 9. Sayı, 2005, s. 52-78.
- Erdoğan , Melih: **Denetim**, Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, 2005.
- Fearnley, Stella: “The Reform Of The UK’s Auditor Independence Framework After The Enron Collapse: An Example Of Evidence-Based Policy Making”, **International Journal Of Auditing**, 8, 2004, s117-138.

- FRC: (Çevirimiçi) <https://frc.org.uk/About-the-FRC/FRC-structure.aspx>, 23 Ekim 2017.
- FRC: (Çevirimiçi) <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/Who-we-are-What-we-do.pdf>, 6 Mayıs 2016.
- Göçen, Ceren Ayça: “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, **Mali Çözüm**, Sayı 97, 2010, s.107-129.
- Gücenme, Ümit: **Muhasebe Denetim**. Bursa, Aktüel Yayınları. 2004.
- Güçlü, Faruk: **Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler)**. 3. bs., Ankara, Detay Yayıncılık, 2008.
- Gürbüz, Hasan: **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 1995
- Güredin, Ersin: **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13.bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010.
- Gürer, Hüseyin: “Yönetim Kontrol Aracı Olarak Muhasebe”, **XVIII Türkiye Muhasebe Kongresi, Güçlü ve Özgür Bir Ülke İçin Muhasebe Kültüründe Devrim**, İstanbul:Türmob Yayınları, 2011.
- Hazine Müsteşarlığı: (Çevirimiçi) <https://hazine.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Tarihce>, 24 Ekim 2017.

- Holmes, Arthur W., Overmyer, Wayne S.: **Muhasebe Denetimi “Auditing” Standartları ve Yöntemleri**, 8.bs., Illionis, Richard D. Irwin Ortaklığı, 1975.
- Hooks, Karen L.: **Auditing and Assurance Services**, New Jersey, John Willey&Sons,İnc., 2011.
- İbiş, Cemal: “Ulusal Muhasebe ve Finansal Raporlama ile Denetim ve Güvence Standartlarına Yakınsama”, **XVIII Türkiye Muhasebe Kongresi, Güçlü ve Özgür Bir Ülke İçin Muhasebe Kültüründe Devrim**, İstanbul:Türmob Yayınları, 2011.
- İSMMMÖ: (Çevrimiçi)
<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=3&Yid=76>, 27 Mayıs 2015, e-kitap – İç Denetime Genel Bir Bakış.
- İSMMMÖ: (Çevrimiçi)
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/09Sempozyum/7%20paralel%20oturum%202/1%20aslan%20coskun.pdf> 31 Ekim 2017, s. 237-238.
- Karasu, Rauf: “Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, **Amme İdaresi Dergisi**, Mart 2014 s.79-105.
- Kaval, Hasan: **Muhasebe Denetimi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005.

- Kavut, Lerzan: “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’de ki Durumu”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 2, Sayı 4, s.9.
- Kavut, Lerzan, vd.: **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009.
- Kepekçi, Celal: **Bağımsız Denetim**, 5.bs., İstanbul, Avcıol Basın Yayın, t.y.
- KGK: (Çevirimiçi)
http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KGK_Faaliyet_Raporu_2013.pdf, 12 Ocak 2018.
- KGK: (Çevirimiçi) <http://denkur.kgk.gov.tr/>, 22 Aralık 2018.
- KGK: (Çevirimiçi)
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Mevzuat/Kurulun_Calisma_UsulveEsaslar_2_4_2012.pdf, 10 Nisan 2019
- Köse, H. Ömer: **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, 2.bs., Ankara, T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2007.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği: **Denetim İlke ve Esasları**, 3. bs, İstanbul, Yıldız Ofset, 1999
- Odabaşı, Cahit, vd.: “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar”, **Muhasebe ve Denetim Dünyası**, 18 Aralık 2017, s. 1-11.

Oktay, Sadiye: “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetlerinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri”, **Maliye Finans Yazıları**, Sayı 100, Ekim 2013, s. 41-91.

Özbirecikli, Mehmet: “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:5, Sayı:18, 2006, s. 1-18.

PCAOB: (Çevrimiçi)
<http://pcaobus.org/About/History/Pages/default.aspx>, 9 Haziran 2015.

PCAOB: (Çevrimiçi)
<https://pcaobus.org/Registration/Firms/pages/registeredfirms.aspx>, 23 Ekim 2017.

Pekdemir, Recep: “Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2010, s. 117-125.

Pekuz, Veysel, Aydoğan, Zehra Esmâ: “Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları”, **Muhasebe ve Denetim Dünyası** (e dergi), 18 Aralık 2017

Pekuz, Veysel, Demirbaş, Hüseyin: “Kamu Gözetimi Kurumu İle Bağımsız Denetimde Yeni Dönem”, **Muhasebe ve Denetim Dünyası** (e dergi), 18 Aralık 2017

Porter, Brenda, **Principles of External Auditing**, 3. Edition, John Wiley&Sons
vd.: Inc, 2008.

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

Selimoğlu, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir: Anadolu
Seval vd.: Üniversitesi Yayınları, 2012, s.9.

Selimoğlu, **Muhasebe Denetimi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008.
Seval Kardeş,
vd.:

SPK: (Çevrimiçi)
<http://spk.gov.tr/yayingoster.aspx?yid=420&ct=f&action=displayfile>, 27 Şubat 2016.

SPK: (Çevrimiçi)
<http://www.spk.gov.tr/apps/msd/iletisim.aspx?submenuheader=9>, 31 Mart 2016.

SPK: (Çevrimiçi)
<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1&submenuheader=null>, 31 Mart 2016.

Süer, Ayça Zeynep: “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, **Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 6**, 2003, Ankara: İSMMMO Yayınları.

Türker, Masum, Pekdemir, Recep: **Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler**, XVII Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul, 2002.

Türker, Masum, vd.: **Sınırlı Uygunluk Denetimi**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:194, 2002.

Usul, Hayrettin: **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2013.

Uzay, Şaban: (Çevrimiçi)
http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf,
13/01/2018, s.13.

Yazıcı, Mehmet: **Kurumsal Muhasebe Denetimi**, İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 2003.

Yereli, Ayşe N., Özdoğan, Burak: **Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Manisa, Celal Bayar Üniversitesi Rektörlüğü Matbaası, 2009.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname gerekçesi

Türkiye Denetim Standartları, **Bağımsız Denetim Standardı 200**, md. 11,12.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, md. 1.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname md. 4.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, md. 1,3,14.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun
Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik, md. 5.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli
Mali Müşavirlik Kanunu, md. 1,2.

EKLER

Ek 1: Bağımsız Denetçi Anket Formu

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetim Sistemi Üzerindeki Etkinliği

Sayın ilgili, bu anket, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Yüksek Lisans programı kapsamında yürütülmekte olan “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetim Sistemi Üzerindeki Etkinliği” başlıklı tez çalışması kapsamında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) hakkında bağımsız denetçilerin düşüncelerini belirlemek amacıyla hazırlanmıştır. Sorulara dikkatli ve samimi verilen cevaplar sağlıklı bir çalışma yapılmasına katkı sağlayacaktır. Bu yüzden bütün soruların bu şekilde cevaplanması çalışmamız için önem taşımaktadır.

İlişikte yer alan soruları kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, ne katılıyorum ne katılmıyorum, katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum seçeneklerine uygun şekilde ilgili boşlukları istediğiniz şekilde doldurarak (X, V, doldurma v.s.) cevaplandırmak suretiyle çalışmaya katkınız için teşekkür eder saygılar sunarım.

Cinsiyetiniz	: Erkek ()	Kadın ()			
Yaşınız	: 21-30 ()	31-40 ()	41-50 ()	51-60 ()	61 ve üzeri ()
Eğitim Durumunuz	: Önlisans ()	Lisans ()	Lisansüstü ()	Doktora ()	Diğer(.....)
Mezun Olduğunuz					
Bölüm	: Hukuk ()	İktisat ()	İşletme ()	Maliye ()	Kamu Yönetimi ()
	Ekonometri ()	Çalışma Ekonomisi ()	Uluslararası İlişkiler ()		
	Diğer (.....)				
Unvanınız	: Denetçi Yardımcısı ()	Denetçi()	Kıdemli Denetçi()		
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi ()	Diğer(.....)			
Çalıştığınız Denetim Şirketi	: Dört Büyük ()	Diğer ()			
Mesleki Tecrübeniz	: 1-5 Yıl ()	6-10 Yıl ()	11-15 Yıl ()	16-20 Yıl ()	21-25 Yıl ()
	26 Yıl ve Üzeri ()				

ÖNERMELER		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	KGK, bağımsız denetim standartlarının uygulanmasında oldukça etkilidir.	☐	☐	☐	☐	☐
2.	KGK'nın, bağımsız denetimin kalitesi üzerinde olumlu etkisi vardır.	☐	☐	☐	☐	☐
3.	KGK'nın finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltıcı bir etkisi bulunmaktadır.	☐	☐	☐	☐	☐
4.	KGK, denetimin ve denetçinin bağımsızlığını koruyacak önlemleri almaktadır.	☐	☐	☐	☐	☐
5.	KGK tarafından yapılan/yaptırılan sınavlar denetim mesleği için gereklidir.	☐	☐	☐	☐	☐
6.	KGK tarafından yapılan/yaptırılan sınavlar denetim mesleği için gerekli bilgileri ölçmektedir.	☐	☐	☐	☐	☐
7.	KGK mevcut denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri almaktadır.	☐	☐	☐	☐	☐
8.	KGK, denetim mesleğindeki global gelişmeleri yakından takip etmektedir.	☐	☐	☐	☐	☐
9.	KGK, denetim mesleği ile ilgili sorunlara duyarlıdır.	☐	☐	☐	☐	☐
10.	KGK, bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturmaktadır.	☐	☐	☐	☐	☐
11.	KGK, denetçilerin daha titiz ve özenli çalışmasını sağlamaktadır.	☐	☐	☐	☐	☐
12.	Denetim firmaları ve denetçilerin gözetimi KGK tarafından etkili bir şekilde yapılmaktadır.	☐	☐	☐	☐	☐
13.	KGK tarafından düzenlenen idari yaptırımlar yeterlidir.	☐	☐	☐	☐	☐
14.	Bağımsız denetimde KGK haricinde başka bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunmamaktadır.	☐	☐	☐	☐	☐
15.	KGK yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkilemiştir.	☐	☐	☐	☐	☐

Ek 2: Vergi MfettiŖi Anket Formu

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımız Denetim Sistemi zerindeki Etkinliği

Sayın ilgili, bu anket, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Yüksek Lisans programı kapsamında yürütülmekte olan “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımız Denetim Sistemi zerindeki Etkinliği” baŖlıklı tez alıŖması kapsamında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) hakkında vergi mfettiŖlerinin dŖncelerini belirlemek amacıyla hazırlanmıŖtır. Sorulara dikkatli ve samimi verilen cevaplar sağlıklı bir alıŖma yapılmasına katkı sağlayacaktır. Bu yüzden bütün soruların bu Ŗekilde cevaplanması alıŖmamız için önem taŖımaktadır.

İliŖikte yer alan soruları kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, kararsızım, katılmıyorum, katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum seçeneklerine uygun Ŗekilde ilgili boŖlukları istediğiniz Ŗekilde doldurarak (X, V, doldurma v.s.) cevaplandırmak suretiyle alıŖmaya katkınız için teŖekkr eder saygılar sunarım.

Cinsiyetiniz : Erkek () Kadın ()

YaŖınız : 21-30 () 31-40 () 41-50 () 51-60 () 61 ve zeri ()

Eğitim Durumunuz : nlisans () Lisans () Lisansüstü () Doktora ()
Diğer(.....)

Mezun Olduğunuz

Bölüm : Hukuk () İktisat () İŖletme () Maliye () Kamu Yönetimi ()
Ekonometri () alıŖma Ekonomisi () Uluslararası İliŖkiler ()
Diğer (.....)

Unvanınız : MfettiŖ Yardımcısı () MfettiŖ () BaŖmfettiŖ ()

Mesleki

Tecrübeniz : 1-5 Yıl () 6-10 Yıl () 11-15 Yıl () 16-20 Yıl ()
21-25 Yıl () 26 Yıl ve zeri ()

ÖNERMELER		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	KGK, bağımsız denetim standartlarının uygulanmasında oldukça etkilidir.	☐	☐	☐	☐	☐
2.	KGK'nın, bağımsız denetimin kalitesi üzerinde olumlu etkisi vardır.	☐	☐	☐	☐	☐
3.	KGK'nın finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltıcı bir etkisi bulunmaktadır.	☐	☐	☐	☐	☐
4.	KGK, denetimin ve denetçinin bağımsızlığını koruyacak önlemleri almaktadır.	☐	☐	☐	☐	☐
5.	KGK tarafından yapılan/yaptırılan sınavlar denetim mesleği için gereklidir.	☐	☐	☐	☐	☐
6.	KGK tarafından yapılan/yaptırılan sınavlar denetim mesleği için gerekli bilgileri ölçmektedir.	☐	☐	☐	☐	☐
7.	KGK mevcut denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri almaktadır.	☐	☐	☐	☐	☐
8.	KGK, denetim mesleğindeki global gelişmeleri yakından takip etmektedir.	☐	☐	☐	☐	☐
9.	KGK, denetim mesleği ile ilgili sorunlara duyarlıdır.	☐	☐	☐	☐	☐
10.	KGK, bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturmaktadır.	☐	☐	☐	☐	☐
11.	KGK, denetçilerin daha titiz ve özenli çalışmasını sağlamaktadır.	☐	☐	☐	☐	☐
12.	Denetim firmaları ve denetçilerin gözetimi KGK tarafından etkili bir şekilde yapılmaktadır.	☐	☐	☐	☐	☐
13.	KGK tarafından düzenlenen idari yaptırımlar yeterlidir.	☐	☐	☐	☐	☐
14.	Bağımsız denetimde KGK haricinde başka bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunmamaktadır.	☐	☐	☐	☐	☐
15.	KGK yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkilemiştir.	☐	☐	☐	☐	☐