

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
DOKTORA PROGRAMI

KAMU GÖZETİMİ MUHASABE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMUNUN
BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: TRC 1
BÖLGESİ UYGULAMASI

DOKTORA TEZİ

HAZIRLAYAN
Burcu DOĞAN

GAZİANTEP-2019

**T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
DOKTORA PROGRAMI**

**KAMU GÖZETİMİ MUHASABE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMUNUN
BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: TRC 1
BÖLGESİ UYGULAMASI**

DOKTORA TEZİ

**HAZIRLAYAN
Burcu DOĞAN**

**TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Cuma ERCAN**

GAZİANTEP-2019



SOSYAL BİLİMLER
ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
DOKTORA KABUL VE ONAY FORMU

İşletme Anabilim Dalı Doktora Programı öğrencisi Burcu DOĞAN tarafından hazırlanan “**Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) Bağımsız Denetimdeki Etkinliğinin Değerlendirilmesi: TRC 1 Bölgesi Uygulaması**” başlıklı tez 16/12/2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucu **başarılı** bulunarak jürimiz tarafından **Doktora Tezi** olarak kabul edilmiştir.

Görevi :

Unvanı, Adı ve Soyadı

İmzası:

Kurumu/Üniversitesi

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Cuma ERCAN

Jüri Başkanı

Gaziantep Üniversitesi

Jüri Üyesi

Doç. Dr. Yakup DURMAZ

Hasan Kalyoncu Üniversitesi

Jüri Üyesi

Doç. Dr. İbrahim Halil EKŞİ

Gaziantep Üniversitesi

Jüri Üyesi

Dr. Öğr. Üyesi Zeynep ÖZGÜNER

Hasan Kalyoncu Üniversitesi

Jüri Üyesi

Dr. Öğr. Üyesi Yunus KILIÇ

Akdeniz Üniversitesi

Bu tez Enstitü Yönetim Kurulunca belirlenen yukarıdaki jüri üyeleri tarafından uygun görülmüş ve Enstitü Yönetim Kurulu kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mazlum ÇELİK
Enstitü Müdürü

TEZ ETİK VE BİLDİRİM SAYFASI

Doktora Tezi olarak sunduğum “**Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) Bağımsız Denetimdeki Etkinliğinin Değerlendirilmesi: TRC 1 Bölgesi Uygulaması**” başlıklı çalışmanın tarafımca, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden olduğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım. 16/12/2019

Burcu DOĞAN



ÖNSÖZ

XXI. yüzyılın başında yaşanan bazı muhasebe skandalları denetimin de gözetimi kavramının gündeme gelmesini sağlamıştır. Başta Amerika olmak üzere denetimin denetimi için kamu gözetimi kurulmuştur. Dünya genelinde kamu gözetimi ile ilgili çalışmalara paralel olarak, ülkemizde de 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Bu çalışmada, KGK'nin bağımsız denetimdeki etkinliğinin bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmesi incelenmiştir.

Doktora tez çalışmamın başından sonuna kadar beni devamlı teşvik edip, destekleyen, çalışmalarımnda beni yönlendiren danışmanım Doç. Dr. Cuma Ercan'a teşekkürlerimi sunarım.

Tezimin içeriğinin hazırlanmasında yoğun bir çalışma temposuna sahip olmalarına rağmen, her türlü desteği sağlamaktan hiç kaçınmayan değerli meslektaşım Öğr. Gör. Erdem Hilal'e, Öğr. Gör. Nilüfer Gündoğan'a ve sayın hocam Dr. Öğr. Üyesi Yunus Kılıç'a teşekkürlerimi sunarım.

Üzerimdeki emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim, benim bugünlere gelmemi sağlayan annem Hamiyet Doğan'a, başım sıkıştığında yardım eden kardeşim Hasibe Kayalar'a ve aileme derin sevgi ve minnet duygularımı sunarım.

Gaziantep, 2019

Burcu DOĞAN

ÖZET

2000’li yılların başında dünya çapındaki bazı önemli şirketlerin muhasebe skandalları, denetime olan bakış açısını değiştirmiştir. Yaşanan skandallar sonucunda denetimin gözetimi fikri önemli bir hale gelmiştir. Muhasebe denetimi ile ilgili yaşanan bu skandallar beraberinde denetime olan güveni sarsmıştır. Bu güveni yeniden sağlayabilmek amacıyla başta Amerika olmak üzere birçok ülkede yasal düzenlemelere gidilmiştir.

Türkiye’de ise 26.09.2011 tarihinde kararlaştırılan ve 02.11.2011 tarihli, 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan, 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuştur. KGK ile; kamu gözetimi, muhasebe standartları, denetim standartları, denetim kuruluşlarının görev ve yetkileri yasa ile tek çatı altında toplamıştır. Çalışmanın amacı, bağımsız denetçilik belgesi alan Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) KGK’nin görev ve yetkilerinin kapsamı ile bağımsız denetimde denetçi şeffaflığı, denetçi bağımsızlığı ve denetimin kalitesini etkileyen faktörlere ilişkin düşüncelerini araştırmaktır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetçi Şeffaflığı, Denetimin Bağımsızlığı, Denetimin Kalitesi, Kamu Gözetim Kurumu.

ABSTRACT

At the beginning of 2000s, when we look back in recent history, accounting scandals of some important companies around the world have changed the perspective of auditing. As a result of the scandals, the idea of auditing supervision has become important. These scandals related to the accounting audit together the trust in the audit. In order to reassure this trust, legal regulations were made in many countries, mainly in the United States.

In Turkey; Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (POA) was established with the Decree Law No. 660 on the Organization and Duties of Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority, published in the Official Paper dated 02.11.2011 and numbered 28103. public oversight for inspection. With the establishment of KGK, public oversight, accounting standards, auditing standards, the duties and authorities of the auditing institutions have been taken under the single roof and have been transformed into the only authorized institution. The purpose of the study, the views and opinions of the Independent Accountant and Financial Advisor (CPA) and Certified Public Accountants (CA), who have obtained the independent auditor's certificate of their work on independent auditor who the role and functioning of the UPS in its operations, is to investigate the auditing transparency of auditors, auditor independence and the factors affecting the quality of audit.

Keywords: Independent Audit, Auditor Transparency, Auditor Independence, Quality of Audit, Public Oversight Authority.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	vii
GRAFİKLER LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ.....	1
1.1. Araştırmanın Amacı.....	5
1.2. Araştırmanın Önemi.....	5
1.3. Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımları.....	6
1.4. Araştırmanın Hipotezleri.....	7

İKİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	10
2.1. Bağımsız Denetimde Denetçi Şeffaflığını Etkileyen Faktörler.....	10
2.1.1. Kurumsal Yönetim ve Şeffaflık.....	10
2.2.2. Kamuyu Aydınlatma İlkesi ve Şeffaflık.....	12
2.3.3. Şeffaflık ve Denetim Raporu.....	16
2.2. Bağımsız Denetimde Denetçi Bağımsızlığını Etkileyen Faktörler.....	18
2.2.1. Kamuyu Aydınlatma İlkesi, Bağımsız Denetim ve Denetçi Bağımsızlığı.....	19
2.2.2. Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler ve Önlemler.....	20
2.2.3. Finansal Skandallar ve Denetçi Bağımsızlığı.....	24
2.2.3.1. Enron Skandalı.....	25
2.2.3.2. WorldCom Skandalı.....	27
2.2.3.3. Parmalat Skandalı.....	28
2.2.4. Denetçi Bağımsızlığı ile İlgili Uluslararası Kurallar.....	29
2.2.4.1. Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)'nın Kuralları.....	29
2.2.4.2. Sarbanes – Oxley Kanunu ve SEC'in Kuralları.....	31
2.2.4.3. AB Komisyonunun Kuralları.....	34

2.2.4.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) Kuralları.....	34
2.3. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler.....	36
2.3.1. İşletme Kültürü.....	38
2.3.2. Denetim Firmasının Büyüklüğü.....	38
2.3.3. Denetim Firmasının Personel Kalitesi ve Tecrübesi.....	39
2.3.4. Denetim Süreci.....	39
2.3.5. Şeffaflık ve Denetim Raporu.....	40
2.3.6. Denetim Ücreti.....	41
2.3.7. Denetim Firmasının Müşteri İşletmeyle Çalışma Süresi.....	41
2.3.8. Denetim Dışı Hizmetler.....	42
2.3.9. Yasal Yapı.....	42
2.3.10. Kurumsal Yönetim.....	42
2.3.11. İç Denetim.....	43
2.3.12. İç Kontrol Sistemi.....	44
2.3.13. Etik Kuralları.....	44
2.3.14. Denetim Komitesi.....	46
2.3.15. Kalite Güvence Sistemi.....	46
2.3.16. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemi İlkeleri.....	47
2.4. Türkiye de Denetimde Rol Oynayan Kuruluşlar ve Kamu Gözetim Kurumunun (KGK) Doğuşu.....	50
2.4.1. Sermaye Piyasası Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler.....	52
2.4.2. Bankacılık Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler.....	57
2.4.3. Sigortacılık Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler.....	59
2.4.4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'nun (EPDK) Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri.....	59
2.4.5. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB).....	61
2.4.6. Türkiye Denetim Standartları Kurulunun (TÜDESK) Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri.....	64
2.4.7. Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Yeni Türk Ticaret Kanununun (YTTK) Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri.....	64
2.4.8. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri.....	69
2.5. Literatür İncelemesi.....	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MATERYAL VE YÖNTEM	83
3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklemei	83
3.2. Veri Toplama Yöntemi.....	84
3.3. Anket Sorularının Hazırlanması.....	85
3.4. Verilerin Analizi.....	86

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BULGULAR VE YORUM	88
4.1. Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlet Testi Sonuçları	88
4.2. Güvenilirlik Analizi.....	89
4.3. Bağımsız Denetçilere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler.....	90
4.4. Keşfedici Faktör Analizi	101
4.5. Doğrulayıcı Faktör Analizi.....	108
4.6. Normallik Testi.....	111
4.7. Hipotezlerin Test Edilmesi.....	112
4.7.1. Cinsiyet ile Boyutlar Arasındaki T Testi.....	112
4.7.2. Mesleki Unvan ile Boyutlar Arasındaki T Testi.....	114
4.7.3. Öğrenim Durumu ile Boyutlar Arasındaki T Testi.....	116
4.7.4. Faaliyette Bulunulan İl ile Boyutlar Arasındaki T Testi	119
4.7.5. Yaş ile Boyutlar Arasındaki ANOVA Testi.....	121
4.7.6. Mesleki Tecrübe ile Boyutlar Arasındaki.....	126
4.8. Ankete Katılanlara KGGK'nin Çalışmaları ile İlgili Yöneltilen ve Açık Uçlu Olarak Sorulan Sorulara Verilen Cevapların Sonuçları	129
4.9. Hipotezlerin Test Sonuçları.....	135
4.10. Anket Bulgularının Değerlendirilmesi	137

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER	149
5.1. Sonuçlar.....	149
5.2. Öneriler.....	154
KAYNAKÇA	157
EKLER	178
Ek 1. Anket Formu.....	178

TABLULAR LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1. KMO ve Bartlett's Testi.....	88
Tablo 2. Güvenilirlik Analizi Sonuçları	89
Tablo 3. Katılımcıların Cinsiyet Frekans Dağılımı	90
Tablo 4. Katılımcıların Yaş Aralıklarının Frekans Dağılımı.....	91
Tablo 5. Katılımcıların Eğitim Düzeyine Göre Frekans Analizi.....	91
Tablo 6. Katılımcıların Mesleki Unvanına Göre Frekans Analizi.....	92
Tablo 7. Bağımsız Denetçilerin Mesleki Tecrübelerine Göre Frekans Analizi	92
Tablo 8. Katılımcıların Faaliyette Bulunduğu ile Göre Frekans Analizi	93
Tablo 9. Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin Denetim Şeffaflığı, Denetim Bağımsızlığı, Denetim Kalitesi ve KGK'nin Görev ve Sorumluluklarına Katılım Düzeylerine Göre Hesaplanan Puanların Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	93
Tablo 10. Toplam Açıklanan Varyans Tablosu.....	102
Tablo 11. Döndürülmüş Bileşenler Matrisi Tablosu KFA Sonuçları.....	104
Tablo 12. Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonucunda Ölçeğin Uyum İyiliği Değerleri	110
Tablo 13. Normallik Testi Tablosu.....	111
Tablo 14. Katılımcıların Cinsiyetine Göre KGK Görüşleri, Denetim Şeffaflığı, Denetim Kalitesi ve Denetim Bağımsızlığı Değerleri Arasındaki Farklara İlişkin Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları	113
Tablo 15. Katılımcıların Mesleki Unvanlarına Göre KGK Görüşleri, Denetim Şeffaflığı, Denetim Kalitesi ve Denetim Bağımsızlığı Değerleri Arasındaki Farklara İlişkin Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları.....	115
Tablo 16. Katılımcıların Öğrenim Durumu ile İlgili Frekans Bilgileri	117
Tablo 17. Katılımcıların Öğrenim Durumları ile KGK Görüşleri, Denetim Şeffaflığı, Denetim Kalitesi ve Denetim Bağımsızlığı Değerleri Arasındaki Farklara İlişkin Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları	118
Tablo 18. Katılımcıların Faaliyette Bulunduğu İllere Göre Frekans Bilgileri	120
Tablo 19. Katılımcıların Faaliyette Bulunduğu İller ile KGK Görüşleri, Denetim Şeffaflığı, Denetim Kalitesi ve Denetim Bağımsızlığı Değerleri Arasındaki Farklara İlişkin Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları.....	120

Tablo 20. KGK Görüşleri ile Katılımcıların Yaşları Arasındaki ANOVA Test	
Sonuçları.....	122
Tablo 21. Denetim Şeffaflığı ile Katılımcıların Yaşları Arasındaki ANOVA Test	
Sonuçları.....	122
Tablo 22. Katılımcı Yaş Faktörüne Göre Denetim Şeffaflığı Arasındaki Farkı Gösterir	
TUKEY HSD Test Sonuçları	123
Tablo 23. Denetim Kalitesi ile Katılımcıların Yaşları Arasındaki ANOVA Test	
Sonuçları.....	124
Tablo 24. Denetim Bağımsızlığı ile Katılımcıların Yaşları Arasındaki ANOVA Test	
Sonuçları.....	125
Tablo 25. Katılımcı Yaş faktörüne Göre Denetim Bağımsızlığı arasındaki farkı gösterir TUKEY HSD Test sonuçları.....	126
Tablo 26. KGK Görüşleri ile Katılımcıların Mesleki Tecrübeleri Arasındaki ANOVA Test Sonuçları	127
Tablo 27. Denetim Şeffaflığı ile Katılımcıların Mesleki Tecrübeleri Arasındaki ANOVA Test Sonuçları	128
Tablo 28. Denetim Kalitesi ile Katılımcıların Mesleki Tecrübeleri Arasındaki ANOVA Test Sonuçları	128
Tablo 29. Denetim Bağımsızlığı ile Katılımcıların Mesleki Tecrübeleri Arasındaki ANOVA Test Sonuçları	129

GRAFİKLER LİSTESİ

	Sayfa No.
Grafik 1. KGK'nin yapılanmasını profesyonel buluyor musunuz?	130
Grafik 2. KGK'nin yapılanmasını profesyonel buluyor musunuz soruna evet cevabı veren katılımcıların görüşleri	131
Grafik 3. KGK'nin yapılanmasını profesyonel buluyor musunuz soruna hayır cevabı veren katılımcıların görüşleri	131
Grafik 4. Bağımsız denetim standartlarının düzenlenmesin de sizce nasıl bir yaklaşım daha doğru olur?.....	132
Grafik 5. KGK'nin bir kısım üniversiteler ile anlaşmak suretiyle mesleki uyum eğitimi noktasında çalışma yapmaktadır. Bu konu ile ilgili düşünceleriniz nelerdir?.....	133
Grafik 6. YMM ve SMMM'lerin bağımsız denetçi unvanını almalarına rağmen, mevzuat uyumsuzluğu nedeniyle denetimin ifası noktasında uygulamada çıkan sorunlarla ilgili düşünceleriniz nelerdir?	134

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1. Doğrulayıcı Faktör Analizi Şekli..... 109



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 Denetleme Kurulu
GKGDS	:	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	:	International Auditing Assurance Standards Board
IAS	:	International Accounting Standards
IASB	:	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFAC	:	International Federation of Accountants
IFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
ISA	:	International Standard on Auditing
KAYİK	:	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	:	Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu
KKS	:	Kalite Kontrol Standardı
PCAOB	:	Public Company Accounting Oversight Board
SEC	:	Securities Exchange Commission
SMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	:	Sarbanes Oxley Act
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
TKYD	:	Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
TMUDESK	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	:	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Sanayi Devrimi ile birlikte işletmeler gelişip büyümeye ve küresel dünyada da kendilerini daha fazla hissettirmeye başlamıştır. İşletmelerin uluslararası boyutta gelişmeleri ile birlikte, onların hazırladığı finansal bilgilere ve faaliyet sonuçlarına ilgi duyan çıkar gruplarının da sayısı artmıştır. İşletme faaliyetleri ile ilgili olan bu kişi ve kuruluşları beklentileri açısından işletmenin kendi içindeki çevresi ve kendi dışındaki çevresi olmak üzere iki grup halinde ele almak mümkündür. İşletmenin kendi içindeki çevresi olarak işletmenin faaliyetleri ile ilgili kararları veren yöneticiler kastedilirken işletmenin kendi dışındaki çevresinde yatırımcılar, kredi verenler, çalışanlar, müşteriler ve kamu olarak sıralanabilir. Hem işletme içi hem de işletme dışı çıkar gruplarının en temel isteği işletmenin elindeki kıt kaynakları en verimli şekilde kullanmasını sağlamaktır.

İşletmelerin kaynaklarını etkili ve verimli kullanabilmesi, isabetli yatırım ve harcama kararları alabilmesi için finansal tablolara ihtiyaç duyar (Arslan,2014: 7). İşletmelerin alacakları kararlarda isabetli olabilmesi için, finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçek ve itimatlı olması gerekir. Kamuya sunulacak bu bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin işletme dışından birisi tarafından araştırılarak gerekli kanıtların toplanması ve incelenmesi kaçınılmazdır. Sunulacak bu bilgilerin de en etkili ulaşma yolu olarak “Bağımsız denetim kavramını” ortaya çıkarmıştır.

Bağımsız denetim, işletmeler tarafından sunulan finansal bilgilerin, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMİ) uygunluğu konusunda bilgi kullanıcılarına makul bir güvence ile sağlar. Bağımsız denetim, yeterli mesleki tecrübe ve bilgiye sahip kişilerce, bağımsız denetim kanıtlarının tarafsızca toplanması ve kanıtların uluslararası denetim standartlarında öngörülen tekniklerle incelenmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanması denetim faaliyetlerinin bağımsız bir şekilde yerine getirilmesi ile mümkün olacaktır. Bağımsız denetim kavramının uluslararası boyut kazanması nedeniyle bu mesleği icra edecek kişi ve kuruluşlara da büyük sorumluluklar yüklemektedir.

Bağımsız denetim faaliyeti, bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Bağımsız Denetçiler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) veya Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) ruhsatı alan meslek mensupları ve düzenleyici

kurum tarafından denetim faaliyetini yürütmekle yetkilendirilen kişilerdir. Bağımsız denetim şirketleri ise düzenleyici kurum olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan (KGK) bağımsız denetim alanında faaliyette bulunma yetkisi alan şirkettir.

Bağımsız denetçiler hazırladıkları rapor sonucunun olumsuz olması durumunda müşteri işletmelerinin istek ve baskılarına maruz kalabilmektedirler. Bu durum denetçilerin tarafsızlıklarını ve bağımsızlıklarını kaybetmelerine yol açabilmektedir ve artan rekabet ortamında denetçilerin işlerini layıkıyla yapamamalarına sebebiyet verebilmektedir.

2000’li yılların başında önce Amerika’da, müteakibense diğer gelişmiş ülkelerde ortaya çıkan Enron, Worldcom, Adelphia ve Parmalat gibi muhasebe ve bağımsız denetim skandallarıyla birlikte, denetim şirketlerinin, bağımsız denetim sürecini eksiksiz olarak yerine getirmedikleri ortaya çıkmıştır. Bu skandallar incelendiği zaman, denetçilerin denetim ile ilgili standartları tam olarak uygulamadığı ve yorumlamadığı, hazırladıkları denetim raporlarının gerçeği yansıtmadığı, danışmanlık hizmeti verdiği müşteri işletmeye aradaki çıkar ilişkisi dolayısıyla hatalı davranıldığı tespit edilmiştir.

Yaşanan muhasebe skandallarının sonucunda bağımsız denetim alanında birtakım köklü yapılanmalara gidilmiştir. Bağımsız denetimde faaliyetlerin etkin işleyişini gerçekleştirmek, denetimin denetimini yapmak ve denetçi bağımsızlığını sağlamak amacıyla bağımsız denetimin kamu gözetimi ve denetimi fikri ortaya çıkmıştır.

Tüm bu gelişmeler sonucunda hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini sağlayacak, kamu yararını gözeticek ve bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim şirketlerinin tümünü kapsayacak olan sistem başta Amerika, ardından gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde olmak üzere denetimin gözetimi ile yapısal düzenlemeler oluşturulmuştur. Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) gibi düzenleyici otoritenin çokluğu muhasebe denetim mesleğinin vergi yasaları çerçevesinde şekillenmesine sebep olmuştur.

Bu çok başlı ve karışık sistemi düzenlemek amacıyla 2008 yılı Haziran ayında kamu gözetim kurulunu Türkiye’de de oluşturmak için “Bağımsız Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurulu” isimli yasa tasarısı TBMM’ye sunulmuştur. Avrupa Birliğinin 8. Direktifinin kabul edilmesinden sonra Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili çalışmalar ivme kazanmıştır. (<http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1198.pdf>, 26.12.2018)

Bu alanda yapılan en önemli çalışma 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunudur. Yeni Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde öngörülen bağımsız denetim alanının düzenlenmesi için 660 sayılı KHK ile 2 Kasım 2011’de KGK kurulmuştur.

KGK; kamu gözetimi, denetim standartları, muhasebe standartları, denetim kuruluşlarının görev ve yetkilerini yasa ile tek çatı altında toplamış ve tek yetkili kuruluş olmuştur.

Bu araştırmanın amacı; KGK’nin görev ve yetkilerinin bağımsız denetçiler tarafından nasıl algılandığının araştırılmasıdır. Bunun yanı sıra bağımsız denetçilerin denetimin şeffaflığı, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin olarak görüş ve düşüncelerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca açık uçlu olarak sorulan “KGK’nin yapılanmasını profesyonel buluyor musunuz?”, “Bağımsız denetim standartlarının düzenlenmesinde sizce nasıl bir yaklaşım daha doğru olur?”, “KGK’nin bir kısım üniversiteler ile anlaşmak suretiyle mesleki uyum eğitimi noktasında çalışma yapmaktadır. Bu konu ile ilgili düşünceleriniz nelerdir?” ve “YMM ve SMMM’lerin bağımsız denetçi ünvanı almalarına rağmen, mevzuat uyumsuzluğu nedeniyle denetimin ifası noktasında uygulamada çıkan sorunlarla ilgili düşünceleriniz nelerdir?” soruları ile de katılımcıların görüşleri alınmıştır.

Çalışmanın amacının gerçekleştirilmesi için araştırmada KGK’ye kayıtlı bağımsız denetçilerin seçilmesinin belirli nedenleri bulunmaktadır. Kurumun 2011 yılında kurulması ile denetim alanında çalışmaları olan SPK, BDDK, TÜRMOB gibi kuruluşlardan sonra tek yetkili organ olması araştırmanın gerçekleştirilmesi için kuruma kayıtlı olan bağımsız denetçilerin seçilmesinde etken faktör olmuştur. Öncelikli olarak Türkiye’deki KGK literatüründe bağımsız denetçilerin kurumun görev ve yetkileri, sorumlulukları, denetçi bağımsızlığını etkileyen etkenler ile alakalı olarak bir ampirik çalışma eksikliği bulunmaktadır. Yapılan çalışmalar ekseriyetle bağımsız denetçilerin denetimlerinde görev alan denetim komiteleri, denetimin kalitesi, denetim raporları, denetimin yürütülmesi, bağımsız denetim şirketlerinin rolü gibi konulara odaklanmıştır. Bununla beraber literatüre bakıldığında, konu ile ilgili olarak kurum kurulduktan sonra herhangi bir ampirik çalışma tespit edilememiştir.

KGK ile ilgili yapılan araştırmaları incelerken Kamu Gözetimi Kurumu kurulmadan önce yapılan ilk çalışma, Senal (2011) tarafından gerçekleştirilmiştir. Senal çalışmasında, Kamu Gözetimi Kurumu’nun bağımsız denetim kalitesini artırma üzerindeki rolüne odaklanmıştır. Ayrıca SPK’ye bağlı bağımsız denetim firmaları arasındaki ücret rekabetinin giderilme yollarıyla ilgili öneriler sunmuştur. Senal (2011) çalışmasında denetim kavramı ile

ilgili olarak kavramsal çerçeveye değinmiştir. Denetim faaliyetinin süreci hakkında bilgi verdikten sonra bağımsız denetim ya da dış denetim olarak ifade edilen denetimin önemi ile ilgili olarak bilgiler vermiştir. Yurtdışında yaşanmış örneklerden alıntı yaparak bağımsız denetim şirketleri üzerine bir araştırma yapmıştır.

Türkiye’de de kurum ile ilgili çalışmaların devam ettiği ortamda yapmış olduğumuz çalışmada, bağımsız denetçilerden KGK’nin görev ve yetkilerine yönelik olarak sorulan sorular neticesinde denetim mesleği ile ilgili olarak ülkemizde de çalışmaların devam etmesi gerektiğini öngörebiliriz. Denetçilerle yapılan birebir görüşmeler sırasında tek yetkili organ olan KGK’nin görevlerine ilişkin olarak TÜRMOB’un da desteğini alarak denetim mesleğinin dünya standartlarında gelişmesinin daha iyi olabileceği yönünde görüşleri de yapılan anket görüşmesi sırasında belirttikleri konular arasında olmuştur.

Bu çalışma toplam beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; araştırmanın amacı, önemi, sınırlılıkları ve varsayımları ile birlikte hipotezlere yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise; kavramsal çerçeve açıklanmıştır. Bu kapsamda öncelikle bağımsız denetimde denetçi şeffaflığı, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi açıklanmıştır. Daha sonra ise, denetçi şeffaflığını, denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini etkileyen faktörler ele alınmıştır. Son olarak, Türkiye’de denetimde rol oynayan kuruluşlar ile Kamu Gözetim Kurumunun ortaya çıkışına ilişkin yasal düzenlemelere ve konuyla ilgili literatür çalışmasına yer verilmiştir.

Tezin üçüncü bölümünde; materyal ve yöntem açıklanmıştır. Bu kapsamda; araştırmanın evreni ve örneklemini, araştırmada veri toplama yöntemi, anket sorularının hazırlanması ve verilerin analizine ilişkin konular ele alınmıştır.

Dördüncü bölümde; bulgular ve yorum kısmına değinilmiştir. Bu kapsamda denetçiler üzerine yapılan bir araştırmaya yer verilmiştir. Öncelikle, çalışmaya katılan denetçilerle alakalı genel özellikler anlatılmış, çeşitli değişkenlere göre mevcut yapıdaki bağımsız denetçilerin denetiminde KGK’nin rolüne ilişkin değerlendirmeleri açıklanmıştır. Daha sonra, KGK’nin bağımsız denetçilerin denetimdeki etkinliğinin nasıl olması gerektiği ile ilgili bulgular ortaya konulmuş, sahip olması gereken ya da revize edilmesi gereken amaç ve sorumluluklar belirtilmiştir.

Son bölümünde ise; sonuç ve önerilere yer verilmiştir. Bu bölümde, araştırma sonuçları literatürdeki çalışmalar ile karşılaştırılarak benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmuş, daha sonra ise öneriler sıralanmıştır.

1.1. Araştırmanın Amacı

Türkiye’de 2011 yılına kadar denetim mesleği yürürlükteki mevzuat gereğince SPK, BDDK, TÜRMOB, TÜDESK gibi birçok kurum tarafından gerçekleştirilmekteydi. Bağımsız denetime yetkili kuruluşların ve denetim ile ilgili faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde bu kuruluşların rolü 2011 yılında KGK kurulana kadar devam etmekteydi. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim şirketleri, muhasebe standartları ile ilgili yapılacak ve yerine getirilmesi gereken kararları belirlemek ve yayınlamaktan sorumlu organ olarak 2011 yılı itibariyle KGK tek yetkili kurum olarak faaliyetlerine başlamıştır.

Bu çalışmada öncelikle, mevcut yapı içerisinde KGK’nin bağımsız denetimdeki etkinliğinin bağımsız denetçiler açısından değerlendirilmesi araştırılmıştır. Bununla birlikte bağımsız denetçilik belgesi alan YMM ve SMMM’lerin, bağımsız denetimde denetçi şeffaflığı, denetçi bağımsızlığı ve denetimin kalitesini etkileyen faktörlere ilişkin düşünceleri araştırılmıştır.

Çalışmanın bir diğer amacı ise, denetçilerin faaliyetlerinin denetlenmesinde ne gibi ilkelerin çıkarılması gerektiği ya da şu an yapılan gereksiz uygulamaların ve yasal düzenlemelerin neler olduğunu belirleyebilmektir.

1.2. Araştırmanın Önemi

2000’li yılların başında başta Amerika olmak üzere dünyanın önemli şirketlerinde yaşanan muhasebe skandalları sonucunda bağımsız denetime olan güven sarsılmıştır. Bu güvenin yeniden sağlanması amacıyla denetimin gözetimi fikri ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetim şirketleri ve denetçilerin gözetimi için kamu gözetimi devlet eliyle yapılmaya başlanmıştır. AB’ye uyum sürecinde olan ülkemizde de kamu gözetimi için çalışmalara başlamıştır ve 2011 yılında denetimin gözetimi için KGK kurulmuştur.

660 sayılı KHK ile birlikte 2011 yılında denetimin gözetimi ile ilgili olarak yasa yürürlüğe girmiştir. Bu karar ile birlikte bağımsız denetçileri yetkilendirmek, sicile kaydetmek, bağımsız denetim şirketlerinin görev ve sorumluluklarını, faaliyet alanlarını belirlemek, muhasebe ve denetim standartları ile ilgili yapılacak ve yerine getirilmesi gereken kararları belirlemek ve yayınlamaktan sorumlu organ olarak, tek yetkili kurum KGK oluşturulmuştur. Bu yeni düzenleme ile birlikte kurum faaliyete geçene kadar yetkileri olan SPK, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığının muhasebe ve denetime yönelik görev ve yetkileri tamamen sona erdirilmiş ve bu görev ve yetkiler yeni oluşturulan kuruma devredilmiştir. KHK’da “Kamu Yararına İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)” şeklinde yeni bir tanımlama yapılmış ve bu

kuruluşların denetiminin sadece bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılabileceği de hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, bu kuruluşlarda serbest çalışan bağımsız denetçilerin (YMM, SMMM) denetçilik yapma yetkisi bulunmamaktadır. Bu halde bağımsız denetçiler, bahsi geçen şirketlerde ve büyük ölçekli şirketlerde denetçi olamayacak, ancak bunlar dışındaki diğer tüm sermaye şirketlerinde denetçi olabileceklerdir.

Bu çalışmada KGK'nin bağımsız denetimdeki etkinliğinin bağımsız denetçiler açısından değerlendirilmesi amaçlanmıştır. KGK'nin görev ve yetkileri ile ilgili olarak bağımsız denetçiler ile ampirik çalışma sayısının az olması ve kalite, bağımsızlık ve şeffaflık ile ilgili soruların denetçilere yöneltilmesi çalışmanın önemini artırmaktadır. Bu amaç ile birlikte denetçilerin kurumdan beklentileri ve revize edilmesi gereken noktalar ile ilgili görüşleri alınacaktır. 2011 gibi yakın bir tarihte kurulan KGK'nin görev ve yetkileri, bağımsız denetimdeki denetçi şeffaflığı, denetçi bağımsızlığı ve denetimin kalitesini etkileyen faktörlerin bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmesi ile ilgili literatürün eksik olması çalışmanın önemini artırmaktadır. Muhasebe skandalları sonucunda oluşan denetimin gözetimi için kurulan KGK'den beklentilerin denetçiler nezdinde araştırılması da çalışmanın önemini artırmaktadır.

1.3. Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımları

Türkiye'de bağımsız denetçi kimliği taşıyan muhasebecilerin sayılarının 13.841 olması nedeni ile araştırmanın saha çalışma alanı Gaziantep-Adıyaman-Kilis illerinde bulunan bağımsız denetçileri kapsayacak şekilde sınırlandırılmıştır (KGK).

Haziran 2016 itibariyle KGK'den bağımsız denetçi belgesi alan SMMM ve YMM'lerin illere göre sayısı şu şekildedir: Gaziantep 273, Adıyaman 39 ve Kilis'te 2 tane olmak üzere toplam 314 bağımsız denetçi bulunmaktadır (KGK).

Bu çalışmanın anketi, 2016 yılı Haziran ve Eylül ayları arasında meslek mensuplarına uygulanmıştır. Bu aylarda mali tatil ve geçici vergi dönemi yoğunluğu gibi işlemlerin fazla olmasından dolayı 22 tane meslek mensubu çok yoğun olduklarını ifade ederek ankete katılamayacaklarını beyan etmişlerdir. 17 tane meslek mensubu ise bağımsız denetçi belgeleri almalarına rağmen, denetim ile ilgilenmediklerini beyan ederek ankete katılmamışlardır. Meslek mensuplarından 51 tanesinin ise tüm iletişim kanallarının kullanılmasına rağmen bürolarında bulunmadıkları, adreslerinde olmadıkları; 3 kişinin saha çalışması yapılacak olan Adıyaman, Gaziantep ve Kilis illeri dışında başka bir şehirde ikamet ettikleri, 1 kişinin öldüğü tespit edilmiştir. Toplamda 94 bağımsız denetçiye çeşitli nedenlerden dolayı anket

uygulanamamıştır. Bu sebeple ana kütle 220 bağımsız denetçiden oluşmaktadır. Oransal yaklaşım formülüne göre, örneklem hacmi %95 güven seviyesinde, +/-%5 kabul edilebilir hata oranı ile hesaplanmış ve 141 bulunmuştur. Bu çalışmada 141 denetçi ile anket yapılmıştır.

Bu araştırmada tüm katılımcıların anket sorularına içtenlikle ve doğru olarak cevap verdiği, araştırmada kullanılan anket formunun, araştırmanın amaçlarına uygun verilerin toplanmasında aranan şartları taşımakta olduğu varsayılmıştır.

1.4. Araştırmanın Hipotezleri

Kamu gözetim kurumunun bağımsız denetim ile ilgili görev, yetki ve sorumlulukları bağımsız denetçiler açısından nasıl algılanmaktadır? Sorusu çalışmanın ana problemini oluşturmaktadır. Araştırmanın amacı doğrultusunda, SMMM ve YMM'lerin bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmesini yapmakta olan KGK'den beklentilerini tespit etmek için aşağıdaki hipotezler kurulmuştur:

H1: KGK ile bağımsız denetim de uygulama birliği sağlanır.

H2: KGK'nin yapılanması profesyoneldir.

H3: KGK'nin bağımsız denetim standartlarını belirlemesi yeknesaklık sağlar.

H4: KGK'nin bağımsız denetçi olacakları belirlemesi denetimde şeffaflık sağlar.

H5: KGK'nin denetçi olacakları belirleyen tek yetkili kurum olması denetimde bağımsızlık sağlar.

H6: Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçi bağımsızlığını olumlu etkiler.

H7: KGK denetçilerin faaliyetlerinin denetiminde etkin rol oynar.

H8: Bağımsız denetçi olacakların YMM ve SMMM olması mesleğin kalitesini artırır.

H9: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre KGK görüşleri arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H10: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre denetim şeffaflığı görüşleri arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H11: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre denetim kalitesi görüşleri arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H12: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre denetim bağımsızlığı görüşleri arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H13: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre KGK görüşleri arasında fark vardır, hipotezi kabul edilmektedir.

H14: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre denetim şeffaflığı arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H15: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre denetim kalitesi arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H16: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre denetim bağımsızlığı arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H17: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre KGK görüşleri arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H18: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre denetim şeffaflığı arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H19: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre denetim kalitesi arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H20: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre denetim bağımsızlığı arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H21: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre KGK görüşleri arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H22: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre denetim şeffaflığı arasında fark vardır, hipotezi kabul edilmektedir.

H23: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre denetim kalitesi arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H24: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre denetim bağımsızlığı arasında fark vardır, hipotezi kabul edilmektedir.

H21: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre KGK görüşleri arasında fark vardır, hipotezi kabul edilmektedir.

H22: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre denetim şeffaflığı arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H23: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre denetim kalitesi arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H24: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre denetim bağımsızlığı arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H25: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre KGK görüşleri arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H26: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre denetim şeffaflığı arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H27: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre denetim kalitesi arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H28: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre denetim bağımsızlığı arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

Çalışmanın alt problemleri ise şu şekilde sıralanmaktadır;

- Bağımsız denetim belgesi alan bir denetçi tarafından denetim neden gerçekleştirilememektedir?
- Şirketlerin bağımsız denetim şirketleri tarafından mı yoksa bağımsız denetçiler tarafından mı denetimlerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir?
- Bağımsız denetçilerin bağımsız denetimleri nasıl gerçekleşmektedir?

İKİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Bağımsız Denetimde Denetçi Şeffaflığını Etkileyen Faktörler

Bu yüzyılın başında yaşanan muhasebe skandallarından sonra, denetimin gözetimi ile birlikte denetimin kalitesi, şeffaflığı ve bağımsızlığı üzerine de birçok vurgu yapılmaktadır. Araştırmanın bir bölümünde bağımsız denetimde denetçi şeffaflığına ilişkin katılımcıların görüşlerine yönelik sorular sorulduğu ve bir bölümünü oluşturduğu için bu kısımda bağımsız denetimde denetçi şeffaflığını etkileyen faktörlere yer verilecektir.

2.1.1. Kurumsal Yönetim ve Şeffaflık

Bir şirketin ortakları, yönetim kurulu ve diğer menfaat sahipleri arasında bulunan ilişkiler dizini, kurumsal yönetim olarak tanımlanmıştır (Çolak, 2008: 6). Kurumsal yönetim kavramı 1990'lı yıllarda ortaya çıkmıştır. 2000'li yılların başlarına geldiği zaman yönetimdeki suiistimaller sonucunda ortaya çıkan finans krizleriyle tartışılmaya başlanmış ve üzerinde ciddi bir şekilde durulmuştur. Avrupa'daki Parmalat, Amerika'daki Tyco, Xerox, Adelphia, WorldCom ve Enron gibi şirketlerde oluşan yönetim kaynaklı muhasebe skandallarıyla üst düzey yöneticiler, baş aktörler şeklinde görülmüştür. Bu finansal kriz, kurumsal yönetim anlayışının daha da önem kazanmasını sağlamıştır (Gökgöz, 2012: 323-324).

Muhasebe işlemleri yürütülürken eksik ya da hileli finansal raporlamanın hazırlanması ya da yapılması işletmelerde başta yolsuzluklar olmak üzere birçok sıkıntı meydana getirmiştir. Örneğin dünya çapında yankı bulan Enron şirketindeki muhasebe skandalında mali tabloların gerçeği yansıtmadığı ve denetim şirketi ile birlikte usulsüzlük yaptıkları ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan bu sorunlarla mücadele etmek için denetim şartlarının yerine getirilmesi ile birlikte kurumsal yönetim uygulamalarının da etkin bir şekilde yürütülmesi ile mümkün olmaktadır.

Denis ve Mc Connell (2003) tarafından belirtildiği üzere kurumsal yönetim; bir firmanın kendi çıkarlarını düşünen yöneticileri, hisse sahipleri için firma değerini maksimuma çıkaracak kararlar vermeye yönelen, piyasa ve kurumsal bazlı mekanizmalar setidir.

Kurumsal yönetim, sorumluluk, hesap verebilirlik, şeffaflık ve eşitlik ilkeleri temelinde kurulmuştur. Şeffaflık ilkesi, şirket ile alakalı olarak ticari sınırların dışında kalan, finansal olan ve olmayan bütün bilgilerin zamanında, kolaylıkla analiz edilebilir, kapsamlı, anlaşılabilir ve

doğru bir Őekilde sunulmasıdır (SPK, 2005: 20). Kurumsal yönetim uygulamalarının, Őirketin yönetimini, sahiplik yapısını, performansını ve finansal durumunu kapsayacak bićimde, kurum ile alakalı bütün önemli olayların doğru bir Őekilde ve zamanında aćıklanmasını sağlaması gerekmektedir (OECD, 2004: 22).

Kamuyu aydınlatmak, yatırımcılar karar alırken kendilerini ilgilendiren konularda gereksinim duyduđu lćmlerin ve bilgilerin Őirketler tarafından kamuya yeterince bilgi verilmesidir. GeniŐ kapsamlı olan tanımlardaysa kredi verenler, dađıtıcılar, tedarikćiler, analistler, ekonomistler, müŐteriler, devlet ve diđer iŐ ćevreleri de konuya dâhil olmaktadır (ćrk, 2001: 15).

Kurumsal yönetimin bir diğer ilkesi olan adillik ilkesi, yönetimin tüm hak sahiplerine eŐit davranmasıdır. Adillik ilkesi, yabancı ortaklar ve hissedarlar da dâhil olmak üzere, yapılan sözleŐmelerin uygulanması ve hissedar haklarının korunmasıdır. Hesap verebilirlik ilkesi, tepe yönetim performansının yönetim kurulu tarafından bağımsız bir bićimde izlenmesi ve tepe yöneticilerin, hissedarlara hesap verebilmesinin temin edilmesidir. Sorumluluk ilkesi, hissedarlar ićin değer yaratmaktayken, toplumsal değerleri yansıtan düzenleme ve kanunlarla uyumlu olacak bićimde faaliyette bulunmasıdır (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneđi, 2006).

Anand' a göre kurumsal yönetim, firmanın etkili bir bićimde yönetilmesini sağlayacak bir yapının kurulması ve paydaŐların gereksinimlerinin karŐılanmasını kolay hale getirecek bir sistem oluŐturulması amacına sahiptir (Anand, 2008: 87).

Etkin bir kurumsal yönetimle, Őirketteki st yönetimin sahip olduğu yetki ve gücün keyfi olarak kullanılmasının önüne gećilmesi, yatırımcıların haklarının korunması, hissedarların eŐit ve adil bir Őekilde muamele görmesi, Őirketle direk olarak iliŐkisi olan paydaŐların haklarının korunması, Őirketin finansal durumu ve faaliyetleriyle alakalı olarak Őeffaflıđın sağlanması ve kamuoyunun aydınlatılması amaćlanmaktadır (ArslantaŐ 2012: 6-7). Kurumsal yönetim, kurumun imajına ve itibarına katkı sağlayarak, iŐletme yönetimi ićindeki aile ići ćatıŐmaları önler ve kabiliyetli insan kaynaklarının oluŐmasına katkı sağlar. OluŐabilecek finansal krizlerle baŐ etme ve sorunların kolay ćzmlenmesine, risk yönetimine ve aktif olarak ić kontrol mekanizmasının ortamını gclendirme imkanı sağlar. İŐletmelerin faaliyetlerinin uzun dönemli geliŐimine katkı sağlayarak, maliyetlerin azaltılması ve istikrar ićin zemine gücü verir.

Muhasebe ve denetim alanında AB'nin revize sekizinci direktifi 'ne göre, kamu gözetimi, denetćilerinin sorumluluđu, uluslararası denetim standartlarına uyum, denetćilerin tarafsızlıđı ve bađımsızlıđı, denetim ücretinin aćıklanması, denetim firmalarında Őeffaflık,

denetim komiteleri, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetimde kalite güvencesi konularında değişiklikler getirmiştir (Çalışkan, 2006: 54).

Yeni Türk Ticaret Kanunu, anonim şirketlere, kurumsal yönetim ilkelerinin temelinde yapılanmalarını zorunlu kılmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyumla alakalı düzenlemeler, bu düzenlemeler arasında en önemlisidir. Bu düzenlemeler, Kurumsal Yönetim İlkeleri'nin yasada bulunan şeffaflık ve hesap verilebilirlik bloklarıyla da bağlantılıdır (Tunç, 2011: 3-4). Küçük ve orta boy işletmeler de kurumsal yönetim ilkelerini uygulamaya başlamışlardır. Murakıplık kanun ile kalktığı için işletmelerin sermaye artırımını gibi önemli işlemlerin özel bir denetçi ile yapılması gereklilik haline gelmiştir. Hazırlanacak olan faaliyet raporlarının da TMS'ye göre düzenlenmiş olup, bağımsız denetçiler tarafından denetimlerinin yapılması zorunluluğu getirilmiştir.

OECD Kurumsal Yönetim İlkelerini esas alan ülkeler, kendi ilke ve değerlerine uygun olarak kurumsal yönetim uygulama rehberi yayınlamıştır. Bu rehberlerdeki ortak vurgu, finansal raporlamadaki hızlı, eş zamanlı, dürüst, doğru, hesap verebilir ve şeffaf bilgi sunumudur (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 159). İşletmeler bu ilkeler çerçevesinde bir bakış açısı ile işletme yönetimini gerçekleştirmeye başlamışlardır. İşletmeler ile birlikte muhasebe ve denetim içinde kurumsal yönetim ilkeleri değişiklikler için kaynak oluşturmuştur. İşletmeler hazırladıkları finansal raporları işletme yönetimi ile birlikte denetim kurumlarına ve kamuoyuna doğru, eksiksiz bilgi sunmayı amaçlamalıdır. Kurumsal yönetim anlayışının bu ilkeleri ile birlikte işletme yönetimleri ve meslek mensupları tarafından gerçekleştirilmesini kolaylaştıracaktır.

İşletmelerde kurumsal yönetim mekanizması zayıf ise o işletmede gözetim de yetersiz olmakta ve bu durum da finansal tablolarda hata çıkma olasılığını yükseltmektedir. Böyle bir ortamda bazen denetçilerin kazanç sağlamak için hileye başvurma olasılığı da artabilmektedir (Gör, 2016: 42). Kurumsal yönetim anlayışını benimseyememiş bir işletme denetimin kalitesini de olumsuz etkileyebilmektedir. Bunun yanında denetçi şeffaflığını da olumsuz etkilemektedir.

2.2.2. Kamuyu Aydınlatma İlkesi ve Şeffaflık

Kamuyu aydınlatma ilkesi bazı şirketler açısından zorunluluk taşırken bazı şirketler gönüllü olarak bu ilkeye uymaktadır. Kamuyu aydınlatma ilkesi sadece yatırımcılar açısından değil, işletme alacaklıları ve ortaklar açısından da oldukça önemlidir. Örneğin genel kurul toplantısı öncesinde pay sahiplerinin bilgilendirilmesi bu ilke kapsamındadır (Toroslu, 2015:

33). Halka açık anonim şirketlerde hisse senedi sahibi kamuyu aydınlatma ilkesi gereğince bilgilendirilmektedir.

Kamuyu aydınlatma yaklaşımında genelde üç temel ilke yerine getirilmektedir. Bunlar (İhtiyar, 2006: 60):

Koruyuculuk işlevinde, yatırımcılara menkul kıymetler ihracatı yapan şirketlerin faaliyet sonuçları, finansal durumu ve yönetimiyle menkul kıymetlerin nitelikleri hakkında doğru ve yeterli bilginin vaktinde ulaştırılması, tarafların arasında bulunan eşitsizliğin minimuma indirilmesi yolu ile gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir. Dolayısı ile yatırımcılara bilgi vermek, onların aldatılmasını engellemektedir ve koruyucu bir araçtır.

Caydırıcılık işlevi, içeriden bilgi olarak hisse senedi ticareti ve manipülasyon gibi hileli uygulamaların ağır müeyyidelere bağlanması sebebiyle satıcı ya da alıcıların bu tarz uygulamalardan kaçınmalarını sağlama amacı taşımaktadır.

Aydınlatıcılık işlevi, yatırım kararları alınırken yatırımcıların spekülasyonlardan etkilenmemesi için gereken bilgileri ayrıntılı bir şekilde sunmakta, bu bilgilerin uygun bir şekilde kullanılmasına ortam hazırlamakta ve bilgilerin analizinin yapılmasını kolaylaştırmaktadır.

6102 Sayılı TTK'de muhasebenin işlevinin temeli, standartlarla uyumlu olacak raporlamanın yapılması şeklinde belirtilmiştir. Muhasebe sisteminin yaygınlaştırılabilmesi ve faydanın artırılması için bilişim teknolojilerini etkin bir şekilde kullanmak önemlidir. Standartlarla uyumlu olan raporların ortak bir dil ve uygun maliyetler ile bilgi sistemleri içerisinde güvenli bir şekilde üretilmesi, denetim işlevine katkıda bulunmaktadır. Elektronik raporlama imkânları sayesinde sürekli denetim gibi yaklaşımlar, gittikçe kabul görmekte ve gelişmektedir. Pek çok ülkede bu tarz teknikler ile ulaşılan sonuçlar, ülke içerisinde kamuoyunu bilgilendirme platformları kurulmasını sağlamaktadır (Erhan, 2012: 157).

Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP), borsa mevzuatı ve sermaye piyasası uyarınca kamuya açıklanması gereken bildirimlerin e-imzalı bir şekilde kamuya duyurulduğu ve iletildiği sistemdir. SPK'nın Bilgi, Belge ve Açıklamaların Elektronik Ortamda İmzalanarak KAP' a Gönderilmesine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ'i kapsamında, kamuya açıklanacak tüm belge ve bilgiler KAP' a gönderilmelidir. Borsa İstanbul-Kotasyon Müdürlüğü-KAP İşletim Birimi tarafından yürütülen bu sistem, sürekli çalışmaktadır. Bütün Türkiye'ye yayılmış olan bu sistem, 2500'den fazla kullanıcı ve 550'den fazla şirketi kapsamaktadır. Sistem, bütün kesimlerin Borsa İstanbul şirketleriyle alakalı tam, anlaşılır, doğru bilgiye internet üzerinden

düşük maliyetle ve eş zamanlı bir şekilde ulaşabilmelerine olanak tanımaktadır. Bunun yanında geçmişe dönük bilgilere de düşük maliyetle ve kolayca erişim sağlayan bu sistem, bir arşiv gibidir (KAP).

Kamuyu Aydınlatma Platformu'ndaki (KAP) hazırlanan finansal raporlar, Ortaklıklar, AB tarafından kabul edilmiş hali ile Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS' yi uygulamaktadır. Bu çerçevede, benimsenen standartların dışında olmayan, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yayınladığı TMS/TFRS esas alınmaktadır. Ortaklıklar, AB'nin kabul ettiği şekliyle UMS/UFRS'nı uygulamaktadır. Bu çerçevede, benimsenen standartların dışında olmayan, Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından yayımlanan TMS/TFRS esas alınmaktadır (KAP).

Şeffaflık ve kamuyu aydınlatma ilkesi, menfaat ve pay sahiplerine, şirketin yarar ve haklarını da gözetecek biçimde, zamanında, analiz edilebilir, anlaşılabilir, eksiksiz, kolay erişilebilir, düşük maliyetli, doğru bilgilerin sunulmasını amaçlamaktadır. Şirketler kamuya açıklama yaparken basit terim ve kavramlar kullanmakta ve ikileme yol açacak belirsiz ifadelerden kaçınmaktadır. Kamuya açıklanan bilgilerin tarafsız olması gerekir. Teknik terim kullanılması gereken yerde, herkesin kolay bir şekilde anlamasını sağlayacak açıklamalarda bulunur. Şirket ile alakalı tarafların bir ya da birkaç tanesinin bilgi alma ihtiyacını karşılayacak açıklamalar yapılmamalıdır. Şirket, kendi aleyhinde sonuçlara yol açacak olsa dahi, açıklanması gereken bilgilerin tümünü açıklamalı ve tereddüt etmemelidir (SPK, 2005: 20)

Kamunun aydınlatılması ve şeffaflık kavramları çerçevesinde, şirketlerdeki pay sahiplerine yönelik bilgilendirme politikası kuralları oluşturmaları ve bu kuralların tümüne uyarak kamuyu aydınlatmalarıyla ilgili prensipler belirlenmiştir (Gürsu, 2010: 102). Dünyadaki güncel gelişmeler ışığında Türkiye'de de belirli dönemler itibarıyla hazırlanacak olan mali tablo ve raporlarda yer alacak bilgiler belirli ölçüler dâhilinde hazırlanması gerektiği belirlenmiştir. Kamuoyuna açıklanacak bilgilerin içeriğinin ne olması gerektiği ile bilgiler de bu bölümde yer almaktadır.

SPK'nın belirlediği kurumsal yönetim ilkelerinde, şeffaflığın sağlanması ve kamunun aydınlatılmasında açıklanması gereken bilgiler ve uyulması gereken esaslar belirlenmiştir. Bu bilgiler ve esaslar şunlardır (SPK, 2005: 21-31):

- *Kamuyu aydınlatma araç ve esasları:* Bu bölümde hangi bilgilerin kamuoyuna açıklanması gerektiği ve hangi yollar ile açıklanacağı konusundaki esaslar belirlenmiştir.
- *Pay sahipleri ile şirket, yöneticiler ve yönetim kurulu üyeleri arasındaki ilişkileri kamuya açıklama:* Yönetim ve ortaklıkla alakalı bilgiler ve yaşanan değişikliklerin kamuya açıklanması gerekmektedir.
- *Kamu aydınlatmasında periyodik raporlar ve mali tablolar:* Raporlar ve tablolar, gereksinim duyulan bütün bilgileri verecek kadar ayrıntılı olmalıdır.
- *Bağımsız denetimin işlevi:* Finansal raporların ve tabloların şeffaflığının ve güvenilirliğinin sağlanmasında, bağımsız denetimle ilgili esaslar belirlenmiştir.
- *İçerden öğrenenlerin ticareti ve ticari sır kavramı:* Çıkarların korunmasıyla şirket şeffaflığı arasındaki denge korunmalıdır.
- *Kamuya açıklanacak olan önemli gelişmeler ve olaylar:* Şirketin faaliyet sonuçlarına ve finansal durumuna olan etkisiyle beraber, diğer durumların da kamuya açıklanması gerekmektedir.

2004 yılında OECD'nin revize kurumsal yönetim ilkeleri yayımlaması ile SPK bu revize ilkeleri Seri: X, No: 19 sayılı tebliğine uyarlayarak Seri X, No: 22 Tebliğini çıkarmıştır. SPK Sermaye Piyasalarının temelini oluşturan kamuyu aydınlatma çerçevesinde, piyasa güvenilirliğinin öneminden yola çıkarak Seri: X No: 22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" çerçevesinde daha önce oluşturulması zorunlu olan denetim komitelerine ve denetim komiteleri ile ilgili uygulamalara daha geniş yer vererek güveni sarsıcı her türlü uygulamaya karşı gerekli yönlendirme, uyarı ve gözetimlerinin titizliğini sergilemiştir (SPK, 2006: 8-9).

Şeffaflık ve kamuyu aydınlatma, muhasebe ve denetim uygulamalarının da ana aktörlerinden biri haline gelmiştir ve kurumsal yönetim uygulamalarının etkin özelliklerindedir.

Hazırlanan denetim raporu sonucunda kamuyu aydınlatma da gerçekleştirileceği için denetçi şeffaflık sağlamış olacaktır.

2.3.3. Şeffaflık ve Denetim Raporu

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetimin sonucunda işletmenin finansal tablolarıyla ilgili bağımsız denetçinin açıkça ifade ettiği görüşleri içermektedir. Bu görüş, finansal tabloların bütün önemli yönleri ile alakalı oldukları finans raporlama standartlarına göre hazırlanıp hazırlanmadığıyla ilgilidir (SPK, 2011: 6-9). Bağımsız denetimin gayesi, hazırlanan finansal tabloların, muhasebe ve finansal raporlama standartları ile uyumlu olup olmadığına ve bu tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığının belirlenmesidir.

Şeffaflık (Transparency), henüz kamuya açıklanmamış ve ticari sır niteliğinde olan bilgiler hariç, şirket ile alakalı finansal olan ve olmayan bilgilerin yorumlanabilir, anlaşılabilir, eksiksiz, doğru, düşük maliyetle, zamanında, kolay ulaşılabilir bir şekilde kamuya duyurulmasıdır (Pamukçu, 2011: 136). Şeffaflık, faaliyetlerden önce başlayıp, faaliyetlerle birlikte devam eden ve sonrasındaki süreci kapsayan bir ilkedir.

2008'de İngiltere'de yapılan bir kanun ile şeffaflık raporlarının, denetimi yapan bağımsız firmalar tarafından kendi internet adreslerinde yayınlanması zorunlu hale gelmiştir. Bu çerçevede her sene denetim yapan şirketler, yapılan düzenlemeler ile beraber kendileri için zorunlu olan bilgileri, şeffaflık raporlarında açıklamak durumunda kalmıştır (IFRC, 2008). AB ise 16 Nisan 2014 tarihinde 2006/43/EC numaralı direktifte yaptığı değişiklik ile 2014/56/EU numaralı direktifi yayınlamış; Avrupa Birliği ülkelerinde şeffaflık raporlarını yayınlamayı zorunlu kılmıştır. Böylece bu ülkelerde bağımsız denetim yapma yetkisi olan firmalar, her sene şeffaflık raporlarını mali yıl bittikten 3 ay sonra internet sitelerinde yayınlamak zorunda kalmıştır (EU, 2014). Direktifin 8. Maddesinde şeffaflık raporunun içeriği ayrıntılı olarak görülmektedir. Bu çerçevede, aşağıdaki hususlar bir şeffaflık raporunda belirtilmesi gereken asgari hususlardır (EU, 2014, madde 40):

- Sahiplik yapısının ve yasal yapının açıklanması,
- Bir denetim ağına bulunup bulunmadıkları, eğer bir ağ içerisinde ise bu ağın yapısal ve yasal durumuna dair bir açıklama,
- Denetim firmasının iç kalite kontrol sistemiyle ilgili bir açıklama,
- Denetim firmasının yönetim yapısıyla ilgili bir açıklama,
- Kalite güvence incelemesinin en son ne zaman yapıldığıyla ilgili bir açıklama (29. Madde dikkate alınarak),

- Önceki sene denetlenen, KAYİK hükmünde olan şirket listesi,
- Denetim şirketinin uygulamalarında bağımsızlığına vurgu yapan bir ifade,
- Madde 13 çerçevesinde bağımsız denetim şirketinin sahip olduğu eğitim politikası,
- Denetim çalışmalarıyla ilgili gelir bilgileri,
- Denetim şirketi ortaklarının ücretlendirme esasları.

Bağımsız denetimde şeffaflık bağımsız denetim şirketlerinin faaliyetlerle ilgili, henüz kamuya açıklanmamış ve ticari sır niteliğindeki bilgiler hariç olmak üzere şirketle alakalı finansal olan ve olmayan bilgilerin, düşük maliyetle, analiz edilebilir, anlaşılabilir, eksiksiz, doğru, zamanında ve erişilebilir olarak kamuya duyurulması yaklaşımıdır. Şeffaflık raporlamasının denetim kuruluşları açısından önemini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Demirkan ve Polat, 2016: 3-4):

- Bir denetim kuruluşu ne kadar şeffaf olursa o şirkete olan güven ve o şirketin vermiş olduğu denetim raporlarına da olan güven derecesi artar.
- Yukarıda vurgulamış olduğumuz niteliklere sahip şeffaflık bilgilerine erişim şirketlerin mevcut durumlarının ve gelecekle ilgili muhtemel senaryolarının değerlendirilmesinde yardımcı olarak kaynakları daha etkin dağıtılmasını sağlar.
- Şeffaflık denetim kuruluşunun yöneticilerinin yönetim faaliyetlerini de etkinleştirir.
- Denetim kuruluşunun uluslararası ilişkilerinde tanınırlık, uluslararası ilişkili denetim kuruluşlarıyla iletişimde ve vermiş olduğu raporların uluslararası yatırımcıların kredi verenlerin vb. kuruluşların denetim kuruluşuna olan güvenini artırır.

Bir şeffaflık raporunda bulunması gereken bilgiler genel olarak parçası olduğu ülkenin mevzuatında belirtilmektedir. Ancak bu bilgiler, pek çok ülkenin mevzuatında benzer şekillerde ifade edilmektedir. Genel olarak şeffaflık raporu, şu bilgileri içermelidir: (BDY Madde 36);

- a) Denetim kuruluşunun içinde bulunduğu denetim ağının yapısal ve hukuki özellikleriyle ilgili açıklama,
- b) Sorumlu denetçileri ve yöneticileriyle ilgili açıklama,
- c) Ortakları ve hukuki yapısıyla ilgili açıklama,
- d) Diğer işletmeler, ilişkili denetim kuruluşları ve bunlarla olan ilişkinin durumlarıyla alakalı açıklama,

- e) Bağımsızlıkla ilgili açıklama,
- f) Kalite güvence sistemleriyle ilgili bilgiler,
- g) Organizasyonun yapısıyla ilgili açıklama.

Türk Ticaret Kanunu'na uyumlu olarak, şeffaflık raporları KGK mevzuatında kurumun 26/12/2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 36. maddesinde düzenlenmiştir. Bu yönetmelikte belirtildiği üzere bir takvim yılı içerisinde KAYİK denetimi yapan kuruluşlar bu takvim yılını takiben, özel hesap dönemi kullanan kuruluşlarsa hesap dönemi kapandıktan sonra, 4. ay sonuna kadar senelik şeffaflık raporlarını kuruma bildirmekte ve web sitelerinde yayınlamaktadır. Bu raporda bulunması gereken şartlar da yönetmelikte belirtilmiştir.

Şeffaflık raporlarının hazırlanması ile birlikte denetimin kalitesi, bağımsızlığı ve şeffaflığına yönelik olarak, denetçi sorumluluklarını uygun bir zeminde gerçekleştirme imkânına kavuşmuş olmaktadır. Denetimde şeffaflık ile birlikte KGK'nin de faaliyetleri sonucunda denetimin ifası noktasında denetim şirketleri ve denetçiler gerekli hassasiyeti göstermiş olacaktırlar.

2.2. Bağımsız Denetimde Denetçi Bağımsızlığını Etkileyen Faktörler

Bağımsızlık, profesyonel denetçiliğin en önemli faktörleri arasındadır. Bağımsızlık, denetçinin denetim kararı alırken yansız kalabilmesi ve müşterilerin baskısına karşı koyabilmesidir. Bağımsızlık, içinde bulunduğu şartlara bakmadan, icra edilen mesleğin kendine yüklediği sorumluluğun bilincinde olan, kamu sorumluluğunu ve vicdani değerleri her zaman kendi menfaatleri önünde tutarak çalışmaktır (Atağan, 2007: 34).

Bağımsız denetim, denetimi yapılan şirketin sunduğu mali tabloların denetim standartlarına olan uygunluğunun raporlanmasının, bağımsız kurum ya da kişiler tarafından yapılmasıdır. Bağımsız denetimde amaç, bir bütün olarak mali tabloların mali durumu, finansal durumdaki değişimleri ve faaliyet sonuçlarını genel kabul gören muhasebe ilkelerinin kapsamında, dürüst bir şekilde yansıttığı konusunda bir yargıya varmak ve denetim raporuyla bu yargıyı üçüncü şahıslara bildirmektir. Bu raporda en önemli nokta, içeriğinde denetime tutulan mali tabloların dürüstlüğüyle ilgili bir görüş bildirilmesidir (Yeşil, 2006: 11).

21. yüzyılın başında yaşanan muhasebe skandallarından sonra, denetim alanı ile ilgili olarak birçok çalışma yapılmıştır ve yapılmaya devam etmektedir. Yaptığımız araştırmada

bağımsız denetçilere yönelttiğimiz soruların bir bölümünde, denetçi bağımsızlığı ile ilgili kısımdan oluşmaktadır.

2.2.1. Kamuyu Aydınlatma İlkesi, Bağımsız Denetim ve Denetçi Bağımsızlığı

Mesleği icra eden SMMM ve YMM'ler denetim yaparken denetimle alakalı her konuda bağımsız olmalıdır. Denetimde bağımsızlıkta kanıtlar toplanırken, kanıtlar ve sonuçlar değerlendirilirken, rapor hazırlanırken tarafsız bir bakış açısı ile davranılmaktadır. Bağımsız davranma, denetim mesleğinin özündedir. Denetim görüşünü almayı isteyen şirketler, denetçinin bağımsız olduğunu varsaymaktadır. Görevini yaparken denetçinin yalnızca bağımsızlığını koruması yeterli olmaktadır. Ayrıca mali tablo okuyucular da denetçilerin bağımsız olduğuna inanmalı ve güvenmelidir. Başka bir deyişle denetçi, hem görünürde hem de gerçekte bağımsız davranışlarda bulunmalıdır. Bu iki olgu uygulamada “görünürde bağımsızlık” ve “gerçekte bağımsızlık” şeklinde tanımlanmaktadır. Bir denetçi tarafından denetim faaliyetleri yapılırken kişi gerçekte bağımsız davranabilir ancak denetçinin görüşünü alanlar, denetçinin müşterisinin lehinde davrandığı konusunda bir şüphe duyarsa, yani denetçi görünürde bağımsız olmazsa, denetçinin bağımsız olmadığı sonucuna ulaşılır. Bağımsızlığa şüphe düştüğü zaman, denetimin işlevi yitirilmiş anlamına gelir (Güredin, 1997: 9).

Gerçekte bağımsızlık, mesleki yargıyı tehlike altına sokacak faktörlerden etkilenmeden bir sonuç açıklanmasına imkân tanıyan, bu şekilde bireyin dürüstlük içerisinde hareket etmesine, mesleki şüphecilik ve tarafsızlık kullanmasına imkân veren zihin durumudur (TÜRMOB, 2014: 62).

Görünürde bağımsızlık, önlemlerde dâhil, tüm bilgiler konusunda bilgi sahibi ve makul bir üçüncü kişinin, bir güvence ekibi ya da denetim firmasının üyesinin tarafsızlığına, dürüstlüğüne ve mesleki şüpheciliğe gölge düştüğünü düşünmesine yol açacak kadar açık olan koşul ve şartlardan kaçınmadır (TÜRMOB, 2014: 62).

KGK tarafından 26.12.2012 Tarihli 28509 Sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. maddesinde bağımsızlık şu şekilde ele alınmıştır; denetçiler ve denetim kuruluşları, denetimi yapılan kuruluşa karşı tarafsız ve bağımsız olmak zorundadır. Hiçbir şekilde bu kuruluşların karar mekanizmasına katılma şansları yoktur. Buna ek olarak denetçilerin ve denetim kuruluşlarının bağımsızlıklarını ortadan kaldıracak özel durumlar da olmamalıdır.

Piyasa faaliyetlerinin düzen içerisinde ve aktif bir şekilde oluşumunda bilgi önemlidir. Günümüzde ekonomik işlem ve olayların daha karmaşık bir hal alması ile birçok bilgi muhasebe kayıtları arasına gizlenebilir olmuş, işletmeler tarafından ilgi duyan kesimlere verilen

bilgilerin güvenilirliği azalmıştır. Mali tabloda bulunan bilgilerin şeffaf, kaliteli ve güvenilir olmasıyla ilgili sorumluluk işletme yönetimine aittir. Bunun yanında finansal tabloyu kullananların, işletme yönetimi tarafından sunulan finansal bilgileri doğru şekilde kabul etmesi beklenilmemelidir. Bahsi geçen bilgileri gerçeğe uygunluk konusunda akredite etmek, hile ve hata riskini azaltmak için, finansal tablolar bağımsız denetimden geçirilmekte, daha sonra kamuya açıklanmaktadır (Özşahin, 2000: 8).

Bağımsız denetçiler tarafından incelenen mali tabloların doğru, tarafsız, şeffaf, müşteri baskısı altına girmeden kamuya açıklanması vicdani sorumluluğunu yerine getirirken denetçi profesyonelliği ile karşımıza çıkmaktadır. Bağımsız denetim ile birlikte bağımsız denetçi kamuyu aydınlatma ilkesi ışığında denetim ile ilişkisi olan denetlenen işletme ve bu işletme ile ilgili olan taraflara da yarar sağlamaktadır.

2.2.2. Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler ve Önlemler

Denetçi bağımsızlığını etkileyebilecek durumlar için risk düzeyinin belirlenmesi ve buna yönelik olarak da gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir.

Bağımsız bir denetçide bulunması gereken en önemli unsurlardan birisi ve en önemlisi bağımsızlıktır. Çünkü bağımsızlığı zedelenecek birisi bir daha asla etik kurallar çerçevesinde bir denetim yapamaz. Pek çok unsur, bağımsızlığa etki etmektedir. Bunlar (Atağan, 2007: 35) :

- Ekonomik bağımsızlık,
- Yönetimsel bağımsızlık,
- Sosyal bağımsızlık,
- Siyasal bağımsızlıktır.

Bu faktörler göz önünde bulundurulmalı, bağımsızlığı ortadan kaldıran veya zedeleyen durumlara yer verilmemelidir. Bu faktörleri şu şekilde açıklamak mümkündür.

Ekonomik bağımsızlık: Bağımsızlığa etki eden en önemli unsurların başında gelmektedir. Ekonomik olarak denetçi bağımsızlığını koruyamadığı takdirde denetlenen işletme ve bu işletmenin çevresi ile çıkar ilişkisi içerisine girer. Bu durumda ekonomik çıkarlar devreye gireceği için bağımsızlıktan söz edilemez (Atağan, 2007: 35).

Yönetimsel bağımsızlık: Denetçiler denetim yaptıkları işletmelerin yönetiminden sorumlu kişilerle bağlantılı olmamalıdır. Aksi takdirde denetçinin bağımsızlığı zedelenebilmektedir (Atağan, 2007: 40).

Sosyal bağımsızlık: Denetçi iş hayatı dışındaki sosyal yaşantısından kaynaklı olarak bağımsızlığı ortadan kalkması veya zedelenmesi durumudur (Atağan, 2007: 41).

Siyasal bağımsızlık: Denetçinin siyasi görüşünden dolayı siyasi otoriteden gelecek tepkiler karşısında bağımsızlığın zedelenmesi durumu ile karşı karşıya kalmasını ifade etmektedir (Atağan, 2007: 42).

Bağımsız denetçilerde ya da denetim kuruluşlarında bağımsızlığın zedelenmesiyle ilgili bir tereddüt oluşursa, bağımsızlığın yok olduğu kabul edilmektedir. Bağımsızlığın ortadan kalkmış sayıldığı durumlardan bazıları şunlardır (SPK, 2015 Tebliğ Seri: X, No: 22).

- Müşteriden ya da müşteriyle alakalı olanlardan, dolaylı ve direk olarak bir menfaat edinildiğinin öğrenilmesi ya da menfaat vaadinin, denetçi tarafından denetim kuruluşunun yönetimine yazılı bir şekilde bildirilmemesi,
- Müşteri ile ya da ortakları ile ya da müşterinin sermaye, denetim ya da yönetim bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak bağlı olduğu ya da nüfuzu altında olan tüzel ya da gerçek kişiler ile bir ortaklık içerisinde olduğunun belirtilmemesi,
- Müşteriyle bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime bağlı iştirak ve teşebbüslerinde şirket müdürü ya da yardımcısı, yönetim kurulu başkanı ya da üyeleri veya kurucu olarak ya da işletmede önemli bir karar sorumluluğu ve yetkisi olan çeşitli sıfatlar ile görev alması,
- Müşteri ya da bağlı olduğu ortaklıklar, müşterek yönetime bağlı doğal iştirak ve teşebbüslerle olağan ekonomik ilişkilerin dışında alacak-borç ilişkisi kurulması,
- Müşterinin, geçmiş yıllarla ilgili bağımsız denetim ücreti herhangi bir geçerli nedeni olmadan ödememesi,
- Bağımsız denetim ücretinin, bağımsız denetim sonuçlarıyla alakalı koşullara bağlanması ya da piyasa rayicinden farklılıkları olması, bağımsız denetim kalitesiyle ilgili çeşitli belirsizliklerin yaşanması, denetim kurulunun müşteri niteliğinde olan işletmeye sunduğu çeşitli hizmetleri dikkate alması ve belirlemesidir.
- Fiili olarak denetim yaptıkları firmalarda bağımsız denetçiler, işletmenin finansal tablolarıyla ilgili düzenlenmiş olan son denetim raporu tarihinden sonra iki sene geçmedikçe, bahsi geçen işletmede müdür yardımcılığı, genel müdür, yönetim kurulu

başkanı ve üyeleriyle önemli sorumluluk, yetki ve karar taşıyan pozisyonlarda bulunamamaktadır.

KGK, 26.12.2012 Tarihli 28509 Sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. Maddesinde, bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlara yer vermektedir. Denetçiler ve denetim kuruluşu, bağımsızlığın zedelendiğiyle ilgili bir kanaat oluşturursa, bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilmektedir. Bağımsızlığı ortadan kaldıran ya da zedeleyen durumlar şunlardır (KGK) :

- Denetim kuruluşunun ortakları ile denetçiler, kilit yöneticiler, denetçileri ve boşanmış bile olsalar eşleriyle üçüncü dereceye kadar olan kan ve kayın akrabaların ya da denetim kuruluşlarının denetlediği işletme ya da işletmeyle alakalı dolaylı ya da direk olarak ortaklık, menfaat, kilit yönetici olarak olağan ekonomik ilişkiler ya da iş dışında alacak ya da borç ilişkisi bulunması
- Denetlenen işletmenin, geçmiş yıllarla ilgili denetim ücretini geçerli bir neden göstermeden ödememesi,
- Denetim ücretini denetim sonuçlarıyla alakalı şartlara bağlama, denetimin kalitesiyle alakalı belirsizlikler oluşması, denetim kuruluşunun, denetledikleri firmaya sundukları denetimin dışındaki hizmetlere de dikkat ederek belirlemesi,
- Bağımsızlığa gölge düşüren eylemlerin yapılması.

IFAC'ın yayınladığı etik kurallara göre birçok durum, bağımsızlığı tehdit edebilmektedir. Bu durumlar (IFAC, 2007: 18-19):

- *Kişisel Menfaat (Self Interest) Tehlikesi:* Denetçinin yakınlarının, aile bireylerinin ya da kendisinin müşteriyle ilgili kişisel çıkar anlaşmazlığı ya da müşteri nezdinde mali çıkarları olması durumlarında görülebilir.
- *Kendi İşini Denetleme (Self Review) Tehlikesi:* Denetçinin önceki dönemlerde ya da mevcut denetim döneminde kendi verdiği kararlarla alakalı konuları denetlerken ortaya çıkmaktadır. Denetçi, kendi aldığı kararlarla alakalı bir konuyu denetlerken objektifliğini korumada zorlanmaktadır.
- *Savunma (Advocacy) Tehlikesi:* Denetçinin, müşteri işletmeyle alakalı mahkeme vb. durumunda, daha önceki çalışmalarında takındığı objektifliğine zarar verecek

biçimde ifade vermek zorunda olması gibi durumlarda, kendini savunma eğilimine sahip olmaktan kaynaklanabilmektedir.

- *Samimiyet (Familiarity) Tehlikesi:* Bir denetim ekibinin ya da firmanın bir üyesinin, yöneticileri ya da müşterileriyle olan yakın ilişkilerinin sonucunda, müşteri çıkarlarına aşırı önem vermeye başladığı zaman ortaya çıkabilmektedir.
- *Yıldırma (Intimidation) Tehlikesi:* Dolaylı veya doğrudan yapılan zorlama ve tehditlerin sonucunda denetçinin objektif kararlar almasının güçleşmesi sonucunda ortaya çıkabilmektedir.

Tehdidin önemine karar verirken denetçi, farklı tehdit şekillerinin de bir anda belirebileceğini göz önünde bulundurmalıdır. Bağımsızlığı tehlikeye düşüren risk düzeyi, bu tehditlerin beraber ya da ayrı ayrı önemi ve denetimdeki etkisi tarafından belirlenmektedir (Uzay, 2009: 66).

Bağımsızlığa yönelik tehditleri önlemek adına koruyucu önlemlerin kabul edilebilir bir etkisi olmaktadır. Koruyucu önlemler iki ana bölümde ele alınabilir (Kocameşe ve Güçlü, 2010: 8-9):

- 1) Mesleki ve hukuki düzenlemelerle oluşturulan koruyucu önlemler,
- 2) Meslek ortamından kaynaklanan koruyucu önlemler.

IFAC'nin yayımladığı Etik Kurallarında da; yasal ve mesleki düzenlemelerle oluşturulan koruyucu önlemlere örnek olarak aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir;

- Bağımsız denetçi olabilmek için getirilen tecrübe ve mesleki eğitim şartları,
- Devamlılık olarak mesleki gelişim gerekliliği,
- Mesleki standartlar,
- Kurumsal Yönetimle alakalı düzenlemeler,
- Düzenleyici ve mesleki otoritelerin disiplin ve gözetim prosedürleri,
- Denetçi çalışmalarının hukuki olarak yetki verilen üçüncü kişiler tarafından gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi.

2.2.3. Finansal Skandallar ve Denetçi Bağımsızlığı

2001 yılında başta Amerika olmak üzere dünya çapındaki büyük işletmelerde (Enron, Worldcom, Parmalat gibi) oluşan muhasebe usulsüzlüklerinin uluslararası finans piyasaları üzerindeki etkisi büyüktür. Büyük çaptaki firmalarda görülen bu usulsüzlükler, kamuoyunun kurumsal açıklamalara ve mali raporlara olan güvenine negatif yönde etki etmiştir. Denetim ve muhasebe şirketleri üstünde dikkatleri toplayan, halka açık şirket modelini tartışmalı hale getiren bu skandallar, Amerika'nın ekonomik sistemi üzerinde de olumsuz etkilere yol açmıştır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 41).

Dünya ekonomisini etkileyen finansal skandallar başta bağımsız denetim şirketleri olmak üzere birçok kurum ve kuruluşu dünya çapında etkilemiştir. Yaşanan bu skandallar sonucunda başta güven kaybı olmak üzere ekonomik yönlü birçok kayıp yaşanmıştır.

Stiglitz, Amerika'da yaşanan bu finansal skandalların temel sebeplerini şu şekilde açıklamıştır: Doksanlı yılların başında bazı kurumsal uygulamalar sayesinde üst düzey yöneticilerin hisse satın alabilme yetkisine sahip olması, bu yöneticilerin kazançlarının bu hisse senetlerinin piyasa getirisine bağlı olması, türev ürünlerin yönünün değiştirilmesi ve şirketlere riskin paylaşılmasında etkili bir araç şeklinde olması, bağımsız bir denetim yapmakla yükümlü muhasebe şirketlerinin görevlerini layığıyla yapamaması ve denetim firmalarının aşırı bir şekilde korunmasıdır (Stiglitz, 2004: 127-137).

Muhasebe skandalların ortaya çıkmasında denetim sisteminin işleyişi, piyasa baskısı gibi birçok problemin olması skandalların yaşanmasında etken olmaktadır. Bu problemlerin iyi anlaşılması ve etkili çözümlerin geliştirilebilmesi sürece katkıda bulunabilmesi noktasında önem teşkil etmektedir.

Mali tabloların hata ve hilelerden oluşması sonucunda ortaya çıkan muhasebe skandallarına yol açan etmenler şunlardır (Uzay, 2004: 9):

- İşletmelerin, pay senedi değerlerinin düşmesi ve yatırımcı beklentisini karşılayamaması gibi durumlar karşısında baskı altında kalması ve öte yandan hileli finansal raporlamayla çıkış gösteren şirketlerin bu çıkış eğilimini sürdürmek için hileli işlemleri sürdürme çabaları,
- Sermaye ve para piyasasında görülen dalgalanmalarla baskı altında kalan işletmelerin, alternatif türev araçları arayışına girmesi,
- Dış ve iç denetimde yaşanan eksikliklerin giderilmemesi,

- Meslek mensuplarının ahlaki kurallara uymaması,
- Kurumsal yönetimdeki eksikliklerdir.

Muhasebe skandallarının ortaya çıkmasından etken olan faktörlere baktığımızda ağırlıklı olarak denetim eksikliğinden kaynaklandığını söyleyebiliriz. Bu eksiklikleri gidermek ve doğru ve güvenilir finansal tablolar hazırlamak için Amerika ve diğer gelişmiş ülkelerde denetçi bağımsızlığı ile ilgili çalışmalar yapılmaya başlanılmıştır.

Yaşanan bu skandalların başlıcaları aşağıda kısaca açıklanacaktır.

2.2.3.1. Enron Skandalı

02 Aralık 2001 günü dünyanın en büyük doğalgaz boru hattı şirketlerinden biri olan Enron beklenmedik bir biçimde iflas etmiştir. 1980'li yılların ortalarında küçük bir boru hattı şirketi iken 2000'li yılların başında, Kuzey Amerika'da yaklaşık 40 bin, Güney Amerika'da 10 bin kilometrelik doğalgaz hattına ve 20 bin kilometrelik fiber optik hata sahip olan, ayrıca aktif toplamı 65 milyar doları, cirosu yılda 100 milyar doları aşan Enron; sadece ABD'de 19000 personeliyle dünyanın en büyük şirketlerinden biri olmuştur. Bu çerçevede, Enron'un yerel doğalgaz boru hattı geliri 1993 yılında 1,46 milyar dolar (kar 382 milyon dolar) iken, 2000'de 3 milyar dolara (kar 732 milyon dolara) çıkmıştır. Buna mukabil enerji ticareti ve diğer faaliyet gelirleri 1993'de 6,6 milyar dolarken (kâr 316 milyon dolar) 2000 yılında 77 milyar dolara (kâr 2 milyar dolara) yükselmiştir (Healy ve Palepu, 2003: 55).

Enron'dan önceki dönemlerde de, o dönemin ölçülerine ve şartlarına göre çeşitli skandallar yaşanmıştır fakat bu skandalların hiçbiri, Enron kadar kapsamlı, siyasal ve ekonomik sistemin tüm faktörlerini içine alan zincirleme bir yolsuzlukla karşılaşılmamıştır (Sağlar ve Kandemir, 2007: 22).

Enron skandalına kadar bir çok vaka görülmüş olsa da ekonomik ve idari sistemi kapsayan tüm unsurları içine dahil eden bir yolsuzluk olayı ile karşılaşılmamıştır. Enron mevcut iş konusu dışında stratejik işler ile farklı sektörlere doğru genişlemiştir. Enron'un batma nedenlerinden başlıcası, firmanın bilançosunda bulundurduğu riskleri ve zararları bilanço dışında taşıyarak gizlemesi ve Özel Amaçlı Girişimler kanalıyla yatırımcılardan saklanması olduğu söylenebilir. Muhasebe ilkeleri doğrultusunda Enron'un ve Özel Amaçlı Girişimlerin göstermesi gereken mali tablolar ve raporlar manipüle edilmiştir. Kayıpları yatırımcıdan gizleyen bu hileli teknik ile Enron, yaptığı yatırım zararlarını iş ortaklıklarının bilançolarına

aktarmış ve mali sonuçları toplamda konsolide ettiği mali tablolarına dahil etmeyerek yaptığı kayıpları saklamıştır (Ertikin, 2017: 103-104).

Muhasebenin kural ve ilkelerine aykırı yapılan uygulamalar, Enron'un çöküşüne yol açan en önemli faktörlerden bir tanesidir. Enron, zararını ve büyük miktarda olan borcunu yatırımcılarından gizlemek ve şirketin mali performansı ve durumuyla ilgili onlara çok iyi bir tablo sunabilmek için, gerçek değer muhasebesi uygulamalarını ve özel amaçlı girişimleri suiistimal etmiştir. Şirket, planlı bir şekilde değeri düşen varlıkları özel amaçlı girişimlere transfer etmiş, bunları yatırımcılardan gizlemiş, borç ve zararları finansal raporlardan çıkarmıştır. Neredeyse 40 milyar dolarlık olan borcun bağımsız ortaklarda saklandığı düşünülmüştür. Özel amaçla kurulan bu ortaklıklara büyük bankaların para yatırmasını sağlayan Enron karşısında bankalar, bu paraları güvence altına almak isteyerek, Enron'un aşırı değer kazanan hisselerini teminat olarak almıştır. Hisse fiyatlarını yüksek tutmak için bankalar, başka insanları da yatırım yapmaları konusunda teşvik etmiş ve hisse fiyatlarını yüksek tutabilen analistler almıştır (Özel, 2019: 1).

Enron'un bağımsız denetimcisi Arthur Andersen isimli denetim firması hakkında, bu gelişmeler ve söylentiler üzerine Amerika Sermaye Piyasa Kurulu soruşturması başlatmış; Enron'un son 5 senelik mali tablolarını tekrar düzenlemiş, Enron iştirakinden bir bölümün zarar ve borçlarını mali tabloda bulunması gerektiğini söylemişlerdir. Bunun anlamıysa Enron'un o dönem faaliyetlerini yaklaşık 1 milyar dolar zarar ile kapatması ve çok ciddi bir borç yükü ile karşı karşıya kalmasıdır. 2001/Ekim tarihinde 1997 – 2000 seneleri arasında raporladığı net kâr rakamlarını yapılan muhasebe hataları nedeni ile düzelttiğini bildirmesi ile başlayan bu süreç, önceki sene 83 dolar civarında işlem gören şirket pay senedi fiyatlarını bir doların altına düşürmüştü ve şirket 02 Aralık 2001 tarihinde iflasını istemiştir (Özel, 2019: 1).

Şirketin denetimini yapan Arthur Andersen isimli denetim firması, Enron skandalının en önemli suç ortaklarından bir tanesidir. Bu yüzden Enron olayı zaman zaman Enron ve Andersen olayı şeklinde adlandırılmaktadır. Andersen, Enron'un yalnızca dış denetçisi değil, ayrıca yönetim danışmanı ve iç denetçisidir. Söz konusu denetim şirketi sorumluluğunu yerine getirmemekle ve yapılan bütün bu usulsüzlük ve hilelere göz yummakla suçlanmıştır. Diğer taraftan Enron denetimiyle alakalı yaklaşık 1 ton şirket belgesini, Enron'u denetleyen bir ekip imha etmiş ve bağımsız denetim şirketi, bu davranışıyla adaletin gerçekleşmesini engellemek ile suçlanmış ve 2002 senesinde mahkum edilmiştir (Sağlar ve Kandemir, 2007: 28-32).

2.2.3.2. WorldCom Skandalı

WorldCom şirketi, Amerika’da AT&T şirketinin 1983 senesinde bölünmesiyle temel almıştır. Bu bölünmeyle ortaya yerel ve küçük şirketler çıkmıştır. LDDS, bu şirketlerden bir tanesidir. 1984’te 650.000 dolarlık sermayeyle “Sprint” ve “MCI” gibi köklü firmaların daha az faaliyet gösterdiği güneyde hizmet vermeye başlamıştır. Kısa süre içerisinde 1,5 milyon dolar borcu olan LDDS, yönetimi şirketin 9 kurucusundan birisi olan Bernard J. Ebbers’e vermiş ve onu kurtarıcı olarak görmüştür. Teknoloji konusunda herhangi bir tecrübesi olmasa da Ebbers, 1 seneden az bir sürede şirket satın almalarına dayanan bir büyüme stratejisi ile şirketi karlı hale dönüştürebilmiştir. Şirket hem Latin Amerika ve Avrupa’da hem de Amerika’da satın aldığı işletmelerle hızlı bir şekilde büyümüştür. 1989’da “Tezgâh Üstünde İşlem Gören Menkul Kıymetler Birleşik Endeksi- NASDAQ” da işlem gören “Advantage Şirketler Grubu” ile birleşmiş ve halka açık bir şirket olmuştur. 1993’ün sonlarına doğru şirket, ABD’nin en büyük 4. uzun mesafe taşıyıcı şirketi haline gelmiş; 1995’te 2,5 milyar dolara “LDDS Williams Telecom” şirketini almış, 1995 senesindeyse global bir yapıyı yansıtabilmek için ismini WorldCom şeklinde yenilemiştir (Türel, 2011: 31-32).

WorldCom 1999 yılında borsada işlem gören değerli kâğıtlarının bedeli 64 doların üzerinde bulunmaktadır. Worldcom, Birleşmiş Milletlerin ikinci en büyük firması olarak kabul edilmektedir. Firmanın 2001 yılında ettiği 1,4 milyar dolarındaki kârının ve 2002 yılının ilk çeyreğinde açıklamış olduğu kârın sahte olduğu saptanmıştır. Muhasebe kayıtlarında mali işler genel müdür yardımcısının yaptığı yaklaşık 4 milyon dolarlık usulsüzlük şirket tarafından açıklanmıştır. 3.8 milyar \$ firma giderinin sermaye yatırımı olarak kaydedildiği açıklanmıştır. Muhasebe müdürü Scott Sullivan’ın işine son verilmiştir. Firma bu doğrultuda 2001 ve 2002 yılı ilk 3 aylık dilimi kapsayan sonuçlarını net zarar gösterecek şekilde tekrardan düzenleyeceğini duyurmuştur. Kârlılığını mevcut olduğundan daha yüksek göstermesi borsada işlem gören hisse senetlerinin değerini olumsuz yönde etkilemiştir. Bu skandal ile borsada işlem gören birçok iletişim hisse senetleri sahibi firmalarda kayıplar yaşamaya başlamıştır (Demircan, 2007: 41-42)

Bir süre sonra işlerin tersine döndüğü WorldCom’da durum, muhasebe kayıtları ile de düzeltilemez hale gelmiştir. 2002 senesinin Haziran ayında iç denetim bölümü tarafından işletmenin faaliyet giderlerinin aktifleştiği, aynı gelirlerin iki defa kaydedildiği, borçların gizlendiği ortaya çıkarılmıştır. Bundan sonra denetim şirketi Arthur Andersen firmasının görevini sonlandırmış, KPMG şirketiyle anlaşmıştır. 1913 senesinde kurulmuş bir denetim şirketi olan Arthur Andersen, önce Enron daha sonra da WorldCom’un düştüğü bu durumdan

sonra bütün saygınlığını ve güvenilirliğini kaybetmiş, faaliyetlerini sonlandırmak durumunda kalmıştır (Türel, 2011: 92).

İflastan önce WorldCom, 107 milyar dolar civarında aktife sahipti. 107 milyar dolarlık bu iflas, Enron'dan iki kat fazladır ve o tarihe kadar ilan edilen en büyük iflastır. Bu skandallar zinciri Amerika'da dikkatleri, hesapların nasıl tutulduğuna ve şirketlerin nasıl yönetildiğine çekmiştir. Bu iki firmanın da denetimini Andersen firmasının yapması, dikkat çekici bir başka noktadır (Ak, 2015: 40).

2.2.3.3. Parmalat Skandalı

Calisto Tanzi parmalat şirketini, 1961 senesinde Parma'da küçük bir pastörize süt merkezi şeklinde kurmuştur. 1990 senesinde şirket büyüyerek Milan Sermaye Piyasasına kaydolmuştur (Senal, 2011: 89). 2003 yılı itibariyle dünyanın en büyük onuncu büyük gıda firması olmuştur.

Şirketin kontrolü ve yönetim, firmanın genel müdürü ve kurucusu olan Tanzi ve ailesindeydi. Aile aldatici muhasebe işlemleri yaparak ve birçok gerçek olmayan hesaplar açıp düzenlemişlerdir. Bu işlemleriye Cayman adalarında kurulan şirketler aracılığıyla yapmışlardı (Göçen, 2010: 115).

Şirketin iflas etmesinin nedeni halka açıldığı yıl (1990) ve iflas ettiği tarih (2003) arasında finansal kaynaklarının tükenmesinden kaynaklanmaktadır. Finansal kaynaklar bankalar aracılığı ile yabancı ülkelerdeki offshore'lara ve özel amaçlı kuruluşlara transfer edilmiştir (Odabaşı ve Ergen, 2003: 4).

9 milyar civarında olan borcunu Parmalat, olduğundan daha düşük göstermiş, müşterilere çift fatura kesmiş, gerçek dışı satışlar yapmış, şirketin durumunu olduğundan çok daha iyi göstermeye çalışmıştır. Tanzi ailesi, halka açık olan kısımdaki 500 milyon Euroluk parayı kendi işletmesine transfer ederek, özel işlerinde kullanmıştır (Türel, 2011: 17).

Bütün bu gelişmelerin üzerine, İtalyan savcılarının 27 Aralık tarihi itibariyle yapmış olduğu incelemeler neticesinde 15 yıldan beri hesaplarda oynama yapıldığı tespit edildi. Aynı gün borsada ki Parmalat işlemleri askıya alındı. Yapılan yargılama sonucunda şirketin kurucusu Calisto Tanzi dolandırıcılık suçundan 10 yıl hapse mahkum edildi (Odabaşı ve Ergen, 2003: 4).

İtalyada yaşanan bu skandal sonucunda kanun sistemindeki eksikliklerin giderilmesi için çalışmalar başlatılmıştır. Bağımsız denetçilerin, yatırımcıların, hissedarların, denetim şirketlerinin ve hukukçuların açıklıklarını ortaya çıkarmıştır.

2.2.4. Denetçi Bağımsızlığı ile İlgili Uluslararası Kurallar

Enron skandalı ilk sırada yer almak üzere 21. yüzyılın başında yaşanan muhasebe ve denetim skandalları, finansal sistemin etkin bir şekilde işlerliğini sürdürebilmesi için, denetim sürecinin ve denetçi bağımsızlığının güvence altına alınma çabası dünya çapında ve ülkemizde ele alınan bir nokta olmaktadır. Bu kısımda da dünya da denetçi bağımsızlığı ile ilgili yapılan uluslararası düzenlemelere yer verilecektir.

2.2.4.1. Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)'nın Kuralları

AICPA, 1977 senesinde bağımsızlık için yeni bir kavramsal düzenleme amacı ile Bağımsızlık Standartları Kurulu'nu (ISB) oluşturmuştur (Uzay, 2006: 87). AICPA, bağımsızlığı; genel olarak bir kişinin dürüst bir biçimde, nesnel olarak ve profesyonel şüphecilik ile faaliyette bulunma yeteneği şeklinde tanımlamaktadır (Uzay, 2006: 5).

AICPA mesleği icra eden denetçilerin görevlerini yaparken bağımsız olması gerektiğini vurgulamakla birlikte bağımsızlığı iki şekilde ele almıştır (AICPA, 2006: 3).

Düşünsel Bağımsızlık; Kişinin, denetim faaliyetlerini yürütürken, dürüst, nesnel ve profesyonel şüphecilikle yerine getirerek, etki altında kalmadan hareket edebilmesidir.

Fiziksel Bağımsızlık; denetim şirketinin ya da denetçinin nesnelliğinden, mesleki şüpheciliğinden ve dürüstlüğünden taviz verdiğini üçüncü kişilere düşündürebilecek durumlardan kaçınılmasıdır.

AICPA'nın en önemli özelliği meslek örgütleri ve denetim şirketlerinin uyması gereken "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını" ilk kez belirleyen kuruluş olmasıdır (Koçberber, 2008: 77-78).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 3 başlık halinde incelenebilir (Bodur, 2007: 16-17):

- **Genel Standartlar**

- a) Mesleki Eğitim ve Deneyim: Denetim faaliyetini yerine getirecek kişi ya da kişiler gerekli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip olmalıdır.

- b) Bağımsızlık: Denetçi veya denetçiler, denetim faaliyetinin her sürecinde bağımsız davranmalıdır.
- c) Gerekli Mesleki İtina: Denetim faaliyetinin her sürecinde gerekli olan mesleki itina ve titizlik gösterilmelidir.

- **Çalışma Alanı Standartları**

- a) Denetimin Planlanması ve Gözetimi: Etkin bir denetim faaliyeti için denetimin planlanması ve gözetlenmelidir.
- b) İç Kontrol Yapısının Tetkik Edilmesi ve Değerlendirilmesi: Denetim faaliyetinin planlanması ve yapılacak örnekleme çalışmasında ana kütleden seçilecek olan örneklem için denetlenecek işletmenin iç kontrol sistemi incelenmelidir.
- c) Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama: Denetim faaliyeti sonucunda bir görüşe ulaşabilmek için denetlenen işletmede, türlü denetim teknikleri kullanılarak makul seviyede kanıt toplanması gereklidir.

- **Raporlama Standartları**

- a) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk: Denetim faaliyeti sonucu hazırlanacak raporun, finansal raporların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının belirtilmesi gerekir.
- b) Devamlılık: Düzenlenecek denetim raporunda, cari dönemle bir önceki dönem mali tablolarını etkileyen muhasebe teknik ve yöntemleri arasında farklılık varsa bunlar ayrıntılı olarak açıklanmalıdır.
- c) Açıklayıcı Bilgiler: Düzenlenecek denetim raporunda aksine bir bilgi yoksa mali tabloların ekinde yer alan açıklayıcı dipnotlarda bulunan bilgiler de yeterli kabul edilecektir.
- d) Denetçi Görüşünün Beyanı: Denetim faaliyeti sonucunda düzenlenecek raporda, olumsuz görüş belirtme, görüş bildirmeden kaçınma, şartlı görüş ya da olumlu görüş olacak şekilde denetçi görüşü beyan edilmelidir. Denetçi görüşü, görüş bildirmekten kaçınma ise bunun sebepleri denetim raporunda gerekçeleri ile birlikte açıklanmalıdır.

AICPA Mesleki Davranış Yasası 6 prensip tarafından belirlenen 11 etik kuraldan meydana gelmektedir (Önder, 2001: 26-33). AICPA Mesleki Davranış Yasasına yön veren 6 prensip ilke sunulan hizmetin nitelik ve kapsamı, bağımsız ve tarafsız olma, dürüstlük, kamu yararı ve sorumluluktur. AICPA Mesleki Davranış Yasası ile oluşturulan 11 kuralda: Mesleği İcra Biçimi ve İsim, Komisyon ve Danışma Ücretleri, Reklâm Yapma ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Talep Biçimleri, Uygunsuz Davranışlar, Şarta Bağlı Ücret, Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği, Muhasebe Prensipleri, Standartlara Uyuma, Genel Standartlar, Dürüst ve Tarafsız Olma ve Bağımsızlıktır.

2.2.4.2. Sarbanex – Oxley Kanunu ve SEC’in Kuralları

1929 Buhranından önce Amerikada sermaye piyasalarıyla ilgili düzenlemeler göreceli olarak yetersizdi. Yaşanan depresyonlar ve hisse senedi fiyatlarının düşmesi, toplumun finansal piyasalara olan güveninin zedelenmesine neden olmuştur. Sermaye piyasalarına olan güveni tekrar sağlamak açısından, Kongre tarafından 1933 ve 1934 yıllarında yılında Securities Act Securities Exchange Act adında iki kanun çıkarılmıştır. Bu iki yasa ile Securities Exchange Commission (SEC) adıyla bildiğimiz Amerika Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur (Moore vd., 2006: 4). SEC kuruluncaya kadar AICPA bünyesindeki Denetim Standartları Kurulu (Audit Standards Board) hem özel hem kamu şirketlerinin denetiminden sorumlu tek düzenleyici otorite olarak faaliyetlerini yerine getirmekteydi (Nieschwietz and Woolley, 2009: 93). SEC'in kurulmasını sağlayan kanunlar, işletmelerin finansal tablolarının bağımsız dış denetçiler tarafından incelenmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Moore vd., 2006: 4).

Şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesini amaçlayan ve aynı zamanda etkin kurumsal yönetimi destekleyen bir çaba olarak görülen Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası veya diğer adıyla Sarbanes-Oxley yasası, Amerika'daki borsalarda işlem gören halka açık şirketlerin tamamını kapsayacak şekilde 30 Temmuz 2002'de imzalanmıştır (<https://www.pwc.com.tr/sarbanes-oxley-yasasina-uyum>, 30.08.2019).

Bu yasa, halka açık olan şirketleri, denetim şirketleri, denetçiler, şirketlerde çalışan iç denetçiler ve muhasebecileri kapsamaktadır. Bu yasa, ABD sermaye piyasası tarihinde önemli bir gelişmedir (Süer, 2004: 61-68).

30 Temmuz 2002 tarihinde yasalaşmış olan bu kanun, ABD yönetiminin Enron'la başlayan sürece bir yanıtı, kamuoyunun piyasaya olan güvenini tekrar kazanma çabasıdır. Bu yasada amaç, şirketlerin sermaye piyasası mevzuatı ya da başka sebeplerle halka yaptıkları

açıklamanın güvenilirliği ve doğruluğunu arttırarak, yatırımcıları korumaktır. Bu amaca yönelik olarak şu düzenlemelere gidilmiştir (Güngör, 2003: 84-85);

- Mali raporlama ile ilgili yeni yükümlülükler getirilmiş,
- Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu oluşturulmuş,
- Kurumsal yönetimle alakalı konularda yeni bir ceza hukuku oluşturulmuş,
- Denetim komitelerinin bağımsızlığı ve rolü kuvvetlendirilmiş,
- Denetçi bağımsızlığıyla alakalı olarak çeşitli kısıtlamalar getirilmiştir.

Yasanın 11 bölümden oluşan maddeleri şunlardır (SOX yasası, 2002):

1. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB),
2. Şirketin sorumluluğu,
3. Denetçi bağımsızlığı,
4. Mali analistler çıkar çatışmaları,
5. Kamu açısından finansal açıklamaların ve mali bilgilerin arttırılması,
6. Çalışmalar ve raporlar,
7. Kurul kaynakları ve yetkileri,
8. Beyaz yakalı çalışanların suçlarıyla alakalı cezaların arttırılması,
9. Kurumsal ve cezai suistimal sorumluluğu,
10. Kurumsal suistimal ve sorumluluk,
11. Kurumsal vergi iadeleri.

Kanun kapsamında bakıldığı zaman, aşağıda belirtilen konularla ilgili olarak düzenlemeler yapıldığı göze çarpmaktadır (İnam, 2007: 72):

- İşletme yöneticilerinin sorumluk alanları,
- Mali tablolar alanındaki denetim ve gözetim,
- Kamuya açıklanan mali tabloların kapsamı,
- Denetim fonksiyonuna etkinlik kazandırmak için önlemler,

- Denetim kurullarının bağımsızlığı,
- İşletmedeki en üst kademedan en alt kademeye kadar herkes için öngörülen cezai yaptırımlar,
- Denetim ve muhasebe uygulamalarında yeni düzenlemeler,
- Halka açık şirketlerle ilgili özel bir muhasebe gözetim kurulu oluşturulması,
- SEC'in yetki alanının genişletilmesi,
- Yatırım bankaları, kredi derecelendirme kuruluşları ve kayıtlı muhasebe firmalarıyla ilgili farklı düzenlemeler,
- Sermaye piyasasında işlenebilecek suçlara karşı caydırıcı ceza hükümleri.

Mesleki kuruluşu olarak TÜRMOB yasanın getirdiği hükümlerden, avukatlar, yatırımcılar, mesleki otoriteler, iç denetçiler, bağımsız denetçiler, yönetim kurulu, üst yönetim ve analistler olmak üzere birçok kesim etkilenmiştir (TÜRMOB, 2003: 18-19). Kamu Gözetim Kurulunun oluşturulması, işletme denetim komitesi, denetçinin rotasyonu ve bağımsızlığıyla cezai yaptırımlar en dikkat çekici kısımlardır.

Sarbanes-Oxley yasası, denetçi bağımsızlığı bölümünde denetçilerin yapamayacağı görevleri şu şekilde sıralamıştır (Sarbanes-Oxley, SEC 201):

- Denetimi yapılan işletmenin finansal tabloları veya muhasebe kayıtlarıyla ilgili defter tutma veya diğer ilgili hizmetlerde bulunma,
- Mali bilgi sisteminin tasarımı ve uygulaması,
- Değer takdiri ve değerlendirme hizmetleri,
- Sigorta hizmetleri,
- İç denetim uygulamaları,
- İnsan kaynakları ya da yönetim fonksiyonları,
- Broker veya dealer hizmetleri, yatırım bankacılığı ya da yatırım danışmanlığı hizmetleri,
- Denetimle ilgili olmayan uzmanlık ve yasal hizmetler,
- Kurul tarafından düzenlemeler gereğince izin verilmeyen diğer hizmetler.

2.2.4.3. AB Komisyonunun Kuralları

Avrupa Birliği Konseyi (AB Konsey), AB üyesi ÷lkelerde denetim ve muhasebe konularında müşterek bir dil yaratmak için direktifler yayımlamaktadır (Kutluay, 2015: 129). Konsey, bağımsız denetim alt bölümünün de dâhil olduğu şirketler hukuku alanında üye ÷lkelerin yasalarında yapılacak idari ve yasal işlemler ile alakalı, uyulması zorunlu direktifler kabul etmiştir. Bunlardan 4. 7. ve 8. direktifler, AB üyesi ÷lkelerde muhasebe uygulamalarını uyumlaştırmak için yayımlanmıştır (Çalışkan, 2006: 53).

1984 tarihli 8. direktif; eksik yönleri sebebiyle 2006 yılında revize edilerek 8. direktif yayınlanmıştır. 2000’li yılların başında Enron, Parmalat gibi dünyanın önde gelen şirketlerinde yaşanan mali skandallar neticesinde 8. Direktif, kalite güvencesi, denetim standartları, kamu gözetimi ve denetimde etik ilkeler konularında düzenlemelerle revize edilerek yayınlanmıştır (Memiş ve Güner, 2011: 151).

25.04.2006 tarihinde kabul edilen revize 8. direktif, denetçilerin bağımsızlığı ve yansızlığı, denetim faaliyetlerinin uluslararası standartlara uyumu, kalite güvencesi gibi konularda önemli değişiklikler getirmiştir. Bu yeni düzenlemeler 2000’li yıllarda yaşanan skandalların önüne geçmek ve bir daha tekrarlanmaması amaçlanmıştır.

AB üyesi ÷lkelerin Revize sekizinci direktif ile kazanımları aşağıda yer almaktadır (Kayım, 2006: 152):

- Denetçilerin sorumluluk ve rolleri net hale getirilmiştir.
- Bağımsızlık ve yansızlığı sağlayacak ahlaki ilkelerde düzenleme yapılmıştır.
- Denetim faaliyeti için kamu gözetimi getirilmektedir.
- Üçüncü ÷lkeler ile daha sıkı bir işbirliği ön gör÷lmektedir.
- Uluslararası denetim standartlarının oluşması öngör÷lmektedir.

2.2.4.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) Kuralları

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), dünyadaki birçok ÷lkenin katılımı olan bir muhasebe mesleği örgütüdür. IFAC’ın misyonu, kamu çıkarı ve yüksek kalitede hizmet sağlayarak mesleği yüceltmek ve geliştirmektir. 2017 itibariyle 130 ÷lkede 175 muhasebe meslek örgütü üyesidir. Ticaret, sanayi, kamu, eğitim sektörlerinde faaliyet gösteren veya serbest çalışan yaklaşık 3 milyondan fazla muhasebeciyi temsil etmektedir (IFAC. 2017).

Uluslararası denetim standartları; IFAC bünyesinde oluşturulmuş olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Attestation Standards Board – IAASB) tarafından oluşturulmaktadır. IAASB, geçmiş dönemli finansal tabloların denetimi ile ilgili Uluslararası Denetim Standartlarını (International Standards on Auditing– ISA) ve gözden geçirme standartlarını belirlemektedir. Ayrıca finansal tablo denetimi dışında yer alan güvence hizmetlerine ilişkin standart oluşturma görevi IAASB’ e verilmiştir (IFAC, 2007).

Profesyonel muhasebeciler için etik kurallar üç bölümden oluşmaktadır. Bölüm A tüm muhasebeciler için geçerli olan genel kurallardan oluşur. Bölüm B bağımsız kamu meslek mensuplarını ilgilendiren kuralları içerir. Bölüm C ise bağlı çalışan meslek mensuplarını kapsar.

Bu bölümlere göre de uyulacak etik çalışmalar farklılık göstermektedir. Ana başlıklar altında bu etik kurallara bakacak olursak (Bodur, 2007: 43-44):

Bölüm A tüm muhasebeciler için geçerli olan temel kurallar kodları ile birlikte şöyle belirtilmiştir:

- a. Doğruluk
- b. Yansızlık
- c. Alan Yeterliliği
- d. Gizlilik
- e. Mesleki Davranış Biçimi

Bölüm B bağımsız kamu meslek mensupları için etik kurallar aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- a) Bağımsızlık
- b) Ücret ve Komisyonlar
- c) Mesleki Faaliyetin Reklamı
- d) Hediye ve Armağan
- e) Tarafsızlık
- f) Çıkar Çatışması

- g) Mesleki Tayin
- h) İkincil Görüş
- i) Müşteri Varlığının Nezareti

Bölüm C bağlı çalışan meslek mensupları için etik kurallar aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- a) Olası Çatışmalar
- b) Finansal Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması
- c) Mesleki Yeterlilik
- d) Finansal Çıkar
- e) İkna Edici Teşvik

IFAC tarafından yayımlanan Etik Kurallarda (Uzay, 2004: 11);

- Etik davranış ihtiyaçlarıyla alakalı olarak bölümlerdeki raporlama sorumlulukları açıkça ortaya konmaktadır.
- Koruyucu önlemlerin etkinliği ve varlığı, risk düzeyine etki etmektedir. Denetçi bağımsızlığıyla ilgili tehditleri azaltma ya da ortadan kaldırma amacıyla yapılabilecek yasaklamalar, sınırlamalar, prosedürler, açıklamalar ve politikalar gibi çeşitli korunma önlemleri mevcuttur.
- Çalışanların işletme ya da meslek gruplarınca oluşturulan aktif bir şikayet sistemi meslek üyelerinin, işletme çalışanlarının, kamuoyunun ahlaki olmayan davranışlara karşı ilgi ve alakalarını etkileyebilir.

Denetçilerin bu hususları dikkate almaları gerekmektedir.

2.3. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Kalite kavramıyla ilgili literatürde çok sayıda tanımlama mevcut olmakla birlikte yapılan tanımlamaların ortak özelliği olarak “beklentilerin karşılanması” ve “ihtiyaçların giderilmesi” hususlarının ön plana çıktığı görülmektedir. Denetim kalitesi, denetim faaliyetinin ve denetim şirketinin iç süreçlerinin belirli bir kalite seviyesinde tutması amacıyla bir sisteme sahip olması olarak ifade edilmektedir (Kapıcıgil, 2007: 206).

Finansal tablo kullanıcılarına göre denetim kalitesi, mali tablolarda önemli derecede hatalı ve aldatıcı ifadelerin olmaması iken denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçi açısından denetim sürecindeki tüm işlemlerin tam olarak yerine getirilmesi denetim kalitesinin yüksekliği

olarak tanımlanmaktadır. Toplum açısından denetim kalitesi bir firma ya da piyasa açısından ekonomik sorun ve sıkıntılardan uzak olunması olarak algılanıp tanımlanabilmektedir (Bell vd., 2015: 385-386).

DeAngelo'ya göre denetim kalitesi, denetçinin müşteri işletmenin muhasebe sistemi içerisindeki ihmalleri, hileli beyanları, hataları bulma ve bunları doğru bir şekilde rapor etmesidir (Özyurt, 2010: 10). Bir başka deyişle sağlanan sınırların kapsamında denetçinin, mali tablolarda bulunan yanlış beyanları keşfedip raporlama ihtimalidir. Bu yanlışlıkların keşfedilme ihtimali, denetçinin deneyimine, risk profiline, problem çözebilme yeteneğine ve uzmanlığına bağlıdır. Keşfedilen bu hataların rapor edilme ihtimaliyse denetçinin bağımsızlığı ve risk profiliyle ilişkilidir (Hardies vd., 2009: 232). Bu tanımdan yola çıkarak, temelde iki bileşenin bağımsız denetim kalitesini etkilediği söylenebilir. Birincisi, denetçinin muhasebe sistemindeki sorunlu yerleri bulması ve sistem hakkında yanıltıcı olmayan kanıya varmasıdır. İkincisi ise, denetçinin bağımsız bir şekilde bu problemleri ortaya çıkarma istekliliğidir (Esendemirli, 2013: 113).

Denetimin kalitesi, denetimi yapan denetçinin mali tablolardaki eksik ve yanlış yerleri ortaya çıkarabilme ve raporlayabilme; dolayısıyla yönetim ve pay sahipleri arasındaki bilgi eksikliğini giderebilmesi ile ölçülebilmektedir (Eilifsen ve Messier, 2000: 30).

Bağımsız denetim kalitesi; muhasebe alanında hem çıkar grupları hem de yasal düzenleyiciler tarafından en çok tartışılıp eleştirilen konulardan bir tanesidir. Kaliteli bir bağımsız denetim, şirketler tarafından hazırlanan mali tabloların doğruluğu ile ilişkilidir. Belirsizliği çıkar grupları nezdinde azaltılmalıdır (Wallace, 1980, Akt. Duff, 2004: 1).

Bağımsız denetimin kalitesi, hizmetin denetimden beklenen misyona uygun olup olmama derecesidir. Bağımsız bir denetimden beklenen amaç, denetimden sonra oluşan yargının güvenilir ve gerçek olmasıdır. Denetim sonuçlarında faydalanan aktörler, raporda belirtilen görüşün güvenilir ve gerçek olmasını istemektedir. Bağımsız denetimde kalite, denetim sonucunda oluşan yargının güvenilirliği ve doğruluğudur (Oktay, 2013: 47).

Özellikle 21. yüzyılın başında yaşanan muhasebe skandallarından sonra, denetimin gözetimi ile birlikte denetimin kalitesi, şeffaflığı ve bağımsızlığı üzerine birçok vurgu yapılmaktadır. Araştırmamızın bir bölümünde bağımsız denetçilerin denetimin kalitesi ile ilgili görüşlerine yönelik sorular sorulduğu ve araştırmamızın bir bölümünü oluşturduğu için bu kısımda bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörlere yer verilecektir.

Denetim kalitesini ölçmeye yönelik olarak, denetim sürecine ve denetim sonucuna yönelik kalite ölçütleri olarak ayrılmaktadır. Denetim şirketleri ve denetçiler üzerine düzenlenmiş olan meslek standartları denetim sürecinin kalitesine ilişkin ölçütlerdir. Denetim raporuna olan güven ise denetim sonuçları ile ilgili ölçütlerdir (Kavut, 2001: 4).

Bağımsız denetim kalitesine etki eden birçok faktör bulunmaktadır. Bunlara kısaca değinilecektir.

2.3.1. İşletme Kültürü

Her işletme organizasyonu, aslında toplumun bir parçası olup küçük bir toplumu temsil etmektedir. Temsil ettiği bu küçük topluluk ile paylaşılan değerleri o işletmenin kültürünü oluşturmaktadır. İşletme, örgüt, şirket veya örgüt kültürü olarak ifade edilen ve paylaşılan bu değerler, işletme yönetiminin tekniklerine adapte edildiğinde başarılı olma imkânını etkilemektedir. Her işletmenin kültürü de, o işletmenin kullandığı yönetim tekniklerine yansımaktadır (Koçel, 2003: 31).

İşletme kültürü, işletmenin kullandığı tüm yönetim unsurlarını etkilediğinden, denetim kalitesini de etkilemektedir. Denetim firmalarında ve de müşteri firmalarda yönlendirici ve ödüllendirici bir yapıya sahip işletme kültürlerinin bulunması denetim kalitesini yükseltmektedir (Senal, 2010: 23-24). Bağımsız denetimin kalitesi açısından bu nedenledir ki işletme kültürü yapılan denetimin kalitesini artırdığı için önemli bir yere sahiptir.

2.3.2. Denetim Firmasının Büyüklüğü

Bağımsız denetim şirketinin büyüklüğü ve büyük işletmelere özgü özellikler bağımsız denetim kalitesini etkilemektedir (Geiger ve Rama, 2006: 15). Büyük denetim şirketlerinin piyasada rakiplerine nispeten daha fazla müşteriye sahip olmaları, müşteri kaybetme risklerinin az olması ile birlikte itibarlarını artırma istekleri bağımsız denetimde kalite algılarını olumlu etkilemektedir (Angele, 1981: 188).

Denetim literatüründe büyük denetim firmaları olarak “Big Four” ismiyle anılan Price Waterhouse Coopers, Ernst&Young, Deloitte Touche Tohmatsu ve KPMG (Pear Marwick International (PMI) & Klynveld Main Groder (KMG) isimli dört şirket ön plana çıkmaktadır. Bu firmaların Türkiye’de de çeşitli sektörlerdeki etkinlikleri de dikkat çekmektedir (Doğruer, 2009: 7). Literatürde yapılan çalışmalarda denetim kalitesi ile dört büyük denetim firması arasında doğrusal bir ilişki ortaya konan çalışmalar yer almaktadır. Çünkü bağımsız denetim

şirketinin büyük ölçekli olması, bağımsız denetim kalitesi için literatürde önemli bir yere sahiptir (Gör, 2016: 36).

2.3.3. Denetim Firmasının Personel Kalitesi ve Tecrübesi

Bağımsız denetim şirketinin üst kademedeki yöneticilerinin, denetim hizmeti verme konusunda çalışanlarının bilinçlendirilmesinin kalite üzerinde çok önemli bir etkisi vardır (İbiş, 2011: 56). Yıllık performans ve eğitim programları incelemeleri ile de bu bilinçlendirme, denetim kalitesinin önemi üzerinde durularak yapılabilir (Beasley ve diğerleri, 2001: 56).

Denetçiler, mesleki tecrübeleri ile de denetim kalitesine olumlu katkı yapabilmektedirler. Denetçiler, mesleki tecrübeleri sayesinde dış kaynaklardan elde ettikleri kanıtlarla yönetimden sağladıkları kanıtları birleştirebilir sonuçta daha doğru bilgiye ulaşabilmektedirler. Ulaşılan bilgiye göre de kararlarını belirlemektedirler. Diğer taraftan denetçilerin mesleki tecrübeleri sayesinde gerekli kanıtların toplanmasında kolaylık sağlayabilecek yöntemler ortaya çıkabilmektedir (Gör, 2016: 37).

2.3.4. Denetim Süreci

Bağımsız denetim, süreç itibarıyla incelendiğinde birbirini takip eden çeşitli bölümlerden oluşmaktadır. Yapılacak olan denetimin ne kadar yoğun olacağı ve zorluk derecesinin ne kadar olacağı, o işletme ile daha önceki dönemlerde denetim faaliyetinde bulunup bulunulmadığına göre değişecektir. Daha önce denetim yapılmamış olan firmalarda bazı ek çalışmalar yapılması gerekeceğinden iş yükü ve zorluk derecesi daha fazla olacakken daha önce denetim yapılmış olan firmalarda bu ek çalışmalar zaten yapılmış olduğu için daha az zorlukla karşılaşılabacaktır (Güredin, 2010: 177).

Denetim sürecinin aşamalarını aşağıda şu şekilde açıklamaktadır (Kaval, 2008: 65);

- 1) Sözleşmeden Önceki Faaliyetler (Teklif Alma ve Değerlendirme)
- 2) Planlama ve Program Geliştirmek Amacıyla Yapılan Hazırlık Çalışmaları
- 3) Denetim Planı Hazırlama
- 4) Denetim Planını Uygulama
- 5) Denetimi Tamamlama ve Raporlama
- 6) Rapordan Sonraki Faaliyetlerdir.

Denetim süreci, denetim görevinin alınmasından önce müşterinin yaptığı teklifin değerlendirilmesi, raporun verilmesinin ardından da müşteri işletmenin genel kuruluna katılması ve finansal tabloların yayınlanması gibi aşamalardan oluşmaktadır. Denetim süreci, teklifin alınıp değerlendirilmesiyle başlamakta olup, denetim planı ve programı geliştirme için hazırlık çalışmaları yapıp denetim planı hazırlanarak uygulamaya konulmaktadır. Son olarak da denetim aşaması tamamlanarak ve raporlama aşamasına geçilmektedir (Kaval, 2003: 65). Bağımsız Denetim Standartı (BDS) 220 no.lu standart 4 Kasım 2013 tarihli 28821 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmesi ile birlikte denetim sürecinde denetim faaliyetlerinin kaliteli şekilde yapılması yasa ile güvence altına da alınmıştır. Bu standartta denetim sürecinde denetim kalitesinin sağlanması açısından nelerin yapılması gerektiği açıklanmaktadır.

2.3.5. Şeffaflık ve Denetim Raporu

Bağımsız Denetim Yönetmeliği Madde 10'da denetim raporu, denetim kanıtları Türkiye Denetim Standartı (TDS) kapsamında değerlendirildikten sonra belirlenmiş olan güvence seviyesine uygun bir şekilde oluşturulan, denetçi görüşü ve önemli diğer unsurların kullanıcılara sunulması için kurum düzenlemelerine göre hazırlanan, sorumluluğu denetçi ya da denetim kuruluşunda olan belgedir. Türk Ticaret Kanunu 402. Maddesi de denetim raporlarını;

- a) Finansal Tablolara Alakalı Denetim Raporu
- b) Yönetim Kurulunun Faaliyet Raporuna İlişkin Denetim Raporu
- c) Riskin Erken Teşhisi ve Yönetimi Sistemine İlişkin Denetim Raporu olmak üzere 3 bölümde incelemektedir (Aydın ve Çürük, 2017: 227).

Finansal bilgi kullanıcıların doğru karar almasında dayanak olarak kullanılan göstergelerden birisi olan bağımsız denetim raporları finansal tabloların içerdiği bilgilerin gerçek durumu yansıtır yansıtmadığı hakkında bir güvence oluşturmaktadır. Bağımsız denetçi görüşünü oluşturmak için bir bütün halinde finansal tablolarda olabilecek hata ve hileleri araştırmakla birlikte bu finansal tabloların iyi veya kötü olması ve yatırımcılara tavsiye niteliğinde bilgi sunmak gibi kaygılar taşımadan finansal bilgilerin doğruluğunu, muhasebe standartlarına uygunluğunu ortaya koymayı amaçlayarak sadece bu konuda görüş ve kanıtlarını açıklar (Yanık ve Karataş, 2017: 4).

Denetim kalitesi için denetim şirketlerinin de şeffaf bilgi sağlanması önem teşkil etmektedir. Revize sekizinci yönergeye göre de firmaların şeffaflık raporlarını beyan etmeleri

gerekmektedir. Bu düzenleme ile birlikte denetim şirketleri, ücret bilgileri, faaliyet raporları, politikaları, prosedürleri gibi bilgileri yayınlamaları gerekmektedir.

Uluslararası Denetim Standartlarında da şeffaflığın sağlanması için standart bulunmaktadır. Uluslararası Denetim Standardı (700 vd) denetçinin denetim raporunu hazırlamadan önce, denetlenen işletmenin finansal tablolarının bir bütün halinde değerlemesini istemektedir (Usul, 2013: 192). Mali tabloların finansal standartlar ile uyumlu bir şekilde hazırlanıp, yapılan işlemlerin türleri, dipnotlar, hesap bakiyeleri ile ilgili hükümlerin gerçeği tüm yönleri doğru ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı hususunun değerlendirilmesini de içermektedir.

2.3.6. Denetim Ücreti

Denetim hizmeti karşılığında alınan ücretin yeterli olmaması da denetim kalitesini etkilemektedir. Denetim ücreti, müşteri işletmenin denetimi için gereken süreyle saat başına belirlenmiş ücret tutarının çarpılması ile bulunur (Yahyaoğlu, 1991: 94). Bağımsız denetim ücreti, makul bir düzeyde değilse ve verilecek denetim hizmetini tam olarak karşılayamıyorsa denetimin kalitesi noktasında da kalitenin düşmesi kaçınılmazdır.

Denetim yapan işletme ile müşteri işletme arasındaki denetim ücreti noktasında ücretin yüksek olması mali olarak bağımlılığın artmasına neden olabilmektedir.

2.3.7. Denetim Firmasının Müşteri İşletmeyle Çalışma Süresi

Denetim yapılacak müşteri işletme hakkında bilgi sahibi olmak, müşteri işletmeyi tanımak denetimin kalitesini etkilemektedir. Müşteri işletme ile belirli bir süre çalışmak sonrasında taraflar arasındaki ilişki denetçinin kararlarını etkilemeye başlamaktadır. Müşteri işletme ve denetim şirketi arasındaki ilişkinin uzunluğu denetim kalitesini bağımsızlık açısından olumsuz etkilerken, denetçinin yetenek ve tecrübe kazanması açısından da denetim kalitesine pozitif yönde etki edebilmektedir (Knechel ve Vanstraelen, 2007: 114-115).

Müşteri firma ile uzun süre çalışılması durumunda denetçinin bağımsızlığının zedeleneceği düşünülmektedir. Denetim firmalarının müşterileri ile çalışma sürelerinin uzamasından kaynaklanan olumsuzlukları gidermek amacıyla rotasyon uygulaması ortaya çıkmıştır (Marianne, 2007: 7-8).

Denetçinin rotasyonu, TTK'de da denetçinin bağımsızlığının sağlanmasını temin etmek ve denetimin kaliteli bir şekilde yürütülmesi amacıyla yer almaktadır. Bu uygulama ile uzun yıllar aynı şirket ile çalışmış denetçinin bağımsız ve tarafsız denetim yapamaması riski ortadan

kaldırılması amaçlanmaktadır (Toroslu, 2012: 407). TTK'nin 400. maddesi 2. Fıkrasında bu hususla ilgili "Bir bağımsız denetleme kuruluşu tarafından bir şirketi denetlemesi için görevlendirilen denetçi 7 sene arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az 2 sene için değiştirilir" ibaresi bulunmaktadır. Böylece denetim sözleşmesinde yer alan denetim ekibi üyesi, aynı işletmenin 7 yıldan fazla denetiminin yapamamaktadır.

2.3.8. Denetim Dışı Hizmetler

Denetim dışı hizmetler; denetçi tarafından müşteri işletmeye sunulan denetim dışındaki tüm hizmetleri kapsamaktadır. Denetim firmaları genellikle bağımsız denetim hizmeti dışında vergi, tasdik gibi denetimler vermesi denetimin kalite olgusunu ve bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir.

2.3.9. Yasal Yapı

Denetçinin yasal olarak uyması gereken kurallar ve sorumluluklar denetimin kalitesine etki etmektedir. Yasal yapı içerisinde denetimin amacını gerçekleştirmek ve denetçinin sahip olduğu sorumlulukları belirleyerek denetimin kalitesini de etkilemektedir.

Denetlenen işletme ya da denetim raporu sonucundan fayda sağlayan kesimler eksik kaliteli denetimden kaynaklanan negatif sonuçlardan olumsuz etkilendikleri takdirde, bu sorunun giderilmesi için denetim şirketi ya da denetçi aleyhine dava açabilmektedirler. Bu gibi bir durum ile de denetim şirketi ya da denetçi itibar kaybı ya da güvenilirliğin zedelenmemesi adına taraf olmayı istememektedir. Yasal yapı ile birlikte hukuki bir durum ile karşılaşıldığı takdirde denetimin kalitesi de zedelenebilmektedir.

2.3.10. Kurumsal Yönetim

2000'lerin başında başta ABD'de olmak üzere birçok ülkede meydana gelen muhasebe skandalları ile bu skandallara karışan işletmelerin üst düzey yöneticilerinin de karıştığı bu suiistimaller sonucunda kurumsal yönetim anlayışı daha da önem arz eder hale gelmiştir. İşletmelerin mali raporlarını hazırlarken hata ve hilelerden kaçınmamaları ya da göz yumulması sonucunda yolsuzluklar olmuştur. İşletmelerde etkili bir kurumsal yönetim anlayışının olması ve uygulanması ile birlikte yaşanan yolsuzlukların önlenmesi mümkün olabilmektedir.

Kurumsal yönetimin temel amacı, işletmelerin aktif bir şekilde yönetilmesine katkı sağlayacak bir sistem kurmak ve paydaşların ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir sistem oluşturmaktır (Anand, 2008: 87). TÜSİAD'ın (2002) hazırladığı bir rapora göre kurumsal

yönetim, modern hayatta insanların belirli bir hedefe ulaşma amacıyla oluşturduğu bir kurumun yönetimini düzenlemedir (TÜSİAD, 2002: 9).

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği'ne (TKYD) göre kurumsal yönetim, bir şirketin kamuoyu ve hak sahiplerinin çıkarlarına zarar vermeyecek biçimde, insan kaynakları ve mali kaynakları kendisine çekmesini, verimli bir şekilde çalışmasını, hissedarları için bu şekilde uzun dönemler boyunca ekonomik kazanç sağlayarak istikrarlı olmasını olanaklı hale getiren, gönüllü özel sektör uygulamaları ve yönetmeliklerin bileşimidir (<http://tkyd.org/tr/sss-kurumsal-yonetim-nedir.html>, 09.04.16).

Bushman ve Smith'e (2003) göre kurumsal yönetim, büyük pay sahiplerinin ve yöneticilerin, daha küçük pay sahiplerini yatırımların değeriyle ilgili aldatmalarının önüne geçerek, şirket değeriyle ilgili güvenilir bilgiler elde etmelerini sağlamak ve yöneticileri, bireysel hedefleri gerçekleştirmek değil de, şirket değerini en üst düzeye çıkarmak konusunda motive etmektedir (Bushman ve Smith, 2003: 65).

İyi bir kurumsal yönetim uygulaması, işletmelere, topluma, çıkar grubu olan her kesime fayda sağlayacaktır. Kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte işletmelerde denetim kalitesi artacak ve kamuoyu aydınlatılarak şirket değeri artacaktır. Diğer taraftan, iyi bir kurumsal yönetim ile birlikte finansal piyasaların gelişmesi, krizlerin daha az hasarla atlatılması, kamuoyuna açıklanacak bilgilerin şeffaflık, hesap verilebilirlik, adillik, eşitlik içinde ve hazırlanan mali tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlanıp sunulmasına katkı sağlayacaktır. Kurumsal yönetim uygulamaları işletmenin dışında çıkar grubu olan her kesime olumlu anlamda fayda sağlayacaktır.

İşletmelerde kurumsal yönetim mekanizması zayıf ise o işletmede gözetim de yetersiz olmakta ve bu durum da finansal tablolarda hata çıkma olasılığını yükseltmektedir. Böyle bir ortamda bazen denetçilerin kazanç sağlamak için hileye başvurma olasılığı da artabilmektedir (Gör, 2016: 42). Kurumsal yönetim anlayışını benimseyememiş bir işletme denetimin kalitesin de olumsuz etkileyebilmektedir.

2.3.11. İç Denetim

5018 Sayılı Kanuna göre iç denetim, kamu idaresinde çalışanları geliştirmek ve değer katmak için kaynakların verimlilik, etkililik ve ekonomiklik esasları çevresinde yönetilip yönetilmediğinin değerlendirilmesi ve rehberlik yapılması için yapılan bağımsız, danışmanlık ve nesnel güvence sağlama faaliyetleridir.

İç denetim, yönetimin ve diğer personelin etkilediği ve bu kişilerin de içinde olduğu, faaliyetlerin verimlilik ve etkinliği, finansal raporlamanın yürürlükte olan mevzuata ve diğer düzenlemelere olan uyumu ve güvenilirliği olarak sınıflandırılan hedeflere yönelik makul bir güvencenin kurulması için yapılan faaliyetlerdir (Kaval, 2008: 125)

İç denetim, işletmenin kaynaklarını verimli kullanıp kullanmadığı ile ilgili olurken ve yönetime bu konuda bilgi verirken, bağımsız denetim iç denetimdeki bilgilerin riskli olması durumunda işletme dışındaki kişilerin, işletme ile ilgili bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini teyit etmede kullandıkları bir yoldur. Bağımsız denetim süreci ile ilgili faaliyetlerde denetçi iç denetim biriminin yapmış olduğu çalışmalardan da yararlanabilmektedir. Bir işletmede iç denetim birimi etkin olarak faaliyette bulunuyorsa o işlemin bağımsız denetim için gerekli verilere ulaşırken kalite olgusunun sağlanmasına zemin hazırlamaktadır.

2.3.12. İç Kontrol Sistemi

İç kontrol sistemi ile birlikte işletmenin politika ve prosedürleri belirli bir ahenk ve düzen içinde uygulanabilmektedir. İşletme varlık ve kaynaklarının korunması, muhasebe kayıtlarının standartlar ile uyumlu olarak hazırlanması, hata ve hilelerin önlenmesi, doğru, güvenilir ve zamanında ulaşılabilecek mali tabloların hazırlanması iç kontrol sistemi ile mümkün olmaktadır.

Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi, kaliteli bir bağımsız denetimin gerçekleşmesine de yardımcı olmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi, hata ve hileleri tespit ederek denetimin kalitesinin artmasına yardımcı olmaktadır. Bir başka deyişle, iç kontrol sisteminin etkinliği arttığı ölçüde denetim riski azalmaktadır (Akışık, 2005: 94). İç kontrol sistemi ile birlikte yapılacak olan denetim ile ilgili ayrıntılar netleştirilmektedir ve denetim faaliyetlerine direkt etki yapar.

2.3.13. Etik Kuralları

Etik kelimesi, Yunancadaki ethos kelimesinden gelmektedir. Davranış şeklini ifade eden karakter anlamına gelmekte, ahlaki değerler statüsü şeklinde tanımlanmaktadır (Koçberber, 2008: 66).

Meslek etiği, bir meslek grubunun üyelerine emirlerde bulunan, onları belirli kurallar çerçevesinde davranmaya iten öznel eğilimlere sınır koyan, ilkesiz ve yetersiz olanları meslekten dışlayan, haksız rekabete düzenleme getiren ve hizmet ideallerini koruma amacı taşıyan mesleki ilkelerin tümüdür (Sayım ve Usman, 2016:133).

Denetçilik mesleğindeki ayırt edici özelliklerden bir tanesine göre, bir denetçinin sorumluluğu yalnızca müşterisinin gereksinimlerini karşılamak değildir, aynı zamanda kamu yararına göre hareket eden etik kuralları gözetmeli ve bu kurallara uygunluğu sağlamalıdır (Etik Kuralların Genel Uygulaması, 2015: 5)

Denetçi mali tabloların denetiminde, bağımsızlık ile alakalı olanlar da dâhil etik hükümlere uymak zorundadır. EK standardına göre bir denetçinin aşağıdaki temel etik ilkelere uyması zorunludur (Etik Kuralların Genel Uygulaması, 2015: 5-6):

- *Dürüstlük İlkesi:* Tüm denetçiler için, mesleki bağlantılarında açık, doğru ve güvenilir olmayı ifade etmektedir.
- *Tarafsızlık İlkesi:* Denetçiler; mesleki kararlarını alırken yansız davranmaları gerektiğini ifade etmektedir.
- *Mesleki Yeterlilik ve Özen İlkesi:* Söz konusu bu ilkeye göre denetçi; mesleki hizmetini yerine getirirken itina ve titizlik içerisinde olmasını ifade etmektedir
- *Sır Saklama İlkesi:* Denetçiler, mesleğin gerektirdiği noktada denetim yaptığı, işletme ile ilgili bilgileri saklamakla yükümlüdür.
- *Mesleğe Uygun Davranış İlkesi:* Tüm denetçiler, mesleğin prestijine ve itibarına uygun hareket etmeleri gerekmektedir.

Türkiye’de denetçinin bağımsızlığını sağlamak amacıyla 21 Mayıs 2015 tarihli ve 29362 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 44 ile Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar yürürlüğe konulmuştur. İki bölümden oluşan kuralların ilk bölümünde etik kuralların genel uygulamasından bahsedilmektedir. Bu bölüm kendi içerisinde altı başlıktan oluşmaktadır. Bunlar; temel ilkeler ve giriş, tarafsızlık, dürüstlük, özen, mesleki yeterlik, mesleğe uygun davranış ve sır saklama davranışından oluşmaktadır. İkinci bölümde ise Bağımsız Denetçiler ana başlığının altında; giriş, denetçiyi görevlendirme, çıkar çatışması, ikinci görüş, sağlanan menfaatler ve ücretler, mesleki hizmetleri pazarlama, ağırlanma ve hediyeler, müşterilerin emaneten tutulan varlıkları, tarafsızlık – bütün hizmetler, bağımsızlık – sınırlı denetim ve denetim, bağımsızlık ve diğer güvence hizmetleri vardır (TDS,2015).

Denetçilik mesleğinin ayırt edici özelliklerinden biri, denetçi denetim yaptığı müşterinin ihtiyaçları yanında kamu yararını da gözetmesi gerekmektedir.

2.3.14. Denetim Komitesi

Denetimden sorumlu komiteler Madde 25 - (1) (Değişik birinci fıkra: Seri: X, No: 28 sayılı Tebliğ ile) Payları Borsada işlem gören ortaklıklar, Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde, en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Denetim komitesi kurma zorunluluğu bulunmayan işletmelerde, denetim komitesince yapılan işler, yönetim kurulunca yerine getirilir (SPK).

Seri: X No: 22 Sermaye Piyasası Tebliği'nde yapılan düzenlemelere göre, bağımsız bir denetçinin seçilmesi, değerlendirilmesi, denetim şirketinin denetim dışındaki hizmetler ile alakalı değerlendirilmesi, bağımsız denetimin gözetimiyle alakalı sorumluluklar, denetim komitesine verilmiştir. Denetim komiteleri, mali yöneticiler ve bağımsız denetçiler ile düzenli bir şekilde görüşmekte, denetim sürecini ve finansal tabloları incelemektedir. Bunun yanında işletmedeki finansal tablolarda kamuya tam olarak açıklama yapılıp yapılmadığını gözetleme sorumluluğuna da sahiptir (SPK).

Denetim komiteleri, denetçinin görev ve sorumlukların yerine getirip getirmediğinin kontrolü, denetimin usulüne uygun olarak yerine getirildiği konusunda yönetim kuruluna bilgi vermek, yönetim ile denetçi arasında anlaşma sağlamak, denetimin ücreti konusunda yönetim kuruluna önerilerde bulunmak gibi görevlerde sorumluluğu dahilindedir.

2.3.15. Kalite Güvence Sistemi

Kalite güvence felsefesini özetlemek için kalite kontrol, kalite planlama ve kalite iyileştirmenin olması gerekmektedir. Bu üç unsur bir araya geldiği zaman ortaya kalite güvence sistemi çıkmaktadır. Kalite güvencesi ve kalite kontrol aynı anlamda kullanılmaktadır ancak aralarında farklılıklar vardır. Kalite kontrol, bir hizmetin ya da ürünün kalite şartlarını gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin anlaşılması için yapılan faaliyet ve gözlemlerdir (Kapıcıgil, 2007: 206). Kalite güvencesiyse bir hizmet ya da ürünün kalite konusunda yapılması gerekenleri yapmak için uygulanan planlı ve sistematik etkinlikler bütünüdür (Senal, 2011: 56).

Muhasebe denetiminde ise kalite güvence iki farklı yolla gerçekleştirilebilmektedir (Uzay, 2009: 9):

- Denetim firması düzeyinde kalite güvence sistemi olarak iç gözetim sistemini oluşturmalıdır.
- Ulusal düzeyde kalite güvence sistemi içinde dış gözetim sistemini oluşturmalıdır.

2.3.16. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemi İlkeleri

Kalite kontrol standartları, 2003 yılında Amerika Denetim Standartları Kurulu tarafından geliştirilmiştir. Bu standartlarda; denetim şirketlerinin müşteri kabul ve süreklilik prosedürlerini, doğruluğun, tarafsızlığın ve bağımsızlığın sağlanması için uygulanan süreçleri gibi konular yer almaktadır. Kalite Kontrol Denetim Standardı sayesinde denetim şirketlerinin risk gözetiminde etkin olmaları zorunlu hale getirilmiştir (Bedard vd. 2008: 188).

Türkiye’de ise 2.10.2013 tarihli 28783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) Hakkında Tebliğ ile KKS 1 yürürlüğe konulmuştur. Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS1), denetçilerin ve denetim kuruluşlarının, finansal tabloların incelemeleri, bağımsız denetimleri ve güvence denetimleriyle alakalı hizmetlerle ilgili, kalite kontrol sistemlerine ilişkin sorumlulukları düzenlenmektedir. KKS 1, denetim şirketlerinin; finansal tabloların sınırlı bağımsız denetim ve bağımsız denetimleriyle diğer güvence denetimleri ve çeşitli hizmetlerle ilgili kalite kontrol sistemlerine ilişkin sorumluluklarını düzenlemektedir. KKS 1, ilgili etik hükümler ile beraber dikkate alınmaktadır ve denetim şirketleri tarafında yürütülen finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimleri ve bağımsız denetimleriyle diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetler için geçerlidir.

Denetim şirketlerinin yapılan denetimlerde denetim standartlarına uyumunun sağlanabilmesi için şirketlerin kalite kontrol sistemlerini kurmaları gerekmektedir. KKS 1’de, her bir denetim şirketinin aşağıda yer alan politika ve prosedürleri içeren bir kalite kontrol sistemi kurması ve bu sistemin devamının sağlanmasını istemektedir. Yani kalite kontrol sisteminin unsurları aşağıdaki gibidir (KKS Ek Standardı, 2015: 148-256):

- 1) Yönetimin Sorumluluğu,
- 2) Etik İlkeler,
- 3) Denetim sözleşmesinin ve müşteri ilişkisinin kabul ve devam ettirilmesi,
- 4) Kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi,
- 5) İzleme,
- 6) Denetimin yürütülmesi,
- 7) İnsan kaynakları.

Yönetimin Sorumluluğu: İşletmenin en üst düzey yöneticisi veya üst düzey bir yönetim ekibi kalite kontrol sisteminin sorumluluğunu söz konusu politika ve prosedürler kapsamında üstlenmelidir (KKS Ek Standardı, 2015: 148-256).

Bu sorumluluk çerçevesinde işletme yönetimi aşağıdaki hususlara dikkat etmelidir:

- Mali kaygıların yapılan çalışmaların kalitesinin önüne geçmemesini sağlayacak şekilde denetim çalışmalarına ilişkin görevlendirmeler yapılmalıdır.
- Firma içindeki performans değerlendirmesi, terfi ve ücretlendirmeler kaliteye verilen önemi yansıtacak şekilde yapılmalıdır.
- Kalite kontrol sisteminin geliştirilmesi için yeterli kaynak sağlanmalıdır.

Etik İlkeler: Bağımsız denetim kuruluşunun, firma ve çalışanlarının etik hükümlere uygun hareket etmesini sağlayacak gerekli politika ve prosedürler oluşturması gerekmektedir (KKS Ek Standardı, 2015: 148-256).

Etik kurallar mesleki etiğin de temel ilkeleri olan şu hususları içerir: Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış.

Denetim şirketi, kendisinin, çalışanların ve –varsa bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerin bağımsızlıklarını sağlayacak politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bu çerçevede, yılda en az bir kere olmak üzere, bağımsızlık ilkesine tabi tüm personelden bağımsızlık ilkesine uyduklarını teyit eden yazılı bir beyan alınması gerekir.

Diğer taraftan, denetim şirketinin aynı işletmeye uzun süre hizmet vermekten kaynaklanan yakınlık tehdidini ortadan kaldıracak politika ve prosedürler oluşturması gerekmektedir. Bu kapsamda KGK tarafından belirlenen işletmelerle halka açık işletmelerin denetiminde görev alan sorumlu denetçilerin belirli aralıklarla rotasyonu için gerekli kuralların oluşturulması gerekir. KKS 1’de bu süre yedi yıl olarak belirlenmiştir.

Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi: Denetim faaliyetleri müşterinin kabul edilmesi ve denetim anlaşmasının yapılması ile başlar. Denetçi, kendisine başvuran her işletmeyi kabul etmek zorunda değildir. Denetim için başvuran her işletme, denetçi açısından belli bir risk taşımaktadır. Denetçi, bu riski asgariye indirebilmek için müşteri işletmeyi tanımaya çalışır. Bu amaçla, aşağıdaki işlemler yapılır (Güredin, 2014: 186):

- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörle ilgili bilgiler toplanır,

- İşletmenin geçmişi incelenir,
- İşletmenin çeşitli kurumlarla ilişkileri incelenir ve bu kurumlarla uyumsuzlukları tespit edilir,
- Tepe yönetiminin dürüst olup olmadığı araştırılır,
- Önceki denetçi ile görüşme yapılarak, işletme hakkında bilgi edinilir,
- Denetimin hangi amaçla talep edildiği belirlenir,
- İşletmenin denetiminin kabul edilmesi halinde, denetçinin itibarının azalıp azalmayacağı belirlenir.

İşletmenin tanınması ile ilgili yukarıda sayılan işlemlerden en önemlisi önceki denetçi ile yapılacak görüşmedir. Denetçi, işletmeden izin almak suretiyle, önceki denetçiden aşağıdaki konularla ilgili bilgi edinmeye çalışır (Güredin, 2014: 186):

- İş bırakmasının nedeni,
- İşletmenin tepe yönetimi hakkındaki görüşleri,
- Denetim çalışmaları sırasında bir engellemeyle karşılaşmış karşılaşmadığı,
- İşletmenin muhasebe sistemi ile ilgili düşünceleri,
- Denetim çalışmaları sırasında karşılaştığı olağan olmayan durumlar.

İnsan Kaynakları: Denetim firmalarının kalite kontrol ve yönetim sistemlerinin etkin bir şekilde işleyişinde çeşitli denetim faaliyetlerini ve prosedürlerini gerçekleştiren, yöneten, süreçleri ve bulguları analiz ve değerlendirmelere tabii tutan denetim personelinin bilgi, tecrübe ve yeterliliğinin önemi son derece büyüktür. Denetim firmalarının amaçlarına uygun bir kalite yönetimi sisteminin oluşturulması sürecinin insan kaynakları yönetimi safhasında dikkate alınması gereken kriterler ilgili standartların incelenmesiyle belirlenebilir. Kaliteli, ihtiyaç ve beklentilere cevap verebilecek bir denetim faaliyeti için insan kaynakları yönetimi alanında belirlenecek kriterler genelde a) personel seçimi, b) görevlendirmeler, c) eğitim ihtiyaçları ve d) terfiler göz önünde bulundurularak hazırlanmalıdır (Saygılı, 2007: 4).

Denetimin Yürütülmesi: Denetim şirketi, denetimin uygun bir ortamda yapılabilmesi için gerekli prosedür ve politikaları oluşturması gerekmektedir (KKS Ek Standardı, 2015: 148-256).

Söz konusu politika ve prosedürlerin aşağıdaki hususları içermesi gerekir:

- Denetim ekiplerine yapılacak işin amaç ve kapsamını anlamaları için ne şekilde bilgilendirileceği,
- İlgili standartlara uyumun nasıl sağlanacağı,
- Denetim ekibinin yönetimi ve gözetimi ile çalışanlarının eğitiminin ve yetiştirilmesinin nasıl yapılacağı,
- Yapılan işin, verilen önemli kararların, düzenlenen raporun nasıl gözden geçirileceği,
- Yapılan çalışmaların kontrolüne ilişkin yöntemlerin nasıl olacağı ve yapılan çalışmaların ne şekilde belgelendirileceği,
- Politika ve prosedürlerin güncellemesinin nasıl yapılacağına ilişkin yöntemler.

İzleme: Denetim şirketi, denetim çalışmalarının kalite kontrol kurallarına uygun yapıldığını gösteren bir izleme süreci oluşturmalı, buna ilişkin politika ve prosedürlerini oluşturmalıdır. İzlemeye ilişkin temel politikalar, kalite kontrol politika ve prosedürlerinin yeterliliği ve faaliyet etkinliğine ilişkindir (Yurdakul, 2005: 116). İzleme ile birlikte denetim çalışmalarında kalite kontrol kurallarına uygun değerlendirilmelerin yapılması ve sonuçlarının denetim şirketleri yöneticileri ile paylaşılmasını ve gerekli önlemlerin alınmasını içermektedir.

Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi: Bağımsız denetim şirketi, kalite kontrol sisteminin her bir aşamasının sağlıklı bir şekilde çalıştığının kanıtı olan belgelendirmenin yapılmasına ilişkin politika ve prosedürleri belirlemiş olmalıdır. Ayrıca bu belgeleri belirli bir süre saklamalıdır.

İzleme fonksiyonu sonucunda hazırlanan raporları, tespit edilen aksaklıkların ve getirilen çözümlere ilişkin atılan adımların sonradan takibini sağlayacak şekilde belgelendirilmesi gerekir.

2.4. Türkiye de Denetimde Rol Oynayan Kuruluşlar ve Kamu Gözetim Kurumunun (KGK) Doğuşu

Dünya da bağımsız denetim ile ilgili ilk uygulamalar; Amerika, İngiltere, Almanya, Fransa da görülmektedir.

Finans piyasasının talepleri, ülkemizde bağımsız denetimin gelişmesinin en önemli faktörüdür. 1960'lardan sonra yurtdışından fon sağlayan kuruluşlarla bankalar, ortaklıklardan ve uluslararası bankacılık işlemlerinden kaynaklanan güvenilir bilgi ihtiyacıyla mali tablolarına bağımsız denetim yaptırmaya başlamıştır. Yetmişli yıllardan sonra da uluslararası bağımsız

denetim şirketleri, Türkiye’deki ortak firmaları aracılığıyla bağımsız denetim faaliyetleri yapmaya başlamıştır (Aracı ve Kara, 2015: 24).

Ülkemizde muhasebe denetimi mesleğinin yasal bir şekilde kurulmasıyla ilgili çalışmalar 1933 senesine dayanmaktadır ancak ilk kurallar 1987’de, ilk olarak bankalar ve daha sonra da sermaye piyasası için oluşturulmuştur. 1987’de yapılan düzenlemelerin neticesinde yetki alan bağımsız denetim şirketi 35 tanedir (Uzay vd., 2008: 2). Bağımsız denetim daha sonra halka açık şirketlerde ve sigorta şirketlerinde de zorunlu hale gelmiştir. Aşağıda belirtilen şirketler, 6102 sayılı Kanun ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir(KGK Yönetmelik).

a) Herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın ekli (I) sayılı listede belirtilen şirketler.

b) Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan diğer şirketler:

1) Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler için eşik değerler:

- i. Aktif toplamı 15 milyon Türk Lirası.
- ii. Yıllık net satış hasılatı 20 milyon Türk Lirası.
- iii. Çalışan sayısı 50 kişi.

2) Ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler için eşik değerler:

- i. Aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası.
- ii. Yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası.
- iii. Çalışan sayısı 125 kişi.

3) (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilenler kapsamında olmayan şirketler için eşik değerler:

- i. Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası.
- ii. Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası.
- iii. Çalışan sayısı 175 kişi.

3568 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” 1989’da yürürlüğe konmuştur. 1990’da yayınlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma

Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'e göre denetim, muhasebe bilgilerinin genel kabul gören muhasebe ilkelerine ve ilgili mevzuata uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda bulunup bulunmadığını tarafsız bir şekilde, kanıtlarıyla araştıran, sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır. 1994'te yürürlüğe giren 4008 sayılı kanun ile V.U.K.'a eklenen mükerrer 227 maddeyle Maliye Bakanlığı vergi denetimlerinde YMM ve SMMM'lerden faydalanılmaya başlanmıştır. 1994'te dünya çapında yaşanan gelişmelerle beraber TÜRMOB, ulusal denetim ve muhasebe standartlarını uluslararası olanlar ile uyumlu hale getirmek için Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu (TMUDESK) kurmuştur. 1999'da Sermaye Piyasası Kanununa bir madde eklenmiş, Türkiye Muhasebe Standartları, 2002 senesinde faaliyete başlayan Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından yayımlanmıştır. 2003 senesinde TÜRMOB, Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nu (TÜDESK) ulusal denetim standartlarını IFAC ile uyumlu hale getirme amacı ile kurmuştur (Kakaşçı, 2016: 16).

Daha sonra 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yayımlanmasıyla Bakanlar Kurulu tarafında belirlenen şirketler de bağımsız denetime tabi tutulmuş ve bağımsız denetim Türkiye'de daha geniş bir uygulama alanına sahip olmuştur. 6102 Sayılı TTK önemli bir dönüm noktasıdır. Fakat bağımsız denetim uygulamalarının ve bu genişlemenin eksiksiz ve tam olarak bütün işletmeleri kapsayacak bir şekilde uygulanmasının zaman alacağı da öngörülmektedir. Bunun yanında, Bakanlar Kurulu, 26.09.2011 tarih ve 660 sayılı KHK ile Türkiye'deki denetim uygulamalarının düzenlenmesi için Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu kurmuştur.

Ülkemizde bağımsız denetimin gelişimi SPK, BDDK, EPDK vb. gibi kurumların ihtiyaç duydukça yaptığı düzenlemeler ile ilgili olarak yönetmelik yayımlayarak şekillenmiştir. Daha sonra kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartlarının (KGK) oluşturulması ile birlikte bütüncül bir yaklaşımın oluşması sağlanmıştır. Aşağıda bağımsız denetim çalışmaları ile ilgili olarak ülkemizde yapılan düzenlemelere ve en sonunda KGK'nin oluşuma yer verilecektir.

2.4.1. Sermaye Piyasası Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

Bağımsız denetim ile alakalı ilk düzenlemeler 13 Aralık 1987'de SPK tarafından yapılan Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmelik ve Merkez Bankası tarafından, 24 Aralık 1987 tarihinde yapılan bankaların bağımsız denetimi hakkındaki tebliğdir. Bu yönetmelik ile beraber, bağımsız denetim kuruluşları faaliyet göstermeye başlamıştır.

Sermaye piyasası sonrasında yaşanan gelişmelere paralel bir şekilde X numaralı seride yayınlanan, 7, 12, 15, 16, 22 numaralı tebliğlerde, bağımsız denetim ile alakalı çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. 1988'den beri Sermaye Piyasası Kurulunun, Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamı içerisinde olan kuruluşlarda yapılan denetimle alakalı yayınladığı çeşitli tebliğler, Türkiye'de bağımsız denetim ilkeleriyle alakalı yapılan ilk hukuki düzenlemelerdir. 11 Şubat 2002 tarihinde yayımlanmış olan 19 no.lu tebliğde, ABD'de kabul edilen Sarbanes Oxley Yasasına benzer şekilde, denetçi bağımsızlığıyla ilgili düzenlemeler yapılmıştır (Dönmez vd., 2005: 62-64).

2000'lerin başlarında sermaye piyasaları denetim skandalları ve şirket usulsüzlükleriyle sarsıldıktan sonra AB ve ABD'de pek çok düzenleme yapılmış, bağımsız denetimin eksiklikleri giderilmek istenmiştir. Türkiye'de de benimsenen bu düzenlemeler, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) yayınladığı UDS ve Avrupa Birliği'ndeki yönergelerde öngörülen esaslarla uyumlu olmasının sağlanması için 12 Haziran 2006'da 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de Seri: X No: 22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"i yayımlamıştır. Bu tebliğ IFAC bünyesinde Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan Uluslararası inceleme Sözleşmeleri Standartları ile Uluslararası Denetim Standartları dilimize tercüme edilerek hazırlanmıştır. Fakat ülkemizdeki denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi ve çalışma esaslarıyla alakalı bir bölümü SPK eklemiş ve tamamlamıştır (Kavut vd., 2009: 55). Bu tebliğle bağımsız denetim faaliyetleri ile Uluslararası Denetim Standartları UDS uyumlu olmuştur.

SPK'nin Seri: X No: 22 sayılı Tebliğde senelik finansal raporlarını sürekli bağımsız denetime tabi tutmak zorunda olan işletmeler; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenen yatırım fonları ve işletmelerle varlık ve konut finansmanı fonları olarak belirlenmiştir (Seri: X No: 22 sayılı Tebliğ m. 5/1).

Bakanlar Kurulu Kararıyla (BKK) belirlenen sermaye piyasası kanunu uyarınca SPK'nin düzenleme ve denetimine tabi şirketler;

- Değerleme kuruluşları,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Veri depolama kuruluşları,
- Merkezi saklama kuruluşları,

- Merkezi takas kuruluşları,
- Varlık kiralama şirketleri,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Portföy yönetim şirketleri,
- Kolektif yatırım kuruluşları,
- Yatırım kuruluşları,

Sermaye piyasası araçları teşkilatlanmış herhangi bir piyasada ya da bir borsada işlemde olan nitelikli yatırımcılar ve anonim şirketlere satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketlerdir.

SPK'nin Seri: X No: 28 sayılı Tebliğe göre bağımsız denetçiler;

- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bağımsız denetim yapma konusunda yetkilendirilmeli,
- Kanuna bağlı sermaye piyasası kurumları ve ortaklıkların bağımsız denetimde görev alması için, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkilendirdiği tarihten sonra, her sene en az 1 olmak üzere, 2 senede 2 tane, kanun kapsamında olmayan ortaklıkları bağımsız denetleme çalışmalarında fiili olarak yer almalı ya da bağımsız denetim yetkisi olan kurumlarda 2 sene fiili olarak denetçi yardımcılığı yapmış olmalı,
- Sorumlu sıfatında bir baş denetçi olmak için kurul listesinde bulunan kuruluşlardan bir tanesinde halka açık anonim ortakların ve sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetiminde fiili olarak en az 2 sene baş denetçi, kıdemli denetçi ya da denetçi unvanıyla çalışmış olmalı,
- Mevzuatlar uyarınca bağımsız denetimler yapabilme yetkisi iptal edilen bir kuruluşta, yetkinin iptal edilmesine yol açan faaliyetlerde sorumluluğunun belirlenip, bağımsız denetim faaliyeti yapmasına kalıcı yasak getirilmemiş olmalı; getirilmiş ise, bu yasak kurul tarafından kaldırılmış olmalı,
- Faaliyet yetkisiyle ilgili belgelerden bir ya da daha fazlası ya da borsa üyeliği iptal edilen firmalarda, iptale yol açan kişiler arasında olmamalı,

- Yürürlükten kaldırılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve Kanuna muhalefet etmek yüzünden haklarında bir mahkumiyet kararı verilmemiş olmalıdır.

Seri: X No: 22 Tebliğ’de denetim çalışmaları; Bağımsız Denetim, İnceleme (Sınırlı Bağımsız Denetim) ve Özel Bağımsız Denetim olarak 3 başlık altında sınıflandırılmıştır (SPK Seri: X No: 22 Sayılı Tebliğ, Başlangıç Hükümleri, madde: 1-6).

Bağımsız Denetim: Firmaların kurul tarafından istenecek ya da kamuya açıklanacak senelik finansal tablo ve finansal bilgilerinin doğruluğu ve standartlara uygunluğu konusunda, makul oranda güvence verecek uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtları elde etmek için, standartlarda öngörülen teknikler uygulanarak belge, kayıt ve defterler üzerinden denetiminin yapılması, değerlendirilmesi ve raporlanmasıdır.

İnceleme (Sınırlı Bağımsız Denetim): Ara dönemdeki finans tablolarının, analitik inceleme ve bilgi toplama tekniklerini kullanarak, kurul tarafından yayımlanan raporlama standartlarına uygunluğunun incelenmesi, değerlendirilmesi ve raporlanmasıdır.

Özel Bağımsız Denetim: Sermaye piyasası araçlarını halka arz etmek için kurula başvururken ya da birleşim, tasfiye, devir ve bölünme gibi durumlarda olan işletmeler tarafından talep edilen, bu amaçlar ile herhangi bir tarihten itibaren düzenlenen finansal tablolarının bağımsız bir şekilde denetlenmesidir.

Tebliğin ikinci kısmında, kurulun bağımsız denetim faaliyetleri yapmak için yetkilendireceği kuruluşların kurulma şartları, bağımsız denetçiler ve yöneticilerin taşıması gereken nitelikler belirtilmiştir.

Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Aşağıdaki Şartları Taşınması Gerekir (BDY,2015: 16):

- KGK tarafından yetki verilmeli,
- Anonim şirket olarak kurulmalı ve hisse senetleri nama yazılmalı,
- Oy hakkı ve sermayesinin en az %51’i sorumlu ortak baş denetçilere ait olmalı,
- Kayıt ve belge düzeni, teknik donanım, mekan ve organizasyon, bağımsız denetim işini yapabilecek düzeyde olmalı,
- Denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemi gözetimi ve işleyişinden sorumlu olan, en az bir sorumlu ortak baş denetçinin gözetiminde çalışacak yeterli sayıda uzman veya denetçi personelden oluşan Kalite Kontrol Güvence Komitesi olmalı,

- 660 sayılı ve 26/9/2011 tarihli KHK uyarınca zorunlu olarak yapılması gereken mesleki sorumluluk sigortası 200.000 Türk Lirasından az olmamak üzere, bir önceki faaliyet dönemindeki denetim faaliyetinden kazanılan gelirin 2 katından az olmayacak biçimde belirlenmelidir.

Diğer taraftan tebliğin Seri: X, No: 28 sayılı Tebliğ ile değişik ikinci kısmın dördüncü maddesinde, sermaye piyasasında denetim yapacak yönetici ve bağımsız denetçilerin taşınması gereken şartlar düzenlenmiştir.

Yönetici ve Bağımsız Denetçilerin Taşınması Gereken Şartlar (BDY,2015: 19) :

- KGK tarafından bağımsız denetim yapacak şekilde yetkilendirilmeli,
- Kanuna bağlı sermaye piyasası kurumları ve ortaklıkların bağımsız denetim çalışması yapabilmesi için, KGK'nın yetki verdiği tarihten itibaren her sene en az 1 defa olmak üzere, 2 senede 2 tane, kanun kapsamı dışında olan ortaklıkların denetim faaliyetlerinde fiili bir şekilde yer almalı ya da sermaye piyasasında bağımsız denetim yapma yetkisi olan kuruluşlarda fiili olarak 2 sene denetçi yardımcılığı yapmış olmalı,
- Sorumlu ortak baş denetçi olmak için, kurul listesinde bulunan bağımsız denetim kuruluşlarında, halka açık anonim ortakların ve sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetiminde fiili olarak en az 2 sene baş denetçi, kıdemli denetçi ya da denetçi olarak çalışmış olmalı,
- Mevzuatlar uyarınca bağımsız denetimler yapabilme yetkisi iptal edilen bir kuruluşta, yetkinin iptal edilmesine yol açan faaliyetlerde sorumluluğunun belirlenip, bağımsız denetim faaliyeti yapmasına kalıcı yasak getirilmemiş olmalı; getirilmiş ise, bu yasak kurul tarafından kaldırılmış olmalı,
- Faaliyet yetkisiyle ilgili belgelerden bir ya da daha fazlası ya da borsa üyeliği iptal edilen firmalarda, iptale yol açan kişiler arasında olmamalı,
- Yürürlükten kaldırılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve Kanuna muhalefet etmek yüzünden haklarında bir mahkumiyet kararı verilmemiş olmalıdır.

Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısıdır(SPK Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ, İkinci Kısım, madde: 6).

Sorumlu ortak baş denetçi, denetim kuruluşunda pay sahibi olan, baş denetçi unvanı bulunan ve denetim faaliyetlerini kuruluşu adına kendi bireysel sorumluluğuyla yürüten, denetim raporlarını kuruluş adına imzalama yetkisi olan kişidir.

Baş denetçi unvanı alabilmek için fiili olarak en az 10 sene; *kıdemli denetçi* unvanı için fiili olarak en az 6 sene; *denetçi* unvanı içinse fiili olarak en az 3 sene deneyim olması gerekmektedir. Bu hesaplama yapılırken denetçi yardımcılığında geçen süreye de dikkat edilmektedir.

Tebliğde, şirketlerin bir denetim komitesine sahip olma zorunluluğundan bahsedilmiştir. Denetimden sorumlu olacak komite, bağımsız denetimi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, ortaklığın muhasebe sistemi ve iç kontrol sisteminin etkinliği ve işleyişini gözetlemekte ve bağımsız denetim kuruluşunu seçmektedir. Bu komite, en az 3 ayda bir, senede en az 4 defa toplanmakta ve toplantının sonuç tutanaklarını yönetim kuruluna sunmaktadır.

2.4.2. Bankacılık Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

Türkiye’de bağımsız dış denetimin yapılmasıyla ilgili zorunluluk ilk kez 1987’de bankaların denetimi ile ortaya çıkmıştır. Bu gelişmelerle beraber bağımsız denetim kuruluşlarının yapacağı banka denetimleri esaslarına açıklama getiren Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği, T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde yayınlamıştır (Sevim vd., 2006: 57). Daha sonra, “Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik” 21/03/1997 tarih ve 22940 sayılı RG’de yayımlanmış ve söz konusu Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır (Pirgaip, 2004: 11). 1994-1999 döneminde Hazine Müsteşarlığı ve Merkez Bankası bankacılık sektörünün denetimini birlikte yürütmüş olup, bu parçalı yapıya son vermek için 18.06.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile tek bir bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurum kurulmasına karar vermiştir. BDDK Ağustos 2000 tarihinde faaliyete başlamıştır (Selimoğlu vd., 2015: 39).

19/10/2005 kabul tarihli ve 25983 sayılı mükerrer RG’de yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 01/11/2005 tarihinde yürürlüğe girmesi ile beraber 4389 sayılı Bankalar Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. BDDK, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 15, 33, 36, 39/2 ve 93. maddelerine dayanarak 01/11/2006 tarih ve 26333 sayılı RG’de “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik’i hazırlamıştır. Bu yönetmeliğe göre; bankalar tarafından düzenlenen, konsolide olan ve olmayan finansal tablolar, denetime tabidir. Yapılan bağımsız denetim, bankalarla konsolidasyon kapsamı altında olan ortaklıkların belge, kayıt ve defterleri üzerinden, gerektiği

zaman işlem yapılan üçüncü kişiler ile hesap mutabakatı da yapılarak yürütülmektedir. Bankaların kayıt ve hesap düzeni ile alakalı birimlerin iç sistemleri ve muhasebe sistemlerinin etkinliğini bu kapsamda değerlendirmek mümkündür.

5411 sayılı Bankalar Kanunu uyarınca hazırlanmış olan 29314 sayılı Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelikle şu düzenlemeler yapılmıştır:

- TDS'ye dayalı prosedürler yaparak bankaların iç sistemleri, muhasebe sistemleri, kayıt ve hesap düzeni ile alakalı birimlerinin ilgili düzenlemeler ve kanun ile olan uyumu, etkinliği ve yeterliliğiyle alakalı denetim yapılmasıdır.
- Bu yönetmelik ile bağımsız denetim raporunun da kapsamı belirlenmiştir. Denetim raporu, muhasebe ve TMS uygulamaları, finansal tabloların hazırlanması, banka iç kontrol sistemi gibi hususlarda yeteri kadar bilgi vermelidir. Bankaların hesap dönemleri sonunda senelik denetim; Mart, Haziran ve Eylül aylarının sonunda ara dönem sınırlı bağımsız denetimi yaptırımları zorunludur.
- Kurumlar, bağımsız denetim kuruluşları ya da bankalardan özel amaçlı bağımsız denetim talep edebilmektedir. Düzenlenecek rapor ve denetimin türüyle ilgili bir sözleşme yapılmakta, denetimde bu çerçevede yürütülmektedir. Özel amaçlı denetim ile ara denetimi yapan kuruluşlar farklı olabilir.
- Hesap dönemi sonuyla ilgili denetim raporları, belirtilen süre içerisinde banka tarafından T.C. Merkez Bankası ve kuruma gönderilmek zorundadır.
- Bağımsız denetim faaliyetiyle Bilgi Sistem Denetiminin bütünsel bir yaklaşımla ele alınması öngörülmüş ve iki denetim faaliyetinin de bankacılık sürecinin ve etkinliğinin üzerindeki etkisini raporda belirtmesi istenmiştir. Bu yönüyle hem bilgi sistemleri denetiminde hem de bağımsız denetimde bir bütünlük olması hedeflenmiştir.

BDDK tarafından çıkarılan “bankaların bağımsız denetim hakkında yönetmelik” hükümlerine göre özet olarak;

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkilendirdiği denetim kuruluşlarının Bankalarda Bağımsız Denetim Yapmaya Yetkili Bağımsız Denetim Kuruluşları Listesine girmek için sahip olması gereken ek koşulların belirlenmesi, bu kuruluşların listeden sürekli ya da geçici olarak çıkarılması ve bankalardaki denetim faaliyetleriyle ilgili esas ve usulleri düzenlemektir.

- Bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçiler, KGK tarafından bu konuda yetkilendirilmiş olmalıdır.

2.4.3. Sigortacılık Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

Sigorta şirketleri tarafından yapılan işlemlerin ve faaliyetlerin denetlenmesi için 1963 senesinde Sigorta Denetim Kurulu kurulmuştur. 1994 senesinde yenilenen kurul, Sigorta Denetleme Kurulu ismini almıştır. Bu kurul, sigorta şirketleri işlemlerinin denetimini yapmak için, Hazine Müsteşarlığı kapsamı altında bir denetim birimi şeklinde faaliyetlerine başlamıştır (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 9).

2007 yılında kabul edilen 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'ndan önce yürürlükte olan 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununun 39'uncu maddesi ile reasürans ve sigorta şirketlerinin bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi hakkında yönetmelik yayınlanmıştır (Selimoğlu vd., 2015: 41).

Ülkemizde faaliyetini sürdüren reasürans ve sigorta şirketlerinin gözetim ve denetim yetkisi T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü'ndedir. 12 Temmuz 2008 tarihinde "Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir (Ceylan, 2013: 83-84).

Bu yönetmelikte emeklilik, reasürans ve sigorta şirketlerinin denetimiyle ilgili ilkeler belirlenmiştir. Bu şirketlerin denetim faaliyeti yapmak isteyen kuruluşları Sigortacılık Genel Müdürlüğü (SGM)'ne başvurmalı ve yetki almalıdır. Denetçiler YMM ya da SMMM belgesine sahip olmalı, SGM'nin yaptığı eğitimlere katılmış olmalı, sınavdan başarılı olmalı ve yetki belgesi almış olmalıdır (Ceylan, 2013: 83-84).

Bu yönetmelikte amaç, ülkemizde kurulmuş olan reasürans ve sigorta şirketleriyle yabancı ülkelerdeki aynı şirketlerin Türkiye'deki teşkilatıyla emeklilik şirketleri tarafından sigortacılıkla emeklilik mevzuatı kapsamında yayımlanan konsolide olan ve olmayan finansal tabloları denetleyecek bağımsız denetleme kuruluşlarının yetkilendirilmelerine, faaliyetlerine, niteliklerine, yetkilerin sürekli ya da geçici olarak kaldırılmasına ve sözleşmenin içeriğiyle tarafların yükümlülükleriyle alakalı esas ve usulleri düzenlemektir.

2.4.4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'nun (EPDK) Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri

Kurum, 4628 sayılı yasayla Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu ismi altında kurulmuş, daha sonra 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunuyla da Enerji Piyasası Düzenleme

Kurumu (EPDK) ismini almıştır. Kuruma, 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu ile petrol piyasasını, 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ile de sıvılaştırılmış petrol gazları piyasasını denetleme ve düzenleme görevine sahip olmuştur (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 586).

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'nun 03.03.2015 tarihinde yaptığı toplantıda; 4628 sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanuna göre bağımsız denetim yaptırmayı gereken şirket, bağlı olduğu mevzuat yüzünden veya bir mevzuata bağlı olmadan yaptırdığı denetim ve denetimlerin sonucunda rapor düzenlenmelidir; bu denetim Kamu Gözetimi Denetim ve Muhasebe Standartları Kurumunca yetkilendirilen kuruluşlar tarafından yapılmalı ve denetlenen tarafın faaliyetleri, uygulamaları, mali tabloları, hesap ve işlemleri, mevzuata uygun ve denetlenen tarafın lisansının ayrılmaz bir parçası olan özel ve genel hükümlere olan uygunluğun da denetiminin yapıldığını gösteren bir ek rapor düzenlemesi ile kurum tarafından geçerli sayılmaktadır.

03.03.2015 tarihinde 5507 Sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Kurul Kararıyla bu tebliğ ve yönetmelik kaldırılarak, çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Elektrik piyasasında elektrik tedarik, dağıtım ve üretim lisansı sahibi olanlar; doğalgaz piyasasında toptan satış, dağıtım, depolama, ihracat, ithalat lisansları olan tüzel kişilerle alakalı mevzuat ve EPDK'nın belirlediği uygunluğun bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi ve raporun bir sonraki hesap döneminde 15 Mayıs'a kadar EPDK'ya bildirilmesi gerekmektedir.

Yeni lisans alanlar için bağımsız denetim yükümlülüğü, lisansın alındığı yıldan 1 sene sonra başlamaktadır. Bildirimler, 27.05.2014 tarih ve 29012 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Enerji Piyasası Bildirim Yönetmeliği kapsamında yapılmaktadır.

Aynı tüzel kişinin aynı tarz faaliyet için aldığı birden fazla lisans üzerine tek bir denetim yaptırmak mümkündür. Denetimin raporunda her bir lisans için ayrı bir bölüm bulunmalıdır.

Muafiyet: Alınan kararlar bazı lisans sahipleri bağımsız denetim kapsamının dışarısında bırakılmıştır:

- Elektrik piyasasında faaliyet gösterenlerden;
- Tesis çapında kurulu gücü 100 megavat ve altı olan, ön lisans ve üretim lisansı sahibi olan tüzel kişiler,

- OSM dağıtım ve üretim lisansına sahip tüzel kişiler,
- Doğal gaz ve elektrik piyasasında faaliyet vermek için kurumdan lisans alan özelleştirmenin kapsamındakiler,
- Sebebi ne olursa olsun bağımsız kuruluş bir denetim yaptıysa, bu rapora ek olarak, denetlenenin lisansına ve ilgili mevzuata uygun olduğunu gösteren bir rapor düzenleme şartıyla, kurum bu raporu geçerli olarak görecektir.

Bu yönetmeliğin amacı, enerji piyasası kapsamında faaliyette bulunan sertifika sahibi tüzel ve gerçek kişiler, lisansı olan tüzen kişiler ve yetki belgesi olan özel ve resmi şirketlerin faaliyetlerinin uygulamalarını kapsamaktadır. Ayrıca mali tabloların, hesap ve işlemlerin; muhasebe ilkeleri, EPDK tarafından yürürlüğe koyulan kayıt ve hesap düzeniyle mali raporlamalarla ilgili düzenlemelerdir. Bu kişilerin sahip olduğu yetki belgesi, lisans ve sertifikaların ayrılmaz parçası niteliğinde olan özel ve genel hükümlere uygunluğunu bağımsız denetim kuruluşlarının denetlemesidir. Denetimi yapacak kurumların yetkilendirilmesi ve bu yetkinin sürekli veya geçici olarak kaldırılmasıyla ilgili esas ve usulleri belirlemektir.

Sonuç olarak EPDK bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeleri temel konular üzerinde olmaktadır. KGK'nin denetim teknik ve standartları ile ilgili düzenlemelere göre bağımsız denetim ile ilgili çalışmaları şekillendirilmiştir.

2.4.5. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)

TÜRMOB, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliğinin kısaltılmış şeklidir. Birliğin merkezi Ankara'dır. TÜRMOB'un organları; Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Disiplin Kurulu ve Denetleme Kurulundan oluşmaktadır. Her bir organın ayrı ayrı görevleri olmakla birlikte, kurulların seçimi, görevleri ve yetkileri TÜRMOB tarafından çıkarılan yönetmeliklerle belirlenmektedir (TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 494: 172-191).

TÜRMOB, birden fazla odanın birleşmesinin bir sonucudur ve bütün odaları temsil yetkisine sahiptir. TÜRMOB bünyesinde çok sayıda serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir odaları bulunmaktadır. Serbest muhasebeci mali müşavirler odası bugün hemen hemen her ilde mevcutken, Yeminli mali müşavirler odası çok az sayıdadır. Yeminli mali müşavirler odasının sayısının az olmasının nedeni, Türkiye genelinde faaliyet gösteren

yeminli mali müşavir sayısının, serbest muhasebeci mali müşavirlere oranla çok az olmasıdır (TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 494: 172-191).

3568 sayılı Kanun ile TÜRMOB kurulmuştur. Türkiye’de denetim alanında yapılan önemli gelişmelerden bir tanesi de 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı SMMM ve YMM Yasası ile bunu izleyen yönetmelik ve tebliğlerdir. 3568 sayılı Türkiye uygulamalarında meslek ön plana çıkarılmış SPK ve bankalar yasası uygulamalarında olduğu gibi örgütlenilmesi amaçlanmıştır. Avrupa Birliği yönergesindeyse, denetim kurumları ön planda tutulmuştur. Bunun yanında Avrupa Birliği yönergesinde, denetçiye verilen nispi değer, ülkemizin uygulamalarında, SPK ve bankalar yasasına dayalı uygulamayla 3568 sayılı yasa arasında bir konumda kaldığı da açıktır (Sevim vd., 2006: 69).

3568 sayılı Kanun, bağımsız dış denetimi tam olarak düzenlememektedir ancak denetçilerin YMM ya da SMMM olması zorunluluğu ve BDDK, SPK gibi kurulların bağımsız denetimle alakalı düzenlemelerde bu kanuna atıf yapmaları, kanun ile getirilen ilke ve esasları önemli kılmaktadır. 10/07/2008 Tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 5786 Sayılı kanunla 3568 sayılı Meslek Yasası’nda bazı değişiklikler hayata geçirilmiştir.

Kanunun ilk maddesinde belirtildiği üzere kanunun amacı, şirketlerde işlemlerin ve faaliyetlerin güvenilir ve sağlıklı bir biçimde işlenmesini sağlamak, faaliyetin sonuçlarını ilgili mevzuatın kapsamında denetleme ve değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu resmi mercilere ve ilgililere tarafsız olarak sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, “Yeminli Malî Müşavirlik”, “Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik” ve “Serbest Muhasebecilik” hizmetleri ve meslekleriyle Yeminli Malî Müşavirler ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulması, teşkilat, denetim ve faaliyetleri, organların seçimleriyle ilgili esasları düzenlemektir. Birliğin kısa ismi TÜRMOB’dur. Bu kanun, bu mesleği “Yeminli Malî Müşavir” ve “Serbest Muhasebeci Malî Müşavir” olarak iki ayrı grubun yapmasını hükme bağlamıştır. 2008 senesinde yapılan düzenlemeyle Serbest Muhasebeci unvanı kaldırılmıştır.

Bahsi geçen yasayla TÜRMOB, muhasebe ve mali denetim mesleğiyle alakalı olarak yasal statüye sahip tek meslek odası olmuştur. TÜRMOB, meslek mensuplarına dair kayıt ve sicil tutma, meslekle alakalı faaliyet ve etik kurallarını saptama da ve meslek mensupları gözetiminde disiplin uygulama gibi yetkilerle donatılmıştır. Bu bağlamda TÜRMOB mesleğin kendi kendini düzenlemesinde faal bir rol oynamakta olduğu görülmektedir (Okur, 2007: 10).

Maliye Bakanlığı YMM ve SMMM'lerden faydalanmak üzere, vergi denetiminde çeşitli düzenlemeler yapmıştır. Maliye Bakanlığı, bu yasanın düzenlenmesinde etkin olduğu için, 2011'e kadar SMMM'lerin işletme muhasebe kayıtlarını tutması, beyanname düzenlemesi; YMM'lerin ise vergi amaçlı onay hizmetleri yapmaları talep edilmiştir. Fakat Sermaye Piyasası Kanunu'nun bağımsız denetim ile alakalı konularda bu yasaya atıf yapması, yasanın denetim açısından önemli olmasını sağlamıştır. Sermaye Piyasası Kurulunun bağımsız denetim ile alakalı yayımladığı tebliğde belirtildiği üzere (Seri: X, No: 22), bağımsız denetim firmasında çalışacak denetçi ve yöneticiler, 3568 sayılı Kanuna göre YMM ya da SMMM unvanına sahip veya yabancı bir ülkeden alınan bağımsız denetim yetkisi belgesine sahip olmalıdır. Bu düzenleme, YMMM ve SMMM'lerin denetim sektörü açısından da önemli bir meslek olmasını sağlamıştır (Yılancı vd., 2013: 12).

TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğin amacı; muhasebe mesleğinin tarafsızlığının ve bağımsızlığının korunmasına, denetim mesleğinin kalitesinin ve performansının yükselmesine katkı sağlamaktır. Uluslararası ve ulusal düzeyde muhasebecilere ve muhasebe denetimine olan güvenin sürmesini sağlamaktır. Birlik meslek mensupları tarafından oluşan bağımsız denetim şirketleriyle bağımsız denetçilerin onayı, tescili, takibi ve kamuya duyurulmasını sağlamak, denetim şirketlerinin ve denetçilerin kalite güvence sistemlerinin kurulması ve kurumsal yönetim, iç denetim, meslekte uzmanlaşma ve bağımsız denetim lisansı ile ilgili uygulamaları yürütmektedir. Birliğin bünyesinde oluşturulmuş olan TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezinin kuruluşu, yetkileri, görevleri ve çalışma esasları ile bağımsız denetim şirketlerin kütüğüyle ilgili esasları belirlemektir.

TÜRMOB'un amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 494: 172-191).

- Kanunda ve yönetmelikte birlik tarafından yapılması gerekenleri işleri yapmak
- Mesleki alanda çalışmalar yapmak ve mesleğin gelişmesine katkıda bulunmak
- Mesleğin onurunu üyelerin ve odaların haklarını korumak
- Mesleğin uygulanmasıyla ilgili normları geliştirmek, kamu kurum ve kurumlarıyla istişare ederek, mesleğin gelişimini sağlamak
- Odalar ve üyeler arasında dayanışmayı kurmak, haksız rekabeti önleyici tedbirler almak ve bu tedbirleri sürekli geliştirmek

Türkiye’de mali denetim ve muhasebe mesleğiyle alakalı olarak yasal statüsü olan tek meslek birliği TÜRMOB olarak belirlenmiştir. Bu birlik, meslek mensuplarıyla ilgili olarak sicil ve kayıt tutma, meslekle alakalı etik kuralları ve faaliyetleri belirleme ve meslek mensuplarıyla ilgili disiplin uygulaması gibi yetkilere haizdir (Karasu, 2014: 88). 2011 yılında KGK’nin kurulmasından sonra denetim mesleği ve diğer ilgili konularda tek yetkili kurum Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumu olmuştur.

2.4.6. Türkiye Denetim Standartları Kurulunun (TÜDESK) Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri

Türkiye Denetim Standartları Kurulunun (TÜDESK) çalışma esasları veya kuruluşu bir yönetmeliğe ya da kanuna dayanmamaktadır. Kurul, 20 Şubat 2003’te TÜRMOB bünyesinde oluşturulmuştur. 9 Mayıs 2003 tarihinde faaliyetine geçmiştir. Kurulun amacı, 3568 sayılı Kanuna bağlı olan ruhsatlı meslek mensuplarının yetkili oldukları ve üstlendikleri denetim faaliyetlerini disiplinli bir biçimde yürütmeleri için Ulusal Denetim Standartları saptama, belirleme, yayınlama ve güncelliğini korumadır (Başpınar, 2014: 44). Bu amacın gerçekleşmesi için IAASB, 2004’te uluslararası denetim standartlarının başlıklarını tercüme etmiş ve yayınlamıştır (Erserim, 2007: 46). Dünya çapındaki gelişmeleri dikkate alan TÜDESK 2002’de, bir sonraki sene uygulanmak üzere Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları tercüme etmiş ve yayınlamıştır. Bu çalışmadan sonra kurul, ulusal denetim standartlarının incelenmesi ve yorumlanması için her bir denetim standardı adına bir komite kurmuştur. Fakat kurumun çalışma esasları ve kuruluşu bir yönetmeliğe ya da kanuna dayanmamaktadır (Coşkun, 2009: 3). KGK’nin kurulmasından sonra faaliyetlerine son verilmiştir.

2.4.7. Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Yeni Türk Ticaret Kanununun (YTTK) Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri

Türkiye’de 2011 senesinin bitimine değin 3 ticaret kanunu yürürlükte kalmıştır. İlki, 1850 yılında yürürlüğe giren Kanunname-i Ticaret, diğeri Alman Ticaret Kanunu’ndan yararlanarak hazırlanan ve 1926 yılında yürürlüğe giren TTK’dır. Söz konusu kanun 1957 yılında yenilenmiştir. “Denetim” terimi 1926 ve 1957 yılında çıkarılan kanunlarda “Anonim Şirketlerin Yönetimi” başlığı altında düzenlenmiştir. Bahsi geçen denetim, şirketlerdeki iç denetimle alakalıdır. Dış denetim kavramı 2011 yılı sonunda kabul edilen dördüncü YTTK’de yer almıştır (Özbireckli, 2013: 152).

Eski Türk Ticaret Kanununa göre denetim ile ilgili düzenlemeler: Madde 347 - Genel hükümler (denetçi olma şartları, denetçi seçimi gibi);

Genel hükümler kapsamında yapılan düzenlemeler ana hatlarıyla şunlardır (Eski TTK, Madde 347) :

- Anonim ortak bünyesinde maksimum 5 denetçi bulunabilir,
- Denetçi sayısı birden fazlaysa, bunlar bir denetim heyeti oluşturmalıdır,
- Denetçilerin %50'sinden fazlası T.C. vatandaşı olmalıdır,
- Denetçiler, pay sahibi olan kişiler ve olmayan kişiler arasında ilk kez seçilirken 1 sene için kuruluş genel kurulu tarafından; daha sonra da en fazla 3 sene için genel kurul tarafından seçilebilmektedir,
- Süresi biten denetçileri yeniden seçmek mümkündür,
- Yönetim kurulu üyesi olmayan denetçiler, şirket memuru bile olmamalıdır,
- Görevi biten yönetim kurulu üyelerinin genel kurulda ibrası yapılmadıkça, denetçi olamayacaktır.

1957 yılından 2011 yılına kadar 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, denetim kavramını iç kontrol olarak algılanmasında etken olmuştur. Dış denetim ise SPK, BDDK, EPDK gibi kurumların ihtiyaçları ile şekillenerek günümüze kadar ulaşmıştır. 2000'li yılların başında başta Amerika olmak üzere birçok ülkede yaşanan finansal skandallar, uluslararası denetim standartlarının gelişiminde önemli katkılar sağlamıştır. Denetimin bağımsızlığı, şeffaflığı, kalitesi ve gözetimi için ise kanuni düzenlemeler çok geç başladığını söylemek yanlış olmasa gerekir.

Yeni bir ticaret yasası hazırlarken pek çok düşüncenin etkisi olmuştur. En ön plana çıkan düşünceler şunlardır (Özkorkut vd., 2012: 4):

- Evrenselleşmenin ve çağdaşlaşmanın sağlanması,
- Uygulama esnasında çözüm bulunamayan hukuki problemlere çözüm bulunması,
- Ticaret hukuku sisteminin Avrupa Birliği hukukuna uyumlu olması,
- Modern hukuki kurumların hukuki altyapısının oluşturulması,
- Ekonomi ve ticaret hukukunun temel prensiplerinin düzenlenmesi.

Yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısı, TMS ve yeni TTK prensiplerini tamamlayan, amaç ve içerik yönünden onlar ile uyum içerisinde, sermaye şirketleriyle ilgili denetim hükümleri ve

Türkiye’de bulunan şirketlerin finans sonuçlarını uluslararası borsalarda ve pazarlarda güvenilir hale getireceği öngörülerek hazırlanmıştır (Haftacı ve Badem, 2011: 12).

Yeni Ticaret Kanunu’nda denetim konusu ile ilgili yasa maddelerinin bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

- Madde 397: Şirketlerin finansal tabloları ve yönetim kurulunun senelik faaliyet raporunda bulunan finansal bilgilerin uygunluğu, denetçi tarafından, Türkiye Denetim Standartları’na göre denetlenir. Denetleme raporu tarihinden sonra değişiklik olmuşsa yönetim kurulu faaliyet raporu yeniden denetlenir.
- Madde 399: Denetçi, şirket genel kurulunca seçilir. Denetçinin şahsına yönelik haklı bir neden olmadığı sürece denetçi değiştirilemez.
- Madde 400: Denetçi, 3568 sayılı muhasebe meslek yasasına göre unvan almış Serbest Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavirlerden seçilir. Denetlenecek şirkette pay sahibi olan, yönetici olan kişi denetçi olamaz. Ayrıca, denetlenecek şirket ile bağıntılı bir şirketin temsilcisi olan, denetlenecek şirketin mali tablolarının hazırlanmasına katkıda bulunan kişi denetçi olamaz. Yedi yıl denetim yapan denetçi daha sonraki üç yıl aynı şirkete denetçi seçilemez. Denetçi, denetim yaptığı şirkette vergi danışmanlığı ve vergi denetimi yapabilir.

Bağımsız Denetim mesleğiyle alakalı düzenlemelere genel olarak bakıldığında, öncelikle Yeni TTK, şu anki sistemde beklentileri karşılama konusunda yetersiz olan denetçilik organını kaldırmıştır. Yeni düzenlemede dış denetçilerin, anonim ortaklıkların bağımsız denetimini yapacağı belirtilmiştir (6102 Sayılı YTTK, Md. 400/1).

KGK tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde denetleme, mesleğin etik ilkelerine ve gereklerine uygun bir biçimde, özenli bir şekilde yapılır. Denetimde uyulacak kıstaslar şunlardır (6102 Sayılı YTTK):

- Muhasebe,
- Kanun,
- Türkiye Denetim Standartları,
- Ana sözleşmenin finansal tablolarla ilgili hükümlere uyup uymadığının incelenmesini kapsamaktadır.

Denetim, topluluk ve şirketin finansal ve mal varlıksal durumunun 515. Madde uyarınca dürüstlük ilkesine göre olup olmadığı, değilse nedenleri dürüst bir şekilde açıklanacak biçimde yapılmaktadır.

Kanunda denetçi bağımsızlığıyla ilgili çeşitli düzenlemeler öngörülmüştür. Denetçi, çalışırken UDS'leri referans alarak kullanacağı, raporda yönetim kurulunun yasaya uygun davranıp davranmadığı, şirket varlığına tehditte bulunan faktörlerin olup olmadığı, ticari defterleri yasaya uygun tutup tutmadıkları, yıllık raporların ve finansal tabloların şeffaflık ve dürüstlük ilkesine uygun olup olmadığı, denetimin niteliği ve kapsamıdır. Denetçi görüşü, yönetim kurulunun görevde kalıp kalmamasını ve genel kurulun kararlarını etkileyebilmektedir. Denetçi görüşü olumsuz olduğu zaman yönetim kurulu istifa etmelidir (Uzay, 2007: 155-181).

Denetim, şirketler topluluğunun ya da şirketin muhasebe, envanter, TDS'de öngörüldüğü şekilde iç denetim, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları ve denetim komitesi raporlarının denetimini kapsamaktadır. Denetim, KGK'nin belirlediği esaslara göre yapılmaktadır (6102 Sayılı TTK, md.398).

Şirket genel kurulu denetçiyi seçerken, ana şirketin genel kurulu da topluluk denetçisini seçmektedir. Denetçi, görev yapacağı faaliyet döneminde ve tüm faaliyet dönemlerinde, dönem sona ermeden seçilmelidir (6102 Sayılı TTK, md.398(4)). Denetleme görevi, haklı bir neden olduğu zaman, özellikle de denetçinin taraflı olduğu düşünüldüğü zaman, yönetim kurulunda sermayenin %10'u ya da halka açık olan şirketlerde çıkarılmış ya da esas sermayenin %5'ine sahip olan kişilerin talebiyle asliye ticaret mahkemesince alınıp, yerine başka bir denetçi gönderilebilir (6102 Sayılı TTK, md.399(1)).

Denetleme sözleşmesini denetçi, yalnızca haklı bir nedene sahipse ya da kendine karşı görevden alma davası varsa feshetme hakkına sahiptir. Bu fesih gerekçeli ve yazılı olmak zorundadır (6102 Sayılı TTK, md.399(4)).

Denetçi, 3568 sayılı kanun kapsamında ruhsat sahibi, SMMM ya da YMM unvanı olan, KGK'nın yetki verdiği kişi ya da ortakları bu kişilerden meydana gelen sermaye şirketi olabilmektedir. Fakat şu durumlardan biri gerçekleşmişse, o şirkette denetçi olunamamaktadır:

- a) Denetlenecek şirketin pay sahibi ise,
- b) Denetlenecek şirketin çalışanı ya da yöneticisi ise ya da denetçiliğe başlamadan önceki 3 sene içerisinde bu sıfatlardan bir tanesine sahipse,

- c) Denetlenecek şirket ile bir bağlantısı olan kurumda %20'den fazla pay sahibi, söz sahibi veya kanuni temsilciyse ya da şirket yönetiminden bir kişinin üst ya da alt soyundan biri, eşi ya da üçüncü dereceden akrabası ise,
- d) Denetlenecek şirket ile bağlantısı olan ya da bağlantılı bir şirkette %20'den fazla payı olan bir firmada çalışıyor ise ya da denetim yapılacak şirkette %20'den fazla pay sahibi olan birisine hizmet sunuyorsa,
- e) Denetlemesi yapılacak şirketin defterini tutmuş ya da denetimin dışında, finans tablolarını düzenlemiş veya düzenlemeye yardımcı olmuşsa,
- f) (e) bendi uyarınca denetçi olamayacak tüzel ya da gerçek kişinin ya da ortaklarından birinin çalışanı, temsilcisi ya da ortağıysa,
- g) Bu maddenin uyarınca denetçi olamayan bir kişi adına çalışıyor ise,
- h) Son 5 sene içerisinde denetçilik ile alakalı gelirin tümünün %30'dan fazlasını denetleme yapılacak şirkete ya da bu şirkete %20'den fazla iştirak eden şirketlere verilen hizmetlerden kazanmışsa ve bu kazancı da cari yılda etmesi bekleniyor ise.

YTTK'nin daha önceki ticaret kanunlarında olmayan ve bağımsız denetimle ilgili olarak iş dünyasına getirdiği yenilikler özet olarak şunlardır (Selimoğlu vd., 2015: 46-48):

- Bağımsız denetim kurumlarını tek bir çatı altında toplamak
- Bağımsız denetimi zorunlu yapmak, ihtiyari olmaktan çıkarmak
- Murakıplık müessesini bitirerek, mesleki uzmanlık prensibini benimsemek
- Denetimdeki zorunlu organ niteliğini sona erdirmek
- Finansal tabloları TMS/TFRS'ye uygun bir şekilde hazırlanması kuralını getirmek
- Ticari defter tutma zorunluluğunu düzenlemek
- Envanter tutma kuralları ve yöntemiyle varlık değerlemesi ilkelerini TMS/TFRS'lerle bağlantılı bir şekilde oluşturmak
- Gelir tablosu, yıllık bilanço ve açılış bilançosu düzenlemeyi zorunlu hale getirmek
- Riski erkenden saptama komitesi oluşturmayı zorunlu yapmak
- Denetime tabi tüm şirketlerin internet sitesi oluşturmasını ve gereken bilgileri burada yayınlamasını zorunlu kılmak

- Müdürler ve genel kurul tarafından, kurulan internet erişimi aracılığıyla çevirim içi katılım imkânı getirmek
- Tek kişi ortaklı sermaye şirketi kurma imkanı sağlamak
- Pay sahiplerine şirkete borçlanma yasağı, şirket dışından yönetim kurulu üyesi atama imkânı getirilmesidir.

2.4.8. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri

İki binlerin başında yaşanan muhasebe skandallar neticesinde, başta Amerika da olmak üzere birçok ülke denetimin gözetimini gerçekleştirmek amacıyla kamu gözetim kurumu kurmuştur. Ülkemizde de yukarıda denetim ile ilgili çalışmalar yapan kurumlara yer verilmiştir. 2011 yılında ise SPK, BDDK, EPDK, TÜRMOB gibi birçok kurumun denetim ile ilgili faaliyetlerine son verilerek tek çatı altında kamu gözetimi kurumu kurulmuştur.

KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması; 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu tarafından 26/9/2011 tarihinde kararlaştırılmıştır (Resmi Gazete).

Bu kurumla AB 6 no.lu şirketler hukuku faslıyla ilgili müzakere pozisyon belgesinde bağımsız denetim, finansal raporlama ve muhasebe alanında belirtilen hususları karşılayabilmek için bu faslın kapanış kriterleri gerçekleştirilmiştir. Revize 8 no.lu direktifin topluluk bünyesinde bağımsız denetim, finansal raporlama ve muhasebe alanlarında uygulama birliği sağlamak hedeflenmiştir (660 sayılı KHK gerekçeli kararı). Merkezi Ankara'da olan kurumun yeri, yalnızca Bakanlar Kurulu tarafından değiştirilebilmektedir.

660 sayılı KHK'nın amacı, TMS'nin uluslararası standartlar ile uyumlu olmasını sağlamak, standartları belirlemek, bağımsız denetimde kalite, güven ve uygulama birliği sağlamak, denetim kuruluşu ve denetçilere yetki vermek, denetleme yapmak, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak için KGK'nin teşkilat, kuruluş, sorumluluk, yetki ve görevleriyle ilgili esas ve usulleri düzenlemektir.

Bu KHK'da belirtilen görevlerin yapılması için idari özerkliği olan ve kamu tüzel kişiliğini haiz, Başbakanlıkla ilişkili Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Başbakan, kurum yönetimiyle alakalı yetkileri, gerek gördüğü zaman bir bakanın eli ile yürütebilmektedir. Kurul; Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın önereceği 4'er adaydan 2'şer kişi; Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye

Piyasası Kurulu ve Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı bulunduğu bakanlıklarla Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler'in önereceği 2'şer adaydan birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu'nun atadığı 9 üyeden oluşmaktadır (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.660.pdf>).

Kurul üyeliğine seçilecek kişiler lisans mezunu olmalı, denetim alanında en az 10 senelik deneyimi olmalı, öğretim üyesiyse 10 sene çalışmış olmalıdır. Bunun dışında ataması yapılacak kişiler, son 3 sene denetim ile alakalı bir faaliyette bulunmamış olmalıdır (660 sayılı KHK md.4).

Kurulun görev ve yetkileri şunlardır (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.660.pdf>):

- Finansal tabloların; tutarlılığının, karşılaştırılabilirliğinin, anlaşılabilirliğinin, güvenilirliğinin, şeffaflığının ve ihtiyaca uygunluğunun sağlanması için uluslararası standartlar ile uyumlu TMS'lerin oluşturulması ve yayımlanması,
- TMS'leri uygulama konusunda ikincil düzenlemelerin yapılması ve gereken kararların alınması, bu konuda kendi alanları açısından düzenleme yetkisi olan kuruluşların ve kurumların yapacağı düzenlemelerle ilgili onay verilmesi,
- Finansal tabloların; işletmelerin nakit akışlarını, performansını ve finansal durumunu, TMS'ler kapsamında gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasını, kullanıcıların anlaşılabilirliğinin, şeffaflığının, güvenilirliğinin, ihtiyaca uygunluğunun sağlanması için, kamu faydasını da gözeterek, bilgi sistemi denetimi de dahil olmak üzere, uluslararası standartlar ile uyumlu olan TDS'lerin oluşturulması ve yayımlanması,
- Bağımsız denetim kuruluşlarıyla bağımsız denetçilerin çalışma esasları ve yetkilendirme şartlarının belirlenmesi, gereken şartlara sahip kişi ve kuruluşlara yetki vererek resmi sicile kaydedilmesi, yetki verilenlerin ve yetkisi iptal edilen ya da askıya alınanların, kurumun web sitesinde kamuoyuna açık bir şekilde devamlı ilan edilmesi ve güncel tutulması,
- Bağımsız denetimde kalite, güven ve uygulama birliğinin sağlanması için bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin faaliyetleriyle denetim çalışmalarının yayımlandığı düzenleme ve standartlara uyumunun gözetilmesi ve denetlenmesi,

- Mevzuata aykırı oldukları görülen kuruluş ve denetçilerle ilgili uygulanacak yaptırımlara karar verilmesi, gerekirse faaliyet izinlerinin iptal edilmesi ya da askıya alınması,
- Denetçilerde aranacak niteliklerle kuruluşların yetkilendirme ya da kuruluş koşullarının ve çalışma esaslarının belirlenmesi; bu konuda tescil, yetkilendirme ve sınav yapılması, soruşturma işlemleri yürütülmesi, mesleki etik kuralları ve sürekli eğitim standartlarının belirlenmesi, kalite güvence sisteminin oluşturulması, bu sistemle ilgili incelemelerin esas ve usullerinin belirlenmesi, bu alanda bulunan eksikliklerin giderilmesi için gereken tedbirlerin alınması,
- Görev alanı ile alakalı konularda başka ülkelerin yetkili birimleri ile işbirliği yapılması, yetki verilen denetçiler ve kuruluşlar ile mütakabiliyet esasına göre ülkemizde denetim yapma yetkisine sahip olan yabancı denetçilerin ve kuruluşların resmi sicile kaydının yapılması, yetki verilenleri ve yetkisi iptal edilen ya da askıya alınanları kurumun internet sitesinde kamuya açık bir şekilde yayınlanması,
- Denetimin tarafsızlığının ve bağımsızlığının sağlanmasına, denetimin kalitesinin ve güveninin artırılmasına yönelik tedbirlerin alınması ve gereken düzenlemelerin yapılması,
- Kurumun denetlemek ve düzenlemekle görevli olduğu alan ile alakalı ikincil düzenlemelerin yapılması ve bu konuda gereken kararların alınması,
- 660 sayılı KHK'da belirtilenlere ek olarak istihdam edilen çalışan sayısı, işlem hacmi, faaliyet alanları ve benzeri ölçütlere göre kamu yararına olan kuruluşların belirlenmesi,
- Görev alanı ile alakalı konularda başka ülkelerin ilgili kurumları ve uluslararası kuruluşlar ile işbirliği yapılması, gerekirse bu kuruluşlara üye olunması ve anlaşmalar yapılması,
- Denetim ve muhasebe standartlarının uygulanması ve benimsenmesiyle görev alanına ilişkin konularda kamu bilinci yerleştirilmesi konusunda konferans, toplantı gibi etkinlikler yapılması ve yayınlanması,
- Kurumun hizmet kalite standartlarını, hedef ve amaçlarının, performans ölçütlerinin ve ana stratejisinin belirlenmesi, çalışma politikalarının ve insan kaynaklarının

oluşturulması, kurumun hizmet birimleri ve görevleriyle ilgili önerilerde bulunulması,

- Kurumun hedef ve amaçlarına, ana stratejisine uygun bir şekilde hazırlanan bütçenin görüşülmesi ve kararlaştırılması,
- Kurumun mali durumunu ve performansını gösteren raporların onaylanması,
- Taşınmaz kiralınması, satılması ve alınması konusunda gelen önerilerin görüşülmesi ve karara bağlanması,
- Başkanın önerisine göre, Daire Başkanları ve Başkan Yardımcılarının atanması.
- Danışma ve çalışma komisyonu üyelerinin belirlenmesi,
- Kanunlar çerçevesinde verilen diğer görevlerin yapılması.

KGK, kamu yararına olan kuruluşlarda yalnızca bağımsız denetim kuruluşlarına denetim yetkisi vermektedir. Denetim yapacak kuruluşu yetkilendirirken, ilgili sektör düzenleyicilerine danışarak, sektörün özelliklerine göre farklı ölçütler belirleyebilmektedir (660 sayılı KHK md.23).

Denetçilerle ilgili incelemeleri KGK, kamu yararına olan kuruluşları denetleyen kuruluşlar için en az 3 senede bir, diğer kuruluşlar için ise en az 6 senede bir yapmaktadır. Bu incelemelerin yanında, gerekli görülürse diğer durumlarda da inceleme yapmak mümkündür. Bu incelemeleri KGK ister kendisi yürütmekte, isterse de kanunlar ile belirli alanları denetleme ve düzenleme yetkisi olan birimler aracılığıyla yapmaktadır (660 sayılı KHK md.25(1-3)).

Yaşanan muhasebe skandalları, finansal krizler dünyada denetçinin de denetlenmesi, yani kamu gözetiminin gerekli olduğu kabul görmüştür. KGK yetkilerini kullanırken tarafsız, doğru, güvenilir ve bağımsız olarak yürütmek durumundadır.

KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre (26/12/2012 tarih ve 28509 sayılı RG) bağımsız denetim, finansal tabloların ve çeşitli finansal bilgilerin, doğruluğu ve raporlama standartlarına uygunluğu konusunda, makul bir güvence verecek uygun ve yeterli denetim kanıtları elde etmek için, denetim standartlarında belirtilen teknikler uygulanarak belge, kayıt ve defterler üzerinden denetlenerek raporlanmasıdır (KGK).

Bu yönetmeliğin 2. Maddesinde 6102 sayılı Kanun ve 660 sayılı KHK kapsamında yapılacak denetime, bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının; sorumluluklarına, yükümlülüklerine, sicil kayıtlarının tutulmasına, yetkilendirilmelerine;

bunların kurulca denetlenmesine ve incelenmesine, gerektiğinde uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esaslar vardır.

Denetim alanında çalışmak isteyen kuruluşlar şu şartları taşımalıdır (BDY md. 11):

- a) Hisselerinin ya da paylarının nama yazılı olması, sermaye şirketi olması,
- b) Ticaret ünvanında bağımsız denetim ibaresi olması,
- c) Faaliyet konusu sadece mesleki alanda ya da bağımsız denetim alanında olması,
- d) Şirket sözleşmesi ya da esas sözleşmede denetimle ilgili mevzuata aykırı hususlar bulunmamalı,
- e) Oy hakkının ve sermayenin %50'den fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının hepsinin meslek mensubu olması,
- f) Denetçiler asgari bir raporlama dönemi için ve tam zamanlı istihdam edilmeli,
- g) Denetim kadrosu, en az 3 asıl 3 yedek denetçiden oluşmalı,
- h) Kilit yöneticiler, ortakları ve denetçiler, denetim ile alakalı başka faaliyetlerde bulunmamalı,
- i) Kalite kontrol sistemiyle ilgili süreç ve politikalar oluşturulmalı,
- j) Kurumun uygun gördüğü düzeyde kayıt, belge, teknik donanım, mekan ve organizasyona sahip olması.

Yönetmelikle bağımsız denetim şirketlerinin ve bağımsız denetçilerin sorumlulukları, yükümlülükleri, yetkilendirilmeleri, bunların kurum tarafından denetlenmesini düzenleyerek sicil kayıtlarının tutulmasını ve denetim şirketleri ile denetçilerin uygulanacak idari yaptırımlarla ilgili esas ve usulleri kapsamaktadır.

Denetçi olmak isteyenler, SMMM ya da YMM olmanın yanında şu şartları taşımalıdır (BDY md.14):

- a) Türkiye'de yerleşik olması,
- b) Lisans mezunu olması,
- c) Denetçilik sınavında başarılı olması,
- ç) Kurum tarafından belirlenen mesleki eğitimleri tamamlamalı,
- d) Medeni hakları kullanabilmeli,

- e) Yönetmelik kapsamında belirtilmiş olan suçlardan ceza almış olmamalı,
- f) Mesleğin gerektirdiği karakterde olmalı, itibari olumsuz olmamalı,
- g) Faaliyet izni daha önce Kurum tarafından iptal edilmiş olmalı.

Denetçi olmak isteyenler, en az 3 sene uygulamalı eğitim almalıdır. 3568 sayılı yasa çerçevesinde vergi ve tasdik denetiminde geçen süre, bu süre içerisinde sayılmaktadır. Mesleki tecrübesi en az 15 sene olanlarda mesleki eğitim şartı aranmamaktadır. 4 seneyi aşmamak şartıyla lisans ve lisansüstü eğitimi ile 3568 sayılı kanun kapsamında olan staj ve mesleki faaliyet süreleri mesleki tecrübe olarak hesaplanmaktadır (BDY md.15(1-3)).

Mesleki eğitim almış olan kişiler, bu süre içerisinde denetçi yardımcısı görevindedir ve denetçinin gözetimi altında denetime katılmaktadır. Mesleki eğitim alacak olanlar ve gözetiminde denetçi yardımcısı olacak kişilerle ilgili hususları KGK belirlemektedir (BDY md.15(4-6)).

KGK, uygulama ve teorik açıdan bilgiyi ölçmek için denetçilik sınavı yapmaktadır. Kişi, sınava girmek için yönetmelikte belirtilen düzeyde bir okuldan mezun olmalıdır. Sınavda çıkan konular şunlardır (BDY md.16(3)):

- a) Genel hukuk mevzuatı,
- b) Denetim,
- c) Finansal yönetim ve Kurumsal yönetim ilkeleri,
- ç) Muhasebe standartları,
- d) Muhasebe,
- e) Özel emeklilik mevzuatı, sigortacılık, bankacılık ve sermaye piyasası.

SMMM'ler (b), (c), (ç) ve (e) bentlerinde, YMM'lerse (b), (ç) ve (e) maddelerinde belirtilen konulardan sınav olmaktadır. Özel emeklilik, sigortacılık, bankacılık ve sermaye piyasasında denetim yapmayacak kişiler (e) maddesinden sınav olmayacaktır (BDY md.16(4-5)).

Sınavda başarılı olmak için tüm konulardan 100 üzerinden en az 60 puan; tüm derslerin aritmetik ortalamasından ise en az 70 puan almak gerekmektedir (Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği).

Denetçiler ve denetim kuruluşları, faaliyetlerini güvenilir ve kaliteli denetimler yapacak biçimde yürütmektedir. TDS, denetim sürecini belirlemekte ve belgeleri bu şekilde saklamaktadır. Bunun yanında denetim kuruluşlarının KGK düzenlemelerine göre hazırladığı kalite kontrol sistemiyle ilgili süreçlere ve yazılı politikalara da uyulmalıdır (BDY md.19-20).

Denetim kuruluşları ve denetçiler, KGK'nin belirlediği mesleki etik ilkelerine uymalıdır (BDY md.21). Reklam yasağıyla alakalı kurallara uymalıdır. Denetimi yapacak taraf, belirlenen ücret skalasına uymalıdır. Denetçiler, sürekli eğitimlere katılmalıdır. Bu eğitim zorunluluğu, resmi sicile tescil edildikten sonra başlamaktadır. Tescil sonrasında her 5 senede bir bu eğitim şartları karşılanmalıdır (BDY md.25-32).

Denetim kuruluşları ve denetçiler, TTK 400. maddesi kapsamında alamayacakları denetim işlerinin yanında, KGK düzenlemelerine aykırı, kadrosunun tecrübesiz ve yetersiz olduğu, bağımsızlığı zedeleyebilecek işler de alamamaktadır. Bunun yanında, 3 sene geçmedikçe, denetçiler için son 7 senede; denetim kuruluşları için son 10 senede 7 senede, beş sene denetim çalışmasını yaptıkları işletmelerde denetimler yapamazlar (BDY md.26).

KGK'de temel amaç, denetim raporlarının bağımsız ve doğru bir şekilde hazırlanmasıyla ilgili kamu yararını korumak ve karşılaştırılabilir, güvenilir ve doğru finansal bilgi sunmaktır. Bu çerçevede başta sigorta şirketleri, bankalar, borsa şirketleri olmak üzere belirlenmiş olan büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini izleme ve gözetme amacıyla kurulmuştur (KGK).

Bu temel amacın haricinde kurumun kuruluş amaçları: Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması ve yayımlanması, bağımsız denetimde uygulama birliğinin sağlanması, gereken kalite ve güvenin oluşturulması, denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi ve faaliyetlerinin denetlenmesi, bağımsız denetim alanında kamu gözetiminin yapılmasıdır (660 s. KHK).

2011 yılından itibaren KGK muhasebe ve denetim standartları ile ilgili karar alan tek yetkili organ olarak görev yapmaktadır. Kurumun yetkileri, uluslararası arenada yapılan çalışmalarla şekillenerek, ülkemiz ihtiyaçlarına göre ilgililere doğru, güvenilir bilgilere erişim sağlamaktadır.

2.5. Literatür İncelemesi

Denetimle ilgili literatür incelendiğinde denetçi bağımsızlığı, denetimin kalitesi ve denetimin şeffaflığı konularında birçok çalışmaya rastlamak mümkündür. Kamu gözetim

kurumunun görev ve yetkileri ile ilgili sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Konu ile ilgili literatürdeki bazı çalışmalar aşağıda verilmiştir.

Kavut (2001) çalışmasında bağımsız denetçinin kaliteli bir denetimin niteliklerine ilişkin görüş ve düşüncelerini incelemiştir. Araştırma sonucunda kaliteli bir denetimin taşıması gereken nitelikleri; denetlenen işletmenin yöneticileri ile bilgi alışverişi yapılması, denetçinin sektörlerle ilgili bilgi ve deneyim derecesi, denetimin tüm aşamalarında her kademedeki denetçinin görevlerini titizlikle, tam ve eksiksiz olarak yerine getirmesi, denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığı olarak tespit etmiştir.

Pike (2003) çalışmasında, bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçilerin bağımsızlığı ve kalitesini incelemiştir. Araştırma sonucunda denetçi ve denetim şirketinin, bağımsızlık ve kalite ile olan ilişkiden etkilendiklerini ileri sürdüklerini tespit etmiştir.

Duff (2004) çalışmasında denetim kalitesini etkileyen boyutları incelemiştir. Araştırma sonucunda denetim kalitesini etkileyen boyutlardan birisinin denetçi bağımsızlığı olduğunu tespit etmiştir.

Uzay (2004) çalışmasında muhasebe mesleğini etkileyen gelişmeleri incelemiştir. Araştırma sonucunda denetimin kalitesini artırmak için hukuki kurullarla birlikte daha sıkı bir kontrol mekanizmasının olması ile ilgili tespitlerde bulunulmuştur.

Fearnley vd. (2005) çalışmalarında denetçi bağımsızlığı ve denetim riskini incelemiştir. Araştırma sonucunda denetim hizmeti verilen işletmeye denetim faaliyeti dışında hizmet verilmemesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Bu sonucun yanı sıra denetim yapılan işletmede çalışan eski yöneticilerin denetim şirketinde görev alması, denetim ücreti, müşteriyi kaybetme riski, tehdit, zorlama gibi faktörlerinde denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilediği sonucu tespit edilmiştir.

Son (2005) çalışmasında, denetim dışı hizmetlerin denetim kalitesini etkileyip etkilemediğini incelemiştir. Araştırma sonucunda denetim dışı hizmetler ile denetim kalitesi üzerinde pozitif bir etkisi tespit edilmemiştir.

Chen vd. (2005) çalışmalarında, finansal raporlama konularında denetçi-müşteri müzakeresinde denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini incelemiştir. Araştırma sonucunda denetçi bağımsızlığı ile denetim dışı hizmetler arasında negatif ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Uzay (2006) çalışmasında, bazı ülkelerindeki gözetim sistemi ve Türkiye'deki denetim sistemini incelemiştir. Araştırma sonucunda Türkiye'de bağımsız denetimin kalitesinin yükseltilmesi ve bu suretle yatırımcıların ve kamunun çıkarlarının korunması için bağımsız, faal çalışan bir kamu gözetim kurumunun oluşturulmasının fayda sağlayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Alleyne vd. (2006) çalışmalarında, denetçiler ve müşteri işletme arasındaki denetçi bağımsızlığı algısını incelemiştir. Araştırma sonucunda denetçilerin denetim yaptıkları müşteri işletmeye olan ekonomik bağımlılığın denetçi bağımsızlığını negatif yönde etkilediği sonucu tespit edilmiştir.

Richard (2006) çalışmasında, denetim kalitesinin artması için denetçinin bağımsızlığı, profesyonelliği, yetkinliği ve kişisel ilişkileri incelemiştir. Araştırma sonucunda denetçi bağımsızlığı ve yeterliliği ile denetim kalitesi arasında bir denge olduğu tespit edilmiştir.

Hoitash vd. (2007) çalışmalarında, denetçilere ödenen ücretler ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırma sonucunda denetçilerin denetim faaliyeti dışında denetim dışı hizmetler karşılığında aldıkları ücretlerin de denetçileri müşteri işletmeye daha bağımlı hale getirdikleri ve denetimin kalitesini etkiledikleri sonucunu tespit etmişlerdir.

Bodur (2007) çalışmasında denetimin bağımsızlığını incelemiştir. Araştırma sonucunda, denetçi bağımsızlığı için gerekli düzenlemelerin yapılması gerektiği tespit edilmiştir.

Okur (2007) çalışmasında, Türkiye'deki finansal piyasalardaki bağımsız dış denetimi incelemiştir. Araştırma sonucunda bağımsız denetim faaliyetinin düzenlenmesi ile gözetim ve denetimin daha ayrıntılı ele alınması gerektiği tespit edilmiştir.

Salehi vd. (2009) çalışmalarında, denetçi bağımsızlığı ve beklenti boşluğunu incelemiştir. Araştırma sonucunda denetçinin bağımsız olduğu durumlarda beklenti boşluğunun azaldığı tespit edilmiştir.

Groff ve Hocevar (2009) çalışmalarında, denetim mesleğinde kamu gözetimini incelemiştir. Araştırma sonucunda ülkeler arasında yürürlüğe giren kanunların denetim kalitesini iyileştirdiği sonucu tespit edilmiştir.

Uzay ve Gönen (2009) çalışmalarında, finansal raporlama sürecinin etkinliğinde önemli bir rol oynayan muhasebe ve denetim meslek mensuplarına yönelik yaptırımları incelemiştir.

Araştırma sonucunda kamu gözetim kurumunun en kısa sürede kurulması gerektiği tespit edilmiştir.

Erken (2009) çalışmasında, denetimde bağımsızlık kavramı ile ilgili bilgilere yer vermiştir. Araştırma sonucunda bağımsızlık tanımını farklı bakış açıları ile irdeleyerek daha anlaşılır bir tanımın ortaya konulması amaçlanmıştır.

Arslan (2010) çalışmasında, bağımsız denetimde rotasyon karmaşasını incelemiştir. Araştırma sonucunda denetçilerin bağımsızlığının sağlanmasına yönelik getirilmiş olan denetçi rotasyonunu, denetim şirketi ve denetçi açısından irdeleyerek haksız rekabet nedeni olabilecek ekonomik sonuçlar doğurabileceği tespit edilmiştir.

Özyurt (2010) çalışmasında, bağımsız denetim kalitesini etkileyen etmenleri incelemiştir. Araştırma sonucunda bağımsızlığın en önemlilerinden birisi olduğu tespit edilmiştir.

Arıkan (2011) çalışmasında, KGK'nin amacına, görev ve yetkilerine ilişkin açıklamalarda bulunarak incelemiştir. Araştırma sonucunda KGK'nin denetçiler ve denetim şirketleri üzerine yaptığı çalışmalar neticesinde ülke ekonomisine fayda sağlayacakları ve daha fazla rol alacakları öngörülmektedir.

Tsau (2011) çalışmasında, IFIAR (Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Formu) üyesi olan ülkeler ve IFIAR üyesi olmayan ülkeler arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırma sonucunda kamu gözetimine sahip olan IFIAR üyesi olan ülkelerde denetim kalitesini IFIAR üyesi olmayan ülkelere kıyasla daha başarılı elde edebilecekleri sonucuna ulaşılmıştır.

Senal (2011) çalışmasında bağımsız denetimin kalitesinin artırılmasında kamu gözetim kurulunun rolünü incelemiştir. Araştırma sonucunda dünyada uygulanmaya başlayan kamu gözetimi kurumunun ülkemiz açısından da gerekliliğine vurgu yapılmıştır.

Hossain (2013) çalışmasında, denetçilerin bağımsızlığı ve denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemiştir. Araştırma sonucunda yasal düzenlemelerin denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi üzerinde pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.

Esendemirli (2013) çalışmasında, bağımsız denetimde kalite kontrol ile ilgili düzenlemeleri incelemiştir. Araştırma sonucunda YMM'lerin konuya yeterli düzeyde vakıf olmadıkları tespit edilmiştir.

Dölen (2013) çalışmasında, bağımsız denetime duyulan güvenin ve denetimin bağımsızlığını muhasebe meslek mensupları açısından incelemiştir. Araştırma sonucunda KGK'nin güvenilir ve bağımsız denetim için şirketlere denetçi ataması yapması gerektiği sonucu tespit edilmiştir.

Keleş (2013) çalışmasında, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetime yönelik getirdiği yeniliklerin ortaya konulması ve bağımsız denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarının, yapılan düzenlemeler hakkındaki görüşlerinin tespit edilmesini incelemiştir. Araştırma sonucunda TTK'nin bağımsız denetime yönelik düzenlemelerinin ve KGK'nin denetçi yetkilendirmesine yönelik düzenlemelerinin doğruluğuna inandıkları ve denetimin kalitesi noktasında da etkili olacağı tespit edilmiştir.

Yaşar (2013) çalışmasında, bağımsız dış denetim kuruluşlarına yönelik gözetim ve denetimlerin bağımsız dış denetim kalitesi ile ilişkisini incelemiştir. Araştırma sonucunda bağımsız dış denetim kuruluşlarının gözetiminin etkin bir şekilde yapılmadığı, bağımsız dış denetim firmaları ve denetçilere yönelik etkili bir ceza mekanizmasının olmadığı, ya da mevcut cezaların pratikte uygulanmadığı bir denetim ortamında kaliteli bir denetimin olmayacağı tespit edilmiştir.

Hamuda ve Sawan (2014) çalışmalarında, denetim piyasasında denetçi bağımsızlığı algısını incelemişlerdir. Araştırma sonucunda dünyada kabul gören denetim ve muhasebe standartlarının denetçiler tarafından kabul edilmesi ile birlikte denetçi bağımsızlığı algısının olumlu anlamda gelişeceği sonucuna ulaşılmıştır.

Özçelik vd. (2014) çalışmalarında, muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açılarını incelemiştir. Araştırma sonucunda bağımsız denetim alanında kalitenin artacağı ve KGK düzenlemelerinin bağımsız denetimin etkinliğini artıracığı tespit edilmiştir.

Karadeniz (2015) çalışmasında, 6102 sayılı TTK kapsamında bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarını incelemiştir. Araştırma sonucunda TTK'nin ve kurumsal yönetimin bağımsız denetimin gelişimine olumlu katkı sağlayacağı tespit edilmiştir.

Mohiuddin (2015) çalışmasında, denetim bağımsızlığını etkileyen faktörleri incelemiştir. Araştırma sonuçlarından birisi de iyi bir kurumsal yönetim uygulamalarının denetçi bağımsızlığını arttırabileceği sonucuna varılmıştır.

Sağlar ve Yüce (2015) çalışmalarında, KGK'nin görev ve yetkilerini incelemişlerdir. Araştırma sonucunda KGK kurulana kadar gerekli eğitimleri veren Türkiye Serbest

Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin (TÜRMOB) de eğitimlere devam etmesi gerektiği sonucuna ulaşımlardır.

Hashanah ve Mazlina (2015) çalışmalarında, denetim gözetim kurulundan denetçilerin yeni düzenleyici kurumdan beklentilerini incelemişlerdir. Araştırma sonucunda denetim gözetim kurumunun olmasının denetim kalitesini arttıracakını ancak denetim ücretlerinde de artışa neden olacağı endişesi taşıdıkları tespit edilmiştir.

Svanberg ve Öhman (2015) çalışmalarında, denetçilerin müşteri ile özdeşleşmesini incelemişlerdir. Araştırma sonucunda denetçinin müşteri işletme ile olan ilişkisi sonucunda denetçinin tarafsızlığının tehdidi ve düşük denetim kalitesi ve düzenlemeleri yapma olasılığının daha yüksek olduğu tespit etmişlerdir.

Hiroso ve Goto (2016) çalışmalarında, denetçilerin ve denetim şirketlerinin nasıl denetlenmeleri gerektiğini ve denetimlerde devlet düzenlemeleri ile otokontrol sistemi karşılaştırılmıştır. Araştırma sonucunda denetçilerin kendi oto kontrol mekanizmaları ile denetimlerin daha fazla kabul gördüğünü tespit etmişlerdir.

Wu ve Ying (2016) çalışmalarında, denetçi bağımsızlığını incelemiştir. Araştırma sonucunda, denetçi bağımsızlığı ile ilgili yapılan çalışmaların yurtdışı ağırlıklı olması nedeni ile Çin mevzuatına uygun olmadığı görüşünü ifade ettikleri sonucuna ulaşılmıştır. Çinli bağımsız denetçilerin denetim sonunda hazırlanan denetim raporu görüşünün olumlu olması konusunda baskı altında oldukları ve denetim faaliyeti sonucunda aldıkları denetim ücreti hakkında da ücretin yüksekliği ve düşürülmesi gibi konularda sıkıntı çektikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Gürol ve Tüysüzöğlü (2016) çalışmalarında, bağımsız denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarını Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) gözetiminde İngiltere'deki Finansal Raporlama Konseyi'nin (Financial Reporting Council-FRC) kuruluşunun çalışmasını Türkiye'ye uyarlayarak incelemiştir. Çalışmanın sonucunda, denetim faaliyeti sonucunda verilen denetim ücreti, denetimde bağımsızlık ilkesi, gelir dağılımları gibi konularda şeffaflığın makul seviyelerde sağlanmadığı tespit edilmiştir.

Aobdia ve Shroff (2017) çalışmalarında denetçilerin denetimleri için kurulan PCAOB incelemelerinin ABD dışındaki denetçilere yayılma etkilerini araştırmışlardır. Araştırma sonucunda, PCAOB tarafından denetlenenler ile denetlenmeyenler arasında denetlenen PCAOB denetçiler, denetimlerinden sonra pazar paylarında bir artış olduğunu tespit etmişlerdir.

Osma vd. (2017) çalışmada AB üye ülkesindeki yasal denetçiler için kamu gözetim sistemlerine ilişkin karşılaştırmalı bir genel bakış ile AB genelindeki denetçiler için kamu gözetim sistemlerinin uygulanması, uyumlaştırılması, istikrara kavuşturulması araştırılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda gözetim sistemlerinin uyumlaştırılmasına ilişkin direktiflerin varlığına rağmen ön direktif gözetim sistemlerinin bazı özelliklerinin mevcut sistemlerde sürdürdüğünü ve bu nedenle, ek olarak Avrupa'daki denetim mesleğinin denetim usullerini uyumlu hale getirmek için ulus aşırı çabaların gerçekten gerekli olduğunu tespit etmişlerdir.

Gao vd. (2017) Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (IFIAR), 2006 yılında 18 bölgedeki üyelerle birlikte kurulmuştur ve hazırlanan bu rapor IFIAR üyesi olan 56 ulusal denetim düzenleyici kurumunu bağımsızlık dönemleri, raporlarının şeffaflığı ve denetimlerinin sıklığı şeklinde hesap verebilirliğini karşılaştırmaktadır. Yapılan çalışma sonucunda İngilizce denetim raporları sağlamayan veya yalnızca belirli yıllar için İngilizce sürümde denetim raporu sağlayan birçok ülkenin olması, dil engeli nedeniyle şeffaflıklarının belirlenmesini zorlaştırdığı ortaya çıkmıştır. Küresel düzenleyici denetim alan kurumlarda bağımsızlık, şeffaflık ve denetimin sıklığı ile ilgili yapılan çalışmada bölgeler arasında farklılıklar olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca denetim firmaları ile ilgili olarak da AB, AB'ye uyumlu ülkeler, ekonomik olarak gelişmiş ve gelişmemiş ülkeler olarak da denetimin sıklığı açısından ayrılabilceği ortaya çıkmıştır. Türkiye'nin İrlanda ve Slovenya ile birlikte denetim sonuçlarını kullandıkları ölçütlerle birlikte açıklanmaya çalışılan fakat sonuçları analiz etmek için kullanılan kriterlerle değerlendirilemedikleri de ortaya çıkan bir başka sonuç olmuştur.

Tang vd. (2017) çalışmalarında, denetçilerin düzenleyici atamasının denetçinin bağımsızlığını geliştirip geliştirmediğini incelemiştir. Denetçilerin atanma prosedürlerinin düzenleyici tarafından değişmesinin denetçi bağımsızlığını olumlu yönde etkileyeceği ortaya çıkmıştır.

Ercan (2017) çalışmasında, denetçi bağımsızlığını zedeleyen faktörlerin ve alınacak önlemlerinin tespitine yönelik Yeminli Mali Müşavirler üzerine bir araştırma yapmıştır. Araştırma sonunda, denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmesi, denetim firmaları arasındaki rekabet, denetim firmalarının düşük ücretle müşteri kabul etmesi, denetim firmasının işletme yönetimi tarafından seçilmesi gibi faktörlerin denetçi bağımsızlığını zedeleyebileceği tespit edilmiştir.

Choi vd. (2018) çalışmalarında denetim ücretlerinin yüksekliğinin denetim kalitesine olan etkisini incelemiştir. Araştırma sonucunda, denetim ücreti ve kalitesi arasında doğrusal bir ilişki olmadığını tespit etmişlerdir.

Isiaka (2019) çalışmasında şirketlerin reel kazançları ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi ve denetim ücreti, denetim süresi, denetim kalitesi gibi konuları incelemiştir. Araştırma sonucunda denetim görev süresinin olması gerektiği, denetim şirketlerinin bağımsızlıktan ödün vermedikleri, müşteri işletme ile denetim işletmesi arasındaki süre uzarsa denetim kalitesinin bundan olumsuz etkilenebileceği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca düşük tarafsızlık ve denetim kalitesi olabileceği görüşüne ulaşmışlardır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MATERYAL VE YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Evreni ve Örnekleme

Araştırmanın örnekleme seçilirken “ana kütle” olarak literatürle uyumlu bir şekilde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) kayıtlı bağımsız denetçiler kabul edilmiştir. Haziran 2016 itibarıyla KGK’dan bağımsız denetçi belgesi alan SMMM ve YMM’lerin illere göre sayısı şu şekildedir: Gaziantep 273, Adıyaman 39 ve Kilis’te 2 tane olmak üzere toplam 314 bağımsız denetçi bulunmaktadır (KGK)

Bu çalışmanın anketi, 2016 yılı Haziran ve Eylül ayları arasında meslek mensuplarına uygulanmıştır. Bu aylarda mali tatil ve geçici vergi dönemi yoğunluğu gibi işlemlerin fazla olmasından dolayı 22 tane meslek mensubu çok yoğun olduklarını ifade ederek ankete katılamayacaklarını beyan etmişlerdir. 17 tane meslek mensubu ise bağımsız denetçi belgeleri almalarına rağmen, denetim ile ilgilenmediklerini beyan ederek ankete katılmamışlardır. Meslek mensuplarından 51 tanesinin ise tüm iletişim kanallarının kullanılmasına rağmen bürolarında bulunmadıkları, adreslerinde olmadıkları; 3 kişinin saha çalışması yapılacak olan Adıyaman, Gaziantep ve Kilis illeri dışında başka bir şehirde ikamet ettikleri, 1 kişinin öldüğü tespit edilmiştir. Toplamda 94 bağımsız denetçiye çeşitli nedenlerden dolayı anket uygulanamamıştır. Maddi imkânsızlıklardan dolayı araştırma kapsamına sadece bu üç il dahil edilmiştir.

Yapılan araştırmalar ve Gaziantep SMMM odası başkanı ile gerçekleştirilen görüşmeler neticesinde bölgedeki 3 ilde yaklaşık olarak 220 adet bağımsız denetçi tespit edilmiştir.

Bir araştırmada örnek (örneklem), bir yığından (ana kütle) incelenmek üzere seçilmiş bir kısım elemanları oluşturan küçük bir gruba verilen addır (Dilek, 1999: 110). Örnek büyüklüğünün belirlenmesinde; evrendeki eleman sayısı biliniyor ise oransal yaklaşımdan yararlanılır. Oransal yaklaşım şu şekilde formüle edilmektedir (Weiers, 2008: 300):

$$n = \frac{q * p * \left(\frac{Z_{\alpha}}{d}\right)^2}{1 + \frac{1}{N} * \left[q * p * \left(\frac{Z_{\alpha}}{d}\right)^2 - 1 \right]} + p$$

p: Anakütlede gözlenen X'in oranı

q: (1-p) değeri

N: Anakütle hacmi

n: Örneklem hacmi

Z α : $\alpha=0.05$ için 1.96.

d: kabul edilebilir hata oranı

Yukarıdaki formülde, p ve q değerleri genel olarak bilinmemektedir. Bu nedenle anakütleyi en iyi temsil edecek örneklem seçimi için başarı oranı (anakütlede gözlenen X olayının oranı) p=0,5 olarak kabul edilir. Anakütle 220 bağımsız denetçiden oluşmaktadır. Yukarıdaki formüle göre, örneklem hacmi %95 güven seviyesinde, +/-%5 kabul edilebilir hata oranı ile hesaplanmış ve 141 bulunmuştur. Bu çalışmada 141 denetçi ile anket yapılmıştır.

3.2. Veri Toplama Yöntemi

Birincil veriler, araştırmacının çalışmada gereksinim duyduğu verileri farklı araçlar ile kendisinin toplamasıyla oluşan verilerdir (Altunışık vd., 2004: 68). Birincil veriler, gözlem, mülakat ve anket olmak üzere 3 tanedir. Bu çalışmada, anket yönteminden yararlanılmıştır.

Anket, katılımcının daha önceden belirlenen bir yapıda ve sıralamada oluşturulan sorulara karşılık vermesi suretiyle veri elde etme yöntemidir (Özmen vd., 2012: 31). Araştırmanın veri toplama yöntem ve aracı olarak anket yöntemi/tekniki tercih edilmiştir. Anket yöntemi, sistematik bir şekilde insanların tercihleri, düşünceleri ve davranışları hakkında bilgi elde edebilmek için standart anketler veya röportajların kullanılmasını gerektiren bir araştırma yöntemi olup araştırmacı, tanımlayıcı ya da açıklayıcı araştırmalar için kullanılabilir (Bhattacharjee, 2012: 73).

Anket yönteminde katılımcılardan isimlerini açıklamaları beklenmediği ve karşılıklı bir ilişki olmadığı için, toplanan bilgilerin güvenilirliği yüksektir (Gökçe, 2007: 88).

Anket yöntemini uygulayabilmek için küme örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Kümelere göre örnekleme yönteminde evren küme adı verilen gruplara ayrılır, her küme bir örnekleme birimi olarak tanımlanır. Tesadüfi olarak seçilen kümeler bir araya getirilerek örneklem oluşturulur (Çömlekçi, 2001:90).

Anket çalışmasında veriler toplanırken, yüz yüze görüşme yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemi seçmekteki amaç, anket sorularını yanıtsız bırakma oranını azaltmak ve anket

cevaplanırken katılımcının anlayamadığı noktaları sorarak, daha tutarlı ve doğru bilgiler elde etmektir.

3.3. Anket Sorularının Hazırlanması

Anketi oluşturan soruların hazırlanması için literatür araştırması yapılarak konu ile benzer çalışmalar güncel olmasına özen gösterilerek incelenmiştir. Araştırmanın amacını gerçekleştirmek amacıyla hazırlanan anket formundaki soruların belirlenmesinde denetimin şeffaflığı, denetçi bağımsızlığı, denetimin kalitesi, KGK ile ilgili daha önce gerçekleştirilen çalışmalar dikkate alınmıştır ve sorular hazırlanmıştır. Anketi oluşturan sorular tespit edildikten sonra anket formundaki soruların araştırmanın amaç ve hipotezleri ile uyumlu olup olmadığı tespit edilmiştir. Anket formuna son şeklinin verilmesinden önce, taslak anket formu akademisyenlere ve denetçilere sunularak anket formu üzerinde görüş bildirmeleri istenmiştir. Bu süreç sonucunda anket formundaki bazı sorular değiştirilerek ankete son şekli verilmiştir.

Araştırmada, KGK'ye kayıtlı Gaziantep, Adıyaman ve Kilis ilinde bağımsız denetçilik belgesi alan bireyler hedef kitesidir. Veri toplama amacıyla anket uygulaması kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan anket daha önce yapılan çalışmalardan alınarak üzerinde değişiklikler yapılmış ve KGK'nin görev ve yetkileri ile ilgili olarak kurumun sayfasında yer alan maddelerden oluşan bir anket formu oluşturulmuştur.

Anket altı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcıların demografik bilgileri olan, cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, mesleki unvanı, denetim alanındaki tecrübesi ve hangi ilde faaliyet gösterdiği ile ilgili bilgiler yer almaktadır. İkinci bölümde bağımsız denetçilerin denetimin şeffaflığına ilişkin 6 soruyu, üçüncü bölümde bağımsız denetçilerin denetçi bağımsızlığına ilişkin 7 soruyu, dördüncü bölümde bağımsız denetçilerin denetim kalitesinin artırılmasına ilişkin 11 soruyu kapsamaktadır. İfadelerin ölçülmesi için 1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4- Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum şeklinde 5'li Likert Ölçeği hazırlanan önermeler kullanılmıştır. Beşinci bölümde ise KGK'nin görev ve yetkilerini ölçme eğilimli 9 soruyu, yine likert ölçeğindeki önermelerle hazırlanan soruların ölçülmesinde 1- Kesinlikle Yer Almalı, 2- Yer Almalı, 3- Olsa Da Olur, Olmasa da, 4- Yer Almamalı, 5- Kesinlikle Yer Almamalı şeklinde kategorize edilmiş ölçek kullanılmıştır. Bu soruların hazırlanmasında KGK'nin teşkilat ve görevleri hakkındaki yönetmelik ana kaynağı oluşturmaktadır. KGK Yönetmelik, Senal (2011), Ada (2016), Özulucan (2013), Dölen (2015) çalışması, Sağlar ve Yüce (2015), Özçelik vd. (2014), Özyurt (2010) çalışmalarından yararlanılmıştır.

Altıncı bölüm olarak da dört tane açık uçlu soru sorulmuştur. Soruların hazırlanmasında TÜRMOB, SPK, BDDK yayınları, SMMM ve YMM oda yayınları, oda başkanlarının yazıları dikkate alınarak oluşturulmuştur.

3.4. Verilerin Analizi

Verilerin analizinde istatistiksel analiz programı olan SPSS (Statistical Packages For The Social Sciences) 23.0 paket programı kullanılmıştır. Çalışmada ankete katılan bağımsız denetçilerin genel özelliklerini ve KGK görüşleri, denetim şeffaflığı, denetim kalitesi ve denetim bağımsızlığının değerlendirilmesi amacıyla belirlenen kriterlerin incelenmesinde tanımlayıcı istatistiksel yöntemleri olarak frekans ve çapraz frekans analizleri, ortalama ve standart sapma kullanılmıştır. KGK'nin bağımsız denetimdeki etkinliğinin bağımsız denetçiler açısından değerlendirilmesinin tespiti için ise T-testi ve ANOVA analizi kullanılmıştır. İki bağımsız grup arasında niceliksel sürekli verilerin karşılaştırılmasında bağımsız örneklem T-testi, ikiden fazla bağımsız grup arasında niceliksel sürekli verilerin karşılaştırılmasında Tek yönlü (One way) ANOVA testi kullanılmıştır. ANOVA testi sonrasında gruplar arasındaki farklılıkları belirlemek üzere tamamlayıcı post-hoc analizi olarak Tukey HSD testi kullanılmıştır. Ayrıca ankette yer alan ölçeğin güvenilirliğini test etmek amacıyla Cronbach alfa katsayısı hesaplanmıştır. Değişkenlerin ortalamaları ve standart sapmalarını da içeren değişkenler arasındaki birebir ilişkiyi gösteren korelasyon analizi yapılmıştır.

İstatistiki veri analiz yöntemleri parametrik yöntemler ve parametrik olmayan yöntemler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Veriler normal dağılım gösteriyorsa parametrik yöntemlerin, normal dağılım özellikleri göstermiyorsa da parametrik olmayan yöntemlerin kullanılması gerekmektedir (Field, 2009: 781). Veri analizi için yapılan normallik testinde verilerin normal dağılım gösterdiği tespit edilmiştir. Normal dağılımda, en az eşit aralıklı ölçüm düzeyine sahip ve geniş örneklemeden oluşan veri setlerinde, normal dağılım varsayımının katı bir biçimde aranmaması daha kabul edilebilir bir yaklaşım olarak gözükmektedir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 219). Veriler normal dağılım gösterdiği için T-Testi, ANOVA vb. parametrik analizler için uygun olduğu söylenebilir.

Araştırmanın tanımlayıcı istatistik bilgileri verildikten sonra, öncelikle faktör analizi yönteminden yararlanılmıştır. Faktör analizinin temel iki amacı bulunmaktadır. Bunlar; boyut indirgemek (ya da değişken sayısını azaltmak) ve değişkenler arasındaki ilişkilerdeki yapıyı araştırmak, yani değişkenleri sınıflamaktır. Faktör analizinde ele alınan değişkenler arasında, bağımlı ve bağımsız değişkenler olarak adlandırılacak bir yapı yoktur. Tüm değişkenler, eşanlı

olarak bir yapıyı oluşturan birbiriyle ilişkili değişkenlerdir (Alpar 2011: 261-262). Keşfedici faktör analizleri sonrasında elde edilen faktörler (ya da boyutlar) için yapı geçerliliği amaçlı olarak doğrulayıcı faktör analizi (DFA) kullanılmıştır ve AMOS çıktısı elde edilmiştir.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BULGULAR VE YORUM

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle ankete cevap veren bağımsız denetçilerin genel özelliklerine ilişkin tanımlayıcı istatistikler ve yapılan analiz çalışması sonucu ulaşılan bulgulara yer verilecektir. Son olarak ise KGK'nin bağımsız denetimdeki etkinliğinin bağımsız denetçiler açısından değerlendirilmesine yönelik olarak yapılan hipotez sonuçları sunulacaktır.

4.1. Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett Testi Sonuçları

Araştırma için seçilen örneklemin, araştırma evrenini ne kadarlık bir yaklaşım oranıyla temsil ettiğini ve değişkenler arasındaki korelasyonun faktör analizine uygun olup olmadığını tespit etmek amacıyla Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett Küresellik testleri kullanılmaktadır. Verilerin açıklayıcı faktör analizi için güvenilirliğini Kaiser- Meyer- Olkin (KMO) katsayısı ve Barlett Sphericity testi ile incelenebilir. KMO'nun 0.50'den yüksek, Barlett testinin anlamlı çıkması verilerin faktör analizi için uygun olduğunu gösterir (Büyüköztürk, 2003: 120). Yani örneklemin, analiz için uygun olup olmadığı, çalışmada KMO testi ile analiz edilmektedir. KMO değeri 0 - 1 arasında değer almakta olup 1'e ne kadar yakınsa örneklem o kadar analize uygundur ve KMO değerinin 0,50'den büyük olması gerekmektedir. Barlett testi ise veri matrisinin birim matris olup olmadığına, değişkenler arasındaki korelasyonun yeterli olup olmadığına karar vermektedir. Tüm korelasyon katsayıları sıfır olup boş hipotezini test etmektedir. P value değeri < 0,05 ise veri seti faktör analizi için uygundur.

Tablo 1. KMO ve Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliği Testi		,822
Küresellik Testi	Yaklaşık ki kare değeri	3257,381
	Serbestlik Derecesi (Df)	528
	Anlamlılık (Sig.)	,000

Tablo 1’de, yapılan anket araştırması için seçilen örneklemin yeterli ve güvenilir olup olmadığını gösteren “Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy (Örneklem Yeterliliği)” ve Bartlett’s Testi sonuçları verilmektedir. Tablo 1’deki verilere göre, “Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy” olarak belirtilen KMO testi sonucu 0,822 değerindedir. Bu değer 0 ile 1 değerleri arasında olduğu için örneklemin analiz için yeterli olduğu sonucuna varılmaktadır. Bartlett testi ise veri matrisinin birim matris olup olmadığını ve güvenilirliğinin anlamlılığını sig. değeri üzerinden göstermektedir. Tablo 1’de ki sig. değerinin 0,000 çıkması %1 düzeyde anlamlı olduğu sonucunu göstermektedir. Çıkan sonuçların, analiz için kullanılan örneklemin yeterli ve güvenilir olduğunu göstermektedir.

4.2. Güvenilirlik Analizi

Araştırmanın istatistiksel güvenilirliğinin sağlanması ve ankete verilen cevapların tutarlılığının ölçülmesi amacıyla kullanılan ölçeğin denenmesi gerekir. Ölçeğin geçerlilik ve güvenilirlik açısından denenmesi, aynı örnekleme farklı zamanlarda uygulandığı zaman aynı sonuçların alınma derecesini, soruların ne derecede bilinçli bir şekilde yanıtlandığını göstermektedir (Özdoğan ve Tüzün, 2007: 644). Bu tez çalışmasında ölçeğin güvenilirliğini belirlemek için, Cronbach’s Alfa katsayısından faydalanılmıştır.

Bir araştırmada kullanılan ve ölçme aracı ismiyle de bilinen ölçeğin güvenilirliği, araştırmadan elde edilecek sonuçlar açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle araştırmada kullanılacak ölçeğin, kullanılmaya başlanmadan önce güvenilirlik açısından sınanması gerekmektedir.

Çalışmada kullanılan ölçeğin güvenilirliğiyle ilgili veriler, Cronbach Alfa katsayısı aracılığıyla değerlendirilmiştir. Güvenirlik analizinin sonucunda, ölçeğin güvenilir olduğunu söyleyebilmek için “0” ve “1” değerleri arasında değişen alfa katsayısı 0,60’dan yüksek olmalıdır (Hair vd., 1995: 431).

Araştırma çerçevesinde uygulanan anketin birden fazla soru ile ölçülen değişkenlerine ilişkin güvenilirlik analizi sonuçları Tablo- 2.’de yer almaktadır.

Tablo 2. Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Madde Sayısı	Cronbach Alfa Katsayısı
33	0,875

Tablo 2’de anket sorularına ait güvenilirlik analizi sonuçları gösterilmektedir. Cronbach Alfa katsayısının 0,60 üzerinde olması halinde anket soruları güvenilir olarak kabul edilmektedir. Tablo 2’deki verilere göre ölçeğin Cronbach Alfa Katsayısı 0.875’dir. Bu değere göre ölçekteki maddeler arasında iç tutarlılık değeri kabul edilebilir değerden yüksektir.

4.3. Bağımsız Denetçilere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Bu bölümde ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetleri, yaşları, öğrenim düzeyleri, mesleki unvanları, denetim alanındaki tecrübeleri ve hangi ilde faaliyet gösterdiklerine ilişkin ilgili frekans değerleri sunulmaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarından elde edilen verilere ilişkin frekans dağılım tabloları ve bu tablolarda yer alan verilerin analizi aşağıdaki gibidir;

Tablo 3. Katılımcıların Cinsiyet Frekans Dağılımı

		Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Değişken	Kadın	9	6,4	6,4
	Erkek	132	93,6	100,0
	Toplam	141	100,0	

Tablo 3’te katılımcıların cinsiyet frekans dağılım verileri bulunmaktadır. Tablo 3’teki bulgulara göre; ankete katılan bağımsız denetçilerin %93,6’sı (132 kişi) erkek, %6,4’ü (9 kişi) kadındır. Yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir mesleğini ifa edenlerin yüksek oranda erkek meslek mensuplarından oluştuğu görülmektedir.

Tablo 4. Katılımcıların Yaş Aralıklarının Frekans Dağılımı

Yaş Aralığı	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
30 ve altı	11	7,8	7,8
31-40	24	17,0	24,8
41-50	55	39,0	63,8
51-60	41	29,1	92,9
61 ve üstü	10	7,1	100,0
Toplam	141	100,0	

Tablo 4 ankete katılan YMM ve SMMM'lerin yaş frekans dağılımına ilişkin bulguları gösterilmiştir. Katılımcıların yaş aralıkları sınıflandırılırken, 30 yaş ve altı, 31-40 yaş, 41-50 yaş, 51-60 yaş ile 61 yaş ve üstü olmak üzere 6 kategoriye ayrılmıştır. Tablo 4'deki veriler incelendiğinde, ankete katılan bağımsız denetçilerin %7,8'inin (11 kişi), 30 ve altı yaş aralığında olduğu görülmektedir. Katılımcıların 31-40 yaş aralığında olanların oranı ise %17 (24 kişi)'dir. 41-50 yaş aralığında bulunan katılımcılar toplam katılımcıların %39'unu (55 kişi) oluşturmuştur. Katılımcıların 51-60 yaş aralığında olanların oranı ise %29,1 değeri ile 41 kişidir. 61 ve üstü yaş aralığında bulunan katılımcılar ise %7,1 oranı ile 10 kişi olduğu tespit edilmiştir.

41-50 yaş aralığında bulunan katılımcılar ile 51-60 yaş aralığında bulunan katılımcıların, bağımsız denetçiler arasındaki yüzdeler oranı toplamda %68,1 (96 kişi) ile en fazla kesimi oluşturmaktadır. Bu duruma etken denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranmasının etkili olduğu söylenebilir.

Tablo 5. Katılımcıların Eğitim Düzeyine Göre Frekans Analizi

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Lisans	108	76,6	76,6
Yüksek Lisans	30	21,3	97,9
Doktora	3	2,1	100,0
Toplam	141	100,0	

Tablo 5 ankete katılan denetçilerin eğitim durumuna ilişkin frekans dağılımını göstermektedir. Katılımcıların eğitim durumu sınıflandırılırken lisans, yüksek lisans ve doktora olmak üzere 3 kategoriye ayrılmıştır. Tablo 5'teki veriler incelendiğinde ankete katılan bağımsız denetçilerin %76,6'sı lisans (108 kişi), %21,3'ü yüksek lisans(30 kişi) ve %2,1'i doktora(3 kişi) mezundur. Lisans mezunu oranının %76,6 ile 108 kişi gibi yüksek bir oranda çıkmasında mesleği icra edebilmek için ilk koşulun lisans mezuniyeti şartı içermesidir.

Tablo 6. Katılımcıların Mesleki Unvanına Göre Frekans Analizi

Mesleki Unvan	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Yeminli Mali Müşavir	28	19,9	19,9
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	113	80,1	100,0
Toplam	141	100,0	

Tablo 6 ankete katılan bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarını gösteren frekans dağılımını göstermektedir. Tablo 6'daki verilere göre ankete katılan bağımsız denetçilerin %80,1'i (113 kişi) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, %19,9'u (28 kişi) Yeminli Mali Müşavir unvanına sahiptir.

Tablo 7. Bağımsız Denetçilerin Mesleki Tecrübelerine Göre Frekans Analizi

Mesleki Tecrübe	Frekans	Yüzde%	Kümülatif Yüzde %
1-5 Yıl	87	61,7	61,7
6-10 Yıl	18	12,8	74,5
11-15 Yıl	17	12,1	86,5
16-20 Yıl	9	6,4	92,9
20 Yıl ve Üzeri	10	7,1	100,0
Total	141	100,0	

Tablo 7'de ankete katılan bağımsız denetçilerin denetim alanındaki mesleki tecrübelerini gösteren frekans analizi verileri bulunmaktadır. Katılımcıların mesleki tecrübe

yılları analiz sırasında 5 kategoriye ayrılmıştır. Bu kategoriler 1-5 yıl, 6-10 yıl, 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri biçimindedir. Tablo 7'deki verilere göre ankete katılan bağımsız denetçilerin mesleki tecrübeleri %61,7'si (87 kişi) 1-5 yıl arası denetim alanında tecrübesi bulunmaktadır. %12,8'i (18 kişi) 6-10 yıl arasında, %12,1'si (17 kişi) 11-15 yıl arasında, %6,4'ü (9 kişi) 16-20 yıl arasında ve 20 yıl ve üzeri %7,1'i (10 kişi) olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 8. Katılımcıların Faaliyette Bulunduğu ile Göre Frekans Analizi

Faaliyet İli	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Gaziantep	119	84,4	84,4
Adıyaman	20	14,2	98,6
Kilis	2	1,4	100,0
Toplam	141	100,0	

Tablo 8 de ankete katılan denetçilerin faaliyette buldukları illerin frekans dağılımı verilmiştir. Anket çalışması Adıyaman, Gaziantep ve Kilis'i kapsamaktadır. Tablo 8'e göre ankete katılan bağımsız denetçilerin %84,4'si (119 kişi) Gaziantep, %14,2'si (20 kişi) Adıyaman ve %1,4'i (2 kişi) Kilis ilinden oluşmaktadır. KGK'nin ve TÜRMOB'un SMMM-YMM dağılımında da Gaziantep ilinin ilk sırada yer alması denetçi dağılımını da doğrular niteliktedir.

Tablo 9. Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin Denetim Şeffaflığı, Denetim Bağımsızlığı, Denetim Kalitesi ve KGK'nin Görev ve Sorumluluklarına Katılım Düzeylerine Göre Hesaplanan Puanların Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

SN	Sorular	Ortalama	Standart Sapma
1	Denetçilerin rotasyonu şeffaflığı artırır.	3,99	,975
2	Denetim şirketi ile denetçi arasındaki işbirliğinin 7 yıl ile sınırlandırılmış olması, şeffaflığı artırır.	3,76	1,121
3	Denetçinin ahlaki değerleri işletmenin denetim şeffaflığını olumlu etkiler.	4,38	,850
4	Denetimin şeffaf olması ile doğru ve güvenilir bilgi elde edilir.	4,38	,851
5	Bağımsız denetimde şeffaflıkla, denetim şirketinin faaliyetlerine yönelik doğru ve eksiksiz bilgiye ulaşılır.	4,17	,870

6	Bağımsız denetimde şeffaflıkla, hazırlanan denetim raporları kamuyu aydınlatma ve piyasalarda şeffaflık sağlar.	4,27	,885
7	Bağımsız denetim hizmeti için asgari 96 saat hizmet şartı olması denetimin bağımsızlığını etkiler.	3,28	1,023
8	Denetim ücretini KGK'nin hesabına yatırıldıktan sonra almak bağımsızlığa olumlu etki yapar.	4,12	1,059
9	Denetleyen ile denetlenen arasındaki parasal ilişki tam bağımsızlığı etkiler.	4,15	1,114
10	Denetim ücretinin, denetlenen işletme tarafından ödenmesi, denetçi bağımsızlığını zedelemektedir.	4,32	,936
11	Ülkemizde genel olarak denetçiler ve denetim şirketleri hem gerçekte hem de görünürde bağımsızlığa uymaktadırlar.	3,22	1,076
12	Bağımsız denetim standartları ile birlikte bağımsız denetimin belgelendirilmesi, denetçi bağımsızlığına olumlu etki eder.	3,99	,784
13	Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığını olumlu etkiler.	4,08	1,029
14	KGK denetim ekibinin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması için zorlayıcı bir güç olmaktadır.	3,75	,987
15	Türkiye'de Bağımsız Denetim Kalitesi Konusunda eksiklikler bulunmaktadır.	4,26	,731
16	Avrupa Birliğine giriş sürecinde olan ülkemizin, bağımsız denetim şirketleri ile denetçilerin denetiminden sorumlu olan KGK'nin olması denetimde kaliteyi artırmaktadır.	3,91	,815
17	Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir.	4,26	,741
18	Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu denetimin kalitesini artırır.	4,43	,759
19	Kamu gözetim sisteminin etkinliği ve başarısı için kurumlar arası işbirliği ve uyumlu çalışma ortamı bağımsız denetçiler açısından önemlidir.	4,30	,585
20	3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir.	4,13	1,064
21	KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetimin kalitesi bakımından gereklidir.	3,86	1,138
22	KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemeler, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olarak, kalite üzerinde olumsuz etki yapmaktadır.	3,74	1,199

23	Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir.	4,25	,688
24	Denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olması, mevzuat karışıklığına neden olmakta ve bağımsız denetimin etkinliği ve kalitesi üzerinde olumsuz yönde etki oluşturmaktaydı.	4,05	,981
25	Muhasebe ve finansal raporlama standartlarının belirlenmesi	2,48	1,467
26	Denetim standartlarının belirlenmesi	2,50	1,524
27	Bağımsız denetçilerin eğitimi, sınavı ve yetkilendirilmesi	2,51	1,491
28	Mesleki etik ilkelerinin belirlenmesi ve bağımsız denetçilerin sicilinin tutulması	2,48	1,476
29	Bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve sicilinin tutulması	2,51	1,510
30	Kalite güvence sistemini oluşturmak amacıyla bağımsız denetim üzerinde “Kamu Gözetimi” sisteminin oluşturulması	2,52	1,329
31	Diğer ülkelerin aynı alanda yetkili organlarıyla ve uluslararası kuruluşlarla anlaşma, işbirliği ve bilgi paylaşımının yapılması	2,53	1,412
32	Denetçilerin faaliyetlerinin denetimi	2,52	1,442
33	Denetçiler için ahlak kuralları	2,46	1,514

Tablo 9 Ankete katılan bağımsız denetçilere denetim şeffaflığı, denetim bağımsızlığı, denetim kalitesi ve KGK'nin görev ve sorumluluklarına ilişkin algılarını belirlemeye yönelik toplamda otuz üç adet soru yöneltilmiştir. Yöneltilen sorularda, katılımcıların belirtilen konularda düşüncelerini ölçmek için cevaplar beşli Likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Analiz sırasında beşli likert ölçeği sayısallaştırılırken (denetim şeffaflığı, denetim bağımsızlığı, denetim kalitesine ilişkin sorular), (“Kesinlikle Katılmıyorum”= 1), (“Katılmıyorum”= 2), (“Kararsızım”= 3), (“Katılıyorum”= 4) ve (“Kesinlikle Katılıyorum”= 5) basamaklarından oluşmaktadır. Diğer beşli likert ölçeği sayısallaştırılırken (KGK'nin görev ve sorumlulukları (“Kesinlikle yer almalı” = 1), (“Yer almalı” =2), (“Olsa da olur, olmasa da” = 3), (“Yer almamalı” = 4) ve (“Kesinlikle yer almamalı” =5) basamaklarından oluşmaktadır. Analizde katılımcıların sorulara verdikleri cevapların ortalaması alınarak, elde edilen değerlere göre; “1-2,99” arasındaki değerler, katılımcıların soruda yöneltilen konuya katılmadıklarını gösterirken, “3,01-5” arasındaki değerler, katılımcıların soruda belirtilen konuya katıldıklarını göstermektedir.

Tablo 9'daki verilere genel olarak bakıldığında, bağımsız denetçilere yöneltilen 33 soru içerisinde 24 tane sorunun ortalama değeri 3,01 değerinden yüksek olduğu ve 9 sorunun ortalama değerinin ise 2,99'dan düşük olduğu görülmektedir.

Tablo 9'a göre "Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu denetimin kalitesini artırır." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevapların ortalaması 4.43'lük değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcı olan bağımsız denetçilere göre; denetimin kalitesi için denetçilerin mali müşavir olma sorumluluğunun olması gerektiğini kuvvetli bir şekilde bu düşünceye sahip oldukları anlaşılmaktadır.

Tablo 9'daki verilere göre "Denetçinin ahlaki değerleri işletmenin denetim şeffaflığını olumlu etkiler." ve "Denetimin şeffaf olması ile doğru ve güvenilir bilgi elde edilir." sorularına katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 4,38 ortalama değerine sahiptir. Denetimin şeffaflığı ile denetçinin ahlaklı olması ve doğru ve güvenilir bilgiye ulaşma düzeyi konusunda katılımcıların olumlu görüşe sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 9'a göre "Denetim ücretinin, denetlenen işletme tarafından ödenmesi, denetçi bağımsızlığını zedelemektedir" sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevapların ortalaması 4,32'lik değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcı olan bağımsız denetçilere göre; denetçi bağımsızlığı için denetim ücreti ile denetimin sonucu arasında bağlantı olduğunu konusunda yüksek bir oranda bu görüşü kabul ettikleri anlaşılmaktadır. Wu ve Ying (2016) sonucu bu çalışmadaki sonuçları desteklemektedir.

Tablo 9'a göre "Kamu gözetim sisteminin etkinliği ve başarısı için kurumlar arası işbirliği ve uyumlu çalışma ortamı bağımsız denetçiler açısından önemlidir." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 4,30 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcıların bu önermelere olumlu görüş beyan ettikleri anlaşılmaktadır. KGK'nin etkin bir şekilde faaliyetlerini yerine getirmesi, bağımsız denetçilerin uyumlu bir çalışma ortamı için gerekli olduğunu söyleyebiliriz. Ancak standart sapma sonucu 0,585 değeri ile bu önermeye bağımsız denetçilerin hepsinin olumlu görüş belirttiği anlaşılmaktadır.

Tablo 9'a göre "Bağımsız denetimde şeffaflıkla, hazırlanan denetim raporları kamuyu aydınlatma ve piyasalarda şeffaflık sağlar." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 4.27 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumlu bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır. Bağımsız denetimde şeffaflık ile birlikte doğru, zamanında, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir bilgilere ulaşım kolaylığı olacaktır.

Hazırlanan denetim raporları kamuyu aydınlatacak ve piyasaların etkin işlemlerine katkı ve şeffaflık sağlayacaktır.

Tablo 9'a göre "Türkiye'de Bağımsız Denetim Kalitesi Konusunda eksiklikler bulunmaktadır." ve "Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir." sorularına katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 4,26 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcıların bu önermelere olumlu görüş beyan ettikleri anlaşılmaktadır. Denetim kalitesini; denetçinin müşteri işletmenin finansal raporlarındaki hataları, hileleri, ihmalleri bulma ve dürüst, tarafsız, doğru bir şekilde beyan etme olasılığı olarak tanımlanması ve dünyada kabul görmüş muhasebe standartlarını uygulaması ile ilgili sorulan sorulara yüksek bir katılım düzeyi gösterdikleri anlaşılmaktadır. Tsau (2011) çalışmasında da kamu gözetiminin denetim kalitesi için önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır ve bu çalışmada sonucu destekler niteliktedir.

Tablo 9'a göre "Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 4.25 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumlu bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır. Denetçiler denetimin ifası sırasında oluşabilecek kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması denetim kalitesini artıracak yönünde görüşlerini beyan ettikleri görülmektedir. Groff ve Hocevar (2009) çalışmasında bu sonuçları desteklemektedir.

Tablo 9'a göre "Bağımsız denetimde şeffaflıkla, denetim şirketinin faaliyetlerine yönelik doğru ve eksiksiz bilgiye ulaşılır." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 4.17 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumlu bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır. Bağımsız denetim de şeffaflık sağlanabildiği takdirde denetimin ifası noktasında denetim şirketleri doğru ve eksiksiz bilgiye ulaşarak, bilgi kullanıcılarına da doğru, güvenilir bilgiye ulaşmalarına katkı sağlayacağı yönünde görüşlerini beyan ettiklerini anlaşılmaktadır.

Tablo 9'a göre "Denetleyen ile denetlenen arasındaki parasal ilişki tam bağımsızlığı etkiler." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 4.15 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumlu bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır. Denetimin ifası sırasında denetim yapan şirket ile denetlenen müşteri işletme arasında denetim ücretinin olması bağımsızlığı zedelediği hususunda katılımcılar yüksek

oranda katılmaktadır. Katılımcılar ile yapılan yüz yüze görüşmeler sırasında da ifade edilen bu hususta KGK'den denetim ücretinin alınması noktasında denetleyen ile denetlenen arasındaki ücret konusunda da çalışmalar yapması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Tablo 9'a göre "3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 4.13 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumlu bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır.

Tablo 9'a göre "Denetim ücretini KGK'nin hesabına yatırıldıktan sonra almak bağımsızlığa olumlu etki yapar." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 4.12 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumlu bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır. Tablo 9'daki 9. soru olan "Denetleyen ile denetlenen arasındaki parasal ilişki tam bağımsızlığı etkiler." Sorusu 4.15 ortalama değerinde çıkması ve 8. soru olan "Denetim ücretini KGK'nin hesabına yatırıldıktan sonra almak bağımsızlığa olumlu etki yapar." sorusuna 4.12 ortalama değerine sahip olması, katılımcıların KGK'den denetim ücreti noktasında da çalışma beklediklerinin göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 9'a göre "Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığını olumlu etkiler." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 4.08 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumlu bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır. Fearnley vd. (2005) sonucu bu çalışmadaki sonuçları desteklemektedir.

Tablo 9'a göre "Denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olması, mevzuat karışıklığına neden olmakta ve bağımsız denetimin etkinliği ve kalitesi üzerinde olumsuz yönde etki oluşturmaktaydı." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 4.05 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumlu bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır. Ankete katılan katılımcıların KGK'nin kurularak denetim ile ilgili yapılacak olan bütün düzenlemelerin tek çatı altında toplanmasını kabul ettikleri anlaşılmaktadır.

Tablo 9'a göre "Denetçilerin rotasyonu şeffaflığı artırır." ve "Bağımsız denetim standartları ile birlikte bağımsız denetimin belgelendirilmesi, denetçi bağımsızlığına olumlu etki eder." sorularına katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 3,99 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcıların bu önermelere olumlu görüş beyan ettikleri anlaşılmaktadır.

Tablo 9'a göre "Avrupa Birliğine giriş sürecinde olan ülkemizin, bağımsız denetim şirketleri ile denetçilerin denetiminden sorumlu olan KGK'nin olması denetimde kaliteyi artırmaktadır." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 3.91 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumlu bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır. Yaşanan muhasebe skandallarından sonra başta Amerika ve Avrupa ülkelerinde denetimin denetimi için kamu gözetim kurumu kurulmuştur. Katılımcılar tarafından, AB'ne uyum süreci içerisinde olan ülkemizde de kamu gözetimi için KGK'nin kurulması denetimin kalitesini artıracığı yönünde görüş beyan ettikleri anlaşılmaktadır. Hashanah ve Mazlina'nın (2015) çalışmaları da bu sonucu destekler nitelikte çıkmıştır.

Tablo 9'a göre "KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetimin kalitesi bakımından gereklidir." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 3.86 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumlu bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır. KGK kurulduktan sonra denetçi olacakların kimler olacağı ile ilgili olarak yapmış olduğu çalışmalar sırasında 15 yıllık mesleki tecrübe şartını koşmuşlardır. Katılımcılar da kurumun bu şartını olumlu karşıladıklarını ifade ettikleri 3.86 ortalama değeri ile anlaşılmaktadır.

Tablo 9'a göre "Denetim şirketi ile denetçi arasındaki işbirliğinin 7 yıl ile sınırlandırılmış olması, şeffaflığı artırır." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 3.76 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumlu bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır.

Tablo 9'a göre "KGK denetim ekibinin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması için zorlayıcı bir güç olmaktadır." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 3.75 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumlu bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır.

Tablo 9'a göre "KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemeler, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olarak, kalite üzerinde olumsuz etki yapmaktadır." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 3.74 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumlu bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır. KGK tarafından 15 yıllık mesleki tecrübesi olan meslek mensuplarının bağımsız denetçi olabileceği ile ilgili düzenlemelerinin olması, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olarak, kalite üzerinde olumsuz etki yapacağı yönünde görüş beyan ettikleri anlaşılmaktadır.

Tablo 9'a göre "Bağımsız denetim hizmeti için asgari 96 saat hizmet şartı olması denetimin bağımsızlığını etkiler." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 3.28 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumlu bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır.

Tablo 9'a göre "Ülkemizde genel olarak denetçiler ve denetim şirketleri hem gerçekte hem de görünürde bağımsızlığa uymaktadırlar." sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 3.22 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumlu bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır.

Tablo 9'a göre "Denetçiler için ahlak kuralları" sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 2.46 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumsuz bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır.

Tablo 9'a göre "Muhasebe ve finansal raporlama standartlarının belirlenmesi" ve "Mesleki etik ilkelerinin belirlenmesi ve bağımsız denetçilerin sicilinin tutulması," sorularına katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 2,48 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcıların bu önermelere olumsuz görüş beyan ettikleri anlaşılmaktadır.

Tablo 9'daki verilere göre "Denetim standartlarının belirlenmesi" sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 2.50 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumsuz bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır. "Denetim standartlarının belirlenmesi" sorusuna denetçilerin vermiş oldukları cevapların standart sapması 0,688 olarak görülmektedir. Bu sonuca göre örneklem içerisinde her ne kadar ortalaması düşük olsa da denetçilerin arasında olumlu görüş bildirenlerin varlığından söz edilebilmektedir.

Tablo 9'a göre "Bağımsız denetçilerin eğitimi, sınavı ve yetkilendirilmesi" ve "Bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve sicilinin tutulması" sorularının 2,51 ortalama değere sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumsuz bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır.

Tablo 9'a göre "Kalite güvence sistemini oluşturmak amacıyla bağımsız denetim üzerinde "Kamu Gözetimi" sisteminin oluşturulması" ve "Denetçilerin faaliyetlerinin denetimi" sorularına ise vermiş oldukları cevap 2,52 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuçlara göre ankete katılan bağımsız denetçiler KGK'nin görev ve sorumlulukları arasında yasa ile belirlenen ve ankette yer alan bu önermelere olumsuz görüş bildirdikleri anlaşılmaktadır.

Tablo 9'a göre "Diğer ülkelerin aynı alanda yetkili organlarıyla ve uluslararası kuruluşlarla anlaşma, işbirliği ve bilgi paylaşımının yapılması" sorusuna katılımcıların vermiş oldukları cevaplar 2.53 ortalama değerine sahiptir. Bu sonuca göre katılımcılar bu önerme için de olumsuz bir görüş içerisinde oldukları anlaşılmaktadır. Bu önermeye katılmadıklarını beyan etmelerine rağmen kurumun faaliyetlerinin artması için dünyada yapılan kamu gözetimi çalışmalarının da ülke mevzuatı ile uyumlu olması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Analiz sırasında katılımcıların sorulara verdikleri cevapların ortalaması alınarak, elde edilen değerlere göre; "1-2,99" arasındaki değerler, katılımcıların soruda yöneltilen konuya katılmadıklarını gösterir. KGK'nin görev ve yetkilerinin kapsamı ile ilgili hazırlanan ve cevaplandırılan bu soruların tamamında ankete katılan bağımsız denetçilerin bu kısımda yer alan soruların hiç birisine katılmadıkları anlaşılmaktadır. KGK'nin 2011 gibi yakın bir tarihte kurulmuş olması ve kurum kurulana kadar SPK, BDDK, TÜRMOB gibi birçok kurumun bu konuda söz sahibi olması, katılımcıların bu kısımda yer alan sorulara karşı olumsuz bir tutum sergilemelerinde etken olduğu düşünülmektedir.

4.4. Keşfedici Faktör Analizi

Faktör analizinin ana amacı boyut indirgemedir (dimension reduction). Boyut indirgemenin en yaygın uygulaması olan keşfedici faktör analizinin (KFA) amacı ise veri setini küçülterek daha kolay açıklanabilir hale getirmektir (Brown, 2009: 20). Keşfedici faktör analizi (KFA) gözlenen değişkenleri tanımlamak, bu değişkenleri özetlemek, yönetilebilir ve üzerinde çalışılabilir düzeyde faktörleri belirlemek için yapılır (Gürbüz ve Şahin, 2016: 311). Bu araştırmada da 33 maddelik ölçeğin yapısal ve faktöriyel özelliklerini ortaya çıkarmak için KFA uygulanmıştır. KFA ile ilgili bulgular Tablo 10'da sunulmuştur.

Tablo 10. Toplam Açıklanan Varyans Tablosu

Sn.	Başlangıç Öz değerleri			Karesi Alınmış Yüklerin Çıkarım Toplamları			Karesi Alınmış Yüklerin Döndürülme Toplamları		
	Toplam	% Varyans	% Kümülatif	Toplam	% Varyans	% Kümülatif	Toplam	% Varyans	% Kümülatif
1	7,977	24,171	24,171	7,838	23,751	23,751	7,908	23,965	23,965
2	5,831	17,669	41,841	5,414	16,406	40,157	4,388	13,298	37,263
3	2,011	6,093	47,934	1,514	4,588	44,745	3,160	9,575	46,837
4	1,624	4,920	52,854	1,130	3,423	48,167	1,986	6,017	52,854
5	1,400	4,242	57,096						
6	1,289	3,906	61,002						
7	1,226	3,714	64,716						
8	1,162	3,521	68,237						
9	1,064	3,225	71,463						
10	,946	2,867	74,330						
11	,900	2,728	77,058						
12	,785	2,377	79,435						
13	,766	2,320	81,755						
14	,692	2,097	83,852						
15	,644	1,952	85,804						
16	,602	1,825	87,630						
17	,551	1,670	89,300						
18	,519	1,573	90,873						
19	,465	1,410	92,283						
20	,387	1,173	93,457						
21	,342	1,036	94,493						
22	,304	,922	95,415						
23	,303	,918	96,333						
24	,233	,707	97,039						
25	,212	,641	97,681						
26	,187	,568	98,249						
27	,149	,453	98,702						
28	,132	,400	99,102						
29	,087	,264	99,365						
30	,078	,235	99,600						
31	,056	,170	99,771						
32	,040	,121	99,892						
33	,036	,108	100,000						

Ekstraksiyon Yöntemi: Temel Bileşim Analizi.

Veri setinin örneklem yeterliliğini ölçmek amacıyla KMO testi ve genelleştirilebilirliğini test etmek amacıyla Bartlett Küresellik Testi değerleri hesaplanmıştır (Büyüköztürk, 2012: 126). KMO örneklem uygunluğu testi değeri 0,822 olarak bulunmuştur. Bartlett'ın küresellik testi ki-kare 3257,381 ($p=0,000$) değeri ile değişkenlerin varyans hipotezi ve kovaryans matrisinin reddedildiğini ve faktör analizi yapmaya uygun olduğuna işaret etmektedir. Bu değerler örneklem büyüklüğünün faktör analizi uygulamak için yeterli ve faktör analizinin genelleştirilebilir olduğu yönünde yorumlanmıştır.

Öz değer (eigenvalue) hem faktörlerce açıklanan varyansı hesaplamada hem de önemli faktör sayısına karar vermede dikkate alınan bir katsayıdır. Öz değeri 1'den büyük olan faktörler anlamlı kabul edilir. Faktörlerin öz değeri vardır ve bu değer tüm değişkenlerin her bir faktöre yüklerinin kareleri toplamı ile bulunur (Yaşlıoğlu, 2017: 77). IBM SPSS 23 paket programıyla ve temel bileşen yöntemiyle, özdeğer ≥ 1 için varimax döndürmesiyle keşfedici faktör analizi uygulanmıştır.

Açıklanan varyans tablosu da faktör analiz yöntemi ne olursa olsun önemli bir tablodur. Açıklanan varyansın toplam varyans üzerinden %50'yi geçiyor olması faktör analizinin önemli bir kriteridir. Çünkü oluşturulan faktör yapısı toplam değişken varyansının yarısından azını açıklıyor ise temsil yeteneğinden söz etmek yanlış olur. Açıklanan varyans 1'in üzeri, yani anlamlı öz değerlerin toplamının, toplam ifade sayısına bölünüp yüzdesinin alınması ile elde edilir (Yaşlıoğlu, 2017: 77).

Tablo 10'da KFA neticesinde ortaya çıkan faktörlerin, döndürme öncesi ve döndürme sonrası toplam açıklanan varyans miktarlarını göstermektedir. Tablo 10'da bulunan değerlere göre; 4 boyuta ulaşılmıştır ve bu dört boyut kümülatifin 52,854'sini açıklamaktadır. Yani 4 faktör ve 33 sorudan oluşan bu anket çalışması kümülatifin 52,854'sini açıklamaktadır. Öz değerleri 1'den büyük olan toplam dört faktör olduğu görülmektedir. Döndürme sonrası ilk iki faktörün açıkladıkları varyansın %10'un üzerinde olduğu, üçüncü faktörün %10'a yakın olduğu ve son faktörün (dördüncü) ise varyansın yaklaşık %6'sını açıkladığı görülmektedir. Son faktörün açıklanan varyansa katkısı nispeten düşüktür. Birinci faktörün ölçtüğümüz olguyu (KGK'nin görevleri ile ilgili görüşleri) ve 2. (denetimin şeffaflığı), 3. (denetimin kalitesi) ve 4. (denetimin bağımsızlığı) faktörleri sırası ile görülmektedir. Bu veriler ışığında tablo 10'daki değerlerin 1. Faktörün KGK'nin görevleri ile ilgili olguyu %23,965 oranında, 2. Faktörün denetimin şeffaflığını %13,298 ölçtüğü görülmektedir. Bunun yanı sıra 3. faktörün denetimin kalitesi olgusunu %9,575 oranında ve 4. Faktörün denetimin bağımsızlığı olgusunu %6,017 oranında ölçtüğü tespit edilmiştir.

Tablo 11. Döndürülmüş Bileşenler Matrisi Tablosu KFA Sonuçları

FAKTÖR 1: KGG'NİN GÖREVLERİ İLE İLGİLİ GÖRÜŞLER Öz Değer (%23,965), Kümülatif Değer (%23,965)	Faktör Yükleri
35-Bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve sicilinin tutulması	,947
34-Mesleki etik ilkelerinin belirlenmesi ve bağımsız denetçilerin sicilinin tutulması	,942
38-Denetçilerin faaliyetlerinin denetimi.	,942
32-Denetim standartlarının belirlenmesi.	,936
33-Bağımsız denetçilerin eğitimi, sınavı ve yetkilendirilmesi.	,936
37-Diğer ülkelerin aynı alanda yetkili organlarıyla ve uluslararası kuruluşlarla anlaşma, işbirliği ve bilgi paylaşımının yapılması.	,927
39-Denetçiler için ahlak kuralları,	,925
36-Kalite güvence sistemini oluşturmak amacıyla bağımsız denetim üzerinde “Kamu Gözetimi” sisteminin oluşturulması.	,914
31-Muhasebe ve finansal raporlama standartlarının belirlenmesi,	,895
FAKTÖR 2: DENETİMİN ŞEFFAFLIĞI Öz Değer (%13,298), Kümülatif Değer (%37,263)	Faktör Yükleri
10-Denetimin şeffaf olması ile doğru ve güvenilir bilgi elde edilir.	,758
11-Bağımsız denetimde şeffaflıkla, denetim şirketinin faaliyetlerine yönelik doğru ve eksiksiz bilgiye ulaşılır.	,752
9-Denetçinin ahlaki değerleri işletmenin denetim şeffaflığını olumlu etkiler.	,774
15-Denetleyen ile denetlenen arasındaki parasal ilişki tam bağımsızlığı etkiler.	,745
12-Bağımsız denetimde şeffaflıkla, hazırlanan denetim raporları kamuyu aydınlatma ve piyasalarda şeffaflık sağlar.	,742
7-Denetçilerin rotasyonu şeffaflığı artırır.	,729
14-Denetim ücretini KGG'nin hesabına yatırıldıktan sonra almak bağımsızlığa olumlu etki yapar.	,789
8-Denetim şirketi ile denetçi arasındaki işbirliğinin 7 yıl ile sınırlandırılmış olması, şeffaflığı artırır.	,769
19-Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığını olumlu etkiler.	,742
16- Denetim ücretinin, denetlenen işletme tarafından ödenmesi, denetçi bağımsızlığını zedelemektedir.	,746

FAKTÖR 3: DENETİMİN KALİTESİ Öz Değer (%9,57), Kümülatif Değer (%46,837)	Faktör Yükleri
22-Avrupa Birliğine giriş sürecinde olan ülkemizin, bağımsız denetim şirketleri ile denetçilerin denetiminden sorumlu olan KGK'nin olması denetimde kaliteyi artırmaktadır.	,721
23-Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir.	,797
29-Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir.	,870
25-Kamu gözetim sisteminin etkinliği ve başarısı için kurumlar arası işbirliği ve uyumlu çalışma ortamı bağımsız denetçiler açısından önemlidir.	,756
24-Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu denetimin kalitesini artırır.	,847
20-KGK denetim ekibinin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması için zorlayıcı bir güç olmaktadır.	,876
13-Bağımsız denetim hizmeti için asgari 96 saat hizmet şartı olması denetimin bağımsızlığını etkiler.	,817
21-Türkiye'de Bağımsız Denetim Kalitesi Konusunda eksiklikler bulunmaktadır.	,793
FAKTÖR 4: DENETİMİN BAĞIMSIZLIĞI Öz Değer (%6,017), Kümülatif Değer (%52,854)	Faktör Yükleri
17-Ülkemizde genel olarak denetçiler ve denetim şirketleri hem gerçekte hem de görünürde bağımsızlığa uymaktadırlar.	,814
18-Bağımsız denetim standartları ile birlikte bağımsız denetimin belgelendirilmesi, denetçi bağımsızlığına olumlu etki eder.	,797
27-KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetimin kalitesi bakımından gereklidir.	,741
26-3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir.	,906
28-KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemeler, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olarak, kalite üzerinde olumsuz etki yapmaktadır.	,702
30-Denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olması, mevzuat karışıklığına neden olmakta ve bağımsız denetimin etkinliği ve kalitesi üzerinde olumsuz yönde etki oluşturmaktadır.	,741

Tablo 11’de Döndürülmüş Bileşenler Matrisi Tablosu KFA sonuçları bağımsız denetçilerin KGK’nin görevleri ile ilgili görüşler, denetimin şeffaflığı, kalitesi ve bağımsızlığına ilişkin olacak şekilde geliştirilen 33 maddelik ölçeği gösterilmektedir. Geliştirilen ölçeğin yapısal geçerliliğini tespit amacıyla temel bileşenler analizi ve “varimaks” eksen döndürmesi kullanılarak KFA uygulanmıştır. KFA neticesinde, Kaiser – Meyer – Olkin (KMO) örneklem yeterlilik değerinin %82.2 olduğu ve örneklemin büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu tespit edilmiştir. KFA’da öz değerlerin 1’den büyük olması durumunda faktörlerin oluşması sağlanmıştır. KFA analizi neticesinde, dört faktörlü bir sonuç elde edilmiştir. Faktör altında yüklenen maddeler ve kuramsal beklentiden yola çıkarak bu faktörler, birinci faktör olan KGK’nin görevleri ile ilgili görüşler altında 9 önerme, ikinci faktör olan denetimin şeffaflığı altında 10 önerme, üçüncü faktör olan denetimin kalitesi altında 8 önerme ve dördüncü faktör olan denetimin bağımsızlığı altında 6 önerme bulunmaktadır. Bu sonuçlar ölçeğin 33 maddeden oluşan dört faktörlü yapısının geçerliliğini göstermektedir. Bu faktörlerin altında yer alan değişkenler dikkate alınarak faktörler isimlendirilmiştir.

Buna göre;

Faktör 1: KGK’nin Görevleri ile İlgili Görüşler

- Bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve sicilinin tutulması,
- Mesleki etik ilkelerinin belirlenmesi ve bağımsız denetçilerin sicilinin tutulması,
- Denetçilerin faaliyetlerinin denetimi,
- Denetim standartlarının belirlenmesi,
- Bağımsız denetçilerin eğitimi, sınavı ve yetkilendirilmesi,
- Diğer ülkelerin aynı alanda yetkili organlarıyla ve uluslararası kuruluşlarla anlaşma, işbirliği ve bilgi paylaşımının yapılması,
- Denetçiler için ahlak kuralları,
- Kalite güvence sistemini oluşturmak amacıyla bağımsız denetim üzerinde “Kamu Gözetimi” sisteminin oluşturulması,
- Muhasebe ve finansal raporlama standartlarının belirlenmesi.

Faktör 2: Denetimin Şeffaflığı

- Denetimin şeffaf olması ile doğru ve güvenilir bilgi elde edilir,
- Bağımsız denetimde şeffaflıkla, denetim şirketinin faaliyetlerine yönelik doğru ve eksiksiz bilgiye ulaşılır,
- Denetçinin ahlaki değerleri işletmenin denetim şeffaflığını olumlu etkiler,
- Denetleyen ile denetlenen arasındaki parasal ilişki tam bağımsızlığı etkiler,
- Bağımsız denetimde şeffaflıkla, hazırlanan denetim raporları kamuyu aydınlatma ve piyasalarda şeffaflık sağlar,
- Denetçilerin rotasyonu şeffaflığı artırır.
- Denetim ücretini KGK'nin hesabına yatırıldıktan sonra almak bağımsızlığa olumlu etki yapar,
- Denetim şirketi ile denetçi arasındaki işbirliğinin 7 yıl ile sınırlandırılmış olması, şeffaflığı artırır,
- Denetim ücretinin, denetlenen işletme tarafından ödenmesi, denetçi bağımsızlığını zedelemektedir.
- Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığını olumlu etkiler.

Faktör 3: Denetimin Kalitesi

- Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir,
- Avrupa Birliğine giriş sürecinde olan ülkemizin, bağımsız denetim şirketleri ile denetçilerin denetiminden sorumlu olan KGK'nin olması denetimde kaliteyi artırmaktadır,
- Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir,
- Kamu gözetim sisteminin etkinliği ve başarısı için kurumlar arası işbirliği ve uyumlu çalışma ortamı bağımsız denetçiler açısından önemlidir,
- Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu denetimin kalitesini artırır,

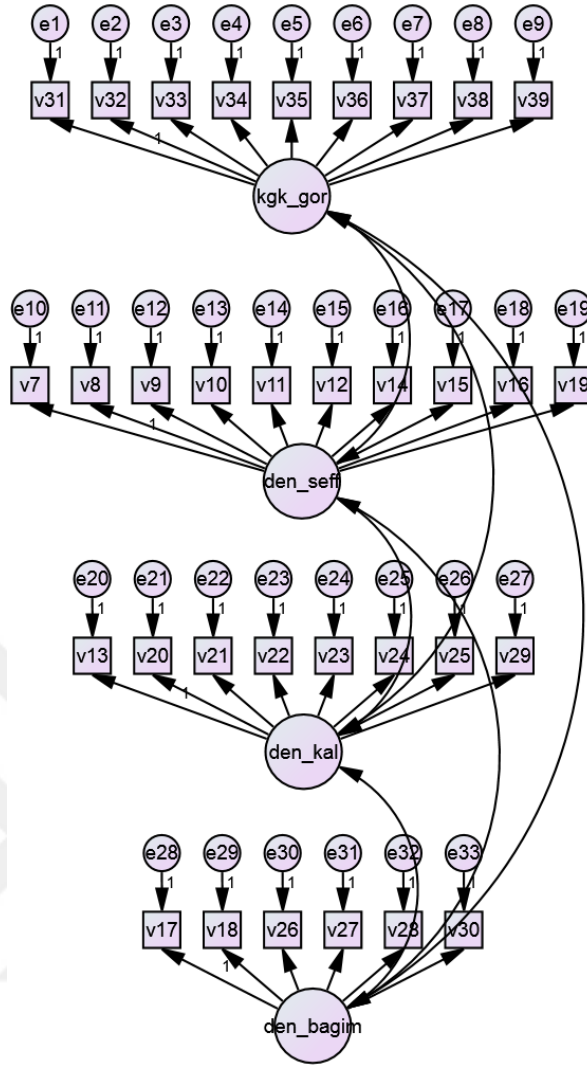
- KGK denetim ekibinin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması için zorlayıcı bir güç olmaktadır,
- Bağımsız denetim hizmeti için asgari 96 saat hizmet şartı olması denetimin bağımsızlığını etkiler,
- Türkiye’de Bağımsız Denetim Kalitesi Konusunda eksiklikler bulunmaktadır.

Faktör 4: Denetimin Bağımsızlığı

- Ülkemizde genel olarak denetçiler ve denetim şirketleri hem gerçekte hem de görünürde bağımsızlığa uymaktadırlar,
- KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetimin kalitesi bakımından gereklidir,
- 3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir,
- KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemeler, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olarak, kalite üzerinde olumsuz etki yapmaktadır,
- Denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olması, mevzuat karışıklığına neden olmakta ve bağımsız denetimin etkinliği ve kalitesi üzerinde olumsuz yönde etki oluşturmaktaydı.
- Bağımsız denetim standartları ile birlikte bağımsız denetimin belgelendirilmesi, denetçi bağımsızlığına olumlu etki eder,

4.5. Doğrulayıcı Faktör Analizi

Doğrulayıcı faktör analizi (DFA), daha önce kullanılmış ölçeklerin özgün yapısının toplanan veri ile doğrulanıp doğrulanmadığını tespit etmek amacıyla kullanılmaktadır (Gürbüz ve Şahin, 2016: 334). Yapısal eşitlik modellemesi (YEM) analizleri için sık kullanılan paket programlarından biri de IBM AMOS programıdır. AMOS programı analizler için grafik temelli bir ara yüz sunmaktadır (Gürbüz ve Şahin, 2016: 352).



Şekil 1. Doğrulayıcı Faktör Analizi Şekli

Şekil 1’de doğrulayıcı faktör analizi ve modifiye faktör analizinin konversiyon aşımını göstermektedir. Bu ölçemde ortak varyansları birbirine benzer olan gözlenen değişkenler aynı faktör altında toplanmaktadır. Şekil 1’e göre KGK’nın görüşleri, denetimin şeffaflığı, denetimin kalitesi ve denetimin bağımsızlığı olmak üzere dört boyutlu bir yapıdadır ve bu önermeler arasında bağlantı olduğu görülmektedir. Şekil 1 ile ilgili veriler Tablo 12’de verilmiştir. Sonuç olarak elde edilen bu uyum indeksleri modelin iyi bir uyuma sahip olduğunu göstermektedir.

Tablo 12. Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonucunda Ölçeğin Uyum İyiliği Değerleri

Değişkenler	X ²	df	CMIN/ DF≤5	GFI ≥.85	AGFI ≥.80	CFI ≥.90	NFI ≥.90	TLI ≥.90	RMSEA ≤.08
1. Ölçeğin Tamamı	942,019	458	1,963	,854	,822	,851	,926	,886	,793

Ki-Kare (CMIN ve CMIN/DF) iyilik uyumu değeri modelin genel uygunluğunu test etmek amacıyla kullanılan en temel ölçümdür. Bu değer örnek kovaryans matrisi ve model tarafından uyarlanmış olan (modellenen) kovaryans matrisi arasında fark olup olmadığını değerlemeye yaramaktadır (Hu ve Bentler, 1999: 2). χ^2/sd sonucu ortaya çıkan değer 3'ün altında olması mükemmel uyuma, 5'in altında olması ise orta düzeyde uyumu ifade etmektedir (Sümer, 2000: 57).

Ki-kare model uyum kriteri anlamlıdır ($p < 0,000$). Burada, bu kriterin anlamsız çıkması gerekmektedir. Çok büyük örneklerle (genellikle 200'den büyük) yapılan araştırmalarda ki-kare değerinin anlamlı çıkması göz ardı edilebilir. DFA sonuçlarına göre ki-kare değeri 942,019'dur.

GFI, Uyum iyiliği indeksi anlamına gelir. GFI değeri 0 ile 1 arasında değişir. GFI'nın 0.90'ı aşması iyi bir model göstergesi olarak değerlendirilir (Çapık, 2014: 200). GFI değeri 0,854'tür. AGFI (Adjusted GFI, düzeltilmiş iyilik uyum indeksi) GFI istatistiğinin serbestlik derecesinden arındırılmış halidir, ancak karmaşık ve çok ifadeli modellerde kullanılması önerilmemektedir (Byrne, 2010: 77). AGFI değeri 0,822'dir.

CFI (Comparative Fit Index, Karşılaştırmalı Uyum İndeksi), Değişkenler arasında hiçbir ilişkinin olmadığını varsayarak kurulan modelin yokluk modelinden (null) farkını verir. Değişkenler arasında ilişkinin olmadığını öngören modeldir. Değeri 0 - 1 arasında değişir (Hu ve Bentler, 1999: 24). Analiz sonuçlarına göre, CFI değeri 0,851'dir.

NFI (Normlaştırılmış Fit İndeksi) değeri 0 ile 1 arasında değer almaktadır ve eşik değer olarak 0.90 değeri iyi uygunluğu ifade ediyor olarak kabul edilmektedir. TLI eşik değeri olarak literatürde çok farklı görüşler yer almıştır. $TLI > 0.80$ gibi eşik değerler yanı sıra $TLI > 0.95$ gibi yüksek eşik değerlere de rastlanmaktadır (Çokluk vd; 2010: 267). Analiz sonuçlarına göre NFI değeri 0,926 ve TLI değeri 0,886'dır.

RMSEA (Yaklaşık Hataların Ortalama Karekökü, Root Mean Square Error of Approximation), uyum indeksi için ise 0.08 kabul edilebilir uyum, ve 0.05 mükemmel uyum

değeri olarak kabul edilmektedir (Bentler, 1999: 24). Analiz sonuçlarına göre RMSEA değeri 0.793 çıkmıştır.

Tablo 12’de ve şekil 1’de gösterilen doğrulayıcı faktör analizi ve MFA sonucunda ölçeklerin uyum iyiliği değerleri verilmektedir. Uyum iyiliği değer aralıkları “*kabul edilebilir*” standartlara göre düzenlenmiştir. Elde edilen sonuçlara göre uyum iyiliği değerler aralığının kabul edilebilir aralığa gelmesi için Modifikasyon Faktör analizi ile veriler arasında konveksiyon bağı kurulmuştur. MFA sonucunda elde edilen veriler Tablo 12’de gösterilmiştir. Sonuç olarak elde edilen bu uyum indeksleri modelin iyi bir uyuma sahip olduğunu göstermektedir.

4.6. Normallik Testi

Yapılan normallik testleri neticesinde Skewness (çarpıklık) ve Kurtosis (basıklık) değerleri -2 ile +2 arasında yer aldığından verilerin normal dağıldığı sonucuna ulaşılmıştır. En az eşit aralıklı ölçüm düzeyine sahip ve geniş örneklemeden oluşan veri setlerinde, normal dağılım varsayımının katı bir biçimde aranmaması daha kabul edilebilir bir yaklaşım olarak görülmektedir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 219).

Tablo 13. Normallik Testi Tablosu

Faktörler	Çarpıklık Değerleri	Basıklık Değerleri
KGK Görüşleri	.606	-1.193
Denetim Şeffaflığı	-1.138	2.095
Denetim Kalitesi	-.533	1.630
Denetim Bağımsızlığı	-.636	.929

Tablo 13’te anket çalışmasının ana faktörleri olan, KGK görüşleri, denetim şeffaflığı, denetim kalitesi ve denetim bağımsızlığı için katılımcıların vermiş olduğu bilgilerin normal dağılım değerlerini belirlemek için Çarpıklık ve Basıklık değerler gösterilmiştir.

Tablo 13’teki verilere göre; analiz faktörleri içerisinde KGK görüşleri (Çarpıklık: 0.606, Basıklık:-1.193), denetim kalitesi (Çarpıklık: -0.533 Basıklık: 1.630), denetim bağımsızlığı (Çarpıklık: -0.636, Basıklık: 0.929) ve denetim şeffaflığı (Çarpıklık: -1.138, Basıklık: 2.095)

değerlerini aldığı görülmektedir. Bu değerler neticesinde yapılan saha çalışmasındaki elde edilen verilerin T-Testi, ANOVA vb. parametrik analizler için uygun olduğu söylenebilir.

4.7. Hipotezlerin Test Edilmesi

Çapraz tablolar, iki değişken arasındaki ilişkiyi analiz etmek için kullanılmaktadır. Bu, araştırmayı yapan araştırmacıya değişkenler arasındaki ilişkiyi ilgili her bir değişkenin kategorilerinin bulunduğu kesişim yerlerini inceleyerek keşfetme olanağı sağlar (Özbay,2008: 467).

4.7.1. Cinsiyet ile Boyutlar Arasındaki T Testi

Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre KGK görüşleri, denetim şeffaflığı, denetim kalitesi ve denetim bağımsızlığı değerleri arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığını tespit etmek için kurulan hipotezler aşağıdadır.

H9: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre KGK görüşleri arasında fark yoktur.

H10: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre denetim şeffaflığı görüşleri arasında fark yoktur.

H11: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre denetim kalitesi görüşleri arasında fark yoktur.

H12: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre denetim bağımsızlığı görüşleri arasında fark yoktur.

Katılımcıların cinsiyetine göre KGK görüşleri, denetim şeffaflığı, denetim kalitesi ve denetim bağımsızlığı değerleri arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığını tespit etmek için “Bağımsız Örneklem T Test’i” uygulanmıştır. İki örneklem grubu arasında ortalamalar açısından fark olup olmadığını araştırmak amacıyla T-testi kullanılır (Sipahi vd. 2006: 118).

Katılımcıların Cinsiyetine Göre KGK Görüşleri, Denetim Şeffaflığı, Denetim Kalitesi ve Denetim Bağımsızlığı Değerleri Arasındaki Farklara İlişkin Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları Tablo 14’de sunulmuştur.

Tablo 14. Katılımcıların Cinsiyetine Göre KGK Görüşleri, Denetim Şeffaflığı, Denetim Kalitesi ve Denetim Bağımsızlığı Değerleri Arasındaki Farklara İlişkin Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları

Değişken	Cinsiyet	n	\bar{x}	sd	t	Serbestlik Derecesi
KGK Görüşleri	Kadın	9	2.72	1.43	0.486 ^{ns}	139
	Erkek	132	2.49	1.36		
Değişken	Cinsiyet	n	\bar{x}	sd	t	df
Denetim Şeffaflığı	Kadın	9	3.89	.677	.993 ^{ns}	139
	Erkek	132	4.18	.614		
Değişken	Cinsiyet	n	\bar{x}	sd	t	df
Denetim Kalitesi	Kadın	9	3.88	.537	.423 ^{ns}	139
	Erkek	132	4.06	.440		
Değişken	Cinsiyet	n	\bar{x}	sd	t	df
Denetim Bağımsızlığı	Kadın	9	3.53	.883	0.131 ^{ns}	139
	Erkek	132	3.82	.602		

Not. ^{ns} = anlamsız

Tablo 14’te katılımcıların cinsiyetine göre KGK Görüşlerinin değerleri incelendiğinde; kadın katılımcıların KGK Görüşleri düşünceleri puan ortalamaları (M = 2.72, SD = 1.43) erkek bireylerin KGK görüşleri puan ortalamalarından (M = 2.49, SD = 1.36) görece daha yüksek olduğu görülmektedir. Ancak, bu puan ortalamaları arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır, $t_{(139)} = 0.486$, $p > .05$. Bu sonuçlara göre kadın ve erkek katılımcıların KGK görüşlerinin birbirlerine yakın oldukları/benzer oldukları ifade edilebilir. H9: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre KGK görüşleri arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 14’te katılımcıların cinsiyetine göre denetim şeffaflığı değerleri incelendiğinde; kadın katılımcıların denetim şeffaflığı düşünceleri puan ortalamaları (M = 3.89, SD = .677) erkek katılımcıların denetim şeffaflığı puan ortalamalarından (M = 4.18, SD = .614) görece daha düşük olduğu görülmektedir. Ancak, bu puan ortalamaları arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır, $t_{(139)} = 0.993$, $p > .05$. Bu sonuçlara göre kadın ve erkek katılımcıların denetim şeffaflığı birbirlerine yakın oldukları/benzer oldukları söylenebilir. H10: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre denetim şeffaflığı görüşleri arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 14’te katılımcıların cinsiyetine göre denetim kalitesi değerleri incelendiğinde; kadın katılımcıların denetim kalitesi düşünceleri puan ortalamaları (M = 3.88, SD = .537) erkek katılımcıların denetim kalitesi puan ortalamalarından (M = 4.06, SD = .440) görece daha düşük olduğu görülmektedir. Ancak, bu puan ortalamaları arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır, $t_{(139)} = 0.423$, $p > .05$. Bu sonuçlara göre kadın ve erkek katılımcıların denetim kalitesi birbirlerine yakın oldukları/benzer oldukları sonucu çıkartılabilir. H11: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre denetim kalitesi görüşleri arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 14’te katılımcıların cinsiyetine göre denetim bağımsızlığı değerleri incelendiğinde; kadın katılımcıların denetim bağımsızlığı düşünceleri puan ortalamaları (M = 3.53, SD = .883) erkek katılımcıların denetim bağımsızlığı puan ortalamalarından (M = 3.82, SD = .602) görece daha düşük olduğu görülmektedir. Ancak, bu puan ortalamaları arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır, $t_{(139)} = 0.131$, $p > .05$. Bu sonuçlara göre kadın ve erkek katılımcıların denetim bağımsızlığı değerleri birbirlerine yakın oldukları/benzer oldukları sonucuna varılabilir. H12: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre denetim bağımsızlığı görüşleri arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

4.7.2. Mesleki Unvan ile Boyutlar Arasındaki T Testi

Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre KGK görüşleri, denetim şeffaflığı, denetim kalitesi ve denetim bağımsızlığı değerleri arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığını tespit etmek için kurulan hipotezler aşağıdadır.

H13: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre KGK görüşleri arasında fark vardır.

H14: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre denetim şeffaflığı arasında fark yoktur.

H15: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre denetim kalitesi arasında fark yoktur.

H16: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre denetim bağımsızlığı arasında fark yoktur.

Katılımcıların mesleki unvanlarına göre KGK görüşleri, denetim şeffaflığı, denetim kalitesi ve denetim bağımsızlığı değerleri arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığını tespit etmek için “ Bağımsız Örneklem T Test’i ” uygulanmıştır.

Katılımcıların mesleki unvanlarına Göre KGK görüşleri, denetim şeffaflığı, denetim kalitesi ve denetim bağımsızlığı değerleri arasındaki farklara ilişkin bağımsız örneklem T testi sonuçları tablo 15’te sunulmuştur.

Tablo 15. Katılımcıların Mesleki Unvanlarına Göre KGK Görüşleri, Denetim Şeffaflığı, Denetim Kalitesi ve Denetim Bağımsızlığı Değerleri Arasındaki Farklara İlişkin Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları

Değişken	Mesleki Unvan	n	\bar{x}	sd	t	Serbestlik Derecesi
KGK Görüşleri	YMM	28	2.08	1.133	0.001**	139
	SMMM	113	2.61	1.197		
Değişken	Mesleki Unvan	n	\bar{x}	sd	t	df
Denetim Şeffaflığı	YMM	28	4.07	.617	0.710 ^{ns}	139
	SMMM	113	4.18	.621		
Değişken	Mesleki Unvan	n	\bar{x}	sd	t	df
Denetim Kalitesi	YMM	28	3.92	.448	0.803 ^{ns}	139
	SMMM	113	4.08	.443		
Değişken	Mesleki Unvan	n	\bar{x}	sd	t	df
Denetim Bağımsızlığı	YMM	28	3.84	.669	0.605 ^{ns}	139
	SMMM	113	3.79	.614		

Tablo 15’te katılımcıların mesleki unvanlarına göre KGK görüş değerleri incelendiğinde; SMMM unvanına sahip katılımcıların KGK görüş düşünceleri puan ortalamaları (M = 2.61, SD = 1.197) YMM unvanına sahip katılımcıların KGK görüşleri puan ortalamalarından (M = 2.08, SD = 1.133) yüksek olduğu görülmektedir. Bu puan ortalamaları arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunmuştur, $t_{(139)} = 0.001$, $p < .01$. Bu sonuçlara göre SMMM ve YMM katılımcıların KGK görüş değerlerinin anlamlı bir şekilde birbirinden farklılaştığı söylenebilir. H13: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre KGK görüşleri arasında fark vardır hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 15’te katılımcıların mesleki unvanlarına göre denetim şeffaflığı değerleri incelendiğinde; SMMM unvanına sahip katılımcıların Denetim şeffaflığı düşünceleri puan

ortalamaları (M = 4.18, SD = .621) YMM unvanına sahip katılımcıların Denetim şeffaflığı puan ortalamalarından (M = 4.07, SD = .617) görece olarak daha yüksek olduğu görülmektedir. Ancak, bu puan ortalamaları arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır, $t_{(139)} = 0.710$, $p > .05$. Bu sonuçlara göre YMM ve SMMM unvanlarına sahip katılımcıların denetim şeffaflığı değerleri birbirlerine yakın oldukları/benzer oldukları sonucuna varılabilir. H14: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre denetim şeffaflığı arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 15'te katılımcıların mesleki unvanlarına göre denetim kalitesi değerleri incelendiğinde; YMM unvanına sahip katılımcıların denetim kalitesi düşünceleri puan ortalamaları (M = 3.92, SD = .448) SMMM unvanına sahip katılımcıların denetim kalitesi puan ortalamalarından (M = 4.08, SD = .443) görece olarak daha düşük olduğu görülmektedir. Ancak, bu puan ortalamaları arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır, $t_{(139)} = 0.803$, $p > .05$. Bu sonuçlara göre YMM ve SMMM unvanlarına sahip katılımcıların denetim kalitesi değerleri birbirlerine yakın oldukları/benzer oldukları söylenebilir. H15: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre denetim kalitesi arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 15'te katılımcıların mesleki unvanlarına göre denetim bağımsızlığı değerleri incelendiğinde; YMM unvanına sahip katılımcıların denetim bağımsızlığı düşünceleri puan ortalamaları (M = 3.84, SD = .669) SMMM unvanına sahip katılımcıların denetim bağımsızlığı puan ortalamalarından (M = 3.79, SD = .614) görece olarak daha yüksek olduğu görülmektedir. Ancak, bu puan ortalamaları arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır, $t_{(139)} = 0.605$, $p > .05$. Bu sonuçlara göre YMM ve SMMM unvanlarına sahip katılımcıların denetim bağımsızlığı değerleri birbirlerine yakın oldukları/benzer oldukları tespit edilmiştir. Dölen çalışmasında mesleki tecrübesi 20 yıl ve üzeri olanlarda denetim bağımsızlığı konusunda 20 yıldan az tecrübeye sahip olanlara oranla daha düşük bir algıya sahip oldukları sonucuna ulaşmıştır. H16: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre denetim bağımsızlığı arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

4.7.3. Öğrenim Durumu ile Boyutlar Arasındaki T Testi

Bağımsız denetçilerin öğrenim durumlarına göre KGK görüşleri, denetim şeffaflığı, denetim kalitesi ve denetim bağımsızlığı değerleri arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığını tespit etmek için kurulan hipotezler aşağıdadır.

H17: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre KGK görüşleri arasında fark yoktur.

H18: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre denetim şeffaflığı arasında fark yoktur.

H19: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre denetim kalitesi arasında fark yoktur.

H20: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre denetim bağımsızlığı arasında fark yoktur.

Saha çalışması için hazırlanan ankette katılımcıların öğrenim durumuna göre karşılaştırma yapabilmek için “Öğrenim durumunuz nedir?” sorusu yöneltmiştir. Yöneltilen soruya katılımcıları cevap verebilmeleri için “Lisans”, “Yüksek Lisans” ve “Doktora” seçenekleri sunulmuştur. Katılımcıların öğrenim durumuna ilişkin vermiş oldukları cevapları Tablo 16’da verilmiştir. Tablo 16’daki veriler dikkate alındığında öğrenim durumu ile ilgili kategori her ne kadar 3 kategoride gösterilmiş olsa da doktora mezunu katılımcıların sayısı 3 kişi olduğu görülmektedir. Varyans analizi (ANOVA) iki ya da daha fazla gruba ait ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığı ile ilgili hipotezleri test etmek için kullanılmaktadır. İki grubun ortalamaları arasındaki farkın anlamlı olup olmadığı t testi kullanılarak da incelenebilir (<http://spssanalizi.com/uygulama/f-testi-varyans-analizi-anova>, 02.09.2019). Yapılacak olan ANOVA testi için bu miktarın uygun olmadığından dolayı katılımcıların öğrenim durumuna yönelik çapraz testlerde ANOVA testi yerine bağımsız örneklem T testi analizi uygulanarak T testi sonuçları verilmiştir.

Tablo 16. Katılımcıların Öğrenim Durumu ile İlgili Frekans Bilgileri

Öğrenim Durumu	Frekans Sayısı	Yüzdelerik Dilim %
Lisans	108	76,6
Lisans Üstü	33	23.4

Katılımcıların öğrenim durumlarına göre KGK görüşleri, denetim şeffaflığı, denetim kalitesi ve denetim bağımsızlığı arasında anlamlı farkın olup olmadığı ilişkin bağımsız örneklem t testi sonuçlar Tablo 17’de sunulmuştur.

Tablo 17. Katılımcıların Öğrenim Durumları ile KGK Görüşleri, Denetim Şeffaflığı, Denetim Kalitesi ve Denetim Bağımsızlığı Değerleri Arasındaki Farklara İlişkin Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları

Değişken	Öğrenim Durumu	n	\bar{x}	sd	t	Serbestlik Derecesi
KGK Görüşleri	Lisans	108	2.59	1.371	0.063 ^{ns}	139
	Lisans Üstü	33	2.20	1.305		
Değişken	Öğrenim Durumu	n	\bar{x}	sd	t	df
Denetim Şeffaflığı	Lisans	108	4.15	.606	0.377 ^{ns}	139
	Yüksek Lisans	30	4.20	.673		
Değişken	Öğrenim Durumu	n	\bar{x}	sd	t	Df
Denetim Kalitesi	Lisans	108	4.07	.457	0.551 ^{ns}	139
	Yüksek Lisans	30	3.99	.414		
Değişken	Öğrenim Durumu	n	\bar{x}	sd	t	Df
Denetim Bağımsızlığı	Lisans	108	3.76	.660	0.084 ^{ns}	139
	Yüksek Lisans	30	3.93	.465		

Tablo 17’de katılımcıların öğrenim durumlarına göre KGK görüş değerleri incelendiğinde; lisans mezuniyetine sahip katılımcıların KGK görüş düşünceleri puan ortalamaları (M = 2.59, SD = 1.371) yüksek lisans mezuniyetine sahip katılımcıların KGK görüşleri puan ortalamalarından (M = 2.20, SD = 1.305) görece olarak daha yüksek olduğu görülmektedir. Ancak, bu puan ortalamaları arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır, $t_{(139)} = 0.063$, $p > .01$. Bu sonuçlara göre lisans ve yüksek lisans mezuniyetine sahip katılımcıların KGK görüş değerlerinin birbirlerine yakın oldukları/benzer oldukları sonucuna varılabilir. H17: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre KGK görüşleri arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 17’de katılımcıların öğrenim durumları ile denetim şeffaflığı değerleri incelendiğinde; lisans mezuniyetine sahip katılımcıların denetim şeffaflığı düşünceleri puan ortalamaları (M = 4.15, SD = .606) yüksek lisans mezuniyetine sahip katılımcıların denetim Şeffaflığı puan ortalamalarından (M = 4.20, SD = .673) görece olarak daha düşük olduğu görülmektedir. Ancak, bu puan ortalamaları arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır, $t_{(139)} = 0.377$, $p > 0.05$. Bu sonuçlara göre lisans ve yüksek lisans mezuniyetine

unvanlarına sahip katılımcıların denetim şeffaflığı değerleri birbirlerine yakın oldukları/benzer oldukları sonucuna varılabilir. H18: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre denetim şeffaflığı arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 17’de katılımcıların öğrenim durumları ile denetim kalitesi değerleri incelendiğinde; lisans mezuniyetine sahip katılımcıların denetim kalitesi ile ilgili düşünceleri puan ortalamaları (M = 4.07, SD = .457) yüksek lisans mezuniyetine sahip katılımcıların denetim kalitesi puan ortalamalarından (M = 3.99, SD = .414) görece olarak daha yüksek olduğu görülmektedir. Ancak, bu puan ortalamaları arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır, $t_{(139)} = 0.551$, $p > .05$. Bu sonuçlara göre lisans ve yüksek lisans mezuniyetine sahip katılımcıların denetim kalitesi değerleri birbirlerine yakın oldukları/benzer oldukları sonucuna varılabilir. H19: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre denetim kalitesi arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 17’de katılımcıların mesleki unvanlarına göre denetim bağımsızlığı değerleri incelendiğinde; lisans mezunu katılımcıların denetim bağımsızlığı düşünceleri puan ortalamaları (M = 3.76, SD = .660) yüksek lisans mezunu katılımcıların denetim bağımsızlığı puan ortalamalarından (M = 3.93, SD = .465) görece olarak daha düşük olduğu görülmektedir. Ancak, bu puan ortalamaları arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır, $t_{(139)} = 0.084$, $p > .05$. Bu sonuçlara göre lisans ve yüksek lisans mezunu katılımcıların denetim bağımsızlığı değerleri birbirlerine yakın oldukları/benzer oldukları tespit edilmiştir. H20: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre denetim bağımsızlığı arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

4.7.4. Faaliyette Bulunulan İl ile Boyutlar Arasındaki T Testi

Saha çalışması için hazırlanan ankette katılımcıların faaliyette buldukları illere göre karşılaştırma yapabilmek için “Hangi ilde faaliyette bulunuyorsunuz?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların faaliyette buldukları illere göre dağılımını gösterir frekans analizi Tablo 18’de verilmiştir. Tablo 18’deki veriler dikkate alındığında saha çalışması her ne kadar “Gaziantep, Adıyaman ve Kilis” illerini kapsamış olsa da Kilis ilindeki katılımcıların sayısının 2 olduğu görülmektedir. Yapılacak olan ANOVA testi için bu miktarın uygun olmadığından dolayı katılımcıların faaliyette bulunan illere yönelik çapraz testlerde ANOVA testi yerine Bağımsız Örneklem T Testi analizi uygulanarak T testi sonuçları verilmiştir.

Tablo 18. Katılımcıların Faaliyette Bulunduğu İllere Göre Frekans Bilgileri

Faaliyette Bulunduğu İl	Frekans Sayısı	Yüzdelerik Dilim %
Gaziantep	119	84,4
Adıyaman	20	14,2
Kilis	2	1.4

Katılımcıların faaliyette bulunduğu iller ile KGK Görüşleri, denetim şeffaflığı, denetim kalitesi ve denetim bağımsızlığı arasında anlamlı farkın olup olmadığı ilişkin bağımsız örneklem t testi sonuçları Tablo 19’de sunulmuştur.

Tablo 19. Katılımcıların Faaliyette Bulunduğu İller ile KGK Görüşleri, Denetim Şeffaflığı, Denetim Kalitesi ve Denetim Bağımsızlığı Değerleri Arasındaki Farklara İlişkin Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları

Değişken	Faaliyette Bulunulan İl	n	\bar{x}	sd	t	Serbestlik Derecesi
KGK Görüşleri	Gaziantep	119	2.35	1.306	0.283 ^{ns}	137
	Adıyaman	20	3.28	1.392		
Değişken	Faaliyette Bulunulan İl	n	\bar{x}	sd	t	df
Denetim Şeffaflığı	Gaziantep	119	4.16	.646	0.344 ^{ns}	137
	Adıyaman	20	4.24	.459		
Değişken	Faaliyette Bulunulan İl	n	\bar{x}	sd	t	df
Denetim Kalitesi	Gaziantep	119	4.03	.461	0.263 ^{ns}	137
	Adıyaman	20	4.18	.327		
Değişken	Faaliyette Bulunulan İl	n	\bar{x}	sd	t	df
Denetim Bağımsızlığı	Lisans	119	3.75	.630	0.699 ^{ns}	137
	Yüksek Lisans	20	4.10	.525		

Tablo 19’da katılımcıların faaliyette bulunduğu iller ile KGK görüş değerleri incelendiğinde; Gaziantep ilindeki katılımcıların KGK görüş düşünceleri puan ortalamaları (M = 2.35, SD = 1.306) Adıyaman ilindeki katılımcıların KGK görüşleri puan ortalamalarından (M = 3.28, SD = 1.392) görece olarak daha düşük olduğu görülmektedir. Ancak, bu puan

ortalamları arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır, $t_{(137)} = 0.283$, $p > .01$. Bu sonuçlara göre Gaziantep ve Adıyaman ilindeki katılımcıların KGK görüş değerlerinin birbirlerine yakın oldukları/benzer oldukları sonucuna varılabilir.

Tablo 19'da katılımcıların faaliyette bulunduğu iller ile denetim şeffaflığı değerleri incelendiğinde; Gaziantep ilindeki katılımcıların denetim şeffaflığı düşünceleri puan ortalamaları ($M = 4.16$, $SD = .646$) Adıyaman ilindeki katılımcıların şeffaflığı görüşleri puan ortalamalarından ($M = 4.24$, $SD = .459$) görece olarak daha düşük olduğu görülmektedir. Ancak, bu puan ortalamaları arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır, $t_{(137)} = 0.344$, $p > .01$. Bu sonuçlara göre Gaziantep ve Adıyaman ilindeki katılımcıların denetim şeffaflığı değerlerinin birbirlerine yakın oldukları/benzer oldukları sonucuna varılabilir.

Tablo 19'da katılımcıların faaliyette bulunduğu iller ile denetim kalitesi değerleri incelendiğinde; Gaziantep ilindeki katılımcıların denetim kalitesi düşünceleri puan ortalamaları ($M = 4.03$, $SD = .461$) Adıyaman ilindeki katılımcıların denetim kalitesi görüşleri puan ortalamalarından ($M = 4.18$, $SD = .327$) görece olarak daha düşük olduğu görülmektedir. Ancak, bu puan ortalamaları arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır, $t_{(137)} = 0.263$, $p > .01$. Bu sonuçlara göre Gaziantep ve Adıyaman ilindeki katılımcıların denetim kalitesi değerlerinin birbirlerine yakın oldukları/benzer oldukları sonucuna varılabilir.

Tablo 19'da katılımcıların mesleki unvanlarına göre denetim bağımsızlığı değerleri incelendiğinde; lisans mezunu katılımcıların denetim bağımsızlığı düşünceleri puan ortalamaları ($M = 3.75$, $SD = .630$) yüksek lisans mezunu katılımcıların denetim bağımsızlığı puan ortalamalarından ($M = 4.10$, $SD = .525$) görece olarak daha düşük olduğu görülmektedir. Ancak, bu puan ortalamaları arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır, $t_{(137)} = 0.699$, $p > .05$. Bu sonuçlara göre Gaziantep ve Adıyaman illerinde faaliyet gösteren katılımcıların denetim bağımsızlığı değerleri birbirlerine yakın oldukları/benzer oldukları tespit edilmiştir.

4.7.5. Yaş ile Boyutlar Arasındaki ANOVA Testi

Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre KGK görüşleri, denetim şeffaflığı, denetim kalitesi ve denetim bağımsızlığı değerleri arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığını tespit etmek için kurulan hipotezler aşağıdadır.

H21: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre KGK görüşleri arasında fark yoktur.

H22: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre denetim şeffaflığı arasında fark vardır.

H23: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre denetim kalitesi arasında fark yoktur.

H24: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre denetim bağımsızlığı arasında fark vardır.

Bu bölümde katılımcıların yaş faktörüne göre KGK görüşleri, denetim şeffaflığı, denetim bağımsızlığı ve denetim kalitesi boyutlarında anlamlı fark olup olmadığını belirlemek için One-Way ANOVA Test'i uygulama sonuçları verilmiştir.

Tek Yönlü Varyans analizi, ikiden fazla ortalamanın arasında bir fark bulunup bulunmadığıyla alakalı hipotezin test edilmesi için kullanılmaktadır. Faktör adındaki bağımsız değişkenlerin kendi aralarında nasıl etkileşimde oldukları ve bağımlı değişken üstündeki etkileri analiz edilmektedir. Varyans analizinde üç ya da daha fazla grubun aritmetik ortalamaları karşılaştırılmakta ve bu karşılaştırmalardan en az bir tanesi anlamlı olduğu zaman, sonuç da anlamlı bulunmaktadır (Kalaycı, 2006: 131-132).

Tablo 20. KGK Görüşleri ile Katılımcıların Yaşları Arasındaki ANOVA Test Sonuçları

Değişken Yaş	n	\bar{x}	sd	Source	Kareler Toplamı	df	Kareler Ort.	F	Sig.	Post Hoc Karşılaştırma
30 Yaş altı	11	2.56	0.37	Gruplar arası	1.29	4	.30	.159 ^{ns}	.958	-
31-40 arası	24	2.40	0.25							
41-50 arası	55	2.25	0.18							
51-60 arası	41	2.43	0.23	Gruplar içi	258.16	136	1.90			
61 yaş ve üstü	10	2.74	0.49							
Toplam					259.37	140				

Not. ^{ns} = anlamsız

Tablo 20'de katılımcıların yaş faktörlerine göre KGK görüşlerine ait puan ortalamaları ve bu puanlara yönelik ANOVA sonuçları yer almaktadır. Tablo 20'de yer alan yaş değişkeni incelendiğinde, tüm yaş gruplarının birbirlerine oldukça yakın KGK görüşlerine sahip oldukları görülmektedir. ANOVA sonuçlarına göre de katılımcıların yaşlarına göre KGK görüşlerinde istatistiki olarak anlamlı farklılaşmadığı tespit edilmiştir, $F_{(4, 136)} = 0.159$, $p > .05$, $\eta^2 = .958$. H₂₁: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre KGK görüşleri arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 21. Denetim Şeffaflığı ile Katılımcıların Yaşları Arasındaki ANOVA Test Sonuçları

Değişken Yaş	n	\bar{x}	sd	Source	Kareler Toplamı	df	Kareler Ort.	F	Sig.	Post Hoc Karşılaştırması
30 Yaş altı	11	3.66	0.23	Gruplar arası	5.15	4	12.89	3.60**	.008**	*
31-40 arası	24	4.01	0.17							
41-50 arası	55	4.15	0.07							
51-60 arası	41	4.37	0.06	Gruplar içi	48.63	136	0.358			
61 yaş ve üstü	10	4.26	0.20							
Toplam					53.793	140				

Not. ** $p < 0.01$

Tablo 21’de katılımcıların yaş faktörlerine göre denetim şeffaflığına ait puan ortalamaları ve bu puanlara yönelik ANOVA sonuçları yer almaktadır. Tablo 21’de yer alan yaş değişkeni incelendiğinde, katılımcıların yaşlarına göre denetim şeffaflığı ortalama değerleri istatistiki olarak anlamlı fark olduğu tespit edilmiştir. $F_{(4, 136)} = 3.60$, $p < .01$, $\eta^2 = 0.008$. H₂₂: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre denetim şeffaflığı arasında fark vardır hipotezi kabul edilmiştir. Katılımcıların denetim şeffaflığı konusunda yaş kategorileri içerisinde gözükten istatistiki anlamlı farkın hangi yaş aralıklarında olduğunu anlayabilmek için; Tukey HSD testi yapılarak Tablo 22’de verilmiştir.

Tablo 22. Katılımcı Yaş Faktörüne Göre Denetim Şeffaflığı Arasındaki Farkı Gösterir TUKEY HSD Test Sonuçları

Yaşımız	N	Alfa için Altküme = 0.05 (Subset for alpha)	
		1	2
30 ve altı	11	3,66	
31-40	24	4,01	4,01
41-50	55	4,15	4,15
61 ve üstü	10		4,26
51-60	41		4,37
Sig.		,105	,375

Tablo 22'deki verilere incelendiğinde; katılımcıların denetim şeffaflığı hakkındaki görüşlerinin, katılımcı yaşlarına göre iki gruba ayrıldığı ve bunların arasında anlamlı bir fark olduğu görülmektedir. Birinci grup içerisinde “30 yaş ve altı”, “31-40 yaş arası” ve “41-50 yaş arası” katılımcılar denetim şeffaflığı görüşlerinin birbirine benzer olduğu görülmektedir. İkinci grup içerisinde “31-40 yaş arası”, “41-50 yaş arası”, “61 yaş ve üzeri” ve “51-60 yaş arası” alt kategorilerin denetim şeffaflığı görüşlerinin birbirine yakın/benzer oldukları görülmektedir. Her iki grubun ortak elemanı konumdaki “31-40 yaş arası” ve “41-50 yaş arası” alt kategorileri görüşleri dikkate alınmadan incelendiğinde; katılımcıların yaşları “30 yaş ve altı” olan grup $\bar{x}=3.66$ ile “51-60 yaş arası” $\bar{x}=4,37$ ve “61 yaş ve üzeri” $\bar{x}=4,26$ grupları arasında denetim şeffaflığının istatistiki bakımdan anlamlı bir farka sahip olduğu tespit edilmiştir.

Denetimin şeffaflığı algısı, 30 yaş ve altı olanlardan daha yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Buna gerekçe olarak 3568 sayılı yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması ve KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması yaş farkı olmasında etkindir. Buna istinaden de meslekte uzun yıllardır varlığını sürdüren denetçinin algısı daha farklı olabilmektedir.

Tablo 23. Denetim Kalitesi ile Katılımcıların Yaşları Arasındaki ANOVA Test Sonuçları

Değişken Yaş	n	\bar{x}	sd	Source	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.	Post Hoc Karşılaştırma
30 Yaş altı	11	3.83	0.11	Gruplar arası	1.507	4	.377	1.94 ^{ns}	.108	-
31-40 arası	24	3.94	0.11							
41-50 arası	55	4.04	0.06							
51-60 arası	41	4.17	0.07	Gruplar içi	26.475	136	0.195			
61 yaş ve üstü	10	4.13	0.08							
Toplam					27.983	140				

Not. ^{ns} = anlamsız

Tablo 23’de katılımcıların yaş faktörlerine göre denetim kalitesi düşüncelerine ait puan ortalamaları ve bu puanlara yönelik ANOVA sonuçları yer almaktadır. Tablo 23’de yer alan yaş değişkeni incelendiğinde, tüm yaş gruplarının birbirlerine oldukça yakın denetim kalitesi düşüncelerine sahip oldukları görülmektedir. ANOVA sonuçlarına bakıldığında katılımcıların yaşlarına göre denetim kalitesi düşüncelerinin istatistiki olarak anlamlı farklılaşmadığı tespit edilmiştir, $F_{(4, 136)} = 1.94$, $p > .05$, $\eta^2 = .108$. H_{23} : Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre denetim kalitesi arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 24. Denetim Bağımsızlığı ile Katılımcıların Yaşları Arasındaki ANOVA Test Sonuçları

Değişken Yaş	n	\bar{x}	sd	Source	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.	Post Hoc Karşılaştırma
30 Yaş altı	11	3.96	0.13	Gruplar arası	4.054	4	1.013	2.74*	.031*	*
31-40 arası	24	3.55	0.15							
41-50 arası	55	3.88	0.07							
51-60 arası	41	3.70	0.11	Gruplar içi	50.266	136	0.370			
61 yaş ve üstü	10	4.18	0.17							
Toplam					54.320	140				

Not. * $p < 0.05$

Tablo 24’te katılımcıların yaş faktörlerine göre denetim bağımsızlığı düşüncelerine ait puan ortalamaları ve bu puanlara yönelik ANOVA sonuçları yer almaktadır. Tablo 36’da yer alan yaş değişkeni incelendiğinde; katılımcıların denetim bağımsızlığı ortalama değerleri istatistiki olarak anlamlı fark olduğu tespit edilmiştir. $F_{(4, 136)} = 2.74$, $p < .01$, $\eta^2 = 0.031$. H_{24} : Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre denetim bağımsızlığı arasında fark vardır hipotezi kabul edilmiştir. Katılımcıların denetim bağımsızlığı konusunda yaş kategorileri içerisinde gözükten istatistiki anlamlı farkın hangi yaş aralıklarında olduğunu anlayabilmek için; Tukey HSD testi yapılarak Tablo 25’te verilmiştir.

Tablo 25. Katılımcı Yaş faktörüne Göre Denetim Bağımsızlığı arasındaki farkı gösterir
TUKEY HSD Test sonuçları

Yaşınız	N	Alfa için Altküme (Subset for alpha) = 0.05	
		1	2
31-40	24	3,55	
51-60	41	3,70	3,70
41-50	55	3,88	3,88
30 ve altı	11	3,96	3,96
61 ve üstü	10		4,18
Sig.		,248	,124

Tablo 25'teki verilere incelendiğinde; katılımcıların denetim bağımsızlığı hakkındaki görüşlerinin, katılımcı yaşlarına göre iki gruba ayrıldığı ve bunların arasında anlamlı bir fark olduğu görülmektedir. Birinci grup içerisinde “31-40 yaş arası”, “51-60 yaş arası”, “41-50 yaş arası” ve “30 yaş ve altı”, katılımcılar denetim şeffaflığı görüşlerinin birbirine benzer olduğu görülmektedir. İkinci grup içerisinde “51-60 yaş arası”, “41-50 yaş arası”, “30 yaş ve altı”, ve “61 yaş ve üstü” alt kategorilerin denetim bağımsızlığı görüşlerinin birbirine yakın/benzer oldukları görülmektedir. Her iki grubun ortak elemanı konumdaki “51-60 yaş arası”, “41-50 yaş arası” ve “30 yaş altı” alt kategorileri görüşleri dikkate alınmadan incelendiğinde; katılımcıların yaşları “31-40 yaş arası” olan grup $\bar{x}=3.55$ ile “61 yaş ve üstü” $\bar{x}=4,18$ grubu arasında denetim bağımsızlığı düşüncelerinin istatistiki bakımdan anlamlı bir farka sahip olduğu tespit edilmiştir.

4.7.6. Mesleki Tecrübe ile Boyutlar Arasındaki

Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre KGK görüşleri, denetim şeffaflığı, denetim kalitesi ve denetim bağımsızlığı değerleri arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığını tespit etmek için kurulan hipotezler aşağıdadır.

H25: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre KGK görüşleri arasında fark yoktur.

H26: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre denetim şeffaflığı arasında fark yoktur.

H27: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre denetim kalitesi arasında fark yoktur.

H28: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre denetim bağımsızlığı arasında fark yoktur.

Bu bölümde katılımcıların mesleki tecrübelerine göre KGK görüşleri, denetim şeffaflığı, denetim bağımsızlığı ve denetim kalitesi boyutlarında anlamlı fark olup olmadığını belirlemek için One-Way ANOVA Test'i uygulama sonuçları verilmiştir.

Tablo 26. KGK Görüşleri ile Katılımcıların Mesleki Tecrübeleri Arasındaki ANOVA Test Sonuçları

Tecrübe Değişken	n	\bar{X}	sd	Source	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.	Post Hoc Karşılaştırma
1-5 Yıl	87	2.46	0.14	Gruplar arası	6.426	4	1.606	.864 ^{ns}	.488	-
6-10 Yıl	18	2.90	0.30							
11-15 Yıl	17	2.10	0.33							
16-20 Yıl	9	2.79	0.45	Gruplar içi	252.947	136	1.860			
21 Yıl ve üstü	10	2.58	0.56							
Toplam					259.373	140				

Not. ^{ns} = anlamsız

Tablo 26'da katılımcıların mesleki tecrübelerine göre KGK görüşlerine ait puan ortalamaları ve bu puanlara yönelik ANOVA sonuçları yer almaktadır. Tablo 38'de yer alan mesleki tecrübe değişkeni incelendiğinde, tüm mesleki tecrübe kategorilerinin KGK görüşlerine ait puan ortalamalarının birbirlerine oldukça yakın değere sahip oldukları görülmektedir. ANOVA sonuçlarına göre de katılımcıların mesleki tecrübelerine göre KGK görüşlerinde istatistiki olarak anlamlı farklılaşmadığı tespit edilmiştir $F_{(4, 136)} = 0.864$, $p > .05$, $\eta^2 = 0.488$. H25: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre KGK görüşleri arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 27. Denetim Şeffaflığı ile Katılımcıların Mesleki Tecrübeleri Arasındaki ANOVA Test Sonuçları

Tecrübe Değişken	n	\bar{X}	sd	Source	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.	Post Hoc Karşılaştırması
1-5 Yıl	87	4.15	0.07	Gruplar arası	3.135	4	.784	2.10 ^{ns}	.084	-
6-10 Yıl	18	4.11	0.11							
11-15 Yıl	17	4.26	0.13							
16-20 Yıl	9	3.74	0.20	Gruplar içi	50.658	136	.372			
21 Yıl ve üstü	10	4.53	0.56							
Toplam					53.793	140				

Not. ^{ns} = anlamsız

Tablo 27’de katılımcıların mesleki tecrübelerine göre denetim şeffaflığına ait puan ortalamaları ve bu puanlara yönelik ANOVA sonuçları yer almaktadır. Tablo 27’de yer alan mesleki tecrübe değişkeni incelendiğinde, tüm mesleki tecrübe kategorilerinin denetim şeffaflığına ait puan ortalamalarının birbirlerine oldukça yakın değerlere sahip oldukları anlaşılmaktadır. ANOVA sonuçlarına bakıldığında da katılımcıların mesleki tecrübelerine göre denetim şeffaflığı düşüncelerinin istatistiki olarak anlamlı farklılaşmadığı tespit edilmiştir, $F_{(4, 136)} = 2.10$, $p > .05$, $\eta^2 = 0.084$. H26: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre denetim şeffaflığı arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 28. Denetim Kalitesi ile Katılımcıların Mesleki Tecrübeleri Arasındaki ANOVA Test Sonuçları

Değişken Tecrübe	n	\bar{X}	sd	Source	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.	Post Hoc Karşılaştırması
1-5 Yıl	87	4.04	0.52	Gruplar arası	1.445	4	.361	1.85 ^{ns}	.123	-
6-10 Yıl	18	4.02	0.57							
11-15 Yıl	17	3.95	0.11							
16-20 Yıl	9	3.99	0.10	Gruplar içi	26.538	136	.195			
21 Yıl ve üstü	10	4.40	0.14							
Toplam					27.983	140				

Not. ^{ns} = anlamsız

Tablo 28’de katılımcıların mesleki tecrübelerine göre denetim kalitesine ait puan ortalamaları ve bu puanlara yönelik ANOVA sonuçları yer almaktadır. Tablo 40’da yer alan mesleki tecrübe değişkeni incelendiğinde, tüm mesleki tecrübe kategorilerinin denetim kalitesine ait puan ortalamalarının birbirlerine oldukça yakın değerlere sahip oldukları tespit edilmiştir. ANOVA sonuçlarına bakıldığında da katılımcıların mesleki tecrübelerine göre denetim kalitesi düşüncelerinin istatistiki olarak anlamlı farklılaşmadığı tespit edilmiştir, $F_{(4, 136)} = 1.85, p > .05, \eta^2 = 0.123$. H27: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre denetim kalitesi arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 29. Denetim Bağımsızlığı ile Katılımcıların Mesleki Tecrübeleri Arasındaki ANOVA Test Sonuçları

Değişken Tecrübe	n	\bar{X}	sd	Source	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.	Post Hoc Karşılaştırması
1-5 Yıl	87	3.78	0.07	Gruplar arası	1.492	4	.373	.960 ^{ns}	.432	-
6-10 Yıl	18	4.06	0.14							
11-15 Yıl	17	3.68	0.14							
16-20 Yıl	9	3.73	0.08	Gruplar içi	52.828	136	.388			
21 Yıl ve üstü	10	3.78	0.30							
Toplam					54.320	140				

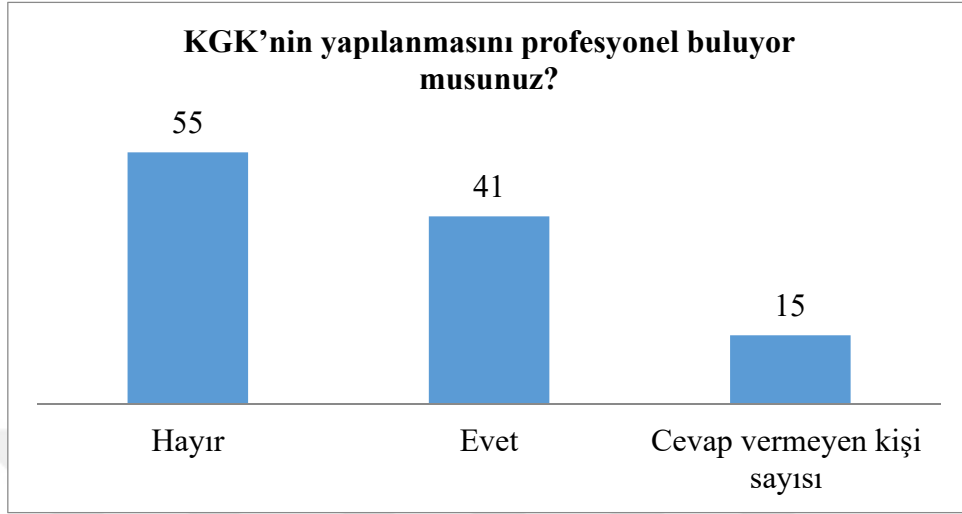
Not. ^{ns} = anlamsız

Tablo 29’da katılımcıların mesleki tecrübelerine göre denetim bağımsızlığına ait puan ortalamaları ve bu puanlara yönelik ANOVA sonuçları yer almaktadır. Tablo 41’de yer alan mesleki tecrübe değişkeni incelendiğinde, tüm mesleki tecrübe kategorilerinin denetim bağımsızlığına ait puan ortalamalarının birbirlerine oldukça yakın bir değere sahip oldukları anlaşılmaktadır. ANOVA sonuçlarına bakıldığında da katılımcıların mesleki tecrübelerine göre denetim bağımsızlığı düşüncelerinin istatistiki olarak anlamlı farklılaşmadığı tespit edilmiştir, $F_{(4, 136)} = .960, p > .05, \eta^2 = 0.432$. H28: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre denetim bağımsızlığı arasında fark yoktur hipotezi kabul edilmiştir.

4.8. Ankete Katılanlara KGK’nin Çalışmaları ile İlgili Yöneltilen ve Açık Uçlu Olarak Sorulan Sorulara Verilen Cevapların Sonuçları

Anketimizde 33 tane likert ölçeği ile hazırlanmış sorulardan sonra toplam 4 soru olacak şekilde denetçilerden bu sorulara da cevap vermesi istenilmiştir. Aşağıda bu sorular ile ilgili

verilen cevapların analizi hakkında bilgi verilecektir. Ankete cevap veren kişi sayısı 141'dir. Açık uçlu olarak yöneltilen sorulara cevap veren kişi sayısı 111 ve cevap vermeyen kişi sayısı ise 30'dur.



Grafik 1. KGK'nin yapılanmasını profesyonel buluyor musunuz?

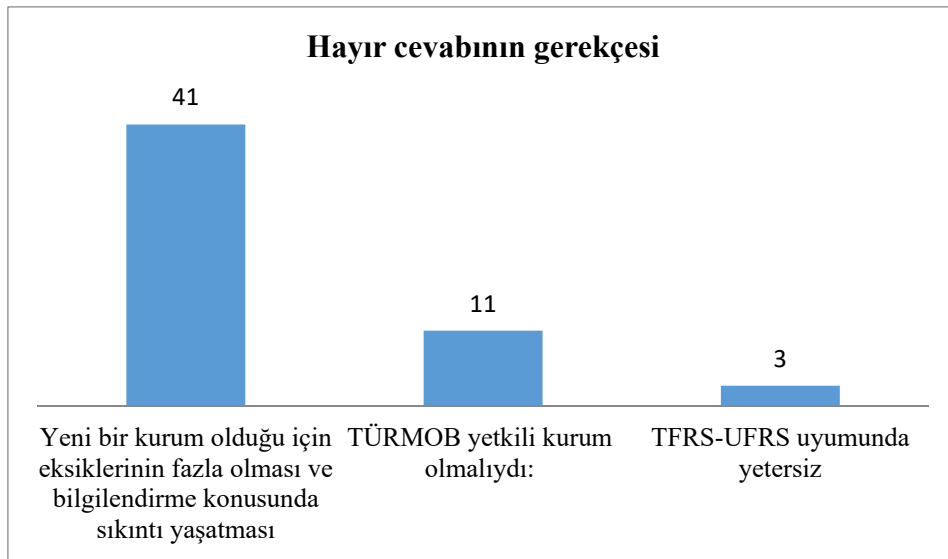
KGK'nin yapılanmasını profesyonel bulup bulmadıkları konusunda sorulan soruya 41 kişi evet, 55 kişi hayır ve 15 kişi bu soruyu boş bırakmıştır. Anket çalışması bire bir görüşmeler ile sonuçlandırılmış olup, hayır cevabı yüksek çıkmasına rağmen yeni kurulmuş bir kurum olan KGK ile ilgili olumlu görüşlerini her ne kadar anket cevabına yazılı olarak beyan etmemelerine rağmen sözlü olarak ifade beyanları olmuştur.

Katılımcıların mesleki unvanlarına göre KGK görüş değerleri Tablo 18'de incelenmiştir ve SMMM unvanına sahip katılımcıların KGK görüş düşünceleri puan ortalamaları ($M = 2.61$, $SD = 1.197$) YMM unvanına sahip katılımcıların KGK görüşleri puan ortalamalarından ($M = 2.08$, $SD = 1.133$) yüksek olduğu görülmektedir ve istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmuştur. Bu sonuçlara göre SMMM ve YMM katılımcıların KGK görüş değerlerinin anlamlı bir şekilde birbirinden farklılaştığı söylenebilir. Açık uçlu sorularda da görüş ayrılıklarının ortaya çıkması tablo 18'deki değerler iyi uyumlu olduğu görülmektedir.



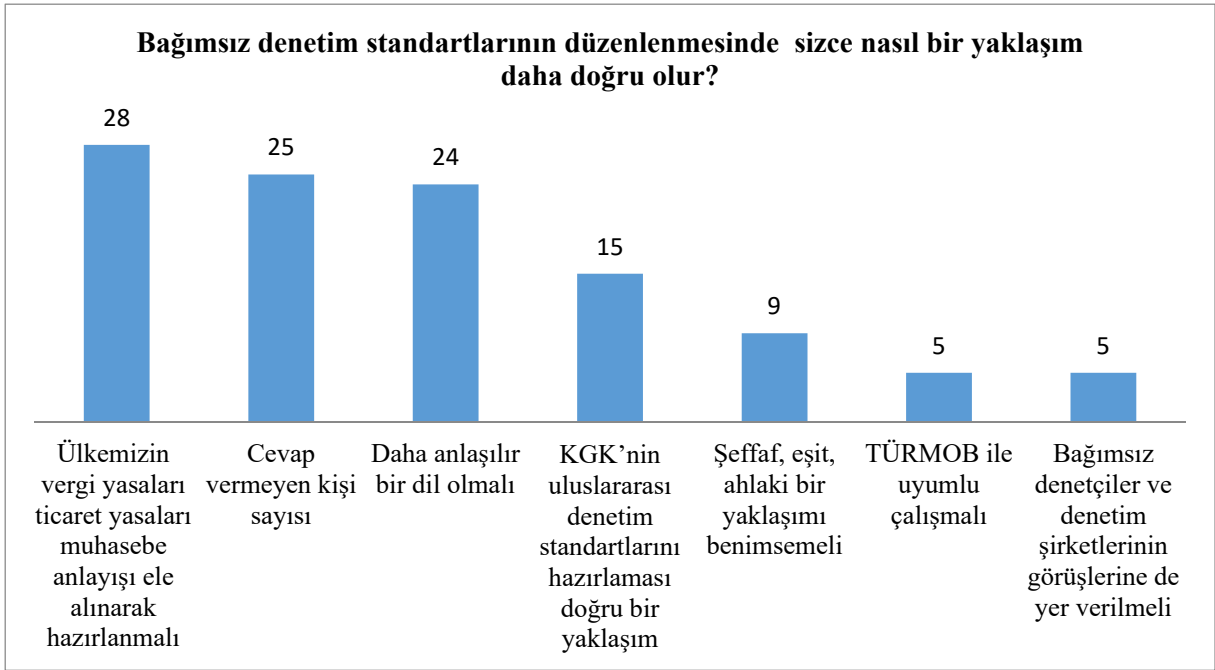
Grafik 2. KGK'nin yapılanmasını profesyonel buluyor musunuz soruna evet cevabı veren katılımcıların görüşleri

KGK'nin yapılanmasını profesyonel bulup bulmadıkları konusunda sorulan soruya 41 kişi evet cevabını vermişti ve bu kişiler gerekçe olarak 22 kişi Dünyadaki örnekleri dikkate alınarak kurulan bir profesyonel bir kamu gözetimi olması, 14 kişi tek çatı altında toplanması ve 5 kişi de kanun ile kurulmasını gerekçe göstermiştir. Yapılan görüşmeler esnasında Amerika da kurulan PCAOB (Kamu Gözetimi Kurumu) örnek gösterilmiştir. Tek çatı altında toplanmasının SPK, BDDK VE TÜRMOB gibi kurumların yerine faaliyetlerin tek elden yapılmasını olumlu olarak yorumladıkları gözlenmiştir.



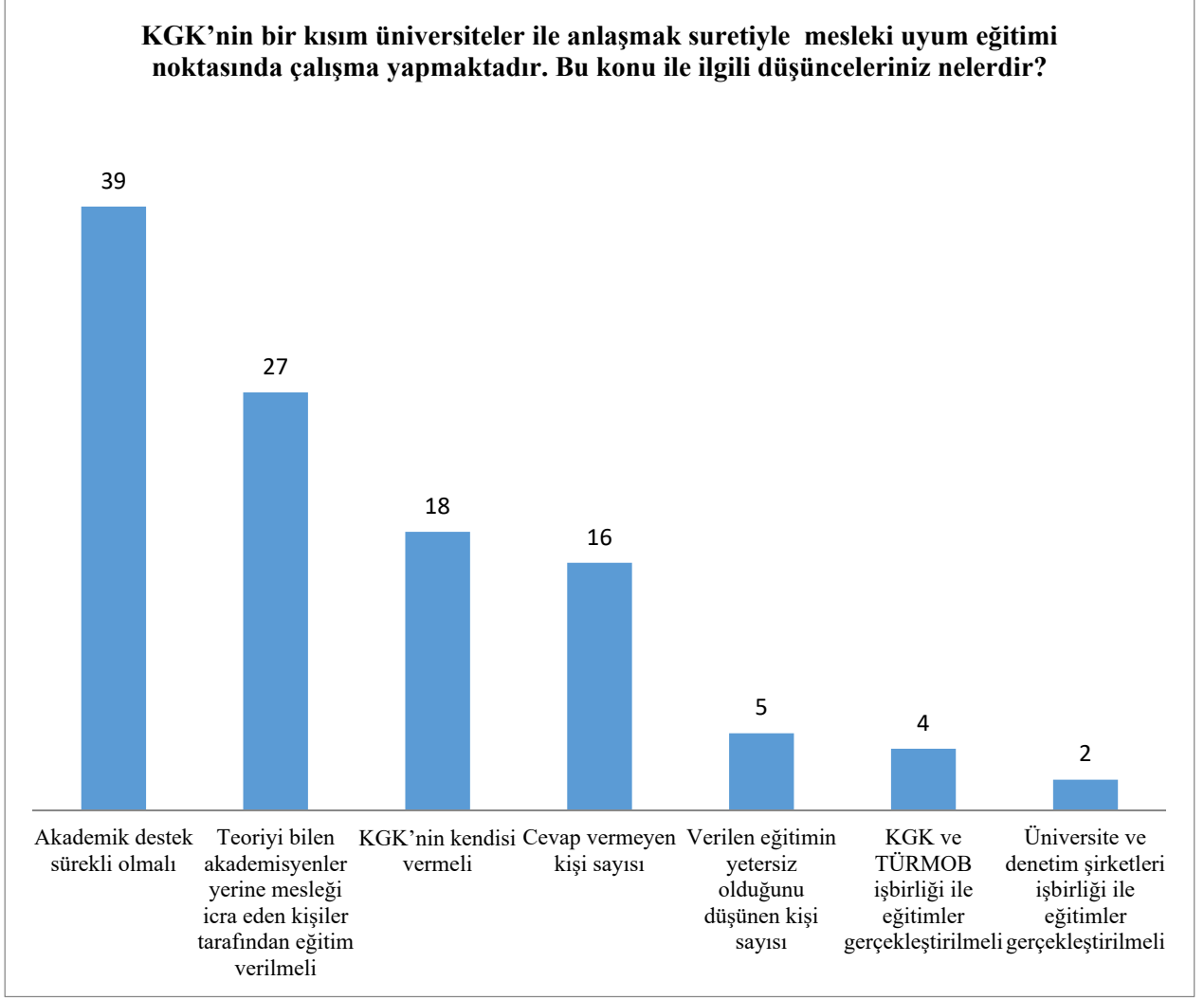
Grafik 3. KGK'nin yapılanmasını profesyonel buluyor musunuz soruna hayır cevabı veren katılımcıların görüşleri

KGK'nin yapılanmasını profesyonel bulup bulmadıkları konusunda sorulan soruya 55 kişi hayır cevabını vermişti ve bu kişiler gerekçe olarak, 41 kişi yeni bir kurum olduğu için eksiklerinin fazla olması ve bilgilendirme konusunda sıkıntı yaşatması, 11 kişi TÜRMOB yetkili kurum olmalıydı ve 3 kişi TFRS-UFRS uyumunda yetersiz cevabını gerekçe göstermiştir. Bu cevapları veren denetçiler de evet cevabı verenler ile bazı noktalarda aynı düşündüklerini, ilerleyen dönemlerde yapılacak çalışmalar ile kurumun daha aktif olabileceğini düşündüklerini söylemişlerdir.



Grafik 4. Bağımsız denetim standartlarının düzenlenmesinde sizce nasıl bir yaklaşım daha doğru olur?

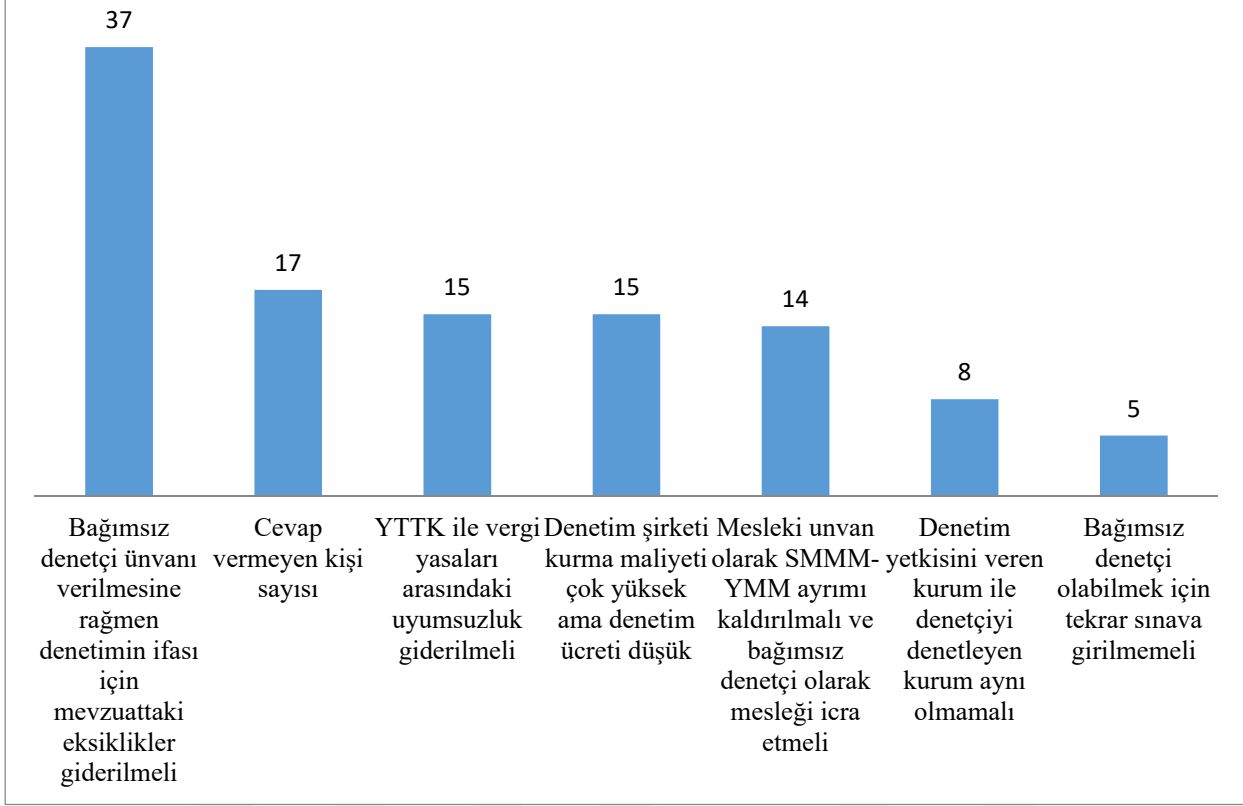
Bağımsız denetim standartlarının düzenlenmesinde sizce nasıl bir yaklaşım daha doğru olur sorusuna 28 kişi Türkiye vergi yasaları, ticaret yasaları, muhasebe anlayışı ele alınarak hazırlanmalı, 9 kişi şeffaf, eşit, ahlaki bir yaklaşımı benimsemeli cevabını vermiştir. 24 kişi daha anlaşılır bir dil olmalı, 5 kişi TÜRMOB ile uyumlu çalışmalı, 5 kişi bağımsız denetçiler ve denetim şirketlerinin görüşlerine de yer verilmeli ve 15 kişi ise KGK'nin uluslararası denetim standartlarını hazırlaması doğru bir yaklaşımdır cevabını vermiştir. 25 kişi ise bu soruyu cevaplamamıştır. Bu soruda verilen cevaplar bu şekilde olmasına rağmen yapılan sohbet esnasında İngilizceden çevrilmesi yerine Türkiye kendine uygun bir şekilde denetim standartları hazırlamaları gerektiği ifadesini söylemektedirler.



Grafik 5. KGK'nin bir kısım üniversiteler ile anlaşmak suretiyle mesleki uyum eğitimi noktasında çalışma yapmaktadır. Bu konu ile ilgili düşünceleriniz nelerdir?

KGK'nin bir kısım üniversiteler ile anlaşmak suretiyle mesleki uyum eğitimi noktasında çalışma yapmaktadır. Bu konu ile ilgili düşünceleriniz nelerdir? Sorusuna 39 kişi akademik destek sürekli olmalı, 27 kişi teoriyi bilen akademisyenler yerine mesleği icra eden kişiler tarafından eğitim verilmeli, 18 kişi KGK'nin kendisi vermeli cevabını vermiştir. 4 kişi KGK ve TÜRMOB işbirliği ile eğitimler gerçekleştirilmelidir. 2 kişi üniversite ve denetim şirketleri işbirliği ile eğitimler gerçekleştirilmeli, 5 kişi verilen eğitimin yetersiz olduğunu düşünen kişi sayısı ve 16 kişi ise cevaplandırmamıştır. Yapılan görüşmeler sırasında mesleki tecrübesi olan ve 15 yıllık meslek hayatından sonra bu belgeyi alan kişiler ağırlıklı olarak verilen eğitimlerin yetersizliği üzerine fikir beyan etmişlerdir.

YMM ve SMMM'lerin bağımsız denetçi unvanını almalarına rağmen, mevzuat uyumsuzluğu nedeniyle denetimin ifası noktasında uygulamada çıkan sorunlarla ilgili düşünceleriniz nelerdir?



Grafik 6. YMM ve SMMM'lerin bağımsız denetçi unvanını almalarına rağmen, mevzuat uyumsuzluğu nedeniyle denetimin ifası noktasında uygulamada çıkan sorunlarla ilgili düşünceleriniz nelerdir?

YMM ve SMMM'lerin bağımsız denetçi unvanını almalarına rağmen, mevzuat uyumsuzluğu nedeniyle denetimin ifası noktasında uygulamada çıkan sorunlarla ilgili düşünceleriniz nelerdir? Sorusuna 37 kişi bağımsız denetçi ünvanı verilmesine rağmen denetimin ifası için mevzuattaki eksiklikler giderilmeli, 15 kişi YTTK ile vergi yasaları arasındaki uyumsuzluk giderilmeli, 14 kişi mesleki unvan olarak SMMM-YMM ayrımı kaldırılmalı ve bağımsız denetçi olarak mesleği icra etmelidir demiştir. 15 kişi denetim şirketi kurma maliyeti çok yüksek ama denetim ücreti düşük, 5 kişi bağımsız denetçi olabilmek için tekrar sınava girilmemeli, 8 kişi denetim yetkisini veren kurum ile denetçiyi denetleyen kurum aynı olmamalı ve 17 kişi ise bu soruyu cevaplandırmamıştır.

4.9. Hipotezlerin Test Sonuçları

Uygulanan faktör analizleri ve hipotezleri test etmeye yönelik diğer analizler (t test, ANOVA gibi) sonucunda elde edilen bulgular doğrultusunda araştırma kapsamında belirlenen hipotezlerin kabul ya da red durumu aşağıda maddeler halinde gösterilmiştir;

H1: KGK ile bağımsız denetim de uygulama birliği sağlanır, hipotezi kabul edilmektedir.

H2: KGK'nin yapılanması profesyoneldir, hipotezi reddedilmiştir.

H3: KGK'nin bağımsız denetim standartlarını belirlemesi, yeknesaklık sağlar hipotezi reddedilmiştir.

H4: KGK'nin denetçi olacakları belirlemesi denetimde şeffaflık sağlar, hipotezi kabul edilmiştir.

H5: KGK'nin denetçi olacakları belirleyen tek yetkili kurum olması denetimde bağımsızlık sağlar, hipotezi reddedilmiştir.

H6: Denetçinin denetleme yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçi bağımsızlığını olumlu etkiler hipotezi kabul edilmektedir.

H7: KGK denetçilerin faaliyetlerinin denetiminde etkin rol oynar, hipotezi reddedilmektedir.

H8: Bağımsız denetçi olacakların yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir olması mesleğin kalitesini artırır, hipotezi kabul edilmektedir.

H9: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre KGK görüşleri arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H10: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre denetim şeffaflığı görüşleri arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H11: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre denetim kalitesi görüşleri arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H12: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre denetim bağımsızlığı görüşleri arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H13: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre KGK görüşleri arasında fark vardır, hipotezi kabul edilmektedir.

H14: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre denetim şeffaflığı arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H15: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre denetim kalitesi arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H16: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre denetim bağımsızlığı arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H17: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre KGK görüşleri arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H18: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre denetim şeffaflığı arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H19: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre denetim kalitesi arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H20: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumuna göre denetim bağımsızlığı arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H21: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre KGK görüşleri arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H22: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre denetim şeffaflığı arasında fark vardır, hipotezi kabul edilmektedir.

H23: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre denetim kalitesi arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H24: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre denetim bağımsızlığı arasında fark vardır, hipotezi kabul edilmektedir.

H25: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre KGK görüşleri arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H26: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre denetim şeffaflığı arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H27: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre denetim kalitesi arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

H28: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübelerine göre denetim bağımsızlığı arasında fark yoktur, hipotezi kabul edilmektedir.

4.10. Anket Bulgularının Değerlendirilmesi

Yapılan anketin sonuçları ve yukarıdaki istatistiksel analizler değerlendirildiğinde genel olarak KGK'nin bağımsız denetim ve bağımsız denetçilerin görev ve sorumluluklarındaki rolüne ilişkin kurumun ve ülkemizdeki geleceğinin belirlenmesinde etken olacağı test edilen hipotezler sonucu ortaya çıkmıştır. Elde edilen sonuçlara göre KGK'nin denetim ve denetçilerin faaliyetleri ile ilgili olarak dört hipotezin kabul, dört hipotezin reddedilmesine rağmen olumlu yönde etkilendiğini göstermektedir.

Araştırmada hipotezlerin test edilmesi sonucu elde edilen bulgulara göre araştırma sorularının yanıtları alınmıştır. Buna göre aşağıdaki değerlendirmeler yapılabilir:

Kabul edilen hipotezler arasında bulunan “H1: KGK ile bağımsız denetim de uygulama birliği sağlanır” hipotezine ilişkin araştırma sonucunda elde edilen bulguları şu şekilde ifade edilebilir:

Tablo 9'daki 24. soruda “Denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olması, mevzuat karışıklığına neden olmakta ve bağımsız denetimin etkinliği ve kalitesi üzerinde olumsuz yönde etki oluşturmaktadır.” ifadesine katılımcıların verdikleri cevapların ortalama değeri 4.05, standart sapma değeri 0.981 ve faktör yükü değeri 0.741 olarak bulunmuştur. Analiz sonucunun bu şekilde çıkması ilk hipotez olan “KGK ile bağımsız denetim de uygulama birliği sağlanır.” ifadesini doğrular niteliktedir.

KGK kurulana kadar SPK, BDDK, TÜRMOB gibi kuruluşlar denetim konusunda aktif olarak rol oynamaktaydı. Özellikle denetim ile ilgili ilk faaliyetlerin bankacılık sektörü üzerine yapılması BDDK'nin bu konuda söz sahibi olmasında etkili olmakta idi. Bankalarda bağımsız denetim yapacak bağımsız denetim şirketlerinin ve bu görevi yerine getirecek denetçilerin BDDK tarafından yayınlanan yönetmelik uyarınca gerçekleştiriyorlardı. Bankacılık sektöründe şeffaflığın sağlanabilmesi, sermaye yeterlilik oranlarının doğru bir şekilde tespit edilebilmesi için güvenilir ve doğru bilgiye kolay bir şekilde ulaşmak adına denetim süreçlerine gerekli hassasiyeti göstermişlerdir. Sağlıklı ve gerçeğe uygun bir şekilde yürütülen denetim faaliyetleri ile banka mali tablolarının şeffaflığı, güvenilirliği, kalitesi sağlanabilmekteydi. BDDK bunun sağlanabilmesi adına yaşanan bankacılık krizlerinden de gerekli dersleri çıkarttıkları için denetim faaliyetlerinde aktif bir şekilde rol oynamışlardır.

TÜRMOB bağımsız denetim alanında en aktif şekilde rol alan kuruluşların başında gelmektedir. Resmi gazete de denetim mesleğinin dünya çapında örneklerine uygun bir şekilde faaliyet alanının oluşmasına katkı sağlamıştır. Denetim mesleğinin icra edilmesi sırasında

gerekli olan görev ve yetkilerinin ne olacağı hususunda çalışmalar yapan bir kurumdur. Bağımsız denetçiler ile birlikte denetim şirketlerinin de bağımsızlığı, tarafsızlığı, meslek mensuplarının korunması, denetim mesleğinin kalitesi ve performansının artırılması gibi birçok faydası olmuştur.

Açık uçlu sorulardan birincisi olan “KGK’nin yapılanmasını profesyonel buluyor musunuz?” sorusunda, katılımcıların içerisinde 41 kişi evet cevabını vermiştir. Bu kişilerden 22 kişi; gerekçe olarak dünyadaki örnekleri dikkate alınarak kurulan profesyonel bir kamu gözetimi olması, 14 kişi tek çatı altında toplanması ve 5 kişi de kanun ile kurulmasını gerekçe göstermiştir. Yapılan görüşmeler esnasında Amerika’da kurulan PCAOB (Kamu Gözetimi Kurumu) örnek gösterilmiştir. Tek çatı altında toplanmasının SPK, BDDK VE TÜRMOB gibi kurumların yerine faaliyetlerin tek elden yapılmasını olumlu olarak yorumladıkları gözlenmiştir. Tek yetkili organ olarak KGK’nin olması bağımsız denetim ile ilgili alınacak kararlar ve uygulamalarda birlik sağlanacağı yönünde görüş ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak “H1: KGK ile bağımsız denetim de uygulama birliği sağlanır” hipotezinin kabul edilmesi; SPK, BDDK VE TÜRMOB uygulamalarının sadece kendi faaliyet alanlarından çıkarak tek çatı altında toplanması ile birlikte denetim alanında uygulama birliği sağlayacağı için yüksek bir oranda kabul gördüğü anlaşılmaktadır. Sağlar ve Yüce (2015) çalışmaları bu sonucu destekler nitelikte çıkmıştır.

Reddedilen hipotezler arasında olan “H2: KGK’nin yapılanması profesyoneldir.” hipotezine ilişkin araştırma sonucunda elde edilen verileri şu şekilde açıklanabilir:

KGK’nin yapılanmasını profesyonel bulup bulmadıkları konusunda sorulan açık uçlu birinci soruya 41 kişi evet, 55 kişi hayır cevabı vermiş ve 15 kişi bu soruyu boş bırakmıştır. Anket çalışması bire bir görüşmeler ile sonuçlandırılmış olup hayır cevabı yüksek çıkmasına rağmen yeni kurulmuş bir kurum olan KGK ile ilgili olumlu görüşlerini her ne kadar anket cevabına yansıtılmamış olsalar dahi ilerleyen dönemlerde kurumun başarılı olacağı yönünde olumlu görüş beyan etmişlerdir. 2011 yılında KGK kurulana kadar denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde SMMM ve YMM’ler için TÜRMOB’un, sermaye piyasasındaki kişi ve kuruluşlar için SPK’nin, bankacılık sektörü için ise BDDK’nin, sigortacılık sektörü için kendi içerisindeki düzenlemeleri, enerji piyasası için de yine kendi içerisindeki düzenlemelerinin olması ve diğer kurumlarında kendi düzenlemelerinin olması denetim alanında çok başlı bir yapıya sebep olmakta idi. KGK kurulduktan sonra bütün yetki ve sorumlulukların kuruma geçmesi kurumun sorgulanmasına sebep olmuştur. Kurumun yakın bir tarihte kurulmuş olması

ve denetim faaliyetlerinin yanında, denetim şirketleri, denetim standartları gibi birçok konuda söz sahibi olması ilk etapta kurumun profesyonelliğinin sorgulanması ile sonuçlanmıştır. Verilen cevaplar ise bire bir yapılan sohbetler esnasında katılımcı olan bağımsız denetçiler, kurumun daha profesyonel olacağı yönünde, olumlu görüş beyan etmişlerdir. Osma vd. (2017) sonucu bu çalışmadaki sonuçları desteklemektedir.

Ayrıca Tablo 9'daki 19. soru olan "Kamu gözetim sisteminin etkinliği ve başarısı için kurumlar arası işbirliği ve uyumlu çalışma ortamı bağımsız denetçiler açısından önemlidir" önermesinin ortalama değeri 4.30 ve standart sapması 0.585 değerine sahiptir. Bu önerme de diğer ülkelerde de uygulanmaya başlayan ve kamu gözetimi ile ilgili olarak kurulan kurumlardan birisi de ülkemizde KGK olarak faaliyette bulunmaya başlamıştır. Dünyada yaşanan muhasebe skandalları sonucunda denetime olan güven zedelenmesini bertaraf etmek için bağımsız denetçiler için önemli olan kamu gözetimi kurulmuştur. "Kamu gözetim sisteminin etkinliği ve başarısı için kurumlar arası işbirliği ve uyumlu çalışma ortamı bağımsız denetçiler açısından önemlidir" önermesinin kabulü ile de denetçiler açısından tek çatı altında uygulama birliğinin sağlanması adına kurulan KGK'ye bakış açıları, "H2: KGK'nin yapılması profesyoneldir." Hipotezinin reddi ile sonuçlanmış olmasına rağmen yeni bir kurum olan KGK'den beklentilerinin artmasına ve isteklerinin yerine getirilmesi ile birlikte kuruma olan güven de artacağı öngörülmektedir.

Özetleyecek olursak "H2: KGK'nin yapılması profesyoneldir." hipotezi reddedilmiş olmasına rağmen ilerleyen dönemde bunun tam tersi olacağı yönünde görüşler ifade edilmiştir. Kamu gözetiminin etkinliği için kurumun yapısının daha sağlam olacağı yönünde beklentileri Tablo 9'daki 19. soru olan "Kamu gözetim sisteminin etkinliği ve başarısı için kurumlar arası işbirliği ve uyumlu çalışma ortamı bağımsız denetçiler açısından önemlidir" önermesine katılmaları ile bu sonucun lehine çevrilebileceğinin göstergesi olmaktadır.

Reddedilen hipotezler içinde bulunan "H3: KGK'nin bağımsız denetim standartlarını belirlemesi yeknesaklık sağlar." hipotezine ilişkin araştırma sonucunda elde edilen değerleri şu şekilde anlatılabilir:

Katılımcılara yöneltilen "Denetim standartlarının belirlenmesi" sorunun cevaplarının bulunduğu Tablo 11'deki değerlerin ortalaması 2.50, standart sapması 1.524 ve faktör yükü 0.936 olarak bulunmuştur. Analiz sonucunun bu şekilde çıkması KGK'nin denetim standartlarının belirlemesinin yeknesaklık sağlayacağı hususunda olumsuz görüş beyan ettikleri ortaya çıkmaktadır. KGK'nin denetim standartlarını belirlemeye başlamasından önce denetim

standartları ile ilgili çalışmalar yapan kurumların olması denetim standartlarının belirlenmesinde tek yetkili organ olan KGK'nin bu görevi üstelenmesine tepki gibi algılanmıştır. Ancak görüşmeler sırasında kurumun ilerleyen yıllarda bu noktada olumlu çalışmalar yapacağı noktasında görüşler beyan etmişlerdir.

Açık uçlu sorulardan üçüncüsü olan “Bağımsız denetim standartlarının düzenlenmesinde sizce nasıl bir yaklaşım daha doğru olur ?” sorusuna 24 kişi %22'si daha anlaşılır bir dil olmalı cevabını vermişlerdir. KGK'den beklentiler içerisinde değerlendirebileceğimiz bu cevap ile birlikte kurumun sonraki dönemlerde faaliyetlerini artırması ve KGK görev, yetki ve sorumluluğunun çerçevesini belirleyen mevzuatların daha sade ve anlaşılır şekilde olmasına yönelik bir beyanlarının olduğunu ifade edebiliriz.

Tablo 11'de 31. soru olan “Muhasebe ve finansal raporlama standartlarının belirlenmesi,” sorusunda verilen cevapların ortalama değeri 2.48, standart sapma değeri 1.467 ve faktör yükü değeri 0.895 olarak bulunmuştur. KGK'nin görev ve yetkileri içerisinde yer alan bu soruya bağımsız denetçilerin olumsuz görüş beyan ettikleri görülmektedir. Denetim standartları ile birlikte muhasebe ve finansal raporlama standartlarının belirlenmesi noktasında KGK'nin herhangi bir çalışmasını istemedikleri gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. KGK'ye karşı olumsuz bir yaklaşım olmakla birlikte ilerleyen dönemlerde kuruma olan bakış açılarının değişebileceğine yönelik sözlü olarak ifadelerde bulunmuşlardır.

Netice olarak “H3: KGK'nin bağımsız denetim standartlarını belirlemesi yeknesaklık sağlar.” Hipotezi reddedilmiş olmasına rağmen ankete katılan katılımcılar KGK'nin faaliyetleri ile birlikte sonucun değişebileceğini ifade etmektedirler. KGK'nin ilerleyen dönemlerde daha sistematik olarak faaliyette bulunması ve kurum kurulana kadar faaliyetlerini sürdüren TÜRMOB gibi kuruluşlardan daha fazla işbirliği yapması bu sonucu değiştireceği algısı oluşturmuştur. Sağlar ve Yüce (2015) sonucu bu çalışmadaki sonuçları desteklemektedir. Sağlar ve Yücenin çalışmasında denetim standartları %83 oranında KGK tarafından belirlenmeli sonucu çıkmıştır.

Kabul edilen hipotezler arasında bulunan “H4: KGK'nin denetçi olacakları belirlemesi denetimde şeffaflık sağlar.” hipotezine ilişkin araştırma sonucunda elde edilen bulguları şu şekilde ifade edilebilir:

Tablo 11'de yer alan “Denetimin şeffaf olması ile doğru ve güvenilir bilgi elde edilir” önermesinde ortalama 4.38 değere, standart sapma 0.851 değere ve faktör yükü 0.758 değere sahiptir. Tablo 11'de “Denetçinin ahlaki değerleri işletmenin denetim şeffaflığını olumlu

etkiler.” önermesinin ortalama değeri 4.38, standart sapma değeri 0.850 ve faktör yükü değeri 0.774 olarak analiz edilmiştir. Bağımsız denetçilerin KGK’nin denetçi olacakları belirlemesi denetimde şeffaflık sağlar hipotezi ile uyum içerisinde olarak kuvvetli bir şekilde bu önerme kabul edilmiştir.

Ayrıca Tablo 11’de “Bağımsız denetimde şeffaflıkla hazırlanan denetim raporları kamuyu aydınlatma ve piyasalarda şeffaflık sağlar” önermesinin ortalama değeri 4.27, standart sapması değeri 0.855 ve faktör yükü değeri 0.742’dir. Tablo 11’de “Bağımsız denetimde şeffaflıkla, denetim şirketinin faaliyetlerine yönelik doğru ve eksiksiz bilgiye ulaşılır” önermesinin ortalama değeri 4.17, standart sapması değeri 0.870 ve faktör yükü değeri 0.752’dir. Ortalama değerlerin yüksek çıkması ankete katılan bağımsız denetçilerin bu önermeye kuvvetli bir şekilde katıldıkları sonucunu göstermektedir. Bu önermede “KGK’nin denetçi olacakları belirlemesi denetimde şeffaflık sağlar” hipotezini doğrular niteliktedir.

Bununla beraber, Tablo 11’de “Denetçilerin rotasyonu şeffaflığı artırır.” önermesinin ortalaması 3.99 değeri, standart sapması 0.975 değeri ve faktör yükü 0.729 değerindedir. Tablo 11’de “Denetim şirketi ile denetçi arasındaki işbirliğinin 7 yıl ile sınırlandırılmış olması, şeffaflığı artırır” önermesinin ortalaması 3.76, standart sapması 1.121 ve faktör yükü 0.769’dur. Katılımcı cevaplarının ortalama değerlerinin yüksek çıkması ankete katılan bağımsız denetçilerin bu önermeye olumlu bir bakış açısı ile katıldıkları sonucuna ulaşılabilir. Bu önermede “KGK’nin denetçi olacakları belirlemesi denetimde şeffaflık sağlar” hipotezini destekler biçimdedir.

Sonuç olarak “H4: KGK’nin denetçi olacakları belirlemesi denetimde şeffaflık sağlar.” hipotezi kabul edilmiştir. Bağımsız denetimde denetçi şeffaflığını etkileyen faktörlerin neler olduğuna ilişkin hazırlanan ve ankette sorulan birçok sorunun kabul gördüğü ortaya çıkmıştır. Kamu gözetimi için ülkemizde de dünyayı takip eden çalışmalar sonucunda 2011 yılında kurulan KGK’nin denetçi olacakları belirlemesi denetimde şeffaflık sağlar hipotezinin yüksek bir oranda kabul olmasında etken olmuştur. Tang vd. (2017) sonucu bu çalışmadaki sonuçları desteklemektedir.

Şeffaflık ile birlikte denetçiler ve denetimi ifa edecek olan denetim şirketleri açısından denetim ücreti, denetçi bağımsızlığı, denetçi tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum, denetçilerin sorumlulukları, kamuyu aydınlatma, görev süreleri, denetçi rotasyonu gibi birçok konuda önem arz etmektedir. KGK’nin görev ve yetkileri ile ilgili direkt sorulan sorulara yüksek oranda katılmamalarına rağmen kurumun denetimin ifası sırasında yapılması zaruri olan

noktalarda yüksek bir oranda katılmaları da ilerleyen dönemlerde KGK'nin faaliyetlerini destekleyeceklerini göstermektedir.

Reddedilen hipotezler arasında olan “H5: KGK'nin denetçi olacakları belirleyen tek yetkili kurum olması denetimde bağımsızlık sağlar.” hipotezine ilişkin araştırma sonucunda elde edilen verileri şu şekilde açıklanabilir:

Tablo 11'deki verilerde yer alan “Bağımsız denetçilerin eğitimi, sınavı ve yetkilendirilmesi” sorusunda, katılımcıların cevaplarının ortalama değeri 2.51, standart sapma değeri 1.491 ve faktör yükü değeri 0.936 olarak bulunmuştur. “Mesleki etik ilkelerinin belirlenmesi ve bağımsız denetçilerin sicilinin tutulması” sorusunun Tablo 11'deki ortalama değeri 2.48, standart sapma değeri 1.476 ve faktör yükü değeri 0.942 olarak bulunmuştur. Analiz sonucunun bu şekilde çıkması KGK'nin denetçi olacakları belirleyen tek yetkili kurum olması denetimde bağımsızlık sağlayacağı hususunda olumsuz görüş beyan ettikleri ortaya çıkmaktadır.

Bu sonuçla beraber Tablo 11'de yer alan “Bağımsız denetçilerin eğitimi, sınavı ve yetkilendirilmesi”, “Mesleki etik ilkelerinin belirlenmesi ve bağımsız denetçilerin sicilinin tutulması” soruları KGK'nin görev ve yetkileri kısmında sorulmuştur. Bu önermelerin analiz sırasında ortalamaları ve sapmaları bulunduğu da denetimin bağımsızlığı, denetimin kalitesi ve denetimin şeffaflığına yönelik soruların hepsine ankete katılan bağımsız denetçiler olumlu görüş beyan etmişlerdir. Ancak KGK'nin görev ve sorumluluklarına ilişkin sorulan bütün soruların ortalamasında ise olumsuz görüş beyan ettikleri görülmektedir. Bu sonuca göre ankete katılan bağımsız denetçilerin kurum ile ilgili olarak fikir beyanında bulunak istemedikleri ortaya çıkmaktadır.

Tablo 11'de 15. soru olarak yer alan; “Denetleyen ile denetlenen arasındaki parasal ilişki tam bağımsızlığı etkiler” önermesinin ortalaması 4.15 değerine, standart sapması 1.114 değerine ve faktör yükü 0.745 değerine sahiptir. Analiz sonucunun bu şekilde çıkması denetçi bağımsızlığı için denetim yapan taraf ile denetlenen taraf arasında denetim ücretinin konu edilmesinin denetim bağımsızlığı etkilediği ortaya çıkmıştır. “H5: KGK'nin denetçi olacakları belirleyen tek yetkili kurum olması denetimde bağımsızlık sağlar” hipotezi reddedilmiş olmasına rağmen bu soruda denetim ücreti konusunda denetçi ile müşteri işletme arasında parasal ilişkinin olması denetçi bağımsızlığına olumsuz etkileyeceği kuvvetli bir şekilde beyan edilmiştir.

Tablo 11’de “3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir” sorusunda, katılımcıların cevapların ortalama değeri 4.13, standart sapma değeri 1.064 ve faktör yükü değeri 0.906 olarak bulunmuştur. Analiz sonucunun bu şekilde çıkması, KGK’nin denetçi olacakları belirleyen tek yetkili kurum olması denetimde bağımsızlık sağlayacağı hususunda olumlu görüş beyan ettikleri ortaya çıkmaktadır. Denetimin kalitesi ile bağlantılı olarak sorulan bu önermede de H5: KGK’nin denetçi olacakları belirleyen tek yetkili kurum olması denetimde bağımsızlık sağlar hipotezinin kabul edilmesine yönelik bir sonuç çıkmıştır.

Acık uçlu 4. Soru olan “YMM ve SMMM’lerin bağımsız denetçi unvanını almalarına rağmen, mevzuat uyumsuzluğu nedeniyle denetimin ifası noktasında uygulamada çıkan sorunlarla ilgili düşünceleriniz nelerdir?” sorusuna katılımcıların içerisinde ancak 8 kişi denetim yetkisini veren kurum ile denetçiyi denetleyen kurum aynı olmamalı cevabını vermiştir. “H5: KGK’nin denetçi olacakları belirleyen tek yetkili kurum olması denetimde bağımsızlık sağlar” hipotezi reddedilmişti. Açık uçlu bu soruda verilen ve denetleyen ve denetlenecek olanın aynı kurum tarafından gerçekleştirilmesinin denetimde bağımsızlığı zedeleyeceği sonucuna ulaşmış olmalıyım. Açık uçlu sorular bu sonucu teyit etmektedir.

Sonuç olarak “H5: KGK’nin denetçi olacakları belirleyen tek yetkili kurum olması denetimde bağımsızlık sağlar.” hipotezi reddedilmiştir. Denetimde bağımsızlık koşulunun gerçekleşmesi denetçi profesyonelliği ile mümkün olmaktadır. Bağımsızlığın gerçekleşebilmesi için müşteri baskısına karşı koyabilme ve denetim kararlarının alınması sırasında yansız olmak ve alınan kararlarda kamuya karşı olan sorumluluğun ön planda olması esastır.

Kabul edilen hipotezler arasında bulunan “H6: Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık ve ya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçi bağımsızlığını olumlu etkiler.” hipotezine ilişkin araştırma sonucunda elde edilen bulguları şu şekilde ifade edilebilir:

Tablo 11’de verilen “Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığını olumlu etkiler” sorunun katılımcıların verdiği cevapların ortalama değeri 4.08, standart sapma değeri 1.029 ve faktör yükü değeri 0.742 olarak bulunmuştur. Analiz sonucunun bu şekilde çıkması H6: Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında

danışmanlık ve ya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçi bağımsızlığını olumlu etkiler hipotezi kabul edilmektedir.

Denetim faaliyetini gerçekleştirecek olan bağımsız denetçilerin ana faaliyet konusu olan denetim ifasını gerçekleştirmesi gerektiği sonucu çıkmıştır. Denetçi bağımsızlığı için bu hipotezin kabul edilmiş olması kamu gözetimi faaliyeti için de bir gereklilik oluşturmaktadır.

Reddedilen hipotezler arasında olan “H7: KGK denetçilerin faaliyetlerinin denetiminde etkin rol oynar.” hipotezine ilişkin araştırma sonucunda elde edilen verileri şu şekilde açıklanabilir:

Tablo 11’de bulunan “Denetçilerin faaliyetlerinin denetimi” sorusuna katılımcıların cevaplarının ortalama değeri 2.52, standart sapma değeri 1.442 ve faktör yükü değeri 0.942 olarak bulunmuştur. Analiz sonucunun bu şekilde çıkması KGK’nin denetçi olacakları belirleyen tek yetkili kurum olması denetimde bağımsızlık sağlayacağı hususunda olumsuz görüş beyan ettikleri ortaya çıkmaktadır.

Tablo 9’da “Denetim ücretini KGK’nin hesabına yatırıldıktan sonra almak bağımsızlığa olumlu etki yapar” sorusunda, ortalaması 4.12 ve standart sapması 1.059 olarak bulunmuştur. KGK’nin denetçilerin faaliyetlerini belirlerken denetimin ifası sonrasında belli bir oranda ücret almaktadırlar. Araştırmaya katılan katılımcıların KGK’nin görev ve yetkileri ile ilgili olan sorulara kuvvetli bir şekilde katılmadıkları ortalamanın 3’ün altında olması ile sonuçlanmıştır. Ancak denetçi bağımsızlığını ölçmeye yönelik sorulan sorular içerisinde yer alan “Denetim ücretini KGK’nin hesabına yatırıldıktan sonra almak bağımsızlığa olumlu etki yapar” sorusunda ise yüksek oranda katıldıkları gözlenmiştir. Anket verileri toplanırken birebir yapılan görüşmeler sırasında denetim ücreti konusu sık sık sohbetlerde geçmiştir. Burada böyle bir sonucun çıkması kuruma temkinli bir bakış açısı olmakla birlikte gelecek zamanda KGK’dan beklentileri arasında denetçilerin denetim faaliyetleri sonrası alacakları ücretlerle ilgili olarak da çalışma yapması gerektiği konusunda beklenti içerisinde oldukları ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak KGK’nin kuruluş yılı olan 2011 yılına kadar SPK, BDDK, TÜRMOB gibi birçok kurum ve kuruluşun denetim konusunda faaliyette bulunması, “H7: KGK denetçilerin faaliyetlerinin denetiminde etkin rol oynar.” hipotezinin reddi ile sonuçlanmıştır. KGK’nin yeni kurulan bir kurum olması ve daha öncesinde çok başlı bir şekilde denetçilerin faaliyetlerinin denetiminde BDDK, TÜRMOB, SPK gibi kuruluşların yer alması bu hipotezin reddi ile sonuçlanmıştır.

Kabul edilen hipotezler arasında bulunan “H8: Bağımsız denetçi olacakların yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir olması mesleğin kalitesini artırır.” hipotezine ilişkin araştırma sonucunda elde edilen bulguları şu şekilde ifade edilebilir:

Tablo 11’deki veriler arasında bulunan, “Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu denetimin kalitesini artırır.” sorusuna ait katılımcıların verdiği cevapları ortalaması 4.43 değerine, standart sapması 0.759 değerine ve faktör yükü 0.847 değerine sahip olduğu görülmektedir. Analiz sonucunun bu şekilde çıkması, H8: Bağımsız denetçi olacakların yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir olması mesleğin kalitesini artırır hipotezi kabul edilmektedir.

Ayrıca, açık uçlu 4. Soru olan “YMM ve SMMM’lerin bağımsız denetçi unvanını almalarına rağmen, mevzuat uyumsuzluğu nedeniyle denetimin ifası noktasında uygulamada çıkan sorunlarla ilgili düşünceleriniz nelerdir?” sorusu sorulmuştur. Katılımcıların %13 oranı ile 14 kişi mesleki unvan olarak SMMM-YMM ayrımı kaldırılmalı ve bağımsız denetçi olarak mesleği icra etmelidir cevabını vermiştir. Mali müşavir olma zorunluluğunun denetimin kalitesini arttıracığı yönünde kabul edilen hipotez de açık uçlu soruda katılımcılar ek olarak sadece bağımsız denetçi unvanı adı altında olması gerektiğini vurgulamışlardır.

Özetlenecek olursa H8: Bağımsız denetçi olacakların Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olması mesleğin kalitesini artırır” hipotezi kabul edilmiştir. Denetim ifasını yerine getirecek kişilerin muhasebe mesleği hakkında bilgi sahibi olan ve mesleği icra edenlere öncelikli olarak denetim yapma yetkisinin verilmesi denetimin kalitesini arttıracaktır.

Yapılan çalışmada temel amaçların yanında üç tane alt amaç belirlenmiştir. Bağımsız denetçilere yönelik yapılan saha çalışması verilerine göre tez çalışmasının alt amaçlarında öne sürülen önermelerin tamamının katılımcılar tarafından desteklendiği görülmektedir. Çalışmanın alt amaçlarına ilişkin kanaatler aşağıda ayrıntılı bir şekilde izah edilmeye çalışılmıştır.

Alt Amaç 1: “Bağımsız denetim belgesi alan bir denetçi tarafından denetim neden gerçekleştirilememektedir?” olarak belirlenmiştir.

Tablo 11’de yer alan “KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetimin kalitesi bakımından gereklidir” sorusunda, verilen cevapların ortalama değeri 3.86, standart sapma değeri 1.138 ve faktör yükü değeri 0.741 olarak bulunmuştur. Çalışmanın alt amaç sorularından olan “Bağımsız denetim belgesi alan bir denetçi tarafından denetim neden gerçekleştirilememektedir?”

sorusunun cevabını bulmaya yönelik olarak sorulan 15 yıllık mesleki tecrübe ile birlikte denetçi belgesi alan SMMM ve YMM'ler bağımsız denetçilik belgesi alabilmek için tecrübe şartına yönelik sorulan soruya kuvvetli bir şekilde katıldıkları gözlenmektedir.

Tablo 11'de bulunan "KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemeler, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olarak kalite üzerinde olumsuz etki yapmaktadır" sorusunda katılımcıların cevaplarının ortalaması 3.74 değerine, standart sapması 1.199 değerine ve faktör yükü 0.702 değerine sahiptir. Bağımsız denetimin gerçekleştirecek bağımsız denetçilerde bulunması gereken özelliklerin neler olduğunu açıklayan bağımsız denetim yönetmeliği kapsamında sorulan ve yüksek bir katılım düzeyine sahip olan bu soruda denetçilerin meslek ayrımı olmadan şirket dahi olmasa denetim ifasını gerçekleştirmek istedikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Açık uçlu olarak sorulan 4. soruda da verdikleri cevap ile bu sonuç teyit edilmiştir. "YMM ve SMMM'lerin Bağımsız Denetçi Unvanını Almalarına Rağmen, Mevzuat Uyumsuzluğu Nedeniyle Denetimin İfası Noktasında Uygulamada Çıkan Sorunlarla İlgili Düşünceleriniz Nelerdir?" açık uçlu 4. sorusunda 111 kişi cevap vermiştir. Katılımcıların %13 (14 kişi) mesleki unvan olarak SMMM-YMM ayrımı kaldırılmalı ve bağımsız denetçi olarak mesleği icra etmelidir demiştir. Bu soruya cevap veren 111 kişi içerisinde bağımsız denetçiler (37 kişi) %33'ü "Bağımsız denetçi unvanı verilmesine rağmen denetimin ifası için mevzuattaki eksiklikler giderilmeli" cevabını vermiştir. "Bağımsız denetim belgesi alan bir denetçi tarafından denetim neden gerçekleştirilememektedir?" alt amaç olarak belirlenen bu soruyu anket soruları içerisinde direk olarak sorulmamasına rağmen verilen cevaplar 15 yıllık tecrübe ve mali müşavir belgesi olan kişilerin denetçilik belgesini almaya hak kazanmalarını doğru bir tutum olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Ancak denetçilik belgesi olmasına rağmen denetim şirketi aracılığı ile denetim yapabilme hakkına karşı KGK'nin yeni düzenlemeler yapması gerektiği görüşünde olduklarını beyan etmişlerdir. Bire bir görüşmeler sırasında bağımsız denetim belgesi alan kişiler denetim şirketlerinin sadece yetkili olmasını doğru bulmadıklarını beyan etmişlerdir. Ayrıca 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olan kişilere belge verildiği için denetçilik belgesi aldığını sözel olarak ifade eden katılımcılarda olmuştur.

Tablo 11'de yer verilen "Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu denetimin kalitesini artırır" sorusunun ortalaması 4.43 değerinde, standart sapması 0.759 değerinde ve faktör yükü 0.847 değerinde bulunmuştur. Çalışmanın alt amaç sorularından olan "Bağımsız

denetim belgesi alan bir denetçi tarafından denetim neden gerçekleştirilememektedir?” sorusunun cevabını bulmaya yönelik olarak sorulan ve SMMM ya da YMM ruhsatı olan meslek mensuplarının bağımsız denetçilik belgesi almaya hak kazanmalarının denetimin kalitesi üzerinde yüksek bir oranda olumlu bakış açısına sahip oldukları görülmektedir.

Alt Amaç 2: Şirketlerin bağımsız denetim şirketleri tarafından mı yoksa bağımsız denetçiler tarafından mı denetimlerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir? olarak belirlenmiştir.

Bu soru ile Tablo 9’da “3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir” sorusu ile denetimin ifa edilebilmesi için denetim şirketinin olma zorunluluğu irdelenmiştir. 4,13 ortalama değeri ile katılımcıların KGK’nin yetkisi dâhilinde denetçi olacakların belirlenmesi sorusuna verdikleri cevaplar ile kuvvetli bir şekilde katıldıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Alt Amaç 3: “Bağımsız denetçilerin bağımsız denetimleri nasıl gerçekleşmektedir?” olarak belirlenmiştir.

Bu soru ile Tablo 9’da verilen KGK’nin görev ve yetkileri ile ilgili olarak düşüncelerinin öğrenilmesi amaçlanmıştır. “Denetçiler için ahlak kuralları,” 2.46 ortalama değere, “Mesleki etik ilkelerinin belirlenmesi ve bağımsız denetçilerin sicilinin tutulması” 2.48 ortalama değere, “Denetim standartlarının belirlenmesi.” 2.50 ortalama değere, “Bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve sicilinin tutulması” ve “Bağımsız denetçilerin eğitimi, sınavı ve yetkilendirilmesi.” 2.51 ortalama değere, “Denetçilerin faaliyetlerinin denetimi.” ve “Kalite güvence sistemini oluşturmak amacıyla bağımsız denetim üzerinde “Kamu Gözetimi” sisteminin oluşturulması” 2.52 ortalama değerine sahiptir. KGK’nin görev ve sorumlulukları ile ilgili sorulan ve resmi gazeteden yasa maddeleri olarak alınıp hazırlanan bu soruların hiç birine katılmadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Alt amaç olarak belirlenen “Bağımsız denetçilerin bağımsız denetimleri nasıl gerçekleşmektedir?” sorusuna KGK görevleri ile ilgili kısma katılmadıkları sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak Tablo 9’da yer alan “Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir” önermesine 4.25 ortalama değer ile kuvvetli bir şekilde katıldıkları görülmektedir. Denetçilerin denetimin ifası ve denetimleri gerçekleştirdikleri sırada sorumluluklarını tam anlamı ile yerine getirmeleri gerektiği konusuna yüksek bir oranda katıldıkları görülmektedir. “KGK denetim ekibinin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması için

zorlayıcı bir güç olmaktadır” sorusuna 3.99 ortalama ile katıldıkları gözlenmektedir. Bu soruya katılmakla birlikte anket bölümü olan KGK görev ve yetkileri kısmına katılmadıklarını söylemeleri düşündürücüdür. SPK, BDDK, TÜRMOB gibi birçok kurumun yetkisi dahilinde olan ve artık tek çatıda toplanarak kamu gözetimini gerçekleştirecek olan KGK’nin 2011 gibi yakın bir tarihte kurulmuş olması bu sorularda ihtilafli kalmalarına bir gerekçe oluşturduğu anlaşılmaktadır.



BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

5.1. Sonuçlar

Sanayi devrimi ile birlikte işletmeler, büyüyüp gelişmeye ve küresel dünyada daha fazla söz sahibi olmaya başlamışlardır. Giderek ivme kazanan bu iyileşmelerin yanında teknoloji alanında yaşanan gelişmeler de dünya ticaretinde rol oynayan işletmelerin uluslararası boyutta gelişmelerine katkı sağlamıştır. Şirketlerin hazırladığı finansal bilgilere ve faaliyet sonuçlarına ilgi duyan çıkar gruplarının da sayısı artmıştır. İşletme faaliyetleri ile ilgili olan bu kişi ve kuruluşların beklentileri arttıkça ve işletmenin çıkar grubunda yer alan yatırımcılar, kredi verenler, çalışanlar, müşteriler ve kamu açısından daha sağlıklı, güvenilir ve doğru bilgiye olan ihtiyaç artmıştır. Muhasebe sürecinde yer alan kaydetme, sınıflandırma, özetleme, yorumlama ve analiz etme işlemleri sırasında işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir olacak şekilde hazırlanması ve bu bilgilerin incelenmesi kaçınılmaz olmaktadır. Bu noktada da bağımsız denetim kavramı ile birlikte daha güvenilir bilgilere ulaşma imkânı olmaktadır.

Küreselleşmenin etkisi ile birlikte uluslararası ticaretin gelişmesiyle artan rekabet ortamında işletmeler de büyüme sürecine girmiştir. İşletmelerin sınır ötesi işlemler yapması ile birlikte muhasebe yapıları ve bu yapının sağlıklı işleyebilmesine katkı sağlayan denetim yapısında da değişiklikler yapılmış ve değişen dünya şartlarında denetim mekanizması da yeni düzenlemeleri beraberinde getirmiştir. Son zamanlarda başta ABD’de ve AB’de 2000’li yılların başlarından itibaren yaşanan Enron, World.com, Adelphia, Parmalat gibi finansal skandallar denetim alanında hata ve usulsüzlüklerin ortaya çıkmasında rol oynamıştır. Bu dönemde yaşanan bu skandallar denetçilere ve denetim şirketlerine duyulan güvenin azalmasına yol açmış ve kamuoyu, denetçilerin kamu yararını koruma konusunda görevlerini yerine getirip getiremediklerini sorgulamaya başlamıştır. Tüm bu yaşananlar sonucunda, mesleğin kendi kendisini düzenlemesinin yeterli olmamasından hareketle kamunun güveninin yeniden sağlanabilmesi adına kamu gözetimi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Başta ABD ve AB ülkeleri olmak üzere pek çok gelişmiş ülkede birtakım köklü düzenleme değişiklikleri gerçekleştirerek kamu gözetimi kurumu kurulmuştur. Ülkemizde de 2011 yılında KGK kurularak denetim, denetçiler ve denetim şirketleri için yeni düzenlemelerin daha güvenilir yapılmasına zemin hazırlamıştır.

Bu çalışmada KGK'nin bağımsız denetimdeki etkinliğinin incelenmesi amaçlanmıştır. Kamu Gözetimi Kurumu'nun bağımsız denetimdeki etkinliğinin araştırılmasında ve ortaya çıkan sonuçlardan en fazla etkilenecek taraf olan bağımsız denetçilerin olması nedeniyle KGK'nin listesinde Gaziantep-Adıyaman ve Kilis illeri çalışma kapsamı alanı seçilmiştir. Bu doğrultuda hazırlanan anket formu istatistiki yöntemler aracılığıyla analiz edilmiştir. KGK'nin 2011 gibi yakın bir tarihte kurulması ve kamu gözetimi ile ilgili olarak denetçiler üzerinde çok fazla çalışmanın yapılmamış olması çalışmanın önemini artırmaktadır. Araştırmada elde edilen sonuçlar aşağıda özetlenmiştir:

Denetim ücretinin denetlenen işletme tarafından ödenmesi denetçi bağımsızlığını zedeleyebilir sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç Wu ve Ying (2016) çalışması ile paralellik arz etmektedir.

Bağımsız denetçiler ülkemizde şeffaflık, kalite ve bağımsızlık için denetim ücreti konusunda KGK'den beklentileri olduğu ve denetleyen ile denetlenen arasındaki maddi ilişkinin bu ilkelere zarar verebileceği sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç Gürol ve Tüysüzoğlunun (2016) çalışması ile paralellik arz etmektedir.

Bağımsız denetçiler, denetim ile ilgili olarak dil engelinin aşıldığı takdirde küresel düzenleyici kamu gözetim kurumlarının arasındaki farklılıkların ortadan kalkabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç Gao vd. (2017) çalışması ile paralellik arz etmektedir.

Bağımsız denetçiler, denetlenen işletme ile denetçiler arasındaki sürenin önemi KGK tarafında da 7 yıllık süre ile sınırlandırılmış olması kurumun bağımsızlıktan ve kaliteden ödün vermediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç Isıaka'nın (2019) çalışması ile paralellik arz etmektedir.

Kamu gözetim kurumunun olması denetimin kalitesi için önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç Tsau'nun (2011) çalışması ile paralellik arz etmektedir.

Kamu gözetim kurumunun varlığının denetim kalitesini arttıracak sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç Hashanah ve Mazlina'nın (2015) çalışması ile paralellik arz etmektedir.

Denetçiler denetimin ifası sırasında oluşabilecek kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması denetim kalitesini artıracak sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç Groff ve Hocevar (2009) çalışması ile paralellik arz etmektedir.

Bağımsız denetçinin denetim yaptığı işletmeye denetim dışında hizmet vermesinin yasaklanması denetçi bağımsızlığını olumlu etkiler sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç Fearnley vd. (2005) çalışması ile paralellik arz etmektedir.

Çalışmada Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumunun bağımsız denetçilerin denetiminin şeffaflığı, denetçi bağımsızlığı, denetimin kalitesi ile KGK görüşleri arasındaki ilişkinin ne olması gerektiğinin ortaya konulması amacıyla yapılan tek yönlü ANOVA analizi ve T-testi analizi sonuçları aşağıda özetlenmiştir.

KGK görüşleri, denetimin şeffaflığı, denetimin kalitesi ve denetimin bağımsızlığı ile cinsiyet arasında anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Katılımcıların kadın ya da erkek olmasının sonuçta herhangi bir değişikliğe sebep olmadığı tespit edilmiştir.

Katılımcıların yaş faktörü ile KGK görüşleri ve denetimin kalitesi arasında anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilerin KGK görüşleri ve denetimin kalitesi arasında yaş kategorilerinde herhangi bir farklılık gözlenmediği sonucuna ulaşılmıştır.

Denetimin şeffaflığı ve denetimin bağımsızlığı ile yaş arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Buna gerekçe olarak 3568 sayılı yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması ve KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması yaş farkı olmasında etkindir. Buna istinaden de meslekte yıllardır varlığını sürdüren denetçinin algısı daha farklı olabilmektedir.

Katılımcıların öğrenim durumu ile KGK görüşleri, denetimin şeffaflığı, denetimin kalitesi ve denetimin bağımsızlığı arasında anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

KGK görüşleri ile mesleki unvan arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Mesleki unvan da YMM'ler denetim ve tasdik işini yapar iken, SMMM'ler defter tutmaktadır. KGK'nin görüşlerinde farklılık olmasında işin yaptıkları kısımlarının da etkisi olmaktadır.

Denetimin şeffaflığı, denetimin kalitesi ve denetimin bağımsızlığı ile mesleki unvan arasında anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Katılımcıların YMM ya da SMMM olması bu sonuçta bir farklılık oluşturmamıştır.

Adıyaman ilindeki bağımsız denetçilerin, Gaziantep ilindeki bağımsız denetçilere göre, KGK görüşleri, denetimin şeffaflığı, denetimin kalitesi ve denetimin bağımsızlığı ile ilgili olarak puan ortalamaları yüksek çıkmıştır. Bağımsız denetçi dağılımının iller arasında farklı

olması sebebiyle bu sonuçta bir farklılık oluşmuştur. Ancak istatistiki olarak değerlerin birbirine yakın oldukları sonucuna varılabilir.

Denetim alanındaki tecrübe ile KGK görüşleri, denetimin şeffaflığı, denetimin kalitesi ve denetimin bağımsızlığı boyutları arasında ilişkinin veya bağımlılığının şiddetini belirlemek için uygulanan korelasyon analizi sonucunda KGK görüşleri ile denetim alanındaki tecrübe arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu ve diğer boyutlar ile denetim alanındaki tecrübe arasında herhangi bir ilişkinin olmadığı tespit edilmiştir.

KGK görüşleri, denetimin şeffaflığı, denetimin kalitesi ve denetimin bağımsızlığı faktörleri arasında ilişkinin veya bağımlılığının şiddetini belirlemek için korelasyon analizi sonucunda aralarında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır.

Likert ölçeği ile cevaplandırılmaya çalışılan kısımdan sonra denetçilere 4 tane açık uçlu soru sorulmuştur. Araştırmaya katılan 141 kişiden 30'u bu kısma cevap vermek istememiştir. Bu kısmı cevaplamamasına rağmen soruları cevaplandırırken kendi fikirlerini sözel ifade etmeyi tercih etmişlerdir. Araştırmanın bu kısmında şu sonuçlara ulaşılmıştır:

KGK'nin yapılanmasını profesyonel buluyor musunuz sorusuna %55 oranında hayır, %41 evet cevabı alınmış ve %15 boş bırakılmıştır. Bu soruda hayır oranı yüksek çıkmasına rağmen yeni kurulan bu kurum ile ilgili eksikleri olduğuna yönelik yapılan açıklamaları, anketi cevaplandıran denetçiler zaman ilerledikçe kurumun kendini geliştirerek daha profesyonel olacağını düşündüklerini belirtmişlerdir.

“Bağımsız denetim standartlarının düzenlenmesin de sizce nasıl bir yaklaşım daha doğru olur” sorusunda ise, hazırlanan standartların ülke koşullarına uygun bir halde hazırlanmasını bekledikleri, denetçilerin ve denetim şirketlerinin de katkılarının olması gerektiğini, bu konuda daha önce çalışma yapan TÜRMOB'un da yer alması gerektiği sonuçları ortaya çıkmıştır.

KGK'nin bir kısım üniversiteler ile anlaşmak suretiyle mesleki uyum eğitimi noktasında çalışma yapmaktadır. Bu konu ile ilgili düşünceleriniz nelerdir sorusunda ise farklı birçok cevap ortaya çıkmıştır. Buna rağmen denetçi belgesi alımında 15 yıllık mesleki tecrübenin de etkisi ile akademik desteği her ne kadar kabul etmiş olsalar da teoriden ziyade işin pratiğini yani uygulaması hakkında daha fazla bilgi ve tecrübeye sahip kişiler tarafından yapılacak eğitimlerin daha doğru ve yerinde olacağını sonucuna ulaşılmıştır.

“YMM ve SMMM’lerin bağımsız denetçi unvanını almalarına rağmen mevzuat uyumsuzluğu nedeniyle denetimin ifası noktasında uygulamada çıkan sorunlarla ilgili düşünceleriniz nelerdir” sorusunda ise SMMM ve YMM’ler arasında her iki tarafta kendi bakış açılarına göre durumu değerlendirmişlerdir. Ancak anlaştıkları genel ifadeler de SMMM ve YMM ayrımı olmaması, sadece denetçi ifadesinin yer alması, hukuki düzenlemelerin denetimin ifasına uygun olacak şekilde yapılandırılması, mevzuattaki eksikliklerin giderilmesi, denetçi olma şartlarının iyileştirilmesi gibi konularda ortak cevaplar verdikleri gözlemlenmiştir.

Katılımcıların denetim şeffaflığı konusunda yaş kategorileri içerisinde gözükten istatistiki anlamlı farkın hangi yaş aralıklarında olduğunu anlayabilmek için Tukey HSD testi yapılmıştır. “30 yaş ve altı” ve “61 yaş ve üzeri” grupları arasında denetim şeffaflığının istatistiki bakımdan anlamlı bir farka sahip olduğu tespit edilmiştir. Buna gerekçe olarak 3568 sayılı yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması ve KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması yaş farkı olmasında etkindir. Buna istinaden de meslekte uzun yıllardır varlığını sürdüren denetçinin algısı daha farklı olabilmektedir.

Katılımcıların denetim bağımsızlığı konusunda yaş kategorileri içerisinde gözükten istatistiki anlamlı farkın hangi yaş aralıklarında olduğunu anlayabilmek için Tukey HSD testi yapılmıştır. Denetimin bağımsızlığının katılımcıların algı düzeyinin, 61 yaş ve üzerindeki katılımcıların 31-40 yaş arasındaki katılımcıların algısına göre farklılaşmaktadır. Buna gerekçe olarak denetçilik mesleğini yeni icra edenler ile meslekte belirli bir tecrübeye sahip denetçilerin bu yaş aralığında olmalarından kaynaklandığını söylenebilir.

Ekonomide fon arz ve talebin bulunduğu piyasalar sermaye piyasalarıdır. Bu piyasalar küreselleşme ile birlikte hacim olarak daha da gelişmiştir. Fon arz eden ve talep eden kesimin beklentilerini güven, açıklık ve istikrarlı bir piyasa ortamı içerisinde kamuoyunu aydınlatacak şekilde doğru, yeterli bilgiye ulaşmasına imkân sağlamaktadır. Bu gerekçelerin yanında bağımsız denetim kavramı sermaye piyasalarında da önem arz etmektedir. SPK kanunla kendisine verilen yetki çerçevesinde bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirmiştir. Kamuoyuna daha doğru güvenilir, şeffaf bilgi verilebilmesi için şirketler hakkındaki muhasebe bilgilerinin içeriği, zamanlaması sermaye piyasalarında önemli bir konu olmaktadır. Bu noktada da SPK bağımsız denetim alanında birçok konuda çalışma yapan kuruluşlardan birisi olmuştur.

Denetlenen işletme ve denetimi gerçekleştiren denetçi tarafından, şeffaflık sağlandığı takdirde yapılan denetime güven artacak ve uzun vadede devletten, işletmeye, topluma kadar işletmenin çevresine katkı sağlayacaktır. Bağımsız denetimi yapacak olan denetçi şeffaflık, kalite ve bağımsızlık sayesinde hesap verme sorumluluğunu da eksiksiz yerine getirebilme olanağına kavuşacaktır.

5.2. Öneriler

Çalışmada ortaya çıkan sonuçlara bağlı olarak ve gelecek dönemlerde KGK'nin denetim faaliyetleri ile ilgili takip edebilecek araştırmalara yönelik bir takım önerilerde ve değerlendirmelerde bulunmak mümkün olabilir.

Denetim ücreti denetlenen işletme tarafından ödenmektedir. Bu durum bağımsızlığı zedelemektedir. Denetimi gerçekleştiren kurum, denetimini gerçekleştirdiği işletme yerine denetim ücretinin KGK tarafından ödenmesi denetçi bağımsızlığını arttırabilir.

Denetip yapılacak işletmelerin ve denetimi gerçekleştirecek denetçi atamalarının KGK tarafından yapılması denetimin kalitesini, bağımsızlığını ve şeffaflığını arttırabilir.

Bu çalışmada bağımsız denetime geçiş sürecinde bağımsız denetçi adayı olarak kabul edilen SMMM ve YMM'lerin bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmesini yapmakta olan KGK'den beklentilerini tespit etmek ve bağımsız denetçilerin denetimleri ve denetimin şeffaflığı, bağımsızlığı ve kalitesi bağımsız denetçiler yönüyle değerlendirilmiştir. Bununla birlikte gelecek çalışmalarda KGK'nin görev ve yetkileri bağımsız denetimin ifasından sorumlu olan denetim şirketlerinin kurumdan beklentileri ve bağımsızlıkları üzerindeki etkileri de araştırılabilir.

Bu araştırmada kullanılan demografik değişkenler ile araştırmanın analiz sonuçları arasında, denetimin şeffaflığı ve denetimin bağımsızlığı algısı ve yaş arasında bir ilişki kurulmuştur. Bu araştırmayı takip eden çalışmalarda yaş faktörü ile birlikte denetimin şeffaflığı ve denetimin bağımsızlığı arasındaki ilişkiler inceleyebilir.

Bu araştırmada bağımsız denetim şeffaflığı, bağımsızlığı, kalitesi ile ilgili sorular sorular arasındaki bağlantı incelenmiştir. Denetimin kalitesi denilince genel olarak denetim komiteleri üzerine yapılan çalışmalara ilaveten gelecek çalışmalarda denetimin kalitesi ve KGK'den denetim komitelerinin beklentileri araştırılabilir.

Bu çalışmada KGK'nin görev ve yetkileri bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmiştir. Çıkan sonuçlarda kurumun görev ve yetkilerinin ortalama değerleri (1-5

puan aralığında) 3'ün altında çıkmıştır. Denetçiler KGK'nin göre alanı ile ilgili olarak yöneltilen sorulara olumsuz baktıkları ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte gelecek çalışmalarda KGK'nin görev ve yetkileri ile ilgili tekrardan bir çalışma yapılarak kurumun yapısının profesyonellik düzeyi ve kurumsallaşma düzeyi araştırılabilir.

KGK'nin denetim standartları, muhasebe standartları, denetçi olacakları belirlemesi, denetim şirketleri ile ilgili çalışmaları gibi birçok konuyu kapsamı hakkında genel olarak net cevapların ortaya çıkmadığı anlaşılmıştır. Bundan sonraki yapılacak çalışmalarda KGK'nin faaliyet alanlarının tek tek incelenmesi ve araştırılması daha belirgin sonuçların elde edilmesini sağlayabilir.

Kamu gözetim kurumunun faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan çalışmaların dünyadaki örnekleri ile paralel gitmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bundan sonraki yapılacak çalışmalarda da kurumun faaliyetlerinin diğer ülkelerle eş zamanlı olarak ilerleyip ilerlemediği araştırma konusu olabilir.

Bu araştırmada açık uçlu olarak sorulan “YMM ve SMMM'lerin bağımsız denetçi unvanını almalarına rağmen mevzuat uyumsuzluğu nedeniyle denetimin ifası noktasında uygulamada çıkan sorunlarla ilgili düşünceleriniz nelerdir?” sorusuna verilen cevaplardan birisi de vergi yasaları ile YTTK arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi sonucuna ulaşılmıştır. İlerleyen dönemlerde yapılacak çalışmalarda Kamu gözetimi için kurulan KGK'nin faaliyetleri ile birlikte YTTK konusu birlikte alınarak değerlendirilebilir.

Dünyada yaşanan muhasebe skandallarından sonra kamu gözetimi için kurulan kurum ve kuruluşların da hem denetim yapan hem de denetlenecek olan kurum ve kuruluşlara yönelik faaliyetlerinin de incelenmesi araştırma konusu olabilir.

Dünyadaki ülkelerde kamu gözetimi böyle oluyor mantığı ile hareket etmek yerine yasa ve yönetmeliklerimizin ülkemiz şartlarına uygun hale getirilerek uygulanmasına yönelik çalışmalar da araştırma konusu olabilir.

Kamu gözetimi ve denetimin ifası konusunda denetim şirketleri ile ilgili düzenlemelerin neler olması gerektiği hususunun araştırma konusu olabileceği düşünülmektedir.

Bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesi ile birlikte işletmenin yakın ya da uzak çevresi içerisinde yer alan kredi veren kuruluşlardan, çalışanlara kadar birçok kesim açısından daha güvenilir bir ortamın olacağı düşünülmektedir.

KGK'nin bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim şirketleriyle ilgili geliştirmeye çalıştığı standartlar, ilerleyen dönemlerde bağımsız denetim ve denetçilik mesleği açısından olumlu sonuçlar doğuracaktır.

Bağımsız denetimde dünyadaki örnekleri dikkate alınarak meslek örgütlerinin daha aktif hale getirilmesi yararlı sonuçlar doğurabilir.

Bağımsız denetimin şeffaflığı, kalitesi, bağımsızlığı açısından, denetçilerin niteliğinin sorgulanması uygun olacaktır.



KAYNAKÇA

- AB Birliği 8. Direktifi (2018). *Revize sekizinci direktif*. <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1198.pdf> (01.06.2018)
- Acar, D. ve Senal. S. (Ekim 2011). Bağımsız denetim kalitesinin arttırılmasında kamu gözetim kurulu'nun rolü: bağımsız denetim firmaları üzerine bir araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 33-50.
- Acar, D., Senal, S. ve Usul, H. (2011). Bağımsız denetim kalitesi: denetim firmaları üzerine bir araştırma, *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 16(22), 273-306.
- AICPA code of professional conduct. (2014). *AICPA professional ethics executive committee: conceptual framework for AICPA independence standards*, <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/codeofconduct/downloadableocuments/2014december14codeofprofessionalconduct.pdf> (22.01.2004)
- Ak, M.S. (2015). *Türkiye'de bağımsız dış denetim sistemi ve uluslararası denetim standartları*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Programı, İzmir.
- Akışık, O. (2005). İç kontrol sistemi ve bağımsız denetim içindeki yeri, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 4(14), 89-101.
- Aksoy, T. (2006). "Tüm yönleriyle denetim: AB Müzakere ve uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma" (Cilt 1-2). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Aktan, C. C. (2006). "Kurumsal yönetim", Kurumsal şirket yönetimi, Ankara
- Al-Ajmi, J. ve Saudagaran S. (2011). Perceptions of auditors and financialstatement users regarding auditor independence in Bahrain. *Managerial Auditing Journal*, 130-160.
- Alleyne, P., Devonish, P. and Alleyne, P. (2006), "Perceptions of auditor independence in Barbados", *Managerial Auditing Journal*, 21(6). 621-635 www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/02686900610674898.
- Alpar, R. (2011). *Uygulamalı çok değişkenli istatistiksel yöntemler*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Altıntaş. A.T. (2007). *Halka açık şirketlerin bağımsız denetiminin kalitesinin algılanmasına ilişkin bir araştırma*. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.

- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2004). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri SPSS uygulamalı* (3. Baskı). Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- Anand, S. (2008). *Essentials of corporate governance*. USA: John Wiley&Sons.
- Angele, L. D. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, No(3), 189-199. http://www.ikiu.ac.ir/public_files/profiles/items/090ad_1424502938.pdf6
- Aobdia, D. And Shroff, N. (2017). Regulatory oversight and auditor market share, *Journal Of Accounting And Economics*, (63), 262–287. <https://link.springer.com/article/10.1007/s10657-014-9460-1#Abs1>
- Aracı, H. ve Kara, H. (2015). Ekonomide küreselleşme ile birlikte bağımsız denetimin önemi, *Dayanışma Dergisi*, 123, 23-28. dayanismadergisi.com/media/c8bdc078-d199-451c-80b0.../Makaleler/123/02_pdf
- Arıkan, Y. (2011). “Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumu-görüşler/saptamalar/öneriler” *Mali Çözüm Dergisi*, 107, 7-16.
- Arslan, E. (2010). “Bağımsız denetimde rotasyon karmaşası” *Mali Çözüm Dergisi*, 99, 201-228.
- Arslan, M. (2014). *İşletme yönetimi II*. http://web.harran.edu.tr/assets/uploads/other/files/isletme_yonetimi_2.pdf.
- Arslantaş, C. C. (2012). *Kurumsal yönetimin yönetim kurullarına yansımaları*, İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Arsoy, Poroy, A. (2008). “Kurumsal şeffaflık ve muhasebe standartları”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C: X, S: 11, 17-35.
- Arthur W.Holmes ve Wayne. S. Overmyer, (1975). *Muhasebe denetimi “Auditing” standartları ve yöntemleri* (O. Göktürk, Çev.). Ankara: Bilimsel Yayınlar.
- Atağan, H. (2007). *Uluslararası gelişmeler çerçevesinde denetçinin bağımsızlığı*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.
- Aydın, A. ve Çürük, T. (2017). Bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama standardından kaynaklanan yükümlülükleri. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26(2), 226-238.
- Aydın, N. (2006). *Bankacılık uygulamaları*. Eskişehir: Eskişehir Üniversitesi Yayınları.

- Ayrancı, K. (2010). *Türkiye’de bağımsız denetim ve bir işletme uygulaması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya. http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/10_2/2.pdf SPK Yayınları.
- Balcı. V; Özebek. O. Koçak. F. ve Çeyiz. S. (2017). Bisiklet engelleri ölçeği’nin geliştirilmesi: Geçerlik ve güvenirlik çalışması. *International Journal of Human Sciences* ISSN: 2458-9489, 14(3). file:///C:/Users/BURCU/Desktop/4574-Article%20 Text-16664-1-10-20170710.pdf
- Bankacılık düzenleme ve denetleme kurumu. (2000). *Bankacılık Kanunu Tebliğ* https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/15405411_sayili_bankacilik_kanunu.pdf. (02.03.2018).
- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, 146, Mayıs-Ağustos. 35-57. https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md148/turkiyedevedunyada.pdf
- Bayazıtlı. E. (1991). Uluslararası bağımsız dış denetim standartları ve Türkiye. *SPK tebliğ* <http://www.spk.gov.tr/apps/mevzuateski6>
- Beasley, Mark, S., Joseph, V. Carcello and Dana R. Hermanson. (2001). *Top Ten Audit Deficiencies* <http://www.journalofaccountancy.com/issues/2001/apr/top10auditdeficiencies.html6>
- Bedard C. J., Deis, D. R; Curtis, M. B. and Jenkins J. G. (2008), Risk monitoring and control in audit firms: A Research Synthesis, *Auditing: A Journal Of Practise& Theory*, 27(1).187-218 http://lib.cufe.edu.cn/upload_files/other/4_20140519092221_25.pdf
- Bentler, P. (1992). On the fit of models to covariances and methodology to the Bulletin. *Psychological Bulletin*, 112, 400-404.
- Bell. T. B., Causholli, M. ve Knechel, W. R. (2015). “Audit firm tenure, non- audit services, and internal assessments of audit quality”, *Journal of Accounting Research*, 53(3), 461-509. https://www.researchgate.net/publication/273524150_Audit_Firm_Tenure_Non-Audit_Services_and_Internal_Assessments_of_Audit_Quality
- Bezirci. M. ve Karasioğlu. F. (2011). “Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimi”, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15(21), 571-592.
- Bhattacharjee. A. (2012). *Social Science Research: Principles, Methods, and Practices*. Book 3 USA:Textbooks https://scholarcommons.usf.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1002&context=oa_textbooks

- Bizim. Ç. (2008). *Türkiye sermaye piyasasında bağımsız denetim*. Yüksek lisans tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Bodur. İ. (2007). *Denetimin bağımsızlığı*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, İstanbul.
- Boynton W. C., ve Kell W. G. (1996). *Modern auditing*, New York: John Wiley And Sons Publication.
- Boynton. W. C. ve Johnson. R. N. (2006) *Modern auditing: Assurance and the integrity of financial reporting* (8.th ed.) New York: John Wiley & Son, Inc.
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe denetimi*. (4.baskı). İstanbul: Alfa Basım Yayın.
- Bozkurt. N. (2012). *Muhasebe denetimi*. (6. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Brown, J. D. (2009). Statistics corner questions and answers about language testing statistics: Principal components analysis and exploratory factor analysis, In.definitions, differences, and choices. *Shiken: JALT Testing & Evaluation SIG Newsletter*, 13(2), 19-23 <http://hosted.jalt.org/test/PDF/Brown30.pdf>
- Brown, R. G. (1962), “Changing Audit Objectives and Techniques”, *The Accounting Review*, 37 (4), 696-703. <https://www.jstor.org/stable/i302438>
- Bushman, R. and Abbie J. S., (April, 2003). “Transparency, financial accounting information and corporate governance”, *Economic Policy Review*, 9, 1, <https://www.newyorkfed.org/medialibrary/media/research/epr/03v09n1/0304bush.pdf>
- Büyüköztürk, Ş. (2003). *Sosyal bilimler için veri analizi el kitabı*. Ankara: Pegem Yayıncılık.
- Byrne, B. (2010). *Structural equation modeling with AMOS: Basic concepts, applications, and programming* . New York: Routledge.
- Ceylan, E. (2013). *Bağımsız dış denetim ve 6102 sayılı türk ticaret kanunu*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Programı. İzmir.
- Chen, K. Y., Elder, R. J., & Liu, J. (2005). Auditor independence, audit quality and auditorclient negotiation outcomes: Some evidence from Taiwan. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 1(2), 119-146. <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1815566910700060>

- Choi, J. H., Kim, J. B. & Zang, Y. (2010). Do abnormally high audit fee impair audit quality? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(2), 115-140.
- Coşkun, A. (2009). “Uluslararası denetim ve güvence standartları ve TTK’de denetim”, *IX. Türkiye muhasebe denetimi sempozyumu*, (Ekim), İstanbul, 235-268.
- Craig, J. R, ve James L. (1999). The CPA and independence illusion on reality. *The CPA Journal*, 69(3), 14 -23. <https://www.questia.com/magazine/1P3-39822705/the-cpa-and-independence-illusion-or-reality>
- Çaldağ, Y. (2007). *Denetim ve raporlama: Finansal raporlar ve analiz teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çalışkan, A. (2006). “Sekizinci yönerge çerçevesinde avrupa birliğinde bağımsız denetim”, *Sayıştay Dergisi*, 63.<http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/der63m3.pdf>
- Çankaya. F. ve Gerekan. B. (2009).”Hile denetçiliği mesleği ve sertifikalı hile denetçiliği mesleki standartları ve ahlak kuralları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 9(28), 93-108.
- Çapık. C. (2014). Geçerlik ve güvenirlik çalışmalarında doğrulayıcı faktör analizinin kullanımı. *Anadolu Hemşirelik ve Sağlık Bilimleri Dergisi*, 17(3), 196-205.
- Çarıkçıoğlu. P. (2010). *Türkiye’de muhasebe denetimin gelişimi*, <https://www.google.com.tr/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&esv=2&ie=UTF-8#q=%C3%87ar%C4%B1k%C3%A7%C4%B1o%C4%9Flu,+mali+m%C3%BC%C5%9Favirlik+yasas%C4%B1> (20.11.2016).
- Çokluk, Ö., Şekercioğlu, G. ve Büyüköztürk, Ş. (2010). *Sosyal bilimler için çok değişkenli istatistik: SPSS ve LISREL uygulamaları* Ankara: Pegem Yayıncılık.
- Çolak. E. (2008). “Kurumsal uyum ve raporlama”. İstanbul: SPK yayınları.
- Çömlekçi, N. (2001). *Bilimsel araştırma yöntemi ve istatistiksel anlamlılık sınamaları*. Ankara: Bilim Teknik Yayınevi.
- Çürük, T., (2001), “An analysis of factors influencing accounting disclosure in Turkey”, *İMKB*, İstanbul. 187-202.
- Dal. S. ve Çalış. Y. E. (2013). Anonim şirketlerde bağımsız denetim ve bağımsız denetçi. *Mali Çözüm Dergisi*, 118, Temmuz - Ağustos, 87-106.
- Demir. V. “İç kontrol yapısı ve SAS58 ile SAS 78’in karşılaştırılması”(1999). *Muhasebe – Finans Uygulama ve Araştırma Dergisi: Analiz Sayısı* (11). 89-105.

- Demircan, A.S. (2007). *Sarbanes Oxley (2002) yasası ve bağımsız denetime etkileri*. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Edirne.
- Demirkan, A. ve Polat, Y. (2017). Bağımsız denetim kuruluşları şeffaflık raporları – uluslararası uygulamalar ve Türkiye. *Muhasebe ve denetim dünyası E-dergi*. 1(1), 1-14 http://www.kgkuzder.org.tr/upload_files/Bagimsiz_Denetim_Kuruluslarinda_seffaflik_Raporlari.pdf
- Denis. D. K. and Mc Connell. J. J. (2003). “International corporate governance”, *ECGI Working Paper Seriesin Finance*, No(5), 1-62 https://papers.ssrn.com/sol3/papers2.cfm?abstract_id=320121
- Dilek, M. (1999). *İstatistik*. Muğla: Muğla Üniversitesi Basımevi.
- Dinç, E. ve Abdioğlu, H. (2009). “İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışı ve muhasebe bilgi sistemi ilişkisi: İMKB-100 şirketleri üzerine ampirik bir araştırma”, *Balikesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21), 157-184.
- Dinç, E. ve Gerekan. B. (2014).”Denetimde beklenti farklılığı ve denetim eğitiminin beklenti farklılığı üzerindeki etkisine yönelik bir araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 19, 21-36.
- Doğruer, U. (2009). *Geniş açıdan muhasebe denetimi*. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/005/>
- Dölen, T. (2015). Bağımsız denetime duyulan güvenin ve denetimin bağımsızlığının muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(2), 175-189.
- Dönmez, A. (2008). *Bağımsız denetim sürecinde kullanılan analitik inceleme prosedürlerinin denetim standartları açısından değerlendirilmesi ve Türkiye’de SPK’den yetki almış denetim firmaları üzerine bir araştırma*. Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Antalya.
- Duff, A. (2004). *Auditqual: dimensions of audit quality, the institute of chartered accountants of scotland, Edinburgh*: University of Paisley.
- Duman. Ö. (2001). *Muhasebe denetimi ve raporlama*. Ankara: TESMER Yayınları. Yayın No: 37.

- Duman. Ö. (2008). *Muhasebe denetimi*. (Gözden Geçirilmiş 2. Baskı). İstanbul: Alfa Basım Yayım. <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/005/>
- Eılıfsen, A. and Messier, W. F. (2000). “The incidence and detection of misstatements: A review and integration of archival research”, *Journal of Accounting Literature*, 19, 1-43.
- Enerji piyasası düzenleme kurulu. (2001). *EPDK Kanun, Bağımsız Denetim Kuruluşları* <http://www.epdk.org.tr/tr/Dokumanlar/ddb/bagimsizdenetimkuruluslari/> yönetmelik. (09.01.2019).
- Ercan, C. (2017). Denetçi bağımsızlığına yönelik tehditler ve koruma önlemleri: yeminli mali müşavirler üzerine bir araştırma, *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:14 Sayı:2(2017), ss:261-284
- Erdikler. Ş. (22.01.2003). “Bağımsız denetimin sahibi kim?” Dünya Gazetesi.
- Erdoğan, M. (2006). *Denetim: kavramsal ve teknolojik yapı*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları
- Erdoğan. M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, (5), 51-63. <http://journal.dogus.edu.tr/index.php/duj/article/view/201>
- Ergin, H., Sevim. Ş. ve Eliuz. A. (2008). “Kurumsal yönetimin ögesi olarak denetim komitesinin etkinliği ve İMKB’ye kayıtlı şirketlerde bir araştırma”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 8(25), 4-5.
- Erhan, D. U. (2012). “Yeni türk ticaret kanunu ortamında elektronik raporlama tekniklerinin finansal raporlama ve denetime katkısı”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV 2012/3, 157-176.
- Erken, H. (2009). “Denetimde bağımsızlık kavramı”, *Denetim Dergisi*, Sayı (1), 16-27. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/20900021.02.2019>.
- Erol, M. (2008). “İşletmelerde yaşanan yolsuzluklara (hata ve hileler) karşı denetimden beklentiler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 13, 229-237.
- Erserim, A. (2007). “Bağımsız denetimin yeni türk ticaret kanunu ve denetim standartları açısından değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.

- Ertikin, K. (2017). Bağımsız denetimde bir dönüm noktası: Enron olayı ve Sarbanes oxley yasası. *Mali Çözüm Dergisi*. 27: 101-119.
- Esendemirli, E. (2013). Bağımsız denetimde kalite kontrol ve YMM'lere yönelik bir uygulama. *World of Accounting Science*, 15 (2), 91-123.
- European Union. (2000). "Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council" <https://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0056> (22.01.2019).
- Fearnley, S., Beattie, V. & Brandt, R. (2005). Auditor independence and audit risk: A reconceptualisation. *Journal of International Accounting Research*, 4(1), 39-71.
- Field, A. (2009). *Discovering statistics Using SPSS*, Sage Publications, London, UK.
- Financial Reporting Council. (1990). "The statutory auditors (transparency) instrument 2008: POB 01/2008" <https://www.frc.org.uk/getattachment/0f01cff5-6a78-4f5d-b366-b50fb896ad1f/TheStatutoryAuditorsTransparencyInstrument2008FINAL.pdf> (01.01.2018).
- Gao. R., Guo. H. (S), Kusuma. A., Malik. M. And Wang. D. (2017). National audit regulatory agencies: A comparative analysis of their independence, transparency and inspection frequencies, *Research School of Accounting*, 1(1). 1-46. The Australian National University.
- Geiger. M. A. and Rama. D.V. (2006). Audit firm size and going concern reporting accuracy. *Accounting Horizon*, 20(1), 1-17. <https://aaapubs.org/doi/abs/10.2308/acch.2006.20.1.1?journalCode=acch>
- Gençoğlu. Ü., Arsoy, A. P., Ertan. Y., ve Bora. T. (2014). TMS/TFRS'ye dönüştürülen finansal tabloların denetim modelinin özellikleri, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, 1-25. DOI: 10.25095/mufad.396487
- Göçen, C. A. (2010). "Kurumsal yönetim, iç kontrol ve bağımsız denetim: parmalat vakası", *Mali Çözüm Dergisi*, 97, 107-129.
- Gökçe, B. (2007). *Toplumsal bilimlerde araştırma*. Ankara: Savaş Kitap ve Yayınevi.
- Gökgöz, A. (2012). "Küresel finansal krizin muhasebe temelli nedenleri bağlamında kurumsal yönetim ve muhasebe meslek etiğinin önemi", *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 26(3-4), 313-331.

- Gör. Y. (2016). *Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesine etkisi: bağımsız denetim şirketleri üzerine bir araştırma*. Doktora Tezi, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Isparta.
- Groff. M. ve Hocevar. M. (2009). “Public oversight of the audit profession – comparison of implemented practices in the EU and the US”, *Workshop and University of Ljubljana* <http://uprava.fu.uni-lj.si/index.php/CEPAR/article/view/13329.08.2019>
- Güngör, F. A. (Nisan 2003). “Denetçi bağımsızlığı konusunda sarbanes- oxley kanunu sonrası gelişmeler” *Yaklaşım Dergisi*,
- Gürbüz H. (1995). *Muhasebe denetimi*. (Gözden Geçirilmiş 4. Baskı). İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Gürbüz. S. ve Şahin. F. (2016). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve güvence hizmetleri* (11. Baskı). İstanbul: Arkan Yayınları.
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve güvence hizmetleri SMMM ve YMM'lere yönelik ilkeler ve teknikler* (13. B.). İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Güredin, E. (1997). “Denetçinin meslek ahlakı standartlar ve uygulamadan örnekler”, *Uluslararası muhasebe denetimi sempozyumu & III. Türkiye muhasebe denetimi sempozyumu* (15-30). İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Güredin. E. (2010). *Denetim ve güvence hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Gürol, B. Tüysüzoğlu, T. (2016). Türkiye’de kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar nezdinde bağımsız denetim yapan denetim kuruluşlarının şeffaflık raporları üzerine bir inceleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (47), 131-148.
- Gürsu, A. S. (2010). *Aracı kurumlarda denetim komitesi ve bir uygulama*. Yüksek Lisans Tezi. T.C. Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Sermaye Piyasası ve Borsa Anabilim Dalı, İstanbul.
- Haftacı, V, ve Badem, A. C. (Nisan 2011). Yeni türk ticaret kanunu kapsamında muhasebe mesleğini ilgilendiren genel düzenlemeler, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, sayı (50), 1-16. (<http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/491/1.pdf>10.02.2019).
- Haftacı, V. (2011). *Muhasebe denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Haftacı, V. (2014). *Muhasebe denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

- Hair, J., F. M. Anderson, E. Tahtam and J.M. Black (1995), *Multivariate data analysis with readings*, New York: Prentice- Hall.
- Hamuda, K. And Sawan, N. (2014). Perceptions of auditor independence in Libyan audit market. *International Business Research*, 7 (2): 120-128. <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ibr/article/view/30560>
- Hardies, K., Breesch, D. And Branson, J. (2009). Are Female Auditors Stil Women?: Analyzing The Gender Differences Affecting Audit Quality. Vergilius Aeneis, *SSRN elektronik dergisi*.(5), 231-245. https://www.academia.edu/25036688/Are_Female_Auditors_Still_Women_Analyzing_the_Sex_Differences_Affecting_Audit_Quality
- Hashanah, İ. and Mazlina, M. (2015). Auditing the auditors: The Audit oversight board and regulating audit quality in Malaysia. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, March, Vol. 11, No. 3, 138-142 doi: 10.17265/1548-6583/2015.03.002. https://pdfs.semanticscholar.org/bc6f/36908beea1486cdcc019bf64e3fc12b67c81.pdf?_ga=2.231351391.1345496146.1567507382-216535379.1567507382
- Hayes R., Dassen. R., Schilder. A. and Wallage.P. (2005). *Principles of auditing: an introduction to international standards on auditing*, (2 nd.ed). London: Prentice Hall.
- Healy, P.M. and Palepu, K.G. (2003). “The fall of enron”, *The Journal of Economic Perspectives*, 17(2): 3-26. <https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/08953300376588840330.08.2019>
- Hirose, Y and Goto, A. (2016), Effects of self-regulation on audit quality: Public goods experiments, *In Proceedings of the 28th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues*, 32(2), 533-553. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2712057
- Hoitash, R, Ariel M., & Charles, A. B. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*,22(8),761-786. <http://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/MAJ-03-2016-133422.01.2018>
- Hossain, S. (2013). “Effect of regulatory changes on auditor independence and audit quality”, *International Journal of Auditing*, 17(3), 246-264. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/ijau.12002>

- Hu, L. T. and Bentler, P. M. (1999). Cutoff criteria for fit indexes in covariance structure analysis: Conventional criteria versus new alternatives. *Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal*, 6(1), 1-55. <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/1070551990954011801.09.19>
- IFAC, (2007). Handbook of international auditing, assurance and ethics pronouncements, <https://www.ifac.org/news-events/2007-03/ifac-releases-2007-handbooks-auditing-ethics-and-public-sector-accounting>
- IFAC, *Muhasebe meslek mensupları için etik kurallar el kitabı* (E-Kitap), TÜRMOB Yayınları: 470, 2014, s. 62
- Uluslararası muhasebeciler federasyonu (1976). *ISA 2010*. <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf> (08.08.2016).
- Isiaka. A. O. (2019). *Effect of audit quality on earnings management of listed manufacturing firms in nigeria*, Doktora Tezi, Being A Dissertation Presented And Submitted To The Department Of Accounting And Finance, College Of Humanities, Management And Social Sciences, Kwara State University, Malete, Nigeria.
- İbiş. C. ve Savlı. T. (2011). KOBİ'lerde bağımsız denetim uygulama örneği, *X. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, IV. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*. İSMMM Yayın No: 150. Antalya. (5-9 Ekim): 223-245.
- İhtiyar. M. (2006). *Sermaye piyasası hukukunda kamuyu aydınlatma ilkesi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- İnam. B. (2007). *Denetim mesleğinde etik, bağımsızlık ve sarbanes-oxley kanunu sonrası gelişmeler*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kakaşçı. M. (2017). *Muhasebe denetimde etik sorunu; etik ilkelerin dış denetim kalitesi ve güvenilirliği üzerine etkisi*. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı, Bursa.
- Kalaycı Ş. (2006). “*SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*”. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu. (2011). *Bağımsız denetçiler için etik kurallar* [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%04%B1/ET%04%B0K%20KURALLAR/BA%04%9EIMSIZ%20DENET%03%87%04%B0LER%20%04%B0%03%87%04%B0N%20ET%04%B0K%20KURALLAR\(1\).pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%04%B1/ET%04%B0K%20KURALLAR/BA%04%9EIMSIZ%20DENET%03%87%04%B0LER%20%04%B0%03%87%04%B0N%20ET%04%B0K%20KURALLAR(1).pdf) (03.05.2017).

- Kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu. (2011). Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih: 26.12.2012, Sayı: 28509 [http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6681/Bag%CC%86%C4%B1ms % C4 %B1z-Denetim-Yo%CC%88netmelig%CC%86inde-Deg%CC%86is%CC%A7 iklik-Yap%C4%B1lmas%C4%B1na-Dair-Yo%CC%88netmelik-\(22/10/2015\) 22.01.2019](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6681/Bag%CC%86%C4%B1ms% C4 %B1z-Denetim-Yo%CC%88netmelig%CC%86inde-Deg%CC%86is%CC%A7 iklik-Yap%C4%B1lmas%C4%B1na-Dair-Yo%CC%88netmelik-(22/10/2015) 22.01.2019)
- Kamuyu aydınlatma platformu. (2010). *Genel bilgi*. [https://www.kap.org.tr/tr/menu-icerik/KAP-Hakkinda/Genel-Bilgi_\(22.01.2019\)](https://www.kap.org.tr/tr/menu-icerik/KAP-Hakkinda/Genel-Bilgi_(22.01.2019)).
- Kapıcıgil, A. (2007). “Kalite Nedir Hizmet Kalitesi Nedir Kalite Güvence Kavramı”, 2. *Türkiye Muhasebe Forumu*, Ankara, 30-31 Mart.
- Karadeniz, Y. (2015). 6102 sayılı TTK kapsamında Türkiye’de bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarının değerlendirilmesi: Nitel bir araştırma. *İSADER*, 7(4), 313-335
- Karasu, R. (2014). Yeni bir düzenleyici ve denetleyici kurum: kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu. *Amme İdaresi Dergisi*, 47(1), 79-105. <http://docplayer.biz.tr/3677152-Yeni-bir-duzenleyici-ve-denetleyici-kurum-kamu-gozetimi-muhasebe-ve-denetim-standartlari-kurumu.html>
- Kaval, H. (2003). *Muhasebe denetimi*. Ankara: Akademik Yayınları.
- Kaval, H. (2008). *Uluslararası finansal raporlama standartları (IFRS/IAS) uygulama örnekleri ile muhasebe denetimi* (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kavut, L. (2001). “Bağımsız denetçiler ile denetim hizmeti alan işletmelerin yöneticilerinin denetim kalitesine ilişkin görüş ve tutumları”, *İMKB Dergisi*, 5(20), Ekim-Kasım-Aralık, 1-30.
- Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009). Uluslararası denetim standartları kapsamında bağımsız denetim, *İstanbul SMM Odası Yayın No 130*, Euromat Entegre Matbaacılık, İstanbul.
- Kaya, İ. (1994). *Denetim ders notları*. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Kayım, A. (2006). “1984’ten 2006’ya avrupa birliği’nde yasal (mali) denetim: Revize 8. direktif neler getiriyor?”, *Mali Çözüm Dergisi*, (76), 147-155.
- Keleş, D. (2013). 6102 sayılı türk ticaret kanunu kapsamında bağımsız denetim göreviyle yetkilendirilecek muhasebe meslek mensuplarının denetimle ilgili görüşlerinin tespitine ilişkin ordu ilinde bir araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı, Niğde.
- Kepekçi, C. (1996). *Bağımsız denetim*. Ankara: Lazer Ofset.

- Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız denetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kepekçi, C. (2004) *Bağımsız denetim*. (5. Baskı). İstanbul: Avcıol Yayınevi.
- Knechel, W.R. and Vanstraelen, A. (2007).”The and audit quality implied by going concern opinions”, *Auditing: A Journal Of Practise and Theory*,26(1), 113-131. <https://core.ac.uk/download/pdf/6750847.pdf>17.12.2016
- Kocameşe, M. ve Güçlü, F. C. *Denetçi bağımsızlığına ilişkin düzenlemelerin ülkemiz ve dünya uygulamaları açısından karşılaştırılması*. <https://www.gaziantepsmmmo.org.tr/Bagimsiz-Denetcinin--Bagimsizligi-Tehlike-Altinda-21042014.htm>
- Koçberber. S. (2008) “Dünyada ve Türkiye’de denetim etiği” *Sayıştay Dergisi*, Sayı (68), 65-89. <https://jurix.com.tr/article/9558>
- Koçel. T. (2003). *İşletme yöneticiliği*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Köse, H.Ö. (2007). *Dünya’da ve Türkiye’de yüksek denetim* (2. Baskı) Ankara: 145. Yıl Dönümü Yayınları.
- Kutluay. K. (2015). *Kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu ile ABD ve AB ülkeleri kamu gözetimi kurulları karşılaştırması*. Yüksek Lisans Tezi. Niğde Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Ana Bilim Dalı. Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Niğde.
- Lee, J. Stephen, N. (1986), “Government auditing in China”, *The Journal of Accountancy*, (62),190-198. <https://search.proquest.com/openview/ff28a976c19c529378c304322e82a4c3/1?pq-origsite=gscholar&cbl=41064>
- Marianne O., (2007), Avoiding Another Enron: The Role Of The External Auditor In Financial Regulation And Supervision, *Global Auditing: Concepts and Concerns*, ICFAI University Press. 1-11 https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1407181
- Memiş, M. Ü. ve Güner, M. F. (2011). Avrupa birliği müktesebatına uyum sürecinde muhasebe ve denetim alanında yapılan düzenlemeler. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt (20), Sayı (2), 149-164 dergipark.ulakbim.gov.tr/cusosbil/article/download/5000001516/5000002207
- Messier, F. J and.R, F. (1997). “*Auditing systematic approach*” McGraw Hill, International Edition, USA.

- Mohiuddin. G. (2015). A study on audit independence and corporate governance of private commercial bankers of bangladesh. *International Letters of Social and Humanistic Sciences*, 44 (3), 1-12. <https://www.scipress.com/ILSHS.44.1.pdf>
- Moore, D. A., Philip, E. T., Lloyd, T. and Max, H. B. (2006); “Conflicts of interest and the case of auditor independence: moral seduction and strategic issue cycling,” *Academy of Management Review*, 31 (1), 1-20. https://www.researchgate.net/publication/279957092_Conflict_of_Interest_and_the_Case_of_Auditor_Independence_Moral_Seduction_and_Strategic_Issue_Cycling
- Nieschwietz, R. J. and Carryl, J. W. (2009); “Perceptions of auditor independence: evidence from CPAS’, loan officers, and the general public,” *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 13(3),93-106. https://www.researchgate.net/publication/281669123_Perceptions_of_auditor_independence_Evidence_from_CPAs%27_loan_officers_and_the_general_public.
- Odabaşı. C. ve Ergen, E. (2003). Bağımsız denetimde kamu gözetimi ve skandallar. *Muhasebe ve Denetim Dünyası E dergi*.1-11 http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/Bagimsiz_Denetimde_Kamu_gozetimi_ve_Skandallar.pdf30.08.2019
- Oktay. S. (2013). Bağımsız denetim etkinliğinin arttırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları*, 27(100), 42-94
- Okur, M. (2007). *Bağımsız denetimin denetimi*. SPK Yeterlik Etüdü. Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara.
- Önder, T. (2001), *Batan bankalar, bağımsız denetim ve meslek ahlakı*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Özbay. Ö (2008).Çapraz tablo analizi nasıl yapılır ? Pratik bir açıklama. *Hacettepe üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi* 459-470. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/641081>
- Özbirecikli, M. (2013). “Türkiye’de ticaret kanunlarında denetim anlayışı üzerine bir inceleme” *MUFTAV*, (4), 152-167. <https://dergipark.org.tr/muftad/issue/30125/325036>
- Özçelik, H., Şenol, H. ve Aktürk, A. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açıları ve farkındalıkları üzerine bir araştırma. *Journal of Accounting & Finance*, 62 (2): 55- 72. <https://dergipark.org.tr/mufad/issue/35649/396458>

- Özdoğan, F. B. & Tüzün, İ.K. (2007). Öğrencilerin üniversitelerine duydukları güven üzerine bir araştırma, *Kastamonu Eğitim Dergisi*, 15(2), 639-650. http://www.kefdergi.com/pdf/15_2/fbahar.pdf
- Enerji devi Enron'un çöküşü ve etkileri*. 07.02.2019, http://www.ekodialog.com/makaleler/enron_enerji_devi_cokusu.html
- Özkorkut. K., Dural. H.A. ve Altay S.A. (2012). *TÜRMOB TTK eğitimi sunumu*. file:///C:/Users/pc/Downloads/6.pdf. (05.06.2017).
- Özmen. A., Er. F., Atlas. M., Aslanargun. A., Peker., K. Ö., Şıklar, E. ve Sönmez. H. (2012), *İstatistik*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Özşahin. G. (2000). “Bağımsız denetçinin hata ve hilelere ilişkin sorumluluğu”, SPK Yeterlik Etüdü <http://spk.gov.tr/yayingoster.aspx?yid=456&ct=f&action=displayfile24.01.2017>
- Özyurt. A. (2010). *Bağımsız denetimin kalitesini etkileyen etmenlerden bağımsız denetçi özelliklerinin incelenmesine yönelik bir araştırma*. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Ankara.
- Pamukçu. F. (2011). “Finansal raporlama ile kamuyu aydınlatma ve şeffaflıkta kurumsal yönetimin önemi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (50), 133-148. <http://www.journal.mufad.org/attachments/article/485/7.pdf12.02.2017>
- Pike, E. J. (2003). *Studies on auditing*, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Wisconsin University, Madison.
- Pirgaip. B. (2004). *Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartlarının uluslararası denetim standartları ile harmonizasyonu*. <http://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/387>.
- Porter, B., Simon, J. and Hatherly, D. (2014), *Principles of external auditing*, (4th Ed). Somerset, USA: John Willey.
- Resmi gazete (7 Şubat 1921). *Resmi gazete*. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226-5.htm20.08.2016>
- Richard, C. 2006. “Why an auditor can't be competent and independent: A french case study”. *European Accounting Review*. 15. (2): p. 153-179. <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180500104832>

- Sarbanes - Oxley Yasası. (30 Temmuz 2002). 25.07.2002 Tarih 3763 Sayılı, Sarbanes - Oxley Yasası, (Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act). https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf. (07.08.2018).
- Sağlar, J. ve Kandemir, C. (2007) “Enron olayı: muhasebe hilesi mi, sistem hatası mı?” *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 11(1) Haziran, 20-39. <https://dergipark.org.tr/download/article-file/46771>
- Sağlar, J. ve Yüce, D. (2015). Bağımsız denetimde kamu gözetim kurumunun rolü ve kurumdan beklentilerin tespitine yönelik bir araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 45-57. <http://iibfdergi.nigde.edu.tr/article/view/5000112695>.
- Salehi, M., Mansoury, A. and Azary, Z. (2009), “Audit independence and expectation gap: Empirical evidences from Iran”, *International Journal of Economics and Finance*, 1(1), 165-174. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.653.6709&rep=rep1&type=pdf>21.02.2019.
- Sanlı, N. ve Özbirecikli, M. (2012). “Türkiye’de denetim mesleğinin gelişim süreci: geçmişten geleceğe bir araştırma”. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (38), 1-27. <https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/51431348-c7c9-46cc-a600-0bade4373434/muhasebe-ve-denetime-bakis-dergisi-sayi--38---kasim>
- Saygılı, A.T. (2007). Bağımsız Denetim Firmalarında Kalite Yönetimi. *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 10 sayı: 110. <https://www.mevzuatdergisi.com/2007/02a/02.htm#30.08.2019>
- Sayım, F. ve Usman, Ö. (2016) Etik kavramı ve muhasebe meslek mensuplarında etik algısı-yalova örneği. *Maliye Dergisi*. 170.
- Selimoğlu, S, Özbirecikli, M., Uzay, Ş. ve Uyar, S. (2015). *Bağımsız denetim Türkiye denetim standartları ile uyumlaştırılmış*, Ankara: TÜRMOB Yayınları
- Selimoğlu, S. K. ve Uzay, Ş. (2014). *Muhasebe denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Senal, S. *Bağımsız denetim kalitesinin artırılmasında kamu gözetim kurulunun rolü: bağımsız denetim firmaları üzerine bir araştırma*, Doktora Tezi. T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Isparta.
- Sermaye Piyasası Kurulu. (1982). “Kurumsal yönetim ilkeleri”. <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=> (12.02.2017).

- Sevim. Ş., Çetinoğlu, T. ve Kurnaz. N. (2006). Avrupa birliği müzakereleri sürecinde AB 8. yönergesi kapsamında Türkiye’de denetim ve denetçilik mesleğinin durumu: AB müzakereleri gelişim için bir fırsat mıdır?, *Mali Çözüm Dergisi*, (74), 44-76. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/74MaliCozum/04%20serafettin%20sevim.pdf>
- Sigortacılık Kanunu. (2003). *5684 sayılı Sigortacılık Kanunu*. <http://www.tsb.org.tr/default.aspx?pageID=654&yid=65> (27.11.2016).
- Sipahi, B., Yurtkoru, E. S. ve Çinko, M. (2006). *Sosyal bilimlerde SPSS ile veri analizi*. İstanbul: Beta Basım A.Ş. .
- SKP Tebliğ <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn27.11.2016>
- Son, M. (2005). “*Do non-audit services influence audit quality?*”, Doktora Tezi, The Graduate College at the University of Nebraska, Lincoln, Nebraska, ABD.
- Sönmez, K. (2008). *Bağımsız denetim sürecinde kullanılan analitik inceleme prosedürlerinin denetim standartları açısından değerlendirilmesi ve Türkiye’de SPK’dan yetki almış denetim firmaları üzerine bir araştırma*, Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Sermaye piyasası kurulu. (1982). *SPK, Seri: XNo: 22 sayılı “Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları hakkındaki tebliğ”*
<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn> (12.02.2017).
- Stiglitz. J. E. (2004). *Dünyanın en parlak on yılının hikayesi – 90’ların yükselişi*, (Türkçe Birinci Baskı). CSA Global Yayın Ajansı, İstanbul.
- Süer, A. Z. (2004). Muhasebe mesleğinde Enron vak’ası ve getirdikleri, *İstanbul SMMM Odası*. <https://docplayer.biz.tr/2692367-Profesyonel-muhasebe-mesleginde-enron-skandali-ve-sonrasi-gelismeler.html>.
- Sümer, N. (2000). Yapısal eşitlik modelleri: temel kavramlar ve örnek uygulamalar. *Türk Psikoloji Yazıları*. 3(6), 49-74. <https://psycnet.apa.org/record/2006-04302-005>
- Svanberg. J. and Öhman. P. (2015). “Auditors’ identification with their clients: Effects on audit quality”, *The British Accounting Review*, 47(4), 395-408. <http://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1060129&dswid=21909>

- Şavlı, T. (2011). Uluslararası denetim standartları kapsamında bağımsız denetim süreci, *Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri* (10), 05-09 Ekim, 1-18.
- Şeker, Y. (2015) *Bağımsız denetimde kalite kültürü anlayışı ve kalite kontrol standardının uygulama etkinliğinin belirlenmesi: Bağımsız denetim şirketlerine yönelik ampirik bir çalışma*, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Tarmur, S. (1997) *Türkiye’de bağımsız denetim, bağımsız denetim şirketleri ve sorunları*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Taylor, D. H. and Glezen, G. W. (1994). *Auditing integrated concepts and procedures* (3. b.). USA: John Wiley and Sons Inc.
- The organization for economic cooperation and development (OECD). (2004), “*Principles of Corporate Governance*”, *OECD Publication Service*. <http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf> (12.02.2017).
- Türk ticaret kanunu. (2011). *400. madde* <http://www.ticaretkanunu.net/ttpk-madde-400/> (17.12.2016).
- Toraman, C. (2002).”Muhasebe denetiminde etik ve Enron örneği”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı (59),15-25. <https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/malicozum59?e=25078185/58370305>
- Toroslu, M.V. (2012), *Yeni türk ticaret kanunu kapsamında finansal tablolar denetimi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Toroslu, V. (2015). *Anonim şirketlerde denetim*. Ankara: Adalet Yayınevi
- Tsau, L. (2011). *The effect of public oversight reform on audit quality*, Master Thesis University of Maastricht.
- Tunç, F. (2011). *Kurumsallaşma ve denetim konferansı yeni türk ticaret kanunu’nda kurumsallaşmayla ilgili düzenlemeler*. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_10/sunumlar/FERRUHTUNC.pdf (03.04.2017).
- Türel, A. (2011). *Worldcom skandalı: muhasebe hileleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği. (2003). *Kurumsal yönetimin ilkeleri*. <http://tkyd.org/tr/sss-kurumsal-yonetim-ilkelerinedir.html> (22.01.2019)

- Türkiye serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları birliği (1989) *TÜRMOB, Bağımsız Denetim Yönetmeliği Tebliğ* <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=10857> (27.11.2016).
- Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği. (1971). *TÜSİAD kurumsal yönetim ilkeleri*. <https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/1861-kurumsal-yonetim-ilkeleri> (08.02.2019).
- Ozma, B.C., Gisbert, A. And Cristóbal. E. (2017). Public oversight systems for statutory auditors in the european union. *European Journal of Law and Economics December*, 44(3), 517–552 <https://www.rsa.anu.edu.au/media/1992389/UG-Report-2017.pdf> (29.01.2018).
- Uzul. H. (2013). *Bağımsız denetim*. (1. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uzay, Ş. (2004). “21.yüzyılın başında muhasebe mesleğini etkileyen gelişmeler ve geleceğe yönelik değerlendirmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 67, 1-19. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/67MaliCozum/23%20saban%20uzay.pdf>
- Uzay, Ş. (2006).”Denetçilerin denetiminde yeni bir model olarak kamu gözetim kurulu ve Türkiye’de uygulanabilirlik”, *WCAE, The 10.th World Congress of Accounting Educators & The 3.rd Annual International Accounting Conference*, 1-34. İstanbul http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/SUZAY_KG.pdf
- Uzay, Ş. (2007). “Faaliyet denetimine genel bakış”, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 25-29 Nisan.
- Uzay, Ş. (2009).”İflasın ertelenmesinde kayyumun görevleri ve bağımsızlığı” *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2(1), Ocak 2009 Ankara
- Uzay, Ş. (3-5 Kasım 2004). Türkiye’de denetçi bağımsızlığı. *MÖDAV 1st International Accounting Conference*. İstanbul.
- Uzay, Ş. ve Gönen, S. (2009). *Muhasebeci ve denetçilere yönelik yaptırımların finansal raporlama sürecinin etkinliğindeki rolü*. *MÖDAV VI. Uluslararası Muhasebe Konferansı*. 4-5 Aralık. İstanbul.
- Uzay. Ş., Tañç. A., ve Erciyes. M. (2008) “Türkiye’de muhasebe denetimi: geçmişten geleceğe”, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, 20-24 Temmuz, İstanbul, s. 2.

- Wallace. W. (1980). “*The economic role of the audit in free and regulated markets*”, Touche Ross, London. <https://scholarworks.wm.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.tr/&httpsredir=1&article=1000&context=oer>
- Weiers, R. (2008). *Introduction to business statistics*, (7th.) South Western Cenage Learning.
- Wu, H. And -Ying, S. X. (2016), “Realizing auditor independence in china: insights from the local context”, *Contemporary Management Research*, 12(2), 245-272. <http://www.cmr-journal.org/article/view/15201>.
- Tang, F., Ruan, L. And Yang, L. (2017). Does regulator designation of auditors improve independence? The moderating effects of litigation risk. *Managerial Auditing Journal* 32(1), 2-18, Emerald Publishing Limited0268-6902DOI 10.1108/MAJ-03-2016-1334
- Yahyaoglu, G. (1991), “Bağımsız dış denetimin yapısı ve işlevi” , *Maliye Yazıları: Maliye, İktisat, Hukuk*, s.94.
- Yanık, S. ve Karataş, M. (2017). Denetim raporlarının geleceği: yeni düzenlemeler ve ülke uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-26. <https://dergipark.org.tr/download/article-file/427887>
- Yaşar. A. (2013). “Bağımsız dış denetim kuruluşlarına yönelik gözetim ve denetim etkinliğinin bağımsız dış denetim kalitesi ile ilişkisi: Türkiye değerlendirmesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22 (1), 465-480. <https://dergipark.org.tr/cusosbil/issue/4392/60429>
- Yaşlıoğlu. M.M. (2017). Sosyal bilimlerde faktör analizi ve geçerlilik: keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizlerinin kullanılması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*. Vol/Cilt: 46, Special Issue/Özel Sayı 2017, 74-85 ISSN: 1303-1732.
- Yeşil, A. (2006). *Dış denetçinin bağımsızlığı ve Türkiye’deki durum*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yılcı. M ., Yıldız. B. ve Kiracı. M. (2012). *Muhasebe denetimi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Yeni Türk ticaret kanunu. (2011). *YTTK Kanun maddeleri* <http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-400>. (14.02.2019)

Yurdakul. H. (2005). *Bağımsız denetimde kalite kontrol ve Türkiye'deki uygulamaları*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı. Muhasebe Bilim Dalı. Master tezi. Ankara.

Mevzuat bilgi sistemi(1984). *Mevzuat*. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.660.pdf>.

Denetim kütüphanesi (2012). *Denetim eğitimi*

<http://dtaudit.com/dosyalar/Egitim/Denetim/1.Hafta/4.%20B%C3%96L%C3%9CM%20DENET%C4%B0M%C4%B0N%20TAMAMLANMASI%20VE%20RAPORLANMASI.pdf> (20.08.2016)

İç denetim koordinasyon kurulu (2001) 5018 sayılı kanun

http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Birincil%20Duzey%20Mevzuat/5018_Sayili_Kanun.aspx (17.12.2016).

Denetim vergi ve danışmanlık hizmeti (1981). *Sarbanes oxley yasanına uyum* <https://www.pwc.com.tr/sarbanes-oxley-yasasina-uyum> (30.08.19).

EKLER

Ek 1. Anket Formu

Sayın Bağımsız Denetçi,

Bu anket çalışması, Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı'nda yapılan "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGGK) Bağımsız Denetimdeki Etkinliğinin Bağımsız Denetçiler Açısından Değerlendirilmesi" doktora tez çalışmasıyla ilgilidir. Ankette yer alan sorular tamamen akademik ve bilimsel amaçlara yönelik olarak kullanılacak ve vereceğiniz cevaplar *kesinlikle* gizli tutulacaktır.

Araştırmanın toplu sonuçlarının elinize ulaşmasını istiyorsanız, anket formunun sonunda mail adresinizi lütfen belirtiniz. Anket sorularına vereceğiniz samimi cevaplarla çalışmaya katkıda bulunacağınız için şimdiden teşekkür eder saygılarımızı sunarız.

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Cuma Ercan

Öğrenci: Öğr. Gör. Burcu Doğan

İletişim: budogan@adiyaman.edu.tr, burcudogan_06@windowslive.com

Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilere İlişkin Tanıtıcı Bilgiler

Cinsiyetiniz	<input type="checkbox"/> Kadın <input type="checkbox"/> Erkek
Yaşınız	<input type="checkbox"/> 30 ve altı <input type="checkbox"/> 31-40 <input type="checkbox"/> 41-50 <input type="checkbox"/> 51-60 <input type="checkbox"/> 61 ve üstü
Öğrenim Durumunuz	<input type="checkbox"/> Lisans <input type="checkbox"/> Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora
Mesleki Unvanınız	<input type="checkbox"/> Yeminli Mali Müşavir <input type="checkbox"/> Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Denetim Alanındaki Tecrübeniz (Yıl)	
Hangi ilde faaliyet gösterdiğiniz	

Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Denetimin Şeffaflığına İlişkin Düşünceleri

Aşağıdaki soruları “(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Karasızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum” seçeneklerine uygun gelecek şekilde cevaplandırınız.

	1	2	3	4	5
Denetçilerin rotasyonu şeffaflığı artırır.					
Denetim şirketi ile denetçi arasındaki işbirliğinin 7 yıl ile sınırlandırılmış olması, şeffaflığı artırır.					
Denetçinin ahlaki değerleri işletmenin denetim şeffaflığını olumlu etkiler.					
Denetimin şeffaf olması ile doğru ve güvenilir bilgi elde edilir.					
Bağımsız denetimde şeffaflıkla, denetim şirketinin faaliyetlerine yönelik doğru ve eksiksiz bilgiye ulaşılır.					
Bağımsız denetimde şeffaflıkla, hazırlanan denetim raporları kamuyu aydınlatma ve piyasalarda şeffaflık sağlar.					

Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Denetçi Bağımsızlığına İlişkin Düşünceleri

Aşağıdaki soruları “(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Karasızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum” seçeneklerine uygun gelecek şekilde cevaplandırınız.

	1	2	3	4	5
Bağımsız denetim hizmeti için asgari 96 saat hizmet şartı olması denetimin bağımsızlığını etkiler.					
Denetim ücretini KGK'nin hesabına yatırıldıktan sonra almak bağımsızlığa olumlu etki yapar.					
Denetleyen ile denetlenen arasındaki parasal ilişki tam bağımsızlığı etkiler.					
Denetim ücretinin, denetlenen işletme tarafından ödenmesi, denetçi bağımsızlığını zedelemektedir.					
Ülkemizde genel olarak denetçiler ve denetim şirketleri hem gerçekte hem de görünürde bağımsızlığa uymaktadırlar.					
Bağımsız denetim standartları ile birlikte bağımsız denetimin belgelendirilmesi, denetçi bağımsızlığına olumlu etki eder.					
Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığını olumlu etkiler.					

Araştırmaya Katılan Denetçilerin Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasına İlişkin Düşünceleri

Aşağıdaki soruları “(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Karasızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum” seçeneklerine uygun gelecek şekilde cevaplandırınız.

	1	2	3	4	5
KGK denetim ekibinin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması için zorlayıcı bir güç olmaktadır.					
Türkiye’de Bağımsız Denetim Kalitesi Konusunda eksiklikler bulunmaktadır.					
Avrupa Birliği’ne giriş sürecinde olan ülkemizin, bağımsız denetim şirketleri ile denetçilerin denetiminden sorumlu olan KGK’nin olması denetimde kaliteyi arttırmaktadır.					
Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir.					
Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu denetimin kalitesini artırır.					
Kamu gözetim sisteminin etkinliği ve başarısı için kurumlar arası işbirliği ve uyumlu çalışma ortamı bağımsız denetçiler açısından önemlidir.					
3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir.					
KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetimin kalitesi bakımından gereklidir.					
KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemeler, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olarak, kalite üzerinde olumsuz etki yapmaktadır.					
Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması denetim kalitesini de olumlu etkilemektedir.					
Denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olması, mevzuat karışıklığına neden olmakta ve bağımsız denetimin etkinliği ve kalitesi üzerinde olumsuz yönde etki oluşturmaktadır.					

Bağımsız denetçilerin KGK’nin görev ve yetkilerinin kapsamı ile ilgili görüşleri

Aşağıdaki soruları “(1) Kesinlikle yer almalı (2) Yer almalı (3) Olsa da olur, olmasa da (4) Yer almamalı (5) Kesinlikle yer almamalı” seçeneklerine uygun gelecek şekilde cevaplandırınız.

	1	2	3	4	5
Muhasebe ve finansal raporlama standartlarının belirlenmesi,					
Denetim standartlarının belirlenmesi,					
Bağımsız denetçilerin eğitimi, sınavı ve yetkilendirilmesi,					
Mesleki etik ilkelerinin belirlenmesi ve bağımsız denetçilerin sicilinin tutulması,					
Bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve sicilinin tutulması,					
Kalite güvence sistemini oluşturmak amacıyla bağımsız denetim üzerinde “Kamu Gözetimi” sisteminin oluşturulması,					
Diğer ülkelerin aynı alanda yetkili organlarıyla ve uluslararası kuruluşlarla anlaşma, işbirliği ve bilgi paylaşımının yapılması					
Denetçilerin faaliyetlerinin denetimi,					
Denetçiler için ahlak kuralları,					

1. KGK'nin yapılanmasını profesyonel buluyor musunuz?

a. Evet

b. Hayır

Yukarıdaki soruya verdiğiniz cevabın gerekçesi nedir?

.....

2. Bağımsız denetim standartlarının düzenlenmesinde sizce nasıl bir yaklaşım daha doğru olur ?

3. KGK'nin bir kısım üniversiteler ile anlaşmak suretiyle mesleki uyum eğitimi noktasında çalışma yapmaktadır. Bu konu ile ilgili düşünceleriniz nelerdir?

4. YMM ve SMMM'lerin bağımsız denetçi unvanını almalarına rağmen, mevzuat uyumsuzluğu nedeniyle denetimin ifası noktasında uygulamada çıkan sorunlarla ilgili düşünceleriniz nelerdir?

Verdiğiniz cevaplara ek olarak belirtmek istediğiniz konuları bu bölüme ya da ayrı bir kağıda yazabilirsiniz.

Değerli katkılarınızdan dolayı teşekkür ederiz.