

**T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**

**BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERİN SAHİPLERİ
VE YÖNETİCİLERİNİN BAĞIMSIZ DENETÇİ ALGISI
VE BAĞIMSIZ DENETİMDEN BEKLENTİLERİNE
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DANIŞMAN HAZIRLAYAN
PROF.DR.HAKAN ERKUŞ HALİME KARACA**

MALATYA- 2018

Bu Araştırma İnönü Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi Tarafından

2018/1191 Proje Numarası İle Desteklenmiştir

**T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERİN
SAHİPLERİ VE YÖNETİCİLERİNİN
BAĞIMSIZ DENETÇİ ALGISI VE
BAĞIMSIZ DENETİMDEN BEKLENTİLERİNE
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DANIŞMAN HAZIRLAYAN
Prof. Dr. Hakan ERKUŞ Halime KARACA
MALATYA-2018**

Bu Araştırma İnönü Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi Tarafından

2018/1191 Proje Numarası İle Desteklenmiştir.

ÖNSÖZ

Tez konusunun belirlenmesinde ve yazım sürecinde beni değerli bilgi ve deneyimleriyle yönlendiren danışman hocam Prof. Dr. Hakan ERKUŞ'a teşekkürlerimi sunarım. Tezimin başından sonuna kadar takibinde değerli vaktini ayıran, akademik bilgi ve tecrübe yönünden desteklerini esirgemeyen Doç. Dr. İbrahim AKSU ve Dr. Öğr. Üyesi Tolga ORAL hocalarıma ve istatistiksel konularda desteğini esirgemeyen Doç. Dr. Mevlüt TÜRK hocama teşekkürü borç bilirim. Yüksek lisans eğitimim süresince beni teşvik eden ve yönlendiren Muhasebe Finans Bölümü hocalarıma teşekkür ederim.

Tezin uygulama bölümünü oluşturan anket çalışmamın tamamlanmasında destekleyen tüm dostlarıma sonsuz minnet duygularımı sunarım.

Eğitim hayatım boyunca her türlü destek olmaya çalışan eşim, çocuklarım ve bütün aileme sonsuz teşekkür ederim.

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

**BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERİN
SAHİPLERİ VE YÖNETİCİLERİNİN
BAĞIMSIZ DENETÇİ ALGISI VE BAĞIMSIZ
DENETİMDEN BEKLENTİLERİNE
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
PROF. DR. HAKAN ERKUŞ

HAZIRLAYAN
HALİME KARACA

Jürimiz 16.08.2018 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda bu yüksek lisans tezini (oybirliği/oyçokluğu) ile başarılı bulunarak İşletme Anabilim, Muhasebe-Finansman Bilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyelerinin Unvan Ad Soyadı

1. Prof. Dr. HAKAN ERKUŞ
2. Doç. Dr. İBRAHİM AKSU
3. Dr. Öğr. Üyesi AHMET AKCAN

imzası

İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun tarih vesayılı kararıyla bu tezin kabulü onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mehmet KUBAT
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZET

“Büyük ve Orta Boy İşletmelerin Sahipleri ve Yöneticilerinin Bağımsız Denetçi Algısı ve Bağımsız Denetimden Beklentilerine Yönelik Bir Araştırma” Yüksek Lisans Tezi
Malatya 2018

Halime KARACA

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen hızlı değişim; finansal, sosyal ve kültürel alanda etkisini göstermektedir. Yaşanan bu hızlı değişim sonucu ekonomik gelişmelerle birlikte işletmeler büyüyerek uluslararası alanda faaliyet göstermekte, muhasebe işlemleri daha da karmaşık hale gelmektedir. Bu gelişmeler; doğru ve güvenilir bilgi elde etmenin önemini artırmakta; işletmelerin güvenilir ortak bir finansal raporlama dili kullanmalarını, finansal tablolarının mevzuata uygun hazırlanmasını ve alanında uzman, tarafsız üçüncü kişilerce belirli standartlara göre düzenli olarak denetlenmesini gerekli kılmaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı, Türkiye’de faaliyet gösteren Büyük ve Orta Boy İşletmelerin sahip ve yöneticilerinin bağımsız denetçi algısının test edilmesi, bağımsız denetimden beklentilerinin ortaya konulmasıdır.

Ülkemiz genelinde bağımsız denetim hizmeti alan şirketler üzerinde anket uygulaması gerçekleştirilmiş ve bu işletmelerin bağımsız denetçi algısı ve bağımsız denetimden beklentileri incelenmiştir. Nicel yöntemle gerçekleştirilen araştırmada veri analizi, SPSS programı ile yapılmıştır. Veri analizinde; frekans analizi ve sonuçlarının yorumlanması, faktör analizi ve sonuçlarının yorumlanması, güvenilirlik analizleri ve sonuçlarının yorumlanması ve korelasyon analizi ve sonuçlarının yorumlanması, hipotez testi, fark testleri ve sonuçlarının yorumlanması yapılmış; sonuçlar tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, BOBİ FRS

ABSTRACT

“A research on independent auditor perception and expectations from independent supervision of large and medium-sized enterprises’ owners and managers” Postgraduate

Thesis Malatya

Halime KARACA

Rapid change in information and communication technologies has taken effect in the financial, social and cultural field. In consequence of this rapid change accompanied by economic developments enterprises operate internationally by growing; accounting transactions are becoming more complicated. These developments increasing the importance of obtaining accurate and reliable information necessitate some occasions which are to use a reliable common financial reporting language by enterprises, to prepare financial statements in accordance with the legislation and to audit financial statements according to certain standards by specialists and impartial third parties.

The main aim of this study is to test independent auditor perception of large and medium-sized enterprises’ owner and managers in Turkey and to demonstrate its expectations from the independent audit.

The questionnaire is conducted throughout the companies which have independent auditing services over our country in general; these enterprises’ expectations from independent auditing perception and independent auditing are analyzed. Data analysis in this research which is conducted by quantitative method is done by SPSS programme. In data analysis, frequency analysis and interpretation of the results, factor analysis and interpretation of the results, reliability analysis and interpretation of the results and interpretation of correlation analysis and the results, hypothesis testing, difference tests and interpretation of the results are done and the results are discussed.

Key Words: Independet Audit, Independendet Auditor, Financial Reporting Standards for Large and Medium Size Enterprises

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	II
KABUL VE ONAY	III
ÖZET	IV
ABSTRACT	V
İÇİNDEKİLER	VI
KISALTMALAR	X
TABLolar LİSTESİ	XII
ŞEKİL LİSTESİ	XIV
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
1. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÇERÇEVESİ	3
1.1. Bağımsız Denetime Duyulan İhtiyaç	3
1.1.1. Denetim ve Denetim Benzeri Kavramlar	4
1.1.2. Denetimin Unsurları	5
1.2. Bağımsız Denetimin Türleri	7
1.2.1. SPK' ya Göre Denetim Türleri	7
1.2.1.1. Yıllık Denetim	7
1.2.1.2. Sınırlı Denetim (İnceleme-Ara Dönem Denetimi)	7
1.2.1.3. Özel Denetim	8
1.2.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	9
1.2.2.1. Yasal (Zorunlu) Denetim	9
1.2.2.2. İsteğe Bağlı Denetim	9
1.2.3. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	9
1.2.3.1. Mali Tablolar Denetimi	9
1.2.3.2. Uygunluk Denetimi	10
1.2.3.3. Faaliyet Denetimi	10
1.2.4. Denetimi Yapan Kişilerin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri	11

1.2.4.1. Bağımsız Denetim.....	11
1.2.4.2. Kamu Denetimi.....	12
1.2.4.3. İç Denetim.....	12
1.2.5. Kapsamına Göre Denetim Türleri	13
1.2.5.1. Genel Amaçlı Denetim	13
1.2.5.2. Özel Amaçlı Denetim	13
1.2.6. Uygulama Zamanına Göre Yapılan Denetim Türleri.....	13
1.2.6.1. Ara Denetim.....	14
1.2.6.2. Sürekli Denetim	14
1.2.6.3. Son Denetim	14
1.3. Denetçi ve Denetçi Türleri.....	14
1.3.1. Kamu Denetçileri.....	15
1.3.2. İç Denetçiler	15
1.3.3. Bağımsız Denetçiler	16
1.4. Bağımsız Denetimin Gelişimi.....	17
1.4.1. Dünyada Bağımsız Denetimin Gelişimi.....	17
1.4.1.1. Dünyada Muhasebe ve Denetime İlişkin Düzenleyici Kuruluşlar.....	22
1.4.1.1.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC-International Federation of Accountants Committee).....	22
1.4.1.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB- International Accounting Standards Board)	23
1.4.1.1.3. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB- International Auditing and Assurance Standards Board).....	23
1.4.1.1.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC- Inter Agency Standing Committee)	25
1.4.1.1.5. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE – The Federation des Experts Comptables Europeens)	26
1.4.2. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi.....	26

1.5. Denetim Alanında Yaşanan Skandallar	28
1.5.1. Uluslararası Alanda Yaşanan Denetim Skandalları	28
1.5.1.1. Enron Skandalı.....	29
1.5.1.2. Worldcom Skandalı	30
1.5.1.3. Parmalat Skandalı	30
1.5.1.4. Ahold Skandalı	31
1.5.1.5. Xerox Skandalı	31
1.5.1.6. Kanebo Skandalı	31
1.5.2. Türkiye’de Yaşanan Denetim Skandalları.....	32
1.6. Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeler ve Kurumlar.....	33
1.6.1. Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler ve Kurumlar.....	33
1.6.1.1. Amerika–Sarbanes-Oxley Kanunu Düzenlemeleri.....	33
1.6.1.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB- Public Company Accounting Oversight Board)	34
1.6.1.3. Avrupa Birliğinde Kamu Gözetim Sistemi ve 8. Yönerge	35
1.6.2. Türkiye’de Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve Gözetim Kurumu	36
1.6.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri	37
1.6.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Düzenlemeleri.	39
1.6.2.3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Düzenlemeleri	40
1.6.2.4. Hazine Müsteşarlığı Düzenlemeleri.....	41
1.6.2.5. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Düzenlemeleri	41
1.6.2.6. Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri	43
1.6.2.7. 660 Sayılı KHK ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri.....	47
1.7. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarının Oluşum Süreci	49

1.7.1. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartlarının Özellikleri.....	50
1.7.2. BOBİ FRS ve Tam Set TMS/TFRS: Uygulayacak İşletmeler	51
İKİNCİ BÖLÜM.....	54
2. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERİN SAHİPLERİ VE YÖNETİCİLERİNİN BAĞIMSIZ DENETÇİ ALGISI VE BAĞIMSIZ DENETİMDEN BEKLENTİLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	54
2.1. Araştırmanın Amacı.....	54
2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları	54
2.3. Literatür Taraması.....	55
2.4. Araştırmanın Metodolojisi	59
2.5. Araştırmanın Bulguları ve Analizi.....	60
2.6. Araştırma Örneklemine Özellikleri	60
2.6.1. Frekans Analizi ve Sonuçlarının Yorumu	60
2.6.2. Değişkenlerin Faktör ve Güvenirlik Analizleri ve Sonuçlarının Yorumu.....	76
2.6.3. Korelasyon Analizi ve Sonuçlarının Yorumu	87
2.6.4. Hipotezlerin Test Edilmesi	88
2.6.5. Fark Testleri ve Sonuçlarının Yorumu	90
SONUÇ.....	95
KAYNAKÇA.....	99

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GDS	Güvence Denetimleri Standartları
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri
PCAOB	Amerikan Kamu Gözetim Kurumu
SBDS	Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	Sarbanes Oxley Kanunu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

UDS	Uluslararası Denetim Standartları
YFRÇ	Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi
YMM	Yeminli Mali Müşavir



TABLolar LİSTESİ

Tablo:1.1. Amaçlarına Göre Denetim Türünde Kullanılan Kriterler ve İlgili Taraflar .	11
Tablo:1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi	21
Tablo:1.3. Denetime Tabi Olacak Şirketler İçin Genel Kriterler	46
Tablo:1.4. Hesap Dönemleri İtibarıyla Ölçütlerin Sağlanması ve Yıllık Denetime Tabi Olma Durumu	46
Tablo:1.5.BOBİ	FRS
Kapsamı	511
Tablo:2.1. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Cinsiyet Dağılımı	61
Tablo:2.2. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Yaşlarının Dağılımı....	62
Tablo:2.3. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımı	63
Tablo:2.4. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı	64
Tablo:2.5. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin İşyerindeki Pozisyonlarına Göre Dağılımı	65
Tablo:2.6. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Faaliyet Gösterdikleri Sektörlere Göre Dağılımı.....	66
Tablo:2.7. Ankete Katılan İşletme Sahip ve Yöneticilerinin Faaliyet Gösterdikleri İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Dağılımı.....	67
Tablo:2.8. Ankete Katılan İşletme Sahip ve Yöneticilerinin Faaliyet Gösterdikleri İşletmelerin Bağımsız Denetime Tabi Olma Sayısına Göre Dağılımı.....	68
Tablo:2.9. İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin; Bağımsız Denetçi Algısı ve Bağımsız Denetimden Beklentilerine Yönelik Frekansları, Ortalamaları ve Standart Sapma Değerleri	69
Tablo:2.10. KMO ve Bartlett's Testi	77
Tablo:2.11. Component Matrix Testi Sonuçları	78
Tablo 2.12. Toplam Varyans Açıklaması (Total Variance Explained)	80
Tablo:2.13. İfadelerin Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) Sonuç Tablosu	81
Tablo:2.14. Bağımsız Denetim Faktörünün Ölçek Güvenirliği -Cronbach's Alfa Testi	85
Tablo:2.15. Bağımsız Denetçi Faktörünün Ölçek Güvenirliği -Cronbach's Alfa Testi	86
Tablo:2.16. Değişkenlerin Korelasyon Analizi (Spearman's rho)	88

Tablo:2.17. Hipotez Testi (İfadelerin Ortalama Puanları).....	89
Tablo:2.18. Normallik Testi.....	90
Tablo:2.19. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi Faktörleri ile Cinsiyet Dağılımı Arasındaki İlişki Mann Whitney U Testi Sonuçları	91
Tablo:2.20. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi Faktörleri ile Yaş Arasındaki İlişki Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları.....	91
Tablo:2.21. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi Faktörleri ile İş Yerindeki Pozisyon Arasındaki İlişki Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları	92
Tablo:2.22. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi Faktörleri ile Mesleki Tecrübe Arasındaki İlişki Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları	92
Tablo:2.23. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi Faktörleri ile Faaliyet Gösterilen Sektör Arasındaki İlişki Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları.....	93
Tablo:2.24. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi Faktörleri ile Çalışan Sayısı	93
Tablo:2.25. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi Faktörleri ile Eğitim Durumu Arasındaki İlişki Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları	94

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil:1.1. IAASB Tarafından Yayınlanan Standartların Kapsadığı Hizmetler	24
Şekil:1.2. BOBİ FRS ve TMS/IFRS Kapsamı.....	52
Şekil:2.1. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Cinsiyet Dağılımı	61
Şekil:2.2. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Yaşlarının Dağılımı.....	62
Şekil:2.3. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımı	63
Şekil:2.4. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı	64
Şekil:2.5. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin İşyerindeki Pozisyonlarına Göre Dağılımı	65
Şekil:2.6. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Faaliyet Gösterdikleri Sektörlere Göre Dağılımı.....	66
Şekil:2.7. Ankete Katılan İşletme Sahip ve Yöneticilerinin Faaliyet Gösterdikleri İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Dağılımı.....	67

GİRİŞ

Küreselleşmeyle birlikte sermaye piyasalarında meydana gelen gelişmeler, uluslararası alanda alınan yatırım kararları, devamlı olarak artan sermaye hareketleri, değişen ve gelişen ekonomik koşullar, şirketlerin farklı coğrafi çevrelerde faaliyet göstermeleri, ülke sınırları dışında meydana gelen ekonomik ve finansal krizlerden dolayı yatırım yapan tasarruf sahiplerinin katlanmak zorunda olduğu zararlar, finansal tablolarla ilgilenen bilgi kullanıcılarını finansal tabloları sorgular hale getirmiştir. Bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlar almalarında ve sağlıklı ticari ilişkiler yürütmelerinde güvenilir, kaliteli finansal veriler oldukça önemlidir. Bu durum, bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloları daha değerli kılmaktadır.

2000'li yılların başında, önce sermaye piyasalarının gelişmiş olduğu ABD'de akabinde diğer gelişmiş ülkelerde meydana gelen küresel etkili muhasebe skandalları ve bu skandallar sonucu yaşanan şirket iflasları, bağımsız denetçi ve denetim kurumlarının ve bunların hazırlamış olduğu denetim raporlarının güvenilirliğini tartışılır hale getirmiştir. Ancak bilgi kullanıcılarının doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyacının artması bağımsız denetçi ve denetim kurumlarının etkin çalışmasını gerekli kıldığından, bilgi kullanıcıların ve toplumun bağımsız denetim kurumlarına ve de sermaye piyasalarına olan güveninin yeniden sağlanması için birçok ülkede yasal düzenlemelere gidilmiştir. 2002 yılında ABD'de Menkul Kıymetler Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) tarafından Sarbanes-Oxley Yasası (SOA) çıkartılmış, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) kurulmuştur. Avrupa'da bağımsız denetim mevzuatı direktifler vasıtasıyla düzenlenmiş ve 2006 yılında Avrupa Birliğinin bağımsız denetime dair 8. Direktifi güncellenmiş ve ilgili düzenlemelere gidilmiştir. Ülkemizde Resmi Gazete'de yayınlanan 6102 sayılı yeni TTK ile bağımsız denetime dair adımlar atılmış, 660 sayılı KHK ile bağımsız denetim alanında düzenleme, yetkilendirme ve gözetim faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuş ve bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kurumlarına dair yetkilendirme, gözetim faaliyetleri tek bir otoritede toplanmıştır.

KGK; Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) haricinde bağımsız denetime tabi şirketlerin, münferit veya konsolide mali tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayabileceğini belirtmiştir. Fakat 2017 yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeleri İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS)'nin yayınlanmasından sonra bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS kullanmayan şirketlerin mali tablolarını 01/01/2018 tarihinden itibaren bu standartlara göre hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. (RG 29100: 2014).

Toplam iki bölümden oluşan çalışmamızın birinci bölümünde, denetime duyulan ihtiyaç açıklanmış, denetim kavramı, bağımsız denetimin çeşitleri, dünyada ve ülkemizde denetimin tarihi gelişimi, yaşanan muhasebe skandalları ve bu skandallar sonucu bağımsız denetim kurumlarının ve denetçilerin etkinliğinin artırılması için yapılan ulusal ve uluslararası düzenlemeler ve oluşturulan gözetim sistemlerine yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde bağımsız denetim hizmeti alan şirketler üzerine anket çalışması uygulanmış, araştırmaya katılan katılımcılarla ilgili genel bilgiler verilmiş, belirlenen değişkenler doğrultusunda bu şirketlerin bağımsız denetçi algısı ve bağımsız denetimden beklentileri tespit edilmeye çalışılmıştır. Elde edilen veriler SPSS programı ile analiz edilmiş; frekans analizi, faktör analizi, güvenilirlik analizi, korelasyon analizi, hipotez testi ve fark testleri yapılmış, sonuçlar tartışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÇERÇEVESİ

Bu bölümde, bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramları açıklanmış bağımsız denetim ve denetçi türleri hakkında teorik bilgiler verilmiştir. Ayrıca denetimin gelişim süreci incelenmiş, denetimin gözetim ihtiyacına ve bu ihtiyacın oluşmasına neden olan denetim skandalları ve bu skandallar sonucu yapılan yasal düzenlemeler, oluşturulan gözetim kurumları ve bu düzenlemelerin denetime katkılarına değinilmiştir.

1.1. Bağımsız Denetime Duyulan İhtiyaç

18. yy'nin sonlarında yaşanan sanayi devrimine kadar küçük ve tek ortaklı işletmeler faaliyet gösteriyordu. Sanayileşme ile beraber işletmelerin ölçekleri büyümüş ortak sayıları artmıştır. Bu durum bir yandan işletmenin yönetimini karmaşıklaştırmış, öbür yandan işletmelerin daha çok mali kaynağa başvurmuşlarına neden olmuştur. Bu gelişmelerle birlikte işletmeler alanında uzman yöneticilerle çalışmaya başlamış, ilerleyen zamanda işletmenin ortakları ile yöneticileri arasında asimetrik bilgi oluşmasına ve de çıkar çatışmalarına neden olmuştur (Messier, 1997; Ak. Acar vd.,).

İşletmelerin amacı, sınırlı kaynaklar ile kârlarını en üst seviyeye çıkarmak iken, tasarruf sahiplerinin amacı en kârlı alanlara yatırım yapmaktır. İşletmeler ve tasarruf sahipleri yatırım kararlarını işletmelerin finansal durumunu ortaya koyan finansal tablolara göre alırlar. Bu durum tasarruf sahipleri ile finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu işletme yönetimi arasında çıkar çatışması yaşanmasına, bilinçli veya farkında olmadan bilgilerin işletme çıkarları doğrultusunda yanlış beyan edilmesi kanısının oluşmasına neden olur. Bu bağlamda denetim, işletmelere fon temin edenler ile ortakları ve ortaklar ile yöneticileri arasında asimetrik bilginin azaltılmasında önemli bir görev üstlenmektedir. (Al-Ajmi, 2009; Ak. Senal, 2011:5).

İşletmenin finansal durumunu ortaya koyan finansal tablolar, birer iddia niteliğindedir. Finansal tablolardan elde edilen bilgileri kullanan işletme içi ve işletme dışı karar alıcıları, doğru ve isabetli kararlar alabilmek için güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bilgi kullanıcıları, bilginin doğruluk ve güvenilirliğini tahlil etme imkanı

bulamayacağından; bağımsız, alanında yetkin üçüncü bir kişiye ihtiyaç duyarlar. Bu durumda devreye bağımsız denetim girer (Karacan ve Uygun, 2016:33).

Bağımsız denetim faaliyeti, özellikle yatırım yaptıkları şirketlerin gerçekleştirmiş oldukları faaliyetleri doğrudan takip etme imkânına sahip olmayan tasarruf sahipleri için oldukça önemlidir. (Akdoğan, 2013:29).

Finansal tablolar, şirketlerin kamuya yönelik bilgi sunduğu ve kamuyu aydınlattığı en önemli araç olarak da ifade edilebilir. Özellikle tasarruf sahiplerinin yatırım yapmadan önce doğru yatırım kararları alabilmesi için işletmeler hakkında bilgi sahibi olması gerekmektedir. Tasarruf sahipleri yatırım yapmak istedikleri işletmelerle ilgili olarak finansal tablolar yoluyla bilgi alabilmektedir (Akdoğan, 2013: 29-30).

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde bağımsız denetim, muhasebe sisteminin oluşturduğu mali tabloların muhasebe standartlarına uygunluğunu, denetim standartlarına göre inceleyerek, mali tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliğini artırır. Bağımsız denetim sonucu oluşturulan raporlar, başta tasarruflarını yüksek karlı yatırımlara dönüştürmek isteyen yatırımcılar olmak üzere, ilgili tarafları, güvenilir bilgiye ihtiyacı olan herkesi ilgilendirmektedir (Arıkan, 2010:7).

Denetimden geçen mali tablolar; işçi ve işveren sendikalarına, işçi ücretlerinin ve sosyal yardımların belirlenmesi hususunda yapılan anlaşmalarda nesnel bilgiler sağlar (Aydoğan, 2016:774).

Finansal piyasalar, fonu arz edenlerle fonu talep edenlerin karşılaştığı piyasalardır. Mali bilgilerin güvenilir olmaması fon arz ve talep edenlerin bir araya gelememelerine sebep olacaktır. Bu durum; finansal kaynağa ihtiyaç duyanların kaynak bulmasını güçleştirmekte, fon arz edenlerin de fonlarının atıl kalmasına, dolayısıyla finansal piyasaların gelişmesine ve etkin çalışmasına engel olmaktadır (Kaval, 2008:7). Bu durum ihtiyaç duyulan üretimin yapılamaması, istihdamın arttırılamaması gibi farklı sorunlara da neden olmaktadır.

1.1.1. Denetim ve Denetim Benzeri Kavramlar

Denetim kavramıyla birlikte revizyon, gözetim kavramları da kullanılmaktadır. Bu kavramları kısaca açıklayalım.

Revizyon: Tekrar gözden geçirmek ve bir kez daha incelemek manasına gelmektedir. Revizyon, daha çok mali incelemelerde kullanılmakta, işletmelerin

faaliyetlerinin ve kayıtlarının incelenmesini ve denetlenmesini kapsamaktadır. Genellikle muhasebe işlemleri bittikten ve geçici mizan hazırlandıktan sonra hesaplamaların vergi kanunlarına ve uygulanan diğer muhasebe sistemine uygun olup olmadığının tekrar incelenmesi anlamına gelmektedir. (Kaval, 2008: 5).

Gözetim: Türk Dil Kurumunun yayınladığı Türkçe sözlükte gözetim kavramı, "gözetme işi, nezaret ve himaye" şeklinde tanımlanmıştır (TDK, 2017). Fransızca kökenli bir kelime olan gözetim kelimesi ilk kez 18. yüzyılın sonlarında bir kişinin davranışlarının yakından izlenmesi anlamında kullanılmıştır (Güven, 2008; Ak. Dinçer ve Çakmak, 2018).

Denetim: Denetim kavramının Anglo-Sakson ülkelerinde karşılığı "auditing" kelimesi olup bu kavramın kökeni Latince "işitme ya da dinleme" manasına gelen "audire" fiiline dayanmaktadır. Bu fiilin manası, eski dönemlerde seçilen uzman kişilerin, belli alanlarda yetkili kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek, doğruları bulmaya çalışmalarıdır (Bozkurt, 2006:17).

Denetim, Türk Dil Kurumunca yayınlanan Türkçe sözlükte "bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş ve kontrol etmek" şeklinde tanımlanmıştır (TDK: 2016).

Bağımsız veya dış denetim, denetime tabi tutulan işletmenin mali tablolarının bağımsız denetçilerce tarafsız olarak kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetim standartları çerçevesinde, önceden belirlenen ölçütler ve GKGMI'lerine uygunluğunun incelenmesi, denetim raporlarının işletmeyle ilgili bilgiye ihtiyaç duyanlara sunulmasıdır (Bayazıtlı, 1991: 9).

KGK tarafından hazırlanan "Bağımsız Denetim Yönetmeliğine" göre: "*Bağımsız denetim: Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması sürecidir*".

1.1.2. Denetimin Unsurları

Bağımsız Denetime ilişkin yapılan tanımlardan denetimin unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

• **Denetim bir süreçtir:** Denetim; bilgi üretme ve karar verme aşamalarını içeren anlamlı, akılcı, bilimsel evrelerden meydana gelen dinamik bir faaliyettir (Erdoğan, 2002:56).

• **İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar:** İşletmenin ekonomik faaliyetlerine dair hazırladığı raporlar birer iddia niteliğindedir. Denetim ile bu iddiaların doğruluğu araştırılır (Kaval, 2008:3).

• **Önceden belirlenmiş ölçütler:** Denetçinin bilgileri değerlendireceği önceden belirlenen ölçütler, denetimin amacına göre değişir. Denetimin amacı mali tablolardaki bilgilerin doğruluğuna dair görüş bildirmek ise, önceden belirlenen ölçütler Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Muhasebe Standartlarıdır (Kardeş Selimoğlu, 2013:13).

• **Tarafsızca kanıt toplama:** Yapılan denetimin değeri, denetim raporundan yararlanacak kişinin denetçinin denetim sırasında bağımsız davrandığına ilişkin inancına bağlıdır. Denetçi, kanıt toplarken ve kanıtları değerlendirirken objektif ve tarafsız davranmalıdır. (Kardeş Selimoğlu, 2013:13).

• **Sonuçları bildirme:** Denetçinin araştırma sonucunu yazılı bir raporla ilgililere sunduğu bir süreçtir.

Denetim; geçmişteki faaliyetleri inceleyerek bir sonuca ulaşmak olsa da, geçmişte olan hataları ve zararları gidermekten ziyade gelecekte olabilecek hata ve zararları önleyici tarzda tedbirler almaktır (Erdoğan, 2002:56).

Muhasebenin oluşturduğu mali tabloların, muhasebe standartlarına uygunluğunu denetim standartlarına göre inceleyerek, muhasebenin oluşturduğu bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini arttıran muhasebe denetimi ülkelerde ki iktisadi yapının vazgeçilmez parçalarındandır. Denetçinin hazırladığı raporlar, başta yatırım yapmak isteyen tasarruf sahiplerini, işletmeyle ilgilenen tarafları, doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyacı olan herkesi ilgilendirmektedir (Arıkan, 2010:7). İşletmenin finansal tablolarının denetim raporlarıyla ilgili tarafları ise yöneticiler, ortaklar işletme personeli, aracılar, kredi kurumları, sendikalar, devlet, yatırım yapmak isteyen tasarruf sahipleridir. Bu tarafların her birinin işletmenin mali durumu ve faaliyetleriyle doğrudan ya da dolaylı ilgileri, çıkarları olduğundan bunlara menfaat grupları denir (Karacan ve Uygun 2016:38).

1.2. Bağımsız Denetimin Türleri

Bağımsız denetime tabi şirketlere dair yapılan denetim, çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmalar;

- SPK'ya Göre Denetim,
- Yapılış Nedenine Göre Denetim,
- Amaçlarına Göre Denetim,
- Denetimi Yapan Kişinin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim,
- Kapsamına Göre Denetim,
- Uygulama Zamanına Göre Denetimdir.

1.2.1. SPK' ya Göre Denetim Türleri

Sermaye Piyasası mevzuatına göre denetim türleri; yıllık denetim, sınırlı denetim ve özel denetim şeklinde sınıflandırılır.

1.2.1.1. Yıllık Denetim

Yıllık denetim; sermaye piyasasına tabi şirketler, bankalar, sigorta şirketleri, Bakanlar Kurulu Kararına göre belirlenen sınırları aşan şirketlerin Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile bu kapsamın dışındaki anonim şirketlerin yılsonu mali tablolarının denetlenmesidir (Karacan ve Uygun, 2016:50).

Türk Ticaret Kanununa göre bağımsız denetime tabi işletmelerin yılsonu finansal tablolarının BDS' ye (Bağımsız Denetim Standartları) göre denetlenmesidir.

Denetimin yılsonunda yapılması sebebiyle denetimin kapsamında bir sınırlama olmayacak ve denetlenen finansal tabloların değişme ihtimali düşük olacağından bağımsız denetçinin denetim sonunda verdiği denetim raporunun güvenilirlik derecesi yüksek olacaktır (Kaval, 2008:13).

1.2.1.2. Sınırlı Denetim (İnceleme-Ara Dönem Denetimi)

Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı 2400'e göre sınırlı bağımsız denetim; "Finansal tabloların sınırlı denetiminde denetçi, işletmenin finansal tablolarının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığına ilişkin hedef kullanıcıların güven seviyesini artırmayı amaçlayan bir sonuç bildirir. Denetçinin gerçekleştirdiği denetim faaliyetleri ile ulaştığı sonuç, denetçinin denetim sonunda elde ettiği sınırlı güvenceye bağlıdır. Denetçinin hazırladığı rapor, ilgililerin rapordan faydalanmalarını

sağlaması için sınırlı denetimin niteliği hususunda bir açıklama içerir”, şeklinde açıklanmaktadır (Uyar, 2015:20).

Sermaye Piyasasının, Seri: X, No: 28 numaralı tebliğde; “Sınırlı bağımsız denetim, ara dönem finansal tablolarının Kurul tarafından yayınlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlanıp hazırlanmadığının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” olarak açıklanmıştır.

Sınırlı bağımsız denetim; işletmeler tarafından kendi istekleri doğrultusunda yaptırılabilceği gibi, Seri: X, No: 28 numaralı tebliğde yer alan şirketlerin sınırlı bağımsız denetim yaptırması zorunluluğu nedeniyle de yaptırılmaktadır. Tebliğin devamında aşağıdaki kurumların, SPK’nin yayınladığı finansal raporlama standartlarına dair düzenlemelerdeki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, altı aylık ara dönem finansal tabloları inceleme (sınırlı bağımsız denetim) kapsamındadır:

- a) Yatırım kuruluşları,
- b) Yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşları,
- c) İpotek finansmanı kuruluşları,
- ç) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıklar.

1.2.1.3. Özel Denetim

Sermaye Piyasası tebliğlerine göre denetime tabi şirketlerin, hisse senetlerinin veya borçlanma senetlerinin halka arzında veya birleşme, tasfiye, devir durumlarında yaptırmak zorunda oldukları denetimdir (Haftacı, 2016:11).

Özel amaçlı denetimde işletmenin finansal durumunu belirlemek için en az üç döneme ait mali tabloların bulunduğu izahname ve sirküler düzenlenmelidir (Kaval, 2008:18).

Özel Amaçlı Çerçeveler Uyarınca Hazırlanan Finansal Tabloların Denetimi BDS 800-Özel Hususlar olarak adlandırılmıştır. Özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanan mali tabloların denetlenmesinde BDS’leri uygularken denetçinin amacı;

- (a) Denetimin kabul edilmesi,
- (b) Denetimin planlanması ve yürütülmesi
- (c) Finansal tablolara dair görüş bildirme ve raporlama ile ilgili özel konuları uygun şekilde incelemektir (Seri:X, No: 28 sayılı Tebliğ m.6).

1.2.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim; yasal denetim ve isteğe bağlı denetim olarak sınıflandırılır.

1.2.2.1. Yasal (Zorunlu) Denetim

Yasal denetim, yasalarca yapılması zorunlu denetim türüdür. Bu denetim çalışmalarını gerçekleştirecek denetçilerin nitelikleri, denetimin nasıl ve ne zaman yapılacağı yasa ve yönetmelikle belirlenir.

Yasal denetime; bankaların ve sigorta şirketlerinin denetimi, bireysel emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenen kriterleri aşan şirketler, KGK tarafından belirlenen KAYİK kapsamındaki şirketler örnek verilebilir (Karacan ve Uygun, 2016:49).

1.2.2.2. İsteğe Bağlı Denetim

Yasal bir yükümlülük olmamakla birlikte işletmeyle ilgilenen tarafların talebiyle, gerçek durumun ortaya çıkarılması amacıyla yapılır. Hisse senedi satın almadan veya banka tarafından kredi verilmeden önce isteğe bağlı denetim yaptırılabilir (Haftacı, 2016:8). İsteğe bağlı olarak yaptırılan bu denetim çalışmalarının sınırları, denetimi talep edenlerce belirlenir.

1.2.3. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim; uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve finansal tablolar denetimi olarak sınıflandırılmaktadır.

1.2.3.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetimi; finansal tablolar denetimi, muhasebe denetimi ve bağımsız denetim olarak da adlandırılır.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: X, No: 26 tebliğinde şirketlerin mali tablolarının denetimi: *“İşletmelerin kamuya açıkladıkları ya kurul tarafından istenen yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin*

uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması”, şeklinde tanımlanmaktadır.

İşletmeler; bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu, muhasebe politikaları özeti ve dipnotları gibi finansal tablolar hazırlar. Finansal tablo denetimi ile önceden belirlenen ölçütlere uygun hazırlanıp hazırlanmadığı, tabloda sunulan bilginin doğru olup olmadığı, ilgili belgelerin defterlere, defterdeki bilgilerin tablolara, doğru aktarılıp aktarılmadığı konuları incelenir (Kardeş Selimoğlu, 2013:16).

Bu denetimin amacı, farklı hedefler doğrultusunda hareket eden bilgi kullanıcılarının doğru kararlar almaları ve kaynaklarını verimli olarak kullanabilmeleri için finansal tabloların güvenilirliğini sağlayarak finansal tabloları değerlendirmede nihai değil makul bir güvence vermektir (Kaval, 2008:10).

1.2.3.2. Uygunluk Denetimi

İşletmelerin mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin yasama organı, işletme yönetimi veya diğer yetkili mercilerce düzenlenen kurallara, yöntemlere ve mevzuata uygun düzenlenip düzenlenmediğinin tespiti amacıyla yapılır (Kardeş Selimoğlu, 2013:15).

Uygunluk denetimi; kullanıldığı alanlar açısından oldukça geniş bir kapsamı olduğu halde, denetimin özü itibariyle kapsamı en dar denetim türüdür. Uygunluk denetiminde bir kriter belirlenir ve işin belirlenen bu kritere uygun yapıp yapılmadığı araştırılır (Başpınar, 2005:39).

Uygunluk denetimi işletmenin personeli tarafından yapılabileceği gibi işletme dışından yetkililerce de gerçekleştirilebilir. Vergi müfettişleri veya SGK müfettişlerinin yaptığı denetim dış denetime, banka müfettişlerinin yaptığı denetim ise iç denetime örnek verilebilir. Dış denetim kamu otoriteleri tarafından yapıldığından Kamu denetimi olarak adlandırılır. İç denetçiler işletme üst yönetiminin talimatlarıyla hareket ettiklerinden bağımlı denetçi olarak adlandırılırlar (Kaval, 2008:11).

1.2.3.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi; ekonomiklik denetimi, verimlilik denetimi, yönetimin denetimi, performans denetimi, yürütme denetimi olarak da tanımlanır (Başpınar, 2005:38).

Faaliyet denetimi, işletmelerin büyümeleri, karlılığı, gelişmeleri gibi önceden belirlediği hedeflerine ulaşip ulaşmadığını tespiti çalışır. Bu hususta belirlenen nesnel ölçütlerle işletme faaliyetleri değerlendirilir (Kaval, 2008:9).

Faaliyet denetimini yapan denetçinin genel amacı; yasa ve ilkelere uyumun, finansal raporlamanın güvenilirliğinin ve işletme faaliyetlerinin etkinliği ve etkinliğine dair iç kontrollerin kalitesini değerlendirmektir” (Moller ve Witt, Ak. Uzay, 2007:2-3).

Faaliyet denetimi tanımında kullanılan etkinlik; belirlenen hedeflere ulaşma, etkinlik ise hedeflere ulaşırken kaynakların verimli kullanılmasıdır. Herhangi bir problem yaşamadan üretimin gerçekleşmesi etkinlik; ürünlerin düşük maliyetle üretilmesi etkinlik olarak tanımlanır (Kardeş Selimoğlu, 2013:13).

Faaliyet denetimi ile mali tablolar denetimi arasındaki en önemli fark; faaliyet denetimi işletmenin etkinliği ve verimliliğine odaklanırken, muhasebe denetimi kayıtların doğruluğu ve güvenilirliği üzerinde durur (Kesik, 2005:103).

Tablo 1.1.Amaçlarına Göre Denetim Türünde Kullanılan Kriterler ve İlgili Taraflar

Denetim Türü	Ölçüt	İlgililer(Kullanıcılar)
Muhasebe Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	Ortaklar, kredi verenler, Resmi kurumlar
Uygunluk Denetimi	İlgili sözleşmeleri	Sözleşmelerle ilgili taraflar
Faaliyet Denetimi	Yönetim Tarafından Hazırlanmış Bütçeler ve/veya Performans Ölçütleri	Üst Yönetim

Kaynak: (Güredin, 2000:14).

1.2.4. Denetimi Yapan Kişilerin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetini yürüten denetçinin statüsüne göre; bağımsız denetim, iç denetim, kamu denetimi olarak sınıflandırılır.

1.2.4.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletmenin talebi üzerine ve imzalanan denetim sözleşmesi kapsamında gerçekleştirilir. Bu bağlamda işletme yetkililerince hazırlanan finansal

tablolarda sunulan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve esasları doğrultusunda yasalara uygun olup olmadığı hususunda görüş oluşturmak için işletmelerin muhasebe sistemi ile iç kontrol sistemi incelenir. (Çaldağ, 2007:42).

Bağımsız denetimin;

- Finansal tablolar hakkında olumlu ya da olumsuz bir görüş oluşturmak
- Hata ve hileleri belirleyerek ortaya çıkarmak
- Hataların ve hilelerin oluşmasını engellemek
- Denetim hizmeti alan işletmenin üst yönetimine tavsiyelerde bulunmak gibi amaçları da vardır (Haftacı, 2016:9).

1.2.4.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamu sektörüne yapılmakla birlikte özel sektöre de yapılır.

Özel sektöre yönelik yapılan kamu denetimi, denetimi yapanların yasalar kapsamında gerçekleştirdiği denetimdir. Vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilen vergi denetimi ve SGK müfettişleri tarafından yapılan denetimler, özel sektöre yönelik yapılan kamu denetimine örnek verilebilir.

Kamuya yönelik denetim ise devletin yetkili organlarınca, kamu faaliyetlerinin mevcut yasalara ve kamu yararına uygunluğunun incelenerek denetim sonuçlarının bağlı buldukları kamu kurumlarına raporlanmasıdır. Başbakanlık, Maliye Bakanlığı, Devlet Denetleme Kurulu ve Sayıştay tarafından yapılan denetim kamu denetimine örnek verilebilir (Haftacı, 2016:10). Yüksek Denetleme Kurulu ve Sayıştay'ın yaptığı denetimlere Yüksek Denetim denir. Yüksek denetim, kaynağını anayasadan alan ve parlamento adına yürütülen denetimleri kapsar (Köse, 2007:18).

1.2.4.3. İç Denetim

İç denetim; organizasyon yapısı içinde yer alan fakat bağımsız bir birim tarafından gerçekleştirilen, işletmenin faaliyetlerini inceleyen, aynı zamanda değerlendiren denetimdir (Köse, 2007:15).

İç denetim, işletme kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını ve faaliyetlerin üst yönetimce belirlenen yönetmeliklere ve yasalara

uygunluğunu kontrol ederek iç kontrolün işleyip işlemediğini değerlendirir (Karacan ve Uygun, 2016:52).

1.2.5. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamına göre denetim; genel amaçlı denetim ve özel amaçlı denetim şeklinde sınıflandırılır.

1.2.5.1. Genel Amaçlı Denetim

Genel amaçlı denetim; işletmelerin bütün muhasebe hesap ve işlemlerini kapsayan, bunların doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmek için yapılan denetimdir. İşletmenin yıl içinde gerçekleştirdiği muhasebe kayıtları mali tablolarda özetlendiğinden mali tablolar denetimi aynı zamanda genel amaçlı bir denetimdir (Haftacı, 2016:7).

1.2.5.2. Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim; işletme üst yönetiminin ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlamak ve muhasebenin belirli bir konusu hakkında görüş bildirmek amacıyla yapılan denetimdir. Özel amaçlı denetime;

- İşletmeyle ortaklık anlaşmalarından önce yaptırılan incelemeler,
- İşletmeye kredi vermeden önce yaptırılan incelemeler,
- Tahvil ve Hisse Senedi yatırımlarından önce yapılan incelemeler,
- Mahkeme tarafından yaptırılan incelemeler,
- Devir, satın alma ve işletme birleşmelerinde yaptırılan incelemeler,
- Vergi incelemeleri şeklinde yapılan incelemeler,
- Yolsuzluk ve ihmalin ortaya çıkarılması durumunda yapılan incelemeler,
- Devlet kurum ve kuruluşları tarafından yapılan incelemeler, örnek verilebilir

Özel denetim ile genel denetim arasındaki belirleyici fark, özel denetimde denetim alanının sınırlı olmasıdır (Haftacı, 2016:8).

1.2.6. Uygulama Zamanına Göre Yapılan Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim; ara denetim, sürekli denetim ve son denetim şeklinde sınıflandırılır.

1.2.6.1. Ara Denetim

İşletmenin gerektiğinde veya belirli bir hesap döneminde (aylık, üç aylık, altı aylık) yaptığı denetimdir. Bu denetimin amacı, ara dönemde hazırlanan finansal tabloların finansal raporlama standartlarına göre düzenlenip düzenlenmediğinin tespit edilmesi ve raporlanmasıdır (Kaval, 2008:14).

1.2.6.2. Sürekli Denetim

İşletme faaliyetleri sonucu oluşan muhasebe işlemlerinin tüm yıl boyunca incelenmesidir. Sürekli denetim, bilgi kullanıcıları için finansal bilginin doğruluk ve güvenilirliğini artıran bağımsız bir güvence hizmetidir. Dolayısıyla sürekli denetim; önceden belirlenmiş ölçütler çerçevesinde, finansal raporlarda sunulan iddialar arasındaki uygunluk derecesini tespit ederek, bir güvence hizmeti sunmaktadır. Teknolojiden faydalanarak, kısa bir zamanda sunulan mali bilgiye güvence verilmesidir. İşletme bilgi sistemiyle birlikte çalışan yazılım araçları yoluyla veriler devamlı denetlenmekte, denetim raporlarının anında veya kısa aralıklarla karar alıcılara sunulması sağlanmaktadır (Memiş ve Tüm, 2011:150-151).

1.2.6.3. Son Denetim

Dönem sonuna doğru başlayıp, hesap dönemi kapandıktan sonra devam ettiğinden tam denetim de denilir. Mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesi imzalanır ve denetim alanında bir sınırlandırma olmadan denetim standartları uygulanarak denetim tamamlanır (Kaval, 2008:13).

1.3. Denetçi ve Denetçi Türleri

Denetçi: denetim faaliyetlerini gerçekleştiren, mesleki tecrübe, bilgi ve yüksek ahlaki değerlere sahip, çalışmalarında gerekli hassasiyeti ve özeni gösteren kişidir. (Güredin, 2006:31). Denetçinin yaptığı denetim çalışmalarında istenilen başarıyı sağlayabilmesi, denetçinin mesleki bilgi ve tecrübesi kadar tarafsızlığına da bağlıdır (Haftacı, 2016:14).

Denetçiler; bağımsız denetçiler, kamu denetçileri ve iç denetçiler olarak sınıflandırılır.

1.3.1. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri; kamu kurumlarının teftiş kurullarında çalışan, kamu adına denetimi yapan ve denetim sonucunu bağlı bulunduğu kurula sunan denetçilerdir (Kardeş Selimoğlu, 2013:17). Kamu denetçileri; kamu ve özel kesim işletmelerinin faaliyetlerini, yasa yönetmelik, devletin ekonomi politikalarına uygunluğunu veya bağlı oldukları kurumların kayıt ve hesaplarını denetlemekle görevlidirler (Kepekçi, 2000:4). Kamu denetçileri; kamu kuruluşlarında iç denetim faaliyetlerini, özel sektör işletmelerinde kamu denetimi görevini gerçekleştirirler (Berçin, 2012:14).

Özel işletmeleri denetleyen kamu denetçilerine (Haftacı, 2016:16):

- Maliye Bakanları Hesap Uzmanları,
- Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri,
- Maliye Bakanlığı Müfettişleri,
- Sosyal Güvenlik Kurumu Müfettişleri, örnek verilebilir.

Kamu kuruluşlarını denetleyen denetçilere ise:

- Sayıştay,
- Maliye Bakanlığı,
- Diğer Bakanlık Müfettişleri, örnek verilebilir.

Yüksek Denetleme Kurulu, parlamento adına İktisadi Devlet Teşekküllerini denetlemekle yetkilidir. Söz konusu kuruluşları denetleyen Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu mensuplarına yüksek denetçi denir.

1.3.2. İç Denetçiler

Bağlı olduğu kurumun içyapısı içinde yer alan, yönetime bağlı olarak çalışan ancak faaliyetlerinde bağımsız olan denetçilerdir. İç denetçiler işletmenin bir çalışanıdır ve hedefleri, işletme üst yönetimi tarafından belirlenir (Aydoğan, 2016:773).

İç denetçi; bağlı olduğu kuruluşun belirlediği hedeflere etkin, zamanında, mevcut yasal düzene uygun bir şekilde ulaşıp ulaşmadığına, hedeflere ulaşmada kullanılan yöntemlerin uygunluğunu saptamaya, yanlışlar varsa ortaya çıkarmaya, sorunlara dair çözüm üretmeye ve bu hizmetlerin uygun şekilde yürütmesine yardımcı olur (Köse, 2007:15).

İç denetçilerin görevleri:

- İşletme faaliyetleri sırasında ortaya çıkan hata ve hileleri önlemek,

- İşletme personelinin yapabileceği hata ve hileleri belirlemek,
- İşletme faaliyetlerini kontrol etmek,
- Sonuç ve tavsiyeleri raporlayarak tepe yönetimine sunmak,
- İşletme faaliyetlerini ayrıntılı incelemek, şeklinde sayılabilir (Haftacı, 2016:15):

1.3.3. Bağımsız Denetçiler

Sermaye Piyasası Kanunu, bağımsız denetim kurumlarının bağımsız denetim yetkisi verdiği her kidedeki elemanını bağımsız denetçi diye tanımlamıştır. Bağımsız denetçiler denetçiliği meslek edinen, çalıştıkları işletmelere denetim hizmeti sunan, bağımsız çalışan kimselerdir. Hizmet verdikleri işletmeyle işçi-işveren ilişkisi ile bağlı olmamaları bağımsız denetçileri diğer denetçilerden ayıran önemli bir özelliktir (Haftacı, 2016:15).

KGK'nin Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4. maddesinde “*Bağımsız denetçi: denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek için, 3568 sayılı yasaya göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir ruhsatına sahip meslek mensupları arasından Kurumca yetkilendirilen kişidir*”.

Kamu Gözetim Kurumunun yayınladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 27. maddesinde; Denetim ekiplerinin, denetim faaliyetlerini sorumlu denetçinin gözetimi ve idaresinde gerçekleştireceği belirtilmektedir.

Sorumlu ortak baş denetçi bağımsız denetim kurumunda esas sermayenin en az %51'ne sahip olan denetim faaliyetini kurum adına kendi şahsi sorumluluğu ile yürütüp bağımsız denetim raporunu imzalamakla yetkili gerçek kişidir (Karacan ve Uygun, 2016:64).

Denetçi ünvanı alabilmek için fiilen 3 yıllık mesleki tecrübe gerekirken, kıdemli denetçi için 6, baş denetçi ünvanı için fiilen 10 yıllık tecrübe gerekir.

KAYİK'lerin denetimini yürütmek için bağımsız denetçinin meslekte 15 yıllık deneyimi olması ve bunun en az üç yılında baş denetçi, kıdemli denetçi veya fiilen denetçi unvanıyla mevzuatta denetim öngörülen sektörlerde denetim yapmış olması gerekir.

Diğer denetim faaliyetlerini yürütmek için meslekte 10 yıllık deneyimi olması ve bunun en az iki yılında baş denetçi, kıdemli denetçi veya fiilen denetçi unvanıyla mevzuatta denetim öngörülen alanlarda denetim yapmış olması gerekir (RG 30130: 2017).

Denetçilerin kıdemlerine göre alacağı ünvanlar;

- Sorumlu ortak baş denetçi,
- Baş denetçi,
- Kıdemli denetçi,
- Denetçi,
- Denetçi yardımcısı, şeklindedir.

Bağımsız Denetim Standardı 200'e göre mali tabloların denetiminde denetçinin amaçları;

Finansal tablolarda, hatadan ya da hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık olup olmadığına dair makul güvence sağlamak ve de söz konusu tabloların finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş oluşturmak,

Finansal tablolarla ilgili raporlamaları yaparak BDS'lerin gerekli kıldığı bildirimleri yapmaktır.

Bağımsız denetçinin makul güvence elde edemediği ve denetçi raporunda yer alan sınırlı olumlu görüşün mali tablolardan yararlananlara yapılacak bildirimlerde yetersiz kaldığı bütün hallerde, BDS'ler denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasını ya da mevzuatta yer alan hükümlere göre denetimden çekilmek mümkün ise denetimden çekilmesini gerektirir.

1.4. Bağımsız Denetimin Gelişimi

Bağımsız denetim faaliyetleri; bilgi ve iletişim teknolojisindeki hızlı değişimlere paralel olarak zaman içinde gelişim göstermiş, önceleri devlete ait birimler ve kamu harcamalarının uygunluğunu belirlemeye yönelik yapılan denetim faaliyetleri, sanayi devrimi ile birlikte ticari alanlarda uygulanmaya başlanmış, işletme ile ilgili tarafların artışıyla giderek yaygınlaşmıştır (Kavut ve Adiloğlu, 2016:38).

Bağımsız denetimin tarihi gelişim sürecinde ilk olarak Dünya'daki gelişim süreci sonrasında ise ülkemizdeki gelişim süreci incelenmiştir.

1.4.1. Dünyada Bağımsız Denetimin Gelişimi

Yapılan araştırmalar denetimin kökeninin milattan 3000 yıl önce Ninova kentine kadar uzandığı, arkeolojik kazılar sonucu ulaşılan bilgilerde ise, eski Mezopotamya'da

kralların tahıl depolarının ve burada çalışanların kontrolünü yapmak için katiplerini görevlendirdikleri anlaşılmaktadır. Bu bulgular ile, kamu maliyesinin kontrolü ve devletin idaresindeki çalışmaların denetimin merkezini oluşturduğu sonucuna ulaşılmaktadır (Khan, 1995; Ak. Bezirci ve Karasioğlu, 2011:573).

Milattan önce 350 yıllarına ait olduğu tahmin edilen ve Yunanistan'da bulunan antik denetim faaliyetleri, günümüzde kullanılan denetim faaliyetlerine oldukça yakındır (AQEL, 2013:18).

Denetçi kavramı ise ilk olarak 13. yüzyılda İngiltere'de kullanılmış, İngiliz toprak sahipleri hesaplarının düzgün tutulup tutulmadığını kontrol etmek için bağımsız uzman birini görevlendirmişlerdir (Beyazıtlı, 1991:151).

Eski İngiltere'nin devlet hazinesinde de denetim faaliyetlerine rastlanmaktadır. Devlet hazinesi, 1. Henri'nin hükümdarlığı döneminde kurulmuş; devletin, gelir ve gider işlemlerinin doğru kontrol edildiğini tespit etmek için hesaplarının incelenmesinden sorumlu olan ve "denetçi" olarak bilinen özel denetim memurları atanmıştır (AQEL, 2013:18).

Alman, Fransız, İtalyan, Hollandalı orta çağ tüccarları, Hindistan'a Afrika kıtasını dolanarak giden deniz yolunu keşfetmeleri ile bu uzun ve de masraflı yolculuğu gerçekleştirmek için devletin desteğine ihtiyaç duymuş, oluşan bu ortaklıklar yapılan ticaretin denetlenmesini gerekli kılmıştır (Hesap Uzmanları Derneği, 2004; Akt. Karacan ve Uygun, 2016:41).

1581 yılında Venedik'te kurulan ve muhasebe denetçilerinin oluşturduğu ilk topluluk olarak bilinen "Collegio Dei Raxonati" üyelik şartları oldukça, ağır saygınlığı olan bir kurumdur. Mesleki faaliyetleri yürütmek isteyen üye adaylar 6 yıl bir muhasebecinin yanında çalıştıktan sonra sınava tabi tutulur başarı göstermeleri durumunda diploma alabilirlerdi. 1658 yılında Milano'da benzer bir topluluk oluşturulmuş, ülkenin kralı görevi yapacak kişilerin fermanlı unvanı hak etmeleri şartını koymuştur. Bologna'da ise 1813 yılında denetçi yetiştirmek için sonradan akademiye dönüştürülen bir okul yapılmıştır (Beyazıtlı, 1991:151).

VII-XII. yüzyıllarda İslam medeniyetinin geliştiği dönemde, kamusal denetim anlayışı da yerleşmiş, İslam halifelerinin muhasebe ve denetim birimlerini oluşturduğunu gösteren belgelere ulaşılmıştır (Khan, 1995; Ak. Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 573-574).

Modern anlamda dış denetim sanayi devrimiyle birlikte önemli ölçüde gelişme kaydetmiştir. Ekonomik ve teknolojik gelişmeler; üretimin çeşitlenmesi ve kapasitenin artmasına, ekonomik faaliyetlerin ve ilişkilerin karmaşıklaşmasına dolayısıyla işletmelerin büyümesine katkı sağlamış, anonim şirketler ve halka açık şirketler ortaya çıkmıştır. Bu durum yatırımcı ve yönetici ayrışmasına sebep olmuştur. İşletme sahipleri, yönetici ve çalışanların çalışmalarını kontrol etmek ve dolandırıcılıktan korunabilmek için bağımsız denetim yaptırmaya başlamışlardır (Karacan ve Uygun, 2016:41).

Bağımsız dış denetim kurumlarının yasal olarak ortaya çıktığı yer İngiltere'dir. İngiliz Şirketler Kanunu'nun 1845 yılında yürürlüğe girmesiyle şirket sözleşmelerinin tescili için bu sözleşmelerde bir denetçinin atanmasına dair bir maddenin bulunması zorunluydu. Zamanla meslek mensuplarının görev ve yetkilerini kötüye kullanmaları sebebiyle mesleğin örgütlenmesi ihtiyacı oluşmuş ve meslek birlikleri kurulmuştur. Kurulan bu birlikler daha çok muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi ve muhasebecilerin örgütlenmesi hususunda yetkilidiler (Bayazıtlı, 1991:152).

İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants of England and Wales) 1880'de beş yerel muhasebe firmasının bir araya gelmesiyle kurulmuştur (Çarıkçıoğlu, 1995). 1845 yılında William Deloitte halen faaliyeti devam eden Deloitte & Touch firmasını Londra'da kurmuştur (Uzay vd., 2009: 128). İngiltere, 1900 yılında çıkarılan ve sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getiren yasa ile yeminli mali müşavirlik ve kamu muhasebesinin ortaya çıktığı ülke olmuştur (Çarıkçıoğlu, 1995).

1896 yılında ABD'nin New York eyaletinde akabinde diğer eyaletlerde meslek yasal dayanağa kavuşmuştur. ABD'de 1901 yılında denetlenen bir finansal tablo sertifikalı kamu muhasebecileri (Certified Public Accountants-CPA) tarafından ilk kez yayımlanmıştır (Uzay vd., 2009:128). Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsünün (AICPA) kurulması ile GKGMİ'nin yayılması ve bağımsız denetim standartlarının oluşturulması sağlanmıştır (Beyazıtlı, 1991:154). Bugünkü anlamda bağımsız denetim ise ABD'de ancak 1930'lardan sonra başlamış, 1934'te yürürlüğe konan sermaye piyasası kanunu (Securities Exchange Act) halka açık şirketlerin denetimden geçen finansal tablolarını yayınlama mecburiyeti getirmiştir. AICPA'nın "Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebelerince İncelenmesi" komitesi ise 1936 yılında faaliyete başlamıştır (Kavut ve Adiloğlu, 2016:39).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA) denetim standartlarını 1947 yılında “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” adıyla yayınlamış, yayınlanan bu standartlar birçok ülkede kabul görmüştür. 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board) bu standartları yeniden inceleyerek SAS (Denetim Standartları Açıklamaları- Statement on Auditing Standards) adıyla tekrar yayınlanmaya başlamıştır. Günümüzde kullanılan bu standartlar çok az farklılaşmıştır. (Kavut ve Adiloğlu, 2016:39).

Fransa’da denetim “Companies Carter” yasası ile 1942 yılında başlamış, bu yasayla bütün kamu şirketlerinin hesaplarının bir veya birden fazla hesap uzmanınca incelenmesi zorunlu kılınmış, devamında çıkartılan yasalarla denetimin kapsamı genişletilmiştir (Uzay vd., 2009:129). 1945 yılında yayınlanan bir kararname ile denetim ve muhasebe çalışmaları birbirinden ayrılmış, Yetkili Muhasebeci ve Uzman Muhasebeci ayrımı yasal dayanağa kavuşturulmuş, 1976 yılında yayınlanan bir kararname ile uzman muhasebeci bağımsız olarak bir işletmeyi denetlemeye ve değerlendirmeye yetkili kişi olarak tanımlanmıştır (Çarıkçioğlu, 1995).

1896 yılında Almanya’da, 1949 yılında Hindistan’da ve 1950 yılında Yunanistan’da muhasebe denetimine dair ilk adımlar atılmış, Ülkemizde modern anlamda denetim ise ancak 20. yüzyılın başlarında uygulanmaya başlanmıştır (Kızıl vd., 2015:194).

1957 yılında sonradan adı Avrupa Topluluğu (AT) olarak değiştirilen Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET), ortak bir hukuk sistemi oluşturmak ve bütün üye ülkelerin kanunları arasında uyum sağlamak için çalışmalara başlamış, üye ülkelere belirli bir dönemin sonunda muhasebe ve denetim hususunda düzenlemelere uyma zorunluluğu getirmiş, bu düzenlemeleri “Direktifler” adıyla yayınlamıştır (Beyazıt, 1991:155-156).

Muhasebe denetiminin tarih boyunca gelişme sürecini incelediğimizde, muhasebe denetimi yaklaşımlarında ve muhasebe denetiminin ilgili taraflarında farklılaşmalar olduğunu görmekteyiz. Önceki dönemlerde denetim ile ilgilenen taraf işletme sahipleri iken, zaman içerisinde işletmeye borç verenler, sermaye piyasası yatırımcıları, devlet, tedarikçiler, çalışanlar gibi farklı gruplar ve ilgi duyanların sayısında artış yaşanmış (Güredin, 2007:16), muhasebe denetiminde farklı yönlerden önemli gelişmeler ortaya çıkmıştır. Bu gelişmeler (Toroslu, 2016:30):

- Sanayi devriminden önce ve sonraki dönemlerden 1900’lu yıllara kadar muhasebe belgelerinde hata ve hilenin olup olmadığına ilişkin belgelerin tümünün incelenmesine ilişkin “Belge Denetimi Yaklaşımı”,

- 1900 - 1930 döneminde mali tablolarda sunulan bilgilerin doğru olup olmadığını tespit etmek amacıyla mali tabloların tamamının incelenmesiyle gerçekleştirilen denetime “Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı”,

- 1930 - 2000 yılları arasında işletmelerin iç kontrol sisteminin incelenmesi esasına dayanan “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı”,

- Günümüzde bilgi teknolojisi ve denetim alanında yaşanan gelişmeler sonucu, muhasebe kayıt ve belgeleri ile birlikte işletme faaliyetlerinin denetimini kapsayan “Yönetim Denetimi Yaklaşımı”,

- 2000 yılından sonra yaşanan geniş boyutlu finansal skandalların sonunda ortaya çıkan, “Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı” şeklinde sınıflandırılmıştır.

Tablo 1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	%100’lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi 1900 Yılları Arası	%100’lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900- 1930	%100’lük Bir İnceleme ve Örnekleme Başvurma	Bilançonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930’dan Bugüne	Finansal Verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluk ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

Kaynak: (Güredin, 2014:14).

1.4.1.1. Dünyada Muhasebe ve Denetime İlişkin Düzenleyici Kuruluşlar

Amerika ve Avrupa ülkelerinde bağımsız denetimin geliştirilmesi, denetim alanında uygulama birliğinin sağlanması, denetim standartlarının oluşturulması amacıyla kurumlar oluşturulmuştur. Bunlardan bazılarını kısaca değinilecektir.

1.4.1.1.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC-International Federation of Accountants Committee):

7 Ekim 1977 tarihinde Münih'te kurulan ve Merkezi New York'ta bulunan IFAC, muhasebe mesleğinin en üst kurumudur. IFAC; kamu menfaatlerini korumayı amaçlayarak, dünya genelinde muhasebecilerin hizmetlerinin kalitesini artırmak için çalışmalar yapmaktadır (Karahan, 2017:275). Bu sebeple IFAC, bildirimler yayınlayarak denetim alanında bir uyum ve kabul oluşturmayı amaçlamaktadır. IFAC, denetim ve güvence, etik ve eğitimde, devlet muhasebesi konularında uluslararası standartlar oluşturur ve özel sektörde çalışan uzman meslek mensupları için rehberlik yapacak açıklamalar yayımlar (Aslanoğlu ve Başkan, 2016:64). IFAC bünyesinde yer alan kurul ve komitelerce hazırlanan ve yayımlanan bildiri, yönerge ve standartlarla faaliyetlerini yürütmektedirler (Pekdemir, 2010:123). 1977 yılında 51 ülkeden 63 kurucu üye ile başlayan IFAC üyeliği; kamu idaresi, kamu hizmeti, eğitim, sanayi ve ticaret alanlarında yaklaşık 3 milyon muhasebeciyi temsil eden 135'ten fazla ülkede ve yargı alanında 175'in üzerinde üye ve iştirakten meydana gelmektedir (<https://www.ifac.org>).

IFAC'ın bağımsız denetimin kalitesiyle ilgili "Uluslararası Denetim Standardı 220 Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi İçin Kalite Kontrol", tüm güvence hizmetleri için geçerli olması amacıyla "Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (UKKS1)" düzenlemeleri mevcuttur (Aslanoğlu ve Başkan, 2016:64). UKKS1'e göre denetim firmaları yürüttükleri denetim faaliyetlerinde kalite kontrol sistemi kurmakla yükümlüdür. UDS 220'de ise denetim şirketi çalışanları için özel hükümler ele alınmış, denetim faaliyetinin başından sonuna kadar uyulması gereken kalite kuralları belirlenmiştir. İki standardın açıklamaları birbirine benzer olmakla birlikte UKKS1'in kapsamı denetim firmaları, UDS 220'nin ise denetim çalışmalarıdır (Kardeş Selimoğlu, 2013:28).

1.4.1.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB- International Accounting Standards Board)

IFAC bünyesinde faaliyet gösteren ve 1975 yılında Londra’da kurulan IASB, bağımsız muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama hususun da yetkili tek otoritedir. Kurul; şeffaf, kaliteli, karşılaştırılabilir ve uygulanabilir uluslararası muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır (Başpınar, 2005:42). IASB, muhasebe standartlarında uyumu gerçekleştirmek ve ortak bir muhasebe dili oluşturmak için çalışmalar yürütmektedir. 2000’li yılların başında ABD ve Avrupa ülkelerinin muhasebe ve denetim yolsuzlukları, IASB’ın yayınlamış olduğu standartlara uyum sürecini hızlandırmıştır.

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

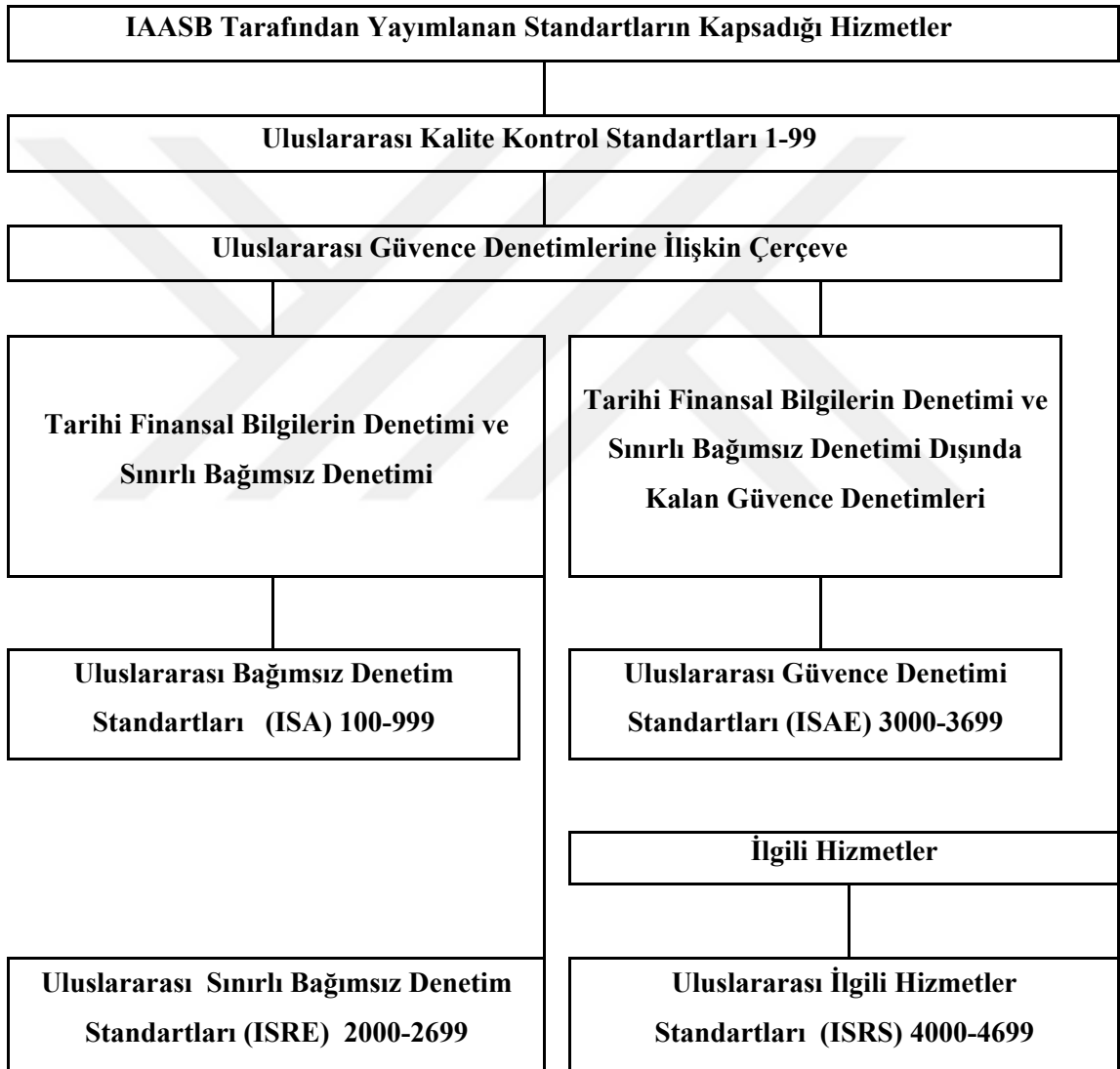
1978 yılında Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) olarak IFAC bünyesindeki üyelerce kurulmuş, daha çok finansal tabloların denetimi ve denetim kapsamı, denetim mektupları ve genel denetim kurallarına odaklanmış, 1991 yılında yönergeleri Uluslararası Denetim Standartları olarak yeniden düzenlemiştir (<https://www.iaasb.org>). 2002 yılında IACP, IAASB olarak yeniden yapılandırılmıştır. Kurulun güncelliği devam eden en önemli çalışmalarından biri, basitleştirme ve sadeleştirme projesidir. Kurulun amacı; denetim, gözden geçirme, diğer güvence, kalite kontrolü ve ilgili hizmetler alanında yüksek kalitede standartlar hazırlamak ve uluslararası denetim standartlarının özümsemesini ve üye ülkelerin yerel standartları ile uluslararası standartları kıyaslayarak önemli anlaşmazlıkların giderilmesini sağlamaktır. (Aslanoğlu ve Başkan, 2016:65).

IAASB’nin belirlediği standartlar; denetim standartları ve kalite kontrol standartları olarak sınıflandırılır (Kardeş Selimoğlu, 2013:22). IAASB, bağımsız denetimin kalitesinin artırılması amacıyla 2004 yılında ISQC 1 (Denetim, Finansal Bilgi İncelemesi, Diğer Güvence ve Benzeri Hizmetler Veren Kuruluşlara Yönelik Kalite Kontrolü) ve 2005 yılında ISA 220 (Finansal Tabloların Denetim Kalitesi-Revize) standartlarını hazırlamış ve yayınlamıştır (Esendemir, 2011:210).

IAASB tarafından yayınlanan ve günümüze kadar gelen kalite kontrol standardı; denetim şirketlerinin yürüttükleri denetim faaliyetlerini, finansal raporlamaya

ilişkin hizmetler ve bunlar dışında kalan diğer hizmetlerin gerçekleştirilmesi hususunda kalite kontrol sisteminin kurulması ve icra edilmesine ilişkin sorumluluklarını kapsamaktadır (Pekdemir, 2010:124).

IAASB tarafından; bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere dair standartlar yayınlanmakta olup, bu standartlar şekilde ki gibidir:



Kaynak: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2017)

Şekil:1.1. IAASB Tarafından Yayınlanan Standartların Kapsadığı Hizmetler

Tarihi Finansal Bilgi: Belli bir kurum ya da kuruluşun öncelikle muhasebe işlemlerinden oluşturulan, önceki dönemlerde ya da önceki belirli bir zamandaki şartlarda meydana gelen iktisadi olaylar hakkındaki bilgidir (Cömert, 2013:50).

IAASB tarafından geliştirilerek yayınlanan standartlar kısaca:

Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA): Tarihi finansal bilgilerin denetlenmesinde uygulanan standartlardır. Düzenlenen denetim standartları bağımsız denetçinin denetlediği finansal tablolarda hata yada hileden kaynaklı önemli bir yanlışlık olup olmadığı hususunda makul güvence sağlamasını gerektirir.

Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (ISRE): Tarihi finansal bilgilerin, ara dönemlerini de kapsayan, sınırlı bağımsız denetim faaliyetlerinde uygulanan standartlardır. Sınırlı bağımsız denetim, söz konusu bilgilerin güvenilirliği hususunda bilgi kullanıcılarına sınırlı seviyede bir güvence sağlar.

Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE): Tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimi dışında kalan diğer güvence denetimlerinde uygulanan standartlardır.

Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (ISRS): Güvence denetimleri dışında kalan ilgili hizmetlere dair IAASB'nin yayınladığı standartlardır. Burada denetçinin verdiği hizmetle kullanıcılara makul ya da sınırlı seviyede güvence vermek gibi bir amacı yoktur

(kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Bilgi_Notu_15_12_2017.pdf).

1.4.1.1.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC- Inter Agency Standing Committee)

Uluslararası uyumlaştırma faaliyetleri 1970'li yılların başında yaşanmıştır. Fransa, Avustralya, Kanada, Almanya, Japonya, İngiltere, Amerika, Meksika, Hollanda'daki uzman muhasebe toplulukları tarafından 1973 yılında IASC kurulmuş, bu hususta birçok ülkedeki meslek kuruluşu çalışmalara dahil edilmiştir. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği 1974'te, TÜRMOB ise 1994'te IASC'ye üye olmuştur (Erol ve Aslan, 2017:70). 1982 yılında IASC ve IFAC birleşme kararı almış 2000

yılında tekrar ayrılarak özerk birer kuruluş olmuştur, fakat IFAC'ın üyeleri IASC ve IASB'nin üyesi olarak faaliyetlerine devam etmektedir (Aslanoğlu ve Başkan, 2016:65).

1.4.1.1.5. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE – The Federation des Experts Comptables Europeens)

30 Aralık 1986 tarihinde Belçika'da kurulan Federasyonun üyeleri tüzel kişiler olup, üye kurumların tamamı profesyonel muhasebe meslek örgütleridir. Federasyona, Avrupa Birliği'ne üye ülkeler ve Avrupa Serbest Ticaret Birliği (EFTA) üyesi ülkelerinin muhasebe meslek örgütleri üyedirler (Karabınar, 2006:146).

FEE, Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden üst kurumdur. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu oluşturduğu standartlarla mali tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlayarak, AB'deki borsalarda işlem yapabilmelerine olanak sağlamıştır. (Aslanoğlu ve Başkan, 2016:65).

1.4.2. Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi

Osmanlı'da muhasebe sistemi, devletin mali yönetiminin bir aracı olarak gelişmiştir. Bu sebeple muhasebe denetimi, kamu denetimi özelliğinde olup, devletin gelir ve giderlerinin takip edilmesi amaçlanmıştır. Önceleri muhasebe bölümünün bünyesinde yürütülen mali denetim; sonraları farklı birim olarak ayrılmış, “Başbaki Kulu” olarak adlandırılan kişi, gelir idaresinde kalan tutarların tahsilatlarından sorumlu birim yöneticisi, Baki kulları da birimin memurları tayin edilmiştir. Tanzimat'ın ilanına kadar yaklaşık 250 yıl devam eden bu yapı yürürlükten kaldırılmış, Tanzimat'ın ilanından sonra Maliye Nezaretinin kurulmasıyla bu vazife Maliye Müfettişlerince yürütülmüştür (Koroğlu, 2015:33). Osmanlı maliye sisteminde çağdaş anlamda teftiş düzenlemelerine önceden beri ihtiyaç duyulmuş, fakat bu eksikliklerin giderilmesi hususunda yapılan yeniliklerde başarılı olunamamıştır (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015:103). 1879 yılında Maliye Teftiş Heyeti kurulmuş, teftişin nasıl yapılacağına dair bir nizamname hazırlanmıştır. Bu nizamname, Teftiş Heyeti'nin faaliyetlerine rehberlik eden ilk yasal düzenleme olarak yürürlüğe girmiştir. Fransız denetleme kültüründen alınan denetleme görevine ait bu hükümler, o dönemin denetleme kurumunun çağdaş hükümleridir (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015:107). Bu kuruluş günümüzde Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu olarak faaliyetlerini devam ettirmektedir (Uzay vd., 2009:130).

Ülkemizde denetçilik faaliyetleri ise, Osmanlıdan günümüze kadar devam eden mahkemelerde bilirkişilik olarak başlanmış, 1926-1934 yılları arasında dürüst ve güvenilir bilinen ve serbest çalışan muhasebe mensuplarına, vergi yasaları gereği, vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:576).

20. yüzyılın başlarında Ülkemizde muhasebe denetimi vergi amaçlı olarak yapılmış; 1927 yılında kâr üzerinden vergi alınmasını sağlayan Kazanç Vergisi, 1926'da bugünkü KDV'ye benzer ve sanayi kuruluşlarının üretip sattıkları ürünlerin satış bedelleri üzerinden veya ithal edilen ürünlerin ithal bedelleri üzerinden alınan Muamele Vergisi, 1930'da Şeker fabrikalarının mamul satışlarından alınan Dahili İstihlak Vergisi ile finansal tablolar üzerinden ve de beyana dayalı olarak vergi alınması yasallaştırılmıştır (Koroğlu, 2015:36). Bu gelişmeler bir taraftan muhasebeye verilen önemi ortaya çıkartırken, diğer taraftan denetim ihtiyacını arttırmıştır. 1926 yılında yürürlüğe konan Türk Ticaret Kanunu ile muhasebenin defter ve kayıtlarında bir sistem oluşturulmaya çalışılmıştır. (Güvemli ve Özbirecikli, 2011:146).

Ortadoğu ülkelerinde olduğu gibi ülkemiz de genel olarak, muhasebe tarihinde devletçi bir ülke görünümünde olup; Devlet muhasebesi devlete ait iktisadi kuruluşlarda gelişmiştir (Güvemli, 2001: Ak. Güvemli ve Özbirecikli, 2011:146).

1960 yılından itibaren bankaların finansal piyasalarda faaliyet göstermesi ve sonraki yıllarda bazı yerli kuruluşların yurt dışından kredi kullanma taleplerinde zorunlu denetim ile karşılaşmaları, bağımsız denetimin gelişmesinde önemli rol oynamıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:576). Sonraki yıllarda ülkemize yabancı sermaye akımının artması, uluslararası finansman olanakları, yabancı sermayeli şirketlerin merkezleri için konsolidasyon, iş ortaklıkları konularında danışmanlık yapmak, yatırım teşvikleri benzeri sebeplerle denetim talebinde bulunmaları; denetimin gelişmesinde rol oynayan diğer unsurlar arasında sayılabilir (Uzay vd., 2009:131).

Önceki dönemlerde yapılan denetim faaliyetleri devlet eliyle, TTK ve vergi yasaları gereği kamu gelirlerinin güvence altına alınması amacıyla yapılmış, 1987 yılından sonra kamu denetçilerinin yanı sıra bağımsız denetçilerde denetim faaliyetinde yer almıştır. (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:577).

Ülkemizde bağımsız denetim zorunluluğu, ilk kez bankaların denetimine getirilmiş, bu gelişmelerle birlikte TCMB bağımsız denetim kuruluşlarının yapacağı banka denetimlerinin kapsamını ve yapılış şeklini açıklayan Bağımsız Denetim

Hakkında Tebliğ'i 1987 yılında yayımlamıştır. Bankaların zorunlu denetimini takiben SPK'nin yayınladığı yönetmelik ile Sermaye Piyasası Kuruluna bağlı ortaklıklara zorunlu denetim getirilmiştir (Ersoy ve Dönmez, 2006:73).

Türkiye'de bağımsız muhasebe denetimi mesleğinin örgütlenme faaliyetleri 1933 yılına uzanmaktadır. Maliye Bakanlığı; 1947 yılında bağımsız denetçiliğe yasal bir dayanak oluşturmak amacıyla VUK tasarısında Mali Müşavirler ve Mükellef yardımcıları adı altında düzenleme çalışmaları yürütmüş, ancak sonraki görüşmelerde tasarıdan çıkarılmıştır. 1958, 1963, 1984 yıllarında Serbest Hesap Mütahassıslığı, Serbest Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Müşavirlik Kanun tasarısı hazırlanmış fakat bu tasarılar farklı sebeplerden yasalasmamıştır. (Çarıkçioğlu, 1995).

3568 sayılı yasa ile muhasebe mesleği yasal bir statüye kavuşmuş, muhasebe ve denetim faaliyetleri meslek olarak tanımlanmış ve uzman olarak hizmet sunacak kişilerin kriterlerini belirlemiştir. Sermaye Piyasası Kanununda Bağımsız Denetime dair yayımlanan tebliğler de ülkemizde Bağımsız Denetimin gelişmesine büyük katkı sağlamıştır (Kavut ve Adiloğlu, 2016:44).

6102 Sayılı TTK'nin yayınlanması bağımsız denetimin uygulanmasında dönüm noktası olmuştur. 6102 sayılı TTK ile bağımsız denetime tabi şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Bakanlar Kurulu tarafından 26/09/2011 tarih ve 660 sayılı KHK ile ülkemizdeki denetim uygulamalarını düzenlemek amacıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

1.5. Denetim Alanında Yaşanan Skandallar

Bu bölümde, Dünya'da ve ülkemizde yaşanan ve geniş yankı uyandıran denetim skandallarına değinilecek ve denetim firmalarının bu skandallardaki rolleri incelenecektir.

1.5.1. Uluslararası Alanda Yaşanan Denetim Skandalları

2000'li yıllardan sonra ABD'de Enron, Worldcom ve Xerox, Avrupa ülkelerinde Parmalat ve Ahold, Japonya'da Kanebo gibi denetim skandalları yaşanmış; iş dünyasını sarsan, işletmelerin ve denetim firmalarının iflası ile sonuçlanan bu skandallar finans piyasasında geniş yankı uyandırmış ve şirket yöneticilerine, finansal raporlara, bağımsız denetim şirketlerine ve denetçilere olan güveni derinden sarsmıştır.

Şirketlerde meydana gelen bu kadar büyük hile ve yolsuzlukların bağımsız denetçilerce tespit edilememesi ciddi boyutta eleştirilere neden olurken bağımsız denetim mesleğine olan güven de sarsılmıştır (Erdoğan, 2015:23).

Çalışmamızın bu kısmında dünyada yaşanan denetim skandallarından bazılarını kısaca değinilecektir.

1.5.1.1. Enron Skandalı

Enron; 1985 yılında iki doğal gaz dağıtım şirketinin birleşmesiyle kurulmuş, hızlı büyümek için çeşitlenme stratejisi izlemiş, kısa bir sürede ABD'nin önde gelen enerji ve gaz dağıtım firması olmuştur. 2001 yılında Enron; uluslararası alanlarda elektrik tesisleri, boru hatları, su tesisleri, kâğıt fabrikaları işleten, ürettiği ürünleri ve hizmetleri mali piyasalarda pazarlayan bir örgüt olmuştur. Faaliyet gösterdiği 16 yılda, varlıklarını 10 milyar dolardan 63,4 milyar dolara yükselten ve ABD'nin en büyük şirketleri arasında yedinci sıraya yükselen Enron'un büyümesi gibi çökmesi de hızlı olmuş ve o zamana dek ABD'de yaşanan en büyük şirket iflası olarak kayıtlarda yer almıştır (Sağlar ve Kandemir, 2007:23).

Enron şirketi; yaptığı yatırımların değer kaybetmesi sonucu oluşan büyük zararları küçük ortaklıklarına aktarmış bu zararları konsolide finansal tablolarında göstermeyerek zararları kamuoyu ve hissedarlardan gizlemiş, böylece şirketi kar ediyormuş gibi göstererek hem şirket yöneticilerinin yüksek ücret, prim ya da hisse senedi opsiyonları vasıtasıyla mal varlıklarını arttırmalarını hem de, borsada hisse senetleri fiyatlarının ederinin üzerinde satılmasını sağlamıştır. Gerçekler ortaya çıktığında, varlıkların gerçek değeri, borçların gerçek değerini karşılayamamış; Enron şirketi ekim 2001'de zarar açıklamış, aralık 2001'de ise iflasını açıklamıştır (Ertikin, 2017:103-104). Yatırımcının haklarını koruması gereken denetim firması bu karmaşık, hileli muhasebe işlemlerine göz yummuş, kusurlu işlemleri tespit etmesine rağmen olumlu görüş bildirerek yatırımcıyı yanıltmıştır (Atmaca, 2012:193). Bunun en önemli sebebi ise denetim firmasının Enron şirketinden çok yüksek danışmanlık ücreti almasıdır. Enron'un denetim firması Arthur Andersen yaşanan bu skandalın sonrasında ciddi prestij kaybetmiş ve Arthur Andersen denetim şirketinin denetim hizmeti sunduğu müşterilerinin hisseleri de bu olay nedeniyle değer kaybetmiştir. İflasın etkileri yalnızca ABD'yi değil tüm dünyayı etkilemiş, modern muhasebe sisteminin, bağımsız denetim

kurumlarının ve denetçilerin sorgulanmasına sebep olmuştur (Dinç ve Cengiz, 2014: 222).

1.5.1.2. Worldcom Skandalı

1983 yılında küçük bir uzun mesafeli telefon şirketi olarak işe başlayan şirket, kendinden küçük şirketleri satın alma politikası yürüterek hızlı bir şekilde büyümüştür. Mayıs 1995'te Williams Telecommunications Şirketi'ni satın almış ve şirket adını, Worldcom olarak değiştirmiştir. 15 yılda 60 şirket satın alan Worldcom'un 1999'da hisse senetleri 64 dolara kadar yükselmiştir (Ünal ve Uyar, 2015:185). Worldcom, GKGMİ'ni ihlal ederek giderlerini varlık hesaplarına kaydetmiş, varlıklarını 3,8 milyar dolar arttırmıştır. Şirket hat maliyetleri olarak tanımlanan tutarları varlık hesaplarına kaydetmek suretiyle giderlerini azaltmış, karının olduğundan çok daha yüksek hesaplanmasını sağlamıştır (Özbirecikli, 2006:9).

Skandalın patlak vermesi ile hisse senetleri 9 cente gerilemiş ve 2002'de şirket iflasını açıklamıştır. Worldcom şirketinin denetim firması yine Arthur Andersen şirkette yüksek risk olduğunu fark etmiş, denetim çalışma kağıtlarına Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre hatalı uygulandığını not etmiştir. Fakat şirket yöneticileri, Yönetim Kurulunun Denetim Komitesine sunduğu raporda bunlardan bahsetmemişlerdir. 2001 yılı için imzaladığı denetim raporuyla, hesapların incelendiğini ve herhangi bir usulsüzlük ve uyuşmazlığın olmadığı yönünde görüş bildirmiştir (Odabaşı ve Ergen, 2016:3-4).

1.5.1.3. Parmalat Skandalı

Parmalat; 1961 'de Parma'da küçük bir süt ürünleri şirketi olarak kurulmuş, 1990 yılında Milan Sermaye Piyasasına kaydolmuş, kısa bir zamanda İtalya'nın büyük şirketleri arasında 8. sırada yer almıştır. 2003 yılı sonunda muhasebe işlemlerinde yapılan usulsüzlükler nedeniyle İtalya'da yaşanan en büyük mali skandal olarak kayıtlara geçmiştir.

Şirketin bir aile şirketi olması ve kurumsallaşmayı sağlayamaması, şirketi yöneten aile üyelerinin iştirak ettikleri şirketlere usulsüz kaynak aktarması skandalın önemli sebeplerindendir (Odabaşı ve Ergen, 2016:4-5). Diğer bir sebebi ise bağımsız denetimde görülen eksiklikler olmuştur. 1999 yılında Deloitte & Touche, Parmalatın konsolide hesaplarının denetimini devralmış, eski denetçi Grant Thorthon ise yeni açılan birimin denetimine devam etmiştir. Skandalın ortaya çıkması sonrasında her iki

denetim firmasında incelemeler yapılmış; yapılan inceleme sonucunda eski denetçi Grant Thorton denetim yaptığı dönemde bazı hesapları denetlemediği ve Deloitte & Touche'in devir aldığı hesapları incelemeyeği ortaya çıkmış, söz konusu denetim firmaları üzerindeki kuşkular artmıştır. Bu olay ile denetim firmalarının konfederasyon yapısı tartışılmaya başlanmış, denetimi yalnızca bir firmanın yürütmesi, zorunlu rotasyon konuları önem kazanmıştır (Senal, 2011:90).

1.5.1.4. Ahold Skandalı

Hollanda'da kurulan Ahold şirketi, bir süper market zinciri olarak faaliyet göstermekteydi. Royal Ahold, 2003 yılına gelindiğinde Dünya'nın en büyük perakende şirketleri arasında üçüncü sıraya kadar çıkmıştır. Ahold şirketi 2000 yılından itibaren ABD, Portekiz, Batı Avrupa, Latin Amerika, Asya gibi birçok yerde zincir oluşturmuş, gittikleri ülkelerdeki kültür farklılığı ve o ülkelerin yasalarına uyum sağlayamamaları gibi sorunlarla karşılaşmışlardır. Deloitte firması, Ahold'un halka açıldığı 1973'ten beri grup denetçisi olarak hizmet vermiş, 2002 yılında yaptığı denetimler sonucunda muhasebe kayıtlarındaki usulsüzlükleri açığa çıkarması ile skandal ortaya çıkmış, hisse senetleri bir günde % 63 değer kaybetmiştir (Odabaşı ve Ergen, 2016:6).

1.5.1.5. Xerox Skandalı

ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)'in 2001 yılında yaptığı denetim sonucunda mali kayıtlarında yüksek tutarlarda usulsüzlük tespit edilmiş, şirketin gelirlerini 6 milyar dolar fazla gösterdiği açığa çıkarılmıştır (Atmaca, 2012:194).

1.5.1.6. Kanebo Skandalı

Japonya'da 1887 yılında kurulmuş olan Kanebo kısa bir sürede dünyanın sayılı kozmetik şirketlerinden biri oldu. 2006 yılında denetim firmasından şüphelenen FSA (Japanese Financial Service Agency) yaptığı incelemede muhasebe hilelerini tespit etmiş, son beş yılda 1,37 milyar dolar fazla kar gösterdiğini açığa çıkarmıştır. 2002 yılında 80 milyarlık borcu olmasına rağmen 7,9 milyar dolar varlık göstermiş ve denetim firması da bu olayı görmezden gelerek yatırımcıların zarar etmesine neden olmuştur.

Bu skandalın sonucu olarak J-SOX (Financial Instruments and Exchange Law) yasası 2006 yılında yürürlüğe girdi (Odabaşı ve Ergen, 2016:6).

1.5.2. Türkiye’de Yaşanan Denetim Skandalları

ABD ve AB ülkelerinde yaşanan denetim skandalları, bu skandallarla anılan bağımsız denetim firmalarının ülkemizde de şubelerinin bulunması ve ülkemizde meydana gelen banka iflasları; yatırım yapmak isteyen tasarruf sahiplerinin denetçilerin açıkladıkları görüşlere itibar etmemesine ve güvensizliğe neden olmuştur (Senal, 2011:93).

İmar Bankası, 1928 yılında kurulmuş ve 1984 yılında Uzan grubuna satın alınmıştır. Bankalar yeminli murakıpları 1985 yılında yaptıkları denetimde, bankanın mali durumunun iyi olmadığını 1987 yılında ise daha da kötüye gittiğini raporlamışlardır. Bunun üzerine İmar Bankası Hazine gözetimine alınmıştır. 14/12/1989 tarihinde Bankalar Yeminli Murakıpları raporunda bankanın karlı gösterilme politikasından vazgeçilmesi, Uzan Grubuna açılan kredilerde ayrıcalıklı davranılmaması, bankanın yaşadığı zarardan dolayı öz kaynağının artırılması önerilerinde bulunmuş, aynı murakıp 4 ay sonra bankanın varlıklarında olumlu gelişmeler olduğunu denetimden çıkabileceğini raporlamış ve Banka Hazine gözetiminden çıkartılmıştır. Uzan Grubuna kaynak aktarımının uyarılara rağmen devam ettiği, zararların öz kaynağı aştığı, banka kredilerinin çoğunluğunun Uzan Grubuna aktarıldığı gerekçeleriyle banka yakın izleme kapsamına alınmıştır (optik risk dergisi, 2014)

Banka hakkında çıkan haberler nedeniyle 1992 ve 1997 yılları arasında mevduat sahipleri bankadan paralarını çekmeye başlamış, yabancı yatırımcılardan kredi sağlanması ile kriz atlatılmıştır. 2000 ve 2001 dönemi krizi tüm bankaları olumsuz etkilemesine rağmen İmar Bankası’nı etkilememiş hatta olumlu yönde etkilemiştir (Senal, 2011:94).

İmar Bankası’nın bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izni 03/07/2003 tarihinde kaldırılmış, 08/06/2005 tarihinde bankanın iflasına karar verilmiştir. (Optik dergisi, 2014)

Fakat bütün bu yaşananlarda önemli ipuçları olmasına rağmen dış denetimin usulsüzlükleri tam olarak tespit edememesi ve denetim raporlarına aktarılmaması dikkat çeken önemli bir konudur (Senal, 2011:94).

Ülkemizde yaşanan bir diğer denetim skandalında Er-Genç Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.’nin Söksa Sinop Örme ve Konfeksiyon Sanayi ve Ticaret AŞ.’nin,

Turkish Menkul Değerler A.Ş. ve Çağrı Menkul Değerler A.Ş.'nin denetiminde rastlanmıştır. Denetçi şirketin plan ve programının ve denetim tekniklerinin SPK'nin denetim uygulamaları için yayınladığı tebliğe uygun olmadığı gerekçesi ile Sermaye Piyasasında denetime yetkili kuruluşların yer aldığı listeden çıkarılmasına karar verilmiştir (Senal, 2011:95).

1.6. Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeler ve Kurumlar

Denetim faaliyetleri, ortaya çıktığı sanayi devriminden günümüze kadar büyük değişimler geçirmiş, yakın geçmişte yaşanan muhasebe skandalları dikkatleri denetim mesleği üzerinde toplamış, denetim faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ihtiyacını ortaya koymuştur. Toplumun sermaye piyasalarına güveninin temini için, bağımsız denetim alanında ülkeler radikal değişikliklere gitmiş ve her ülke kendi içinde konuya ilişkin yasal düzenlemeler yapmıştır. Bu anlamda, bağımsız denetim faaliyetlerinin daha kaliteli ve güvenilir yürütülmesi için denetim standartları oluşturulmuş, meslekten bağımsız düzenleme ve denetleme yetkilerine sahip gözetim kurumları kurulmuştur (Yavuz, 2011:147). Ülkemizde de dünyadaki örnekleri dikkate alınarak KGK, 26/09/2011 tarihinde 660 sayılı KHK kurulmuş, denetim konusunda mevzuatta değişikliğe gidilmiş ve bağımsız denetimin kapsamı genişletilmiştir.

1.6.1. Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler ve Kurumlar

Yaşanan olumsuz tecrübeler etkin bir denetim ve kamu gözetimi sistemine olan ihtiyacı ortaya koymuş, dünyanın birçok ülkesinde gözetim kurumları oluşturulmuştur. ABD 'de Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX) çıkarılmış ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) kurulmuş, Avrupa'da ise direktifler revize edilmiş ve Avrupa Birliği Kamu Gözetim Koordinasyon Grubu (EGAOB) kurulmuştur.

1.6.1.1. Amerika–Sarbanes-Oxley Kanunu Düzenlemeleri

ABD'de Enron, Xerox, Worldcom benzeri işletmelerde yaşanan denetim usulsüzlükleri sebebiyle bağımsız denetime duyulan güven önemli derecede zedelenmiş, düzenleyici otoriteler kamu yararını gözeticek yasalar çıkararak toplumun sermaye piyasalarına olan güvenini yeniden kazanmaya çalışmışlardır. Yatırımcıların güveninin yeniden sağlanması için 2002 yılında çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası, kurumsal

yönetim anlayışının güçlendirilmesi, kamuoyunun zamanında, anlaşılabilir, doğru ve detaylı bilgilendirilmesi, şeffaflığın sağlanabilmesi, denetim sisteminin bağımsızlığının artırılması konularına odaklanmıştır (Temel, 2008:84).

Sarbanes Oxley Yasası'nın amacı; işletmeleri sermaye piyasası mevzuatı ya da diğer amaçlara paralel olarak kamuya yapacakları açıklamaların doğruluk ve güvenilirliğini artırarak yatırımcıları korumaktır (Temel, 2008:84). Yapılan bu düzenlemeler, Amerikan Sermaye Piyasası'nın (SEC) kuruluş tarihinden beri halka açık şirketlere ilişkin oluşturduğu en kapsamlı ve en önemli düzenlemelerdir (Ertikin, 2017:106).

Sarbanes Oxley yasası hükümlerinden işletmeyle ilgili tüm taraflar etkilenmiş, şirket üst yönetimi, denetim komitesi ve bağımsız denetçinin sorumlulukları artırılmıştır. Ayrıca sorumluluklarını yerine getirmeyen yöneticilere yönelik cezai yaptırımlar artırılarak caydırıcı hedeflenmiştir (Ertikin, 2017:106).

Hisse senetleri borsada işlem gören firmaların denetim raporlarının güvenilir olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetimi amacıyla SOX, Halka Açık Şirketlerin Muhasebe Gözetimi Kurulunu (PCAOB) kurmuştur (Senal, 2011:108-109).

Sarbanes Oxley Yasası'nda denetçi bağımsızlığı için standartlar oluşturulmuş, bu bağlamda denetçinin denetim dışı hizmet vermesi sınırlandırılmıştır. Bu yasaya göre bağımsız denetçi; denetim sözleşmesi imzaladığı işletmenin muhasebe defterlerini tutmak, finansal bilgi sistemlerini oluşturmak ve uygulamak, Menkul Kıymet alımı satışı, hukuki veya yatırım danışmanlığı hizmetleri, iç denetim gibi faaliyetlerini gerçekleştiremez. Yasa ayrıca denetçileri periyodik olarak rotasyona tabi tutmuş, denetimde yer alan sorumlu ortak baş denetçinin ya da denetimden sorumlu ortak denetçinin aynı halka açık şirkette beş yıl arka arkaya denetim faaliyetinde bulunmasını yasaklamıştır (Ertikin, 2017:108).

1.6.1.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB- Public Company Accounting Oversight Board)

Sarbanes Oxley Kanunu, yatırımcıların çıkarlarının korunması ve hisse senetleri yatırımcılara satılan veya bunlar tarafından elde tutulan şirketler için doğru, güvenilir bilgiyi sağlayıcı, tarafsız, güvenilir bağımsız denetim raporlarının hazırlanması hususunda kamu çıkarının güçlendirilmesi amacıyla "Halka Açık Şirketler Muhasebe

Gözetim Kurulu'nu kurmuştur (Temel, 2008:85). SEC'e bağlı kurulan PCAOB, kar amacı olmadan faaliyetlerini yürütmektedir (Yavuz, 2011:150).

ABD'de bağımsız denetim faaliyetlerini yürütecek kurumların PCAOB'ye kaydolması zorunludur. Beş üyesi SEC tarafından atanan PCAOB'nin görevleri kısaca; Halka açık şirketlerin denetimini gerçekleştirecek denetim şirketlerini kaydetmek, kayıtlı denetim şirketlerini denetlemek, denetim şirketlerine gerektiğinde disiplin işlemlerini ve cezai uygulamaları yapmak, yatırımcıların ve kamu menfaatlerinin korunması amacıyla denetim faaliyetlerinin kalitesini artırmak, yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek veya aksi durumlarda SEC'in uygun göreceği diğer sorumlulukları gerçekleştirmek şeklinde sayılmaktadır (Ertikin, 2017:107). Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun denetimde kalite kontrolü ve etik kurallar hususunda hazırlayacağı standartlara üye şirketlerin uyması zorunludur (Temel, 200:85).

1.6.1.3. Avrupa Birliğinde Kamu Gözetim Sistemi ve 8. Yönerge

Avrupa Birliği, üye ülkelerinde denetim ve muhasebe konularında ortak uygulamalar oluşturmak için "Direktifler/Yönergeler" başlığıyla düzenlemeler yapmış, bu bağlamda üye ülkelerin kendi kanunlarını belirlenen sürenin sonuna kadar yapılan bu değişikliklere uyumlu hale getirmesini zorunlu tutmuştur. 1978'de kabul edilen 4. Yönerge'de yıllık mali tablolar ile ilgili düzenlemeler yapılmış, 7. Yönerge'de ise konsolide hesaplar ele alınmış ve düzenleme 1983 yılında kabul edilmiştir. AB ülkelerinde bağımsız denetim ilkelerinde ve hukukunda bir standart geliştirmeyi amaçlayan 8. Yönerge ise 1984 yılında kabul edilmiştir (Çalışkan, 2006:52).

AB 2000 yılında aldığı kararla, 2005 yılından itibaren üye ülkelerin borsada işlem gören şirketlerin mali tablolarının, karşılaştırılabilir, şeffaf, tutarlı olması ayrıca sağlıklı ve güvenilir bir şekilde denetlenebilmesi amacıyla UFRS'ye uygun finansal tablo hazırlanmasını zorunlu kılmıştır (Çalıyurt ve Kesimli, 2015:15).

PCAOB, kuruluşundan itibaren Sermaye Piyasasında işlem gören halka açık şirketlerin bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten bütün denetim şirketlerinin PCAOB'ye kaydolmasına zorunluluk getirmiş, yerli ve yabancı denetim şirketlerini denetime tabi tutmuş, yapılan bu denetimden Avrupa'daki denetim şirketleri de etkilenmiştir. AB; Avrupa'da yaşanan mali krizlerin, Parmalat ve Ahold gibi şirket

yolsuzluklarının da etkisiyle bir tasarı hazırlamış, 17/05/2006 tarihinde 8. Yönergeyi kabul etmiştir (Yavuz, 2011:150).

Yenilenen 8. Yönerge ile etkin bir kamu gözetim sistemi; denetimde kalite güvencesi, müşterilerin bilgilerinin gizliliği, denetim komitesi, denetim şirketlerinde şeffaflık, denetçi bağımsızlığı, denetim ücretinin açıklanması, uluslararası denetim standartlarına uyum, grupta yer alan denetçilerin sorumlulukları hususunda düzenlemeler yapılmıştır (Çalışkan, 2006:54).

2008 yılında finansal kriz yaşanması nedeniyle, mevcut düzenlemelerin revize edilmesi çalışmaları başlamış; AB içinde bütün denetimler için uygulanabilir olan 8'nolu Denetim Yönergesinin gözden geçirilmesini ve KAYİK denetimi için uygulanabilir olan değişiklikleri içeren öneriler 2011'de yayınlanmıştır. Görüşmelerden sonra yenilenen 8'nolu Yönerge ile KAYİK'lerin Denetimine İlişkin Düzenleme AB Paramentosunca kabul edilmiş, üye ülkelerin bu yönergeye uyum sağlamaları için gerekli kanunlarını 2016 yılına kadar yürürlüğe koymalarını gerekli kılmıştır. 8'nolu yönergede yapılan değişiklik AB içinde yapılan bütün denetimlere rehber olacak düzenlemeler ve KAYİK'lerin denetimleri ile ilgili ilave hususlarının yanısıra denetçi rotasyonu, kamu ihalesi ve yasaklanan denetim dışı hizmet listesi ile ilgili maddeleri de içermektedir (Karataş ve Bölükbaş, 2015:51-52).

AB, üye ülkelerin denetçiler ve denetim şirketlerine dair oluşturulan kamu gözetim kuruluşlarının uyumlu bir şekilde faaliyet göstermesini sağlamak amacıyla Avrupa Birliği Kamu Gözetim Koordinasyon Grubu (EGAOB)'nu kurmuştur. EGAOB, üye devletlerin denetçilerinin ve denetim şirketlerinin kamu gözetiminden mesul kurumların üst düzey temsilcilerinden oluşmaktadır (Senal, 2011:101).

1.6.2. Türkiye'de Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve Gözetim Kurumu

Uluslararası ticaretin artması, dünya ekonomisinin gelişmesi ile birlikte işletmelerin ölçekleri büyümüş ve finansal bilgileri karmaşık bir hal almıştır. Geline bu noktada finansal bilgilerin güvenilirliği yatırımcı, devlet ve diğer ilgili taraflarca sorgulanmaya başlanmış, ekonomik sistemin sağlıklı işleyebilmesi ve ilgili tarafların etkin ve isabetli kararlar almasında, denetimin önemi giderek artmıştır. Yaşanan skandallar ve Avrupa Birliği müktesebatına uyum süreci, ülkemizde bağımsız denetim alanında köklü değişiklikler yapılmasına neden olmuştur. Çalışmanın bu bölümünde

ülkemizde denetimin gelişim sürecinde yürürlüğe giren kanun ve yönetmeliklere değinilecek, yetkili kurumlar ve bunların bağımsız denetime katkıları incelenecektir.

1.6.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Sermaye Piyasası Kurulu; 30 Temmuz 1981 tarihinde yürürlüğe giren 2499 sayılı SPK ile kurulan, idari ve mali özerkliğe sahip, görev ve yetkilerini bağımsız kullanabilen bir kurumdur. Bu kurum, Başbakanın görevlendirdiği Devlet Bakanına bağlı olarak faaliyetlerini yürütür (Karakaş, 2008:112). 2499 sayılı sermaye piyasası kanununun 16. maddesinde SPK'ya tabi şirketlerin mali tablolarını GKGMİ'ye göre düzenlemek ve kamuya açıklamak zorunda olduğunu, 22. maddesinde ise SPK'nin bütün finansal tablolar ve bağımsız denetimle ilgili tebliğler yayınlamak, kamunun doğru ve zamanında aydınlatılmasını sağlamakla görevli olduğunu belirtmektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:582).

13/12/1987 tarihinde (RG:19663) yayınlanarak yürürlüğe giren Seri:X, No: 1 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik'tir. Bağımsız denetim konusunda ilk mevzuat düzenlemesi olan bu yönetmeliğin en önemli özelliği ülkemizdeki bağımsız denetimin yasal dayanağa oturtulmasıdır (Fırat ve Şahin:2). Bu Yönetmelikteki maddelere göre sürekli denetime tabi ortaklıklar ve kuruluşlar belirlenmiş, bu kuruluşlar (Kavut ve Adiloğlu, 2016:44):

- Aracılık faaliyetiyle sınırlı olmak üzere Bankalar,
 - Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları,
 - Menkul Kıymet Yatırım Fonları,
 - Aracı Kurumlar
 - Hisse Senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklar,
 - Hisse Senetleri Borsa'da işlem gören Anonim Şirketler,
- şeklinde sayılmıştır.

29 /01/1989 tarihinde, Seri XI, No: 1 Tebliğinde ise (Kavut ve Adiloğlu, 2016:44):

- Muhasebenin Temel Kavramları,
- Mali Tablolarla İlgili Uygulama Standartları
- Mali Tablolarla İlgili Şekil ve Esasları,
- Denetim Raporlarıyla İlgili Şekil ve Esasları yayınlamıştır.

4/3/1996 tarih ve 22570 sayılı RG’de yayınlanan Seri: X, No: 16 sayılı” Tebliğ”de kamunun aydınlatılmasına ilişkin kuralları belirleyen düzenlemeler yapılmıştır. Bu çerçevede bağımsız denetim yapacakların 3568 sayılı yasa gereği SMMM/YMM ruhsatı ya da ülkemiz dışında bağımsız denetim yapmasına yetki sağlayacak belge alması gerekir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:583).

Seri: X, No:22 tebliği ile daha önce yayınlanan tüm tebliğleri yürürlükten kaldırmış, uluslararası standartlarla uyumlu hükümleri yürürlüğe koymuştur (Karacan ve Uygun, 2016:89). Bu tebliğle Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetleri ve bu faaliyetleri gerçekleştirmek için yetki verilecek bağımsız denetim kurumlarına ve bağımsız denetçilere dair ilke, usul ve esaslar belirlenmiştir. Sermaye piyasası mevzuatına göre; bağımsız denetime tabi kurumların yıllık finansal tablolarını sermaye Piyasası Kurulunun düzenlemelerine göre hazırlaması ve kamuya açıklaması zorunludur. Bu kurumlar (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:583):

- a) Aracılık faaliyetleriyle sınırlı olmak üzere bankalar,
- b) Portföy yönetim şirketleri,
- c) Aracı kurumlar,
- ç) Yatırım fonları,
- d) Emeklilik yatırım fonları,
- e) Yatırım ortaklıkları,
- f) Konut finansman fonları,
- g) Varlık finansman fonları,
- ğ) İpotek finansman kuruluşları,
- h) Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
 - 1) Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklık
 - i) Kanun’da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları ve
 - j) Kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmelerdir.

Seri: X, No: 22 Tebliği 6102 sayılı TTK ve devamında 660 sayılı KHK ile yürürlüğe giren yenilikler neticesinde güncellenmesi ihtiyacı oluşmuş ve Seri: X, No:28 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, 28/06/2013 tarihinde (RG 28691) yürürlüğe girmiştir. 06/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı SPK'nin 62'nci maddesinde; Kamu Gözetimi denetim kurumlarından, söz konusu yasa hükümlerince bağımsız denetim yapacaklardan talep edilecek ilave kriterlerin kurulca belirleneceği ve bu kriterleri taşıyan bağımsız denetim kurumlarına dair listenin kamuoyuna açıklanacağı kararlaştırılmıştır.

1.6.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Düzenlemeleri

1985 yılı 3182 sayılı Bankalar Kanunu ile bankaların denetlenmesi ve gözetimi Hazine Müsteşarlığı, Türkiye Bankalar Birliği ve Merkez Bankası arasında dağıtılmıştır (Fırat ve Şahin:4). Bankacılık sektöründe bağımsız denetime yönelik ilk düzenleme, 1987 yılında yayınlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliği” 1997 yılında RG yayınlanan Yönetmelik ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu 23/06/1999 tarih 4389 sayılı kanun ile mevzuatta öngörülen görevleri yerine getirmek üzere, idari ve mali özerkliğe sahip bir kamu tüzel kişisi olarak kurulmuştur (Gücenme, 2004:6). BDDK'nin kurulması ile önceki tebliğler yürürlükten kaldırılmış “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” ve “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” yürürlüğe konmuştur (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:584). 4389 sayılı kanunun amacı ise; bankalara mevduat yatıran tasarruf sahiplerinin haklarını korumak, finansal piyasalarda güven ve istikrarın yanı sıra iktisadi kalkınmanın gereği kredi sisteminin etkin bir şekilde işleyişini sağlamak amacıyla bankaların kuruluşundan, tasfiye, devir, birleşme, yönetim, çalışma ve denetimlerine dair esasları düzenlemektir (Karakaş, 2008:113).

01/01/2005 tarih (RG :25983) 5411 sayılı kanun ile 4389 sayılı Bankacılık Kanunu yürürlükten kaldırılmış, bu yeni kanunla bankacılık kanununun görevleri mad. 93'te; “mali sektörde piyasalarda güven ve istikrarın temini, kredi sisteminin etkin çalışması, finansal piyasaların geliştirilmesi, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması” şeklinde sıralanmış, bankalarda bağımsız denetimin BDDK tarafından

görevlendirilecek kuruluşlarca yapılacağı belirtilmiştir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011:165).

Kanunun 24. maddesinde bankacılık sistemi içerisinde yönetim kurulunun denetim faaliyetlerine yardımcı olması amacıyla denetim komitesi oluşturulması, bu komitede görev alacakların yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi ve bu komitenin bağımsız denetim kuruluşları ile görüşme sıklığı ve içeriği konularına değinilmiştir (Koroğlu, 2015:38).

Factoring, finansal kiralama ve finansman şirketlerinin denetimi önceleri Hazine Müsteşarlığı tarafından yürütülüyordu. 5411 sayılı kanunla bu şirketlerin gözetim ve denetleme yetkisi BDDK'ye verilmiş ve bu şirketlerin denetiminin de yine bankacılık düzenlemeleri kapsamında yürütüleceği belirtilmiştir. Bu çerçevede Bankacılık mevzuatı gereği, bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunma niteliklerine sahip firmalar, bağımsız denetim faaliyetlerini yürütmek üzere başvurmaları halinde BDDK tarafından yetkilendirilmektedir. Ayrıca bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesi, konusu, kapsamı ve denetim sonucunda kurumlara uygulanacak yaptırımlar bağımsız denetime dair bankacılık mevzuatında ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011:165).

2015 yılında (RG:29314) yayınlanan yönetmelik ile mevzuat değişikliğine gidilmiş; KGK tarafından yetki verilen bağımsız denetim kuruluşlarının bankalarda denetim yapılabilmesi için gerekli ilave şartların belirlenmesi, bu şartları taşıyanların bankaların bağımsız denetimini yapmaya yetkili bağımsız denetim kurumları listesine alınması, ilave şartları taşımayanların geçici ya da daimi olarak listeden çıkarılması ve bankaların denetimine dair usul ve esaslar düzenlenmiştir. 2014 yılında (RG:28983) çıkarılan tebliğ ile Muhasebe Standartlarının uygulanarak mali tabloların şekil ve içerikleriyle bunlara ait açıklamaların ve dipnotlarının da kamuya açıklanmasına dair usul ve esasları belirlenmiştir (Fırat ve Şahin:5).

1.6.2.3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Düzenlemeleri

Kurul 2001 yılı 4628 sayılı kanun ile elektrik piyasasını düzenleme amacıyla kurulmuş daha sonra doğal gaz, petrol ve sıvılaştırılmış petrol gazları (LPG) piyasalarının da düzenleme ve denetleme yetkisi verilmiştir. Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu adıyla kurulan bu kurum yapılan bu değişikliklerle Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu adını almıştır (www.epdk.gov.tr).

Kurulun görevi; bu piyasada faaliyet gösteren üretim ve dağıtım şirketlerinin güvenlik standartlarını belirlemek, bu standartların uygulanmalarını sağlamak, bu kuruluşlara lisans vermek ve bu kuruluşların denetim faaliyetini yürütecek bağımsız denetim kurumlarını yetkilendirmektir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011:171).

2003 yılında (RG:25248) ve daha sonra 2011 yılında (RG:28127) tebliğler yayınlanmış, 2015 yılında (RG: 29306) bu tebliğ ve yönetmelikler yürürlükten kaldırılmış ve bu hususta KGK'nin yaptığı düzenlemeler kabul edilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile elektrik ve doğal gaz piyasalarında faaliyet gösteren tüzel kişiler, finansal tablo ve uygulamalarını bağımsız denetim firmalarına denetletmek ve sonuçlarını kuruma bildirmekle yükümlüdür (Kavut ve Adiloğlu, 2016:49).

Düzenlenen bu kanunlar ile; petrol, LPG, elektrik ve doğal gazın kaliteli ve düşük maliyetle piyasanın hizmetine sunulması, finansal açıdan güçlü ve istikrarlı bir piyasanın oluşturulması, bağımsız bir düzenleme ve denetim amaçlanmaktadır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:586).

1.6.2.4. Hazine Müsteşarlığı Düzenlemeleri

Hazine Müsteşarlığı; 1983 yılında Başbakanlığa bağlı olarak “Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı” adıyla kurulmuş 20/12/1994 tarih ve (RG:22147) 4059 sayılı Kanun ile yeniden teşkilatlanmış, Hazine Müsteşarlığının kurulması ve teşkilat, görev ve yetkilerine ilişkin esaslar bu kanun ile düzenlenmiştir. Hazine Müsteşarlığının bazı görevleri arasında; iktisadi politikalarının belirlenmesine yardımcı olmak, hazine işlemleri, kamu finansmanı, dış ekonomik ilişkiler, yabancı ülke ve kuruluşlara borçlanılması veya borç verilmesi sayılabilir (<https://www.hazine.gov.tr/tr>).

11/07/2008 tarihinde Türkiye ile Avrupa Komisyonu arasında mali iş birliğinin Avrupa Birliği Tüzüklerine uygun olarak yürütülmesi amacıyla anlaşma imzalanmış, bu anlaşmada Avrupa Birliğine katılım öncesi yapılan yardımlara ilişkin yönetim ve faaliyetleri denetlemek üzere Türkiye Cumhuriyetinin “Denetim Otoritesi” olarak Hazine Kontrolörleri kurulu belirlenmiş ve Denetim otoritesi olarak görevlendirilmiştir (Kavut ve Adiloğlu, 2016:49).

1.6.2.5. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Düzenlemeleri

Türkiye Cumhuriyetinin kurulmasıyla birlikte muhasebe mesleğinin örgütlenmesi için birçok kez girişimde bulunulmuş fakat başarısız olunmuştur. Ancak

13/06/1989 yılı (RG:20194) ve 3568 sayılı SMMM Kanunu ile muhasebe mesleğinin örgütlenmesi sağlanmıştır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011:149).

3568 sayılı SMMM ve YMM Yasası ile bunu izleyen yönetmelik ve tebliğler denetim konusundaki önemli gelişmelerdendir (Sevim ve diğerleri, 2006:58-59). Denetim, meslek olarak ilk kez 3568 sayılı yasayla tanımlanmış fakat bu yasadaki mesleğin yapılışına ve denetimin standartları ve esaslarıyla ilgili hiçbir düzenleme yapılmamıştır (Karasu, 2014: 88).

3568 Sayılı Kanunun birinci maddesinde, *“Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir ”* şeklinde açıklanmıştır.

Söz konusu kanun maddelerine göre mesleği icra edenler; SM, SMMM, YMM olarak üç grupta sınıflandırılmışken, 2008 yılı 5786 sayılı yasa ile SM ünvanı kaldırılmış, SMMM, YMM olarak revize edilmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:578).

03/01/1990 tarihli ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan SMMM ve YMM’lerin yürütecekleri denetim faaliyetleri hususunda “Çalışma Usul Ve Esasları” başlıklı yönetmeliğin 48 ile 60 arasındaki Maddeleri bağımsız denetim ile ilgili hususları içermektedir (Kavut ve Adiloğlu, 2016:50).

TÜRMOB 3568 sayılı kanun ile kurulan bir meslek odasıdır (Kavut ve Adiloğlu, 2016:51). TÜRMOB, ülkemizde muhasebe ve bağımsız denetim mesleğiyle ilgili olarak yasal statüye sahip meslek birliği olarak belirlenmiştir. Birliğin; meslek mensuplarının kayıtlarını tutma, mesleğe ilişkin faaliyetleri ve etik kuralları belirleme ve meslek mensupları gözetiminde disiplin uygulaması gibi yetkileri mevcuttur (Karasu, 2014:88). TÜRMOB, meslek mensuplarının yaptığı işlerde kaliteyi artırmak için eğitim faaliyetleri düzenlemekte bunun devamlılığını sağlamak için eğitim ve çalışma esasları kapsamında yeni iş birlikleri kurmaktadır. Bu sebeple TURMOB, 33 ülkeden 45

muhasebe meslek kuruluşunu temsil eden Avrupa Muhasebeciler Federasyonuna (FEE) 18/12/2013 tarihinde tam üye olarak kabul edilmiştir.

1.6.2.6. Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri

Dünyada ekonomi ve ticari alanda yaşanan hızlı gelişmelerle birlikte ortaya çıkan hukuki sorunlar, muhasebe ve denetim skandalları, ülkemizde bu sorunlara cevap verecek niteliklere sahip düzenlemeleri içeren yeni bir Türk Ticaret Kanunu'na gereksinim duyulduğunu ortaya koymuştur.

Türkiye'nin 03/10/2005 tarihi itibarıyla Avrupa Birliği'ne tam üyelik için müzakerelere başlaması; temel kanunları dahil bütün mevzuatını AB müktesebatına uyumlu hale getirmesi zorunluluğunu oluşturmuş, 1999 yılında Adalet Bakanlığı tarafından akademisyenler, ticaret hukuku birim temsilcileri ve yargıçlarca kurulan "Ticaret Kanunu Komisyonu" çalışmalarına başlamış ve 2007 yılında yeni bir TTK tasarısı hazırlanmış, hazırlanan bu tasarıda İsviçre ve Alman Bilanço Hukuku kaynak alınmıştır. 6102 sayılı yeni TTK 14/12/2011 tarihinde (RG:27846) yayınlanmış, 01/07/2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Kocamaz, 2012:113).

Yeni TTK ticaret hayatında önemli değişiklikler yapmakla birlikte, AB müktesebatına uyum sağlamak için hazırlanan muhasebe sisteminde AB yönergeleri dikkate alınmış önemli düzenlemeler içermektedir (Memiş ve Güner, 2011:154).

6102 sayılı TTK'de bağımsız denetime ilişkin hükümler 397-406. maddelerde düzenlenmiştir. Söz konusu kanun tasarısı halinde iken kamuoyunun görüşlerine başvurularak son şekline getirilmiştir (Karakoç, 2013:18).

6102 sayılı TTK yürürlüğe konmadan kanun maddelerinde değişiklikler yapan 6335 sayılı kanun, 50 maddede değişiklik yaparak 26 /06/2012 tarihinde kabul edilmiş, 30/06/2012 tarihinde RG'de yayımlanarak yürürlüğe konmuştur (Karakoç, 2013:18). 6102 sayılı TTK bütün sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olmasını zorunlu tutmuş, fakat 6335 sayılı kanunun 397/4 maddesi uyarınca her ölçekte sermaye şirketlerinin bağımsız denetim geçirmesi yükümlülüğünden vazgeçilerek, bağımsız denetime tabi şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir (Bozdemir, 2013:69). Bakanlar Kurulunca belirlenen şirketlerin dışında kalan anonim şirketlerin denetimlerine ilişkin usul ve esasların Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanıp Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği 6455 sayılı kanun ile hüküm altına alınmış ve bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlere de

yeni bir denetim zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim zorunluluğu olduğu halde denetim yaptırmayanların yönetim kurulu faaliyet raporları ve finansal tabloları ise hazırlanmamış sayılacağı belirtilmiştir (Bozdemir, 2013:80). Denetlenen finansal tabloların, denetim raporu hazırlandıktan sonra raporu etkileyecek derecede değiştirilmesi durumunda, bu tabloların yeniden denetlenmesi gerekmektedir (Uzay, 2013:593).

Bağımsız denetime tabi şirketler; hazırladıkları finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporlarının denetlenip denetlenmediğini, denetlenmiş ise denetçinin görüşünü söz konusu tablonun başlığında belirtmekle yükümlüdürler. Yeni TTK'nin getirdiği yeniliklerden bir diğeri de denetime tabi şirketlerin internet sitesi açma ve denetimden geçen finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını bu sitelerinden yayınlama zorunluluğudur. 6335 Sayılı TTK ile internet sitesinden yayınlanacak bilgilere sınırlama getirilmiştir (Kavut ve Adiloğlu, 2016:53).

TTK ile Bakanlar Kurulunun belirlediği bağımsız denetime tabi anonim şirketlerin, limited şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları, KGK tarafından yayınlanan uluslararası denetim standartları ile uyumlu olarak hazırlanan Türkiye Denetim Standartlarına göre bağımsız denetçilerce denetlenecektir. Denetimin kapsamı TTK Md.398'de kısaca:

- İşletmenin finansal tabloları,
- Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu,
- İşletmenin envanteri,
- İşletmenin muhasebesi,
- TMS'nin öngördüğü ölçüde iç denetim,
- Risklerin erken teşhisi komitesi raporu şeklindedir (Uzay, 2013:593).

Yönetim Kurulu faaliyet raporlarında sunulan finansal bilgilerin denetime tabi tutulan mali tablolarla tutarlı olup olmadığı ve gerçekleri yansıtıp yansıtmadığı da denetimin kapsamına dahildir (Yanık, 2013:361).

TTK ile bağımsız denetimin kapsamı genişletilmiş, finansal tablolar dışında finansal ve finansal olmayan veriler de denetime dahil edilmiştir. Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları bunun bir örneğidir. İşletmenin varlığı, büyümesi ve sürdürülebilirliğini tehdit eden sebeplerin erken teşhis edilebilmesi, gerekli önlemlerin alınabilmesi ve de riskin yönetilebilmesine ilişkin komite kurulup kurulmadığı ve bu

komitenin faaliyet raporları da bağımsız denetim kapsamında incelenerek yönetim kuruluna sunulacaktır. Borsada hisse senetleri işlem görenlerin komite kurması zorunlu iken diğer işletmelerde ise denetçinin ihtiyaç duyması halinde bu komite kurulacaktır (Dal ve Çalış, 2013:93).

TTK'ye göre denetim; sermaye şirketlerinin mali tablolarının TMS'ye, yasaya ve esas sözleşmenin mali tablolara dair hükümlerine göre hazırlanıp hazırlanmadığının incelenmesini de kapsar (Kavut ve Adiloğlu, 2016:52).

Bağımsız denetim öncesinde anonim şirketler, şirketin yasal bir organı olarak faaliyet gösteren murakıplık sistemi tarafından denetleniyordu. 6102 sayılı yasa uzmanlık bilgisi gerektirmeyen murakıplık sistemini kaldırmış, alanında uzman mesleki eğitim ve deneyime sahip bağımsız denetçilerle yapılan denetim uygulaması getirmiştir (Özçelik vd, 2015:57).

Bakanlar Kurulunca hazırlanan “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine ilişkin Karar” 23/01/2013 tarihinde (RG: 28537) yayımlanmıştır. Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin AB müktesebatında öngörülen kriterlere paralel olarak işletmenin tek başına, bağlı ortaklıkları veya iştirakleri ile birlikte bilanço ve gelir tablolarının; aktif toplamı, çalışan sayısı ve yıllık net satış hasılatına ilişkin genel kriterler belirlenmiş olup, belirlenen bu kriterler Bakanlar Kurulu tarafından gelişen ve değişen ekonomik şartlar göz önüne alınarak her yıl revize edilmektedir. Bakanlar Kurulu tarafından bağımsız denetimin kapsamı tedrici bir şekilde genişletilmekte olup, bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin ölçütler yeniden belirlenmekte, zaman içinde aşamalı bir şekilde genişletilmeye devam edilmektedir (Karataş ve Bölükbaş, 2015:57). 14/03/2014 ve 01/02/2015 tarihli kararlarda değişikliğe gidilmiş, son olarak da 19/03/2016 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan düzenleme ile kriterlerde yeniden değişiklik yapılmıştır.

Tablo1.3. Denetime Tabi Olacak Şirketler İçin Genel Kriterler

Kriter/ Yıl	2013	2014	2015	2016
Aktif Toplamı	150 milyon ve üstü TL	75 milyon ve üstü TL	50 milyon ve üstü TL	40 milyon ve üstü TL
Yıllık Net Satış Hasılatı	200 milyon ve üstü TL	150 milyon ve üstü TL	100 milyon ve üstü TL	80 milyon ve üstü TL
Çalışan Sayısı	500 ve üstü	250 ve üstü	200 ve üstü	200 ve üstü

Kaynak: (Ataman, 2017:15).

Şirketlerin bağımsız denetime tabi olması için yukarıda verilen 3 ölçütten ikisinin sınırlarının iki yıl arka arkaya aşılması gerekmektedir. Bu kararda verilen 3 ölçütten 2'sinin sınırlarının dışına çıkıp çıkmadığının tespit edilmesinde; şirketin varlıklarının toplamı, yıllık net satış geliri bakımından mevcut yasa gereği hazırlanmış oldukları geçmiş dönemlere ilişkin mali tablolar, istihdam ettiği işçi sayısı açısından ise şirketin önceki yıllarda ortalama çalışan sayısı dikkate alınır (son iki senenin rakamları ve çalışan sayısı).

Tablo 1.4.Hesap Dönemleri İtibarıyla Ölçütlerin Sağlanması ve Yıllık Denetime Tabi Olma Durumu

Hesap Dönemleri	Aktif Toplamı 50 Milyon TL veya Üzeri midir?	Yıllık Net Satış Hasılatı 100 Milyon TL veya Üzeri midir?	Çalışan Sayısı 200 veya Üzeri midir?	Kriterlerden En Az İkisini Sağlıyor mu?	Denetime Tabi midir?
1Ocak-31 Aralık 2011	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Referans Yıl
1Ocak-31 Aralık 2012	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans Yıl
1Ocak-31 Aralık 2013	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi Değildir
1Ocak-31 Aralık 2014	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1Ocak-31 Aralık 2015	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1Ocak-31 Aralık 2016	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi Değildir

Kaynak: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2015)

KGK verilerine göre; 2013 yılında 2.500, 2014 yılında 3500, 2015 yılında 5000, 2016 yılında 6250 şirket bağımsız denetime tabi tutulmuş, 2017 yılı için ise 1.493'ü KAYİK kapsamında, 4.588'i ise diğer şirketlerin olmak üzere denetime ilişkin toplam 6081 denetim sözleşmesi imzalanmıştır.

Bağımsız denetim faaliyeti, KGK'nin yetkilendirdiği "bağımsız denetçiler" ve "bağımsız denetim kurumları" tarafından yürütülmektedir. KGK verilerine göre, bugüne kadar 255 adet denetim kuruluşu ile 15.637 bağımsız denetçi Bağımsız Denetim Resmi Siciline kaydedilmiştir (<http://kgk.gov.tr>).

1.6.2.7. 660 Sayılı KHK ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim

Standartları Kurumu Düzenlemeleri

Güvenilir olmayan bilgilerle alınan ekonomik kararlar; kaynakların verimli kullanımını engellemekte, bunun sonucu olarak başta finansal tablolardan yararlanan bilgi kullanıcıları olmak üzere bütün toplumu doğrudan veya dolaylı olarak zarara uğratabilmektedir. Bu bakımdan karar alıcıların doğru ve isabetli kararlar alabilmesi için bilginin güvenilirliği hususunda bağımsız bir güvenceye ihtiyaç duyulur. Yakın geçmişte yaşanan küresel etkili muhasebe skandalları ve denetim şirketlerinin de bu skandallara karışması denetime bakış açısını zedelemiş, finansal tablolara ve bu tabloları denetleyen bağımsız kuruluşlara güven sarsılmış, yatırımcıyı korumak ve kaybedilen güvenilirliği tekrar kazanmak için kamu otoritelerini, finansal bilginin denetiminde tedbirler almaya yöneltmiştir (KGK Yıllık Faaliyet Raporu 2016: 12).

Yaşanan kötü tecrübeler; bağımsız kişilerce yapılan denetimlere üçüncü tarafın güvence vermesi konusunu gündeme getirmiş, denetçinin bağımsızlığı konusunda harekete geçilmiştir (Sayar ve Karataş, 2017:16).

Bu bağlamda ABD'de Menkul Kıymetler Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) tarafından Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX) çıkarılmış, SOX ile halka açık şirketlerin denetimi konusunda düzenleme yetkisi PCAOB'ye verilmiştir. Bu kanun ile bağımsız denetçilerin daha etkin hale getirilmesi, mali tabloların güvenilirliğinin artırılması, yatırımcıların piyasalara olan güveninin yeniden sağlanması amaçlanmıştır (Haftacı, 2016:38).

Avrupa Birliği; üye ülkelerin muhasebe ve denetimi konularında uygulama birliği sağlamak için "Direktifler/Yönergeler" düzenlemiş, yaşanan skandallar sonucu

ilk olarak 1984 yılında düzenlenen 8. Yönerge, 2006 yılında revize edilmiştir (Karasu, 2014:88). Yenilenen 8. Yönerge'nin amacı; üye ve aday ülkelerin denetim standartlarını uluslararası standartlarla uyumlu hale getirmek, bağımsız denetim ve denetçinin taşınması gereken özellikleri, görev ve sorumluluklarını belirlemektir. Belirlenen amaçlara ulaşılabilmesi için yönergede; denetim komiteleri, kalite güvencesi, uluslararası standartlara uyum ve kamu gözetimi gibi hususlarda kapsamlı düzenlemeler yapılmıştır (Karacan ve Uygun, 2016:97).

Türkiye'de belirli sektörlerin düzenlenmesi ve denetlenmesi ile görevlendirilen SPK, BDDK ve EPDK gibi kuruluşlara kendi sektörlerinde yapacakları mali tabloların denetimlerini düzenleme yetkisi verilmiş, söz konusu kuruluşlara verilen bu yetki sonucunda ülkemizde bağımsız denetimde dağınık bir yapı oluşmuştur. Aynı konuda çok sayıda yetkili kurumun varlığı, kurumların sayısı kadar farklı denetim uygulamaları sorununu ortaya çıkarmıştır (Arıkan, 2011:4). Bu durum, dağınık yapının ortadan kaldırılması ve kamu gözetimi hususunda eksikliklerin giderilmesi amacıyla yetkin bir otoritenin kurulması ihtiyacını oluşturmuştur.

KGK; 660 sayılı KHK'de belirtilen görevleri yerine getirmekle görevli ve yetkili, kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip bir kurum olarak 26/09/2011 tarihinde (RG:28193) kurulmuş, kurumun görevleri kısaca şöyle sıralanmıştır (KGK Yıllık Faaliyet Raporu 2012:17):

- ◆ Uluslararası Muhasebe standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını belirlemek, oluşturmak ve yayınlamak,
- ◆ Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak,
- ◆ Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını belirlemek, oluşturmak ve yayınlamak,
- ◆ Bağımsız denetim kurumları ve bağımsız denetçilerin çalışma esaslarını belirlemek, yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek.

660 sayılı KHK'de Kamu Yararını İlgilendiren Kurumlar (KAYİK)'in denetiminin yalnızca bağımsız denetim kurumlarınca yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu Kanun Hükmünde Kararname ile SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı ve EPDK gibi ülkemizde kanunları gereği ilgili oldukları işletmelere kamu gözetimi yapma yetkisini taşıyan kurumların bu yetkilerine son verilmiş ve KGK'ye verilmiştir (Arıkan,

2011:9). Bununla birlikte KHK'nin 27/3 maddesi gereği kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek amacıyla kurulan kurum ve kuruluşlar, kendi düzenlemelerini kurulun onayını alarak - TDS 'ye uygun olmak kaydıyla - sınırlı düzenlemeler yapabilirler (Karasu, 2014:84).

KGK'nin 660 sayılı KHK ile TDS'leri yayınlama yetkisine sahip kurum olarak yayınladığı TDS'ler çerçevesinde bağımsız dış denetim faaliyetleri gerçekleştirilmekte ve bu standartlar bağımsız denetimin temelini oluşturmaktadır. KGK; TDS'leri oluştururken Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olarak, IFAC'ın yayınladığı bu standartları referans almakta ve Türkçeye çevirerek yayınlamaktadır (Kavut ve Adiloğlu, 2016:55).

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde "Türkiye Denetim Standartları"; 660 sayılı KHK ile yürürlüğe giren, bilgi sistemleri denetimleri de dâhil, bağımsız denetim sektöründe uluslararası standartlara uygun eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu sektöre dair diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır.

1.7. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarının Oluşum Süreci

Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'nin yayınladığı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), AB direktiflerinin sonucu olarak 2005 yılında AB'deki halka açık şirketlerin finansal tablolarının düzenlenmesinde kullanılmaya başlanmıştır. Avrupa Birliği'nin 25 ülkesinde yaklaşık 7.000 şirketin aynı dönemde ulusal kabul görmüş muhasebe ilkelerinden UFRS'ye geçiş sağlayarak uluslararası tekdüzeliğin sağlanması, oldukça önemli bir gelişme olmuştur (Eskin, 2017:34).

Ülkemizde idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi olarak kurulan ve 2002'de faaliyete geçen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), UFRS'yi set olarak aynen uygulama konusunda ilke kararı almış ve birebir Türkçeye çevirmiştir. KGK'nin kurulmasıyla TMSK'nin görev ve yetkileri KGK'ye devredilmiştir (Eskin, 2017:34).

TTK yenilenmeden önce ülkemizde TMS/TFRS'nin kullanımı Bankalar, Sigorta Şirketleri ve Halka Açık Şirketlerle sınırlandırılmıştır. 6102 sayılı TTK; ticaret hayatında radikal değişiklikler getirmiş, bu değişiklikler içinde en önemlisi sermaye şirketlerinin denetimine ilişkin yapılan düzenlemelerdir. 6102 Sayılı Yasa ile bütün

sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması, defter ve kayıtlarının standartlara göre oluşturulması öngörülür iken, yapılan değişiklikler ile tüm sermaye şirketlerinin defter ve kayıtlarını standartlara uygun hazırlama zorunluluğu kanun yürürlüğe girmeden kaldırılmış, Bakanlar Kuruluna veilen yetkiyle belirli ölçütlere sahip şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı karara bağlanmıştır.

KGK yaptığı çalışmalarla TMS/TFRS ile uyumlu, çifte standart sakıncasını ortadan kaldıran ve tüm bağımsız denetime tabi işletmelere ölçüt oluşturacak raporlama standartlarını oluşturmak için 2014 yılında çalışmalara başlanmış, çalışmalar sonuçlanıncaya kadar Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) olarak adlandırmıştır (Ataman ve Cavlak, 2017:154). Tamamlanan standartlar 29/07/2017 tarihinde (RG:30138) BOBİ FRS adıyla yayınlanmış ve 1 Ocak 2018 hesap döneminden itibaren uygulanmaya başlanmıştır (Eskin, 2017:37).

1.7.1. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartlarının Özellikleri

BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS'yi uygulamayan sermaye şirketlerinin genel kurullarına sunacakları mali tabloların hazırlanmasında esas alacakları finansal raporlama çerçevesidir (KGK, 2017:1). BOBİ FRS, denetime tabi olup finansal tablolarının hazırlanmasında TMS/TFRS'yi kullanmayan sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunda MSUGT ve ilave hususların yerini alacaktır (Ataman, 2017:16).

BOBİ FRS halka açık olmayan ve kamuya hesap verme sorumluluğu bulunmayan işletmelerce uygulanacaktır. Halka açık şirketler, bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri ve sermaye piyasası kurumları KAYİK olarak adlandırılmakta, bu şirketler önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiğinden bunların kamuya hesap verme sorumlulukları bulunmaktadır. Sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun BOBİ FRS'yi uygulayabilmesi için belirlenen kriterlerle beraber KAYİK dışından olması gerekmektedir (Doğan, 2017:771).

BOBİ FRS'nin amaçları ise; Finansal bilgi ihtiyacına uygun, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır, şeklinde tanımlanmaktadır (KGK, 2017:1).

Konuları sade, açık ve anlaşılabilir bir dille kaleme alınan BOBİ FRS; Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olarak hazırlanmış, işletmelerin karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine dair muhasebe ilkelerini belirlemektedir.

AB Muhasebe Yönergesindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımına da paralel olarak, orta boy işletmelere genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama hazırlanmış; büyük işletmelere ise ek şartlar getirilmiştir. Ayrıca standardın ekinde münferit ve konsolide finansal tablo örnekleri de yer almıştır.

Standartlar 27 Bölüm ve 9 Adet ek kısımdan oluşmakta olup işletmelerin ve bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Böylece finansal tabloların hazırlanmasında başka bir standart setine ihtiyaç duyulmayacaktır. Oluşturulan eklerde terimler sözlüğüne yer verilmiştir.

1.7.2. BOBİ FRS ve Tam Set TMS/TFRS: Uygulayacak İşletmeler

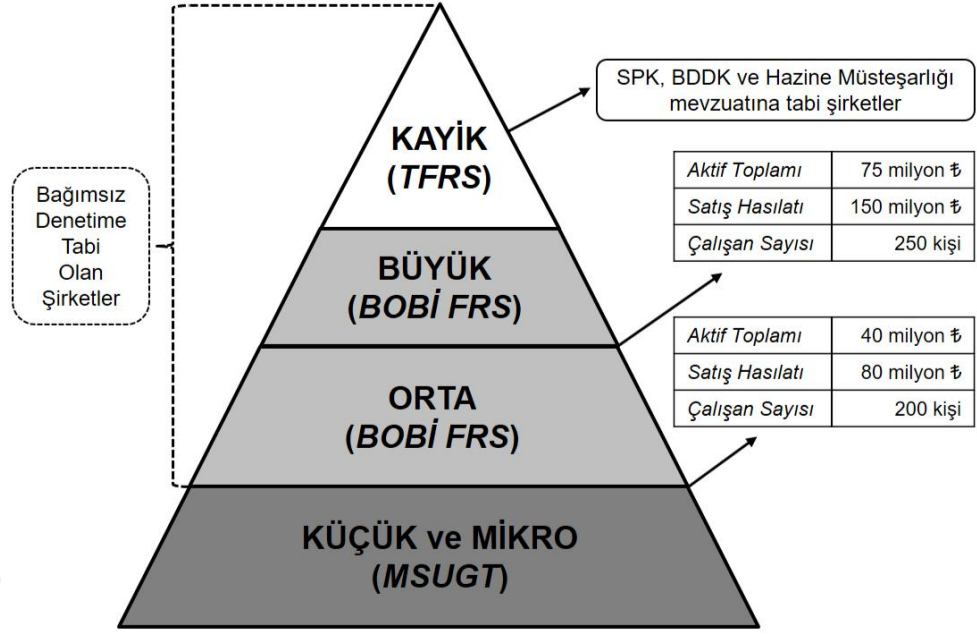
KAYİK’lerin finansal tablolarını hazırlarken uyguladıkları TMS/TFRS’lerin uzmanlık alan bilgisi gerektirmesi, karmaşık ve maliyetli olması, uygulamada zorluklar yaşanması gibi nedenlerle TMS/TFRS’lere kıyasla daha basit muhasebe ilkelerini içeren ve finansal tablolarda gerçeğe uygun sunum sağlayan BOBİ FRS hazırlanmıştır.

Tablo 1.5. BOBİ FRS Kapsamı

		UYGULAMA			
		Bağımsız Denetim	TFRS	BOBİ FRS	MSUGT
İşletme	KAYİK	✓	✓	—	—
	Büyük Ölçekli	✓	*	✓	—
	Orta Ölçekli	✓	*	✓	—
	Küçük Ölçekli	—	—	—	✓

* Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler, TFRS’yi ihtiyari olarak uygulayabilirler.

Kaynak: KGK, BOBİ FRS Tanıtım Toplantısı, (Malatya 19/10/2017)



Kaynak: KGK, BOBİ FRS Tanıtım Toplantısı, (Malatya 19/10/2017)

Şekil:1.2. BOBİ FRS ve TMS/TFRS Kapsamı

Yukarıda tablo ve şekilden görüleceği üzere Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) Tam set TMS/TFRS, Bağımsız denetime tabi olup Tam set TMS/TFRS uygulama zorunluluğu olmayan şirketler BOBİ FRS, küçük şirketler ise MSUGT uygulayacaklardır (Ataman ve Cavlak, 2017:157).

BOBİ FRS'nin yer aldığı Tebliğ'de büyük işletme tanımı yapılmış; belirtilen üç kriterden en az ikisinin eşik değerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla beraber, arka arkaya iki raporlama döneminde geçen şirketler, izleyen dönemde büyük şirket olarak değerlendirilmiştir. Belirlenen kriterler; işletmenin varlık toplamı, yıllık net satış hasılatı ve istihdam ettiği işçi sayısıdır. Belirlenen büyük şirket ölçütlerinin gerisinde kalan, fakat denetime tabi olma şartlarını taşıyan şirketler ise finansal raporlamalarını standartta orta boy işletmelerin uygulayacakları kurallara göre yapacaklardır (Gücenme, 2017:2).

Yıllık net satış hasılatı ve aktif toplamının hesaplanmasında, şirket ve bağlı ortaklıklarının BOBİ FRS'ye göre hazırladıkları finansal tabloları dikkate alınır. Şayet şirketin bağlı ortaklıkları BOBİ FRS'ye göre finansal tablolarını hazırlamıyorlarsa, bağlı ortaklıkların vergi mevzuatına göre hazırlayıp vergi dairelerine sundukları finansal tabloları ve MSUGT'ye göre hazırladıkları finansal tabloları dikkate alınır.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS arasında geçişle ilgili BOBİ FRS hakkında Tebliğ'de düzenleme yapılmış, bu düzenlemeye göre önceki dönemde istekleri doğrultusunda TFRS'yi uygulayan şirketlerin BOBİ FRS'yi uygulayabilmek için en az iki yıl TFRS'yi uygulamış olması gerekmektedir. BOBİ FRS'yi uygulayan şirketler için de iki yıllık süre geçmedikçe istekleri doğrultusunda TFRS'ye geçemeyeceklerdir (Şen ve Karagül, 2018:171). Kısacası BOBİ FRS ile TFRS arasında yapılan seçimlik uygulamada, en az iki yıllık süre geçerlidir. Daha önce TFRS uygulamalarını seçmemiş ilk kez BOBİ FRS'yi uygulayacak işletmeler için geçiş hükümleri madde 27.3'te düzenlenmiş ve bu kapsamdaki işletmeler karşılaştırmalı finansal tabloları hazırlama hususunda muaf tutulmuştur. Bu muafiyetten faydalanan işletmelerin cari döneme ait finansal tabloları ile beraber cari dönem açılış Finansal Durum Tablosunu BOBİ FRS'ye göre hazırlamaları gerekmektedir. Cari raporlama döneminin başlangıcı ise bu standarda geçiş tarihi olarak kayda alınacaktır (Alataş ve Kılıç, 2018:459). Tebliğe göre BOBİ FRS'den önce kullanılan finansal raporlama sistemine göre düzenlenmiş önceki dönemin finansal tabloları, karşılaştırmalı finansal tablolar olarak değerlendirilemez.

İKİNCİ BÖLÜM

2. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERİN SAHİPLERİ VE YÖNETİCİLERİNİN BAĞIMSIZ DENETÇİ ALGISI VE BAĞIMSIZ DENETİMDEN BEKLENTİLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde ilk bölümde ele alınan teorik bilgiler çerçevesinde, Türkiye’de BOBİ’lerin bağımsız denetimden beklentileri ve bağımsız denetçi algısı ve bu oluşumu etkileyen nedenler tespit edilerek bu algıyı oluşturan faktörler analiz edilmiştir.

Bu bölümde tez çalışmasının amacı ve kapsamı ile ilgili açıklamalar yapılmış, literatür taramasında bağımsız denetim alanında yapılmış çalışmalara yer verilmiştir.

Çalışmanın metodolojisi kapsamında verilere ulaşma ve veri toplama yöntemi, örnekleme süreci, araştırmanın modeli ve değişkenleri ile araştırmanın hipotezleri açıklanmıştır. Son olarak da yapılan araştırmadan elde edilen veriler analiz edilerek yorumlar yapılmıştır.

2.1. Araştırmanın Amacı

Bağımsız denetimin amaçlarının yerine getirilememesi durumunda ortaya çıkan problemler sadece finansal tablo kullanıcılarını değil, ekonomik yapının tamamını etkilemektedir. Bağımsız denetimde istenilen faydanın sağlanması, kalitenin artırılması için finansal raporları kullananların beklentilerinin tespiti büyük önem arz etmektedir. Çalışmada BOBİ’lerin bağımsız denetimden beklentilerini etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve bağımsız denetim ve denetçi algısının tespiti ve bu algıya ilişkin önemli faktörlerin ve sorunların belirlenmesi amaçlanmıştır.

2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Çalışmada ana kütle, bağımsız denetim hizmeti alan şirket sahipleri ve yöneticilerinden oluşmaktadır.

Ana kütleye ulaşmak için öncelikle MKK’ye (Merkezi Kayıt Kuruluşu) kayıtlı şirketlerin internette olan mail adreslerine gerekli açıklamalar yapılarak anket formu gönderilmiş fakat, bu yöntem ile şirketlerden geri dönüş alınamamıştır. MKK’ye kayıtlı şirketlerin sahipleri veya yöneticilerinin mail adreslerine ulaşılmış; gerekli açıklamalar

yapılarak anket formu gönderilmiş, belirli aralıklarla hatırlatmalar yapılmıştır. KAP (Kamuyu Aydınlatma Platformu) kapsamındaki şirketlerin mail adreslerine gerekli açıklamalar yapılarak anket formu gönderilmiş belli aralıklarla hatırlatmalar yapılmıştır. Bu yöntem ile de katılım çok düşük olmuştur. Bu kişilerden bir kısmı iş yoğunluğu nedeniyle zaman ayıramadıklarından, bir kısmı soruları cevaplamaya yetkileri olmadığından, bir kısmı şirket politikaları nedeniyle, yine bir kısmı ise soruların niteliği açısından kendilerinin soruları cevaplamaya yeterli olmamaları gibi nedenlerden dolayı anket formunu doldurmamıştır. Sonrasında yüz yüze görüşmeler ve referanslar vasıtasıyla çalışma tamamlanmıştır. Araştırma kapsamında 360 işletmeye ulaşılmış, ancak 119 işletmeden dönüş sağlanabilmiştir. Dönüşü sağlanan anketlerin 102 adedi elverişli bulunarak analiz kapsamına alınmıştır.

Anket sorularının, cevap verme açısından belirli bir bilgi birikimini gerektirmesi nedeniyle özellikle konuya daha vakıf olduklarını düşündüğümüz şirket sahipleri ve yöneticilerinin yanıtlaması beklenmiş, muhasebe finans müdürü veya yardımcısı, genel müdür veya genel müdür yardımcısı ve üst yönetim dışındaki departmanlarda çalışan personellerden alınan cevaplar dikkate alınmamıştır. Bu araştırmanın yapıldığı ana kütleyi oluşturan firma sahipleri ve yöneticilerinin pozisyonları gereği yoğun çalışıyor olması ve soruları cevaplandırmada bir takım şirket prensiplerinin işlemesi çalışmayı zorlaştırıcı etkenler arasında yer almaktadır.

2.3. Literatür Taraması

Literatürde bağımsız denetim hususunda daha çok denetim firmaları ve denetçiler ile ilgili çalışmalar yapılmış, bu bağlamda denetimde beklenti farklılığı denetçilerin bağımsızlığı, denetimde kalitenin artırılması, bağımsız denetçilerin denetime ilişkin algıları ve beklentileri konuları ele alınmış ancak denetim hizmeti alan işletmelerin beklentileri ve denetimle ilgili algıları ve denetçilere ilişkin görüşlerine dair çalışmalar sınırlı sayıdadır.

Kavut (2001) çalışmasında, bağımsız denetim hizmeti alan işletmelerin, aldıkları hizmetin kalitesine ilişkin görüş ve davranışlarına yönelik tespitler yapmış, farklı sektörlerde faaliyet gösteren ve Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olmaları sebebiyle bağımsız denetim yaptırma yükümlülüğü olan halka açık şirket ve yöneticileri üzerine anket uygulanarak görüşleri alınmıştır. Araştırma sonucunda, denetim hizmeti alan işletmelerin kaliteli bir denetim hizmetinin, muhasebe ve denetim bilgileri yeterli

düzeyde olan denetçilerle sağlanmasının mümkün olduğuna, sorumlu ortak baş denetçi ve kıdemli denetçinin denetimini yaptıkları firmanın bulunduğu sektör hakkında gerekli ve yeterli bilgi sahibi olmaları ve denetimin her aşamasında etkin görev almaları ve faaliyetlerini sürdürürken objektif, tarafsız ve güvenilir olmaları gerektiği yönünde görüş bildirmişlerdir.

Ulusoy (2006), doktora çalışmasında Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimini teorik olarak incelemiş, denetim kavramı ve denetim kavramının benzer kavramlar ile ilişkisi ve farklılıkları irdelenmiştir. Halka açık anonim ortaklıklarda bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve işletmelerle ilgilenen taraflara sağladığı faydalar açıklanmaya çalışılmıştır. Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren kurumların hukuki yapısı, bağımsız denetim sisteminin işleyişi, denetim sözleşmesi, denetimin tarafları, denetimin sonuçlanması durumunda hukuki ve cezai yükümlülükler değerlendirilmiş, denetim faaliyetlerini bütün yönleriyle ortaya koymuştur

Altıntaş (2007) doktora tezinde, denetim hizmeti alan Halka Açık Şirket yöneticileri ve denetçiler tarafından Ülkemizde Halka Açık Şirketlerin bağımsız denetiminin kalitesinin nasıl algılandığını araştırmıştır. Çalışmada, yöneticilere ve denetçilere iki ayrı anket hazırlanmış bağımsız denetim kalitesine ilişkin 32 değişken olmak üzere toplamda 40 soru hazırlanmış, 140 halka açık şirket ile 210 denetçiye anket formu uygulamıştır. Yapılan analiz sonuçlarına göre; öncelikle denetçinin yetkin olması gerektiği, yeterli bilgi ve deneyime sahip olunması durumunda kaliteli bir denetim hizmetinin verilebileceğinin mümkün olacağı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan katılımcılar, meslek odalarının denetçiliğe dair düzenlemelerinin yetersiz kaldığını, Türkiye’de denetim standartları konusunda düzenlemelere gidilmesi gerekliliğine işaret etmişlerdir.

Erol (2008), çalışmasında işletmelerde yaşanan yolsuzluklara karşı denetimden beklentileri teorik olarak incelemiştir. Yolsuzluk, hata ve hile kavramlarını açıklamış, bağımsız denetçilerin sorumluluklarının nasıl olması gerektiğini irdelenmiştir. Yolsuzluklarla mücadele etmede kurumsal yönetimin etkin uygulanması ve denetimin şartlarının yerine getirilmesi gerektiğini vurgulamış ve dürüst yöneticilere, yeterli yetkinliğe sahip denetçilere ihtiyaç duyulduğunu belirtmiştir.

Sakin (2008), doktora çalışmasında Sermaye Piyasası Kurulu'nun oluşturduğu bağımsız denetim mevzuatını incelemiş ve ülkemizde uygulanan bağımsız denetim standartları ile muhasebe ve denetim alanında çoğunlukla referans alınan AB ve ABD'deki bağımsız denetim mevzuatı ile karşılaştırarak ülkemizdeki yasal düzenlemelerin yeterli olup olmadığını tespit etmeye çalışmıştır. Bununla birlikte, SPK'nın bağımsız denetim mevzuatının bağımsız denetim uygulamalarında gereğince uygulanıp uygulanmadığı ortaya konmaya çalışılmış, bu amaçla halka açık işletmelerin bağımsız denetimden geçmiş mali tabloları incelenerek çalışma için veriler toplanmıştır. Ülkemiz denetim standartları ile uluslararası standartlarının karşılaştırılmasında özellikle son yıllarda farkların oldukça azaldığı gözlemlenmiş, SPK'nın 2006 yılında yayımlanmış olduğu denetim standartlarıyla ülkemiz ile ABD ve AB denetim standartları arasındaki farkların önemli ölçüde azaldığı sonucuna varılmıştır.

Esendemir (2011), çalışmasında finansal bilginin güvenilirliğiyle ilgili bağımsız denetimin amacı ve denetim sürecinde son gelişmeleri teorik olarak incelemiştir. Çalışmada bağımsız denetim amaçlarının gelişme sürecine değinilmiş, bağımsız denetimde teorik yaklaşımlar ve bağımsız denetim gerektiren durumlar irdelenmiştir. Çalışmaya göre finansal bilginin güvenilirliği ile ilgili son dönemde yaşanan gelişmeler sebebiyle ulusal ve uluslararası düzenleyici kurumların bağımsız denetimle ilgili çalışmaları hızlanmış, finansal bilginin güvenilirliğini arttırmak için bağımsız denetimin kalitesi gittikçe önem kazanmıştır. Bunun sonucunda bağımsız denetim amaçları ve bağımsız denetim sürecin de gelişmelerin yaşanmasına neden olmuştur.

Baskan (2013), yapmış olduğu doktora çalışmasında; muhasebede meydana gelen hata türleri ve hile kavramlarına değinmiş, hata ve hilelerinin önlenmesinde bağımsız denetim firmalarının rolü ve etkinliğinin ölçülmesini hedeflemiş, muhasebe ve denetim skandalları ile şirket iflaslarını incelemiştir. Bağımsız denetim kurumlarının etkinliğini ölçebilmek için İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketlerde yapılan anket uygulaması ile konuya ilişkin algılara ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu çalışma ile denetlenen şirketlerin halka açıklık oranı, faaliyet süreleri, çalışan sayıları ve kişilerin mesleki unvanlarının bağımsız denetim firmalarının etkinliğini arttırmada doğrudan rol oynamadığının tespiti yapılmıştır.

Aqel (2013), doktora çalışmasında Türkiye’deki finansal tablo kullanıcıları ile bağımsız denetçiler arasında bağımsız denetim faaliyetleri ve bağımsız denetçinin görev ve sorumluluklarına dair beklenti farkları olup olmadığını araştırmıştır. SPK’nın İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda yetkili denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçiler, aracı kuruluşların yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerine anket uygulamaları sonucunda taraflar arasında bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin beklenti farkları bulunduğunu tespit etmiş, ülkemiz dışında birçok ülkede de denetim beklenti farkları sorununun olduğunu belirtmiştir.

Özdemir (2014); yüksek lisans çalışmasında bağımsız denetimin ülkemizde nasıl uygulandığının, denetim alanında gerçekleştirilen yasal düzenlemelerin işletmelere etkilerinin tespiti amacıyla Antalya Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren işletmelere anket uygulamıştır. Yapılan araştırma sonucunda bağımsız denetim konusunda çalışmalarının yetersiz olduğu, işletmelerin denetim konusunda bilgi düzeylerinin eksik olmakla birlikte denetçilerin yasal düzenlemeler konusunda bilgilendirilmediği gözlemlenmiştir.

Güngörmüş (2014), doktora çalışmasında ülkemizde KOBİ yöneticilerinin bağımsız denetime karşı tutumlarını etkileyen faktörlerin tespitine çalışmış; KOBİ’lerin bağımsız denetime bakışını etkileyen faktörlerin neler olduğu ve algılar arasındaki farklılıkların nedenleri araştırılmıştır. Araştırmada İstanbul ilinde faaliyet gösteren 194 KOBİ yöneticisine anket uygulanmış, 173 anket değerlendirilmeye alınmıştır. Araştırma sonucuna göre KOBİ’lerin bağımsız denetime yaklaşımlarını etkileyen faktörler tespit edilmiş bunlar; muhasebe kayıt düzeninin etkin kullanımı, kullanılan muhasebe raporlama sisteminin kalitesi, kurumsallaşma düzeyi, halka açılma veya ortaklık hedefleri olarak açıklanmıştır.

Yıldız ve Baskan (2014), çalışmalarında muhasebe hilelerinin önlenmesinde kullanılan araçlar irdelenmiş, konuya ilişkin İstanbul Menkul Kıymet Borsası (BİST)’da faaliyet gösteren halka açık şirketlerin yöneticilerine veya muhasebe finans yöneticilerine anket çalışması uygulanmıştır. Araştırmanın sonucunda; iç denetim, iç kontrol ve bağımsız denetim faaliyetlerinin şirketlerin mali tablolarının bilinçli olarak yanlış hazırlanması ile şirketlerin faaliyet hesaplarının olduğundan farklı gösterilerek raporlanması sonucunda mali tablolarında karşılaşılan hileleri önlemede başlıca araçlardan biri olduğu ortaya konmuştur.

Çalıyurt ve Kesimli (2015), çalışmalarında Avrupa’da bağımsız denetim mevzuatında yaşanan gelişmelerin ülkemize yansımalarını teorik olarak incelemişlerdir. Araştırmalarında Türkiye’de denetim faaliyetlerinin geçmişi, AB ve ABD ile mukayese edildiğinde yeni olmasına rağmen mevzuat konusunda muhasebe alanında dünyanın gelişmiş ülkelerinin gerisinde kalmadığını denetim alanında da benzer durumda olduğunu belirtmişler, ABD’deki mevzuat değişiklikleri ile AB yönergeleri ve olumlu uygulamaların, yakından takip edildiğini, TTK’nin yürürlüğe girmesi, KGK’nin oluşturulmasının zamanlama olarak AB mevzuatının öngördüğü tarihlerde gerçekleştirildiğini açıklamışlardır.

Uzay ve Bayat (2016), çalışmalarında TTK’nin getirdiği yenilikler ve tartışılabilir konuları teorik olarak incelemişler, bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler ve bu düzenlemeler gerçekleştirilinceye kadar geçen süreçte yaşanan gelişmeleri tarih sırasına göre özetlemişlerdir. Çalışmalarında denetim standartları ve KGK’nin faaliyetleri ile bağımsız denetimin etkinliğinin ve de kalitesinin artırılmasına ilişkin düzenlemeleri açıklamışlardır.

2.4. Araştırmanın Metodolojisi

Çalışmada, veri toplama metodlarından biri olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formunun hazırlanmasında öncelikle literatür taraması yapılmış, tarama sonunda elde edilen bilgilerle anket formu hazırlanmıştır. Anket formu, alanında uzman kişilerce incelenmiş, bazı ifadelerde değişikliğe gidilmiş eksiklikler tamamlanmış, açık ve net olmayan ifadeler çıkartılmıştır.

Oluşturulan anket formunun ilk bölümünde ankete katılan işletme sahipleri ve yöneticilerine ilişkin demografik sorulara, ikinci bölümde ise denetçi ve denetimle ilgili araştırmaya katılanların görüşlerini belirleyecek 42 adet toplamda 50 yargı ifadesine yer verilmiştir. Araştırmanın, amacına ulaşabilmesi açısından uygulanan anket çalışmasında 5’li likert ölçeği kullanılmıştır. Cevap seçenekleri 1 ile 5 arasında ölçeklendirilmiş olup, 5: Tamamen Katılıyorum, 4: Katılıyorum, 3: Kısmen Katılıyorum, 2: Katılmıyorum, 1: Tamamen Katılmıyorum şeklinde değerlendirilmiştir.

Anketin işletme sahip ve yöneticilerine doldurulmasında; yüz yüze görüşme ve firmalara e posta gönderme şeklinde veri toplanmıştır.

2.5. Araştırmanın Bulguları ve Analizi

Nicel yöntemle gerçekleştirilen araştırmada veri analizi, SPSS programı ile yapılmıştır. Analizlerde öncelikle araştırmaya katılan grubun özelliklerinin ortaya çıkartılması ve katılımcıların ifadelerine verdikleri yanıtların ne şekilde dağıldığını belirlemek için frekans analizi yapılmış, ortalama değerler hesaplanmış, katılımcıların kendi içlerinde yanıtlarının birbirlerine uzaklıklarını belirlemek için standart sapma değerleri belirlenmiştir. Ardından ölçeklere ilişkin açıklayıcı faktör analizi uygulanmıştır. Bu analiz ile kullanılan ölçeğin açıklandığı faktörler ve bu faktörleri oluşturan soruların değişkenleri ölçebilirliği tespit edilmiştir. Faktör analizini, faktörlerin güvenilirliğini test etmek üzere güvenilirlik analizi takip etmiştir. Güvenilir faktörlerin ağırlıkları hesaplanıp her birinin arasındaki ilişkiyi gözlemlemek üzere korelasyon analizi uygulanmıştır. Son olarak değişkenlerin demografik gruplar açısından farklılıkları parametrik olmayan fark testleriyle test edilmiştir. SPSS ile gerçekleştirilen tüm istatistiksel hesaplamalarda anlamlılık düzeyi 0,05 olarak kabul edilmiştir.

2.6. Araştırma Örnekleminin Özellikleri

Araştırma örneklemini 102 kişiden oluşmaktadır. Anket çalışmasında örneklemin bir takım demografik özelliklerini öğrenmek üzere katılımcılara bazı sorular sorulmuştur. Bu sorular cinsiyet, yaş, eğitim, çalışılan sektör, çalışan sayısı, iş yerindeki pozisyonları ve mesleki deneyim bilgilerini kapsamaktadır. Elde edilen veriler frekans analizi ile analiz edilmiş, sonuçlar yorumlanmıştır.

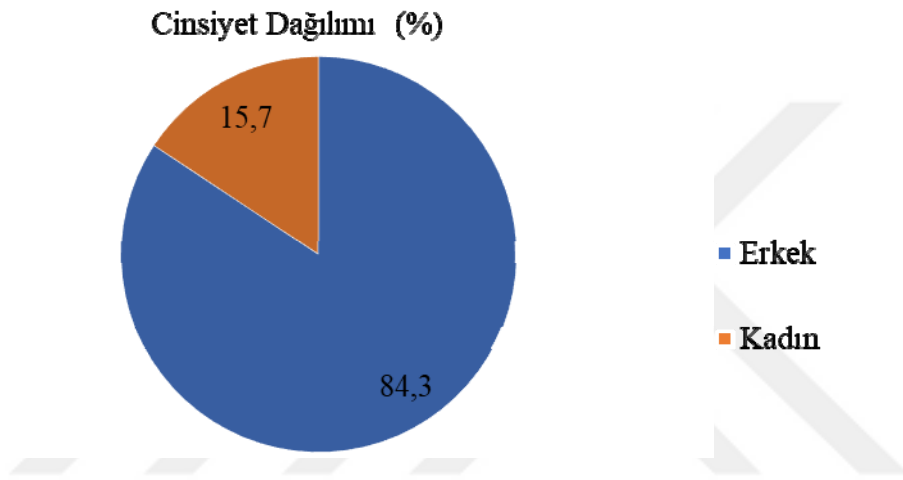
2.6.1. Frekans Analizi ve Sonuçlarının Yorumu

Frekans dağılımı; bir veya daha fazla değişkenin değerlerinin dağılımına ait özelliklerini göstermek için, verileri sayı ve yüzde olarak veren istatistiksel bir sonuçtur. Frekans dağılımı grafik şeklinde verilebileceği gibi, tablo şeklinde de verilebilir.

Anket uygulamasına katılan işletme sahipleri ve yöneticilerinden elde edilen verilere ilişkin frekans dağılım tabloları ve bu tablolarda yer alan verilerin analizi aşağıdaki gibidir:

Tablo 2.1.Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Cinsiyet Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	16	15.7
Erkek	86	84.3
Toplam	102	100.0

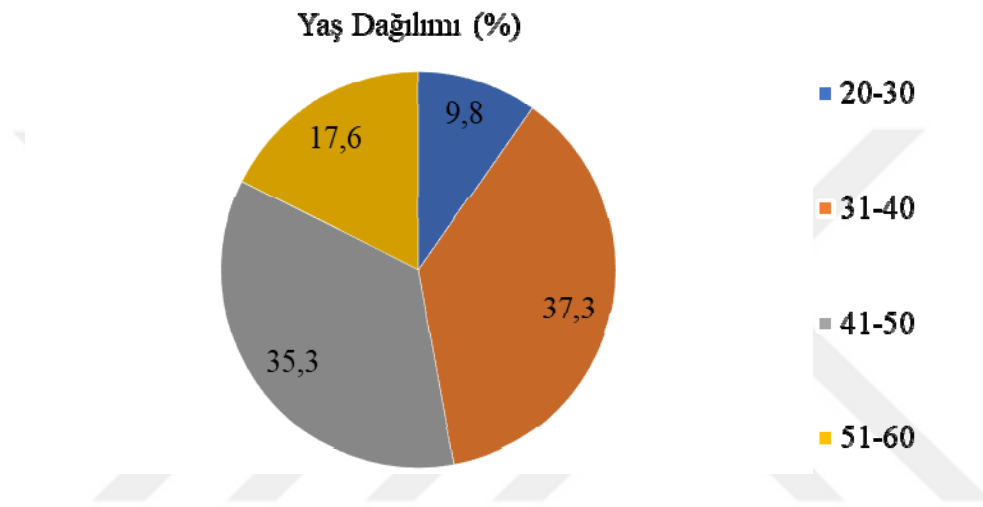


Şekil:2.1. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Cinsiyet Dağılımı

Tablo 2.1 ve Şekil 2.1 araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticilerinin cinsiyetlerine göre dağılımını tespit etmek amacıyla hazırlanmıştır. Tabloda görüldüğü üzere; ankete katılan katılımcıların yüzde 84,3'ü erkek, yüzde 15,7'si ise bayandır.

Tablo :2.2. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Yaşlarının Dağılımı

Yaş	Frekans	Yüzde
20-30	10	9.8
31-40	38	37.3
41-50	36	35.3
50 üzeri	18	17.6
Toplam	102	100.0

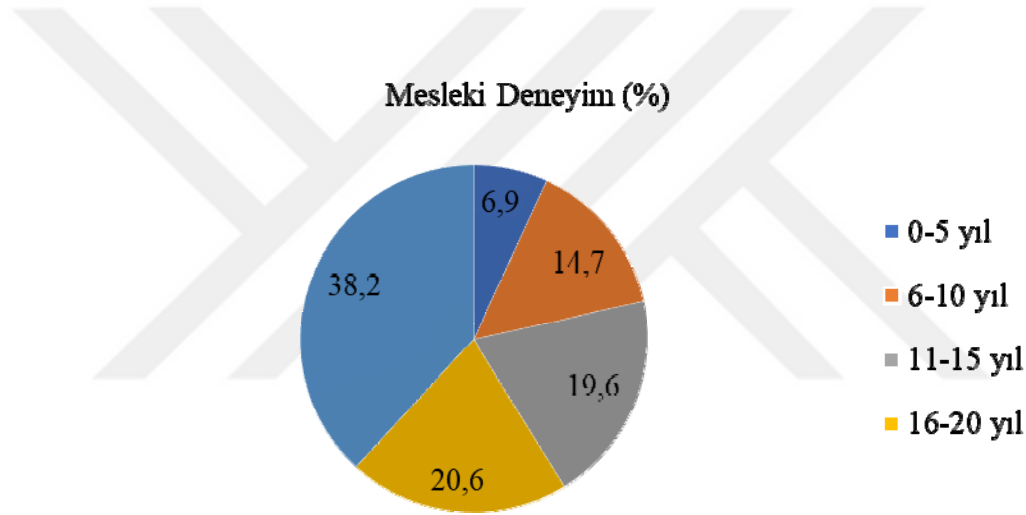


Şekil:2.2. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Yaşlarının Dağılımı

Tablo 2.2 ve Şekil 2.2 araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticilerinin yaşlarına göre dağılımını tespit etmek amacıyla hazırlanmıştır. Tabloda görüldüğü üzere; ankete katılan katılımcıların yüzde 9,8'i 20-30 yaş arasında, yüzde 37,3'ü 31-40 yaş arasında, yüzde 35,3'ü 41-50 yaş arasında, yüzde 17,6'sı ise 51-60 yaş arasındadır.

Tablo:2.3. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımı

Mesleki Deneyim	Frekans	Yüzde
0-5 yıl	7	6.9
6-10 yıl	15	14.7
11-15 yıl	20	19.6
16-20 yıl	21	20.6
20 yıl üzeri	39	38.2
Toplam	102	100.0

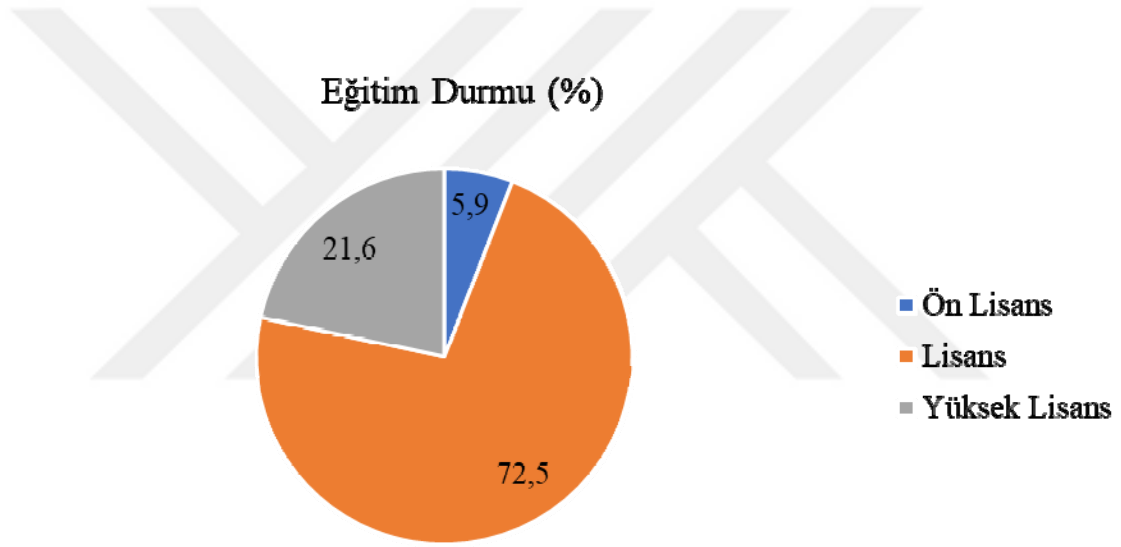


Şekil:2.3. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımı

Tablo 2.3 ve Şekil 2.3 araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticilerinin mesleki tecrübelerine göre dağılımını tespit etmek amacıyla hazırlanmıştır. Tabloda görüldüğü üzere; ankete katılan katılımcıların yüzde 6,9'u 0-5 yıl arasında, yüzde 14,7'si 6-10 yıl arasında, yüzde 20,6'sı 11-15 yıl arasında, yüzde 20,6'sı 16-20 yıl arasında, yüzde 38,2'si ise 20 yıl üzeridir. Mesleki deneyimleri incelendiğinde katılımcıların yaklaşık yüzde 93'ünün 5 yıl üzeri tecrübeye sahip olduğu görülmektedir.

Tablo:2.4. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde
Ön lisans (MYO)	6	5.9
Lisans	74	72.5
Yüksek Lisans	22	21.6
Toplam	102	100.0

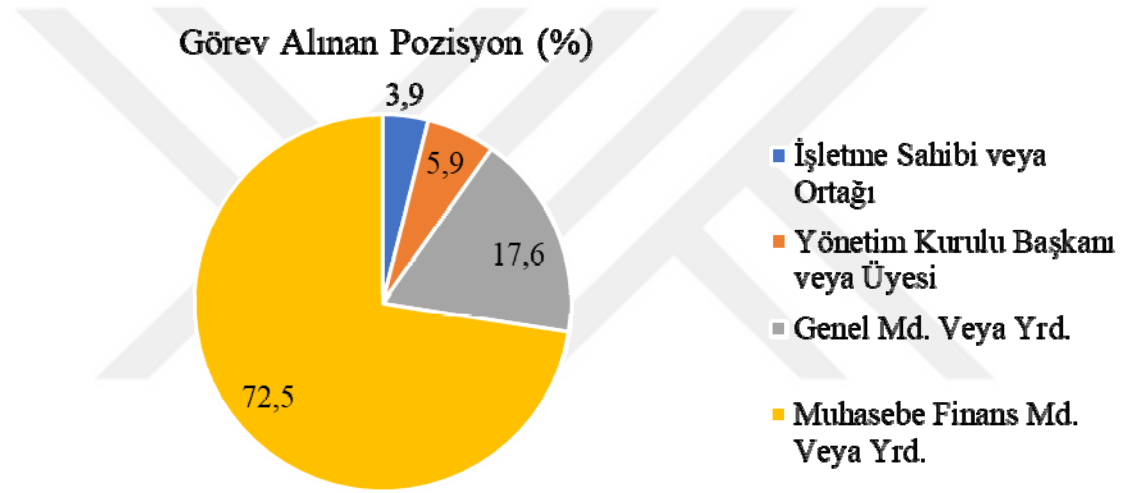


Şekil:2.4. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

Tablo 2.4. ve Şekil 2.4 araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticilerinin eğitim durumlarına göre dağılımını tespit etmek amacıyla hazırlanmıştır. Tabloda görüldüğü üzere ankete katılan katılımcıların yüzde 5,9'u ön lisans, yüzde 72,5'i lisans, yüzde 21,6'sı yüksek lisans mezunudur. Eğitim durumları incelendiğinde anketi cevaplayanların büyük çoğunluğunun lisans mezunu olduğu görülmektedir.

Tablo:2.5. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin İşyerindeki Pozisyonlarına Göre Dağılımı

İşyerindeki Pozisyon	Frekans	Yüzde
İşletme sahibi veya ortağı	4	3.9
Yönetim Kurulu Başkanı veya Üyesi	6	5.9
Genel Md. veya Gen. Md. Yrd.	18	17.6
Muhasebe Finans Md. veya Yrd.	74	72.5
Toplam	102	100.0

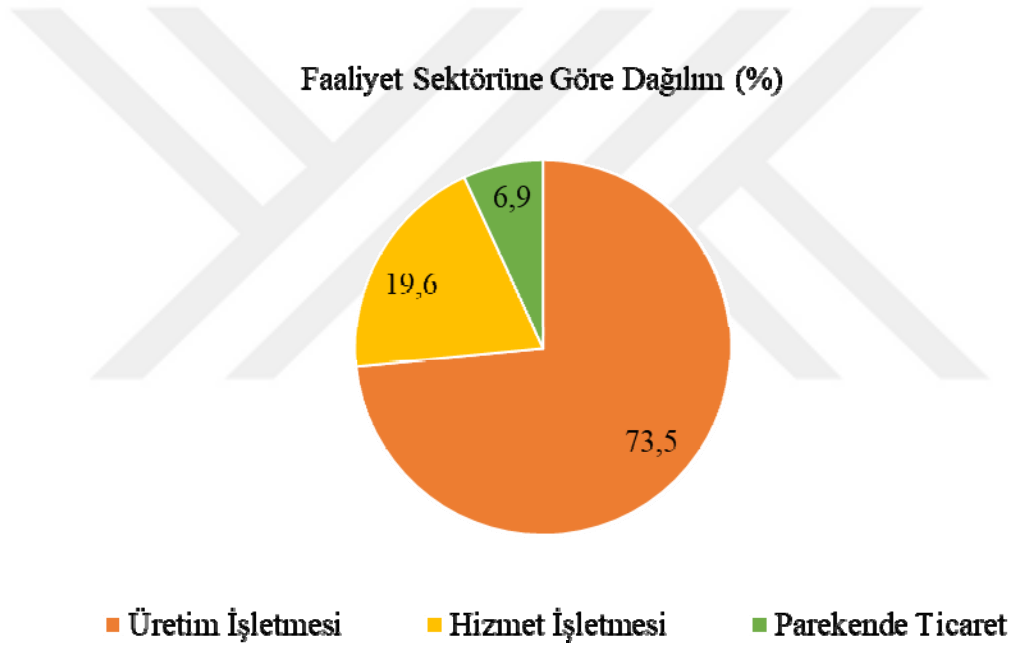


Şekil:2.5. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin İşyerindeki Pozisyonlarına Göre Dağılımı

Tablo 2.5. ve Şekil 2.5 araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticilerinin iş yerindeki pozisyonlarına göre dağılımını tespit etmek amacıyla hazırlanmıştır. Tabloda görüldüğü üzere ankete katılan katılımcıların yüzde 3,9'u işletme sahibi veya ortağı, yüzde 5,9'u yönetim kurulu başkanı veya üyesi, yüzde 17,6'sı genel müdür veya genel müdür yardımcısı, yüzde 72,5'i muhasebe finans müdürü veya yardımcısıdır. İşyerindeki pozisyonlarına bakıldığında, katılımcıların çoğunluğunun muhasebe finans müdürü veya yardımcısı olduğu görülmekte, böylece doğrudan finansal tablolarla ilgilenen yöneticiler tarafından anketin cevaplandığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo:2.6. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Faaliyet Gösterdikleri Sektörlere Göre Dağılımı

Faaliyet Sektörüne Göre Dağılım	Frekans	Yüzde
Üretim İşletmesi	75	73.5
Hizmet İşletmesi	20	19.6
Perakende Tic.	7	6.9
Toplam	102	100.0

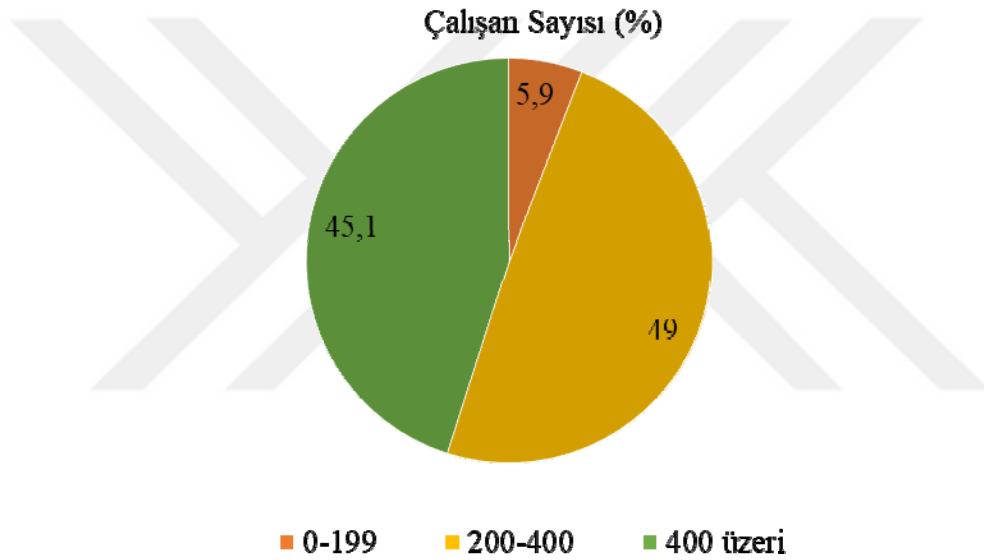


Şekil:2.6. Ankete Katılan İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin Faaliyet Gösterdikleri Sektörlere Göre Dağılımı

Tablo 2.6. ve Şekil 2.6 araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticilerinin faaliyet gösterdikleri sektörlere göre dağılımını tespit etmek amacıyla hazırlanmıştır. Tabloda görüldüğü üzere; ankete katılan işletmelerin yüzde 73,5'i üretim işletmesi, yüzde 19,6'sı hizmet işletmesi, yüzde 6,9'u ise perakende işletmesidir.

Tablo:2.7. Ankete Katılan İşletme Sahip ve Yöneticilerinin Faaliyet Gösterdikleri İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Dağılımı

Çalışan Sayısı	Frekans	Yüzde
0-199	6	5.9
200-400	50	49.0
400 üzeri	46	45.1
Toplam	102	100.0



Şekil:2.7. Ankete Katılan İşletme Sahip ve Yöneticilerinin Faaliyet Gösterdikleri İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Dağılımı

Tablo 2.7. ve Şekil 2.7’de araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticilerinin faaliyet gösterdikleri işletmelerin çalışan sayısını tespit etmek amacıyla hazırlanmıştır. Tabloda görüldüğü üzere; ankete katılan işletmelerin yüzde 5,9’u 0-199 arasında, yüzde 49,0’ı 200-400 arasında, yüzde 45,1’i 400 üzerinde çalışana sahiptir.

Tablo:2.8. Ankete Katılan İşletme Sahip ve Yöneticilerinin Faaliyet Gösterdikleri İşletmelerin Bağımsız Denetime Tabi Olma Sayısına Göre Dağılımı

Bağımsız Denetime Tabi misiniz	Frekans	Yüzde
Evet	102	100
Hayır	0	0
Toplam	102	100

Tablo 2.8. çalışmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticilerinin çalıştıkları firmalarının bağımsız denetime tabi olmasına göre dağılımını tespit etmek amacıyla hazırlanmıştır. Tabloda görüldüğü gibi ankete katılan işletmelerin tamamı denetime tabidir.

Çalışmamızın bu bölümünde işletme sahipleri ve yöneticilerinin bağımsız denetimden beklentileri ve bağımsız denetçi algıları sunulmuştur. Anketin 2. bölümünde araştırmaya katılan katılımcıların beklentileri ve algılarına ilişkin düşüncelerini ortaya koymak amacıyla, ankette yer alan ifadelere katılıp katılmadıklarını seçeneklerden birini işaretleyerek belirtmeleri istenmiştir. Bu seçenekler:

- a) Tamamen Katılıyorum,
- b) Katılıyorum,
- c) Kısmen katılıyorum,
- d) Katılmıyorum,
- e) Tamamen Katılmıyorum.

Alınan yanıtlara, “tamamen katılıyorum” yanıtı 5, “tamamen katılmıyorum” yanıtı 1 olmak üzere, 1 ile 5 arası bir ağırlık verilmiş ve araştırmada yer alan her bir ifade için ağırlıklı ortalama hesaplanmıştır. İşletme sahipleri ve yöneticilerinin bu beklenti ve algılarına ilişkin frekans, ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 2.9’da verilmiştir.

Tablo:2.9. İşletme Sahipleri ve Yöneticilerinin; Bağımsız Denetçi Algısı ve Bağımsız Denetimden Beklentilerine Yönelik Frekansları, Ortalamaları ve Standart Sapma Değerleri

			Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Ortalama	Standart Sapma
9	Bağımsız denetçi denetim görevini yerine getirirken önyargısız , objektif ve tarafsız davranır.	F	68	29	3	1	1	4,59	0,694
		%	66,7	28,4	2,9	1,0	10,		
10	Denetçi rotasyonu ,denetçinin bağımsızlığını artırır.	F	49	41	8	4	-	4,32	0,786
		%	48,0	40,2	7,8	3,9	-		
11	Denetim firmasının denetlediği firmaya denetim dışı hizmet vermesi (vergi danışmanlığı) denetçinin bağımsızlığını zedeler.	F	49	22	18	12	1	4,04	1,107
		%	48,0	21,6	17,6	11,8	1,0		
12	Bağımsız denetçi, finansal tablolarındaki bütün hata ve hileleri tespit ederek raporlamakla yükümlüdür.	F	58	42	6	5	1	4,38	0,879
		%	56,9	31,4	5,9	4,9	1,0		
13	Bağımsız denetçi, işletme faaliyet raporunu denetlemekle yükümlüdür.	F	27	39	23	12	1	3,77	1,004
		%	26,5	32,2	22,5	11,8	1,0		
14	Bağımsız denetçi, iç denetim raporlarının etkinliğini incelemekle yükümlüdür.	F	27	38	20	14	3	3,70	1,065
		%	26,5	37,3	19,6	13,7	2,9		
15	İşletmenin sürekliliği ve geleceğini tehdit eden unsurları tespit etmek denetçinin sorumluluğundadır.	F	24	27	22	28	1	3,44	1,157
		%	23,5	26,5	21,6	27,5	1,0		

16	Bağımsız denetçi , muhasebe işlemlerinin mevzuat ve TMS ye uygun olmasından sorumludur.	F	38	30	15	16	3	3,82	1,181
		%	37,3	29,4	14,7	15,7	2,9		
17	Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini kurmaktan sorumludur.	F	6	14	23	46	13	2,55	1,068
		%	5,9	13,7	22,5	45,1	12,7		
18	Bağımsız denetçi, yasadışı olayları tespit etmekle sorumludur.	F	25	35	28	11	3	3,67	1,056
		%	24,5	34,3	27,5	10,8	2,9		
19	Bağımsız denetçi, denetlenen firmanın hile ve yolsuzluğa bağlı iflasından sorumludur.	F	16	25	28	24	9	3,15	1,206
		%	15,7	24,5	27,5	23,5	8,8		
20	Bağımsız denetçi ,hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarmaması durumunda zarar görenlerin zararından sorumludur.	F	14	22	26	28	12	2,98	1,235
		%	14,7	21,6	26,5	23,5	13,7		
21	Bağımsız denetçi raporlamadan zarar görenlerin zararından sorumludur.	F	15	22	27	24	14	3,00	1,266
		%	14,7	21,6	26,5	23,5	13,7		
22	Bağımsız denetçi yasadışı olayları yargıya bildirmek zorundadır.	F	28	35	10	26	3	3,58	1,222
		%	27,5	34,3	9,8	25,5	2,9		
23	Bağımsız denetçi, işletmenin yararına olan hata ve hileleri dikkate almamalıdır.	F	3	8	11	47	33	2,03	1,009
		%	2,9	7,8	10,8	46,1	32,4		
24	Bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporu açıklayıcı ve aydınlatıcı olmalıdır.	F	77	24	1	-	-	4,75	0,460
		%	75,5	23,5	1,0	-	-		
25	Bağımsız denetçinin denetim sonunda verdiği olumlu görüş işletmenin finansal tablolarında hata ve hile bulunmadığına tam güvence sağlamalıdır.	F	46	31	14	9	2	4,08	1,059
		%	45,1	30,4	13,7	8,8	2,0		
26	Bağımsız denetçinin finansal tablolara makul güvence vermesi yeterlidir.	F	21	41	28	10	2	3,68	0,979
		%	20,6	40,2	27,5	9,8	2,0		

27	Bağımsız denetçi, raporlarında teknik terimlerden ziyade sade ve anlaşılır bir dil kullanmalıdır.	F	-	2	12	44	44	1,73	0,747
		%	-	2,0	11,8	43,1	43,1		
28	Denetim raporları; işletmelere kredi veren kişi,kurum ve yatırımcılara doğru bilgiler sağlar.	F	48	44	9	1	-	4,36	0,686
		%	47,1	43,1	8,8	1,0	-		
29	Bağımsız denetim, finansal tablolara olan güven düzeyini artırır.	F	52	38	10	2	-	4,37	0,744
		%	51,0	37,3	9,8	2,0	-		
30	Şirket satın almada bağımsız denetim raporlarına bakılır.	F	31	36	25	8	2	3,84	1,012
		%	30,4	35,3	24,5	7,8	2,0		
31	Bağımsız denetim işletme sahipleri ile profesyonel yönetici arasındaki bilgi asimetrisini ortadan kaldırır.	F	8	34	41	16	3	3,27	0,924
		%	7,8	33,3	40,2	15,7	2,9		
32	Bağımsız denetim işletmelerin şeffaflığına katkı sağlar ve piyasada güvenilirliği artırır.	F	50	44	8	-	-	4,41	0,635
		%	49,0	43,1	7,8	-	-		
33	Bağımsız denetim raporları işletmeye danışmanlık işlevi görür ve verimliliğini artırır.	F	28	37	27	7	3	3,78	1,021
		%	27,5	36,3	26,5	6,9	2,9		
34	Bağımsız denetim yönetime firma ile ilgili doğru bilgi akışı sağlar.	F	33	40	29	-	-	4,04	0,783
		%	32,4	39,2	28,4	-	-		
35	Bağımsız denetim işletme bünyesindeki yönetici ve çalışanların hata ve hile yapmasını azaltır.	F	39	40	22	1	-	4,15	0,788
		%	38,2	39,2	21,6	1,0	-		
36	Bağımsız denetim iç kontrol sisteminin etkinliğini artırır.	F	36	48	12	5	1	4,11	0,866
		%	35,3	47,1	11,8	4,9	1,0		
37	Bağımsız denetim, muhasebe hatalarının düzeltilmesini sağlar.	F	30	44	20	8	-	3,94	0,899
		%	29,4	43,1	19,6	7,8	-		
38	Bağımsız denetim işletme faaliyetlerinin vergi mevzuatına uygun yapılmasına katkı sağlar.	F	32	37	20	12	1	3,85	1,028
		%	31,4	36,3	19,6	11,8	1,0		
39	Bağımsız denetim işletmelerin	F	44	36	20	2	-	4,20	0,821

	kurumsallaşması sürecinde olumlu katkı sağlayacaktır.	%	43,1	35,3	19,6	2,0	-		
40	Bağımsız denetim, aile şirketlerinde çıkar çatışması ve şirkete zarar verecek durumları engeller.	F	17	31	36	15	3	3,43	1,029
		%	16,7	30,4	35,3	14,7	2,9		
41	Bağımsız denetimden geçen finansal tablolar işletmelerin uygun maliyetli kredi bulmasını kolaylaştırır.	F	33	40	20	9	-	3,95	0,937
		%	32,4	39,2	19,6	8,8	-		
42	İç kontrol sistemi olmayan işletmelerde muhasebe departmanının iş yükünü artırır.	F	17	43	32	9	1	3,65	0,897
		%	16,7	42,2	31,4	8,8	1,0		
43	Bağımsız denetçinin yeterli mesleki yeterliliğe sahip olmaması denetimin kalitesini düşürecektir.	F	60	32	6	1	3	4,42	0,884
		%	58,8	31,4	5,9	1,0	2,9		
44	Bağımsız denetim işletmede maliyet artışına neden olmaktadır.	F	9	13	35	36	9	2,75	1,071
		%	8,8	12,7	34,3	35,3	8,8		
45	Bağımsız denetim faydası olduğu için yaptırılır.	F	25	43	23	8	3	3,77	1,004
		%	24,5	42,2	22,5	7,8	2,9		
46	Bağımsız denetçi aldığı parayı hak etmektedir.	F	15	46	33	6	2	3,65	0,875
		%	14,7	45,1	32,4	5,9	2,0		
47	Bağımsız denetim ücretleri yüksektir.	F	15	18	49	17	3	3,25	0,999
		%	14,7	17,6	48,0	16,7	2,9		
48	Bağımsız denetçiler, denetim teknik ve prosedürlerini uygulamak yerine kağıt üzerinde bir denetim raporu düzenlemektedir.	F	6	8	35	42	11	2,57	0,990
		%	5,9	7,8	34,3	41,2	10,8		
49	Şirket sahip ve ortaklarının bağımsız denetim konusunda bilinçlendirilmesi için eğitime tabi tutulmalıdır.	F	27	46	22	7	-	3,91	0,869
		%	26,5	45,1	21,6	6,9	-		
50	İşletme sahiplerinin bağımsız denetime dair bilgi düzeyleri artırılmalıdır.	F	35	47	17	3	-	4,12	0,787
		%	34,3	46,1	16,7	2,9	-		

Ankete katılan işletme sahipleri ve yöneticilerinin bağımsız denetçi algısı ve bağımsız denetimden beklentileri ile ilgili düşüncelerini öğrenmeye yönelik sorulara verilen cevapların ortalamaları sırası ile aşağıda verilmiştir:

- Bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporu açıklayıcı ve aydınlatıcı olmalıdır (ortalaması 4,75),
- Bağımsız denetçi denetim görevini yerine getirirken önyargısız , objektif ve tarafsız davranır (ortalaması 4,59),
- Bağımsız denetçinin yeterli mesleki yeterliliğe sahip olmaması denetimin kalitesini düşürecektir (ortalaması 4,42),
- Bağımsız denetim işletmelerin şeffaflığına katkı sağlar ve piyasada güvenilirliği artırır (Ortalaması 4,41),
- Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki bütün hata ve hileleri tespit ederek raporlamakla yükümlüdür (ortalaması 4,38),
- Bağımsız denetim, finansal tablolara olan güven düzeyini artırır (ortalaması 4,37),
- Denetim raporları; işletmelere kredi veren kişi, kurum ve yatırımcılara doğru bilgiler sağlar (ortalaması 4,36),
- Denetçi rotasyonu ,denetçinin bağımsızlığını artırır (ortalaması 4,32),
- İşletmelerin kurumsallaşması sürecinde olumlu katkı sağlayacaktır (ortalaması 4,20),
- Bağımsız denetim işletme bünyesinde ki yönetici ve çalışanların hata ve hile yapmasını azaltır (ortalaması 4,15),
- İşletme sahiplerinin bağımsız denetime dair bilgi düzeyleri artırılmalıdır (ortalaması 4,12),
- Bağımsız denetim iç kontrol sisteminin etkinliğini artırır (ortalaması 4,11),
- Bağımsız denetçinin denetim sonunda verdiği olumlu görüş işletmenin finansal tablolarında hata ve hile bulunmadığına tam güvence sağlamalıdır (ortalaması 4,08),
- Bağımsız denetim yönetime firma ile ilgili doğru bilgi akışı sağlar (ortalaması 4,04),

- Denetim firmasının denetlediği firmaya denetim dışı hizmet vermesi (vergi danışmanlığı) denetçinin bağımsızlığını zedeler (ortalaması 4,04),
- Bağımsız denetimden geçen finansal tablolar işletmelerin uygun maliyetli kredi bulmasını kolaylaştırır (ortalaması 3,95),
- Bağımsız denetim, muhasebe hatalarının düzeltilmesini sağlar (ortalaması 3,94),
- Şirket sahip ve ortaklarının bağımsız denetim konusunda bilinçlendirilmesi için eğitime tabi tutulmalıdır (ortalaması 3,91),
- Bağımsız denetim işletme faaliyetlerinin vergi mevzuatına uygun yapılmasına katkı sağlar (ortalaması 3,85),
- Şirket satın almada bağımsız denetim raporlarına bakılır (ortalaması 3,84),
- Bağımsız denetçi, muhasebe işlemlerinin mevzuat ve TMS ye uygun olmasından sorumludur (ortalaması 3,82),
- Bağımsız denetim raporları işletmeye danışmanlık işlevi görür ve verimliliğini artırır (ortalaması 3,78),
- Bağımsız denetçi, işletme faaliyet raporunu denetlemekle yükümlüdür (ortalaması 3,77),
- Bağımsız denetim, faydası olduğu için yaptırılır (ortalaması 3,77),
- Bağımsız denetçi, iç denetim raporlarının etkinliğini incelemekle yükümlüdür (ortalaması 3,70),
- Bağımsız denetçinin finansal tablolara makul güvence vermesi yeterlidir (ortalaması 3,68),
- Bağımsız denetçi, yasadışı olayları tespit etmekle sorumludur (ortalaması 3,67),
- İç kontrol sistemi olmayan işletmelerde muhasebe departmanının iş yükünü artırır (ortalaması 3,65),
- Bağımsız denetçi aldığı parayı hak etmektedir (ortalaması 3,65),
- Bağımsız denetçi, yasadışı olayları yargıya bildirmek zorundadır (ortalaması 3,58),
- İşletmenin sürekliliği ve geleceğini tehdit eden unsurları tespit etmek denetçinin sorumluluğundadır (ortalaması 3,44),
- Bağımsız denetim, aile şirketlerinde çıkar çatışması ve şirkete zarar verecek durumları engeller (ortalaması 3,43),

- Bağımsız denetim işletme sahipleri ile profesyonel yönetici arasındaki bilgi asimetrisini ortadan kaldırır (ortalaması 3,27),
- Bağımsız denetim ücretleri yüksektir (ortalaması 3,25),
- Bağımsız denetçi, denetlenen firmanın hile ve yolsuzluğa bağlı iflasından sorumludur (ortalaması 3,15),
- Bağımsız denetçi raporlamadan zarar görenlerin zararından sorumludur (ortalaması 3,00),
- Bağımsız denetçi ,hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarmaması durumunda zarar görenlerin zararından sorumludur (ortalaması 2,98),
- Bağımsız denetim işletmede maliyet artışına neden olmaktadır (ortalaması 2,75),
- Bağımsız denetçiler, denetim teknik ve prosedürlerini uygulamak yerine kağıt üzerinde bir denetim raporu düzenlemektedir (ortalaması 2,57),
- Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini kurmaktan sorumludur (ortalaması 2,55),
- Bağımsız denetçi, işletmenin yararına olan hata ve hileleri dikkate almamalıdır (ortalaması 2,03),
- Bağımsız denetçi, raporlarında teknik terimlerden ziyade sade ve anlaşılır bir dil kullanılmalıdır (ortalaması 1,73).

Araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticileri; bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporunun açıklayıcı ve aydınlatıcı olması gerektiği (ortalaması 4,75), bağımsız denetçinin denetim görevini yerine getirirken önyargısız, objektif ve tarafsız davrandığı (ortalaması 4,59), denetçi rotasyonunun, denetçinin bağımsızlığını artırdığı (ortalaması 4,32), denetçinin yeterli mesleki yeterliliğe sahip olmaması durumunda denetimin kalitesini düşüreceği (ortalaması 4,42), denetçinin finansal tablolardaki bütün hata ve hileleri tespit ederek raporlamakla yükümlü olduğu (ortalaması 4,38), bağımsız denetçinin denetim sonunda verdiği olumlu görüşün işletmenin finansal tablolarında hata ve hile bulunmadığına tam güvence sağlaması gerektiği (ortalaması 4,08), denetim firmasının denetlediği firmaya denetim dışı hizmet vermesinin (vergi danışmanlığı) denetçinin bağımsızlığını zedelediği (ortalaması 4,04), muhasebe işlemlerinin mevzuat ve TMS ye uygun olmasından sorumlu olduğu (ortalaması 3,82) görüşlerine katılmaktadırlar.

Araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticileri; bağımsız denetim işletmelerin şeffaflığına katkı sağladığı ve piyasada güvenilirliği arttırdığı (ortalaması 4,41), Bağımsız denetimin, finansal tablolara olan güven düzeyini arttırdığı (ortalaması 4,37), Denetim raporlarının; işletmelere kredi veren kişi, kurum ve yatırımcılara doğru bilgiler sağladığı (ortalaması 4,36), denetimin işletmelerin kurumsallaşması sürecinde olumlu katkı sağlayacağı (ortalaması 4,20), işletmenin yöneticilerinin ve çalışanlarının hata ve hile yapmasını azalttığı (ortalaması 4,15), işletmelerin uygun maliyetli kredi bulmasını kolaylaştıracağı (ortalaması 3,95), muhasebe hatalarının düzeltilmesini sağladığı (ortalaması 3,94), işletme faaliyetlerinin vergi mevzuatına uygun yapılmasına katkı sağladığı (ortalaması 3,85) görüşlerine katılmaktadırlar.

Araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticileri; bağımsız denetçinin, yasadışı olayları tespit etmekle sorumlu olduğu (ortalaması 3,67), bağımsız denetçinin, yasadışı olayları yargıya bildirmek zorunda olduğu (ortalaması 3,58) görüşlerine katılırken, bağımsız denetçinin, denetlenen firmanın hile ve yolsuzluğa bağlı iflasından sorumlu olduğu (ortalaması 3,15), raporlamadan zarar görenlerin zararından sorumlu olduğu (ortalaması 3,00), hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarmaması durumunda zarar görenlerin zararından sorumlu olduğu (ortalaması 2,98) görüşlerine kısmen katılmakta ve bağımsız denetçinin, işletmenin yararına olan hata ve hileleri dikkate almamalıdır (ortalaması 2,03) görüşlerine katılmamaktadırlar.

Araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticileri; bağımsız denetçinin aldığı parayı hak ettiği (ortalaması 3,65) görüşüne katılırken, bağımsız denetim ücretleri yüksektir (ortalaması 3,25) ve bağımsız denetimin işletmede maliyet artışına neden olduğu (ortalaması 2,75) görüşlerine kısmen katılmaktadırlar.

2.6.2. Değişkenlerin Faktör ve Güvenirlik Analizleri ve Sonuçlarının Yorumu

Bir ölçekte her bir maddenin hangi diğer maddelerle gruplaştığını, yani benzer amaca yöneldiklerini; bu maddelerin bu gruplara ne kuvvetle bağlandıklarını görmek üzere Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) kullanılmaktadır. Bu analizde amaç, belirlenen çok sayıda değişken arasından gruplandırılmış temel değişkenler veya faktörler tanımlayarak değişken sayısını azaltmaktır. Tanımlanan her bir faktör, değişkenler

arasındaki ilişkinin ölçülmesi sonucu aynı özelliği ölçen birbiri ile ilişkili değişken setinden oluşur.

Veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığının belirlenmesinde ilk adım Barlett testi ve Kaiser Meyer Olkin (KMO)'dur. KMO, dağılımın faktörlü analiz için yeterli olup olmadığını test etmektedir. KMO, 0 ile 1 arasında değişen bir katsayı almaktadır. Bu katsayı 0,9-1,0 aralığında olağanüstü, 0,8-0,9 aralığında çok iyi, 0,7-0,8 aralığında iyi, 0,6-0,7 aralığında kabul edilebilir, 0,5'ten küçük olması durumunda ise faktör analizi uygulanamaz (Özdamar, 2002:423).

Tablo:2.10. KMO ve Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Uygunluk Ölçümü		.737
Bartlett's Testi		
	Approx. Chi-Square	1287.468
	df	406
	Sig	.000

Tablo 2.10'da görüleceği üzere, ifadelerle ilişkin yapılan faktör analizi sonucunda KMO değerinin 0,737 olduğu tespit edilmiştir. Veri grubu için yapılan Bartlett Küresellik testi sonucu $p < ,001$ olduğundan, ölçeğin maddeleri arasında anlamlı bir ilişki çıkmış, veriler faktör analizine uygun bulunmuştur.

Faktör analizinin ilk aşaması serbest uygulanmış olup 13 faktör belirlenmiş bunların ölçeği belirleyen faktörlere uymadığı gözlemlenmiştir. Ölçeğin önceden belirlenen faktör sayısına uygun olarak altı faktöre zorlanarak analiz tekrarlanmıştır. Ancak, faktör ağırlıkları 0,5'in altında kaldığı gerekçesiyle üç ifade (23, 44, 47) faktör analizinden çıkarılıp analiz tekrar edilmiştir. Elde edilen sonuçlar güvenilirlik analizine tabi tutulunca bazı soruların (11, 24, 26, 27, 31, 42, 43, 48) güvenilirlik katsayısını düşürdüğü görülmüş ve bu sorular ölçekten çıkarılıp son olarak faktör analizi tekrarlanmıştır. Yapılan analiz beş faktörle sınırlandırılmış ve ortaya çıkan beş faktörün güven katsayılarının anlamlı olduğu gözlemlenmiştir.

F1 faktörünün öz değeri 6.994 olup toplam varyansın % 14,75’ni, F2 faktörünün öz değeri 2.748 olup toplam varyansın % 12,52’sini, F3 faktörünün öz değeri 2.345 olup toplam varyansın % 10,94’ünü, F4 faktörünün öz değeri 1.795 olup toplam varyansın % 8,44’ünü ve F5 faktörünün öz değeri ise 1.665 olup toplam varyansın % 6,97’si olmak üzere bu faktörler toplamda varyansın % 53,6’sını açıklamaktadır. %40–60 aralığında seyreden varyans oranlarının sosyal bilimlerde ideal kabul edildiği düşünüldüğünde bu araştırma sonucunda elde edilen %53,6’lık varyans oranının tatminkar olduğu söylenebilir.

Tablo:2.11. Component Matrix Testi Sonuçları

	Component				
	1	2	3	4	5
36 . Bağımsız denetim iç kontrol sisteminin etkinliğini artırır.	.812	.173	-.004	.010	.162
33. Bağımsız denetim raporları işletmeye danışmanlık işlevi görür ve verimliliğini artırır.	.723	.161	-.089	.208	.072
37 Bağımsız denetim, muhasebe hatalarının düzeltilmesini sağlar.	.684	.075	.168	.223	-.087
34. Bağımsız denetim yönetime firma ile ilgili doğru bilgi akışı sağlar.	.636	.054	.294	.074	-.005
38. Bağımsız denetim işletme faaliyetlerinin vergi mevzuatına uygun yapılmasına katkı sağlar.	.634	.131	.065	.321	.109
35. Bağımsız denetim işletme bünyesindeki yönetici ve çalışanların hata ve hile yapmasını azaltır.	.611	.080	.377	-.135	.123
39. İşletmelerin kurumsallaşması sürecinde olumlu katkı sağlayacaktır.	.594	.178	.318	-.253	.191
45. Bağımsız denetim faydası olduğu için yaptırılır.	.473	.032	.193	-.023	.252
40. Bağımsız denetim, aile şirketlerinde çıkar çatışması ve şirkete zarar verecek durumları engeller	.455	.268	.245	-.049	.130

20. Bağımsız denetçi ,hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarmaması durumunda zarar görenlerin zararından sorumludur.	.060	.794	.013	.148	.226
21. Bağımsız denetçi raporlamadan zarar görenlerin zararından sorumludur.	-.037	.764	.116	.052	.110
19. Bağımsız denetçi, denetlenen firmanın hile ve yolsuzluğa bağlı iflasından sorumludur.	.179	.673	.193	.096	.013
15. İşletmenin sürekliliği ve geleceğini tehdit eden unsurları tespit etmek denetçinin sorumluluğundadır.	.207	.619	.170	.103	-.047
14. Bağımsız denetçi, iç denetim raporlarının etkinliğini incelemekle yükümlüdür.	.227	.617	-.195	-.178	.078
22. Bağımsız denetçi yasadışı olayları yargıya bildirmek zorundadır.	.104	.576	.217	-.189	-.045
18. Bağımsız denetçi, yasadışı olayları tespit etmekle sorumludur.	-.058	.474	.102	.444	.181
17. Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini kurmaktan sorumludur.	.301	.448	-.262	.387	-.071
13. Bağımsız denetçi, işletme faaliyet raporunu denetlemekle yükümlüdür.	.245	.326	-.015	.187	-.093
29. Bağımsız denetim, finansal tablolara olan güven düzeyini artırır.	.131	.090	.804	.191	.002
28. Denetim raporları; işletmelere kredi veren kişi,kurum ve yatırımcılara doğru bilgiler sağlar	.072	.083	.669	.190	.221
41. Bağımsız denetimden geçen finansal tablolar işletmelerin uygun maliyetli kredi bulmasını kolaylaştırır.	.197	.092	.651	.048	-.058
32. Bağımsız denetim işletmelerin şeffaflığına katkı sağlar ve piyasada güvenilirliği arttırır.	.297	.001	.630	.022	.264
30. Şirket satın almada bağımsız denetim raporlarına bakılır.	.091	.184	.582	.189	-.090
25. Bağımsız denetçinin denetim sonunda verdiği olumlu görüş işletmenin finansal tablolarında hata ve hile bulunmadığına tam güvence sağlamalıdır.	-.131	.058	.110	.735	.206

12. Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki bütün hata ve hileleri tespit ederek raporlamakla yükümlüdür.	.170	-.022	.274	.630	-.148
16. Bağımsız denetçi , muhasebe işemlerinin mevzuat ve TMS ye uygun olmasından sorumludur	.156	.164	.070	.598	-.023
9. Bağımsız denetçi denetim görevini yerine getirirken önyargısız , objektif ve tarafsız davranır.	.147	-.183	.318	.490	.146
49. Şirket sahip ve ortaklarının bağımsız denetim konusunda bilinçlendirilmesi için eğitime tabi tutulmalıdır.	.168	.114	.038	.028	.891
50. İşletme sahiplerinin bağımsız denetime dair bilgi düzeyleri artırılmalıdır.	.297	.095	.115	.138	.841

Tablo:2.12. Toplam Varyans Açıklaması (Total Variance Explained)

Boyut	İlk Değerler			Karesi Alınmış Değerlerin Rotasyon Yüklemeleri		
	Toplam	Varyans %	Kümülatif %	Toplam	Varyans %	Kümülatif %
1	6.994	24.118	24.118	4.276	14.745	14.745
2	2.748	9.475	33.594	3.629	12.515	27.261
3	2.345	8.085	41.679	3.172	10.939	38.200
4	1.795	6.190	47.869	2.447	8.439	46.639
5	1.665	5.743	53.611	2.022	6.972	53.611
6	1.379	4.755	58.366			
7	1.252	4.316	62.681			
8	1.098	3.787	66.468			
9	.989	3.410	69.878			
10	.880	3.033	72.911			
11	.802	2.764	75.676			
12	.713	2.459	78.135			
13	.662	2.282	80.416			
14	.632	2.178	82.595			

15	.593	2.044	84.638			
16	.553	1.907	86.545			
17	.524	1.808	88.353			
18	.499	1.721	90.074			
19	.462	1.592	91.666			
20	.407	1.403	93.069			
21	.364	1.254	94.322			
22	.320	1.104	95.426			
23	.274	.944	96.370			
24	.238	.820	97.190			
25	.214	.738	97.928			
26	.180	.622	98.549			
27	.163	.563	99.113			
28	.146	.503	99.616			
29	.111	.384	100.000			

Tablo:2.12 “Toplam Varyans Açıklaması (Total Variance Explained)” incelendiğinde özdeğeri 1’in üstünde olan 5 faktör görülmektedir. Özdeğeri 1’in üstünde olan 5 faktörün varyansa toplam yaptığı katkı % 53,611’dir.

Tablo:2.13. İfadelerin Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) Sonuç Tablosu

FAKTÖRLER		Faktör Ağırlıkları				
	Soru İfadeleri	1	2	3	4	5
F1	33. Bağımsız denetim raporları işletmeye danışmanlık işlevi görür ve verimliliğini artırır.	0,723				
	34. Bağımsız denetim yönetime firma ile ilgili doğru bilgi akışı sağlar.	0,636				
	35. Bağımsız denetim işletme bünyesinde ki yönetici ve çalışanların hata ve hile yapmasını azaltır.	0,611				
	36. Bağımsız denetim iç kontrol sisteminin etkinliğini artırır.	0,812				
	37. Bağımsız denetim, muhasebe hatalarının	0,684				

	düzeltilmesini sağlar.					
	38. Bağımsız denetim işletme faaliyetlerinin vergi mevzuatına uygun yapılmasına katkı sağlar	0,634				
	39. İşletmelerin kurumsallaşması sürecinde olumlu katkı sağlayacaktır.	0,594				
	40. Bağımsız denetim, aile şirketlerinde çıkar çatışması ve şirkete zarar verecek durumları engeller.	0,455				
	45. Bağımsız denetim faydası olduğu için yaptırılır.	0,473				
Açıklanan Varyans % 14,75 Cronbach's Alfa (α) : 0,852						
F2	13. Bağımsız denetçi, işletme faaliyet raporunu denetlemekle yükümlüdür.		0,326			
	14. Bağımsız denetçi, iç denetim raporlarının etkinliğini incelemekle yükümlüdür.		0,617			
	15. İşletmenin sürekliliği ve geleceğini tehdit eden unsurları tespit etmek denetçinin sorumluluğundadır.		0,619			
	17. Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini kurmaktan sorumludur.		0,448			
	18. Bağımsız denetçi, yasadışı olayları tespit etmekle sorumludur.		0,474			
	19. Bağımsız denetçi, denetlenen firmanın hile ve yolsuzluğa bağlı iflasından sorumludur.		0,673			
	20. Bağımsız denetçi, hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarmaması durumunda zarar görenlerin zararından sorumludur.		0,794			
	21. Bağımsız denetçi raporlamadan zarar görenlerin zararından sorumludur.		0,764			
	22. Bağımsız denetçi yasadışı olayları yargıya bildirmek zorundadır.		0,576			

	Açıklanan Varyans %10,98 Cronbach's Alfa (α): 0,809					
F3	28. Denetim raporları; işletmelere kredi veren kişi, kurum ve yatırımcılara doğru bilgiler sağlar.			0,669		
	29. Bağımsız denetim, finansal tablolara olan güven düzeyini artırır.			0,804		
	30. Şirket satın almada bağımsız denetim raporlarına bakılır.			0,582		
	32. Bağımsız denetim işletmelerin şeffaflığına katkı sağlar ve piyasada güvenilirliği artırır.			0,630		
	41. Bağımsız denetimden geçen finansal tablolar işletmelerin uygun maliyetli kredi bulmasını kolaylaştırır.			0,651		
	Açıklanan Varyans %10,92 Cronbach's Alfa (α) : 0,760					
F4	9. Bağımsız denetçi denetim görevini yerine getirirken ön yargısız, objektif ve tarafsız davranır.				0,49	
	12. Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki bütün hata ve hileleri tespit ederek raporlamakla yükümlüdür.				0,630	
	16. Bağımsız denetçi, muhasebe işlemlerinin mevzuat ve TMS ye uygun olmasından sorumludur.				0,598	
	25. Bağımsız denetçinin denetim sonunda verdiği olumlu görüş işletmenin finansal tablolarında hata ve hile bulunmadığına tam güvence sağlamalıdır.				0,735	
	Açıklanan Varyans % 8,44 Cronbach's Alfa (α) : 0,627					
F5	49. Şirket sahip ve ortaklarının bağımsız denetim konusunda bilinçlendirilmesi için eğitime tabi tutulmalıdır.					0,891

50. İşletme sahiplerinin bağımsız denetime dair bilgi düzeyleri artırılmalıdır.					0,841
Açıklanan Varyans % 8,44					
Cronbach's Alfa (α) : 0,885					
Toplam Açıklanan Varyans: %53,6					
KMO ölçek geçerliliği: 0,737					
Ki kare:1287,468					
Barlett Küresellik Testi					
sd: 406					
P değeri: 0,000					

Faktör analizinin ardından bu faktörlerin güvenilirliği Cronbach's Alpha iç tutarlılık katsayısı hesaplanmıştır. Cronbach Alpha değeri; 0-0,4 aralığında güvenilir değil, 0,4-0,6 aralığında düşük güvenilir, 0,6-0,8 aralığında oldukça güvenilir, 0,8-1 aralığında yüksek güvenilir olarak değerlendirilir (Alpar, 2003:382).

Analiz sonucu elde edilen değerler; F1, F2, F3 ve F5 faktörleri oluşturan ifadeler arasında güvenilirliğin yüksek olduğunu gösterirken ($\alpha_{F1}=0,852$, $\alpha_{F2}=0,809$, $\alpha_{F3}=0,76$ ve $\alpha_{F5}=0,885$); F4 faktörünü oluşturan ifadeler arasında güvenilirliğin şüpheli olduğu gözlenmektedir ($\alpha_{F4}=0,627$).

Yapılan analizlerden sonra (28,29,30,32,33,34,35,36,37,38,39,40,41,45 nolu ifadeler) birinci faktör bağımsız denetim, (9,12,13,14,15,16,17,18,19,20,21,22,25 nolu ifadeler) ikinci faktör bağımsız denetçi, üçüncü faktör eğitim olarak adlandırılmış ve araştırmanın amacına göre birleştirilmiştir. Buna göre toplamda üç faktör doğrultusunda geriye kalan analizler gerçekleştirilmiştir:

F1: Bağımsız Denetim: Bu faktör; bağımsız denetimin işletmenin finansal tablolarının yasal mevzuata uygun düzenlenmesini sağladığını ve bu tabloların güvenilirliğini artırdığını, ilgili taraflara doğru bilgi aktarıldığını ifade eder.

F2: Bağımsız Denetçi: Bu faktör, denetçinin denetim standartları çerçevesinde denetim yapma sorumluluğunu ifade eder. Bağımsız denetçilerin tarafsız, dürüst davranabilme vasıflarına sahip olması, hata ve hileleri ortaya çıkarması, muhasebe

kayıtlarının doğruluğunun sağlanması ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamasını ifade eder.

F3: Eğitim: Bu faktör, işletme sahiplerinin bağımsız denetim konusunda bilgilendirilmesini ifade eder.

Ankette yer alan ifadelerin güvenilirliğinin tespiti amacıyla yapılan Cronbach's Alfa testinin sonuçları Tablo 2.14 ve Tablo 2.15'te verilmiştir.

Tablo:2.14. Bağımsız Denetim Faktörünün Ölçek Güvenirliği -Cronbach's Alfa Testi

Bağımsız Denetim	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Ortalaması	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Varyansı	Düzeltilmiş Değişken Ölçek Korelasyon	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Alfa Katsayısı
33. Bağımsız denetim raporları işletmeye danışmanlık işlevi görür ve verimliliğini artırır.	52.43	46.485	.501	.852
34. Bağımsız denetim yönetime firma ile ilgili doğru bilgi akışı sağlar.	52.18	47.771	.566	.849
35. Bağımsız denetim işletme bünyesinde ki yönetici ve çalışanların hata ve hile yapmasını azaltır.	52.07	47.332	.604	.847
36. Bağımsız denetim iç kontrol sisteminin etkinliğini artırır.	52.11	46.434	.620	.845
37. Bağımsız denetim, muhasebe hatalarının düzeltilmesini sağlar.	52.27	46.399	.596	.846
38. Bağımsız denetim işletme faaliyetlerinin vergi mevzuatına uygun yapılmasına katkı sağlar.	52.36	45.639	.562	.848
39. İşletmelerin kurumsallaşması sürecinde olumlu katkı sağlayacaktır.	52.02	47.386	.570	.848
40. Bağımsız denetim, aile şirketlerinde çıkar çatışması ve şirkete zarar verecek durumları engeller.	52.78	46.072	.528	.850
45. Bağımsız denetim faydası olduğu için yaptırılır.	52.44	47.259	.452	.855

28. Denetim raporları; işletmelere kredi veren kişi,kurum ve yatırımcılara doğru bilgiler sağlar.	51.85	49.869	.430	.855
29. Bağımsız denetim, finansal tablolara olan güven düzeyini artırır.	51.84	48.668	.510	.852
30. Şirket satın almada bağımsız denetim raporlarına bakılır.	52.37	48.058	.387	.859
32. Bağımsız denetim işletmelerin şeffaflığına katkı sağlar ve piyasada güvenilirliği artırır.	51.80	49.308	.538	.851
41. Bağımsız denetimden geçen finansal tablolar işletmelerin uygun maliyetli kredi bulmasını kolaylaştırır.	52.26	48.375	.403	.857

Güvenirlilik İstatistiği

Örnek sayısı: 102

Değişken Sayısı:14

Alfa Katsayısı: 0,860

Tablo:2.15 Bağımsız Denetçi Faktörünün Ölçek Güvenirliliği -Cronbach's Alfa Testi

Bağımsız Denetçi	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Ortalaması	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Varyansı	Düzeltilmiş Değişken Ölçek Korelasyon	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Alfa Katsayısı
13.Bağımsız denetçi, işletme faaliyet raporunu denetlemekle yükümlüdür.	42.94	51.541	.350	.781
14. Bağımsız denetçi, iç denetim raporlarının etkinliğini incelemekle yükümlüdür.	43.01	50.544	.375	.779
15. İşletmenin sürekliliği ve geleceğini tehdit eden unsurları tespit etmek denetçinin sorumluluğundadır.	43.27	47.666	.538	.763
17. Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini kurmaktan sorumludur.	44.17	49.645	.452	.772
18. Bağımsız denetçi, yasadışı olayları tespit etmekle sorumludur.	43.05	49.295	.484	.769

19. Bağımsız denetçi, denetlenen firmanın hile ve yolsuzluğa bağlı iflasından sorumludur.	43.57	46.901	.559	.761
20. Bağımsız denetçi ,hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarmaması durumunda zarar görenlerin zararından sorumludur.	43.74	45.444	.638	.752
21. Bağımsız denetçi raporlamadan zarar görenlerin zararından sorumludur.	43.72	46.305	.562	.760
22. Bağımsız denetçi yasadışı olayları yargıya bildirmek zorundadır.	43.14	50.120	.345	.783
9. Bağımsız denetçi denetim görevini yerine getirirken önyargısız , objektif ve tarafsız davranır.	42.13	55.597	.146	.793
12. Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki bütün hata ve hileleri tespit ederek raporlamakla yükümlüdür.	42.33	53.492	.259	.788
16. Bağımsız denetçi , muhasebe işlemlerinin mevzuat ve TMS ye uygun olmasından sorumludur.	42.89	50.216	.357	.781
25. Bağımsız denetçinin denetim sonunda verdiği olumlu görüş işletmenin finansal tablolarında hata ve hile bulunmadığına tam güvence sağlamalıdır.	42.64	52.392	.266	.788

Güvenirlilik İstatistiği

Örnek sayısı: 102

Değişken Sayısı:13

Alfa Katsayısı: 0,789

2.6.3. Korelasyon Analizi ve Sonuçlarının Yorumu

Araştırma değişkenleri ve bu değişkenlerin alt faktörleri arasındaki ilişkileri incelemek üzere öncelikle değişkenler arası korelasyon analizi yapılmıştır.

Tablo:2.16. Değişkenlerin Korelasyon Analizi (Spearman's rho)

Faktörler	Bağımsız Denetim	Bağımsız Denetçi	Eğitim
Bağımsız Denetim	1		
Bağımsız Denetçi	,459**	1	
Eğitim	,384**	,262**	1
** Correlation is significant at the 0,01 level (2-tailed).			

Korelasyon tablosu incelendiğinde $p < 0,01$ seviyesinde değişkenler arasındaki tüm ilişkilerin anlamlı ve pozitif yönde olduğu görülmektedir. Tablo 2:16’da görüldüğü üzere faktörler arasındaki korelasyon katsayıları 0,5’in altında seyretmektedir, yani faktörler arası ilişkiler zayıftır. Faktör ilişkileri arasından en yüksek olanı Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi faktörleri sağlamaktadır. Bu iki faktör arasında pozitif yönlü ($r=0,459$) bir ilişki vardır.

2.6.4. Hipotezlerin Test Edilmesi

Aşağıda belirtilen hipotezleri test etmek üzere hipotezlere denk gelen sorulara (S9, S12, S16, S29, S34, S36, S38) verilen puanların ortalamasına bakılmıştır. Tablo 2.17’ye göre tüm sorularda ortalamanın üzerinde puanlandırma olmuştur. Buna göre tüm hipotezler doğru olarak kabul edilebilir.

H1: İşletme sahipleri ve yöneticilerine göre, bağımsız denetçiler denetim faaliyetlerini yürütürken tarafsız davranmaktadır.

H2: İşletme sahipleri ve yöneticilerine göre, bağımsız denetçiler işletmedeki hata ve hilelerin önlenmesine ilişkin katkı sağlamaktadır.

H3: İşletme sahipleri ve yöneticilerine göre, bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini arttırmaktadır.

H4: İşletme sahipleri ve yöneticilerine göre, bağımsız denetim firma ile ilgili bilgi akışına katkı sağlamaktadır.

H5: İşletme sahipleri ve yöneticilerine göre, bağımsız denetim finansal tabloların vergi mevzuatına uygun hazırlanmasına ilişkin katkı sağlamaktadır.

H6: İşletme sahipleri ve yöneticilerine göre, bağımsız denetim muhasebe standartlarının uygulanmasına katkı sağlamaktadır.

H7: İşletme sahipleri ve yöneticilerine göre, bağımsız denetim iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmaktadır.

Tablo:2.17. Hipotez Testi (İfadelerin Ortalama Puanları)

Sorular	Ortalama puan (5 üzerinden)			
	İşletme sahibi ve ortağı	Yönetim Kurulu Başkanı veya Yrd	Genel Müdür veya Genel Müdür Yrd	Muhasebe Finans Müd
9. Bağımsız denetçi denetim görevini yerine getirirken önyargısız, objektif ve tarafsız davranır.	4,25	4,5	4,67	4,59
12. Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki bütün hata ve hileleri tespit ederek raporlamakla yükümlüdür	4,25	4,17	4,5	4,38
16. Bağımsız denetçi, muhasebe işlemlerinin mevzuat ve TMS ye uygun olmasından sorumludur.	4,25	3,67	3,78	3,82
29. Bağımsız denetim, finansal tablolara olan güven düzeyini artırır	3,75	3,83	4,33	4,46
34. Bağımsız denetim yönetime firma ile ilgili doğru bilgi akışı sağlar	5	4,17	4,17	3,95

36. Bağımsız denetim iç kontrol sisteminin etkinliğini artırır.	5	4,33	4,28	4
38. Bağımsız denetim işletme faaliyetlerinin vergi mevzuatına uygun yapılmasına katkı sağlar.	4,25	3,83	4,28	3,73

2.6.5. Fark Testleri ve Sonuçlarının Yorumu

Çalışmada verilerin normal dağılmadığı Kolmogorov-Smirnov normallik testinde (Bağımsız Denetim: 0,013, Bağımsız Denetçi: 0,021) $p < 0.05$ anlaşılmış, korelasyonda Spearman katsayısına bakılmıştır.

Tablo:2.18. .Normallik Testi

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Bağımsız Denetim	.101	102	.013	.979	102	.113
Bağımsız Denetçi	.096	102	.021	.981	102	.163

Araştırma kapsamında bağımsız denetim, bağımsız denetçi ve eğitim olmak üzere faktörler üç başlık altında incelenmiştir. Bu faktör grupları ile işletmede çalışanların demografik özellikleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını belirlemek amacıyla fark testleri uygulanmıştır. Örneklemin yeterince büyük olmaması (demografik gruplardan çoğu $N < 30$ 'un altındadır) sebebiyle fark testlerinde parametrik olmayan Mann Whitney U ve Kruskal Wallis analizi uygulanmıştır.

Araştırmaya katılan işletme sahip ve yöneticilerinin, cinsiyet dağılımı ile bağımsız denetimden beklentiler ve bağımsız denetçi algısı arasındaki ilişki Mann-Whitney U testi sonuçları Tablo:2.19'de verilmiştir.

Tablo:2.19. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi Faktörleri ile Cinsiyet Dağılımı Arasındaki İlişki Mann Whitney U Testi Sonuçları

	Bağımsız Denetim	Bağımsız Denetçi
Mann-Whitney U	578.000	644.500
Wilcoxon W	714.000	780.500
Z	-1.014	-.401
Asymp. Sig. (2-tailed)	.311	.689

Yapılan analize göre, araştırmaya katılan işletme sahip ve yöneticilerinin cinsiyetleri ile bağımsız denetimden beklentileri ve bağımsız denetçi algısı hakkında anlamlı bir fark olmadığı görülmüştür.

Araştırmaya katılan işletme sahip ve yöneticilerinin, yaş dağılımı ile bağımsız denetimden beklentiler ve bağımsız denetçi algısı arasındaki ilişki Kruskal-Wallis H testi sonuçları Tablo:2.20’de verilmiştir.

Tablo:2.20 Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi Faktörleri ile Yaş Arasındaki İlişki Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

	Bağımsız Denetim	Bağımsız Denetçi
Kruskal-Wallis H	2.189	2.080
df	3	3
Asymp. Sig.	.534	.556

Yapılan analize göre, araştırmaya katılan işletme sahip ve yöneticilerinin yaşları ile bağımsız denetimden beklentileri ve bağımsız denetçi algısı hakkında anlamlı bir fark olmadığı görülmüştür.

Araştırmaya katılan işletme sahip ve yöneticilerinin iş yerindeki pozisyonlarına göre dağılımı ile bağımsız denetimden beklentileri ve bağımsız denetçi algısı arasındaki ilişki, Kruskal-Wallis H testi sonuçları Tablo:2.21’de verilmiştir.

Tablo:2.21. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi Faktörleri ile İş Yerindeki Pozisyon Arasındaki İlişki Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

	Bağımsız Denetim	Bağımsız Denetçi
Kruskal-Wallis H	3.959	.650
df	3	3
Asymp. Sig.	.266	.885

Yapılan analize göre, araştırmaya katılan işletme sahip ve yöneticilerinin işyerindeki pozisyonları ile bağımsız denetimden beklentileri ve bağımsız denetçi algısı hakkında anlamlı bir fark olmadığı görülmüştür.

Araştırmaya katılan işletme sahip ve yöneticilerinin mesleki tecrübeleri ile bağımsız denetimden beklentiler ve bağımsız denetçi algısı arasındaki ilişki, Kruskal-Wallis H testi sonuçları Tablo:2.22’de verilmiştir.

Tablo:2.22. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi Faktörleri ile Mesleki Tecrübe Arasındaki İlişki Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

	Bağımsız Denetim	Bağımsız Denetçi
Kruskal-Wallis H	1.865	1.890
df	4	4
Asymp. Sig.	.761	.756

Yapılan analize göre, araştırmaya katılan işletme sahip ve yöneticilerinin mesleki tecrübeleri ile bağımsız denetimden beklentileri ve bağımsız denetçi algısı hakkında anlamlı bir fark olmadığı görülmüştür.

Araştırmaya katılan işletme sahip ve yöneticilerinin faaliyet gösterdikleri sektör ile bağımsız denetimden beklentiler ve bağımsız denetçi algısı arasındaki ilişki, Kruskal-Wallis H testi sonuçları Tablo:2.23’te verilmiştir.

Tablo:2.23. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi Faktörleri ile Faaliyet Gösterilen Sektör Arasındaki İlişki Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

	Bağımsız Denetim	Bağımsız Denetçi
Kruskal-Wallis H	.930	2.109
df	2	2
Asymp. Sig.	.628	.348

Yapılan analize göre, araştırmaya katılan işletme sahip ve yöneticilerinin faaliyet gösterdikleri sektör ile bağımsız denetimden beklentileri ve bağımsız denetçi algısı hakkında anlamlı bir fark olmadığı görülmüştür.

Araştırmaya katılan işletme sahip ve yöneticilerinin faaliyet gösterdikleri işletmelerin çalışan sayısı ile bağımsız denetim ve bağımsız denetçi değişkenleri arasındaki ilişki, Kruskal-Wallis H testi sonuçları Tablo:2.24’de verilmiştir.

Tablo:2.24. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi Faktörleri ile Çalışan Sayısı Arasındaki İlişki Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

	Bağımsız Denetim	Bağımsız Denetçi
Kruskal-Wallis H	1.336	2.453
df	1	1
Asymp. Sig.	.248	.117

Yapılan analize göre, araştırmaya katılan işletme sahip ve yöneticilerinin çalışan sayısı ile bağımsız denetimden beklentileri ve bağımsız denetçi algısı hakkında anlamlı bir fark olmadığı görülmüştür.

Araştırmaya katılan işletme sahip ve yöneticilerinin eğitim durumları ile bağımsız denetimden beklentiler ve bağımsız denetçi algısı arasındaki ilişki, Kruskal-Wallis H testi sonuçları Tablo:2.25’te verilmiştir.

Tablo:2.25. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi Faktörleri ile Eğitim Durumu Arasındaki İlişki Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

	Bağımsız Denetim	Bağımsız Denetçi
Kruskal-Wallis H	8.973	.448
df	2	2
Asymp. Sig.	.011	.799

Yapılan analize göre; araştırmaya katılan işletme sahip ve yöneticilerinin bağımsız denetimden beklentileri ve bağımsız denetçi algısı ile eğitim durumları hakkında anlamlı bir farklılığın olduğu görülmüştür. Böylece demografik gruplar arasından sadece eğitime göre farklılığın anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre lisans mezunu olanlar diğerlerine göre anlamlı olarak bağımsız denetim değişkeninde önde gözükmemektedir.

SONUÇ

İster ulusal ister küresel boyutta olsun iktisadi sistemlerin işleyişinde işletmeler ve bu işletmelerin sunduğu finansal bilgiler hayati öneme sahiptir. Finansal tablolarda hata ve hile bulunma ihtimali, finansal tablo kullanıcılarının işletme yönetimince hazırlanan finansal tablolarında sunulan bilgilere güvenmelerini ve bu bilgilerle karar almalarını zorlaştırmaktadır. Karar verme aşamasında ilgili tarafların yararlandıkları finansal ve finansal olmayan bilginin doğruluk ve güvenilirliğinin saptanması hususunda bağımsız denetim önemli bir rol oynamaktadır. Yanlış bilgiyle alınan bir karar işletmeyi ve karar alıcıyı etkin ve rasyonel kararlar alınması noktasında zor durumda bırakacağından bilginin doğruluğu önem arz etmektedir. Bu anlamda denetim faaliyetleri, işletme ortakları ile yöneticiler arasında doğru bilgi akışında önemli bir görev üstlenmektedir.

Çalışmada ilk olarak bağımsız denetim ve denetçi kavramları açıklanmış; denetimin gelişim süreci, yaşanan muhasebe skandalları sonucu oluşturulan Gözetim Kurumlarına değinilmiş ve bu kapsamda çıkarılan yasa ve yönetmelikler incelenmiştir.

Çalışmanın verileri, ülkemiz genelinde bağımsız denetim hizmeti alan işletme sahipleri ve yöneticileri üzerine uygulanan ve literatüre dayalı olarak oluşturulan anket yöntemi ile elde edilmiştir. Bu kapsamda; bağımsız denetim hizmeti alan işletme sahipleri ve yöneticilerinin bazıları ile yüz yüze görüşerek, bazıları ile e posta yoluyla gerekli açıklamalar yapılarak iletişim kurulmuş, veriler toplanmıştır. Araştırma kapsamında 360 şirkete anket formu gönderilmiştir. Cevaplanan 119 anketten 102 adedi analize elverişli bulunarak değerlendirilmeye alınmış, anketlerin 17 adedi eksik doldurulduğu için değerlendirme dışı bırakılmış, elde edilen veriler istatistiki yöntemlerle analiz edilmiştir.

Araştırmaya katılan katılımcıların %84'ü erkek, geri kalanı da kadınlardan oluşmakta ve yaş ortalaması 38'dir. Bu kişiler çoğunlukla üniversite mezunu (%73) olup, %6'sı önlisans ve diğer %22'si ise lisansüstü eğitim seviyesindedir. Genel olarak üretim işletmesinde çalışan (%74) katılımcıların iş yerleri 200 üzeri çalışana sahip büyük işletmelerdir (%94). Yapılan görüşmelerin yarısından fazlası (%73) muhasebe, finans müdürü veya yardımcılarıyla gerçekleştirilmiştir.

Ülkemizde faaliyet gösteren büyük ve orta boy işletme sahipleri ve yöneticilerinin bağımsız denetimden beklentileri ve bağımsız denetçi algısını tespit etmek amacıyla yaptığımız anket çalışmasının analiz sonuçlarına göre katılımcıların; cinsiyet, yaş, işyerindeki pozisyon, mesleki tecrübe, işletmenin çalışan sayısı ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ile bağımsız denetim ve bağımsız denetçi faktörleri arasında herhangi bir ilişki bulunmamıştır. Katılımcıların eğitim durumları ile bağımsız denetçi faktörü arasında herhangi bir ilişki bulunmazken; eğitim durumu ile bağımsız denetim değişkeninde anlamlı bir farklılık görülmektedir. Bu sonuca göre, bağımsız denetimden beklentiler ve bağımsız denetçi algısı ile katılımcıların demografik özellikleri arasında bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırma bulgularına göre; işletme sahipleri ve yöneticilerinin bağımsız denetim hakkında tutumları olumlu olup, bağımsız denetimin işletmelere bir çok katkı sağladığını düşünmektedirler.

Araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticileri bağımsız denetim uygulamalarının; işletmelerin şeffaflığına katkı sağladığını, piyasada güvenilirliğini ve iç kontrol sisteminin etkinliğini artırdığını bunun yanı sıra işletmenin kurumsallaşmasına olumlu katkı sağladığını ve finansal tablolara olan güven düzeyini artırdığını düşünmektedirler.

Ayrıca işletme sahipleri ve yöneticileri bağımsız denetimin, işletme yönetimine ve işletme ile ilgilenen yatırımcı ve kredi kuruluşlarına doğru bilgiler sağladığı ve çalışan ve yöneticilerin hata ve hile yapmasını engellediği yönünde görüş bildirmişlerdir.

Araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticilerinin; bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini yürütürken tarafsız, önyargısız davrandıkları hususunda oldukça güçlü bir algıya sahip oldukları sonucuna ulaşılmaktadır. Ayrıca denetçinin bağımsızlığı konusunda rotasyona tabi tutulması gerektiğini; uzun süre aynı işletmeyi denetlemesi veya denetçinin denetim dışı hizmet vermesi durumunda denetçi ile denetim hizmeti alan işletme arasında yakın bir ilişki olacağından oluşan bu durumun denetçinin bağımsızlığını zedeleyeceğini düşünmektedirler. Bağımsız denetçinin mesleki anlamda yeterli ve yetkinliğe sahip olması gerektiğini aksi halde denetim kalitesini düşüreceğini ve denetimden beklenen faydanın sağlanamayacağını düşünmektedirler.

Araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticileri; denetim sonunda denetçinin verdiği olumlu görüşün işletmenin finansal tablolarında hata ve hilelerin bulunmadığı anlamına geldiğini, buna ilişkin olarak bağımsız denetimin tam güvence sağlaması gerektiğini ve hazırlanan denetim raporlarının açıklayıcı ve aydınlatıcı olması gerektiğini düşünmektedirler.

Araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticileri; bağımsız denetimin muhasebe standartlarının uygulanmasına ve finansal tabloların vergi mevzuatına uygun hazırlanmasına ilişkin olumlu katkı sağladığını düşünmektedirler.

Araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticileri; bağımsız denetçinin işletmenin finansal tablolarındaki hata ve hileleri tespit ederek raporlamakla yükümlü olduğunu düşünürken, hata ve hileye bağlı işletmenin iflasından veya zarar görenlerin zararından sorumlu tutulması hususunda daha kararsız bir tavır sergilemektedirler.

Araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticileri; özellikle iç kontrol sistemi olmayan işletmelerde bağımsız denetimin muhasebe departmanının iş yükünü artırdığını düşünmekte fakat denetim ücretlerinin yüksek olduğu veya denetimin işletmede maliyet artışına neden olduğu hususunda kararsız bir tavır sergilemektedirler.

Araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticileri; bağımsız denetim konusunda bilgi düzeylerinin düşük olduğunu ve eğitime tabi tutularak bilgi düzeylerinin artırılması gerektiğini düşünmektedirler.

Araştırma sonunda araştırmaya katılan işletme sahipleri ve yöneticilerinin görüşlerine göre ;

- ✓ Bağımsız denetçiler, denetim faaliyetlerini yürütürken tarafsız, önyargısız davranmaktadırlar.
- ✓ Bağımsız denetçiler işletmedeki hata ve hilelerin önlenmesine ilişkin olumlu katkı sağlamaktadır.
- ✓ Bağımsız denetim, finansal tabloların güvenilirliğini arttırmaktadır.
- ✓ Bağımsız denetim, işletme yönetimine ve diğer ilgili taraflara bilgi akışına olumlu katkı sağlamaktadır.
- ✓ Bağımsız denetimin finansal tabloların vergi mevzuatına uygun hazırlanmasına ilişkin olumlu katkı sağlamaktadır.

- ✓ Bağımsız denetim, muhasebe standartlarının uygulanmasına olumlu katkı sağlamaktadır.
- ✓ Bağımsız denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmaktadır.

Benzer çalışmaların bu çalışmada kullanılan yöntemlerle daha geniş ölçekteki örneklem grubuna tekrarlanarak yapılması; bağımsız denetim hizmeti alan şirketlere, bağımsız denetim faaliyeti yapan denetim kurumları ve denetçilere ve de yasa koyuculara rehber olacak; denetim raporlarını kullanan bilgi kullanıcılarında güven seviyelerini artıran bir etki oluşturacaktır.



KAYNAKÇA

ACAR, D., ve SENAL, S., ve USUL, H. (2011). “Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 273-306.

AKDOĞAN, N., ve TENKER, N. (2007). Finansal Tablolar ve Finansal Analiz Teknikleri.(11. Baskı), Gazi Kitapevi, Ankara.

ALATAŞ, A., ve KILIÇ, İ. (2018). “Özet Tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması”, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, sayı:64, s:453-478

ALPAR, R. (2003), Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Yöntemlere Giriş 1, (2. Baskı), Nobel Yayınevi, Ankara.

ALTINTAŞ, T. (2007). Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

ARIKAN, Y. (2011), “Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Görüşler/ Saptamalar/ Öneriler”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı: 107, s: 7- 16.

ARIKAN, Y. (2010), “Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi”. Mali Çözüm Dergisi, Sayı:101, s: 7-10.

ARALAN, Ö. (2015),” Bağımsız Denetimin Yaptırılmamasının Hukuki Sonuçları” Mali Çözüm Dergisi, Sayı:132, s:73-86.

ASLANOĞLU, S., ve BASKAN, T. D. (2016), Denetçilerin Bağımsızlığının Denetim Kalitesine Etkisi” Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 48, s:59-84

ATAMAN, B., ve CAVLAK, H. (2017),” Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye

Raporlama Standartlarının (TMS/IFRS) Karşılaştırılması” Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Sayı:3, s:153-167.

AYDOĞAN, S.D. (2016). “Türkiye’de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi. özel sayı

AQEL, S. (2013), Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları ve Türkiye’de Algılanması Üzerine Araştırma Doktora tezi

BASKAN, T. D. (2013) “Muhasebe Hata Ve Hilelerin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü Ve Etkinliği: Bir Uygulama”. Doktora Tezi. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

BAŞPINAR, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, 35-62.

BAYAZITLI, E. (1991) Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, Ankara Üniversitesi, S.B.E. İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara

BERÇİN, A. (2012) Muhasebe ve Vergi Denetimi, Kriter Yayıncılık.

BEZİRCİ, M., ve KARASİOĞLU, F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi sayı: 21, s:571-592.

BOZKURT, N. (2012), Muhasebe Denetimi,(6. Baskı), Alfa Yayınları, İstanbul.

BOZDEMİR, E. (2013).” Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler”, Mali Çözüm Dergisi Sayı: 118, s:67-86.

CENGİZ, D., ve KILINÇ, B. (2007). Faktör Analizi ile 2006 Dünya Kupasına Katılan Takımların Sıralanmasının Belirlenmesi. Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi , XXIII (2), 351-370.

CÖMERT, N., ve SELİMOĞLU KARDEŞ, S., ve UZAY, Ş., ve UYAR, S. (2013), Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, (1. Baskı), Sakarya Üniversitesi. Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, Sakarya.

ÇALDAĞ, Y., (2007), Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri, (5. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.

ÇALIŞKAN, A. (2006), “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 63, s:51-58.

ÇALİYURT, K. T., ve KESİMLİ, İ. G. (2015), “Avrupa’da Bağımsız Denetimde Mevzuat Açısından Gelişmeler ve Türkiye Yansımaları”, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Sayı: 602, s:13-14.

ÇARIKÇIOĞLU, P. (1995) “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”. I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu. İstanbul: İSMMMMO Yayınları. 6-8 Nisan, 149-155.

DAL, S., ve ÇALIŞ, Y. E. (2013), “Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi, Mali Çözüm Dergisi Sayı: 118, s: 87-106.

DİNÇ, E., ve GEREKAN, B. (2014), “Denetimde Beklenti Farklılığı ve Denetim Eğitiminin Beklenti Farklılığı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, sayı:19, s: 21-36.

DİNÇ, Y., ve CENGİZ, S. (2014), Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi sayı:5, s: 221-236.

DİNÇER, F. İ., ve ÇAKMAK, T. F. (2018), “Gözetim Toplumu Yönetimi ve Turizm Endüstrisi Açısından Değerlendirilmesi”, Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi sayı: 6(4), s: 551–558.

DOĞAN, A. (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması” İşletme Araştırma Dergisi, s:770-786.

ERDOĞAN, S. (2015),” Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu”, Mali Çözüm, Sayı:128, s: 15-32.

ERDOĞAN, M. (2002), “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, Doğu Üniversitesi Dergisi, Sayı:5, s:56.

ERSOY, A., ve DÖNMEZ, A. (2006). Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 36, s: 69-89

ERTİKİN, K. (2017),” Bağımsız Denetimde Bir Dönüm Noktası: Enron Olayı ve Sarbanes Oxley Yasası”, Sayı: 141, s:101-123.

EROL, M., ve ASLAN, M. (2017),” Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”, Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi, sayı: 12, s:55-86.

EROL, M. (2008),” İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF, Sayı:1, s:229-237.

ESENDEMİR, E. (2011), “Finansal Bilginin Güvenilirliği ile İlgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci ile İlgili Son Gelişmeler” Journal of Yasar University, Sayı:23(6), s: 3890-3903

ESENDEMİR, E. (2011), “Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma”, Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

GÖKÇEN, G., ve ÖZTÜRK, E. (2017), “Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS’deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi” Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Sayı:2, s:105-114.

GÜCENME, Ü. (2004), Muhasebe Denetimi, (1. Baskı), Aktüel Yayınları, İstanbul.

GÜNGÖRMÜŞ, A. H. (2014),” Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Bağımsız Denetime Yaklaşımlarını Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma”, Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya

HAFTACI, V., (2016), Muhasebe Denetimi, (4. Baskı), Umuttepe Yayınları.

HAFTACI, V., ve BADEM, A.C. (2011) “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler “, Muhasebe ve Finansman Dergisi Sayı: 50, s: 1-16.

KANDEMİR, T., ve AKBULUT, H. (2013), “Bağımsız Denetimin Etkinliğinden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Sayı: 20, s:37-55.

KARAHAN, M. (2017), “Türkiye, ABD ve AB’de Muhasebe Denetiminin Karşılaştırılması” Injosos Al-Farabi International Journal on Social Sciences/ Al-Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, 274-288

KARAKAŞ, M. (2008). Devletin Düzenleyici Rolü ve Türkiye’ de Bağımsız İdari Otoriteler, Maliye Dergisi, Sayı 154, 99-120

KARAKOÇ, M. (2013) “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 59, s: 17-37.

KARASU, R. (2014), Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Amme İdaresi Dergisi, Cilt:47, Sayı:1, s:79-105.

KARATAŞ, M., ve BÖLÜKBAŞ, T. (2015) ,” Son Düzenlemeler ve Gelişmeler Işığında Ülkemizde Finansal Raporlama Uygulamaları ve Şirketlerin Denetimi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:128, s:32-63.

KAVUT, L., ve ADILOĞLU, B. (2016),” Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Düzenlemeler”, Seçmeler, 35-62.

KAVUT, L., (2001). Bağımsız Denetim Hizmetinden Yaralanan Firmaların Aldıkları Hizmetin Kalitesine İlişkin Görüşleri. Yönetim, 7-18.

KEPEKÇİ, C. (2000), Siyasal Kitapevi, 4. Baskı.

KESİK, A. (2005), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, Kocaeli Üniversitesi SBE Dergisi, Sayı:9, s:94-114.

KIZIL, C., AKMAN, V., ve KORKMAZ, H. (2015), “Marmara Bölgesinde Muhasebe-Denetim Mesleğinin Önemi Üzerine Bir Araştırma” Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Sayı: 10, s: 193-211.

KOCAMAZ, H. (2012), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci” Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi Sayı: 2, s: 105-120

KÖSE, Ö. (2007) “Dünya’da ve Türkiye’de Bağımsız Denetim” T.C. Sayıştay 145. Yıldönümü Yayınları

MEMİŞ, M. Ü., ve TÜM, K. (2011) “Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim ile İlişkisi”, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:37, s:145-162.

MEMİŞ, M. Ü., ve GÜNER, M. F. (2011), Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:2, s:149-164.

ÖZBİRECİKLİ, M. (2006),” Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:18, s:1-18.

ÖZDAMAR, K. (2002), Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi -1,SPSS-MINITAB,(4.Baskı), Kaan Kitabevi, Eskişehir.

ÖZÇELİK, H. ve ŞENOL, H., ve AKTÜRK, A. (2015), Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açılıarı ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 66, s:55-72

ÖZDEMİR, H. S., (2014), “Antalya Organize Sanayi Bölgesinde Faaliyet Gösteren İşletmelerin Bağımsız Denetime Bakış Açılıarı” Yüksek Lisans Tezi Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,

PEKDEMİR, R. (2010), “Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Belentiler”, Mali Çözüm, Sayı:101, s: 117-125.

SAYAR, Z., ve KARATAŞ, M. (2017),” Muhasebe Alanında Yaşanan Son Gelişmeler ile Muhasebe Mesleğinde Yeni Trendler” Mali Çözüm Dergisi,Sayı:139, s:13-28.

SAĞLAR, J., ve KANDEMİR, C. (2007), Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı? Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:1, s: 20-39.

SAKİN, T. (2008). “Türk Muhasebe Hukukunda Bağımsız Denetim İle İlgili Standartların Yeterliliğinin Ve Uygulanma Düzeyinin Türk Ekonomisine Etkilerinin Araştırılması”. Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

SENAL, S. (2011),” Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma” Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Bölümü, Isparta

SEVİM, Ş. ve ÇETİNOĞLU, T., KURNAZ, N. (2006), Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır? Mali Çözüm Dergisi, Sayı:74, s:44-76.

ŞEN, İ. K., ve KARARGÜL, A. A. (2018).” Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına Göre Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Raporlanmasında Kullanılacak Hakların Birleşmesi Yöntemi ve Bir Uygulama”, özel sayı, s:169-187..

TEMEL, H. (2008),” Bağımsız Denetimde Sarbanes Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması”, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Sayı:519, s:81-96

TOROSLU, V. (2016), Finansal Tablolar Denetimi, (2. Baskı), Seçkin Yayıncılık.

ULUSOY, Y. (2006),” Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim”, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

UYAR, S. (2015),” Denetim Standartlarına Göre Sınırlı Bağımsız Denetim (Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi), Mali Çözüm Dergisi Sayı: 130, s:15-40

UZAY, Ş., ve BAYAT, S. B. (2016),” 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışmalı Konular”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF. Muhasebe Denetimi Özel Sayısı, s:1503-1513.

UZAY, Ş., ve TANÇ, A., ve ERCİYES, M. (2009).” Türkiye ’de Muhasebe Denetimi Geçmişten Geleceğe” Mali Çözüm Dergisi Sayı :95, s:125-140.

UZAY, Ş., (2007) “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, 2 International Symposium on Auditing in Turkey, 2529 April, Antalya

ÜNAL, U., ve GÜLER, F. (2015),” Adli Muhasebecilik Mesleği ve Mesleğin Dünyadaki Gerekliliği; Worldcom Skandalı”, Sobider, Sosyal Bilimler Dergisi /TheJournal of SocialScience Sayı: 5, s: 178-192.

TABAKOĞLU, A., ve TAŞDİREK, O. Ç. (2015). “Osmanlı’da Mâlî Denetimin Kurumsal Gelişimi Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Sayı:2, s:91-113.

YANIK, R. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetçi Sorumluluğu ve Borç- Alacak Hesaplarının Denetimine İlişkin Bir Öneri, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı: 4, s: 357-368.

YAVUZ, M. (2011).” Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi”, Mali Çözüm Dergisi Sayı:107, s:147-162.

YILDIZ, E., ve BASKAN, T. D. (2014),” Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:62, s:1-18.

ATAMAN, B. “TFRS Tam Set İle Bobi FRS’ lerin Genel Bakış Ve Değerlendirme” Muhasebe Finans ve Denetiminde Güncel Konular
https://www.researchgate.net/profile/Ersin_Kurnaz/publication/323838197_Ic_Denetim_Faaliyetlerinde_Kamu_Ic_Denetim_Yazilimi_Kullaniminin_Teknoloji_Kabul_Modeli_Ile_Arastirilmesi/links/5aaeb559458515e3e96ffd/Ic-Denetim-Faaliyetlerinde-Kamu-Ic-Denetim-Yazilimi-Kullaniminin-Teknoloji-Kabul-Modeli-Ile-Arastirilmesi.pdf

ESKİN, İ. (2017), “BOBİ Finansal Raporlama Standartlarının Değerlendirilmesi” Muhasebe Finans ve Denetiminde Güncel Konular
Konularhttps://www.researchgate.net/profile/Ersin_Kurnaz/publication/323838197_Ic_Denetim_Faaliyetlerinde_Kamu_Ic_Denetim_Yazilimi_Kullaniminin_Teknoloji_Kabul_Modeli_Ile_Arastirilmesi/links/5aaeb559458515e3e96ffd/Ic-Denetim-Faaliyetlerinde-Kamu-Ic-Denetim-Yazilimi-Kullaniminin-Teknoloji-Kabul-Modeli-Ile-Arastirilmesi.pdf

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm> (15/03/2018).

FIRAT, A., ve ŞAHİN, M.” Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi ve Tarihçesi”, Muhasebe ve Denetim Dünyası,
http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/Turkiyede_Bagimsiz_Denetimin_Gelisimi.pdf
(11/04/2018).

IAASB, <https://www.iaasb.org/about-iaasb> (02/06/2018)

IFAC. About IFAC, <http://www.ifac.org> (04/06/2018)

KARABINAR, S., “Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar”, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/426046> (05/03/2018).

KGK 2017 Faaliyet Raporu

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf (28/05/2018).

KGK 2016 Faaliyet Raporu

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2016.pdf (08/04/2018).

KGK. 2012 Faaliyet Raporu,

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2012.pdf (12/05/2018).

Optik Risk Dergisi <http://www.opriskdergisi.com/oprisk-ornek-16-imar-bankasinin-iflasi-ve-7-5-milyar-tl-zarar.html>(05/04/2018).

Türkiye Denetim Standartları'na İlişkin Genel Bilgi- Kamu Gözetimi

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Bilgi_Notu_15_12_2017.pdf (28/05/5018).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> (23/03/2018).