

T.C.
GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ: GÖZETİM
FAALİYETLERİNİN DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nefise DOĞAN

Tez Danışmanı: Prof. Dr. İdil KAYA

HAZİRAN 2019

ÖNSÖZ

Çalışmayı bitirmek ve odaklanmak benim için çok zor oldu ama yine de her türlü engele rağmen devam ettiğim için memnunum. Sayın hocam Prof. Dr. İdil Kaya'ya destekleyici olduğu ve yardımlarını asla esirgemediği için çok teşekkür ederim. Sevgili kardeşim ve anneme çalışma ortamı sağladıkları için, oğlumla ve benimle ilgilendikleri için, sevgili oğluma ise sadece varlığı sebebiyle, kendime de her türlü engele rağmen çabam sebebiyle teşekkür ederim. Ayrıca iş yerinde çalışmamı bitirmemde büyük katkıları olan yöneticilerim, çalışma arkadaşlarım ve anketime katılan herkese çok teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ŞEKİL LİSTESİ	vi
TABLO LİSTESİ	vii
RÉSUMÉ	viii
ABSTRACT	xiii
ÖZET	xvii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: DENETİM KALİTESİ ve BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ	3
1.1. Bağımsız Denetim ve Kalitesinin İncelenmesi	3
1.1.1. Bağımsız Denetim	4
1.1.2. Bağımsız Denetim Standartları	5
1.1.3. Denetim Kalitesi	7
1.1.3.1. Bağımsız Denetim Yönetmeliğindeki Denetim Kalitesi Düzenlemeleri	10
1.2. Bağımsız Denetimin Gözetimi	11
1.2.1. Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Uygulamalar ve İlgili Düzenleyici Otoriteler	13
1.2.2. PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri	17
1.2.3. ABD Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu-(PCAOB)	31
1.2.4. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeler ve Kurumlar	36
1.2.5. Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Mevzuat	39
1.2.6. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	43

BÖLÜM 2: DENETİMİN GÖZETİMİ ALANINDA YAYINLANMIŞ
AKADEMİK ÇALIŞMALAR56

2.1. Denetimin Gözetimi Konusunda Gerçekleştirilen Ampirik Çalışmalar.56

2.2. Denetimin Gözetimi Konusunda Teorik, Kavramsal veya Yoruma Dayalı
Çalışmalar59

2.2.1. Bağımsız Denetimin Gözetimini Gerçekleştiren PCAOB Üzerine
Yorumlardan Oluşan Makaleler61

2.2.2. Denetim Kalitesine İlişkin Teorik Araştırmalar64

2.2.3. Bağımsız Denetimin Gelişim Sürecinde Mevzuata İlişkin Çalışmalar:
.....68

BÖLÜM 3: BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ FAALİYETLERİNİN
DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA71

3.1. Araştırmanın Amacı71

3.2. Araştırmanın Metodolojisi.....72

3.2.1. Araştırmanın Veri Toplama Tekniği.....72

3.2.2. Araştırmanın Evreni ve Örnekleme73

3.3. Araştırma Verilerinin Analizi73

3.3.1. Anketin Güvenilirlik Analizi74

3.3.2. Demografik özellikler76

3.3.3. İfadeler ve analizleri.....78

3.3.4. Normallik Testi.....88

3.3.5. Araştırmanın Hipotezleri.....90

3.3.6. Hipotez testleri.....91

3.4. Araştırmanın Bulguları95

3.4.1. Yazılı olarak ankete katılan 120 kişinin görüşlerine ilişkin bulgular:
.....95

3.4.2. Denetimin Gözetimi Konusunda Gerçekleştirilen Derinlemesine Görüşmeler.....	98
3.4.2.1. Derinlemesine Görüşme Yönteminde İzlenen Metodoloji.....	98
3.4.2.2. Derinlemesine Görüşme Çerçevesinde Elde Edilen Bulgular	99
3.5. Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Yapılan Anket ve Derinlemesine Görüşme Yoluyla Gerçekleştirilen Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi ...	102
SONUÇ	104
KAYNAKÇA	107
EKLER.....	112
ÖZGEÇMİŞ	122

KISALTMALAR

AICPA: Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü (*The American Institute of Certified Public Accountants*)

BDY: Bağımsız Denetim Yönetmeliği

FRC: İngiltere Finansal Raporlama Konseyi (*Financial Reporting Council*)

IAASB: Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (*The International Auditing and Assurance Standards Board*)

IFAC: Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu (*International Federation of Accountants*)

IFIAR: Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (*International Forum of Independent Audit Regulators*)

KAYİK: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

KGK: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

PCAOB: ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurumu

SEC: ABD Menkul Kıymetler Borsa Komisyonu (*US Securities and Exchange Commission*)

SOX: Sarbanes Oxley Yasası

TTK: Türk Ticaret Kanunu

VUK: Vergi Usul Kanunu

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları	6
Şekil 1.2. PCAOB Temel Fonksiyonları	32
Şekil 1.3. KGK Gözetim Faaliyetinin Yapısı	45
Şekil 1.4. KGK İnceleme Faaliyetinin Yapısı.....	47
Şekil 1.5. Dosya İncelemelerinde Tespit Edilen Bulgular.....	50
Şekil 1.6. İdari Yaptırım Uygulanan Firma Sayısı.....	54
Şekil 1.7. Yıllara Göre İdari Yaptırım Sayısı.....	54
Şekil 2.1. Denetim Kalitesi	65

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Denetim Kalitesi Genel Çerçevesine İlişkin Düzenlemeler	10
Tablo 1.2. Bağımsız Denetiminin Gözetimine İlişkin Dünya Uygulamaları ...	14
Tablo 1.3. İngiltere Finansal Raporlama Konseyi Denetim Kalitesi Çerçevesi	16
Tablo 1.4. PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri.....	19
Tablo 1.5. Bağımsız Denetim Kuruluşları Açısından İnceleme Sayısı.....	48
Tablo 1.6. Bağımsız Denetçiler Açısından İnceleme Sayısı	49
Tablo 3.1. Güvenilirlik İstatistikleri.....	74
Tablo 3.2. İfade-Toplam İstatistikler	75
Tablo 3.3. Anket Katılımcılarının Yaş Aralığı	76
Tablo 3.4. Anket Katılımcılarının Cinsiyete Göre Frekans Analizi	76
Tablo 3.5. Anket Katılımcılarının Eğitim Düzeyleri	77
Tablo 3.6. Araştırmaya Katılan Kişilerin Meslekleri.....	77
Tablo 3.7. Bağımsız Denetçilerin Ünvanları	77
Tablo 3.8. Araştırmaya Katılımcılarının Denetim Alanındaki Tecrübe Düzeyi	78
Tablo 3.9. İfadelerin Frekans Analizleri	83
Tablo 3.10. Normallik Testi	89
Tablo 3.11. Demografik Özelliklere Göre İfadeler Arasındaki Farklılığın Testi	94

RÉSUMÉ

Avec le développement et la croissance de leurs systèmes financiers, l'accès à des informations précises et fiables pour les investisseurs, les créanciers, les banques et les entreprises est devenu difficile en raison de la taille et de la structure complexe du système. Les sociétés d'audit étaient nécessaires pour déterminer que les informations fournies au public par ces sociétés étaient exactes et fiables. Toutefois, lorsque les informations fournies par les sociétés d'audit ont posé problème, les sociétés d'audit ont également dû faire face à des scandales comptables résultant de la faillite de ces sociétés et de l'information financière projetée par des sociétés ouvertes du monde entier. Afin de répondre aux besoins du marché en matière de sécurité, des sociétés d'audit ont été créées. L'objectif était d'assurer la supervision et d'améliorer la qualité de l'audit auprès de la US Public Audit Company (PCAOB), puis de diverses institutions d'audit dans l'UE et de KGK dans notre pays. Dans cette étude, le concept de supervision indépendante et ses applications sont examinés.

Dans la première partie, les concepts de qualité d'audit, de définitions, de composants et d'indicateurs liés à la qualité d'audit sont mentionnés. La qualité de l'audit, le respect des normes, l'exactitude des informations financières, l'assurance de l'exactitude et de l'exhaustivité des informations financières, l'identification et le signalement des fraudes et des erreurs ont été essayés et la définition peut être modifiée avec des systèmes financiers de plus en plus complexes. Les institutions ayant pour objectif d'améliorer la qualité de l'audit sont également encadrées et les études de concept sur les indicateurs sont partagées avec le public. Le cadre de qualité de l'audit a été élaboré par la FRC avec des critères de qualité en termes de culture, de concepts de personnel, de processus et de résultats. Un système dans lequel la qualité est encouragée, les partenaires et les employés sont en mesure d'analyser correctement le domaine d'activité du client, d'agir sans compromettre le scepticisme, d'avoir une expérience et une formation suffisantes, de structurer les méthodes et outils d'audit et de donner confiance en l'honnêteté, l'indépendance et l'impartialité de l'auditeur. , le niveau élevé de support technique fourni par le personnel dans le processus d'audit, les rapports reflètent l'opinion de l'auditeur de manière complète et claire, les états financiers pour répondre aux besoins des utilisateurs, la présentation exacte et juste des états financiers, une bonne communication entre le comité d'audit et l'auditeur, le processus de reporting financier et d'audit la gouvernance d'entreprise, le renforcement du comité d'audit pour traiter les problèmes importants, l'assistance aux auditeurs lorsque cela est nécessaire et la garantie que l'environnement réglementaire se concentre sur les indicateurs de qualité d'audit. Avec n, la base de sondage FRC de la qualité de l'audit a été déterminée.

28 indicateurs ont été mis à la disposition du public pour discussion et interprétation par le PCAOB. Dans cette étude, ces cadres et réglementations de qualité et indicateurs de qualité sont centrés sur. Les indicateurs de qualité d'audit du PCAOB sont séparés en fonction du processus professionnel, du processus d'audit et des résultats. Les indicateurs liés au personnel ont été examinés sous les titres d'accessibilité, de talent et de concentration. En termes d'accessibilité, poids du personnel, charge de travail des partenaires, des gestionnaires et des employés, accès aux ressources de comptabilité et d'audit sur des questions complexes, et utilisation de compétences spécialisées et de connaissances personnelles; Dans le titre de talent, l'expérience du personnel d'audit, l'expertise industrielle, le transfert, le taux de centralisation, les heures de formation, les heures de focalisation sont les heures d'audit et les zones à risque, ainsi que la répartition des heures d'audit dans les processus d'audit. Les indicateurs liés au processus ont été examinés dans le cadre d'activités de leadership, d'incitations, d'indépendance, d'infrastructure, de visualisation et d'amélioration. Les indicateurs de qualité de l'audit liés au résultat sont liés aux états financiers, au contrôle interne, à la continuité des opérations, à la communication entre l'auditeur et le comité d'audit, à la procédure et aux litiges. Sur la base de ces indicateurs, des questions de questionnaire ont été formées et les opinions des participants ont été recueillies et examinées.

Dans la première partie du premier chapitre, la qualité de l'audit est indiquée, tandis que dans la deuxième partie du même chapitre, des évaluations sont effectuées sur les raisons pour lesquelles le processus de supervision est nécessaire. En remettant en question la confiance des entreprises qui supervisent ces entreprises à la suite des faillites de grandes entreprises, il est devenu plus confiant qu'il était nécessaire de mettre en place une surveillance pour ces entreprises et que des agences et des organismes de surveillance ont été mis en place dans l'Union européenne et dans divers pays du monde. Dans la structure générale des institutions de surveillance, il y a l'enregistrement des sociétés d'audit, un processus de réglementation standard, des inspections et des sanctions. En tant que pionnier de cette étude et en raison du grand nombre de publications dans ce domaine, les applications du PCAOB ont été examinées, puis la structure des activités de surveillance et d'inspection de KGK a été tentée. La structure de KGK est similaire à celle des institutions de surveillance européennes et américaines. Cela inclut l'enregistrement des sociétés d'audit, la réglementation et la publication standard, les activités de surveillance et d'inspection, ainsi que les sanctions. Comme le PCAOB, KGK publie des rapports de révision. Toutefois, comme il s'agit d'une institution plus ancienne et plus grande, le PCAOB publie des rapports d'examen plus détaillés. La société publie ses revues de contrôle de la qualité sur son site Web en annonçant ses noms. KGK ne publie pas de rapport d'inspection en expliquant le nom des sociétés d'audit. Les rapports d'examen font généralement état des résultats de carences en matière de contrôle de la qualité. Cependant, il publie les sociétés auxquelles il inflige des sanctions sur son site Web en spécifiant le type de sanction. Les informations sur lesquelles ces sanctions sont prises ne sont pas expliquées. Selon les rapports de révision du KGK, dans les rapports de 2016 et 2017, des manquements ont été observés dans les cabinets d'audit en termes de fraude, de mesures à prendre contre les risques, de matérialité et de certification. On peut dire que le fait que KGK soit une nouvelle institution dans notre pays est très nouveau en termes de supervision et de qualité d'audit des activités d'audit, et de nombreuses études devraient être menées à ce sujet.

Dans la deuxième partie de l'étude, sont mentionnées des études empiriques et théoriques sur la supervision de l'audit indépendant. Des études empiriques ont montré que le PCAOB était comparé avant et après. En tant que variable de la qualité de l'audit, des variables représentatives telles que la qualité de l'information financière, des produits de régularisation anormaux et normaux des revenus, des corrections, la tendance à publier l'opinion modifiée de l'auditeur, des frais d'audit ont été utilisés. Les études empiriques sont liées au fait que les activités de surveillance améliorent la qualité de l'audit. En particulier, de nombreuses recherches ont été menées sur l'effet de la divulgation des rapports d'inspection avec les noms et des constatations de carences des cabinets d'audit sur la qualité de l'audit. Tant en ce qui concerne les clients des cabinets d'audit, la décision des clients de choisir ou de quitter les cabinets d'audit; En outre, des études ont été consacrées à l'émergence d'entreprises non qualifiées sur le marché de l'audit, au maintien d'entreprises de qualité dans le secteur et à l'amélioration de la qualité du secteur au sens global, ainsi qu'au fait que d'autres entreprises vont corriger les déficiences de leurs organismes par la divulgation des carences de l'audit. Dans les études théoriques, les institutions de surveillance ont été interprétées et critiquées à divers égards. Étant donné que les connaissances et l'expérience des institutions du système qui existaient avant les institutions de surveillance n'étaient pas utilisées, des études bibliographiques sur la rapidité, la rapidité, la convivialité, les effets secondaires et les moyens d'améliorer les processus de réglementation standard ont été révélées.

Dans la dernière partie de l'étude, la qualité de l'audit des auditeurs indépendants en ce qui concerne la supervision de l'audit indépendant et la supervision de l'audit indépendant sont incluses. L'objectif de l'étude est d'examiner l'effet du respect des exigences de l'audit publié et des normes de qualité sur la qualité de l'audit après la création du KGK pour la supervision d'audit indépendant du point de vue des universitaires, des auditeurs indépendants, des auditeurs publics, des auditeurs internes et des auditeurs internes. L'enquête a été menée auprès de 120 participants et des entretiens ont été réalisés avec 9 personnes. Les participants ont surtout répondu aux questionnaires via les réseaux sociaux. L'analyse des données a été réalisée à l'aide du programme SPSS Statistics 22.0. L'analyse de fréquence et les points de vue ont été analysés. Comme la distribution des données de 120 participants n'était pas une distribution normale, les tests U de Kruskal-Wallis et de Mann-Whitney ont été utilisés pour analyser les caractéristiques démographiques telles que l'âge, le sexe, l'expérience, la profession et l'éducation. L'analyse des entretiens et les commentaires ouverts issus des questionnaires ont également été évalués.

Lors de l'évaluation des résultats de l'enquête, conformité avec la législation KGK, amélioration du processus des ressources humaines par rapport aux indicateurs de qualité liés au personnel d'audit, développement du système d'accès du personnel aux problèmes difficiles, augmentation du taux d'utilisation des personnes ayant des compétences et des connaissances particulières, et nécessité d'études visant à accroître le niveau de compétence industrielle, augmenter le temps de formation par personnel; Améliorer la qualité de la performance, le contrôle de la qualité au niveau des tâches, évaluer le risque d'audit, nécessiter davantage d'investissements dans les technologies de l'information, accroître l'importance de l'audit pour les activités de suivi et d'amélioration, augmenter les pratiques d'incitation et de rémunération, développe des applications sur l'indépendance; Dans les indicateurs de qualité liés aux résultats de l'audit, les explications figurant dans les rapports d'audit, à l'exception des avis positifs, augmentent la communication entre le comité d'audit et les auditeurs,

augmentent négativement les coûts de documentation et d'audit, la charge de travail et le temps consacré à l'audit et ne causent pas de pertes de clients. Selon les participants, l'imposition de sanctions administratives par KGK est un signe de mauvaise qualité de l'audit. Les activités de supervision de l'audit indépendant améliorent efficacement la qualité de l'audit. Les raisons des sanctions administratives imposées par KGK aux cabinets d'audit indépendants devraient être rendues publiques, empêchant ainsi les cabinets d'audit de commettre les mêmes erreurs. Il a été constaté que la conformité à la législation KGK augmentait la qualité de l'audit en termes d'indicateurs de personnel, de processus et de résultats, tout en augmentant la charge de travail, la documentation, les coûts d'audit et le temps consacré à l'audit.

Dans le champ libre où les participants peuvent exprimer leurs opinions dans le questionnaire de recherche, le titre d'auditeur indépendant n'est pas attribué aux membres professionnels sans examen, et l'augmentation du nombre d'audits de la KGK, le fait que KGK ne publie pas de projets, notifications et pratiques différents sur le même sujet est cohérente, déterminée et savante. pour exercer les fonctions de conseil, la profession d'audit indépendant n'est pas au niveau souhaité, le contrôle étant obligatoire, les clients ne recherchant pas la qualité, souhaitant seulement effectuer le travail d'audit, du fait de la concurrence avec les entreprises de qualité et les entreprises de qualité ayant subi des sanctions plus sévères Les normes de qualité étant définies au niveau mondial dans les quatre principaux cabinets d'audit, l'impact des applications de l'KGK est moins efficace, mais le que le nombre d'heures travaillées augmente et que les salaires diminuent chaque année dans l'audit indépendant, d'où la demande de droits syndicaux, les résultats du rapport d'audit indépendant de l'audit indépendant, plutôt que les résultats du rapport d'audit indépendant, le cabinet d'audit adhère aux normes de l'audit si les audits indépendants ne sont conduits que dans le cadre des obligations, si le but de l'audit est expliqué aux sociétés qui en ont fait l'audit et la connaissance appropriée de l'audit est expliquée en tant qu'étude coûteuse en informations et en main-d'œuvre et les problèmes peuvent être résolus dans ce domaine. suppression des limites monétaires et numériques, autorité de KGK dans la législation mais relations avec les sociétés d'audit et les auditeurs étaient bonnes et instructives.

Dans les résultats des entretiens avec les idées dans le champ libre de l'enquête, il a été constaté que le respect de la législation de la POA augmentait la qualité de l'audit, mais dans la pratique, la situation était différente. En pratique, les sociétés d'audit ne peuvent pas se concentrer sur les activités d'audit. L'augmentation de la charge de travail, les coûts, le manque de personnel qualifié, la réduction des honoraires d'audit face aux conditions de concurrence croissantes, ils doivent faire face à des problèmes de recouvrement des honoraires d'audit et il devient difficile de se concentrer sur les activités d'audit. Les charges et les incitations ne sont pas faites en fonction de la qualité. Alors que les exigences de la législation et des normes sont remplies, le temps est consacré à la certification. Des facilités sont attendues dans la direction du passage à l'environnement électronique. La qualité des formations peut être insuffisante. En pratique, il peut exister une différence significative entre les connaissances du superviseur et celles du formateur effectuant un audit continu. En raison de la nécessité, des formations sont effectuées pour compléter les crédits. Ils exigent de résoudre les problèmes du secteur avec la réglementation et d'améliorer la qualité de l'audit. Ils veulent que les formations soient de meilleure qualité, que les normes soient plus compréhensibles et applicables dans la pratique, pour augmenter les audits mais pour augmenter la qualité des audits plutôt que les sanctions, et pour

augmenter la qualité des audits avec des méthodes plus modérées. Ils ont également exprimé leurs opinions positives sur la mise en place de systèmes de contrôle de la qualité pour la norme du contrôle de qualité

À la suite de l'étude, il a été constaté que les activités de supervision de l'audit indépendant dans notre pays étaient efficaces mais que davantage d'études étaient nécessaires. L'amélioration de la qualité de l'audit sera obtenue en améliorant les activités de KGK grâce à des solutions globales et pratiques compatibles avec les réglementations précédemment appliquées, tant en ce qui concerne les contribuables que les cabinets d'audit et les auditeurs.

Mots-Clés : Supervision de l'audit indépendant, qualité de l'audit

ABSTRACT

Financial systems enhance in this global environment all over the world. As a result of that development, it has become difficult to reach accurate and reliable information for investors, lenders, banks, companies, due to the large system and complex structure. Audit companies were needed to determine that the information they provide to the public was accurate and reliable. However, when problems arose in the information presented by the audit companies, the audit companies were also required to be audited as a result of the inaccuracy of the financial information that was reflected to the public by the big companies in various parts of the world and the accounting scandals that emerged as a result of the bankruptcy of these companies. In order to meet the market's need for trust, the institutions overseeing auditing companies were primarily supervised by the US Public Accountants Accounting Authority (PCAOB), then by various supervisory agencies in the EU and by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) in our country, is intended to be increased. In this study, the concept of supervision of independent audit and its applications are examined.

In the first part, the concepts of audit quality, definitions, components and indicators related to audit quality are mentioned. Audit quality, compliance with standards, accuracy of financial information, assurance of the accuracy and completeness of financial information, identification and reporting of fraud and error have been tried to be explained and the definition can be changed with the increasingly complex financial systems. Institutions with a vision to improve the quality of auditing are also framed and concept studies on indicators are shared with the public. The audit quality framework was drawn up by the FRC with criteria supporting quality in terms of culture, personnel concepts, processes and results. A system in which high quality is encouraged, partners and employees are able to analyze the customer's field of activity well, act without compromising skepticism, have sufficient experience and training, and have the audit methods and tools well structured, and provide confidence in the auditor's honesty, independence and impartiality, the high level of technical support provided by the staff in the audit process, the reports reflect the opinion of the auditor fully and clearly, the financial statements to meet the needs of users, accurate and fair reporting of financial statements, good communication between the audit committee and the auditor, financial reporting and auditing process corporate governance, strengthening the audit committee to address important issues, supporting the auditors when necessary, and ensuring that the regulatory environment focuses on audit quality indicators which the FRC frame of the audit quality was determined.

28 indicators were made available to the public for discussion and interpretation by PCAOB. In this study, these quality frameworks and regulations and quality indicators are focused on. PCAOB audit quality indicators are separated according to the professional process, audit process and results. The indicators related to the personnel were examined under the titles of accessibility, talent and focus. In the title of accessibility, staff leverage, the workload of partners, managers and

employees, access to accounting and audit resources on complex issues, and the use of specialized skills and knowledge personnel; In the title of talent, the experience of the audit personnel, industrial expertise, turnover, centralization rate, hours of training, focus hours are the audit hours and risky areas, and the distribution of audit hours in the audit processes. Indicators related to the process were examined within the scope of leadership, incentives, independence, infrastructure, visualization and improvement activities. The audit quality indicators related to the outcome are related to financial statements, internal control, business continuity, communication between auditor and audit committee, trial and litigation. Based on these indicators, questionnaire questions were formed and the opinions of the participants were collected and examined.

In the first part of the first chapter, the quality of the audit is given, while in the second part of the same chapter, assessments are made on why the supervision process is needed. By questioning the trust of the companies that supervise these companies as a result of bankruptcies of large companies, it became more confident that there was a need for supervision for the supervision of these companies and supervisory agencies and regulations were realized in the EU and various countries around the world. In the general structure of surveillance institutions, there are registration of audit firms, standard regulation process, inspections and sanctions. As a pioneer in this study and due to the large number of publications in this field, PCAOB applications were examined and then the structure of the KGK surveillance and inspection activities was tried to be explained. The structure of the KGK is similar to the EU and US oversight institutions. It includes the registration of audit companies, standard regulation and publication, surveillance and inspection activities and sanctions. Like the PCAOB, the KGK publishes review reports. However, since it is an older and larger institution, PCAOB publishes more detailed review reports. The company publishes its quality control reviews on its website by announcing its names. The KGK does not publish inspection reports by explaining the names of audit companies. The review reports generally mention the findings of quality control deficiencies. However, it publishes the companies it imposes sanctions on its corporate website by specifying the type of sanction. The information on which these penalties are taken is not explained. According to the KGK review reports, in the 2016 and 2017 reports, deficiencies were observed in audit firms in terms of fraud, measures to be taken against risks, materiality and certification. It can be said that the fact that KGK is a new institution in our country is very new in terms of supervision and audit quality of the audit activities, and many studies are expected to be performed on this issue.

In the second part of the study, empirical and theoretical studies about the supervision of independent audit are mentioned. Empirical studies showed that PCAOB was compared before and after. As audit quality variable, representative variables such as financial reporting quality, abnormal and normal income accruals, corrections, tendency to publish the auditor's changed opinion, audit fees were used. The empirical studies are related to the fact that the surveillance activities increase the quality of the audit. In particular, there is a lot of research on the effect of disclosure of inspection reports with names and deficiency findings of audit firms on audit quality. Both in terms of audit firm customers, customers' decision to select or leave audit firms; In addition, there are researches regarding the emergence of unqualified firms from the audit market and the retention of quality firms in the sector and the increase in the quality of the sector in the holistic sense, as well as the fact that other firms are going to correct the deficiencies in their bodies by the disclosure of audit deficiencies. In theoretical studies, surveillance institutions were interpreted and

criticized in various aspects. Since the knowledge and experience of the institutions in the system that existed before the surveillance institutions were not utilized, the literature studies on the timeliness, speed, usability, side effects, and how to improve the standard regulation processes were revealed.

In the last part of the study, the audit quality of the independent auditors regarding the supervision of the independent audit and the supervision of the independent audit are included. The aim of the study is to examine the effect of compliance with published audit and quality standards requirements on audit quality from the point of view of academicians, independent auditors, public auditors, internal auditors and internal auditors. The survey was conducted with 120 participants and interviews were conducted with 9 people. Questionnaires were mostly answered by the participants reached through social networks. Data analysis was performed using SPSS Statistics 22.0 program. Frequency analysis and views were analyzed. Since the distribution of the data of 120 participants was not a normal distribution, Kruskal Wallis and Mann Whitney U tests were used to analyze the demographic characteristics such as age, gender, experience, occupation and education. The open comments obtained from the questionnaires and the analysis of the interviews were also evaluated.

When the survey results are evaluated, compliance with the KGK legislation, improvement of the human resources process from the quality indicators related to the audit personnel, development of the system for the access of the personnel to the difficult issues, increasing the level of utilization of the persons with special skills and knowledge, and the necessity of studies to increase the level of industrial expertise, increase training time per staff; Improving the quality of performance, quality control at the task level, evaluating the audit risk, requiring more investment in information technologies, increasing the importance of audit to the monitoring and improvement activities, increasing the incentive and remuneration practices, develops applications on independence; In the quality indicators related to the audit results, the explanations in the audit reports, except for the positive opinions, which increase the communication between the audit committee and the auditors, negatively increase the documentation and audit costs, the workload and the time spent for the audit and also do not cause loss of customers. According to the participants, the imposition of administrative sanctions from the KGK is a sign of poor audit quality. The supervision activities of the independent audit are effective in improving the quality of the audit. The reason for the administrative sanctions imposed by the KGK on the independent audit firms should be made public, thus preventing the audit firms from making the same mistakes. It was found that compliance with the KGK legislation increased the quality of the audit in terms of personnel, process and outcome indicators, while increasing the workload, documentation, audit costs and time spent on the audit.

In the open field where the participants can express their opinions in the research questionnaire, the independent auditor title is not given to the professional members without examination, and also the increase of the audits of the KGK, the fact that the KGK does not issue different drafts, notifications and practices on the same subject is a consistent, determined and knowledgeable to act as a board, independent audit profession is not at the desired level, as a result of supervision is compulsory, customers do not seek quality, only wants to perform the audit job, as a result of the competition with quality companies and quality companies suffered from increased competition penalties As the quality standards are set at the global level in the four

major audit firms, the impact of the applications of the KGK is less effective, but the local that the number of working hours increases and the salaries decrease each year in the independent audit, therefore the demand for trade union rights, the results of the independent audit report of the independent audit, rather than the results of the independent audit report, the audit firm adheres to the standards of the audit whether independent audits are conducted only within the framework of obligation, but the purpose of the audit is explained to the companies that have the audit and the right awareness about the audit is explained as an information, labor intensive and costly study and the problems can be solved in this field. removal of the monetary and numerical limits, the authority of the KGK in the legislation but the relations with the auditing companies and the auditors were good and educative.

In the results of the interviews with the ideas in the open field of the survey, it was seen that compliance with the legislation of the KGK increased the quality of the audit, but in practice the situation was different. In practice, audit firms cannot focus on the audit business. Increasing workload, costs, lack of qualified personnel, decreasing audit fees with increasing competition conditions, they have to face problems in the collection of audit fees and it becomes difficult to focus on the audit business. Charges and incentives are not made according to quality. While the requirements of legislation and standards are fulfilled, time is spent for certification. Facilitations are expected in the direction of transition to the electronic environment. The quality of the trainings may be inadequate. In practice, there may be a significant difference between the knowledge of the supervisor and the trainer engaged in continuous auditing. Due to the necessity, the trainings are carried out to complete the credits. They demand to solve the problems in the sector with the regulations and increase the quality of the audit. They want the trainings to be of higher quality, the standards to be more understandable and practically applicable, to increase the audits but to increase the quality of audits rather than punishment and to increase the quality of audits with more moderate methods. They also expressed their positive opinion about the establishment of quality control systems.

As a result of the study, it was seen that the supervision activities of the independent audit in our country are effective but more studies are needed. Improvement in audit quality will be achieved by improving the activities of the KGK with both holistic and practical solutions that are consistent with the regulations that have been realized previously, both in terms of taxpayers and audit firms and auditors.

Key Words: Audit Oversight, Audit Quality

ÖZET

Finansal sistemlerinin gelişmesi ve büyümesiyle birlikte, yatırımcılar, kredi verenler, bankalar, şirketler için doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak, sistemin büyük olması ve karmaşık yapısı sebebiyle zorlaşmıştır. Şirketlerin kamuya sundukları bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunun tespiti için denetim şirketlerine ihtiyaç duyulmuştur. Ancak zamanla denetim şirketlerinin de sunduğu bilgilerde sorunlar ortaya çıkınca, dünyanın çeşitli yerlerinde büyük şirketlerce kamuya yansıtılan finansal bilgilerin doğru olmaması ve bu şirketlerin iflası neticesinde ortaya çıkan muhasebe skandalları sonucunda, denetim şirketlerinin de denetlenmesine ihtiyaç duyulmuştur. Piyasanın güven ihtiyacını karşılamak için denetim şirketlerini gözetleyen kurumları oluşturulmuş, başta ABD'nin Halka Açık Şirketler Muhasebesi Gözetim Kurumu (PCAOB), daha sonra AB'de çeşitli gözetim kurumları ve ülkemizde KGK ile denetimin gözetimi sağlanması ve denetim kalitesi artırılması amaçlanmıştır. Bu çalışmada bağımsız denetimin gözetimi kavramı ve uygulamaları incelenmiştir.

İlk bölümde bağımsız denetimin gözetimin amacına konu kavramlardan denetim kalitesine ilişkin tanımlara, bileşenlere, göstergelere değinilmiştir. Denetim kalitesi, standartlara uygunluk, finansal bilgilerin doğru olması, finansal bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına güvence sağlanması, hile ve hatanın tespiti ve raporlanması gibi tanımlamalarla açıklanmaya çalışılmış ve tanımı her geçen gün karmaşıklaşan finansal sistemlerle değişebilmektedir. Denetim kalitesini arttırmaya yönelik vizyonu olan kurumlarca da çerçevesi çizilmekte, göstergeleri konularında konsept çalışmaları kamuya paylaşılmaktadır. Denetim kalitesi çerçevesi FRC tarafından kültür, personele ilişkin kavramlar, süreç ve sonuçlar açısından kaliteyi destekleyen ölçütlerle çizilmiştir. Yüksek kalitenin teşvik edildiği sistem, ortak ve çalışanların müşterinin faaliyet alanını iyi analiz edip, şüphesizlikten ödün vermeden hareket etmesi, yeterli tecrübe ve eğitime sahip olması, denetim yöntem ve araçlarının iyi yapılandırılıp, denetçiye dürüstlük, bağımsızlık ve tarafsızlık konularında güven sağlanan ortamlar, elemanların yüksek teknik desteğin sağlandığı denetim sürecinde olması, raporların denetçi görüşünü tam ve açık yansıtması, mali tabloların kullanıcı ihtiyaçlarını karşılayabilmesi, mali tablolara ilişkin doğru ve gerçeğe uygun raporlama, denetim komitesi ile denetçi arasında iyi iletişim, finansal raporlama ve denetim sürecini birleştiren kurumsal yönetim, denetim komitesinin önemli meselelerin üzerinden gelebilecek sağlamlıkta olması, hissedarların gerekli durumlarda denetçilere destek olması, düzenleyici çevrenin denetim kalitesi göstergelerine odaklandığı bir düzen ile FRC tarafından denetim kalitesi çerçevesi detaylandırılmıştır.

PCAOB tarafından 28 adet gösterge kamuya tartışmaya ve yorumlamaya açık şekilde sunulmuştur. Bu çalışmada da bu kalite çerçeve ve düzenlemeleri ile kalite göstergeleri üzerine yoğunlaşmıştır. PCAOB denetim kalitesi göstergeleri meslek

personeline ilişkin, denetim süreci ve sonuçlarına göre ayrılmıştır. Personele ilişkin göstergeler, ulaşılabilirlik, yetenek ve odaklanma başlıklarında incelenmiştir. Ulaşılabilirlik başlığında personel kaldırıcı, ortakların, yönetici ve çalışanların iş yükü, muhasebe ve denetim kaynaklarına karmaşık konularda erişim, uzmanlaşmış yetenek ve bilgide personel kullanımı; yetenek başlığında denetim personelinin tecrübesi, endüstriyel uzmanlığı, devri, merkezleşme oranı, eğitim saatleri, odaklanma başlığında ise denetim saati ve riskli alanlar, denetim süreçlerindeki denetim saatlerinin dağılımı göstergeleri bulunmaktadır. Sürece ilişkin göstergeler liderlik, teşvikler, bağımsızlık, altyapı, görüntüleme ve iyileştirme faaliyetleri kapsamında incelenmiştir. Sonuca ilişkin denetim kalitesi göstergeleri ise finansal tablolar, iç kontrol, işletmenin sürekliliği, denetçi ve denetim komitesi arasındaki iletişim, yargılama ve dava konularıyla ilgilidir. Bu göstergelerden yola çıkarak da çalışmanın anket soruları oluşturulup, katılımcıların görüşleri toplanıp, incelenmiştir.

İlk bölümün birinci kısmında denetim kalitesine ilişkin verilmişken, aynı bölümün ikinci kısmında ise bağımsız denetimin gözetimi sürecine neden ihtiyaç duyulduğu konusunda değerlendirilmelere yer verilmiştir. Büyük şirketlerin iflasları neticesinde bu şirketleri denetleyen şirketlere güvenin sorgulanmasıyla, bu şirketlerin denetimi için gözetimi için kurumlara ihtiyaç olduğundan daha emin olunmuştur ve ABD başta olmak üzere AB ve dünyanın çeşitli ülkelerinde gözetim kurumları ve düzenlemeleri gerçekleştirilmiştir. Gözetim kurumlarının genel yapısında denetim firmalarının tescili, standart düzenleme süreci, incelemeler ve yaptırımlar bulunmaktadır. Bu çalışmada da öncü olması ve bu alanda fazlaca yayın olması sebebiyle PCAOB uygulamaları incelenmiş, ardından KGK gözetim ve inceleme faaliyetlerinin yapısı anlatılmaya çalışılmıştır. KGK'nın yapısı da AB ve ABD gözetim kurumlarıyla benzerlik göstermektedir. Bünyesinde denetim şirketlerinin kaydını, standart düzenleme ve yayımlama, gözetim ve inceleme faaliyetlerini, yaptırımları barındırmaktadır. KGK da PCAOB gibi inceleme raporları yayımlamaktadır. Ancak PCAOB daha eski ve büyük bir kurum olması sebebiyle daha detaylı inceleme raporları yayımlamaktadır. Şirket isimlerini açıklayarak, bulunduğu kalite kontrol incelemelerini internet sitesinde yayımlamaktadır. KGK ise denetim şirketlerinin isimlerini açıklayarak inceleme raporları yayımlamamaktadır. İnceleme raporlarında karşılaşılan kalite kontrol eksiklik bulgularından genel olarak bahsetmektedir. Ancak yaptırım uyguladığı firmaları kurumsal sitesinde yaptırım türünü belirterek yayımlamaktadır. Bu cezaların hangi bulguya istinaden alındığı bilgisi açıklanmamaktadır. KGK inceleme raporlarına göre 2016 ve 2017 raporlarında hile, risklere alınacak önlemler, önemlilik, belgelendirme konularında denetim firmalarında eksiklikler gözlemlenmiştir. Ülkemizde KGK'nın yeni bir kurum olmasının denetim faaliyetlerinin gözetimi ve denetim kalitesi açısından çok yeni olduğu söylenebilir, bu konuda gerçekleştirilecek çokça çalışma beklenmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde bağımsız denetimin gözetimine ilişkin literatürde yer alan ampirik ve teorik çalışmalardan bahsedilmiştir. Ampirik çalışmalarda PCAOB öncesi ve sonrasının karşılaştırıldığı görülmüştür. Denetim kalitesi değişkeni olarak finansal raporlama kalitesi, anormal ve normal gelir tahakkukları, düzeltmeler, denetçinin değiştirilmiş görüşünü yayımlama eğilimi, denetim ücretleri gibi temsili değişkenler kullanılmıştır. Ampirik çalışmalarda rastlanan gözetim faaliyetlerinin denetim kalitesini arttırdığına yönelik çalışmalardır. Özellikle inceleme raporlarının denetim şirketlerinin isimleri ve eksiklik bulgularıyla açıklanmasının denetim kalitesine etkisi üzerine fazlaca araştırma mevcuttur. Hem denetim firması müşterileri açısından, müşterilerin denetim firmalarını seçme veya bırakma kararlarında; hem de

denetim piyasasından kalitesiz firmaların çıkması ve kaliteli firmaların sektörde kalmasına, bütünsel anlamda ise sektördeki kalitenin artışına yönelik bulgular, ayrıca da denetim eksikliklerinin açıklanmasıyla diğer firmaların da yayılma etkisiyle bünyelerindeki eksiklikleri düzeltmeye doğru gittiklerine ilişkin araştırmalar mevcuttur. Teorik çalışmalarda ise gözetim kurumları çeşitli yönlerden yorumlanıp eleştirilmiştir. Gözetim kurumları öncesinde var olan sistemdeki kurumların bilgi ve tecrübesinden yararlanılmadığından, standart düzenleme süreçlerin güncelliği, hızı, kullanılabilirliği, yan etkileri, nasıl geliştirilebileceği üzerine literatür çalışmaları ortaya konmuştur.

Çalışmanın son bölümünde ise, bağımsız denetimin gözetimine ilişkin bağımsız denetçiler üzerinde denetim kalitesine ve bağımsız denetimin gözetimine ilişkin araştırma yer almaktadır. Araştırmanın amacı, bağımsız denetimin gözetimi amacındaki KGK'nın kurulmasından sonra, yayımlanan denetim ve kalite standartları gerekliliklerine uyumun denetim kalitesine etkisini akademisyenler, bağımsız denetçiler, kamu denetçileri, iç kontrolör ve iç denetçilerin görüşleri açısından incelemektir. 120 katılımcı ile anket çalışması, 9 kişiyle görüşme gerçekleştirilmiştir. Anket soruları daha çok sosyal ağlar üzerinden ulaşılan katılımcılarca yanıtlanmıştır. Verilerin analizi SPSS Statistics 22.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Frekans analizi ile görüşlerin analizi yapılmıştır. 120 katılımcının verilerinin dağılımı normal dağılım olmadığından ortalamalar arasındaki anlamlı bir farklılık olup olmadığının tespiti için Kruskal Wallis ve Mann Whitney U testleriyle yaş, cinsiyet, tecrübe, meslek, eğitim gibi demografik özellikler açısından analiz yapılmıştır. Anketlerden elde edilen açık yorumlar ile görüşmelerin analizi ise ayrıca değerlendirilmiştir.

Anket sonuçları değerlendirildiğinde, KGK mevzuatına uyum, denetim personeline ilişkin kalite göstergelerinden insan kaynakları sürecinde iyileşme, personelin zorlu konularda kaynaklara ulaşmasında sistem geliştirilmesini sağlamakta, özellikli yetenekte ve bilgide kişilerden yararlanma düzeyini arttırmakta, endüstriyel uzmanlık düzeyinin artırılması yönünde çalışmalar yapılmasını gerektirmekte, denetim personeli başına eğitim süresinin artırılmasına sebep olmakta; sürece ilişkin denetim kalitesi göstergelerinden kalite performansın değerlendirilmesinde, görev düzeyinde kalite kontrollerin artırılmasında, denetim riskinin değerlendirilmesi faaliyetlerinde iyileşme sağlamakta, bilgi teknolojilerine daha fazla yatırım yapılmasını gerektirmekte, denetimin görüntüleme ve iyileştirme faaliyetlerine önemi, teşvik ve ücretlendirme uygulamalarını arttırmakta, denetçinin bağımsızlığı konusunda uygulamalar geliştirilmesini sağlamakta; denetim sonuçlarına ilişkin kalite göstergelerinde ise denetim raporlarında işletmenin sürekliliğini tehlikeye düşüren konularda olumlu görüş dışında açıklamaları, denetim komitesi ile denetçiler arasındaki iletişimi arttırmakta, olumsuz olarak ise dokümantasyonu ve denetim maliyetlerini, iş yükü ve denetim için harcanan zamanı arttırıp, ayrıca müşteri kaybına neden olmamaktadır. Katılımcılara göre, KGK'dan idari yaptırım cezası alınması, denetim kalitesinin zayıf olduğuna bir işarettir. Bağımsız denetimin gözetimi faaliyetleri, denetim kalitesinin artırılmasında etkilidir. KGK'nın bağımsız denetim firmalarına uyguladığı idari yaptırım cezalarının nedeni kamuya açıklanmalıdır, böylece denetim firmalarının aynı hataları yapmasının önüne geçilmiş olur. KGK mevzuatına uyumun denetim kalitesini denetimin personel, süreç ve sonuç göstergesi açısından arttırdığı, buna karşın iş yükünü, dokümantasyonu, denetim maliyetlerini, denetime harcanan zamanı da arttırdığı bulunmuştur.

Araştırma anketinde katılımcıların görüşlerini ifade edebilecekleri açık alana yazılanlar arasında, bağımsız denetçilik ünvanının meslek mensuplarına sınavsız verilmemesi, ayrıca KGK denetimlerinin arttırılması, KGK'nın aynı konuda farklı taslak, tebliğ ve uygulamalar çıkarmaması, bu konuda tutarlı, kararlı ve bilgili bir üst kurul olarak hareket etmesi, bağımsız denetim mesleğinin istenilen düzeyde olmadığı, denetimin zorunlu olması sonucunda, müşterilerin kaliteyi aramadığından, sadece denetim işinin gerçekleştirilmesini istediğinden, bunun sonucunda da kaliteli firmalar ile kalitesi firmaların rekabetinden kaliteli firmaların zarar gördüğü, denetim zorunluluğuna ilişkin cezaların arttırılması, Dört Büyük denetim firmalarında kalite standartları global düzeyde belirlendiğinden KGK uygulamalarının etkisinin daha az etkili olduğu, ancak yerel firmalarda kesinlikle KGK uygulamalarının gerekli ve etkili olduğu, bağımsız denetimde her yıl çalışma saatlerinin arttığı ve maaşların azaldığı, bu sebeple de sendikal hak isteği, bağımsız denetimin gözetimi çerçevesindeki incelemelerin bağımsız denetim raporu sonucundan ziyade, denetim firmasının kendi denetim planına ne kadar bağlı kaldığına, denetim kalitesini arttıran standartlara uygun çalışma yapılıp yapılmadığına bakıldığına, bağımsız denetimin sadece zorunluluk çerçevesinde yapıldığı ancak denetim yaptıran şirketlere denetimin amacının doğru anlatılması ve denetim konusunda doğru bilinçlendirmenin denetimin bilgi, emek yoğun ve maliyetli bir çalışma olduğunun anlatılmasıyla bu alanda sıkıntıların çözülebileceği, bağımsız denetime tabi olmada parasal ve sayısal sınırların kaldırılması, KGK'nın mevzuatta otorite ancak denetim şirketleri ve denetçilerle ilişkilerinin iyi ve eğitici olması yönünde görüşler elde edilmiştir.

Anketin yoruma açık alanındaki fikirler ile görüşme sonuçlarında ise, KGK mevzuatına uyumun denetim kalitesini arttırdığı ancak uygulamada durumun farklı olduğu görülmüştür. Uygulamada denetim firmaları denetim işine odaklanamamaktadır. Artan iş yükü, maliyetler, kalifiye personel yetersizliği, artan rekabet koşullarında her geçen gün denetim ücretlerinin düşmesi, denetim ücretlerinin tahsilatında problemlerle uğraşmak zorunda kalmaktadırlar ve denetim işine odaklanmakta zorlaşmaktadır. Ücretlendirmeler ve teşvikler kaliteye göre yapılmamaktadır. Mevzuatın ve standartların gereklilikleri yerine getirilirken belgelendirme için de zaman harcanmaktadır. Elektronik ortama geçiş yönünde kolaylıklar beklenmektedir. Eğitimlerin kalitesi yetersiz kalabilmektedir. Pratikte sürekli denetim işiyle meşgul denetçi ile eğitmenin bilgisi arasında ciddi fark olabilmektedir. Eğitimler zorunluluk sebebiyle kredileri tamamlamak için yapılmaktadır. Regülasyonlarla sektördeki sıkıntıların çözülüp, denetim kalitesinin arttırılmasını talep etmektedirler. Eğitimlerin daha kaliteli olmasını, standartların daha anlaşılabilir ve pratikte uygulanabilir olmasını, denetimlerin arttırılmasını ancak ceza niteliğinden çok, denetim kalitesini arttırılması yönünde daha ılımlı yöntemlerle incelemelerin sıklaştırılmasını istemektedirler. Ayrıca, kalite kontrol sistemlerinin kurulmasıyla ilgili KKS için olumlu fikirlerini belirtmişlerdir.

Çalışmanın sonucunda, ülkemizde bağımsız denetimin gözetimi faaliyetlerinin etkili olduğu ancak daha çok çalışmaya ihtiyaç olduğu görülmüştür. KGK'nın hem mükellefler açısından hem denetim firmaları ve denetçiler açısından açıklayıcı, daha önce gerçekleştirdiği regülasyonlarıyla uyumlu, bütüncül ve pratik çözümlerle faaliyetlerinin geliştirilmesiyle denetim kalitesinde gelişme sağlanabilecektir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetimin Gözetimi, Denetim Kalitesi

GİRİŞ

Finansal piyasalar her geçen gün büyümekte, gelişmekte ve karmaşık hale gelmektedir. Menfaat sahiplerince ise bu piyasalardaki bilginin yorumlanması ise her geçen gün zorlaşmaktadır. Finansal piyasalara büyümesi ancak güvenilir bir ortamda global dünyadaki ekonominin sağlam temellerle büyümesiyle mümkündür. Güvenilir finansal ortamın sağlanması, özellikle yatırımcılar için önemli olan finansal bilgilerin doğruluğunu sağlanmasıyla gerçekleştirilmektedir.

2000li yılların başında ABD’de enerji ve teknoloji şirketlerinin, AB’de gıda ve ilaç sektöründeki büyük şirketlerin iflası sebebiyle finansal piyasalara güvensizlik doruk noktasına ulaşmıştır. Bu büyük şirketlerin denetimini yapan denetim şirketlerine de güvenin sarsılmasıyla, yeni düzenlemelere ihtiyaç duymuş ve başta 2001’de Sarbanes Oxley Yasası ile ABD’de PCAOB, yani bağımsız denetim şirketlerinin gözetimini yapan Kurul oluşturulmuştur. Ardından AB’de de bağımsız denetim şirketlerinin gözetimini yapan kuruluşların kurulması gerektiğine ilişkin 8. Direktif’te revize edilerek yayımlanmıştır. Böylece dünyanın çeşitli yerlerinde var olan gözetim sistemleri geliştirilmeye çalışılmıştır. Denetçi ve denetim şirketlerinin gözetimini yapan bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurumların kurulmasıyla birlikte, denetim işinin uygulayıcılarının tescili daha fazla önem kazanmış, denetçi olabilme koşulları tekrardan düzenlenmiş veya geliştirilmiş, var olan standartlar, mevzuat gözden geçirilmiş; kimi kurumlarda eski standartlar bırakılıp, yerine yenileri oluşturulmuş, yeni gözetim uygulamaları ortaya çıkarılmış, gözetim yapılırken denetim firmalarının sağlamaları gereken şartlar ve onlara ilişkin süreler sunulmuş, ayrıca yaptırımlarla da var olan düzenlemelere uymayan denetçi ve denetim şirketlerine gereken

standartlar ve mevzuata uyulmaması neticesinde hangi yasal uygulamalarla karşılaşacakları düzenlenmiştir.

Bu Yüksek Lisans Tezinin amacı, bağımsız denetimin gözetimi faaliyetlerinin denetim kalitesine etkisini araştırmak, denetçiler ve denetimle ilgili çevreden bu faaliyetlere ilişkin görüş toplamak ve denetim kalitesinin geliştirilmesinde bu görüşleri baz alarak, neler yapılabileceği konusunda fikirleri sunmaktır.

Denetimin gözetimi konusunun seçilmesindeki temel motivasyon kaynağı, ülkemizdeki denetimin gözetimi regölasyonlarının denetim süreci ve sonuçlarına nasıl daha iyi şekilde etki edebileceği hususunda inceleme yapmak olmuştur. Bu doğrultuda ağırlıklı olarak ABD olmak üzere, gözetim kurumlarının faaliyetleriyle ilgili yayınlar incelenmiştir. İncelenen yayınlar neticesinde, ülkemizdeki gözetim faaliyetlerinin durumu hakkında denetimle ilgili çevrenin görüşleri üzerine araştırma yapılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde denetim kalitesinin uluslararası düzeyde çerçevesi ve düzenlemeler, PCAOB denetim kalitesi göstergeleri, ülkemizde ve yurt dışında gözetim kurumları açısından öncü olması sebebiyle ABD denetimin gözetimi uygulamaları ile ülkemizdeki gözetim uygulamaları incelenmiştir. İkinci bölümde bağımsız denetimin gözetimi ve denetim kalitesine ilişkin literatür incelenmiştir. Bu bölümdeki literatür temel alınarak araştırma soruları oluşturulmuştur.

Çalışmanın son bölümünde KGK mevzuatına uyumun denetim personeli, süreç ve sonuçlarına ilişkin bağımsız denetçiler ve ilgili denetim çevresi üzerinde görüşler toplanmış ve değerlendirilerek, gözetim faaliyetlerinin bağımsız denetimin geliştirilmesinde nasıl kullanılabilceği konusunda araştırma sonucundan elde edilen bulgularla önerilerde bulunulmuştur.

BÖLÜM 1: DENETİM KALİTESİ ve BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ

Bu bölümde bağımsız denetimin gözetimine ilişkin kavramlar incelenecektir. İlk bölümde, bağımsız denetimin tanımı ve gelişimi, standartları, kalitesinin çerçevesi, denetimin gözetimi ile kalitesi arasındaki ilişki incelenecektir. İkinci bölümde ise, dünyada ve ülkemizde var olan bağımsız denetimin gözetimine ilişkin uygulamalar yer alacaktır.

1.1. Bağımsız Denetim ve Kalitesinin İncelenmesi

Bağımsız denetimde gözetimin amacı finansal çevreye finansal tabloların doğruluğuyla ilgili güvence vermek amacıyla çalışan bağımsız denetim ve denetçilerini belli kıstaslara göre denetlemektir. Bu şekilde finansal çevrede olası muhasebe skandallarının engellenmesi amaçlanır ve finansal piyasalara güven sağlanması için gerekli düzenleme ve denetleme faaliyetleri gerçekleştirilir.

Bağımsız denetimin gözetimi anlatabilmek için, önce bağımsız denetimin tanımı yapılacaktır. Daha sonra standartları hakkında bilgi verilecek, denetim kalitesine ilişkin belirlenen çerçeveler ile düzenlemelerden bahsedilecektir.

1.1.1.Bağımsız Denetim

Denetim, iktisadi faaliyet ve olayların daha önceden belirlenmiş ölçütlere göre tarafsızca kanıt toplanarak ve denetçinin bağımsızlığı içerisinde değerlendirilmesi ve sonuca bağlanmasıdır. Daha önce belirlenmiş ölçütler standartlar ve mevzuattan oluşmaktadır. Denetçi, bu ölçütlerin uyum derecesine objektif bir şekilde kanıtları toplayarak ve değerlendirerek inceler, finansal tablolar ile iktisadi faaliyetlerin doğruluğunu onaylar. Ancak bu onaylama yüzde yüzlük bir doğrulamayı içermez. (Güredin, 2000, s.5)

660 sayılı KHK'ya (Madde 2/b) göre, bağımsız denetim, finansal tablo ve bilgilerin standartlarına uygunluğu ve doğruluğunun incelenmesi, yeterli ve uygun denetim kanıtlarıyla, denetim standartlarındaki denetim tekniklerinin uygulanarak denetlenmesini ve değerlendirilerek raporlanmasıdır. (KHK, 2011) Bu tanımdan anlaşılacağı üzere unsurları, standartlar, denetim kanıtları ve denetim raporlarıdır. Bağımsız denetimin amacı, firmanın ilişkili olduğu çevreye (yatırımcılar, hissedarlar, kredi verenler, verecekler, devlet daireleri) doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bilginin sağlandığının teyidini vermektir. Denetimin sonucunda elde edilen denetim raporu Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 10. kısmında, denetim kanıtlarının denetim standartları çerçevesinde değerlendirilmesiyle belirli güvence seviyesinde denetçi görüşü konusunda diğer hususların kullanıcılara açıklanması amacını taşıyan KGK düzenlemeleriyle uyumlu, denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belge olarak tanımlanmıştır. (BDY, 2012)

Denetim, ekonomik motivasyonlarla paydaşları bilgilendirme riskini düşürmek için tasarlanmış uzmanların sistematik süreç içindeki bilgi ve becerilerine dayanan, müşterilerinin kendine özgü ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik, çıktılarının gözlemlenemediği, pazarın ve düzenleyici otoritelerin kısıtlarına tabi olan profesyonel bir hizmettir. Dört bileşenden oluşmaktadır: (Knechel, 2016, s.219)

1. Düzenlemelerden bağımsız olarak paydaşların ekonomik ihtiyaçlarından oluşur. Denetimin değeri, örgüt içi ve dışından oluşan paydaşların risk yönetimine ilişkin araç olarak kullanılabilmesinden gelir.
2. Denetimin çıktısı, kesin değildir ve gözlemlenemez. Sıfır hata uygulamada mümkün ve ekonomik değildir.
3. Denetim süreci, her bir müşteriye özgüdür. Firmaların standart yöntemleri varken, denetimin spesifik olarak müşteriye göre değişen riskleri, kontrol ve işlemleri vardır.
4. Uzmanlık veya profesyonel yargı, denetimde değerlerin nihai kaynağıdır

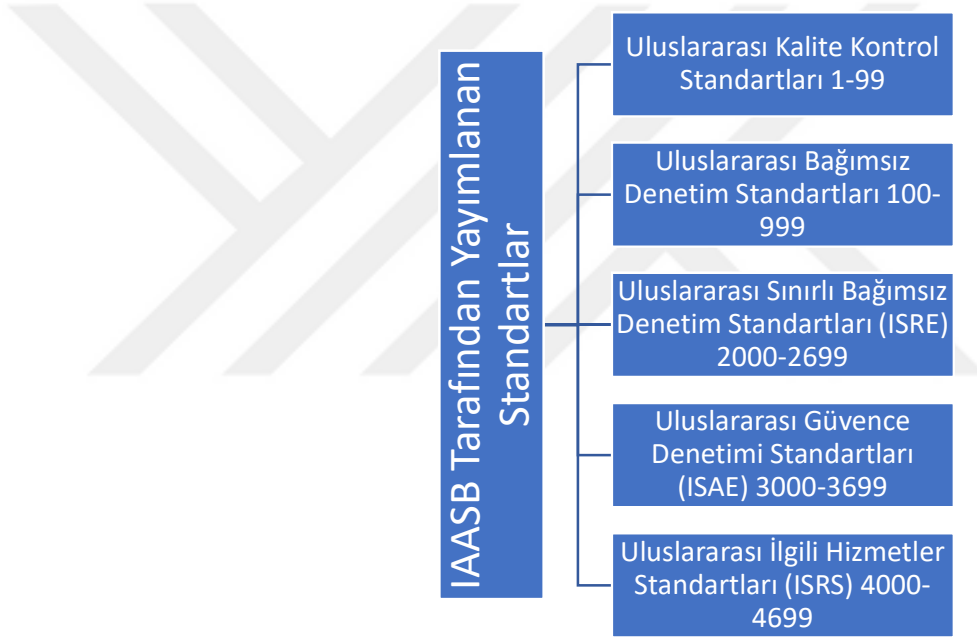
Denetim süreci, denetçinin incelediği finansal sistemi daha önceden belirlenmiş kriterlere, standartlara göre bağımsızlık ilkesi çerçevesinde değerlendirmesi ve denetime konu durumla ilgili güvence düzeyi hakkında görüş bildirmesinden oluşur. Bu görüş gerçeği tüm yönleriyle yansıtmalıdır. Denetim, kanunların getirdiği zorunluluk gereği, hissedarların veya kuruluşların mali tabloların güvenilirliği hakkında görüş istemesi veya mali tablolarla ilgili özel kesimden kredi kuruluşları, devlet dairelerince istenmesi sebebiyle talep edilebilir. Kapsamına ve amacına göre ise denetim hizmeti üçe ayrılır: Mali tabloların denetimi, standartlar çerçevesinde mali tabloların doğru ve güvenilir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığı; uygunluk denetimi, işletmenin finansal ve operasyonel fonksiyonlarının kanun, düzenlemeler ve şirket politikalarına uyumlu olup olmadığını, faaliyet denetimi ise işletmenin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek amacıyla, ilişkili metotların uygulanış biçimlerinin incelenmesi, etkinlik standartlarıyla karşılaştırılması ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı konusundaki tespiti içerir. (Bayram, 2011)

1.1.2. Bağımsız Denetim Standartları

Genel kabul görmüş denetim ilkeleri, yıllarca mesleği icra edenlerin birikimlerinden yararlanılarak oluşturulmuş ilkelere, mesleği icra ederken minimum düzeyde dikkat edilmesi gereken kurallardan oluşur ve mesleğin icra edilmesine dayanak teşkil eder. Denetim standartları, gelişiminin ilk evrelerinde Amerikan

Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsünün (AICPA) 1972 yılında yayınlamış olduğu kurallar olarak görülmüştür. Günümüzde ise standartlar konusunda çalışmalar yapan birçok uluslararası kuruluş bulunmakla birlikte, Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu (*IFAC-International Federation of Accountants*) tarafından uluslararası denetim standartları yayımlanmaktadır. (Pekuz ve Aydoğan, 2017, s.2)

Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK yetkisiyle Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan standartlar referans gösterilerek yayımlanmaktadır.



Şekil 1.1. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları

Kaynak: KGK

IFAC 'a bağlı üç adet bağımsız standart belirleyici kurul tarafından eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları yayımlanır. Üç kuruldan biri olan IAASB tarafından ise Şekil 1.1.'de belirtildiği üzere uluslararası kalite kontrol, bağımsız, sınırlı ve güvence denetim ile ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmaktadır.

Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA), finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık tespiti açısından, bağımsız denetimin genel ilke ve sorumluluklarını gösteren, risk değerlendirmesi ve değerlendirilmiş risklere verilecek

karşılıklardan, denetim kanıt ve çalışmaları, denetimin sonuçları, raporlanması ve özel alanlarla ilgili alanlarda temel alınacak standartları içerir. Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (ISRE), ara dönemler dahil olmak üzere finansal bilgilerin güvenilirliği açısından sınırlı düzeyde güvence sağlamak için temel oluşturur.

1.1.2.1. Kalite Kontrol Standardı I

IASSB tarafından düzenlenmiştir, IFAC tarafından yayımlanmıştır ve Türkçe tercümesi ise ilgili kurumların izniyle KGK tarafından kamuya sunulmuştur. Bu standart denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını içermektedir. KGK'nın yayımladığı diğer denetim standartlarında da kalite kontrol prosedürlerine ilişkin ek hükümler bulunur. Ülkemizdeki kalite kontrol düzenlemeleri sadece bu standartla sınırlı değildir. Örneğin denetim standartlarında da kalite kontrolle ilgili hükümler bulunur. KKS I ile denetim şirketinin ve çalışanlarının mevzuata ve standartlara uygunluğu ve denetim raporlarının güncelliğinin korunabilmesi için makul güvence sağlayan kalite kontrol sistemlerinin kurulması ve sistemin devamlılığının sağlanması amaçlanır. (KKS 1, 2017) Ayrıca bu standart, IFAC tarafından yayımlanan belgelerde, ulusal standart belirleyicilerin KKS 1 ile uyumlu standart yayımlamadıkları sürece, ilgili ulusal standardın uluslararası bağımsız denetim standartları ile uyumlu olmayacağı ifade edildiğinden önemlidir. (KGK, 2017)

1.1.3. Denetim Kalitesi

Denetim kalitesi yıllardan beri tanımlanmaya çalışılmış ancak dinamik yapısı sebebiyle tanımı her geçen gün değişim ve gelişim göstermektedir. Deangelo (1981) tarafından denetim kalitesi finansal tablolardaki hataların ve yanlışların tespiti ve bunların raporlanması olarak tanımlanmıştır. Bunun anlamı, denetçinin hileyi tespit edebilme yeterliliği, hata ve hileyi raporlayabilme özgürlüğü ve bağımsızlığının

düzevidir. Normatif yaklaşıma göre, standartlarla uyumlu olması halinde denetim kalitesinin kusursuz olduğu kabul edilmektedir. Titman/Truman (1986) için denetçinin yatırımcılara sunduğu bilginin doğruluğu veya tamlığı, Palmrose (1988) için denetçinin hata ve hileyi tespiti ile bunları raporlama olasılığıdır. Knechel (2009), denetim kalitesinin erişilen güvence düzeyi olduğunu savunmuştur. (Yükçü ve Koçakoğlu, 2016, s.267) Sonuç olarak, önemli yanlış ve hata yoksa ve belli bir güvence düzeyinde bir denetim ise kaliteli olduğu söylenebilir.

Denetim bir hizmettir ve hizmet kalitesi sisteminin oluşturulabilmesi için önce denetim kalitesini etkileyen faktörler tanımlanmalıdır. Bu faktörler ise değişen ve gelişen ortam ihtiyaçlarını karşılayabilir nitelikte olup iyileştirmeye de açık ve kıyaslanabilir olmalıdır. (Durukan, 2007, s.82) Denetim kalitesinin faktörlerini belirlemek ise zordur ancak kalite göstergeleri veya faktörleri üzerine bağlamsal çalışmalar bulunmaktadır. Bu kapsamda finansal tablolarla ilgili tüm çevreyi kapsayacak şekilde denetimin temel uygulayıcıları ile süreç ve sonuç çıktılarına ilişkin kalite bileşenleri çeşitli kurumlarca tanımlanmıştır. IAASB ve İngiltere Finansal Raporlama Konseyi (FRC) tarafından çerçeveler, ülkemizde mevzuattaki düzenlemeler ile kalite konseptinin içeriği belirlenmek ve geliştirilmek üzere kamuya sunulmuştur.

IAASB bünyesinde denetim kalitesi farkındalığını arttırmak ve kilit paydaşlar için iletişimin sağlanması amacıyla çerçevesi girdi, süreç, çıktı, temel etkileşim ve çevresel faktörlerle çizilmiştir. İlgili faktörler sözleşme, işletme ve ulusal düzeyde olmak üzere denetim çevresini kapsar. Girdi faktörleri değerlerin, etik kurallar, tutum ve davranışlar ile bilgi, yetenek, tecrübe ve zaman açısından tanımlanmasından; sürece ilişkin faktörler denetim süreci ile kalite kontrol prosedürlerinin tanımlanmasından; çıktılarına ilişkin faktörler ise denetçinin hazırladığı finansal tablo kullanıcıları, yöneticiler ve diğer kurumlara hazırladığı raporlar, şirketin hazırladığı raporlar ve düzenleyici kurum raporlarının sözleşme, işletme ve ulusal düzeyde hazırlanmasından oluşur. Bir sonraki aşamada etkileşimde bulunan denetçiler, yönetim, düzenleyiciler, yönetişimden sorunlu olanlar arasında finansal raporların hazırlanması, onaylanması, kullanılması vardır. Çevresel faktörler ise finansal raporların niteliğini ve kalitesini dolaylı veya dolaysız etkileyen iş uygulamaları (teşvikler), yasal düzenlemeler, bilgi

teknolojileri, finansal raporlama zaman çizelgeleri, kurumsal yönetim, geniş anlamda kültürel faktörler, yetenekli kişilerin mesleğe çekilmesi gibi etkenlerden oluşur. (Erdoğan ve Azgın, 2018, s.53)

Genel olarak araştırmalarda, denetim firmasının büyüklüğü, denetçi ve denetim firması özelliklerinin (cinsiyet, eğitim, deneyim, politik üyeliklerin, denetim firma ortağının deneyimi gibi), denetçinin görev süresi, denetim dışı hizmetlerin, denetim ücretleri ve denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerinde etkisi olduğu görülmüştür. Ayrıca regülasyonlar sebebiyle ters yönde oluşan etkiler de mevcuttur. Denetim kalitesi arttırılmaya çalışılırken verimlilik göz önüne alınmadan yapılan işlemler denetim ücretinin artmasına sebep olabilir. Aşağıdaki faktörlerin dışında da denetim kalitesini etkileyen unsurlar sayısız arttırılabilir ancak nasıl incelemeler bile risk bazlı değerlendiriliyorsa, bu ölçütlerin de önem sırasına göre bazılarının öne çıkarılması zaman ve maliyet unsurları açısından yerinde olacaktır.

- *Denetçinin karakteristik özellikleri:* Denetçinin tecrübesinin, hesap verilebilirlik, mesleki yetkinlik ve tarafsızlık konularındaki özelliklerinin denetim kalitesi üzerinde pozitif etkisi olmaktadır. (Zahmatkesh ve Rezazadeh, 2017; Lennox, 2016)
- *Denetim firması büyüklüğü:* Firmanın büyüklüğü arttıkça firma tahakkukları üzerinden denetim kalitesinin ölçüldüğü araştırmalarda denetim kalitesinin arttığı görülmüştür. (Abughazaleh, O'connell ve Princen, 2015,s.41)
- *Denetim dışı danışmanlık hizmetleri:* Bu tarz hizmetlerin bağımsız unsurunu zedeleyebileceği hususunda görüşler vardır. ABD'de SOX yasası ile denetçilerin danışmanlık hizmeti vermesi yasaklanmıştır ancak ülkemizde vergi danışmanlığı konusunda hizmet sağlama bu kapsam dışında tutulmuştur. Senal (2011) araştırmasında, ülkemizdeki bağımsız denetim firmalarında denetim dışı danışmanlık hizmetlerinin denetim gelirlerine oranının yüksek olduğunu bulmuştur.
- *Kurumsal yönetim uygulamaları:* Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesi üzerinde pozitif etkisi bulunmaktadır. (Cengiz ve Gör, 2016,s.79)
- *Risk bazlı iç kontrol:* Yeni standartlarla birlikte yüksek risk alanlarına öncelik veren kontrollerin uygulanmasının finansal tablo

düzeltilmelerindeki azaltmaları sağlamasıyla denetim kalitesini arttırdığı düşünülmektedir. (Draeger, Herrmann ve Lawson, 2016,s.61)

- *Denetçiler ile denetim komitesi arasındaki sosyal bağlar:* Denetçiler ve denetim komitesi arasında okul, iş veya başka sebeplerle daha önceden kurulan bağların denetim kalitesini negatif yönde etkilediği bulunmuştur. Denetçilerin yanlışları veya hataları bildirmede daha isteksiz davranacağı, denetim komitesinin ise denetçinin bağımsızlığını etkileyeceği sebebiyle sosyal bağların denetim kalitesine etkisi olumsuzdur. (He ve diğ., 2017)

1.1.3.1. Bağımsız Denetim Yönetmeliğindeki Denetim Kalitesi Düzenlemeleri

BDY içinde kalite kontrol sisteminin oluşturulması, sürekli eğitim, mesleki sorumluluk sigortası, saklama ve ibraz yükümlüğü, şeffaflık raporları ve idari yaptırımlar gibi denetim kalitesi ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde denetim kalitesinin çerçevesinde ilişkin düzenlemeler Tablo 1.1.' de gösterilmektedir.

Tablo 1.1. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Denetim Kalitesi Genel Çerçevesine İlişkin Düzenlemeler

Madde 20	Kalite Kontrol Sistemi
Madde 25	Sürekli Eğitim
Madde 33	Mesleki Sorumluluk Sigortası
Madde 35	Saklama ve İbraz Yükümlülüğü
Madde 36	Şeffaflık Raporları
Madde 39	İdari Yaptırımlar

Kaynak: (Yükçü ve Koçakoğlu,2017, s.22-25)

BDY 20. maddesinde denetim kuruluşlarının faaliyetlerini KGK tarafından belirtilen kalite kontrol çerçevesinde yürütme zorunluluğu ile şirketlerin kalite kontrol sürecinin planlanması, uygulanması ve kontrolü düzenlemelerle kalitenin asgari şartlarda yürütülmesi sağlanmaya çalışılmıştır. FRC denetim kalitesi çerçevesindeki sürece ilişkin faktörle uyum sağlamaktadır. 25. Maddede, sürekli eğitim zorunluluğu ile denetçilerin bilgi ve mesleki yeteneklerinin yeterliliği, etik değerlere uyum, denetim alanındaki değişikliklerin takip edilebilmesi ve mesleki gelişimlerinin sağlanması amacı da FRC'nin yayımladığı çerçevede personelin beceri ve özelliklerinin yeterli olması hususuna benzemektedir. Zorunlu mesleki sorumluluk sigortası ile denetçinin maddi ve manevi kayıtları kontrol altında karşılayabilmesi amaçlanmıştır. Şeffaflık raporlarının hazırlanması ve duyurulması ile denetim kalitesi göstergelerinden biri olan denetim şirketi hakkında üçüncü kişilere bilgi verilmesine yönelik hizmet sunulmaktadır. Son olarak idari yaptırımlar mevzuata aykırılık tespit edilen durumların mahiyetine göre uygulanır. Böylece Kanun, KHK ve yönetmeliklerle denetim kalitesinin sağlanması gözetim altına alınmış olur. (Yükçü ve Koçakoğlu, 2017, s.22-25)

1.2. Bağımsız Denetimin Gözetimi

Finansal sistemlerinin gelişmesi birlikte, yatırımcılar, kredi verenler, bankalar, şirketler için doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak, sistemin büyük olması ve karmaşık yapısı sebebiyle zorlaşmıştır. Şirketlerin kamuya sundukları bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunun tespiti için denetim şirketlerine ihtiyaç duyulmuştur. Ancak zamanla denetim şirketlerinin de sunduğu bilgilerde sorunlar ortaya çıkınca, dünyanın çeşitli yerlerinde büyük şirketlerce kamuya yansıtılan finansal bilgilerin doğru olmaması ve bu şirketlerin iflası sonucu ortaya çıkan muhasebe skandalları sonucunda, denetim şirketlerinin de denetlenmesine ihtiyaç duyulmuştur.

Denetimin gözetim ihtiyacı: Denetim şirketlerinin gözetimi, ABD'de yaşanan denetim skandallarının ortaya çıkışından beri 1970'lerden bu yana tartışılmaktadır. Önceleri SEC, Sosyal Menkul Kıymetler İdaresi (*Social Securities Administration*), Federal İletişim Komisyonu (*Federal Communications Commission -FCC*), Federal

Ticaret Komisyonu (*Federal Trade Commission FTC*) ve AICPA gibi birçok kurum tarafından bağımsız denetim şirketleri gözetilmiştir. Yıllar içerisinde finansal suç içeren skandalların artmasıyla, bu kurumlar eleştirilere maruz kalmış ve faaliyetleri sorgulanmaya başlamıştır. 1970’li yıllarda *Equity Funding* Şirketi skandalı, hayat sigortası ve yatırım fonlarını yöneten bir şirket olarak, sahte sigorta poliçeleri düzenlemiş ve bu poliçelerle defalarca reasürans işlemi yapmıştır. Hayali muhasebe veri girişleri yaparak, finansal tablolarında yanıltıcı bilgi sergilemiştir. Bu dolandırıcılık, özel sektör muhasebe standartlarının ve muhasebecilik mesleği konusunda eleştirilere konu olmuştur. 1980’li yıllarda ise, muhasebe mesleği çeşitli banka, tasarruf ve kredi kurumlarının çoklu başarısızlıkları neticesinde yeniden incelemeye alınmıştır. Denetçilerin bu başarısızlıkları önlemekteki başarısızlığı, muhasebe ve denetim mevzuatı konusunda artan endişeleri beslemiştir. AICPA, 1970’li yıllardaki skandallar için savunma niteliğinde rapor hazırlarken, daha sonraki yıllarda artan skandallar neticesinde Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (*FASB-Financial Accounting Standards Board*) ve regülatörlere karşı endüstrinin yaşadığı sıkıntılara hak vermeye başlamıştır. 1990 ve 2000’li yıllarda yaşanan büyük dolandırıcılık faaliyetleri ile de Enron-Worldcom skandalı gibi, yasalar düzenlenmiş ve Sarbanes Oxley yasası ile de bağımsız denetimi gözeten, standartları düzenleyen, yaptırım yetkisi olan PCAOB kurulmuştur. (Sheu, 2018)

Denetim kalitesinin sorgulanması, 1960-1970’li yıllardan beri gelen şirketlerin finansal bilgilerindeki çeşitli çarpıklıklar sebebiyle dönem dönem gündeme gelmiştir. ABD ve AB’deki büyük firmaların iflasları ve Arthur Anderson gibi büyük şirketlerin hileli raporlarının bulunmasıyla gerçekleşmiştir. Düzenleyici otoriteler hilenin engellenmesi için çözüm arayışına girişmişlerdir. Yasal düzenlemelerle engellemeye çalışmışlar, şirketler de şeffaflık, hesap verilebilirlik, sorumluluk ve adillik gibi kurumsal yönetim ilkelerini ön plana çıkarmıştır. (Cengiz ve Gör, 2016) Tüm dünyada finansal raporlamaya ilişkin muhasebe standartlarının tek bir çatı altında toplanmasının çözüm olabileceği düşünülmüştür. Denetim açısından ise denetim şirketlerinin sorumluluğunu arttırmaya yönelik çalışmalar yapılmıştır. Değişiklikler Amerika dışında da hızla yayılmıştır. Avustralya’da denetim düzenlemeleri 2004’te Şirketler Hukuku Ekonomik Reform Programı (CLERP 9) ile oluşturulmuştur. Bu düzenlemelere sebep, HIH Sigorta Denetim Skandalı olmuştur. Yasal zorunluluklar diğer ülkelerde de yayılmıştır. 2015 ile birlikte 50’den fazla ülkede denetimi

düzenleyen kurumlar oluşturulmuş ve bu kurumlar Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumuna-IFIAR katılmıştır. Gelişmiş ülkelerde denetimin düzenlenmesi zorunlu olmuş, gelişmiş ülkelerde de benzer düzenlemelere katılımlar olmuştur. (Knechel, 2016)

1.2.1 Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Uygulamalar ve İlgili Düzenleyici Otoriteler

Finansal piyasalara güveni sarsan muhasebe ve denetim skandalları neticesinde, dünyanın çeşitli yerlerinde bağımsız denetim firmalarını gözetim altında tutmaya yönelik Tablo 1.2’de görüldüğü gibi özerk yapılar kurulmuştur.

ABD Gözetim Kurumu- PCAOB, Kanada’da ise Kanada Gözetim Kurulu - CPAB ise halka açık şirketlerinin denetiminin gözetimini gerçekleştirmek üzere kurulmuştur.

Avrupa’da 8. Direktif sonrasında, gözetim kurumları KAYİK denetimlerini yapan şirketlerin gözetimini sağlamak üzere kurulmuşlardır. Bunlar, İngiltere’de finansal raporlama ile bağımsız denetim alanında yetkili otorite FRC altındaki mesleğin standartlar çerçevesinde uygulanmasından ve denetim kalitesinin sağlanmasından sorumlu Mesleki Gözetim Kurulu (*POB-Professional Oversight Board*) vardır ve FRC borsada kayıtlı ve KAYİK denetimlerinin kalitesini izler ve raporlar.

Almanya’da daha karma bir model bulunur ve iki kurum Denetçi Gözetim Komisyonu (AOC) gözetim faaliyetini gerçekleştirirken, Alman Muhasebe Meslek Örgütü (WPK) mesleki ilgili kuralların ve kayıtların yapılmasını, kalitenin sağlanması için işleyişi düzenler. Alman Denetçi Gözetim Komisyonu KAYİK denetimi yapan şirketlerinin gözetimini yapar, Ekonomi ve Enerji Bakanlığına karşı sorumlu olan ve üyeleri Bakanlık tarafından atanan bağımsız idari otoritedir.

Tablo 1.2 : Bağımsız Denetiminin Gözetimine İlişkin Dünya Uygulamaları

ÜLKELER	DENETİMİN GÖZETİMİNDE YETKİLİ KURULUŞLAR	GÖZETİM KURUMUNUN BAĞLI OLDUĞU OTORİTE	DENETLEDİĞİ KURULUŞLAR
ABD	ABD Gözetim Kurumu PCAOB	ABD Sermaye Piyasası Kurulu SEC	Halka açık şirketlerin bağımsız denetimini gerçekleştiren şirketler
İNGİLTERE	Mesleki Gözetim Kurulu POB	Finansal Raporlama Komitesi FRC	Borsada kayıtlı ve KAYİK denetimi yapan şirketlerin gözetimi
ALMANYA	Karma model Denetçi Gözetim Komisyonu (AOC) ve Alman Muhasebe Meslek Örgütü (WPK)	Ekonomi ve Enerji Bakanlığına hesap veren bağımsız otorite	KAYİK denetimi gerçekleştiren şirketlerin gözetimi
İRLANDA	İrlanda Denetim ve Muhasebe Gözetim Otoritesi IAASA	Devlet organı ve Bağımsız otorite	KAYİK denetimi gerçekleştiren şirketlerin gözetimi
KANADA	Kanada Gözetim Kurulu CPAB	Bağımsız otorite	Halka açık şirketlerin bağımsız denetimini gerçekleştiren şirketlerin gözetimi
FRANSA	The Haut Conseil du Commissariat aux Comptes HC	Adalet Bakanlığı gözetiminde bağımsız kamu otoritesi	KAYİK denetimi gerçekleştiren şirketlerin gözetimi

Kaynak: Pekuz, Aydoğan, V. Z. E. (2017) ‘Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları’, *Muhasebe ve Denetim Dünyası E-Dergisi*.

İrlanda'da İrlanda Denetim ve Muhasebe Gözetim Otoritesi -IAASA gözetim ve muhasebe mesleğini düzenleyen meslek örgütlerinin denetiminden ve standartların onaylanma sürecinden sorumludur. KAYİK denetimi yapan şirketlerin denetimini ve denetim kalitesini gözetir.

Fransa'da ise *The Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (HC)* bakanlık bünyesinde olup KAYİK denetleyen şirketlerin denetiminden ve KAYİK dışındaki şirketleri denetleyen muhasebe örgütlerinin raporlanıp incelenmesinden sorumludur. Ayrıca denetçilerin bağımsızlığıyla ilgili etik prosedürlerin ve standartların oluşturulmasından sorumludur. (Pekuz, Aydoğan, 2017, s.1-7)

Çalışmamızın bu kısmında ABD Kamu Gözetimi Kurumu ile İngiltere'deki Finansal Raporlama Konseyinin denetim kalitesi alanında gerçekleştirdiği öncü çalışmalar seçilerek incelenmiştir.

İngiltere'nin Finansal Raporlama Konseyince (*FRC-Financial Reporting Council*) ise denetim kalitesinin çerçevesine ilişkin beş anahtar öge tanımlanarak, denetçiler, denetim komitesi, yatırımcılar, düzenleyiciler ve ilişkili olan tüm çevre için denetim kalitesi konusunda etkili iletişimin sağlanması amaçlanmıştır. (FRC, 2008) Kalite çerçevesi denetim şirketi kültürü, denetim ortakları ve personelinin beceri ile kişisel özellikleri, denetim sürecinin etkinliği, denetim raporlarının kullanışlı ve güvenilir olması, denetçilerin kontrolü dışında denetimi etkileyen beş faktörle çizilmiştir.

Tablo 1.3. İngiltere Finansal Raporlama Konseyi Denetim Kalitesi Çerçevesi

İngiltere Finansal Raporlama Konseyi'nin Denetim Kalitesi Çerçevesi	
Denetim Firmasının Kültürü	Yüksek kalitenin teşvik edildiği ve ödüllendirildiği sistem
Denetim Ortaklarının ve Çalışanlarının Kişisel Özellikleri ile Becerileri	Ortak ve Çalışanların müşterinin faaliyet alanını iyi analiz edebilmesi, şüphelikten ödün vermemesi, yeterli tecrübe ve eğitime sahip olması
Denetim Sürecinin Etkililiği	Denetim metodolojisinin ve araçlarının iyi yapılandırılması, denetçiye dürüstlük, bağımsızlık ve tarafsızlık konularında güven sağlandığı, elemanların gereksinim duyduğunda yüksek teknik desteğin sağlandığı denetim süreci
Denetim Raporlarının Kullanışlılığı ve Güvenilirliği	Raporların denetçi görüşünü tam ve açık yansıtması ve mali tablo kullanıcılarının ihtiyacını karşılaması, mali tablolara ilişkin görüşün doğru ve gerçeğe uygun olması ve denetim komitesi ile iletişim
Denetçilerin Kontrolü Dışında Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler	Finansal raporlama ve denetim sürecini bağlayan kurumsal yönetim, tespit edilen meselelerin üstesinden gelen sağlam denetim komitesi, hissedarların gerekli durumlarda denetçilere destek olması, düzenleyici çevrenin denetim kalitesi göstergelerine odaklandığı bir düzen

Kaynak: FRC, 2008, Yükçüoğlu ve Koçakoğlu, 2017, s.56-62

Denetim şirketinin kültürünün yüksek kalitenin teşvik edilmesini içermesi, denetim ortakları ve çalışanlarının mesleki şüphelikten ödün vermeden, tecrübeli ve eğitilmiş olması, denetim sürecine ilişkin denetim metodolojisinin düzgün bir şekilde oluşturulup, denetçiye karmaşık ve zorlu konularda teknik desteğin sağlanabilmesi ve

denetçinin bağımsızlık ilkesince hareket edebilmesinin sağlanması, denetim raporlarının denetçinin görüşünü açıkça, mali tabloların gerçeğe uygun şekilde yansıtılabilmesi, denetçilerin kontrolünde gelişen kurumsal yönetime ilişkin sorunlar, denetim komitesi, hissedarların gerekli durumlarda denetçilere destek olması ve denetim kalitesi odaklı bir sistem Tablo 1.3.'de detaylandırıldığı üzere denetim kalitesi çerçevesinde oluşturulmasında önemli unsurlardır.

1.2.2. PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri

ABD Muhasebe Ofisince (GAO-*General Accounting Office*) denetim kalitesi, genel kabul görmüş standartlara (GAAS) uygunluk, genel kabul görmüş prensiplerle (GAAP) uygunluk, hata ve hile sebebiyle tablolara yanlış yansıtılma olmamasıdır. Bu tanım, üçüncü taraflara denetimin standartlara uygun olarak gerçekleştirildiği ve standartların gereksinimleri dahilinde denetçinin uygun şekilde tablolardaki yanlışları tespit edip bunlarla ilgilendiği ve (1) yanlış ifadelerle karşı uygun ayarlamaların, ilgili açıklamaların ve diğer değişikliklerin yanlış görünmesini önlemek için yapıldığına güvence verildiği, (2) uygun ayarlamalar ve diğer değişiklikler yapılmadıysa denetçinin mali tablolar üzerindeki görüşünde düzeltmenin yapıldığı, (3) garanti olarak da, halka açık şirketin denetçisi olarak istifa edeceği ve istifa nedeninin ilgili kuruma ABD için- SEC'e (ABD Menkul Kıymetler Borsa Komisyonu) raporlayacağı varsayımını içerir. (PCAOB Release No.2015-005, 2015)

ABD Halka Açık Şirketler Muhasebesi Denetimi Kurulunca (PCAOB) denetim kalitesini nasıl değerlendirilebileceği ve yüksek denetim kalitesi sağlanabileceği hususunda nicel 28 adet denetim kalite göstergesi kamuya sunmuştur. PCAOB'nin denetim kalitesi göstergelerini yayımlamasındaki amaç, denetimin nicel ölçümü için portfolyo tanımlamak, böylece denetimin daha iyi anlaşılabilmesi ve kalitenin değerlendirilebilmesinin sağlanması, sonuç olarak da denetim kalitesinin artırılmasıdır. Bu göstergelerin kullanıcıları ise denetim şirketleri, denetim komiteleri, yatırımcılar ve düzenleyicilerdir. Diğer bir amaç ise denetimde kaliteye ilişkin göstergeleri belirleyerek küçük şirketlerin de büyük şirketlerle rekabet edebilir düzeye gelmesini sağlamaktır.

PCAOB tarafından Denetim kalitesi göstergeleri üç konseptte ayrılmıştır: Denetim uzmanları açısından göstergeler, denetim sürecine ilişkin göstergeler ve denetim sonuçlarına ilişkin göstergelerdir. (PCAOB Release No.2015-005, 2015). Bu göstergeler PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri Konsept Yayınında, firma düzeyinde ve sözleşme düzeyinde örnek hesaplamalarla somutlaştırılmaya çalışılmıştır ve sorularla da nasıl geliştirilebileceği, belirlenebileceği hususunda yoruma açılmıştır. Bu şekilde Kurul, denetim kalitesi göstergelerini tartışmaya açmıştır. Aşağıda ise bu göstergeler, ilgili yayından tercüme edilmiştir.

DENETİM UZMANLARI GÖSTERGELERİ

Denetim işiyle ilgilenen personel, uzmanlaşmış kişiler, ortak, yönetici ve teknik kaynaklarla ilgili zamana ve süreye ilişkin göstergeleri içermektedir. Ulaşılabilirlik, yetenek ve odaklanma olarak ayrılarak anlatılmıştır.

ULAŞILABİLİRLİK

Ulaşılabilirliğe ilişkin göstergelerle personelin deneyimli ve kıdemli personelin gözetime ayırdığı zamana, ortakların, yöneticilerin ve çalışanların iş yükü, zorlu konularda muhasebe ve denetim kaynaklarına, uzmanlaşmış personele ulaşabilme düzeyi sergilenmeye çalışılmıştır.

1. **Personel Kaldırıcı:** Deneyimli ve kıdemli personelin denetimin gözetimine ayırdıkları zamanı ölçer.

Ortaklar ve yöneticiler denetimin gözetimi ve daha az deneyimli personeli içeren denetim takımından sorumludur. Kalite için denetim personelinin çalışmalarını denetlemek önemli bir göstergedir. Ortakların her bir denetim yöneticisi ve personeli için ayırdıkları zaman azaldıkça, denetim alanları ve yeniden inceleme sorumlulukları genişleyecektir, daha büyük riskleri yakalama ve yeniden gözden geçirmek için yeterli zamanları olmadığından denetim sonuçlarını değerlendiremeyeceklerdir. Daha az kapsamlı süper vizyonluk oldukça, denetim kalitesinde azalma ve denetim prosedürlerinin etkinliğinde azalma olacaktır.

Tablo 1.4. PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri

DENETİM UZMANLARI GÖSTERGELERİ		
ULAŞILABİLİRLİK	YETENEK	ODAKLANMA
Personel Kaldırıcı	Denetim personelinin deneyimi	Denetim saati ve risk alanları
Ortakların İş Yükü	Denetim personelinin endüstriyel uzmanlık düzeyi	Denetim saatlerinin süreçleri bazında dağılımı
Yönetici ve Personel İş Yükü	Denetim personelinin devri	
Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları	Hizmet merkezlerindeki merkezleştirilmiş denetim çalışmasının miktarı	
Özellikli Yetenek ve Bilgide Kişiler	Denetim personeli başına eğitim süresi	
DENETİM SÜRECİNE İLİŞKİN GÖSTERGELER		
LİDERLİK DÜZEYİ	Firma personelinin bağımsız araştırma sonuçları	
ÖZENDİRİCİ GÖSTERGELER	Kalite göstergeleri ve ücretlendirme	
BAĞIMSIZLIK	Denetim ücretleri, Çabası ve Müşteri riski	
ALTYAPI	Bağımsızlık gereklilikleriyle uyum	
GÖRÜNTÜLEME ve İYİLEŞTİRME	Denetim kalitesini destekleyen altyapıya yatırım	
	Denetim firmalarının firma içi kalite inceleme sonuçları	
	PCAOB inceleme sonuçları	
	Teknik yeterlilik testi	
DENETİM SONUÇLARINA İLİŞKİN GÖSTERGELER		
FİNANSAL TABLOLAR	Mali Tablo Düzeltmelerinde Hataların Etkisi ve Sıklığı Hile ve diğer finansal tablo suistimalleri Finansal Raporlama Kalitesi Ölçümlerinden Denetim kalitesiyle İlgili Olanlar	
İÇ KONTROL	İç kontrol zayıflıklarının zamanında raporlanması	
İŞLETME SÜREKLİLİĞİ	Süreklilik arz eden konuların zamanında raporlanması	
DENETÇİ VE DENETİM KOMİTESİ ARASINDAKİ İLETİŞİM	Denetim komitesi üyelerinin bağımsız araştırmalarının sonuçları	
YARGILAMA VE DAVA	PCAOB ve SEC yargılama soruşturmalarındaki eğilim Özel davalardaki eğilim	

Kaynak: (PCAOB Release No.2015-005, 2015, s.13, Yükçü ve Koçakoğlu, 2016, s.289)

2. **Ortakların İş Yükü:** Denetim sözleşmesi ortağının sorumlu olduğu işin düzeyi ve dikkatine verilen talep sayısıdır.
Ağır iş yükü, denetim ortağının denetim sözleşmesine gerekli dikkati vermesini engelleyebilir. Bu göstergenin ürettiği rakamlar, bir ortağın birkaç denetim müşterisi ve rekabet edilen müşteri teslim tarihleri arasında ortağın dikkatinin bölünmesiyle ilgili durumunun anlaşılmasında yardımcı olabilir. (Örneğin kıdemli personel bir denetime yüksek personel kaldıraçlı bir denetimle çok zaman ayırabilir ya da düşük personel kaldıraçlı ile daha az zamanını denetime ayırabilir) Ancak iş yükü göstergesi başka anlamda gelebilir, ortak birkaç denetim sözleşmesi üzerine denetim yapabilir çünkü zamanını firma yönetimine ve diğer liderlik konularına adanmış olabilir.
3. **Yönetici ve Personel İş Yükü:** Denetim yöneticilerinin ve personelinin iş yükü hakkında bilgi verir. İş yükünün artması, denetim kalitesi için gerekli adımların atılması ve gerekli denetim prosedürlerinin uygulanması için yetersiz zamanın olması açısından daha fazla risk oluşturabilir.
4. **Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları:** Firmanın merkezi personelinin sözleşme takımını kompleks, beklenmedik ve bilinmeyen konularda sağlayabileceği kaynakların erişilebilirlik düzeyini gösterir. Bu gösterge, firmanın kompleks muhasebe ve denetim konularında etkinliğini ve kapasitesini ölçer. Ayrıca denetim kalitesi açısından firmanın danışmanlık ve iş birliği düzeyini anlamaya yardımcı olur.
5. **Özellikli yetenek ve bilgide kişiler:** 4. Göstergede belirtilen teknik muhasebe ve denetim kaynaklarındaki muhasebe ve denetim personelinin ayrı olarak, denetim sözleşmesindeki özellikli yetenek ve bilgideki kişilerin kullanım düzeyini ölçer. Bu kişiler firma personeli veya dışardan tutulan uzman personelden oluşabilir.

Kompleks denetim uygulamak için, denetim firmasının kapasitesinin değerlendirme, adli, vergi, teknoloji, finansal araçlar, yasal ve diğer uzmanları sağlaması artan düzeyde gereklidir. Firmanın uzmanları kullanması gerektiği ihtiyacını fark etmesi ve ilgili sanayi alanında bu konudaki uygulamaları sağlam bir denetim için uğraştığını gösterir. Bu gösterge, çabayı ölçmelidir, sadece saatleri ve geliri değil, uzmanların rolünün önemini dikkate almalıdır. Bu sebeple de kimi zaman konulara ilişkin harcanan zamanı, kimi zaman da uzmanlara ödenen toplam ücretlerin oranını göstermelidir.

YETENEK

Personelin yeteneklerine, deneyim ve uzmanlık düzeyi, eğitimi, diğer denetim şirketlerine transferi ve denetim şirketlerindeki merkezileşme oranına bakarak personelin eğitimi ve deneyimini açıklamaya çalışan denetim kalitesi göstergelerinden oluşur.

6. **Denetim personelinin deneyimi:** Belli bir sözleşme takımındaki deneyimli üyelerin oranını ve genel olarak firma personeli düzeyinde tecrübeli üyelerin ağırlıklı ortalamasını gösterir. Deneyimli personelin düzeyi, daha fazla bilgi düzeyini ve etkin davranışı sergiler ancak belli takımlarda denetçilerin çok fazla zaman harcaması da firmanın şüpheliğiyle ilgili kapasitesini kaybetmesine yol açar. Bu sebeple denetim takımında taze bakış açıları için de yeni denetçilere

İhtiyaç vardır. Bu gösterge değerlendirilirken, bu sebeple dengenin olup olmadığı dikkate alınmalıdır.

7. **Denetim personelinin endüstriyel uzmanlık düzeyi:** Denetim takımındaki kıdemli üyelerin ve ilgili endüstrideki uzmanların deneyimini ölçer. Bu hesaplama, firmanın endüstriyel uzmanlaşmanın gelişimi için teşvik edip etmediği ile ortak, yönetici, uzman veya kalite denetçilerini uzmanlık bazında denetim sözleşmelerine atayıp atamadığını gösterir.

8. **Denetim personelinin devri:** Sözleşmelerin ve hareketlerin diğer firmalara transfer düzeyini ölçer. Firmanın denetim takımındaki her yıl oluşan değişiklikleri ölçer. Belli düzeyde bir devir beklenir ancak çok yüksek bir devir hızı ve denetçi transferinin denetim kalitesini negatif yönde etkileyeceği düşünülür.
9. **Hizmet merkezlerinde merkezleştirilmiş denetim çalışmasının miktarı:** Hangi denetim çalışmasının servis merkezlerinde merkezleştiğini ölçer. Bu düzey, denetim kalitesi için önemli bir elementtir. Çünkü hizmet merkezlerindeki denetim çalışmasının bulunduğu yerde ve yurt dışında merkezleşmesi denetim ortaklarının süper vizyonunu ve yeniden gözden geçirme sorumluluklarını genişletir. Merkezleşme pozitif bir etki olarak değerlendirilir. Böylece denetim işinin sürecinde odaklanma yetenekli insanların elinde olur ve deneyimli personel ise daha kompleks ve yargılama gerektiren alanlara odaklanabilir. Diğer yandan da, merkezleşme yetersiz ve etkin olmayan haberleşme konusunda takım üyeleri arasında riskler barındırır, ayrıca da efektif olmayan süper vizyon ve personelleşme konusunda özellikle genç denetçiler açısından engeller ortaya çıkarır. Merkezleşme genç denetçilerin temel denetim sürecine nüfuz etmesini sınırlar ve personelin eğitimini azaltır.
10. **Denetim personeli başına eğitim süresi:** Bu gösterge, sözleşme takımının üyeleri ve firmanın takımının almış olduğu uygun eğitim için harcanan saatlere odaklanır, endüstri özellikli eğitimi de içerir. Denetçilerin sürekli eğitim miktarı etkili denetimlerin uygulanma kapasitesini artırır. Eğitim denetim kalitesini arttırmaya yönelik olmalıdır, örneğin, bazı durumlarda denetimin temel konularına, denetim eksikliklerine ve daha sofistike muhasebe ve denetim konularına, belli endüstrilerdeki spesifik konulara odaklanmalıdır. Bağımsızlık ve etik konuları da önemlidir ki, eğitim müfredatında yer alabilir. Uygulamada, küçük denetimlerde kişi başına hesaplamalar, büyük denetim takımlarında ise ortalama hesaplamalar dikkate alınarak değerlendirme yapılabilir.

ODAKLANMA

Personelin denetim sürecinin aşamalarında denetim işine ayırdığı saatleri ölçerek ne kadar odaklanabildiği ve odaklanabileceğine ilişkin personelle ilgili göstergelerden oluşur.

11. Denetim Saatleri ve Risk Alanları: Denetim planlamasında tanımlanan riskli alanlarda denetim takımının harcadığı saati gösterir. Denetim takımının risk alanlarında harcadığı saatlerin ölçülmesi, denetim yöneticilerinin risk alanları için denetimin planlanması aşamasında yeterli personel sayısını ayarlayıp ayarlamadığı ve kıdemli üyelerinin yeterince bu alanlarda odaklanıp odaklanmadığı konusunda bilgi verebilir. Bu saatlerin ölçülmesi ilgili endüstrideki riskli alanlara harcanması gereken saatler konusunda temel bilgiler de sağlayabilir. Böyle endüstrinin doğası ve riskli alanları belirlenmiş olup, hangi personelin nasıl bu alanlarla baş edebileceği konusunda altyapı sağlanmış olur.

12. Denetim saatlerinin denetim süreci bazında dağılımı: Denetimin planlanması, geçici alan çalışması ve denetimin tamamlanması aşamalarında çabayı ve personel dağılımını ölçer.

Denetim kalitesi düzenli bir planlama ve bu planın uygulanması ve başarılı bir süreç oluşturmak için genel denetim saatlerinin aşamalara ayrılmasına bağlıdır. Denetimin planlanmasına ayrılan süre önemlidir, aynı zamanda planlama sürecine kimin katılacağı da eşit derecede önemlidir.

SÜRECE İLİŞKİN GÖSTERGELER

Denetim sürecine ilişkin denetimin kalitesini ölçmek veya değerlendirmek amacıyla üst yönetim, teşvikler, bağımsızlık, altyapı ve izleme ile iyileştirme odaklı göstergelerden oluşur.

ÜST YÖNETİM VE LİDERLİK

Üst yönetimin davranışlarını ve liderlik anlayışını değerlendirmeye yönelik göstergeyi içerir.

13. **Firma personelinin bağımsız araştırma sonuçları:** Denetim firmasındaki üst yönetimin tutumunu araştıran bir göstergedir. Mesleki şüphecilik, objektiflik ve bağımsızlık konularının firma personeli üzerinde etkin olması üst yönetimin sağlaması gereken önemli gerekliliklerdendir. Anonim bağımsız denetim şirketi personel anketlerinden elde edilen veriler, personelinin, firmanın kritik kalite unsurlarına bağlılığı konusundaki algıları hakkında benzersiz bilgiler sağlayabilir.

TEŞVİKLER

Kaliteye ilişkin firmalarda teşviklerin incelendiği göstergeleri içermektedir.

14. **Kalite göstergeleri ve ücretlendirme:** Yüksek kalite derecelendirmesi ve ücretlendirme arasındaki potansiyel korelasyonu ölçen bir göstergedir. Şirket içindeki kalite derecelendirmesi ve ücretlendirme düzeyleri firmanın kaliteye verdiği değer hakkında önemli bir işarettir. Firmanın personel değerlendirirken, ödülleri ücretlendirirken kaliteyi dikkate alması, firmanın kaliteye bağlılığına ilişkin de göstergedir.

15. **Denetim ücretleri, çabası ve müşteri riski:** Sözleşmenin veya firmanın denetim ücret ve saatleri ile diğer yanda müşteri riskinin düzeyi arasındaki ilişkiyi anlamayı sağlayan bir göstergedir.

Azalan denetim ücret ve çabası, denetim kalitesinin düşmesine sebep olur. Bunlar özellikle riskli halka açık şirket denetim müşterisi için ciddidir. Bu ölçüm, ekonomik baskıların ilişkileri nasıl etkilediğini gösterir. Ayrıca denetim ücretlerinin denetim riskiyle nasıl değiştiğine (örneğin, risk primi veya artan denetim çabasının yansımaları) ve çalışmanın kademleden yeni denetçiler arasında nasıl bölüştüğü ve ücretlendirmesinin nasıl yapıldığı hakkında da bilgi yansıtır.

BAĞIMSIZLIK

Denetim çalışmasının vazgeçilmez unsuru olan bağımsızlığın firmadaki durumunun incelendiği göstergeden oluşur.

16. **Bağımsızlık gereklilikleriyle uyum:** Firmanın bağımsızlık unsuru için eğitimi, izleme programları ve verdiği öneme ilişkin çeşitli bileşenleri gösterir. Denetçinin objektifliği denetim kalitesi için ön koşuldur ve diğer göstergeler de bu koşula dolaylı olarak atıfta bulunur. 13. Gösterge-firma personelinin araştırması buna bir örnektir. Diğer bağımsızlık konuları, denetçi ile müşterinin ortak çıkarları, denetçinin müşterinin şirketinin yönetiminde üye olarak çalışması ve denetçinin yasaklanan denetim hizmeti olmayan konularda çalışması gibi konular da eşit derecede bağımsızlık konusunda önemlidir. Eğitime yatırım, genel olarak firmanın bağımsızlık fonksiyonu ve firma içi uyum incelemeleri firmanın objektifliğe ve kalite denetimleri üretmesinde bir göstergedir. Personel maliyetleri ile teknolojinin maliyetini de yatırımın düzeyini incelerken dikkate almak gerekir.

ALTYAPI

Denetim kalitesine ilişkin altyapı değerlendirmesini içerir.

17. **Denetim kalitesini destekleyen altyapıya yatırım:** Denetim firmasının insan, süreç, teknoloji gibi temelde denetim kalitesini destekleyen öğelere yatırım yapma miktarını gösteren bir ölçüttür. Firmanın denetim uygulamalarının altyapısına yatırım yapması, denetim kalitesine bağlılığını gösterir. Bu harcamaları tanımlamak zordur. Firmanın sponsor olduğu denetimde ve muhasebede ileri düzey eğitim harcamaları bu kapsamda iken, tüm eğitim harcamaları aynı amaca hizmet etmez. Denetim teknolojisine yatırım daha iyi denetim yapılmasını sağlarken, bazen kolaylaştıran prosedürlerle verimliliğin artışı için yapılan yatırımlar denetim etkinliğini geliştirmez.

İZLEME VE İYİLEŞTİRME

Kaliteye ilişkin yapılan çalışmaların durumunun ve neticesinde karşılaşılan eksiklerle ilgili yapılan iyileştirme çalışmalarının incelenmesi amacıyla oluşturulan göstergeleri içerir.

18. Denetim firmalarının firma içi kalite inceleme sonuçları: Her bir denetim firması için uygulanan iç kalite incelemeleri hakkında bilgi içerir.

Denetim firmasının kalite inceleme programı, denetim uygulamalarında kalitenin gelişiminin izlenmesini sağlar. Denetim kalitesi incelemeleri sonucundaki bulgular değerlendirilirken, fazlaca bulgu firmanın operasyonel faaliyetleri hakkında soru işaretlerine yol açarken zamanında tanımlama ve uygun iyileştirme programları ise denetim kalitesi açısından sağlam bir yaklaşım sergilendiğini ve firmanın kalitenin gelişmesine yönelik bağlılığını işaret edebilir. Ek olarak da, firmanın bulguları ile PCAOB bulguları karşılaştırılarak kalite kontrol çabalarının güçlü ve zayıf yönleri karşılaştırılabilir.

19. PCAOB İnceleme Sonuçları: Denetim firmasının içinde bulunduğu veya sözleşmelerle ilgili PCAOB bulgularından oluşur.

Kurulun incelemeleri denetimin Kurulun kuralları ve standartları ile uyumlu olup olmadığına odaklanır. Kurulun görüşü denetim zafiyetlerine sebep olan bozukluklar I. Kısım bulgularında yer alır. (Kalite kontrol zafiyetleri, firma kalite kontrol eksiklikleri ile ilgili iyileştirme yapmadıysa, Bölüm II de anlatılır.) Kamu denetim incelemeleri, diğer göstergelerin (personel kullanım oranları, özellikli yetenek ve bilgide personel kullanımı gibi oranların karşılaştırılmasıyla) değerlendirilmesinde ve şirket içi kalite kontrol sistemlerinin verimliliğinin test edilmesinde temel sağlar.

20. Teknik Yeterlilik Testi: Denetim personelinin teknik yeterliliğini ve bu yetenek düzeyini sürdürmek için harcanan çabanın başarısını göstermeye çalışır.

Denetim firmasının teknik yeterliliğinin kalitenin sürdürülmesinde özellikle de hızlı gelişen iş ve finansal çevre sebebiyle bilirlir. Denetçiler için şimdilik tekrardan sertifika alma, bazı çevrelerde olduğu gibi, tıp uzmanları veya güvenlik uzmanlarında olduğu gibi bir durum yoktur. Kurul sadece eğitimin sürekliliği konusunda gereklilikleri empoze eder ancak tekrardan test etmez. Yorumlama, denetim firmaları için istenir böylece teknik yeterlilik ölçülebilir, sürekliliğin ve gelişimin sağlanması teşvik edilmiş olur ve sonuçlarda raporlanmış olur.

DENETİM SONUÇLARINA İLİŞKİN GÖSTERGELER

Denetim sonuçlarına ilişkin finansal tablo, iç kontrol, süreklilik, denetçiler ve denetim komitesi arasındaki iletişim, yargı ve dava konularının incelenerek denetim kalitesine ilişkin göstergelerin oluşturulmasını içerir.

FİNANSAL TABLOLAR

Finansal tablolarla ilgili hata ve hilelerin incelendiği, ayrıca finansal raporlama kalitesinden denetim kalitesiyle ilgili olan denetim kalitesi göstergelerinden oluşur.

21. **Mali Tablo Düzeltmelerinde Hataların Etkisi ve Sıklığı:** Denetim firmasının denetlediği mali tablolardaki düzeltmeleri hatalar açısından gösteren ölçüttür. Düzeltmelerdeki hata sıklığı ve sayısının, denetçinin uygulamada karşılaştığı potansiyel zorluklar ve denetime yaklaşımı açısından işaret olduğu düşünülür. Bu gösterge düzeltmelerin büyüklüğüne odaklanarak belli bir bağlama yerleştirmeye çalışır. Düzeltmelerin büyüklüğü çeşitli yollarla ölçülebilir, gelirdeki, nakit akışındaki ve bilançodaki, piyasa kapitalizasyonundaki düzeltmelerin etkisi gibi.
22. **Hile ve diğer finansal tablo suistimalleri:** Hilenin ve diğer finansal suistimallerin firma ve sözleşme düzeyinde raporlanmasıyla ilgilidir. Geçmişte hile kaynaklı yatırımcının uğradığı zararı önlemek için denetçinin hileli finansal raporlamayı bulmak, engellemek gibi sorumlulukları vardır. Hileli alanlarda birden fazla denetim kalitesi göstergesi belirlemek için

çalışmalara ihtiyaç vardır ancak ilgili veriye ulaşmak zordur. Çünkü hataların iç kontrol kaynaklı mı, hile kaynaklı mı yoksa finansal tablo suistimali sebebiyle mi olduğunu belirlemek zordur. Ayrıca firma müşterileri açısından bu bilgileri belirlemek risklidir.

Pozitif göstergeler

Denetim firmasının hile ve hata olmadığı durumlarda ancak hileye sebebiyet verebilecek riskli alanlarda, kontrollerde ortaya çıkan önemli eksikliklerin ve maddi zayıflıkların sayısı

Denetim firmasının finansal tablolar yayımlanmadan önce fark ettiği hile veya finansal tablo suistimalleri sebebiyle raporladığı maddi olan ve olmayan hataların sayısı

Negatif göstergeler

İç kontrol tarafından raporlanmamış ancak hile veya finansal tablo suistimalleri sebebiyle hata kaynaklı düzeltmelerin sayısı

Denetim firmasının finansal tablo düzeltmelerinden önce fark etmediği ancak hile veya finansal tablo suistimalleri sebebiyle oluşan maddi hataların sayısı ve sıklığı

Bu fikirlerle denetim kalitesi göstergelerini belirlemek zordur. İç kontrol eksikliğiyle ilgili hile önleme, finansal raporlama hataları kaynaklı veya diğer finansal raporlama yanışlarıyla sebebiyle sonuçlanan hile mi olduğunu belirlemek için veri gereklidir ve bu veriyi elde etmek güçtür. Ayrıca yukarıda listelenen denetim kalitesi göstergelerinin denetim kalitesindenense firmanın müşteri tabanlı riskini yansıtmaya ihtimali de vardır.

23. Finansal Raporlama Kalitesi Ölçümlerinden Denetim kalitesiyle İlgili Olanlar

Yatırım analistleri, akademisyenler ve düzenleyiciler tarafından kullanılan finansal raporlama kalite ölçütlerinin denetim kalitesini de göstermesi ihtimaline odaklanan bir göstergedir. Finansal raporlamaya ilişkin kalite ölçütleri belirlenip, denetçilerden bunların raporlanması denetim kalitesi açısından ölçümü istenebilir.

İÇ KONTROL

İç kontrol aşamasında olası veya olabilecek denetim kalitesine ilişkin eksikliklerin incelendiği göstergedir.

24. **İç kontrol zayıflıklarının zamanında raporlanması:** Bu ölçü, denetim şirketinin firma iç kontrolünün zamanında finansal raporlama konusunda maddi zayıflığını belirleyebilme yeteneğini gösterir. Denetim firmasının maddi iç kontrol zayıflıklarını tanımlamada başarısız olması, kadrosuyla, eğitim veya önemli konularda denetim odaklanmasıyla ilgili sorunlara işaret edebilir.

SÜREKLİLİK

İşletmenin sürekliliğine ilişkin konularda denetimin kalitesinin ölçüldüğü göstergedir oluşur.

25. **Süreklilik arz eden konuların zamanında raporlanması:** Denetçinin süreklilik üzerindeki görüşlerinin zamanlamasına odaklanılır.

Denetim raporlarında süreklilik arz eden konuların-tahmini iş sıkıntıları (iflas, teknik çöküş veya sıkıntılı satın alma veya kurtarma) yer almaması, yapılan denetimin etkinliği konusunda bilgi verir. Bu ölçüt, firmaların sürekliliği konusunda endişe veren konuların denetim firmalarınca belirlenebilmesi açısından önemlidir.

DENETÇİLER VE DENETİM KOMİTESİ ARASINDAKİ İLETİŞİM

PCAOB standartlarında da yer aldığı üzere denetçiler ve denetim komitesi arasındaki iletişim sağlam olmalıdır. Bu sebeple de iletişimin objektif olarak değerlendirilebilmesi için yararlanılabilecek kaynakları içeren göstergedir oluşur.

26. **Denetim komitesi üyelerinin bağımsız araştırmalarının sonuçları:** Denetçi ile denetim komitesi arasındaki iletişimin etkinliğini araştırmaları kullanarak ölçer.

Denetim komitesi ile denetçi arasındaki iletişim denetim sürecinin merkezindedir ve ilgili denetim standardı uyarınca da denetçinin amaçları arasında finansal raporlama sürecinde gözlemlerin denetim komitesiyle

paylaşılması, denetim sözleşmesi hususunda denetçinin rolü, stratejisinin ve zamanlamasının belirlenmesinde denetim komitesiyle iletişimde olması gereklidir. Bağımsız anonim araştırmalar ise, bu iletişimin gösterimi açısından önemli bilgi taşımaktadır.

YAPTIRIM VE DAVA

Denetim şirketinin PCAOB ve SEC ile diğer özel davalarına ilişkin tutumlarının değerlendirildiği, böyle denetim kalitesine ilişkin değerlendirme yapılabileceği göstergelerden oluşur.

27. PCAOB ve SEC Yargılama Soruşturmadaki Eğilim: Bu gösterge, Kurul veya SEC'in denetim ve denetimle ilgili konularda denetim firmasına karşı olan soruşturmaları hakkında bilgi verir. Kurul ve SEC davalarının sonuçlarının sıklığı, doğası ve büyüklüğü firmanın güçlü ve zayıf yönlerini gösterir. Bu göstergeden gelen bilgi, kaliteyle ilgili konularda bilgi sağlar. Örneğin davaların süresinin uzunluğu, bilgilerin zamanlamasında problem olduğunun göstergesi olabilir.

28. Özel davalardaki eğilim: Denetim şirketinin özel davalarla ilgili eğilimini gösterir. Bu özel davaların sıklığı, doğası ve büyüklüğü, firmanın kamusal alandaki uygulamalarında güçlü ve zayıf yönleri hakkında bilgi verir. Bu sonuçlar sadece ilgili ihraççı firmayla ilgili veya denetimle ilgili konuda olabilir. Elde edilen bilginin kalitesi kesin değildir, belli bir dava firmanın sorumluluklarına ilişkin olabilir de olmayabilir de, davalardan sağlanan bilginin miktarı da belirsizdir.

PCAOB denetim kalitesi göstergelerini nicel ve nitel açıklamalarla yukarıda belirlediği 28 gösterge ile kamuoyuna sunmuştur. Denetim kalitesi sabit ölçüm yöntemleriyle kolayca ölçülemeyen bir konsept olduğundan PCAOB'nin yayımlanmış olduğu yayının yoruma açık oluşu önemlidir. Çünkü ölçümün Gresham yasasına göre, hesaplanması kolay nicel ölçümler, kolay ölçülemeyen ancak daha elverişli nitel değerlendirmelerin dışlanmasına, azalmasına sebep olmaktadır. Denetim kalitesinin ölçülmesinde sık sık kullanılan isteğe bağlı tahakkukların ölçüm modelleri, bunların hesaplanması daha kolaydır, ancak açıklama oranları düşüktür. Denetim kalitesinin

ölçümünde de PCAOB'nin denetim kalitesinin göstergeleri üzerinde yayını yoruma açıktır ve kayda değerdir. Denetim komiteleri ve yatırımcılar, PCAOB'nin bahsettiği denetim kalitesi göstergelerini talep ettikleri takdirde, daha açık bir denetim sistemi olacaktır ve denetim kalitesi artacaktır. (Ramamoorti, Baskin ve Krull, 2017, s.80)

1.2.3. ABD Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu-(PCAOB)

SOX öncesi akran değerlendirmesi programı (Peer Review Programı) denetimin gözetimde kullanılan sistemdir. Geçmişte denetimin gözetiminde kendi kendini düzenleyen model uygulanmıştır. ABD ve AB'de yatırımcının güvendiği önemli büyük mali denetim şirketlerinin yanıltıcı bilgiler verdiğinin ortaya çıkmasıyla ve firmayla ilişkili çevrenin bundan negatif yönde etkilenmesi neticesinde güvenilir denetimi sağlama amacıyla bağımsız denetim şirketlerinin gözetimi için yeterli olmamıştır. Özellikle ABD'de yaşanan olaylar sonucunda, Sarbanes Oxley yasasıyla bağımsız denetimi etkileyen düzenlemeler getirilmiş ve bağımsız denetim şirketlerini gözetme göreviyle PCAOB 6 Ocak 2003'te Washington DC'de kurulmuştur. Bilgilendirici, doğru ve bağımsız denetim raporlarının geliştirilmesi, kamu çıkarı ve yatırımcının korunması için halka açık şirketlerin denetimlerinin gözetilmesi amacıyla Kongre tarafından kurulan kar amacı gütmeyen bir kuruluştur. Sarbanes Oxley Yasası ile oluşturulan PCAOB, ABD halka açık şirketlerinin denetçilerinin dış ve bağımsız denetim olarak *tarihte ilk kez* gözetilmesini içermektedir.



Şekil 1.2: PCAOB Temel Fonksiyonları

Vizyonu, düzenleyici organizasyon modeli olmaktır. Maliyet etkin ve yenilikçi araçları kullanarak denetimin kalitesini geliştirmeyi, ABD menkul kıymetler borsasındaki denetim başarısızlıklarındaki risklerin azaltmayı ve denetim ve finansal raporlama sürecine olan kamu güvenini arttırmayı amaçlar. PCAOB'nin beş üyesi, Hazine Bakanlığı ve FED'e danışıldıktan sonra, başkanları da dahil olmak üzere, beş yıllığına SEC (ABD Menkul Kıymetler Borsa Komisyonu) tarafından atanır. SEC'in PCAOB üzerinde kural, standart ve bütçe onayını içeren gözetim yetkisi vardır. Sarbanes Oxley yasası ile yatırımcıyı korumak, bilgilendirici, açık ve doğru bağımsız denetimin yapılmasını sağlamak amacıyla kar amacı gütmemek üzere kurulmuştur. Dört temel fonksiyonu bulunmaktadır: Halka açık ve hisse senedi çıkaran şirketlerin, ayrıca broker-dealer denetimini yapan şirketlerin kaydı, gözetim, standart hazırlama ve bu standartların uygulanması ve yaptırımlardır. Tüm PCAOB kuralları ve standartları SEC tarafından onaylanmaktadır.

1.2.3.1. Kayıt (Registration) Fonksiyonu:

SOX'e göre muhasebe şirketinin denetim raporu hazırlaması veya hazırlığına katılması için tescili gereklidir. Tescil, PCAOB için bir firmanın denetimi için minimum gereklilik koşuludur. Tescil, denetim kalitesini göstermemesine rağmen, firmalar SEC'e kayıtlı olmasa da PCAOB'ye başvururlar. PCAOB'ye kayıtlı olmak

sıkı bir gözetim anlamına geldiğinden firmalar, sigorta ve SEC inceleme maliyetleri artmasına rağmen Kurul'a kaydolurlar. Tescile ilişkin yapılan araştırmalarda, 2001-2008 küçük firmaların pazardan çıktığı görülmüştür. Defond ve Lennox'a göre yüzde 49'u analiz süresinde, diğerleri ise SOX sonrası pazardan çıkmıştır. Defond ve Lennox'a göre bu küçük firmaların pazardan çıkmasıyla denetim kalitesi gelişmiştir. (Abernathy, Barnes ve Stefaniak, 2013). Denetim kalitesinin gelişmesinin sağlanması yetersizlikleri olan firmaların pazardan çıkışıyla birlikte, daha kaliteli denetim yapan firmaların pazardaki varlığıyla denetimin kalitesinin artması neticesindedir.

1.2.3.2. *Standart Düzenleme Fonksiyonu*

SOX 103. bölümde, PCAOB' ye halka açık şirketler için standart düzenleme ve değiştirme yetkisi verilmiştir. PCAOB, standart düzenlerken, denetim risk ve sorunlarını, ekonomik çevreyi de göz önünde tutarak hazırlar. Ayrıca, kayıtlı halka açık şirketlerin gözetimi sonucu ortaya çıkan sorunları (denetçinin raporlama modeli, gerçeğe uygun değer ölçümleri, kalite kontrolü gibi), geçici denetim standartlarını geliştirmeyi, danışma grubu (*Standing Advisory Group-SAG*) ve SEC ile tartışmaları da dikkate almaktadır. Ek olarak Kurul, diğer standart hazırlama otoritelerini, yurtiçi ve yurtdışı, güncel muhasebe araştırma trendlerini, güncel konuları ve talep edilen geri bildirimleri de değerlendirir. (Abernathy, Barnes ve Stefaniak, 2013).

1.2.3.3. *Gözetim ve İnceleme Fonksiyonu*

PCAOB'ye kayıtlı firmalardan yıllık 100'den fazla denetim raporu hazırlayan firmalar en azından yılda bir kere; diğerleri üç yılda bir incelenmektedir. Kurul, SOX, profesyonel standartlar ve firmanın performansının denetim ve denetim raporları arasındaki bağlantısına göre değerlendirme yapmaktadır. Bu incelemelerde rutin olarak uygulamaların politika ve prosedürlerine tanı koyar, işin kalitesini ve muhasebesini değerlendirir. PCAOB incelemesinin amacı, standartlarla uyumluluğun değerlendirmesini yapmak ve gerçek denetim kalitesini geliştirmektir. Kalite hakkında yargılama yapmak için bilgilendirici raporlar hazırlamak değildir.

PCAOB'nin inceleme prosedürü, denetim kalitesinde gelişmeye sebep olmuştur. Bazı profesyoneller için ise iç kalite incelemesi- IQR (Internal Quality Review) ve akran değerlendirmesi-*peer review* sistemi daha yüksek denetim kalitesi sağlamaktadır. PCAOB incelemeleri potansiyel düzenlemeler, yasalar ve

uyumsuzluklarla ilişkili itibar maliyetleri sebebiyle denetim kalitesini geliştirmektedir. Diğer araştırmalara göre ise PCAOB raporları denetim kalitesini geliştirmek yerine, denetim prosedürlerindeki eksikliklere odaklanmaktadır. Bu görüşü savunanlara göre, *peer review* sistemi daha detaylıdır. (Abernathy, Barnes ve Stefaniak, 2013).

Kurul üyesi Franzel'in 2017 konuşmasına göre, Kurul, 2003'ten beri 876 personel çalıştırmaktadır. 2017'de ise 195 denetim firmasında inceleme yapmayı planlamıştır. Bunlardan on tanesi 100'den denetim yapan firmaları kapsamaktadır. Diğer 130'u üç yılda bir olan ABD firmalarını, 55 tanesi ise yabancı firmalardan oluşuyor. Ayrıca geçici olan broker dealer programı 75 firmayı kapsamakta ve 115 denetim yapılmaktadır. 2015 inceleme sonuçlarına göre, küçük firmaların %49'unda Bölüm I eksiklikleri bulunmuştur. Bölüm I eksikliklerini sergileyen firmaların sayısında azalma görülmüştür. Ayrıca büyük firmalar eksikliklerin düzeltilmesi ve kalite kontrol sistemlerinin geliştirilmesi hususunda ciddi kaynak ayırmaktadırlar. Diğer husus, proje yönetiminin sadece denetim açısından değil müşterinin yönetimi açısından da gelişmiş olması ki bu denetim kalitesi açısından önemlidir (Franzel, 2017).

1.2.3.4.Yaptırım Fonksiyonu

Kurul'un yatırımcılar için risk teşkil eden ciddi denetim zafiyetlerini tanımlama ve soruşturma yetkisi vardır. Alıkoyma, eksiklikler için ceza kesme otoritesi bulunmaktadır. Alıkoyma, PCAOB kaydından geri alma, soruşturma veya yanlış yapanları diğer meslek faaliyetinden alıkoyma, faaliyetlerini sınırlama ve sivil cezaların değerlendirilmesi şeklinde yaptırım yetkisi bulunmaktadır. Ayrıca gerekirse, Birleşmiş Milletler Adalet Departmanı, Merkez Bankası düzenleyicileri, devlet avukatları ve ilgili devlet otoriteleriyle bilgi paylaşma yetkisi vardır. Araştırmalara göre, yaptırım uygulamaları ve gözle görülebilir cezalar, küçük denetim firmalarında daha fazla olmuştur. Yargılayıcı uygulamalar tüm büyüklükteki firmalarda negatif itibar etkisine sebep olmuştur (Abernathy, Barnes ve Stefaniak, 2013).

1.2.3.5. PCAOB Bütçesi

PCAOB bütçesi SEC'e sunulur, SEC de onaylanmak üzere bütçeyi Başkana sunar. PCAOB'nin bütçesi, sermaye piyasasına kayıtlı şirketlerin ödenmemiş ücretlerine dayanır.

1.2.3.6. PCAOB'nin uluslararası denetimleri:

2004 ve 2005 yıllarında başlamıştır. SOX-106(a)-2002 maddesine göre, ABD'de hisse senedi ihraç eden şirketleri denetleyen yabancı denetçilerin PCAOB'ye kaydı zorunludur. SOX-104'e göre, 100'den fazla müşterisi olan PCAOB'ye kayıtlı denetçileri yıllık bazda, 100'den az müşterisi olanlar ise en az üç yılda bir incelenir. PCAOB, raporlarında bazı Avrupa ülkeleri ve Çin'de yabancı denetçileri incelemenin yasal çatışmalar ve egemenlikle ilgili konular sebebiyle yetersizliğinden bahsetmiştir. Yaptığı yıllık incelemelerde, kalite kontrol açıkları düzeltilmedi ise, raporlarında bunları kamuya açıklar. 2012 yılı sonunda 16 ülke (Avustralya, Kanada, Dubai, Finlandiya, Fransa, Almanya, İsrail, Japonya, Kore, Norveç, Singapur, İspanya, İsviçre, Tayvan, Hollanda, Birleşik Krallık) ile iş birliği içinde çalışmıştır.

4012 Kuralı ile bu birlikte yapılan incelemenin çerçevesini çizmiştir. Beş prensip aşağıdaki gibidir:

1. Yeterlik ve gözetim sisteminin bütünlüğü
2. Gözetim sistemi operasyonlarının mesleğinden bağımsız olması
3. Gözetim sisteminin fon kaynağının bağımsızlığı
4. Gözetim sisteminin şeffaflığı
5. Gözetim sisteminin tarihsel performansı

İncelemelerin süresi eğer eksiklikler var ise, ortalama 21 gündür. Eğer eksiklikler yoksa, sadece 9 gündür. Yabancı denetçilere bağlı BüyükAltı şirketleri daha az denetim zafiyeti ve kalite kontrolüne sahip olmasına rağmen, inceleme ve raporlama süresi daha uzundur çünkü yabancı denetçilere bağlı olmayan şirketlere göre, daha karmaşık yapıdadırlar.

En sık denetim eksikliğine gelir, stok ve satılan malları maliyeti kalemlerinde rastlanmaktadır.

PCAOB, 2013-001 Release 'e göre denetim kalitesinde rastlanan eksikliklerin sebepleri

- Mesleki özen ve şüpheciliğin eksikliği
- Karışık muhasebe ve endüstri spesifik olduğunda, teknik yeteneğin eksikliği

- Ortakların ve profesyonel ekibin ağır çalışma/fazla çalışma yoğunluğu
- Etkif olmayan müşteri portfolyo yönetimi
- Etkin olmayan etkileşim, kalite kontrol yeniden incelemesi

PCAOB konusundaki araştırmalar incelendiğinde, çeşitli bulgulara rastlanmıştır. (Abernathy, Barnes ve Stefaniak, 2013, s.1)

- Düzenlemeleri küçük denetim şirketlerin denetim pazarından çıkışına sebep olmuştur. Bu durum kötü olarak yorumlanamaz çünkü daha kaliteli denetim firmaları piyasada kalmış olabileceği gibi, kalan denetim firmalarının PCAOB yaptırımlarının hedefinde daha az olma ihtimali de vardır.
- Birçok araştırmada PCAOB standart düzenlemelerinin maliyetleri ve yararları tartışılmıştır. Bazıları artan bürokrasi, dokümantasyona bazıları ise istenmeyen denetçi yargılarındaki ters etkiye ve daha hafif olan hükümlerine değinmiştir.
- PCAOB denetim sürecinin denetim profesyonelliği açısından yararlı olduğunu savunmuştur. Spesifik olarak ise piyasa PCAOB denetimlerinde eksiklikleri olan firmaları cezalandırma yoluna gitmiştir. Sonuç olarak ise yıllar geçtikçe denetim kalitesinde artış görülmüştür.
- Yaptırım hareketleri ve kayda değer cezalar ise küçük denetim firmalarında çok az görülmüştür. Ancak, yaptırımlar tüm büyüklükteki firmalarda hem denetçiler hem denetim müşterileri için negatif yan etkilere sebep olmuştur.

1.2.4.Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeler ve Kurumlar

Ülkemizde bağımsız denetimin geçmişi uzun yıllara dayanmamaktadır. 1839 Tazminat Fermanı ile birlikte muhasebecilik alanında yasal düzenlemelere zemin hazırlanmış ancak ilk yasal düzenleme 1989 yılındaki özel şirketlerin denetim çerçevesini çizen tüzük ile gerçekleşmiştir. Bu tüzüğün yayımlanmasına kadar geçen dönemde ise, denetim önceleri daha çok devletin gelir ve giderlerinin takibi için kullanılmış, 1838’e kadar kadılar tarafından, 1838’de Maliye Nezaretinin kuruluşuyla uzman müfettişlerce, İtalya öncülüğünde gelişen çift yanlı kayıt tutma yöntemine

geçilmesiyle 1879 yılında Maliye nezaretinde kurulan Heyet-i Teftişiye ile, Cumhuriyetin ilanının ardından 1926-1934 yılları arasında vergi denetimi yapma yetkisi fiilen serbest çalışan meslek mensuplarınca, 1934'te ilgili kanun gereği hesap mühendislerinca yürütülmüştür. Yirminci yüzyılın ikinci çeyreğinde yönetim zafiyeti ve denetim aksaklıkları sebebiyle yaşanan şirket iflasları, denetime vergi açısından bakan kamu denetimi uygulamalarının yetersizliğini gözler önüne sermiştir. (Uzay ve Bayat, 2016, 1503-1513) 1926 yılında çıkarılan vergi kanunları neticesinde serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarından dürüst olanlarına denetleme yetkisi verilmesiyle Cumhuriyet döneminde ilk denetçiler oluşturulmuştur.(Sanlı ve Özbirecikli, 2012, s.2)

İlk bağımsız denetim uygulamaları, 1960'lı yıllarda bankalarımızın uluslararası kredibilite ve finansman ihtiyacı için uluslararası piyasalara finansal bilgilerinin doğruluğunu gösterme ihtiyacından doğmuştur. (Fırat ve Şahin, 2017) İMKB'nin 1985'te kurulmasıyla, 1987'de bankacılık sektöründe ilk zorunlu bağımsız denetim uygulamaları başlamış, aynı yıl SPK'ya bağlı şirketler için de zorunlu hale gelmiştir. Denetime ilişkin kurallar ilk olarak 1988'de tebliğ ile SPK tarafından yayımlanmıştır. (Uzay ve Bayat, 2016) Ekonominin dışa açılmasıyla ve yurt dışından kredi alımı veya ülkemize yatırım yapmak isteyen yatırımcılarla birlikte önemli hale gelmiştir. (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2008) Kredi verecek firmalar veya yatırım yapacak firmalar için firmaların finansal durumlarının doğruyu yansıttığına dair ikinci bir görüşe, objektif bir denetime ihtiyaç olmuştur. Bağımsız denetim firmaları bu şekilde artış göstermiştir. Ekonominin gelişmesi, mali işlemlerin artmasıyla birlikte artan bağımsız denetim firmalarının da denetimlerinin doğru yapıp yapılmadığına ilişkin kuşku dünyada rastlanan muhasebe ve denetim firmaları skandallarıyla artmıştır. Durumun sonucunda ise bağımsız denetimin de gözetimine ihtiyaç doğmuştur. Dönem dönem ülkemizde ihtiyaca yönelik 1987 yılından bu yana bağımsız denetim firmalarını denetleme amacıyla kuruluşlar kurulmuştur. Bu kurumlar SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı, EPDK, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), TÜRMOB 'un kurmuş olduğu Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)'dir.

SPK, 2006 yılında denetim şirketlerinin bağımsızlığı, mesleki özen ve titizlik ilkesi, mesleki yeterlilik gibi konularla bağımsız denetimin gözetimi hususunda,

bağımsız denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi, yetki iptali, denetçilerin hukuki ve cezai sorumluluklarından yetkili olmuştur. (Atasoy, 2010, s.86)

BDDK, 2001 yılında yaşanan kriz dolayısıyla bazı bankaların TMSF'ye devrolması neticesinde, özel sermayeli bankaların denetim raporları üzerinde ikinci bir bağımsız denetim firmasının incelemesini istemiştir (Atasoy, 2010, s.92) ve böylece bankalarla ilgili denetimler üzerinde gözetim yetkisini bir süre sürdürmüştür.

Hazine Müsteşarlığı ise 2003 yılında sigorta ve reasürans şirketlerinin denetiminin yapılabilmesi amacıyla, belli mesleki ünvanlara sahip olma ve eğitimlerden geçme şartı, SPK veya BDDK'dan alınan izinlerin yanında Hazine Müsteşarlığından izin almaları gerektiğini belirten yönetmelik yayımlamıştır. (Atasoy, 2010, s.93) Bu şekilde sigorta ve reasürans şirketlerine yapılan bağımsız denetimin gözetimi gerçekleştirmiştir.

TÜRMOB, mali müşavir odalarını birleştiren ve odaların üst birliği olarak 13 Haziran 1989 yılında kurulmuştur. 1994'de Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu (TMUDESK) kurmuştur ve TMUDESK 2001'de Türkiye Muhasebe Standartlarını yayımlamıştır ancak 2002 yılında Başbakanlığa bağlı Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulunca standart belirleme faaliyeti TMSK'ya geçmiştir. Standartların uluslararası mevzuat ve standartlarla uyumlu olabilmesi için çalışmalar yapmıştır. TÜRMOB 2003 yılında ulusal denetim standartları konusunda faaliyet göstermek üzere TÜDESK'i kurmuştur ve uluslararası bağımsız denetim standartları hususunda araştırmalar yapıp, 2004 yılında tercüme çalışmalarını yayınlamıştır. Denetim standartları için komiteler kurmuş, ulusal denetim standartlarının oluşturma sürecine katkı amacıyla 2007 yılında yayınlanan uluslararası denetim standartlarının çevirisini yayınlamıştır. Sonuç olarak, TÜRMOB ve kurmuş olduğu kurumlar, ülkede ulusal standartların oluşmasında çalışmalar yaparak bağımsız denetim firmalarını düzenleme açısından etkisini göstermiştir.

Ülkemiz AB üyelik süreci müzakereleri kapsamında 35 fasıldan biri olan Şirketler Hukuku 17.06.2008'de müzakereye açılmıştır. 2006/43/EC sayılı 8. Direktif, her üye ülkenin denetçiler ve denetim şirketlerinin onaylanması için yetkili merciler oluşturmasını, etkin bir kamu gözetimi için gerekli ortam koşullarının sağlanmasını, denetimin gözetimini, sicillerinin soruşturma ve yaptırım sistemlerinin elektronik

ortama aktarılmasını, kalite kontrol sistemlerinin oluşturulmasını, ancak kalite güvence sistemi üzerinde kamu gözetimi olmasını ve meslek personelinin sürekli eğitime katılmaları zorunluluğunu içermektedir. (Yavuz, 2011, s.150) Sarbanes Oxley Kanunu ile AB 8. Direktifi sonrası ve AB ile müzakereler sonucunda şirketler hukuku faslının gereklerinin yerine getirilmesi için ülkemizde Bağımsız denetimin gözetimi konusu önem kazanmaya başlamıştır. (Yavuz, 2011, s.148) 660 sayılı KHK ile ülkemizde denetimin gözetimini amaçlayan Kamu Gözetimi Kurumu kurulmuştur. Bu kapsamda ilgili düzenlemelerle Şirketler hukuku faslının kapanış kriterlerinin tamamına yakını sağlanmış olmuştur. (Yavuz, 2011, s.151)

2011 yılında yayımlanan 660 sayılı KHK ile KGK'nın kurulmasıyla bu kurumların bağımsız denetime ilişkin düzenleme ile denetleme görev ve yetkileri sona ermiş, bağımsız denetimle ilgili konularda düzenleme ve denetleme yetkisi merkezileştirilerek KGK'ya devrolmuştur. Öncesinde kurulana kadar yukarıda belirtildiği üzere, farklı kuruluşlar çeşitli denetim alanlarında faaliyet göstermiştir.

1.2.5. Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Mevzuat

Gözetime ilişkin mevzuat, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (26/09/2011) ve Bağımsız Denetim Yönetmeliğine dayanmaktadır.

1.2.5.1.6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu-13/01/2011

Kanunun üçüncü bölümünde “Denetleme” bölümünde, 397-406. Maddeler arasında denetimden bahsedilmiştir. Kamu gözetim kurumu ve denetimle ilgili maddeler aşağıdaki gibidir: (Türk Ticaret Kanunu, 2011)

397. maddenin 1. Fıkrasında, *KGK tarafından* yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu *Türkiye Denetim Standartlarına* göre denetlendiği, 4. Fıkrasında *denetime tabi olacak şirketlerin Cumhurbaşkanınca belirlendiği* yer almıştır.

Kanunun 398. Maddesinde denetim ve denetçilik mesleğinin kapsamı ve raporlara yer verilmiştir. Bu maddenin 1. Fıkrasında, Denetlemenin KGK'nın belirlediği esaslar bağlamında gerçekleştirildiği; 399. Maddede denetçinin kaydı, görevden alma ve sözleşmenin feshi; 400. Maddede denetçi olabileceklerin nitelikleri anlatılmaktadır. 401. Maddede denetçinin ibraz yükümü ve dilediği bilgileri şirketten alma hakkından bahsedilmektedir. 402. Maddede denetim raporunun nasıl olması gerektiği ve içeriği belirtilmektedir. 403 Maddede, denetçinin yapmış olduğu denetim sonucunu görüş yazısıyla açıklaması, değerlendirmelerini belirtmesi ve ilgili açıklamalarına yer vermektedir. 404. Madde meslek personelinin sır saklama sorumluluğunu, 405. Madde fikir ayrılıkları, 406. Madde ise özel statülü denetimler üzerinedir. Sonuç olarak, kanun ile denetim ve denetimin esasları belirlenmiştir.

Kanunun tartışmalı konuları ise şu şekildedir: 6102 sayılı kanundan sonra 6335 sayılı Kanun değişikliği gerçekleşmiştir ve bu kanun değişikliği ile birlikte, 2012 yılı Türkiye İlerleme raporunda AB Müktesabıyla uyumlu olmadığı sonucu çıkmıştır. Eleştiriler, bağımsız denetimin kapsamının daraltılması, TMS uygulama kapsamının daraltılması, vergi denetiminin bağımsızlık tehdidi olarak görülmemesi, bağımsız denetim raporlarının kamunun erişimine açılmaması, bağımsız denetçi olabilmek için şartların ağırlaştırılması ve genç yaşta denetçi olabilmenin engellendiği şeklindedir. (Uzay ve Bayat, 2016, s.1510)

Bağımsız denetimin kapsamının daraltılması, kanun ile ölçek ayrımı yapılmadan tüm şirketlere bağımsız denetim şartı verilmişken, kanun değişikliği ile Bakanlar Kurulunca belirlenen şirketler bağımsız denetim kapsamında kalmış, ancak kapsam dışındaki şirketlerden anonim şirketler Bakanlıkça denetime tabi iken, kapsam dışındaki limited şirketler iç denetim de dahil denetime tabi değildir. Ayrıca bağımsız denetim dışında kalan anonim şirketlerin denetimle ilgili usul ve esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılan yönetmelikle belirlenecektir ki, bu durumun kurumsallaşma, hesap verilebilirlik ve şeffaflık açısından fiyasko olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır. TMS uygulama kapsamının daraltılmasıyla ile bağımsız denetime tabi olan şirketlerden Kurumun belirlediği şirketlere TMS'ye uyma zorunluluğu, diğerlerine Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kaydı hükümleri geçerli olmuştur. Evrensel nitelik taşıması amacı olduğu düşünülen kanunun, kanun değişikliği ile ana felsefesine yabancılaştığı yönünde eleştiriler bulunmaktadır. Diğer bir husus ise, Sarbanes Oxley ile paralellik gösteren vergi denetimini denetçinin bağımsızlığını

etkilemesi sebebiyle bağımsız denetimin dışında tutan kanun, değişiklik ile vergi denetimini kapsam dışında bırakmıştır. Bu durumun denetçinin bağımsızlığını zedeleyeceği yönünde görüşler bulunmaktadır. Ek olarak, bağımsız denetim raporlarının kamunun erişimine açılmaması şeffaflık ilkesinden uzaklaşma, bağımsız denetçi olabilmek için getirilen şartlarda ise genç meslek mensuplarının önünü kesmesi açısından eleştirilmektedir. (Uzay ve Bayat, 2016, s.1512)

1.2.5.2.660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (26/09/2011)

İlgili kanun hükmünde kararname ile standartların düzenlenmesi ve yayımlanması, denetimde uygulama bütünlüğü, denetim kalitesinin sağlanması, yetkilendirme, faaliyetlerin denetlenmesi ve gözetim yetkisine sahip KGK'nın yetkilerine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

KAYİK denetiminin yalnızca bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılabileceği, denetçilerce yapılamayacağı hükmü getirilmiştir. Bu kurumlar denetlenirken, buldukları sektöre ilişkin düzenleme ve denetleme yetkisine sahip kurumlardan görüş alınır. Ayrıca Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankacılık Kanunu hükümleri Madde 23 uygulanırken saklı tutulmuştur.

KHK'nın 24. Maddesinde, bağımsız denetçilerin raporlarının sebep olacağı zararlardan hukuken sorumlu olduklarından, mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak zorunda olduklarından bahsedilmektedir.

Bağımsız denetimin gözetimine ilişkin ise Madde 25'te Kurumca Yapılacak İncelemeler başlığında, incelemenin kapsamının, kalite güvence sistemi incelemeleri ile kurum standart ve düzenlemeleri çerçevesinde denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının gözden geçirilmesi, uygunluğunun denetimi, harcanan kaynakların yapısı, şirketlerin ücret ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinin içerdiği belirtilmektedir.

KGK incelemelerini kendi meslek personeli ile yapabileceği gibi, belirli alanlarda düzenleme ve denetim yetkisi olan Bakanlık ve diğer kamu kuruluşlarının denetim birimleri vasıtasıyla yürütebileceği de belirtilmiştir.

Kurumun incelemesi sonucunda gerekli tedbirleri almayanlara uyarı, lisansını askıya alma ve iptali gibi uygun yaptırımları uygulama yetkisi de verilmiştir.

Madde 30'da Kurulun kararlarının kesin olduğu, ancak idari yaptırım kararlarına karşı ise yetkili idare mahkemesine itiraz hakkı olduğu, Kurul kararlarına karşı açılan her türlü davanın öncelikli işlerden olduğu belirtilmiştir. Ayrıca geçici madde 1'e göre, KGK dışında kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş denetim kuruluşları için idari para ceza uygulama yetkisi saklı kalmıştır.

Yavuz 2011 makalesinde, para cezalarının tahsil edilebilir olduğu yer almasına rağmen, KHK'da kurulun para cezası verme yetkisi bulunmadığından, ayrıca kuruma tahsis edilen kadro yetersizken, kalite uzmanlarının kadro karşılığı istihdam edilmesinin Kurumun görev ve yetkilerini iyi şekilde uygulamasını olumsuz etkileyeceğinden, Kurumun incelemeleri gerekli gördüğü hallerde, diğer kamu kurumlarının ilgili denetim birimleriyle denetleyebilecek olmasının da kalıcı çözüm olmadığına yer vermiştir. (Yavuz, 2011,s.152, s.159)

1.2.5.3.Bağımsız Denetim Yönetmeliği:

26.12.2012 tarihinde yayımlanan yönetmelikte, bağımsız denetimle ilgili, yetkilendirme, kayıt, idari yaptırımlara ilişkin usul ve esaslar yer almaktadır.

Denetimin amacı 5. Maddeye göre, finansal tablo ve bilgilerin mevzuata uygunluğu, ayrıca standartlar kapsamında güvence sağlayacak görüş, makul veya sınırlı güvence, yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanması ve raporlamayı içerir. MADDE 8'e göre, denetim standartlara ve mevzuata göre gerçekleştirilir. Madde 38'e göre, denetim kuruluşlarındaki *inceleme ve denetimlerin kapsamı,*

- *Denetim çalışmalarının* mevzuat çerçevesince gözden geçirilmesi
- Denetim kuruluşlarının *faaliyetlerinin* mevzuata ilişkin denetimi
- *Harcanan kaynakların yapısı*
- *Denetim ücreti*
- Denetim şirketinin *iç kontrol sistemi* değerlendirmelerden oluşur.

Madde 38/7. Fıkrasında, yapılan inceleme ve denetimler sonucunda mevzuata aykırılık durumlarında uyarı, faaliyet iznini askıya alma ve iptal etme yaptırımları

yer alır. Ayrıca, yukarıdaki idari yaptırımların dışında, idari para cezası da uygulanabilir.

2013 yılından itibaren Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin yayınlanmasıyla birlikte, KAYİK denetimi yapan firmaların mali yılın bitiminden itibaren 4 ay içerisinde şeffaflık raporu yayınlamaları zorunlu kılınmıştır. AB Parlamentosu ve Japonya 2008’de şeffaflık raporunu zorunlu kılarken, Avustralya ve Yeni Zelanda 2013, ABD Hazine Danışma Komitesi ise zorunlu kılmamış, tavsiye etmiştir. İngiltere de KAYİK denetimi yapan kuruluşların şeffaflık raporu yayınlamasını zorunlu kılmış ve Finansal Raporlama Konseyi (FRC) 2010 yılından KAYİK denetimi yapan firmaların raporlarını inceleyip rapor hazırlayıp sonucunu her yıl web sitesinde yayınlamaktadır. Ülkemizdeki şeffaflık raporu üzerinden sürekli eğitime ilişkin araştırmasında, bağımsız denetim firmalarının sürekli eğitim konusunu tam kavrayamadıkları ve uygulamalarını çıkar gruplarıyla paylaşmadığı sonucu çıkmıştır. (Tanç ve Gümrah, 2016, s.435)

1.2.6. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

660 sayılı KHK ile 2 Kasım 2011’de yatırımcıyı korumak için büyük ölçekli şirketlerin, bankaların, borsa şirketlerinin, sigorta şirketlerinin, KAYİK’lerin denetimini yapan şirketlerin gözetimini yapmak amacıyla kurulmuştur. PCAOB gibi, bağımsız şirketlerin ve bağımsız denetçilerin tescili, bağımsız denetim ve muhasebe standartlarının düzenlenmesi ve uygulanması, inceleme ve gözetim yapma ile yaptırım uygulama fonksiyonları bulunmaktadır. PCAOB’den farkı, PCAOB halka açık şirketlerin denetimini yapan şirketleri, aracı broker-dealer gözetimini yapmakta iken; KGK bağımsız denetim şirketleri ve denetçilerin gözetimini yapmaktadır. Ayrıca PCAOB’nin uluslararası denetimleri bulunmaktadır. Ek olarak da, PCAOB standart düzenlemeleri SEC onayına sunulurken, KGK standartları için böyle bir onay mercii bulunmamaktadır.

1.2.6.1.Kurumun bütçesi: Kurumun bütçesinin dengede veya fazla olması esastır. 5018 sayılı Kanuna göre bütçe işlemleri gerçekleştirilir. Ancak gerekli durumlarda Hazine’den yardım alınabilir. Kurumun 38.725.000,00 TL’lik 2017 yılı bütçe ödeneğinin yılsonu itibarıyla bütçe gerçekleşme oranı %60,65 olmuştur. (KGK, 2017)

PCAOB bütçesi SEC'e sunulup, Başkan'a sunulurken, KGK'da SEC gibi düzenleyici kuruluştan onay alınmamaktadır.

1.2.6.2. Kurumun iç ve dış denetimi: Sayıştay tarafından mali kontrolü yapılmaktadır. Faaliyet raporu ise her yıl internet sitesinde yayımlanmaktadır.

KGK'nın gözetime ilişkin hedef ve stratejileri etkin kamu gözetimi, inceleme rehberlerinin oluşturulması, gözetim fonksiyonunun geliştirilmesi, risk odaklı inceleme, denetim standartlarına uyum düzeyini ölçecek yöntemler geliştirilmesi ve uluslararası düzeyde iş birliği içinde hareket etmektir. (KGK, 2017)

1.2.6.3. Kurumun Gözetim, İnceleme ve Uygulama Faaliyetleri: Gözetim, İnceleme ve Uygulama Daire Başkanlıklarınca bağımsız denetim şirketleri ve denetçileri denetlenmektedir.

- Gözetim Başkanlığının görevi, mevzuata uygunluğun gözetimi, şeffaflık raporlarının vaktinde ve kanun ile standartlara uygun yayımlanmasını sağlamak, denetim bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması, denetim kalitesinin artırılması hususunda aksaklıklar ve bunların çözümü hususunda önerilerde bulunmak,
- İnceleme Daire Başkanlığı, risklerin tespiti ve değerlendirilmesine yönelik teknikleri geliştirmek, denetçilerin ve denetim kuruluşlarının faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu incelemek,
- Uygulama daire başkanlığının ise diğer birimlerden gelen raporlarla mevzuata ilişkin çalışmalar yaparak Kurul'a sunmak, ilgili denetim kuruluşları ve denetçilerle ilgili bildirim işlerini yapmaktır. (KGK, 2017)

Kurumun Gözetim Faaliyeti

KGK gözetimleri, kurumsal sitesindeki açıklamaya göre, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 34. maddesi çerçevesinde sözleşme bildirimleri web sitesi üzerinden yapılır. Bu şekliyle uzaktan gözetim sistemi kullanılmaktadır.



Şekil 1.3: KGK Gözetim Faaliyetinin Yapısı

Kaynak: KGK

Gözetim sürecinde ilk olarak, mevzuata uyum kontrolü yapılır. Aykırılıkları tespit edilenler hakkında yapılacak işlemlerin belirlenir, savunmaları için fırsat tanınır, savunmanın ardından ise Gözetim Raporu Uygulama Dairesi Başkanlığına veya ilgili birimlere veya kurumlara iletilir.

KGK kurumsal sitesinde belirtildiği üzere, gözetim faaliyetleri kapsamında yapılan denetimler aşağıda sıralanmıştır. Gözetim faaliyetleri daha çok mevzuatta belirlenen unsurların var olup olmadığı ve belirlenen bildirimlerinin, zorunlu faaliyetlerin zamanında gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinden oluşur. Sözleşmelerin, denetim raporlarının, gelir bildirimlerinin, mesleki sorumluluk sigortası ve şeffaflık raporlarının incelenmesini içerir.

Sözleşme bildirimlerinin gözetimi: Bağımsız denetim yönetmeliğinin 29. maddesindeki asgari unsurların bulunup bulunmadığı, 34. maddesi uyarınca sözleşmenin belirlenen sürede yapılıp yapılmadığı, sözleşmelerde belirtilen asil ve yedek denetim ekiplerinde görevlendirilen denetçilerin Kurumca yetkilendirilip yetkilendirilmediği, sorumlu denetçilerin Kurumca onaylanmış denetçilerden olup

olmadığı, sözleşmelerin denetim ekiplerinin asgari sayıda denetçiden oluşturulup oluşturulmadığı, denetime yetkili olanların alanlarının kontrolü, ortaklık ve istihdam ilişkisinin kontrolü, rotasyon sürelerinin kontrolü, denetim müşterisine defter tutma hizmetinin verilip verilmediğinin kontrolü

Denetim raporlarının gözetimi: Denetim raporlarının zamanında tamamlanıp denetlenen şirkete teslim edilip edilmediği, rapor bildirimlerinin zamanında yapılıp yapılmadığı, Kurumca belirlenen formatlara uygun düzenlenip düzenlenmediği, geçerli finansal raporlama çerçevesinin kontrolü.

Gelir bildirimleri gözetimi: Gelir bildirimlerinin yapılıp yapılmadığı, zamanında yapılıp yapılmadığı

Mesleki sorumluluk sigortası gözetimi: Mesleki sorumluluk sigortasının yapılıp yapılmadığı, sigorta bildirimlerinin zamanında yapılıp yapılmadığı, sigorta poliçelerinin bağımsız denetim hizmetlerini kapsayıp kapsamadığı

Şeffaflık raporları gözetimi: Şeffaflık raporu bildiriminin yapılıp yapılmadığı, zamanında yapılıp yapılmadığı, raporların denetim kuruluşlarının sitelerinde yayımlanıp yayımlanmadığının kontrolü, yönetmelikte belirtilen asgari bilgileri içerip içermediği, rapor ile denetim sorumlulukların kontrolü

Kurumun İnceleme Faaliyeti

KGK'nın inceleme faaliyetleri mevzuat çerçevesinde, temel olarak kalite kontrol incelemeleri ve seçilmiş dosya incelemelerinden oluşmaktadır.



Şekil 1.4: KGK İnceleme Faaliyetinin Yapısı

Kaynak: KGK

Kurum, KAYİKleri denetleyen kuruluşları 3 yılda bir, diğerlerini 6 yılda bir denetlenmektedir. İncelemelerinde PCAOB gibi risk odaklı yaklaşımı benimsemiştir. Yüksek riskli alanlara öncelik verilerek yıllık inceleme planı çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşlarını ve bağımsız denetçiler üzerinde incelemeleri gerçekleştirmektedir. Kalite kontrol incelemesi, Kurum tarafından yayımlanan Kalite Kontrol Standardı uyarınca denetim kuruluşlarının kalite kontrol sistemlerinin yeterliliği, standarda uygunluğunun denetimi ve güncelliğini içermektedir. Kalite kontrol standardı, denetim kalitesini arttırmak için yayımlanmıştır. Seçilmiş dosya incelemeleri ise uluslararası genel kabul görmüş ilkelerle uyumlu inceleme rehberleri çerçevesinde yapılmaktadır. Temel olarak ise, mevzuat ve standartlara göre inceleme gerçekleştirilir.

KGK sitesinde yapılan incelemelere ilişkin 2016 ve 2017 yıllarına ait iki adet inceleme raporu yayımlanmıştır. İnceleme raporları birleştirildiğinde ise incelenen bağımsız denetçi ve firma sayısında artış gözlenmektedir. Ek olarak, KGK'ya kayıtlı denetim kuruluşu sayısı da artmıştır.

Tablo 1.5: Bağımsız Denetim Kuruluşları Açısından İnceleme Sayısı

Yıl	Dosya İncelemesi Miktarı	Diğer incelemeler	İncelenenlerde KAYİK denetleme yetkisi olanların sayısı	Toplam İnceleme Sayısı	Sicile Kayıtlı Denetim Kuruluşu Sayısı	Yüzdellik Bazda Toplam İnceleme
2014				63	145	%43
2015				52	196	%27
2016	25	1	26	26	235	%11
2017	54	7	48	61	249	%24

Kaynak: KGK 2016 ve 2017 İnceleme Raporları

İncelemelerde Tablo 1.5 ve 1.6'da görüldüğü üzere, bağımsız denetçilerdense, bağımsız denetim şirketlerinde incelemelerin yoğunlaştığı görülmektedir. Risk bazlı inceleme yöntemi kullanıldığından KAYİK'lerin ve denetim şirketlerinin incelemelerdeki oranın yüksek olması beklenen bir durumdur. Çünkü yatırımcılar açısından da kamu açısından da büyük şirketlerin etkilediği populasyon daha fazladır.

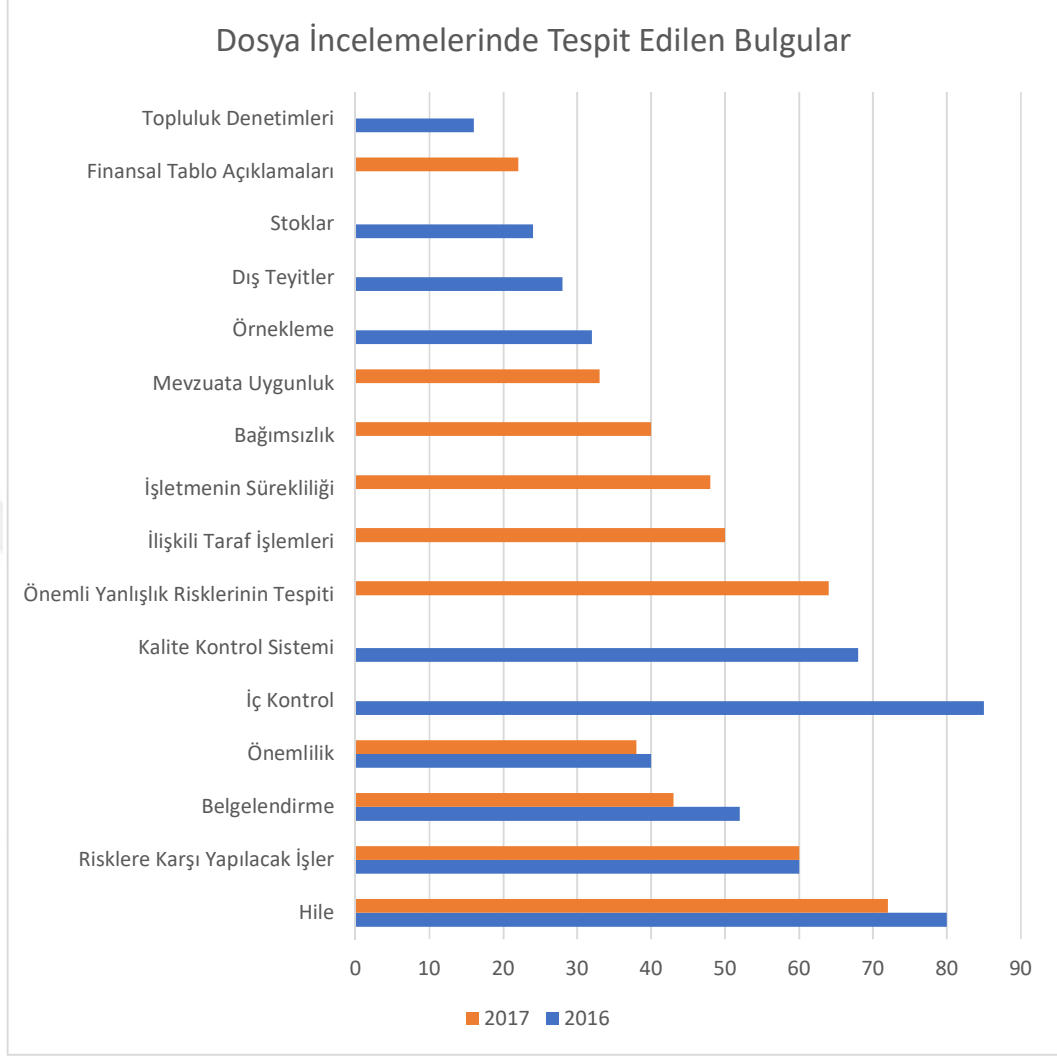
Tablo 1.6: Bağımsız Denetçiler Açısından İnceleme Sayısı

Yıl	Dosya İncelemesi Miktarı	Diğer incelemeler	Yıllık bazda sözleşme imzalayan denetçi sayısı	Toplam İnceleme Sayısı
2016	4	2	200	6
2017	4	4	269	8

Kaynak: KGK 2016 ve 2017 İnceleme Raporları

İnceleme raporları incelendiğinde, dosya incelemelerinde sık rastlanan bulgular Şekil 1.5’te listelenmiştir. KGK inceleme raporlarında dosya incelemelerde en fazla rastlanan bulgular birleştirildiğinde, 2016 ve 2017 yıllarında hile, risklere karşı yapılacak işler, belgelendirme ve önemlilik başlıklarında bulgular her bir yılda da rastlanırken, ek olarak 2016 yılında iç kontrol ve kalite kontrol sistemine ilişkin bulgulara, 2017 yılında ise önemli yanlışlık risklerinin tespiti ve ilişkili taraf işlemleri konularında bulgulara sık rastlanmıştır. Diğer konu başlıkları farklılık göstermektedir. İnceleme raporlarında her bir bulgu için eksikliğin neden kaynaklandığı, standart gereği nasıl olması gerektiği ve denetçiden ne beklendiği açıklanmıştır.

Hile bulgusu için, inceleme raporlarında bağımsız denetim şirketlerince yeterli çalışmanın yapılmadığı bu konuda eksikliklerinin olduğu belirtilmiştir.



Şekil 1.5. Dosya İncelemelerinde Tespit Edilen Bulgular

Kaynak: KGK 2016 ve 2017 İnceleme Raporları

Risk bulgusu, finansal tablolarda ve yönetim beyanlarındaki yanlışlık risklerine karşı denetim sisteminde eksiklikler olduğunu içermektedir.

Belgelendirme hükümlerine ilişkin bulgularda, denetim kanıtlarında ve belgelendirmede eksiklikler gözlemlenmiştir. Bu sebeple de denetimin anlaşılabilmesinde aksaklıklara sebep olduğuna değinilmiştir. Olması gerekenin standart gereği, denetim prosedürünün belgelendirilmesi, denetim çalışmasına ilişkin zaman, içerik unsurlarının kolayca anlaşılabilir şekilde tutulması gerektiğidir

Önemlilik kavramının uygulanmasına ilişkin bulgular, önemli konuların belirlenmesi sürecinde uygun ölçütlerin kullanılmasındaki sıkıntıları içerir.

İç kontrol konusunda bulgu ise 2016 yılında en fazla rastlananlardandır. İç kontrolün yeterli şekilde anlaşılmadığı ve iç kontrol sistemiyle ilgili eksiklikleri içermektedir. Bu bulguya 2017 yılında rastlanmaması, bu konuda ilerleme kaydedildiğini göstermekle birlikte, aksi yönde bu konuda inceleme yapılmadığına da işaret edebilir.

Kalite kontrol sistemiyle ilgili bulgular ise, bağımsızlık, müşteri ilişkisi, sözleşmeler ve denetim kalitesiyle ilgili kalite kontrol sistemine ilişkin eksikliklerin görülmesiyle ilgilidir. 2016 yılında sık rastlanan arasındadır, 2017 yılında bulgular arasında yer almamıştır. KKS gereğince, ilerleme kaydedilmesiyle ilgili olabilir.

Önemli yanlışlık risklerine ilişkin bulgu 2017 yılında görülmüştür. Finansal tablo kalemleri düzeyinde ve finansal tablolara bağlı işlem sınıfları veya hesap bakiyelerine ilişkin yönetici beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde eksiklikleri içermektedir. Bu bulguda denetçi yanlışlıkların önemli olma ihtimaline odaklanır ve olası riskleri değerlendirir, bu sebeple de denetçiden beklenenin iç kontrol sistemini tekrardan değerlendirmesi ve ilgili kontrollerin uygulanıp uygulanmadığını tespitidir. 2016 yılında iç kontrolde rastlanan eksiklikler açısından, 2017 yılında bulunmayan iç kontrol bulgusu bu başlık altında incelenmiş olabilir.

İlişkili taraf işlemlerine ilişkin bulgular, uygulanan denetim prosedürü ve çalışma kağıtları yeterli olmamasını içermektedir. Bu bulgu çerçevesinde denetçiden beklenenin finansal tablolarda yeterli açıklamaların yapılıp yapılmadığını değerlendirmesi olduğu 2017 inceleme raporunda belirtilmiştir.

2017 KGK incelemelerinde, bulguların yoğunlaştığı muhasebe alanlarının stoklar, amortisman hesaplamaları, maddi duran varlıklar, hasılat ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi olduğu belirtilmiştir. Benzer durumu PCAOB

2013 raporlarında da görülmektedir. PCAOB raporunda, en sık denetim eksikliğine gelir, stok ve satılan malları maliyeti kalemlerinde rastlandığı belirtilmiştir.

1.2.5.4. İdari Yaptırımlar

İncelemeler neticesinde mevzuata aykırılıklar görülen denetim kuruluşları ve denetçilere idari yaptırımlar uygulanmaktadır. Yaptırım türleri: Uyarı, faaliyet iznini askıya alma ve iptal etme şeklindedir. Ayrıca, Kurum tarafından 660 sayılı KHK uyarınca para cezası da verilebilir. İdari yaptırım uygulanması para cezası verilmesine engel teşkil etmemektedir. Tablo 1.8’de idari yaptırım türleri genel olarak listelenmiştir. Uyarı yaptırımının daha çok gözetim faaliyetinin konularını içerdiği görülmektedir. Faaliyet iznini askıya alma yaptırımı uyarıların cevap bulmaması ve temel koşulların sağlanamadığı durumlar için, faaliyet izninin iptalinin ise faaliyet iznini askıya alma yaptırımını gerektiren durumların tekrarlanması, yanıltıcı ve gerçek dışı davranışlar sebebiyle olduğu görülmektedir.

PCAOB inceleme raporlarıyla karşılaştırıldığında, KGK’nın şirket isimlerini açıklayarak inceleme raporları yayımlamadığı görülmektedir. Ancak idari yaptırım uyguladığı şirketleri internet sitesinde yayımlamıştır. Bu durum şeffaflık ilkesi gereğince olumludur ancak neden yaptırım cezası kesildiğine dair veya para cezalarının tutarına ilişkin bir bilgi bulunmamaktadır.

Tablo 1. 7. İdari Yaptırım Türleri

UYARI	FAALİYET İZİNİNİ ASKIYA ALMA	FAALİYET İZİNİNİ İPTAL ETME
TDS'ye aykırı hareket	Uyarı yaptırımını gerektiren fiillerin iki yıl içinde üçüncü defa işlenmesi	Faaliyet iznini askıya alma yaptırımını gerektiren fiillerin iki yıl içinde ikiden fazla kez işlenmesi
Kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması	Gerçeğe aykırı görüş bildirme	Yetki belgesinin kasten yanlış veya yanıltıcı beyan edilmesi
Bağımsızlığa aykırılık	TDS çerçevesinde genel kabul görmüş değerlere uyulmaması	Yetkilendirme şartlarının ilişkin eksiklikler
Reklam yasağına uyulmaması	Denetim kısıtlamalarına riayet edilmemesi	Gerçek dışı bilerek görüş bildirme
Kurumca belirlenen ücret taifesine uymama	Denetim ekiplerinde sağlanması gereken şartların sağlanmaması	Denetimde güveni sarsacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmesi
Denetim raporlarının süresinde tamamlanmaması		
Sürekli eğitime katılmama, tamamlamama		
Şeffaflık raporu hazılamama		Mevzuata aykırı durumların tespiti
Mesleki sağlık sigortası yaptırmama		

Kaynak: KGK Kurumsal Web Sitesi, 660 sayılı KHK

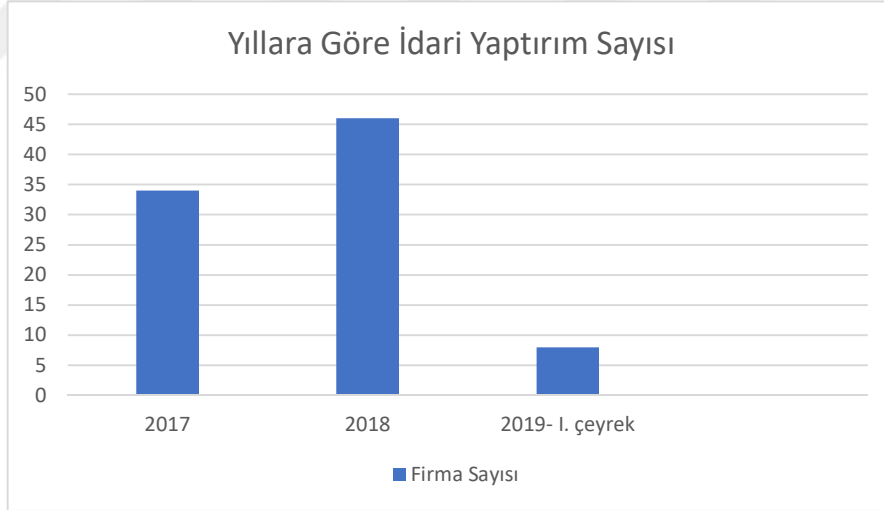
KGK web sitesinde 2019 2. Çeyreğine göre, 272 adet tescile kayıtlı bağımsız denetim şirketi vardır. İdari yaptırım listesi incelendiğinde, 2017'den bu yana bu firmalardan 72'sine yaptırım cezası uygulanmıştır.



Şekil 1.6. İdari Yaptırım Uygulanan Firmaların Dağılımı

Kaynak: KGK Kurumsal Web Site

2017 yılında 33 şirkete, 2018 yılında 45 şirkete, 2019 yılında henüz 7 şirkete ceza kesilmiştir.



Şekil 1.7. Yıllara Göre İdari Yaptırım Sayısı

Kaynak: KGK Kurumsal Web Site

İdari yaptırım listesi incelendiğinde, 2017 yılında idari yaptırım uygulanan 33 şirketin 31'i uyarıyla birlikte idari para cezası, 2'si ise sadece uyarı almıştır. 6 şirket ise iki veya üç kez uyarı ve idari para cezası almıştır. Kurulun yıl içindeki farklı tarihlerinde bu cezalar verildiğinden, aynı firmalara bir kaç kez gidildiği anlaşılmaktadır.

2018 yılında 45 şirketten 24 şirkete hem uyarı hem idari para cezası yaptırımı; 20 tanesine sadece idari para cezası; 1 tanesine faaliyet izninin askıya alınması yaptırımı uygulanmıştır. 1 firma aynı yılda sadece idari para cezası, farklı döneminde hem idari hem uyarı yaptırımı almıştır.

2019 ilk çeyreğinde, 7 firmaya yaptırım uygulandığı görülmüştür. 1 firma sadece idari para cezası, 6 firma ise hem idari hem uyarı cezası almıştır.

En siktan en seyrek olana göre yaptırım türleri incelendiğinde, en sık uygulanan uyarı ve idari para cezasının birlikte, daha sonra ayrı ayrı sadece idari para cezası veya faaliyet izninin askıya alınması olmuştur. İdari yaptırım uygulanan 72 firmadan 16'sına birden fazla kez yaptırım uygulanmıştır

BÖLÜM 2: DENETİMİN GÖZETİMİ ALANINDA YAYINLANMIŞ AKADEMİK ÇALIŞMALAR

Literatür incelenirken denetim kalitesi ve bağımsız denetimin gözetimi ile mevzuata odaklanılmıştır. Ampirik ve teorik çalışmalar olarak ikiye ayrılmış ayrıca da kendi içinde denetim kalitesi ve gözetime ilişkin çalışmalar incelenmiştir.

2.1. Denetimin Gözetimi Konusunda Gerçekleştirilen Ampirik Çalışmalar

Literatürdeki ampirik çalışmalar incelendiğinde, PCAOB incelemelerinin ve inceleme raporlarının yayımlanmasının denetim kalitesi üzerinde olumlu etkileri olduğu görülmüştür. (Udeh, 2017; Fung, Raman ve Zhu, 2017; Draeger, Herrmann ve Lawson, 2016; Dee, Lulseged ve Zhang, 2011; 2018; Aobdia, 2018) Ayrıca bu çalışmalarda PCAOB gibi KGK veya diğer bağımsız denetimin gözetiminden sorumlu kurumların tescil, standart düzenleme (Draeger, Herrmann ve Lawson, 2016) ve yaptırım faaliyetlerinin de olumlu etkisinden (Akdoğan ve diğ., 2018; Dee, Lulseged and Zhang, 2011) bahsedilmiştir. Ancak gözetim kurumlarının etkisinin bulunamadığı araştırmalar da mevcuttur. (Sundgren ve Svanström, 2017; Mao, Qi ve Xu, 2017) Etkinin gözlenemediği araştırmalar İsveç ve Çin ülkeleri gibi ABD dışındaki ülkelerdir.

Aobdia (2018) çalışmasında Bölüm I bulguları açıklanan firmaların denetim çabalarını ve finansal raporlama kalitesini arttırdığı, yayılma etkisiyle ilgili denetim firmasının diğer ofislerinde de denetim çabasının ve finansal raporlama kalitesini

arttığını; Udeh (2017) çalışmasında, PCAOB inceleme raporlarının ikinci kısmının yayımlanmasıyla üç yılda bir incelenen kalite kontrol eksikliği olan firmaların PCAOB tescilinden çıkmasına sebep olduğundan kaliteyi arttırdığı; ayrıca müşteri açısından etkisi ise müşterinin bu tarz denetim firmalarıyla çalışmayı raporların 2. bölümünün yayımlanmasıyla bıraktığı veya ilgili denetçilerin istifa ettiği; Akdoğan ve diğ. (2018) BİST'e kayıtlı şirketlerin denetim raporlarının görüşlerinin incelendiği çalışmada, olumlu görüş dışında görüşe sahip denetim raporlarında artış olduğundan, bunun bir nedeninin de KGK'nın artan faaliyetlerinden kaynaklandığını; Fung ve diğ. (2017) çalışmasında, PCAOB *uluslararası incelemelerinin* uluslararası alanda da denetim kalitesini arttırdığını ve pozitif dışsallığı sağladığı, ancak Mao ve diğ. (2017) çalışmasında Çin'de BigN dışındaki firmalara üzerindeki araştırmada uluslararası denetim ağında (PCAOB gibi) kayıtlı firmaların denetim kalitesini arttırdığına ilişkin sonuç elde edilememiştir. Sadece denetim ücretlerinin %3,9 oranında yüksek olduğu bulunmuştur.

PCAOB *standartlarının* denetim süreçlerini yeniden düzenleyip, risk bazlı iç kontrol yöntemleriyle denetim sürecini yeniden düzenleyip, raporlardaki düzeltmeler üzerinde azaltıcı etkisinin ampirik olarak bulunduğu çalışma da önemlidir. Regülatörlerin ekonomiye ve denetim mesleğine katkısını gösterir. (Draeger, Herrmann ve Lawson, 2016, s.79)s

PCAOB yaptırımlarının incelendiği ampirik araştırmalardan Dee ve diğ. (2011) getiri oranları üzerinden yapılan incelemede, PCAOB'nin dört büyüklerden biri olan Deloitte firmasına ilişkin yaptırımının kamuya açıklanmasının, firmanın Ligand İlaç Şirketi mali tablolarındaki düzeltmesinden kaynaklı piyasa etkisinden daha ağır bastığı bulunmuştur. Çünkü PCAOB ile firmanın genelindeki kalite kontrol sorunlarının ciddiyeti gösterilmiştir. İlgili çalışma, düzenleyici kurumun etkisinin daha fazla olduğunu desteklemiştir. İsveç Mali Müşavirler Denetim Kurulu'nun bağımsız denetçiler üzerinde yaptırımlarının incelendiği Sundgren ve Svanström (2017) araştırmasında, yaptırım sonrası ne denetçinin ücretinde ne müşteri sayısından ne de raporlamasında daha muhafazakar olduğuna dair etki bulunamamıştır. BigFour denetçilerinde yaptırım sonrası ücretlerinde düşüş görülmüştür. Sadece işletmenin sürekliliğini ilgilendiren iflas gibi konuları denetim raporlarında açıklamada sınırlı bir etki, eğilim görülmüştür.

Literatür incelenirken ayrıca *denetim kalitesi göstergesi olarak kullanılan temsili değişkenleri* olarak nelerin kullanıldığı dikkat çekicidir. Fung ve diğ. (2017) çalışmasında finansal raporlama kalitesine ilişkin denetim kalitesi göstergesi olarak, ihtiyari tahakkuklar ve tahakkuk kalitesi, kazanç kriterlerini karşılama ve atma olasılığı ile denetim kalitesinin daha dolaysız göstergesi olan denetçinin değiştirilmiş görüşünü yayımlama eğilimi (denetçinin kontrol sahibi olduğunu ve bağımsızlığını kullanmada etkili olduğunu da gösterir) ; Abughazaleh ve diğ. (2015) çalışmasında denetim kalitesi göstergesi olarak anormal tahakkuklar (ihtiyari tahakkuk modeli kullanılmıştır) ve firma büyüklüğü; Cengiz ve Gör (2016) çalışmasında denetim kalitesi ölçümü olarak dört büyüklerle çalışılıp çalışılmadığı bilgisini; Draeger ve diğ. (2016) denetim sürecinin etkinliği açısından denetimin başarısızlığını temsil eden düzeltmeleri; denetim görüşünü, finansal raporlama düzensizliğini ve şirket değerlemesini değiştirme eğilimi ile denetim kalitesinin ölçümünü, He ve diğ. (2017) Çin'deki PCAOB'ye kayıtlı olmanın denetim kalitesi ve ücretlerinin araştırıldığı araştırmada denetim kalitesi göstergesi olarak düzeltmeleri, Mao ve diğ. (2017) denetçinin değiştirilmiş görüşü açıklama eğilimi ve performansla eşleştirilmiş tahakkuklar, Lennox (2016) muhasebe ve vergiyle ilişkili düzeltmeler ve firmanın sürekliliğini ilgilendiren olayları denetim kalitesini temsilen kullanılmıştır.

Denetim kalitesini etkileyen faktörlerle ilgili yayınlarda Abughazaleh ve diğ. (2015) çalışmasında denetim firması büyüklüğünün kalite üzerindeki etkisinden, büyük firmaların ihtiyari tahakkuk modeline göre daha kaliteli denetim hizmeti sağladığını; Cengiz ve Gör (2016) çalışmasında kurumsal yönetim uygulamalarının pozitif yönde etkisi olduğunu; Draeger ve diğ. (2016) yeni standartlarla birlikte düzeltmelerin azalması sebebiyle denetim sürecinde risk bazlı iç kontrole yönlendiren standartların pozitif etkisi olduğunu; He ve diğ. (2017) denetim komitesi ile denetçilerin arasındaki sosyal bağların denetim kalitesi üzerinde olumsuz etkisi olduğu ve denetim ücretlerini arttırdığını; İran'daki 200 adet halka açık firmaların bağımsız denetçileri üzerindeki Zahmatkesh ve Rezazadeh (2017) anket çalışmasında denetçinin mesleki yetkinlik, hesap verebilirlik ve denetçinin tarafsızlığı özelliklerinin denetimin kalitesi üzerinde etkili olduğunu bulmuştur. Tecrübesi yüksek kişilerin işe alınması, denetçinin mesleki yeterliliğini artırarak denetim kalitesini artırır; denetçiler, denetim kalitesini sağlamak için daha derin bir bilgi ve daha iyi kararlar alırlar. Hesap verebilirlik, denetçinin performansını ve denetçilerin tarafsızlığını artırır, başka bir

bireyin etkisi olmadan çalışmalarını sağlar. Lennox (2016) çalışmasında, PCAOB'nin denetim dışı vergi hizmeti kısıtlamasına ilişkin denetim kalitesi üzerindeki araştırmasında, ilgili kısıtlamadan sonra denetçinin sağladığı vergi hizmeti ücretinde düşüş ve muhasebe ile vergi düzeltmelerinde artış gözlemlenmiş ancak denetim kalitesine etkisi üzerinde bir kanıt bulamamıştır. Vergi hizmetinin eğitim sebebiyle bilgiyi arttırdığı ve denetim kalitesini arttırdığına yönelik görüşler de bulunmaktadır.

2.2. Denetimin Gözetimi Konusunda Teorik, Kavramsal veya Yorumaya Dayalı Çalışmalar

PCAOB standart sürecine örnek: PCAOB denetçi raporlarına ilişkin yeni yayımladığı 1301 nolu denetim standardıyla denetim sırasında belirlediği kritik muhasebe sorunlarını açıklaması gerektirmektedir, bu standart denetim komitesini ve ihraççı şirketi etkileyecektir. Scanlon (2018) makalesinde, PCAOB'nin bu standardı yayınlamadan önce SEC ile arasında geçen tartışmalara yer vermiştir. SEC, bu kritik konuların denetim komitesiyle paylaşılmasının gereksiz olduğundan, denetim komitesi ile denetçi arasında negatif bir ortama neden olacağından, orijinal bilgilerin açıklanmasını sınırlayacağından, davaların sayısını arttıracığından endişe ettiklerini açıklamışlardır ancak standardı onaylamışlardır. Standardın gerekleri konusunda, ilgili standart denetçinin görev süresi ve bağımsızlık açıklamalarına, denetim komitesiyle iletişime, Avrupa'daki şirketlerle kritik konuların değerlendirilmesi ve karşılaştırılması için başvurulabileceğine, denetim komitesi ve yönetimin taslak raporların zaman çizelgesi çerçevesinde girdi sağlayabileceklerinden ve değerlendirebileceklerinden, PCAOB ayrıca orjinal bilgilerin açıklanmasını sınırlamaması için kritik konularla ilgili değilse açıklanma zorunluluğu olmadığından, uygulama sonrası tekrardan durumu inceleyeceklerinden ve denetçilerin fikirlerini dikkate alacaklarını cevaben belirtmiştir. Bu makale standart oluşturma sürecinde PCAOB ve SEC tartışmalı ortamını anlatması açısından önemlidir.

Bağımsız denetimin gözetimi alanında Yavuz (2011) makalesinden KHK ile KGK'nın kurulmasından ancak gözetim için muadili PCAOB ile sayı bakımından personelin yetersiz olduğundan, KHK'da belirtilen kalite uzmanlarının kadro karşılığı

istihdam edileceğinin KGK'nın fonksiyonlarını yerine getirmesinde sorun teşkil edeceğinden, Kurumun gerekli gördüğü hususlarda diğer kurumların ilgili birimleri vasıtasıyla yürütülmesinin de kalıcı çözüm olmayacağı konusunda eleştirilerini dile getirmiştir.

Abernathy ve diğ. (2013) *literatür çalışmasında*, gözetim alanındaki araştırmaların daha çok standart düzenleme ve inceleme alanında olduğundan, PCAOB'nin sıkı incelemeleri neticesinde, çalışmalardaki bulgularından elde ettiği sonuca göre, küçük şirketlerin ihraççı şirketlerin denetleme pazarından çıktığını, bunun sebebinin artan sigorta ve uyum maliyetleri olduğundan, pazarda kalan küçük firmaların ise PCAOB'ye kayıtlı olmanın kaliteli denetimi simgelemesi sebebiyle olduğundan, ayrıca PCAOB'nin standart koyma sürecinin de yararları yanında maliyetli olduğundan, bazı çalışmaların standartlarla bürokrasiyi arttığını, bazılarının ise denetçi görüşlerinin daha ılımlı olması gibi istenmeyen sonuçlar doğurduğunu, buna rağmen incelemelerin denetim kalitesini arttırdığını, bazı meslek uzmanlarının peer-review (akran değerlendirmesi) ve IQR (Uluslararası Kalite İnceleme) sürecinin denetim incelemelerinde daha etkili olduğunu savunsa da, çoğu çalışmanın PCAOB'nin denetim sürecindeki eksikliklerin tanımlanmasına odaklanmasının, akran değerlendirmesine göre daha az uygun ve ayrıntılı incelemeleri olsa da düzenlemeler, dava ve itibar maliyetleri sebebiyle de daha yüksek kaliteyi sağladığını ; yaptırımlar açısından ise yaptırımların daha çok küçük firmalarda olduğu ancak yine de tüm boyuttaki firmaları negatif olarak hem denetçiyi hem denetim müşterilerini etkilediğini ortaya koymuştur.

Kesimli ve Çalıyurt (2018) çalışmasında Türkiye ile ABD'deki bağımsız denetimin gözetimi uygulamalarını karşılaştırmaktadır. PCAOB'de hilenin ortaya çıkmamasından da denetçilerin sorumlu tutulduğunu belirtmektedir. Türkiye'de KGK öncesi dönemde kalite kontrol incelemelerinin SPK tarafından yapıldığına, KGK'nın 2017'de kapsamlı rapor hazırladığına değinmiştir. İlgili çalışmada PCAOB çalışmalarını daha çok Dört Büyükler açısından değerlendirmiştir. PCAOB denetim sayısının da her yıl arttığı gözlemlenmiştir. SEC tarafından SMMM ve SMMM şirketlerine uygunsuz veya etik dışı davranışları sebebiyle yaptırımlar uygulanmaktadır. Uygulanan yaptırımlarının yayımlandığı SEC sitesine göre ortalama değerlerden bahsedilmiştir. SEC tarafından yapılan denetimlerin Dört Büyükler açısından incelendiği çalışmada, PCAOB denetimleriyle bazen uyduğunu bazen ise

bağlantısı olmadığı görülmüştür. PCAOB raporlarında denetçi ve denetim şirketlerinin isimlerinin açıklandığı ve eksikliklerinin düzeltilmesi için süre verildiğinden, Türkiye'deki raporlarda ise isim verilmediğinden, isimlerinin açıklanmasının daha iyi olacağı belirtilmiştir. PCAOB ile KGK karşılaştırılmasının yapıldığı çalışmada, KGK'nın bütçesiyle PCAOB bütçesi arasında büyük fark olduğu, yaptırımlar sebebiyle elde edilen gelir farkının da fazlaca olduğu, denetim firmaları üzerinde yapılan araştırmanın bulgularına göre de ülkemizdeki denetim firmalarının bağımsızlık konusunda sorunlar yaşadığından, bu konuda sürekli eğitim çalışmalarının öneminden ve kurumların birlikte çalışması gerektiğinden bahsedilmiştir.

2.2.1. Bağımsız Denetimin Gözetimini Gerçekleştiren PCAOB Üzerine Yorumlardan Oluşan Makaleler

Bailey (2014), SEC'de çalıştığı zamanlardaki deneyimlerini ve PCAOB eleştirilerini anlattığı makalesinde, PCAOB'nin standart düzenleme sürecinde kendi kendine adanmışlıkla çalıştığından ve SEC veya daha önceden standart düzenlemede yetkili ve elinde halihazırda standartlar bulunan AICPA'dan yararlanmadığından, AICPA'dan yararlanmamasının AICPA'nın gözetimdeki başarısızlıklarının ve SOX'in amacının da standart düzenlemede tek yetkili organ olarak PCAOB'nin olduğunu düşünmesinden kaynakladığını vurgulamıştır. Ancak eleştirdiği nokta standart düzenleme konusunda çevresindeki kurumlardan daha fazla destek alması yönündedir. İncelemeler açısından değerlendirdiğinde ise, incelemeler konusunda denetçilerin bilgilerinin az olduğu ve incelemelerin denetim sürecinin bütünsel başarısını yansıtmadığı yönündedir. Bu konuda da personel bilgisizliğinin abartıldığından ancak dikkate değer olduğundan, denetim sürecinin başarısını yansıtmama gibi bir amacının da olmadığından, risk bazlı inceleme yapıldığından bahsetmektedir. Yurt dışı incelemeleri için ise bu uluslararası denetimlerin gerekli olduğundan ve Baş Muhasebeciler Ofisi'nin kaynaklarının da kullanılması gerektiğinden ayrıca deneyimlerine göre Avrupa'daki faaliyetleri açısından önyargılar-zorluklar içerdiğine değinmiştir.

Ramamoorti (2018) makalesinde, Sarbanes Oxley yasasıyla birlikte denetim komitesinin rolünün arttığından, denetçinin gözetimi ve denetim sürecinden denetim komitesinin de sorumlu tutulmasının pozitif etkisinden bahsetmiştir. Ayrıca PCAOB incelemeleri sürecinin sözleşme eksikliklerinin sistematik olarak tanımlanması, eğitimin gereklilik halini alması, yeteneklerin geliştirilmesi, iyileştirme planları ve uygun değişikliklerin yapılması gibi konularıyla denetim kalitesini arttığını ileri sürmektedir. Ek olarak, yeni standartların yayımlanması, kalite kontrol sisteminin geliştirilmesine adanmışlık, varolan standartların yeniden yorumlanması ve yeni standartların açıklığa kavuşturulmasıyla denetim uygulamaları değişerek denetim kalitesi geliştirdiğinden ancak standartlar konusunda önceleri daha ekonomik düşünceler ve daha az detay verilip, denetçinin rolü, maliyet ve yararları konularına konsept bağlamında bakıldığından, zamanla standartlar da daha detaylı, teknik, disiplinlerarası açıklandığını belirtmiştir. PCAOB'nin standart düzenleme konusunda ekonomik analizin ötesinde konsept çerçevesi geliştirmesi konusundaki fikirleri dikkate alması gerektiğini vurgulamaktadır. Ayrıca Uluslararası Denetim Standartları ile PCAOB standartlarını karşılaştırıldığı makalede IFAC'ın daha hızlı standart düzenleyebildiğinden ancak PCAOB'nin SEC onayına sunması sebebiyle hızında yavaşlama olduğundan, buna rağmen son yıllarda IFAC'a göre daha fazla standart yayımladığından, daha kaliteli denetim standartlarını makul bir hızda yayımlandığını savunmuştur. Uluslararası denetim standartlarına ilişkin Monitoring Group'un 2017 yılında yayımladığı çalışmaya göre de meslek uzmanlarınca hazırlandığından kamu yararını karşılamada riskler barındırdığından, hızla gelişen iş ortamına karşılık da standartların güncelliği koruması gerektiğinden bahsedilmiştir. Ramamortie göre, PCAOB de bağımsız standart düzenleyicidir ve makul ölçüde de standart düzenlemede hızlıdır.

Bağımsızlığı arttırmak için denetim firması rotasyonunun anlatıldığı Williams ve Wilder (2017) çalışmasında 15 muhasebe firmasının denetim firması rotasyonu üzerine yorumları incelenmiştir. Düzenleyiciler bağımsızlığı daha çok denetçi açısından değerlendirmiştir. Denetçinin görev süresi bağımsızlık çerçevesinde sık sık tartışılmıştır. Ayrıca denetçi tarafından sağlanan hizmetler de düşünülmüştür. Yorum mektuplarında denetim firmaları denetim rotasyonunun kaliteyi düşürdüğünü ve literatürde de bu durumu destekleyen araştırmalar olduğunu, ayrıca bazı endüstrilerde denetim uzmanlığı anlamında fazla seçenekleri olmadığı, firmalar denetim

rotasyonunun maliyetleri arttırması sebebiyle zararın yararı geçeceğini, finansal raporlama kalitesini düşüreceğinden, artan seyahatler gibi sebeplerle denetçilerdeki devir hızının artacağı, kaliteli denetçi bulmanın zorlaşacağı, denetim komitesinin etkinliğini de azaltacağını, müşteri seviyesinde bu durumuna ağırlık verilmesinin daha iyi bir çözüm olacağını belirtmişlerdir. Müşteri seviyesinde yapılacak çalışmalarda denetim komitesinin etkinliğinin ve iletişiminin arttırılması, sürece PCAOB ve SEC'in de dahil edilerek denetim komiteleri sorumlulukları üzerinde belirleyici olmaları istenmiştir. Bu şekilde müşteri ile denetçi arasındaki bağımsızlığın arttırılacağı öne sürülmüştür. Firmaların da iç kalite kontrol sistemlerini geliştirmeleri, bunun için yıllık eğitimler veya kalite kontrol danışmanlıkları gibi, ayrıca PCAOB'den görüş öncesi danışmanlıkların denetimin bağımsızlığını arttıracağını belirtmişlerdir. Denetim firmalarının yorumlarında, bağımsız ve etkin denetim komitesi, halka açık şirketlerin mali tablolarının raporlanmasında ve denetim kalitesinde; denetim komitelerinin denetim firmalarıyla ve hissedarlarla etkili iletişiminin de denetimin bağımsızlığı ve şeffaflığı açısından önemli olduğu belirtilmiştir.

PCAOB'de çalışmış Gradison (2014) yorumuna göre Kurulun en zayıf yönü, *uluslararası denetimlerdir*. Bu konuda hem ülkelerin denetçilerin denetlenmesi hususundaki kısıtlamaları hem de maddi konuların denetlenmesinde ilgili ekibin yerine getirmediği işler ve ABD merkezli firmaların uluslararası iştirakli işleri sebebiyledir. Yorumdan oluşan bu makalesi, muhasebe standartları konusunda IFRS ile ABD Genel Kabul Görmüş Prensipler arasındaki farklılıklar konusundadır. IFRS daha günceldir. Eğer SEC ikisinden birisini firmalara seçme şansı tanırorsa, bu konuda çatışmaların nasıl çözüleceği konusunda endişeleri olduğunu belirtmiştir. Kurulun standartları düzenlemedeki yavaşlığına da dikkat çekmektedir. Hızı arttırmak için, akademisyenlerden yararlanılabileceğinden, diğer standartlarla karşılaştırma yapıp paket halinde standartların halka sunulup, daha sonra SEC'e onay sürecine gitmesini önermiştir.

Sheu (2018) çalışmasında PCAOB'nin oluşmasına kadarki süreçteki 1970'ten itibaren muhasebe skandallarını ve gözetimde yetkili kurumları incelemiştir ve PCAOB'nin keyfi olarak oluşturulmadığını ispatlamaya, kökenlerini belirlemeye yönelik araştırmasını yayımlamıştır. NOSA ve NARAF gibi kuruluşlar olmasaydı, PCAOB'nin şu anki haliyle kurulmasının imkansızlığından bahsetmiştir. PCAOB'nin özel çıkarların kamu yararına kullanımı teorisine dayanan düzenleyici modeli, daha

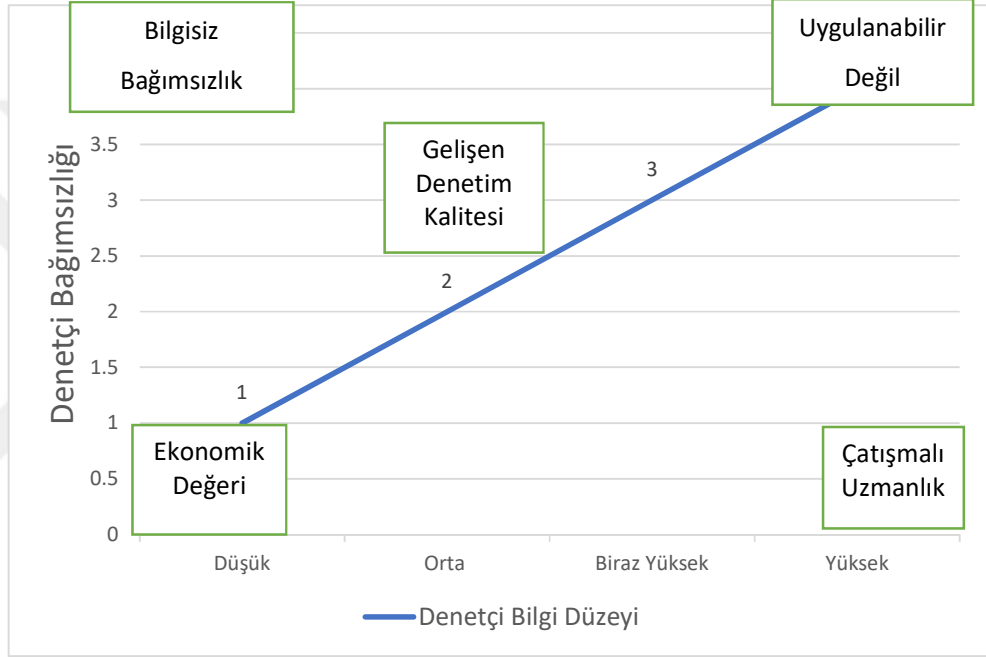
önce NOSA ve NARAF'ın örnek gösterdiği NASD (*The National Association of Security Dealers*) gibi kuruluşlarda da hem yatırımcının korunduğu hem de üyelerinin çıkarlarının korunduğu düzenleyici modellerden kaynaklandığını ileri sürmüştür. NASD başarılı bir model olarak gösterildiğinden, PCAOB'nin benzer öz denetim modelinde başarısını zaman içerisinde göstereceğinden, bu araştırmada son dönem Trump'ın kuralıslaştırma, PCAOB'ye yeni kurul atama gibi etkenlerin olmadığından söz etmiştir. NASD'ın öz denetim modeli olarak (*self regulatory organization*) başarılı görülme sebepleri üzerine de, NASD'ın SEC'e aykırı hareket edenlere paza cezası, askıya alma ve pazardan çıkarma yetkisini kullanması ve bunu da saldırgan biçimde kullanarak hükümetin nadiren müdahalesine sebep olması ve SEC'in nadiren el koyma yetkisini uygulamasına gerek kalması olarak açıklamıştır. Ceza almayan üyelerinin de peşinden koşarak, araştırmacı modeliyle, yüksek standartta tutarak herhangi bir devlet kurumundan daha etkili olduğundan, NASD'a üye olmanın avantajı kurallara uymanın avantajından daha büyük olduğundan da, daha başarılı olduğunu anlatmıştır.

2.2.2. Denetim Kalitesine İlişkin Teorik Araştırmalar:

Fuhui ve diğ. (2016), denetim kalitesine ilişkin literatür araştırmalarında, denetim kalitesine denetim firmasının büyüklüğü, denetçi ve denetim firması özelliklerinin (cinsiyet, eğitim, deneyim, politik üyeliklerin, denetim firma ortağının deneyimi gibi), denetçinin görev süresi, denetim dışı hizmetlerin, denetim ücretleri ve denetçi rotasyonunun etkisi olduğu belirtilmiştir. Eleştirel olarak da denetim kalitesine ilişkin çalışma sonuçları incelendiğinde, çalışmaların kapsamlı olmadığından, ilgili araştırmanın bireysellik sınırlarında kaldığından, denetim kalitesiyle ilişkili faktörlerine ilişkin açıklamaların da limitli olduğunu savunmuştur.

Denetim kalitesinin yeterlilik (uzmanlık) ve bağımsızlık olarak hem düzenleyiciler hem de uygulamacılar açısından incelendiği Knechel (2016) çalışmasında, denetim kalitesi geliştirilmeye çalışılırken regülasyonlar sebebiyle ters yönde oluşan etkilerin olabileceğine değinmiştir. Ters etkileri anlatabilmek için doğrusal grafiklerden ve farksızlık eğrilerinden yararlanmıştır ve şu şekilde açıklamıştır: Denetçilerin ücretlerinin yüksek olması ve denetim kalitesinin düşük

olması sık karşılaşılan şikayetlerdendir. Denetim kalitesi arttırılmaya çalışılırken verimlilik göz önüne alınmadan yapılan işlemler denetim ücretinin artmasına sebep olabilir. Denetim kalitesinin iki önemli bileşeni olan uzmanlık ve bağımsızlık arttıkça denetim kalitesinin artması beklenir. Ancak, uzmanlık ve bağımsızlığın kusursuz olacak sağlandığı durum da mümkün değildir.



Şekil 1.8: Denetim Kalitesi

Kaynak: (Knechel, 2016, s.217)

İki bileşenli bir grafik çizildiğinde, düşük uzmanlık ve bağımsızlık düzeyinde denetim hizmetinin ekonomik bir değeri olmayacaktır ve ilgililerince satın alınmayacaktır. Bağımsızlığın ve uzmanlığın çok yüksek olduğu durumda ise arz mümkün olmayacaktır. Çünkü denetimde sıfır hata mümkün değildir, sıfır olmayan bir denetim riski bakiyesi her zaman vardır. Kimi zaman bağımsızlık çok yüksek, uzmanlık az veya tam tersi durum olabilir ki bu da istenmeyen bir durumdur. (Knechel, 2016, s.217)

Farksızlık eğrileriyle bağımsızlık ve uzmanlığın kombinasyonundan oluşan sınırlı, makul ve iyi güvence düzeyleri anlatılmıştır. Knechel çalışmasında denetim

kalitesini ekonomik teoriler kapsamında değerlendirmektedir. Denetçi bağımsızlığı ve uzmanlığın kombinasyonundan oluşan belli güvence düzeylerine sahip, bağımsızlık ve denetçi bilgisi kısıtları dahilinde farkınlık eğrileriyle açıklamaktadır. Regülasyonlar açısından istenmeyen sonuçlardan biri, bazı araştırmalarda da belirtildiği gibi, denetçilerin kullandığı gölge standartlardır ki, yanlış sonuçlara varmalarındır. Gölge standartlar, genel kabul görmüş prensiplerde görünmese de uygulamada kullanılan standartlardır. Müfettişlerin yeterli deneyime sahip olmadan kilit denetim konularında ortakları hükümsüz bırakmaları, bazı önemli analitik prosedürler de genel kabul görmüş prensiplerden olmasına rağmen, denetçilerce eleştirileri neticesinde analitik prosedürler azaltılması şeklindedir. Denetçilerin geri bildirimleri ile standartların uygulanmasının kısıtlayıcı etkileri oluşmaktadır. Düzenlemelerin artmasıyla denetim kalitesinin artması beklenirken, yukarıdaki sonuçları sebebiyle ters yönde bir durum oluşabilmektedir. Bu durumlarda maliyet fayda analizi gereklidir. (Knechel, 2016, s.219)

Denetim kalitesinin ölçülmesi ve PCAOB'nin standart ve politika oluşturma sürecine ilişkin makalede, denetim kalitesi göstergelerinin ölçülmesi hususunda sadece nicel yöntemlerin değil, konsept bağlamında değerlendirmelerin de olması gerektiği savunulmaktadır. İlgili çalışmada ölçüme uyarlanan gresham yasası, kolay hesaplanabilen sayısal ölçülerin daha zor ölçülüp değerlendirilen ancak daha uygun sonuçların dışlanması sebep olacağı belirtilmektedir. Nicel ölçüm yöntemlerinin uygulanması kolaydır ancak yeterli derecede açıklamaya yetmeyeceğinden, bu sebeple PCAOB'nin kalite göstergeleri için her iki yöntemi de kullanmasının etkili olduğu belirtilmiştir. Ayrıca yayımlanan göstergelerin tekrardan değiştirilip düzenlenmesini, gresham yasasının ölçüm için gereklerine uygun olarak düzenlendiği takdirde de maksimum uygunluk ve kullanılabilirlik elde edileceği vurgulanmaktadır. (Ramamoorti, Baskin ve Krull, 2017, s.86)

Tepalagul ve Lin (2015) çalışmasında 1976-2013 yılları arasındaki yazını uluslararası boyutuyla denetim kalitesini bağımsızlık yönünden incelenmiştir. Çalışmada denetçinin bağımsızlığını tehdit eden dört unsur olduğu, bunların ise müşterinin önemi, denetim olmayan hizmetler, denetçinin görev süresi, müşterinin denetçiyle olan bağlantısı olduğudur. Müşterinin önemi, bu çalışmada ücretler, davranışlar, finansal raporlama kalitesi, kullanıcı alguları ve davranışlarına göre incelenmiş ve bağımsızlıkla ilişkili olan etkilerinden bahsedilmiştir. Ücretler açısından

firmanın büyüklüğüne göre denetçi üzerinde etkilidir. Bazı araştırmalara göre, denetçi denetim düzeltmelerinden büyük müşterileri için vazgeçebilmektedir. Bağımsızlık ile müşteri arasındaki ilişkinin denetçi görüşleriyle incelendiği araştırmalarda, denetçiler büyük firmalar için daha az sınırlı görüş ve sürekliliğe ilişkin görüş bildirmiştir. Norveç ve Avustralya'daki bazı çalışmalarda müşteriye göre denetçi görüşlerinde etki tespit edilememiştir ancak bunun Norveç'teki düşük dava riskinden kaynaklandığı belirtilmiştir. Ek olarak SOX öncesi dönemde müşterinin önemi ile denetçinin sürekliliğe ilişkin görüşlerinde bağlantı bulunmazken, SOX sonrası dönemde özellikle büyük firmaların süreklilik arz eden görüşler almalarında artış olmuştur. Çin'de de regülasyonların pozitif etkisi gözlemlenmiştir. Ayrıca büyük firmalara hem *BigFour* hem *BigFour* olmayan denetim şirketleri daha muhafazakâr davranmaktadır. Finansal raporlama kalitesinin tahakkuklarla ölçüldüğü araştırmalarda, müşterinin önemiyle tahakkukların arasında ilişkinin olmadığına, bazılarında büyük şirketlerin düşük kazanç yönetimlerine karşı denetçilerin daha toleranslı olduğuna, bazılarında ise etkili denetim kalitesi olan firmalarda müşteri ile denetçi arasındaki ilişkinin kısıtlandığı belirtilmiştir.

Yükçü ve Koçakoğlu (2016) makalesinde denetim kalitesinin kavramsal çerçevesinin oluşturulmasında sayısal bir veri sistemi sunulmaktadır. Bu amaçla PCAOB'nin kalite göstergelerinin oluşum sürecini anlatmaktadır. Başlarda belirlenen yetmiş yakın göstergenin elenme sürecinden ve 28 göstereye indirgenmesinden ve kalan 28 göstergenin kamunun yorumuna sunulması süreci açıklanmıştır. Bu kalite göstergeleri üç gruba ayrılmıştır. Denetim uzmanlarıyla ilgili göstergeler, süreç ve denetim sonuçlarıyla ilgili göstergelerdir ve nicel göstergeler oluşturulmak istenmiştir. Bu denetim kalitesine ilişkin nicel göstergelerin diğer ülke uygulamalarına örnek olacağı ve takip edileceği araştırmacılar tarafından düşünülmekte, ayrıca bu göstergelerden birkaçının bile yayımlanmasının zorunluluk olduğu durumda, yatırımcılar için güvence ortamının oluşturmasına yardımcı olacağı düşüncesi paylaşılmıştır.

2.2.3. Bağımsız Denetimin Gelişim Sürecinde Mevzuata İlişkin Çalışmalar:

Sanlı ve Özbirecikli (2012) çalışmasında, bağımsız denetimin gelişim sürecini bibliyografya yöntemini kullanarak incelemiştir. Bağımsız denetimin vergi yasalarının kontrolü ile başlayıp, sermaye piyasalarının genişlemesiyle, ülkemizin ekonomisinin yurt dışına açılması ve yatırımcıların yurt dışından toplanmasıyla yabancı denetim şirketlerinin de ülkemizde faaliyet göstermesinden ayrıca her geçen gün gelişen denetim piyasasının KOBİ'leri de içine alacak şekilde büyüdüğünü anlatmıştır. Bağımsız denetime ilişkin parçalı yapıdaki SPK, BDDK, Maliye Bakanlığı, TÜRMOB gibi kurumların bağımsız denetime ilişkin yetkilerini konu almıştır. Ülkenin standartlarının uluslararası standartlarla uyumlu hale gelmesi sürecini anlatmıştır.

Uzay, Tanç ve Erciyes (2008) çalışmasında, denetim sektörünü güçlü ve zayıf yönleriyle, sorunlarıyla incelemiştir. 2002 yılında kabul edilen Sarbanes Oxley yasası ve 2006 yılındaki AB Şirketler Hukuku 8. Yönergesiyle muhasebe skandallarıyla oluşturulan güvensiz ortamın düzeltilmesinin amaçlanmasından, ülkemizde de ABD ve AB'de oluşturulan gözetim kurumları gibi gözetim kurumuna ihtiyaç olduğundan, denetim kalitesinin önemli bileşenlerinden olan denetçinin bağımsızlığının, denetim ortağı rotasyonunun, denetçinin ve yönetim kurulunun yasal sorumlulukları ve denetim komitesinin etkin hale getirilmesine yönelik çalışmalara ihtiyaç olduğundan ayrıca BASEL kriterleri çerçevesinde de bağımsız denetimin KOBİ'lere doğru arttırılmasından bahsetmiştir. 2008 yılındaki bu çalışmada geleceğe yönelik istenen çözümlerden düzenleyici kurumlar arasında koordinasyon, denetim firmalarının profilinin çıkarılması, denetçi adaylarının eğitime önem verilmesi, meslek içi ve sürekli eğitim uygulamalarının arttırılması, denetim standartlarında teklik sağlanması ve Kamu gözetim kurumunun oluşturulması gibi isteklerin günümüzde sağlandığını ve çalışmaların devam ettiği görülmektedir.

Uzay ve Bayat (2016) makalesinde, 6102 sayılı TTK ile bağımsız denetime getirilen yenilikler ve tartışmalı konuları incelenmiştir. Bu kanunun tartışmalı konuları, bağımsız denetimin kapsamının daraltılması, TMS uygulama kapsamının daraltılması, vergi denetiminin bağımsızlık tehdidi olarak görülmemesi, bağımsız denetim raporlarının kamunun erişimine açılmamasıdır. Bağımsız denetim kanununun

ilk halinde tüm sermaye şirketlerine zorunlu iken, değişikliklerle kapsamı Bakanlar Kurulu Kararının belirleyeceği anonim ve limited şirketleriyle sınırlı kalmıştır. Bakanlar Kurulu Kararının kapsam dışı bıraktığı limited şirketler için ise iç denetim de dahil denetim zorunlu olmaktan çıkarılmıştır. Bu durumun kanunun kurumsallaşmayı, hesap verilebilirlik ve şeffaflık amacının başarısızlıkla sonuçlanmasına sebep olduğu belirtilmiştir. TMS uygulamaları Kanunun ilk halinde TMS'yle uyumlu olmayı gerektirirken, değişikliklerle TMS'ye değil VUK gereklerine uyumla geri dönüş yaşandığından eleştirilmektedir. Bağımsızlık konusunda ise Sarbanes Oxley Yasası ve AB düzenlemelerinde denetim dışında vergi denetimi, hukuk, yeniden yapılanma, değerlendirme danışmanlığı konuları yasaklanmışken, TTK ile vergi denetim hizmetinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı zedelemeyeceği gerekçesiyle vergi denetimi hizmeti sınırlama kapsamında değerlendirilmemiştir. Bu durum bağımsızlık açısından eleştirilmektedir. 6102 sayılı kanunda sermaye şirketlerinin denetim raporlarının kamuya açılması sağlanmış iken, Kanun değişikliği ile engellenmiştir. Bu durum ise şeffaflık ilkesinden uzaklaşma olarak nitelendirilmiştir. Bağımsız denetçi olabilmek için belirlenen şartların sağlanmasının uzun dönem gerektirmesi, genç iş gücünden faydalanma açısından kayıplara sebep olacağından eleştirilmektedir.

Yavuz (2011) makalesinde 660 sayılı KHK ile bağımsız denetimin gözetimini incelemiştir. KHK ile oluşturulan KGK'nın yetkilerinden, KAYİK denetimin ancak bağımsız denetim şirketlerince yapılabileceğinden, bağımsız denetçilerce yapılamayacağından, bağımsız denetim şirketlerine ve denetçilere sorumluluk sigortasının zorunlu olduğundan, KHK'da suç ve ceza içeren konuların KHK ile düzenlenmesinin aykırı olması sebebiyle herhangi cezai sorumluluk düzenlemesi olmadığından, KHK ile oluşturulan KGK'nın gözetim görevini ve kalite güvence sistemi denetimini gerçekleştirmek için personel sayısının yetersiz olduğundan bahsetmiştir.

Sayar ve Karataş (2016) çalışmasında kamu gözetiminin şeffaflığın sağlanması ve denetim kalitesinin artırılması üzerindeki rolünü AB düzenlemeleri ve AB gözetim uygulamaları çerçevesinde incelemiştir. Yetkilendirme, standart oluşturma ve yayımlama, inceleme ve yargılama fonksiyonlarının her birinde meslek örgütlerine devredilen yetki devirleri mevcuttur. AB uygulamalarında kamu kurumu meslek örgütü ile beraber, kimi zaman ayrı ayrı yetkilerine göre fonksiyonları yürüttüklerini

açıklamıştır. Pekuz ve Aydoğan (2017) çalışmasında gözetim organlarının İngiltere, Almanya, Kanada, ABD, Fransa gibi ülkelerde nasıl şekillendiği ve yetkilerinin hangi fonksiyonları kapsadığını anlatmaktadır. Bağımsız otorite tarafından bu gözetimin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini, KAYİK'lerin denetimini hangi yapıların gerçekleştirdiğini açıklamaktadır. Oktay (2013) çalışmasında ise ABD'deki denetim kalitesini arttırmaya yönelik düzenlemeler incelenmiş ve ülkemiz için öneriler oluşturulmak istenmiştir.

Türkiye'deki bağımsız denetim firmaları üzerinde denetim kalite sürecinin değerlendirildiği Acar ve diğ. (2011) çalışmasında, ülkemizde denetçilere gereken eğitimin sağlandığı, denetim firmalarının standartlar konusunda yeterli bilgiye sahip olmadığı, kalite güvence sistemi oluşturmadıkları ya da eksikliklerinin olduğu, denetçilerin denetim sürecine ilişkin iç kontrol ve denetim raporlarını dikkate aldığı, denetim raporlarının kamuyu aydınlatma anlamında yeterli şeffaflığı sağlamadığı hususunda bulgular elde edildiğinden bahsedilmiştir. Ancak ilgili araştırma KGK'nın kurulum öncesine denk geldiğinden, KGK öncesi bağımsız denetim firmalarının durumunu göstermektedir.

Karasu (2014) makalesinde KGK kuruluşu ve yetkilerini değerlendirmektedir. Bağımsız denetimin gözetiminde parçalı yapının kaldırılmasını, idari özerkliğe sahip olan bu kurumun kurulmasını olumlu karşılamakta, böylece AB'nin bağımsız denetime ilişkin muktesabına uyumun sağlandığını belirtmektedir. Çalışmasında, standartların tek başına KGK tarafından değil, TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı ile iş birliği içinde oluşturulması kanaatindedir. Özellikle de kurumun bağımsızlığı konusunda endişelerini anlatmış, uygulamacılar ve çıkarıcı topluluklardan bağımsızlığı yanında siyasi otoritelerden de bağımsızlığının sağlanmasının önemine değinmiştir. Kurulun hükümete karşı bağımsızlığının sağlanması için Bakanlar Kurulu tarafından değil, TBMM yetkilerince atanmasının, Kurul üyelerinin ise Bakanlıklar tarafından değil, SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı gibi kurumlarca önerilmesi düşüncesindedir.

BÖLÜM 3: BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ FAALİYETLERİNİN DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA

Finansal piyasalarda güvenin sağlanmasında önemli rolü olan bağımsız denetim firmaları, dünyanın çeşitli yerlerindeki ülkelerde ekonomiyi etkileyen büyük firmaların iflasları sonucunda, sorgulanmaya başlanmış ve yatırımcılar ile finansal çevrelere güvence sağlayabilmek için bağımsız denetim şirketlerini ve bağımsız denetçileri gözetimine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır ve çalışılmaya devam edilmektedir. Bu çalışmada da ülkemizdeki gözetimde yetkili KGK'nın mevzuatına uyumun ve gerekliliklerinin denetim kalitesine etkisi hakkında denetimle ilgili çevrenin görüşleri doğrultusunda araştırma yapılmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı

Bağımsız denetimin gözetimi faaliyetlerinin temel amacı yatırımcı ve finansal tablolardan yararlanıp finansal kararlar veren tüm finansal çevreye doğru ve güvenilir bilginin temininde güvence sağlamaktır. Ana amaca hizmet eden denetim kalitesinin sağlanması ve geliştirilmesi ise yardımcı amaçtır.

Çalışmada bağımsız denetimin gözetimi faaliyetlerinin denetim kalitesi üzerindeki etkisi üzerine bağımsız denetçiler, iç denetçiler, iç kontrolör, kamu denetçisi ve akademisyenlerin görüşleri incelenmiştir. Araştırmaya katılanlar arasında demografik özellikler bakımından farklılık olup olmadığı da test edilmiştir.

3.2. Araştırmanın Metodolojisi

Bu bölümde araştırmaya ilişkin kapsam, kısıtlar, veri toplama tekniği, hipotez testleri, kullanılan istatistiki yöntemler ve analiz sonuçları yer almaktadır.

3.2.1. Araştırmanın Veri Toplama Tekniği

Bu çalışmada ampirik olmayan nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Veri toplama tekniği olarak saha araştırmalarından olan anket ve derinlemesine görüşme tekniği kullanılmıştır.

Derinlemesine görüşme eğitimli bir görüşmecinin katılımcıyla yüz yüze bir ortamda bir dizi yarı yapılandırılmış soru sorduğu bir veri toplama yöntemidir. (Hair ve diğ., 2013) Katılımcıların sözlü ve sözlü olmayan biçimlerde iletişim kurduğu yüz yüze görüşme olarak düşünülür. Ancak yüz yüze iletişim mümkün olmadığı durumlarda Miller (1995) makalesinde yer aldığı gibi, telefonun yüz yüze görüşmeler için uygun alternatif olduğundan, fırsatları genişlettiğinden bahsetmektedir.

Çalışmamızda da bağımsız denetim şirket sahibi, ortak veya yöneticilere, denetçi, akademisyen ve iç denetçi/kontrolörlere telefonlarına mesaj atılarak, sosyal ağlar vasıtasıyla mesaj gönderilerek yüz yüze görüşme talebinde bulunulmuştur. Ancak yoğunluklarından dolayı çoğunlukla kabul edilememiş, tarihler uymamış veya dönüş alınamamıştır. Bu sebeple, 3 katılımcı ile yüz yüze, 6 katılımcı ile 30-45 dakikalık telefon ile derinlemesine görüşme gerçekleştirilmiştir.

Anket, açık ve kapalı uçlu sorulardan, kapalı uçlu sorular ise 5'li likert ölçeğinden oluşmaktadır. Anket soruları oluşturulurken, PCAOB'nin kamuya tartışmak üzere sunduğu 28 denetim kalitesi göstergesinden faydalanılmıştır. Bunlar personele ilişkin göstergelerden denetim uzmanlarının ulaşılabilirlik (personel iş yükü, karmaşık konularda teknik muhasebe ve denetim kaynaklarına ulaşım, uzmanlaşmış yetenek ve bilgide personelden yararlanma) ve yeteneğe ilişkin göstergeleri (endüstriyel uzmanlık, eğitim süresi), sürece ilişkin göstergelerden personel işe alım

ve mesleki geliştirme süreci, bağımsızlık, teşvikler, altyapı, denetim sonucuna ilişkin göstergelerden ise iç kontrol, işletme sürekliliği, denetçi ile denetim komitesi arasındaki iletişim, yargılama ve davalara ilişkin göstergelerdir. Anket soruları, KGK mevzuatına uyumlu birlikte denetim kalitesine ilişkin denetim personeline, sürece ve sonuçlara ilişkin görüşler belirlenmek üzere bağımsız denetçilere, iç denetçilere, iç kontrolör, kamu denetçisi ve akademisyenlere yöneltilmiştir.

3.2.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın örnekleme tesadüfi olmayan örnekleme türlerinden amaçlı veya yargıya dayanan örnekleme yöntemidir. Bu amaçla bağımsız denetimin gözetimiyle ilişkili olduğu düşünülen ağırlıklı olarak bağımsız denetçilere, ek olarak da denetimle ilgili kişilerden iç denetçilere, iç kontrolör, kamu denetçisi ve akademisyenlere görüşleri belirlenmek üzere anket soruları sosyal ağlar üzerinden tesadüfi olarak ve kap.gov.tr'de yayımlanan bağımsız şirketlerin mail adreslerine mail yoluyla gönderilmiştir. Evren tam olarak tahmin edilememekle birlikte, sosyal ağlardan anket gönderilen 660 ağırlıklı denetçi ve denetimle ilgili kişiler ile kap.gov.tr 'de mail adresleri verilen denetim şirketlerinden mail ile gönderilenlerden anketi sadece 120 kişi yanıtlamıştır. Ayrıca derinlemesine görüşme çerçevesinde Dört Büyük denetim şirketinde çalışan 2 kıdemli denetçi, Dört büyük firmasından olmayan 3 kişiyle (yönetici, ortak, sorumlu ve baş denetçiler), kamu ve özel bankalarda çalışan 3 iç kontrolör ve 1 akademisyen ile görüşme gerçekleştirilmiştir.

3.3. Araştırma Verilerinin Analizi

Araştırma verilerinin analizinde SPSS Statistics 22 programı kullanılmıştır. Güvenilirlik analizi, frekans analizi ve gruplar arasında farklılıkların analizi için parametrik olmayan Kruskal-Wallis testi ile Mann-Whitney U testinden faydalanılmıştır.

Anket soruları hazırlandıktan sonra akademisyenlere danışılmıştır, ayrıca ilk 28 kişilik grup için güvenilirlik testi yapılmıştır. Güvenilirlik testi sonucunda Cronbach Alpha 0,843 olup, 0,75'ten büyük olduğundan anlamlı bulunmuştur. Anket uygulamasına devam edilmiştir.

3.3.1. Anketin Güvenilirlik Analizi

Araştırma çerçevesinde 9 kişi ile derinlemesine görüşme şeklinde, ayrı 120 kişi ise yazılı olarak ankete katılmıştır.

120 kişinin yanıtladığı araştırmanın Tablo 3.1'de gösterilen güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach's Alpha 0,834 bulunmuştur ve 0,75'ten büyük olduğundan ve 1'e yakın olduğundan güvenilirlik derecesi yüksektir.

Tablo 3.1. Güvenilirlik İstatistikleri

Cronbach's Alpha	İfade Sayısı
.834	21

Tablo 3.2. İfade-Toplam İstatistikler

	İfade Silinirse Ölçek Ortalaması	İfade Silinirse Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş İfade- Toplam Korelasyon	İfade Silinirse Cronbach's Alpha
ik	72.9833	78.285	.553	.820
kaliteperformans	72.8917	79.644	.553	.821
görevdüzeyindekalitekontrol	72.7250	80.621	.603	.821
denetimriski	72.7083	79.906	.605	.820
altyapı	72.9083	79.613	.457	.825
izleme	72.8083	80.560	.607	.821
kaliteteşvikücret	73.4083	78.294	.455	.825
denetimkaynaklarınaerisim	72.9500	79.073	.558	.821
özellikliyeteneklisi	72.9917	78.109	.563	.820
endüstriyeluzmanlık	73.3167	79.042	.461	.824
egitimsüresi	73.0333	81.831	.335	.830
denetcininbağımsızlığı	72.8917	81.173	.416	.827
denetimraporlarısüreklilikkon uları	73.0667	79.760	.456	.825
denetimkomitesiiletişim	73.1000	79.250	.495	.823
dökümantasyonvemaliyetler	73.3250	82.356	.214	.838
isyüküvedenetimzaman	73.2917	81.570	.257	.835
musterikaybı	74.1917	84.795	.107	.843
kgkidariyaptırımcezası	73.4333	82.853	.222	.836
özeldavalar	73.8167	81.327	.302	.832
gözetimfaaliyetidenetimkalite si	72.7583	82.437	.443	.827
cezalarınkamuyaacıklanması	72.9000	83.301	.240	.834

Tablo 3.2’de yer aldığı gibi, ifade silinirse Cronbach’s Alpha’nın 0,834’den çok fazla artış sağladığı bir oran yoktur. Bu sebeple ifadeler tek tek incelendiğinde, ifade silinirse güvenilirliği arttıracak ifade bulunmadığından soru sayısı azaltılmamıştır.

3.3.2. Demografik özellikler:

120 adet katılımcının yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, meslek, ünvan ve tecrübeye ilişkin demografik özelliklerine ilişkin frekans analizleri aşağıdaki tablolarda gösterilmektedir.

Tablo 3.3. Anket Katılımcılarının Yaş Aralığı

Yaş Aralığı	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
25-35	54	45.0	45.0	45.0
36-45	28	23.3	23.3	68.3
46-55	19	15.8	15.8	84.2
56-65	15	12.5	12.5	96.7
65+	4	3.3	3.3	100.0
Total	120	100.0	100.0	

Araştırmaya katılan kişilerin %45'i 25-35 yaş, %23,3'ü 36-45, %15,8'i 46-55, %12,5'i 56-65 ve %3,3'ü +65 yaş aralığındadır.

Tablo 3.4. Anket Katılımcılarının Cinsiyete Göre Frekans Analizi

Cinsiyet	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Kadın	29	24.2	24.2	24.2
Erkek	91	75.8	75.8	100.0
Total	120	100.0	100.0	

Araştırmaya katılanların %24,20'si kadın, %75,8'i erkektir.

Tablo 3.5. Anket Katılımcılarının Eğitim Düzeyleri

Eğitim düzeyi	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Lisans	89	74.2	74.2	74.2
Yüksek Lisans	23	19.2	19.2	93.3
Doktora	8	6.7	6.7	100.0
Total	120	100.0	100.0	

Araştırmaya katılanların %89'u lisans, %23'ü yüksek lisans ve %8'i doktora derecesine sahiptir.

Tablo 3.6. Anket Katılımcılarının Meslekleri

Meslek	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Akademisyen	4	3.3	3.3	3.3
Bağımsız Denetçi	96	80.0	80.0	83.3
İç Kontrolör	11	9.2	9.2	92.5
İç Denetçi	7	5.8	5.8	98.3
Kamu Denetçisi	2	1.7	1.7	100.0
Total	120	100.0	100.0	

Araştırmaya katılanların %80'i bağımsız denetçi, %9,2'si iç kontrolör, %5,8'i iç denetçi, %3,3'ü akademisyen, %1,7'si ise kamu denetçisidir.

Tablo 3.7. Bağımsız Denetçilerin Ünvanları

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Sorumlu Ortak	19	19.8	19.8	19.8
Yönetici	2	2.1	2.1	21.9
Baş Denetçi	6	6.3	6.3	28.1
Denetçi	29	30.2	30.2	58.3
Denetçi Yardımcısı	18	18.8	18.8	77.1
Denetim firmasında çalışmıyorum	22	22.9	22.9	100.0
Total	96	100.0	100.0	

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %28,1'i sorumlu ortak, yönetici ve baş denetçiden %30,2'si denetçiden, %18,8'i denetçi yardımcısından oluşmaktadır.

Tablo 3.8. Araştırmaya Katılımcılarının Denetim Alanındaki Tecrübe Düzeyi

Tecrübe düzeyi (Yıl)	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
0-5	65	54.2	54.2	54.2
6-10	21	17.5	17.5	71.7
11-15	8	6.7	6.7	78.3
16-20	11	9.2	9.2	87.5
21-25	5	4.2	4.2	91.7
26-30	1	.8	.8	92.5
30+	9	7.5	7.5	100.0
Total	120	100.0	100.0	

Araştırmaya katılanların denetim alanında %54,20'sinin 0-5 yıllık, %17,5'nin 6-10 yıllık, %9,2'sinin 16-20 yıllık, %7,5 'unun 30 yıl ve üzeri deneyimleri bulunmaktadır.

3.3.3. İfadeler ve analizleri:

Bağımsız denetimin gözetim faaliyetlerinin denetim kalitesine ilişkin etkileri üzerine çalışma için 21 adet önerme, katılımcılara 5'li likert ölçeği kullanılarak sunulmuştur. Önergeleri 5'li Likert ölçeği çerçevesinde katılımcıların 1'den 5'e, "Kesinlikle Katılmıyorum, Katılmıyorum, Fikrim Yok, Kesinlikle Katılıyorum, Katılıyorum" şeklinde yanıtlamaları beklenmiştir. Önergeler aşağıdaki belirtildiği üzere 21 adettir. Bu önermeler PCAOB'nin denetim kalitesine ilişkin yayımladığı göstergelerden ve bağımsız denetimin gözetimi üzerine daha önce yayınlanan çalışmalar dikkate alınarak oluşturulmuştur.

Önergeler ve analizleri aşağıda "Kesinlikle Katılıyorum ve Katılıyorum", "Kesinlikle Katılmıyorum ve Katılmıyorum" ifadeleri birleştirilerek yorumlanmıştır.

Önerme 1: S7. KGK mevzuatına uyum, bağımsız denetim firmalarının işe alma, işlere personelin atanması, mesleki gelişim ve ilerleme faaliyetlerinin gözden geçirilip geliştirilmesinde iyileşme sağlar.

Katılımcıların görüşleri yüzde %79,2 oranında katıldıkları, %13,3 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 2: S8. KGK mevzuatına uyum, kalite performansının değerlendirilmesi ve ödüllendirilmesine verilen önemi artırır.

Katılımcıların görüşleri yüzde %82,5 oranında katıldıkları, %9,2 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 3: S9. KGK mevzuatına uyum, görev düzeyinde kalite kontrollerin artırılmasını sağlar.

Katılımcıların görüşleri yüzde %91,6 oranında katıldıkları, %4,2 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 4: S10. KGK mevzuatına uyum, denetim riskinin değerlendirilmesi faaliyetlerinde iyileşme sağlar

Katılımcıların görüşleri yüzde %88,30 oranında katıldıkları, %4,2 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 5: S11. KGK mevzuatına uyum, bilgi teknolojileri ve iletişim alanına daha fazla yatırım yapılmasını gerektirir.

Katılımcıların görüşleri yüzde %76,6 oranında katıldıkları, %11,7 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 6: S12. KGK mevzuatına uyum, politika ve prosedürlere uyumun ve yeterliliğin değerlendirilmesi, iç ve dış kalite değerlendirilmesi ve operasyonel ölçümler gibi izleme faaliyetlerine verilen önemi artırır.

Katılımcıların görüşleri yüzde %87,5 oranında katıldıkları, %4,2 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 7: S13. KGK mevzuatına uyum, kalite performansına göre teşvik ve ücretlendirme uygulamalarını artırır.

Katılımcıların görüşleri yüzde %55,9 oranında katıldıkları, %26,7 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 8: S14. KGK mevzuatına uyum, denetim personelinin karmaşık ve teknik konularda başvurabileceği, iş birliği içinde çalışabileceği merkezi personel ile diğer kaynaklara ulaşabilmesi için sistemler geliştirilmesine neden olur.

Katılımcıların görüşleri yüzde %81,6 oranında katıldıkları, %10 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 9: S15. KGK mevzuatına uyum, bağımsız denetimde özellikli yetenek ve bilgide kişilerden yararlanma düzeyini artırır.

Katılımcıların görüşleri yüzde %78,3 oranında katıldıkları, %13,3 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 10: S16. KGK mevzuatına uyum, denetim personelinin endüstriyel uzmanlık düzeyinin artırılması yönünde çalışmalar yapılmasına neden olur.

Katılımcıların görüşleri yüzde %61,7 oranında katıldıkları, %22,5 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 11: S17. KGK mevzuatına uyum, denetim personeli başına eğitim süresinin artmasına neden olur.

Katılımcıların görüşleri yüzde %75 oranında katıldıkları, %12,5 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 12: S18. KGK mevzuatına uyum, denetçinin bağımsızlığının sağlanması konusunda uygulamaları geliştirir.

Katılımcıların görüşleri yüzde %79,2 oranında katıldıkları, %9,2 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 13: S19. KGK mevzuatına uyum, denetim raporlarında işletmenin sürekliliğini tehlikeye düşüren konular söz konusu olduğunda olumlu görüş dışında görüş açıklamalarını arttırır.

Katılımcıların görüşleri yüzde %70,8 oranında katıldıkları, %12,5 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 14: S20. KGK mevzuatına uyum, denetim komitesi üyeleri ile bağımsız denetçiler arasındaki iletişimi arttırır.

Katılımcıların görüşleri yüzde %69,2 oranında katıldıkları, %15 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 15: S21. KGK mevzuatına uyum, dokümantasyonu ve denetim maliyetlerini arttırır.

Katılımcıların görüşleri yüzde %60 oranında katıldıkları, %15 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 14: S20. KGK mevzuatına uyum, denetim komitesi üyeleri ile bağımsız denetçiler arasındaki iletişimi arttırır.

Katılımcıların görüşleri yüzde %69,20 oranında katıldıkları, %30 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 15: S21. KGK mevzuatına uyum, dokümantasyonu ve denetim maliyetlerini arttırır.

Katılımcıların görüşleri yüzde %60 oranında katıldıkları, %30 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 16: S22. KGK mevzuatına uyum, iş yükü ve denetim için harcanan zamanı arttırır.

Katılımcıların görüşleri yüzde %60,9 oranında katıldıkları, %30 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 17: S23. KGK mevzuatına uyum, müşteri kaybına neden olur.

Katılımcıların görüşleri yüzde %24,1 oranında katıldıkları, %59,2 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 18: S24. Denetim firmasının Kamu Gözetimi Kurumundan idari yaptırım cezası almasının denetim kalitesiyle ilgili konularda bir zayıflık olduğunun göstergesidir.

Katılımcıların görüşleri yüzde %57,5 oranında katıldıkları, %30,8 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 19: S25. Denetim firmasının denetim işiyle ilgili özel davalarının sıklığı, büyüklüğü, süresi ve sonuçları denetim kalitesine ilişkin iyi bir göstergedir.

Katılımcıların görüşleri yüzde %36,7 oranında katıldıkları, %39,2 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 20: S26. Bağımsız denetimin gözetimi faaliyetleri (düzenleyici ve denetleyici otoritelerin uygulamaları) denetim kalitesinin artırılmasında etkilidir.

Katılımcıların görüşleri yüzde %90 oranında katıldıkları, %4,2 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise düşük olmakla birlikte, fikirleri olmayanlardır.

Önerme 21: S27. Kamu Gözetimi Kurumu bağımsız denetim firmalarına verilen idari yaptırım cezalarının nedenlerini kamuya açıklaması, genel anlamda denetim kalitesini arttırır ve diğer denetim firmalarının aynı hataları yapmasını önler.

Katılımcıların görüşleri yüzde %80 oranında katıldıkları, %13,3 oranında katılmadıkları yönündedir. Kalan yüzde ise fikirleri olmayanlara aittir.

Tablo 3.9. İfadelerin Frekans Analizleri

ik

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S7 Kesinlikle Katılmıyorum	3	2.5	2.5	2.5
Katılmıyorum	13	10.8	10.8	13.3
Fikrim Yok	9	7.5	7.5	20.8
Katılıyorum	76	63.3	63.3	84.2
Kesinlikle Katılıyorum	19	15.8	15.8	100.0
Total	120	100.0	100.0	

kaliteperformans

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S8 Kesinlikle Katılmıyorum	1	.8	.8	.8
Katılmıyorum	10	8.3	8.3	9.2
Fikrim Yok	10	8.3	8.3	17.5
Katılıyorum	80	66.7	66.7	84.2
Kesinlikle Katılıyorum	19	15.8	15.8	100.0
Total	120	100.0	100.0	

Tablo 3.9. İfadelerin Frekans Analizleri-Devamı**görevdüzeyindekalitekontrol**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S9 Kesinlikle Katılmıyorum	1	8	.8	.8
Katılmıyorum	4	3.3	3.3	4.2
Fikrim Yok	5	4.2	4.2	8.3
Katılıyorum	88	73.3	73.3	81.7
Kesinlikle Katılıyorum	22	18.3	18.3	100.0
Total	120	100.0	100.0	

denetimriski

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S10 Kesinlikle Katılmıyorum	1	8	.8	.8
Katılmıyorum	4	3.3	3.3	4.2
Fikrim Yok	9	7.5	7.5	11.7
Katılıyorum	78	65.0	65.0	76.7
Kesinlikle Katılıyorum	28	23.3	23.3	100.0
Total	120	100.0	100.0	

altyapı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S11 Kesinlikle Katılmıyorum	2	1.7	1.7	1.7
Katılmıyorum	12	10.0	10.0	11.7
Fikrim Yok	14	11.7	11.7	23.3
Katılıyorum	64	53.3	53.3	76.7
Kesinlikle Katılıyorum	28	23.3	23.3	100.0
Total	120	100.0	100.0	

izleme

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S12 Kesinlikle Katılmıyorum	1	8	.8	.8
Katılmıyorum	4	3.3	3.3	4.2
Fikrim Yok	10	8.3	8.3	12.5
Katılıyorum	88	73.3	73.3	85.8
Kesinlikle Katılıyorum	17	14.2	14.2	100.0
Total	120	100.0	100.0	

Tablo 3.9. İfadelerin Frekans Analizleri-Devamı**kalitegöçüküret**

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S13	Kesinlikle Katılmıyorum	5	4.2	4.2	4.2
	Katılmıyorum	27	22.5	22.5	26.7
	Fikrim Yok	21	17.5	17.5	44.2
	Katılıyorum	53	44.2	44.2	88.3
	Kesinlikle Katılıyorum	14	11.7	11.7	100.0
	Total	120	100.0	100.0	

denetimkaynaklarınaerisim

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S14	Kesinlikle Katılmıyorum	3	2.5	2.5	2.5
	Katılmıyorum	9	7.5	7.5	10.0
	Fikrim Yok	10	8.3	8.3	18.3
	Katılıyorum	82	68.3	68.3	86.7
	Kesinlikle Katılıyorum	16	13.3	13.3	100.0
	Total	120	100.0	100.0	

özellikliyetenekkisi

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S15	Kesinlikle Katılmıyorum	3	2.5	2.5	2.5
	Katılmıyorum	13	10.8	10.8	13.3
	Fikrim Yok	10	8.3	8.3	21.7
	Katılıyorum	75	62.5	62.5	84.2
	Kesinlikle Katılıyorum	19	15.8	15.8	100.0
	Total	120	100.0	100.0	

endüstriyeluzmanlık

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S16	Kesinlikle Katılmıyorum	3	2.5	2.5	2.5
	Katılmıyorum	24	20.0	20.0	22.5
	Fikrim Yok	19	15.8	15.8	38.3
	Katılıyorum	63	52.5	52.5	90.8
	Kesinlikle Katılıyorum	11	9.2	9.2	100.0
	Total	120	100.0	100.0	

Tablo 3.9. İfadelerin Frekans Analizleri-Devamı**egitimsuresi**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S17 Kesinlikle Katılmıyorum	3	2.5	2.5	2.5
Katılmıyorum	12	10.0	10.0	12.5
Fikrim Yok	15	12.5	12.5	25.0
Katılıyorum	73	60.8	60.8	85.8
Kesinlikle Katılıyorum	17	14.2	14.2	100.0
Total	120	100.0	100.0	

denetcininbagimsizligi

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S18 Kesinlikle Katılmıyorum	1	.8	.8	.8
Katılmıyorum	10	8.3	8.3	9.2
Fikrim Yok	14	11.7	11.7	20.8
Katılıyorum	72	60.0	60.0	80.8
Kesinlikle Katılıyorum	23	19.2	19.2	100.0
Total	120	100.0	100.0	

denetimraporlarisürekliликkonulari

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S19 Kesinlikle Katılmıyorum	3	2.5	2.5	2.5
Katılmıyorum	12	10.0	10.0	12.5
Fikrim Yok	20	16.7	16.7	29.2
Katılıyorum	67	55.8	55.8	85.0
Kesinlikle Katılıyorum	18	15.0	15.0	100.0
Total	120	100.0	100.0	

denetimkomitesiletigim

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S20 Kesinlikle Katılmıyorum	1	.8	.8	.8
Katılmıyorum	17	14.2	14.2	15.0
Fikrim Yok	19	15.8	15.8	30.8
Katılıyorum	66	55.0	55.0	85.8
Kesinlikle Katılıyorum	17	14.2	14.2	100.0
Total	120	100.0	100.0	

Tablo 3.9. İfadelerin Frekans Analizleri-Devamı**dökümantasyonvemaliyetler**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S21 Kesinlikle Katılmıyorum	5	4.2	4.2	4.2
Katılmıyorum	29	24.2	24.2	28.3
Fikrim Yok	14	11.7	11.7	40.0
Katılıyorum	51	42.5	42.5	82.5
Kesinlikle Katılıyorum	21	17.5	17.5	100.0
Total	120	100.0	100.0	

isyüküvedenetimzaman

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S22 Kesinlikle Katılmıyorum	2	1.7	1.7	1.7
Katılmıyorum	34	28.3	28.3	30.0
Fikrim Yok	11	9.2	9.2	39.2
Katılıyorum	50	41.7	41.7	80.8
Kesinlikle Katılıyorum	23	19.2	19.2	100.0
Total	120	100.0	100.0	

musterikaybı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S23 Kesinlikle Katılmıyorum	15	12.5	12.5	12.5
Katılmıyorum	56	46.7	46.7	59.2
Fikrim Yok	20	16.7	16.7	75.8
Katılıyorum	22	18.3	18.3	94.2
Kesinlikle Katılıyorum	7	5.8	5.8	100.0
Total	120	100.0	100.0	

kgkidariyaptırımcezası

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S24 Kesinlikle Katılmıyorum	2	1.7	1.7	1.7
Katılmıyorum	35	29.2	29.2	30.8
Fikrim Yok	14	11.7	11.7	42.5
Katılıyorum	58	48.3	48.3	90.8
Kesinlikle Katılıyorum	11	9.2	9.2	100.0
Total	120	100.0	100.0	

Tablo 3.9. İfadelerin Frekans Analizleri-Devamı

özeldavalar		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S25	Kesinlikle Katılmıyorum	8	8.7	8.7	8.7
	Katılmıyorum	39	32.5	32.5	39.2
	Fikrim Yok	29	24.2	24.2	63.3
	Katılıyorum	38	31.7	31.7	95.0
	Kesinlikle Katılıyorum	6	5.0	5.0	100.0
	Total	120	100.0	100.0	

gözetimfaaliyetidenetimkalitesi		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S26	Kesinlikle Katılmıyorum	1	8	8	8
	Katılmıyorum	4	3.3	3.3	4.2
	Fikrim Yok	7	5.8	5.8	10.0
	Katılıyorum	88	73.3	73.3	83.3
	Kesinlikle Katılıyorum	20	16.7	16.7	100.0
	Total	120	100.0	100.0	

cezalarınkamuyaacıklanması		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
S27	Kesinlikle Katılmıyorum	1	8	8	8
	Katılmıyorum	15	12.5	12.5	13.3
	Fikrim Yok	8	8.7	8.7	20.0
	Katılıyorum	70	58.3	58.3	78.3
	Kesinlikle Katılıyorum	26	21.7	21.7	100.0
	Total	120	100.0	100.0	

3.3.4. Normallik Testi

Normallik testi, verilerin normal dağılıma uygun olup olmadığını test etmek amacıyla yapılır. Normal dağılım koşulu sağlanırsa parametrik testler, normal olmayan dağılımlar için parametrik olmayan testler uygulanır.

Tablo 3.10. Normallik Testi

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
ik	.381	120	.000	.759	120	.000
kaliteperformans	.383	120	.000	.742	120	.000
görevdüzeyindekalitekontrol	.386	120	.000	.655	120	.000
denetimriski	.346	120	.000	.738	120	.000
altyapı	.323	120	.000	.819	120	.000
izleme	.395	120	.000	.681	120	.000
kaliteşevikücret	.279	120	.000	.873	120	.000
denetimkaynaklarınaerisim	.399	120	.000	.719	120	.000
özellikliyeteneklisi	.376	120	.000	.767	120	.000
endüstriyeluzmanlık	.324	120	.000	.834	120	.000
egitimsüresi	.362	120	.000	.789	120	.000
denetçininbağımsızlığı	.347	120	.000	.795	120	.000
denetimraporlarısüreklilikkonular	.332	120	.000	.826	120	.000
denetimkomitesiletişim	.330	120	.000	.829	120	.000
dökümantasyonvemaliyetler	.283	120	.000	.863	120	.000
isyüküvedenetimzaman	.282	120	.000	.842	120	.000
musterikaybı	.293	120	.000	.865	120	.000
kgkidariyaptırımcezası	.310	120	.000	.827	120	.000
özeldavalar	.210	120	.000	.891	120	.000
gözetimfaaliyetidenetimkalitesi	.390	120	.000	.668	120	.000
cezalarınkamuyaacıklanması	.354	120	.000	.782	120	.000

a. Lilliefors Significance Correction

Tablo 3.10'da belirtildiği üzere, $P=0,00 < 0,05$ olduğundan, dağılım normal değildir ve parametrik olmayan hipotez testleri uygulanmalıdır.

3.3.5. Araştırmanın Hipotezleri

Literatürdeki araştırmalarda bağımsız denetimin gözetimi uygulamalarının denetim kalitesini arttırdığı yönünde araştırmalar mevcuttur. PCAOB inceleme raporlarında Bölüm I bulguları açıklanan firmaların denetim çabalarını ve finansal raporlama kalitesini arttırdığı, yayılma etkisiyle ilgili denetim firmasının diğer ofislerinde de denetim çabasının ve finansal raporlama kalitesinin arttığı (Aobdia, 2018), PCAOB inceleme raporlarının II. Kısımlarının yayımlanmasının ardından, düşük kalitedeki firmaların piyasadan çıktığı için denetim kalitesini arttırdığını (Udeh, 2017), PCAOB'nin yabancı denetçilerinin ABD'de listelenmeyen yabancı müşterileri için de incelemelerin tehdit oluşturması sebebiyle gelir tahakkukları, finansal raporlama kalitesi ve düzeltmelerin denetim kalitesinde temsili olarak kullanıldığı araştırmada denetim kalitesini arttırdığı (Fung, Raman ve Zhu, 2017), düzeltmelerin denetim kalitesi temsili olarak kullanıldığı araştırmada PCAOB standartlarının denetim kalitesini arttırdığı (Draeger, Herrmann ve Lawson, 2016), olumlu görüş dışında görüş içeren denetim raporları sayısında artışın KGK incelemelerinin etkisi olduğu (Akdoğan ve diğ., 2018), PCAOB yaptırımlarının kamuya açıklanmasının etkisiyle denetim firmasının müşteri kaybına uğradığı (Dee, Lulseged ve Zhang, 2011) ilgili araştırmalarda bulunmuştur.

Literatürdeki ampirik araştırmalarda genelde gözetim kurumlarından öncesi ve sonrasında denetim kalitesinin durumu karşılaştırılmıştır. Araştırmamız ise denetim çevresinin görüşlerini içerdiğinden, anketimize yanıt veren farklı demografik gruplar arasındaki farklılıklar için, bu grupların ortalamalarının anlamlı olup olmadığını belirlemek amacıyla aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

H1: Bağımsız denetimin gözetimi uygulamalarının denetim kalitesine etkisi algısında yaş aralığına göre anlamlı bir farklılık vardır.

H2: Bağımsız denetimin gözetimi uygulamalarının denetim kalitesine etkisi algısında cinsiyete göre anlamlı bir farklılık vardır.

H3: Bağımsız denetimin gözetimi uygulamalarının denetim kalitesine etkisi algısında eğitim durumuna göre anlamlı bir farklılık vardır.

H4: Bağımsız denetimin gözetimi uygulamalarının denetim kalitesine etkisi algısında mesleğe göre anlamlı bir farklılık vardır.

H5: Bağımsız denetimin gözetimi uygulamalarının denetim kalitesine etkisi algısında deneyim süresine göre anlamlı bir farklılık vardır.

3.3.6 Hipotez testleri

Araştırmanın hipotezleri, dağılımlar Tablo 3.10'daki normallik test sonuçlarına göre, normal dağılmadığından grup ortalamaları arasında anlamlı farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla parametrik olmayan testlerden *Kruskal Wallis* ve *Man-Whitney U* Testi uygulanarak hipotezler test edilmiştir.

Kruskal Wallis testi, ikiden fazla grubun olduğu, normal dağılımlar için çoklu gruplar için kullanılan ANOVA'ya karşılık gelen, tesadüfi verileri analiz etmek için kullanılır. Testin geçerli olması için koşulları: (McClave ve Benson, 2010)

-Örnekler bağımsız ve rastgeledir.

-Her bir örnek beş ve beşten fazla ölçüm vardır.

-Örneklerin alındığı dağılımlar süreklidir.

K olasılık dağılımlarının karşılaştırılmasında oluşturulan hipotezler aşağıdaki gibidir:

H0: K olasılık dağılımları aynıdır.

H1: K olasılık dağılımlarından en az ikisi farklıdır.

$$\text{Test istatistiği: } H = \frac{12}{n(n+1)} \sum n_j (\bar{R}_j - \bar{R})^2$$

Örnekteki ölçüm sayısı j

$R_j =$ Örnek için derece toplamı j , her ölçümün sırasının k örnekleri için verilerin toplamındaki nispi büyüklüğüne göre

$R_j = R_j/n_j =$ Her bir j . örneğ için ortalama derece toplamı

$R =$ Her derecenin ortalaması $= (n + 1)/2$

$n =$ Toplam örnek büyüklüğü $= n_1 + n_2 + \dots + n_k$

Man U Whitney testi, sıralama derecesi testlerindedir. İki bağımsız örneğin aynı popülasyondan mı yoksa aynı medyana sahip iki popülasyondan mı geldiğini belirlemek için kullanılır. Bu test, araştırmacı normallik varsayımından emin olmadığından kullanılır. Parametrik testlerdeki iki örneklemlili t-testinin yerine geçer. (Shao, 2002)

$n_1 =$ A örneğindeki öge sayısı $n_2 =$ B örneğindeki öge sayısı

U harfi ile gösterilen ilk A örneğinin kümülatif kalemlerinin toplamı iki yöntemle elde edilebilir.

Yöntem 1. Her B ögesinden önce gelen A ögelerinin sayısı alınır. Sayılan sayıların toplamı U değeridir.

$$U = n_1 + n_2 + \frac{n_1(n_1 + 1)}{2} - R_1$$

Yöntem 2. Formülü: R_1 : A örneğindeki toplam derecelerdir.

Beklenen U değeri:
$$E(U) = \frac{n_1 n_2}{2}$$

U değerinin standart sapması:
$$\sigma_U = \sqrt{\frac{n_1 n_2 (n_1 + n_2 + 1)}{12}}$$
, standart normal Z:
$$z = \frac{U - E(U)}{\sigma_U}$$

120 kişiyle gerçekleştirilen ifadeler arasında yaş, tecrübe, cinsiyet, eğitim, meslek gibi demografik özellikler açısından farklılıkların testi için Kruskal-Wallis ile Man U Whitney testleri kullanılmıştır. Yaş, tecrübe, eğitim, meslek grupları kendi içinde ikiden fazla grup barındırdığından Kruskal Wallis testi, cinsiyet ise kadın/erkek gibi iki gruptan oluştuğundan Man U Whitney testi uygulanmıştır.

Demografik özelliklere göre ifadeler arasındaki farklılıkların tespiti için uygulanan analizler sonucu Tablo 3.11’de gösterilmektedir. Genelde gruplar arasında demografik özelliklere göre ifadeler açısından farklılık görülmemiştir. Ancak yaşa göre endüstriyel uzmanlıkla ilgili ifadede, cinsiyete göre iş yükü ve denetime harcanan zaman ile müşteri kaybı ifadelerinde, mesleğe göre iş yükü ve denetime harcanan zaman ile denetim firmasının denetim işiyle ilgili özel davalarının sıklığı, büyüklüğü, süresi ve sonuçları denetim kalitesine ilişkin iyi bir gösterge olduğu ifadelerinde H_0 reddedilmiş, alternatif hipotezler kabul edilmiştir. Bu ifadelerde anlamlı farklılık saptanmıştır. Aşağıdaki H_1 endüstriyel uzmanlık ifadesi için, H_2 iş yükü ve dokümantasyonla ilgili ifade için, H_4 ise müşteri kaybı ve özel davalarla ilgili ifade için kabul edilmiştir. H_3 ve H_5 ise reddedilmiştir.

Hipotez testleri sonucunda:

- KGK mevzuatının uyumun endüstriyel uzmanlık düzeyinin artırılması yönünde çalışmalar gerektirdiğine dair ifade için yaşa göre anlamlı farklılık,
- KGK mevzuatına uyumun iş yükü ve denetim için harcanan zamanın artırılması yönünde ifadede hem cinsiyet hem mesleğe göre anlamlı farklılık,
- KGK mevzuatına uyumun müşteri kaybına neden olduğu ifadesi için cinsiyete göre anlamlı farklılık,
- Denetim firmasının denetim işiyle ilgili özel davalarının sıklığı, büyüklüğü, süresi ve sonuçları denetim kalitesine ilişkin iyi bir gösterge olduğuna ilişkin ifade için ise meslek düzeyinde anlamlı farklılık bulunmuştur.

Tablo 3.11. Demografik Özelliklere Göre İfadeler Arasındaki Farklılığın Test Edilmesi

İFADELER	Hipotez Testleri				
	Yaşa Göre Kruskal Wallis Testi Anlamlılık	Tecrübe Göre Kruskal Wallis Testi Anlamlılık	Cinsiyete Göre Whitney U Testi Anlamlılık	Eğitime Göre Kruskal Wallis Testi Anlamlılık	Mesleğe Göre Kruskal Wallis Testi Anlamlılık
KGK mevzuatına uyum,					
1 Bağımsız denetim firmalarının işe alma, işlere personelin atanması, mesleki gelişim ve ilerleme faaliyetlerinin gözden geçirilip geliştirilmesinde iyileşme sağlar. (ik)	0.883	0.262	0.405	0.442	0.092
2 Kalite performansının değerlendirilmesi ve ödüllendirilmesine verilen önemi artırır. (kaliteperformans)	0.533	0.425	0.927	0.442	0.494
3 Görev düzeyinde kalite kontrollerin artırılmasını sağlar. (görevdüzeyindekalitekontrol)	0.434	0.978	0.212	0.639	0.197
4 Denetim riskinin değerlendirilmesi faaliyetlerinde iyileşme sağlar. (denetimriski)	0.451	0.578	0.248	0.949	0.24
5 Bilgi teknolojileri ve iletişim alanına daha fazla yatırım yapılmasını gerektirir. (altyapı)	0.893	0.632	0.614	0.784	0.054
6 Politika ve prosedürlere uyumun ve yeterliliğin değerlendirilmesi, iç ve dış kalite değerlendirilmesi ve operasyonel ölçümler gibi izleme faaliyetlerine verilen önemi artırır. (izleme)	0.233	0.849	0.161	0.606	0.97
7 Kalite performansına göre teşvik ve ücretlendirme uygulamalarını artırır. (kaliteşevikücret)	0.476	0.663	0.414	0.17	0.347
8 Denetim personelinin karmaşık ve teknik konularda baş vurabileceği, iş birliği içinde çalışabileceği merkezi personel ile diğer kaynaklara ulaşabilmesi için sistemler geliştirilmesine neden olur. (denetimkaynaklarınaerisim)	0.188	0.533	0.947	0.407	0.893
9 Bağımsız denetimde özellikli yetenek ve bilgide kişilerden yararlanma düzeyini artırır. (özellikliyetenekkişi)	0.787	0.778	0.581	0.121	0.369
10 Denetim personelinin endüstriyel uzmanlık düzeyinin artırılması yönünde çalışmalar yapılmasına neden olur. (endüstriyeluzmanlık)	0.029*	0.808	0.761	0.343	0.692
11 Denetim personeli başına eğitim süresinin artmasına neden olur. (egitimsuresi)	0.148	0.097	0.867	0.244	0.902
12 Denetçinin bağımsızlığının sağlanması konusunda uygulamaları geliştirir. (denetçininbağımsızlığı)	0.343	0.083	0.783	0.154	0.347
13 Denetim raporlarında işletmenin sürekliliğini tehlikeye düşüren konular söz konusu olduğunda olumlu görüş dışında görüş açıklamalarını artırır. (denetimraporlarısureklilikkonular)	0.956	0.965	0.393	0.31	0.806
14 Denetim komitesi üyeleri ile bağımsız denetçiler arasındaki iletişimi artırır. (denetimkomitesiletilisim)	0.841	0.887	0.154	0.966	0.201
15 Dokümantasyonu ve denetim maliyetlerini artırır. (dokümantasyonvemaliyetler)	0.643	0.573	0.051	0.775	0.07
16 İş yükü ve denetim için harcanan zamanı artırır. (isyukuvedenetimzaman)	0.993	0.793	0.008*	0.397	0.029*
17 Müşteri kaybına neden olur. (musterikaybı)	0.463	0.438	0.038*	0.327	0.901
18 Denetim firmasının Kamu Gözetimi Kurumundan idari yaptırım cezası almasının denetim kalitesiyle ilgili konularda bir zayıflık olduğunun göstergesidir. (kgkidariyaptırımczası)	0.112	0.073	0.057	0.096	0.57
19 Denetim firmasının denetim işiyle ilgili özel davaların sıklığı, büyüklüğü, süresi ve sonuçları denetim kalitesine ilişkin iyi bir göstergedir. (ozeldavalar)	0.415	0.517	0.432	0.37	0.046*
20 Bağımsız denetimin gözetimi faaliyetleri (düzenleyici ve denetleyici otoritelerin uygulamaları) denetim kalitesinin artırılmasında etkilidir. (gozetimfaaliyetedenetimkalti)	0.157	0.251	0.956	0.923	0.383
21 Kamu Gözetimi Kurumu bağımsız denetim firmalarına verilen idari yaptırım cezalarının nedenlerini kamuya açıklaması, genel anlamda denetim kalitesini artırır ve diğer denetim firmalarının aynı hataları yapmasını önler. (cezarlarınkamuyaacıklanması)	0.36	0.156	0.636	0.109	0.898

*Anlamlılık Düzeyi 0.05'tir. Anlamlılık 0.05'ten küçük olduğundan H0 hipotezleri reddedilmiştir, H1 Kabul edilmiştir.

3.4. Araştırmanın Bulguları

Araştırma, bağımsız denetimin gözetim uygulamalarının denetim kalitesine etkisi üzerine katılımcıların görüşleri toplanarak gerçekleştirilmiştir. Görüşler, yazılı anket ve derinlemesine görüşme çerçevesinde elde edilen bulgulardan oluşmaktadır. Aşağıda da bu bulgular, sosyal ağlardan elde edilen anket sonuçların analizi ve derinlemesine görüşme çerçevesinde elde edilmiş olup, aşağıda detaylandırılmıştır.

3.4.1. Yazılı olarak ankete katılan 120 kişinin görüşlerine ilişkin bulgular:

Bağımsız denetimin gözetiminin denetim kalitesine etkisi üzerine 120 kişi üzerindeki görüşler incelendiğinde,

KGK mevzuatına uyumun,

- Bağımsız denetim firmalarının işe alma, işlere personelin atanması, mesleki gelişim ve ilerleme faaliyetlerinin gözden geçirilip geliştirilmesinde iyileşme sağladığı,
- Kalite performansının değerlendirilmesi ve ödüllendirilmesine verilen önemi arttırdığı,
- Görev düzeyinde kalite kontrollerin artırılmasını sağladığı,
- Denetim riskinin değerlendirilmesi faaliyetlerinde iyileşme sağladığı,
- Bilgi teknolojileri ve iletişim alanına daha fazla yatırım yapılmasını gerektirdiği,
- Görev düzeyinde kalite kontrollerin artırılmasını sağladığı,
- Politika ve prosedürlere uyumun ve yeterliliğin değerlendirilmesi, iç ve dış kalite değerlendirilmesi ve operasyonel ölçümler gibi izleme faaliyetlerine verilen önemi arttırdığı,
- Kalite performansına göre teşvik ve ücretlendirme uygulamalarını arttırdığı,
- Denetim personelinin karmaşık ve teknik konularda başvurabileceği, iş birliği

içinde çalışabileceği merkezi personel ile diğer kaynaklara ulaşabilmesi için sistemler geliştirilmesine sebep olduğu,

- Bağımsız denetimde özellikli yetenek ve bilgide kişilerden yararlanma düzeyini arttırdığı,
- Denetim raporlarında işletmenin sürekliliğini tehlikeye düşüren konular söz konusu olduğunda olumlu görüş dışında görüş açıklamalarını arttırdığı,
- Denetim personelinin endüstriyel uzmanlık düzeyinin artırılması yönünde çalışmalar yapılmasına neden olduğu,
- Denetim personeli başına eğitim süresinin artmasına neden olduğu,
- Denetçinin bağımsızlığının sağlanması konusunda uygulamaların artmasını sağladığı,
- Denetim raporlarında işletmenin sürekliliğini tehlikeye düşüren konular söz konusu olduğunda olumlu görüş dışında görüş açıklamalarını arttırdığı,
- Denetim komitesi üyeleri ile bağımsız denetçiler arasındaki iletişimi arttırdığı,
- Denetim şirketlerinde müşteri kaybına neden olmadığı,

Ancak,

- Dokümantasyonu ve denetim maliyetlerini arttırdığı,
- İş yükü ve denetim için harcanan zamanı arttırdığı görülmüştür.

Ayrıca,

Katılımcılar KGK tarafından denetim firmalarının idari yaptırım cezası almasının denetim kalitesiyle ilgili konularda zayıflığın göstergesi olduğuna katılmışlar, buna karşın denetim firmasının denetim işiyle ilgili konularda özel davalarının sıklığı, büyüklüğü, süresi ve sonuçlarının denetim kalitesine ilişkin iyi bir gösterge olduğuna çoğunlukla katılmamışlardır. Genel olarak ise, bağımsız denetimin gözetimi faaliyetlerinin denetim kalitesini artırılması yönünde etkili olduğu görüşündedirler. Ek olarak, bağımsız denetim firmalarına verilen idari yaptırım cezalarının nedenlerinin kamuya açıklanmasının denetim kalitesini arttıracak ve diğer firmaların da aynı hataları yapmalarını önleyeceği önermesine katılmaktadırlar.

Bunların dışında araştırma anketinde katılımcıların görüşlerini ifade edebilecekleri açık alana yazılanlar arasında da;

- Bağımsız denetçilik ünvanının meslek mensuplarına sınavsız verilmemesi, ayrıca KGK denetimlerinin artırılması,

- KGK'nın aynı konuda farklı taslak, tebliğ ve uygulamalar çıkarmaması, bu konuda tutarlı, kararlı ve bilgili bir üst kurul olarak hareket etmesi,
- Bağımsız denetim mesleğinin istenilen düzeyde olmadığı,
- Denetimin zorunlu olması sonucunda, müşterilerin kaliteyi aramadığından, sadece denetim işinin gerçekleştirilmesini istediğinden, bunun sonucunda da kaliteli firmalar ile kalitesi firmaların rekabetinden kaliteli firmaların zarar gördüğü,
- Denetim zorunluluğuna ilişkin cezaların arttırılması,
- Dört Büyük denetim firmalarında kalite standartları global düzeyde belirlendiğinden KGK uygulamalarının etkisinin daha az etkili olduğu, ancak yerel firmalarda kesinlikle KGK uygulamalarının gerekli ve etkili olduğu,
- Bağımsız denetimde her yıl çalışma saatlerinin arttığı ve maaşların azaldığı, bu sebeple de sendikal hak isteği,
- Bağımsız denetimin gözetimi çerçevesindeki incelemelerin bağımsız denetim raporu sonucundan ziyade, denetim firmasının kendi denetim planına ne kadar bağlı kaldığına, denetim kalitesini arttıran standartlara uygun çalışma yapılıp yapılmadığına bakıldığına,
- Bağımsız denetimin sadece zorunluluk çerçevesinde yapıldığı ancak denetim yaptıran şirketlere denetimin amacının doğru anlatılması ve denetim konusunda doğru bilinçlendirmenin denetimin bilgi, emek yoğun ve maliyetli bir çalışma olduğunun anlatılmasıyla bu alanda sıkıntıların çözülebileceği,
- Bağımsız denetime tabi olmada parasal ve sayısal sınırların kaldırılması, KGK'nın mevzuatta otorite ancak denetim şirketleri ve denetçilerle ilişkilerinin iyi ve eğitici olması yönünde görüşler alınmıştır.

3.4.2. Denetimin Gözetimi Konusunda Gerçekleştirilen Derinlemesine Görüşmeler

Denetimin gözetimi konusunda daha detaylı bilgi edinmek, başta bağımsız denetçilerin, akademisyen ve iç kontrolörlerin konuyla ilgili fikirlerini, önerilerini ve eleştirilerini elde etmek amacıyla katılımcılarla derinlemesine görüşme gerçekleştirilmiştir. Anketten elde edilen bilgilerin birebir görüşmelerle açıklanması, yazılı ankette alınamayan bilgilere ulaşılması hedeflenmiştir. KGK mevzuatına uyumun denetim kalitesine etkisi hakkında, denetim kalitesinin nasıl geliştirilebileceği konusunda katılımcıların görüşleri toplanmıştır.

3.4.2.1. Derinlemesine Görüşme Yönteminde İzlenen Metodoloji

Derinlemesine görüşme eğitilmiş bir görüşmeciyle katılımcıyla yüz yüze bir ortamda bir dizi yarı yapılandırılmış soru sorduğu bir veri toplama yöntemidir. Derinlemesine görüşmelerde amaç, ana konu hakkında daha detaylı ve anlaşılır bilgi elde etmektir. Derinlemesine görüşme uygulanırken, aşağıdaki adımlar izlenir: (Hair ve diğ, 2013)

- İlk sorular ve problemler tanımlanır.
- Bir dizi araştırma sorusu oluşturulur.
- Bu görüşmenin uygulanması için en iyi çevreye karar verilir.
- Katılımcı görüşme kuralları çerçevesinde karşılanır ve rahatlatılır.
- Katılımcıya derinlemesine görüşme soruları uygulanır.
- Anlatılan cevaplar analiz edilir
- Sonuçlar özet olarak raporlanıp, yazılır.

Derinlemesine görüşmeler, katılımcıların sözlü ve sözlü olmayan biçimlerde iletişim kurduğu yüz yüze görüşme olarak düşünülür. Ancak yüz yüze iletişim mümkün olmadığı durumlarda Miller (1995) makalesinde telefonun yüz yüze görüşmeler için uygun alternatif olduğundan bahsetmiştir.

Araştırmamızda 3 katılımcı ile yüz yüze; yüz yüze görüşmenin mümkün olmadığı 6 katılımcı ile 30-45 dakikalık telefon görüşmesi gerçekleştirilmiştir. Bu

görüşmeler anket üzerinden ve anket dışında denetimin ve gözetim faaliyetlerinin ülkemizdeki durumunun tespiti, anket sorularına alınan cevapların anlaşılabilirliğini test etmek, denetim kalitesinin artırılmasına yönelik gözetim faaliyetleri açısından problemler, öneriler, fikirler almak için yapılmıştır.

Görüşmeler 5 bağımsız denetçi, 1 akademisyen ve 3 iç kontrolörle gerçekleştirilmiştir. Katılımcılar, bağımsız denetçilerin 2'si dört büyük denetim firmasında çalışan 5 ve 9 yıllık deneyimleri olan kıdemli denetçilerden, diğer 3 denetçi ise dört büyük denetim firmasında çalışmayan, İstanbul ve Ankara'da şirket sahibi, üç farklı firmadan sorumlu ortak baş denetçiden, 2'sinin kamu bankasında, 1'i ise özel bankada çalışan 3 iç kontrolörden oluşmaktadır. Görüşmeler 30-45 dakika arasında anket üzerinden ve anket dışında genel olarak bağımsız denetimin gözetimi faaliyetlerinin mevcut durumu, denetim kalitesi, eleştiriler, öneriler üzerinden gerçekleşmiştir. Akademisyenle görüşme ile anket uygulanmış, anket üzerinden ve bundan sonraki görüşmeler için fikirler de alınmıştır. Denetçilerden şirket sahiplerinin görüşleri daha çok denetim ücretlerine, maliyetlere, piyasanın rekabet durumuna, KGK incelemeleri ve cezalara yoğunlaşırken, çalışanların görüşleri dokümantasyon, iş yükü, denetime harcanan zamana yoğunlaşmaktadır. Ayrıca her iki grup için de denetim kalitesinin artırılabilmesi, gerçek denetimin yapılabilmesi için görüşler toplanmıştır. İç kontrolörlerle görüşmeler 30 dakika kadar olup, bağımsız denetçilerle ilişkileri üzerine yoğunlaşmış olup, denetimin gözetimi uygulamaları üzerine fazla görüşleri olmadıkları tespit edilmiştir.

3.4.2.2. Derinlemesine Görüşme Çerçevesinde Elde Edilen Bulgular

Görüşmelerde bağımsız denetimin gözetimi üzerine anket üzerinden ve denetim kalitesinin artırılmasına yönelik sektörün durumu, eleştiriler ve öneriler üzerine gerçekleştirilmiştir. Sektördeki sıkıntılar, denetim kalitesi çerçevesinde bağımsız denetimin gözetimi altında değerlendirilmiş ve aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

– *Kaliteli personelin yetişememesi:*

Bağımsız denetimde önceleri daha az ve kalitesi personel alımı yapılırken, var olan düzende çok sayıda personel alımı yapılmakta ancak kaliteli personel

yetiştirilememektedir. İlk bir kaç yıldan sonra da var olan personel denetim işini bırakıp, başka mesleklere geçmektedir.

– *Raporlama kalitesinin düşüklüğü:*

Denetim raporlarının kalitesinde düşüklük olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır. Denetim raporları hazırlanırken benzer raporların dikkate alındığı, bunların önüne geçilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

– *Standartlara uyum konusunda karşılaşılan güçlükler:*

Vergiye göre muhasebe kayıtlarının tutuluyor olması sebebiyle, bağımsız denetçiler bilanço ve gelir tablolarını TFRS'ye uyumlu hale getirdikten sonra, kendi dönüştürdükleri tabloları denetlemektedir. Bu konuda KGK'nın çözümler getirmesi beklenmektedir. Firmalar ve denetçiler tabloları dönüştürmeden, sadece doğruluğun denetimini yapmak istemektedirler. Bu konuda KGK'nın mükelleflere de eğitim ve TFRS'ye uyumlu tabloların hazırlanması konusunda zorunluluk getirmesinin daha etkili çözüm olacağı görüşü yaygındır.

– *Eğitimler:*

Uluslararası standartların anlaşılması ve uygulanmasında sorunların olduğu, bu konuda eğitimlere ihtiyaç duyulduğu ancak eğitimlerin de firmalar için maliyet yükü olarak görüldüğü gözlenmiştir. Ayrıca zorunlu eğitimleri sunan eğitimciler ile pratikte denetim işiyle her gün uğraşan denetçiler arasında bilgi seviyesi açısından ciddi farklarla karşılaşılabildiğinden eğitimlerin kalitesinin de arttırılmasına ihtiyaç vardır. Eğitimlerin sahada karşılaşılan sorunlara çözüm olacak nitelikte olması beklenmektedir.

– *Denetim Ücretler, Cezalar, Tahsilat Sıkıntıları:*

Artan rekabet koşullarında ve ekonomik piyasalardaki sıkıntılar sebebiyle denetim ücretleri her geçen gün düşmektedir. Bu durum ise bağımsız denetim şirketlerini ve bağımsız denetçileri zorlamaktadır. Denetim ücretlerini düşürmek isteyen müşteriler ile, ayrıca tahsilatta da çok ciddi sıkıntılar olmaktadır. Bunun sonucunda ise, artan iş yükü ve azalan gelirler, artan maliyetler (eğitimler, cezalar) sebebiyle nitelikten çok niceliğe odaklanılmaktadır. Bu konuda bağımsız denetimin gözetimi için müşteri tarafında da düzenlemeler beklenmektedir. Öneriler arasında bağımsız denetim nasıl zorunlu hale getiriliyorsa, aynı zamanda denetim ücretlerinin tahsilatının da garanti

altına alınması talep edilmektedir. KGK'ya denetim ücretlerinin önden ödenmesi ve bunun neticesinde de KGK'nın ödemeleri denetim firmasına veya denetçiye yapmasının sektörün bu durumuna ve kaliteli denetimin yapılması konusunda ciddi yararları olacağı yönünde görüşler bulunmaktadır.

– *İş yükü:*

Sektördeki denetçilerde akşam geç saatlere kadar çalışma, hafta sonu da çalışma gözlemlenmiştir. İş yükünün fazla olması sebebiyle, denetim kalitesinde düşüş yaşanmaktadır. Bu sebeple denetçinin iş yükü açısından mesai düzenlemelerine ihtiyacı vardır.

– *Dokümantasyon:*

Mevzuatın ve standartların gereklilikleri neticesinde, mutabakatlar sebebiyle ve daha fazla insanla görüşülmesi gerektiğinden çok fazla yazılı çıktı alınması ve saklanması gerekmektedir. Bu konuda elektronik ortama geçilmesi hususunda talepler bulunmaktadır.

– *Standartlar:*

KGK standartlarının uluslararası standartlardan çeviri olması, global seviyede bağımsız denetimin gelişimi açısından iyi, ancak ülkemizde bağımsız denetimin seviyesi açısından bakıldığından uygulanması hızlı bulunmaktadır, ayrıca bu global standartların anlaşılması ve uygulanması sıkıntılıdır.

Dört büyük firmalarda çalışan denetçiler halihazırda uluslararası standartlar konusunda eğitim gördüklerinden, çok zorlanmasalar da; küçük firmalar için uluslararası standartların çevrilip, uygulamaya konulması, bağımsız denetimin gelişimi açısından olumlu olarak nitelendirilmektedir. Ayrıca dört büyük firmalarda çalışanlar için de, KGK'nın yayımladığı yeni standartların anlaşılmasında ve uygulanmasında zorluklar olduğu görülmüştür. Görüşler pratikte standartların anlaşılması ve uygulanması için açıklamalara ve eğitimlere ihtiyaç olduğu yönündedir. Kısa süreli eğitim, yeni yayımlanan bir standart için yeterli olmamakta, detaylandırılmış ve internet sitesinde açıklamalarıyla yayımlanan standartların hem yatırımcı hem de şirketler için daha etkili olacağı denetçilerce belirtilmiştir. Ayrıca mükelleflerin de eğitimi ve denetlenmesinin önemli olduğu görüşleri bulunmaktadır.

– *Kalite Kontrol Standardı:*

Kalite kontrol standartlarının yararlı olduğu katılımcılarca ifade edilmiştir. Şirketlerin kalite kontrol sistemlerinin olması, sorumlu baş denetçi ise çalışanlarına gerekli eğitimi vermeli ve onlarla toplantı yaparak sistemin gelişmesini sağlamalıdır. Özellikle global olmayan firmalar için KKS'nin çok etkili olduğu görüşü yaygındır.

– *KGK denetimleri ve cezalar:*

KGK denetimlerinde denetim planlarına ne kadar bağlı kalındığına bakıldığı, daha çok sürece yönelik olduğu, denetim raporunun görüşüne itibar edilmediği denetçilerce düşünülmektedir. Denetim planlarına uygun hareket eden denetçilerin denetiminin bulgusuz geçtiği yönünde görüşler vardır. Ek olarak denetimler risk bazlı ve önemliliğin sorgulanmasına yöneliktir. KGK öncesinde ise düzeltmeye yönelik olan denetimlerin cezaya yönelik olması eleştirilmektedir.

KGK tarafından yapılan denetimlerin hata bazında arttırılmasının denetim kalitesini arttıracığı yönünde görüşler bulunmakla birlikte, KGK tarafından verilen idari yaptırım cezalarının nedenlerinin ve firmaların mahremiyet açısından ilan edilmesinin ülkemizde uygulanmasının zor olduğu konusunda görüşler olduğu gibi, aksi yönde şeffaflık açısından hata bazında detaylı açıklanmasını isteyen denetçiler de bulunmaktadır. Böylece dikkat etmeleri gereken konularda somut bilgilere sahip olacaklarından denetimin kalitesinin de artacağı düşünülmektedir. Ek olarak, denetçilerce cezaların tutarı yüksek bulunmaktadır ve denetim ücretlerinin düşük olması denetim firmalarını zorlamaktadır.

KGK denetimlerinin ceza verme mantığı ile işlemesi, işini düzgün yapanların da mesleği bırakmalarına sebep olmaktadır. Bunun yerine danışman ve denetim kalitesinin arttırılmasına yönelik uygulamalar talep edilmektedir.

3.5. Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Yapılan Anket ve Derinlemesine Görüşme Yoluyla Gerçekleştirilen Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Bağımsız denetimin gözetiminin ağırlıklı olarak bağımsız denetçilerin bakış açısından incelendiği çalışma, yazılı anket ve görüşme üzerinden gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın anket bulgularından elde edilen değerlendirme, araştırma katılımcılarının görüşleri doğrultusundadır. Bu görüşlerden yazılı anket sonuçlarından KGK mevzuatına uyumun personelin ulaşılabilirlik, yetenek ve odaklanma uygulamalarını, denetim sürecine ilişkin liderlik, motivasyon, bağımsızlık, altyapı ve görüntüleme ve iyileştirme faaliyetlerine ilişkin uygulamalarını, denetim sonuçlarına ilişkin ise iç kontrol, işletme sürekliliği, denetçi ve denetim komitesi arasındaki iletişim uygulamalarını arttırdığı çıkmaktadır. Bu görüşler neticesinde denetimin gözetimi, mevzuata uyum çerçevesinde denetim kalitesini arttırmaktadır. Literatürdeki ampirik çalışmalarla uyumludur. (Udeh, 2017; Fung, Raman ve Zhu, 2017; Draeger, Herrmann ve Lawson, 2016; Dee, Lulseged ve Zhang, 2011; 2018; Aobdia, 2018) Buna karşılık, KGK mevzuatına uyumun dokümantasyonu, denetim maliyetlerini (Abernathy, Barnes ve Stefaniak, 2013), iş yükü ve denetim için harcanan zamanı arttırdığı ancak denetim şirketlerinin müşteri kaybına neden olmadığı katılımcılarca beyan edilmiştir. Katılımcıların anketlerde yorumlarını yanıtladığı alandaki görüşlerine göre ise, bağımsız denetimin gelişimi için denetim kalitesinin yeterli düzeyde olmaması sebebiyle KGK'ya ciddi sorumluluklar düştüğü görülmüştür.

Derinlemesine görüşmeler çerçevesinde ise, denetim sektöründe denetim ücretleri, artan rekabet ve ücretlerin tahsilatı, kalifiye personel sıkıntısı, personelin iş yükü, eğitimi alanlarında düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu gözlemlenmiştir. Ayrıca anlaşılması ve düzgün bir şekilde uygulanması için, KGK'nın daha iyi açıklamalar ve pratik çözümler sunması, kaliteli eğitim vermesi, bu eğitimlerin ve bilinçlendirme çalışmalarının mükellef düzeyinde de geliştirilmesi, KGK denetimlerinin arttırılması ancak ceza verici düzeyde değil, ılımlı ve danışmanlık düzeyinde, ayrıca düzeltmeye yönelik fonksiyonlarıyla etkin olması denetim kalitesinin arttırılması yönünde daha etkin olacağı hususu katılımcı görüşlerinden elde edilmiştir. Bu konularda çözüm olarak, denetim saatlerinin düzenlenmesi, ücretler konusunda KGK'ya denetim ücretlerinin ödenmesiyle tahsilat sorununun çözülmesi, böylece denetim firmalarının sadece denetim işine yoğunlaşabilmesi; personelin eğitim yetersizliğinin devletten özel sektöre transfer dışında, tersi yönde özel sektör personelinin devlette istihdamına yönelik öneriler alınmıştır

SONUÇ

Finansal piyasaların gelişmesi ve karmaşık hale gelmesiyle, muhasebe ve denetim skandalları sonucunda, yatırımcı ve finansal çevreye güvence vermek amacıyla dünyanın çeşitli yerlerinde bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçileri denetleyen kurumlar oluşturulmuştur. Bu çalışmanın amacı da bağımsız denetimin gözetimi faaliyetini incelemektir.

Çalışmanın ilk bölümünde bağımsız denetim kalitesinin çerçevesi, PCAOB denetim kalitesi göstergeleri, bağımsız denetimin gözetimi fikrinin doğuşu ve gelişimi, dünyada gözetim kurumlarının kurulması, sonrasında bu kurumların fonksiyonları başta ABD'nin gözetim kurumu PCAOB, daha sonra ülkemizde bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştiren KGK fonksiyonları açısından incelenmiştir.

İkinci bölümde, bağımsız denetimin gözetimi alanında yapılan çalışmaların literatür incelemelerine yer verilmiştir. Bu alanda yayınlanan ampirik çalışmalar bağımsız denetimin gözetimi uygulamalarının genelde denetim kalitesini arttırdığı veya etkilediği yönündedir. (Udeh, 2017; Fung, Raman ve Zhu, 2017; Draeger, Herrmann ve Lawson, 2016; Dee, Lulseged ve Zhang, 2011; 2018; Aobdia, 2018) Teorik, yorumsal veya kavramsal çalışmalarda ise PCAOB'nin oluşum süreci ile tescil, standart düzenleme, incelemeler, yaptırımları üzerine yorumlar ve eleştiriler yer almaktadır. (Bailey, 2014; Gradison, 2014; Ramamoorti, 2018; Scanlon, 2018; Sheu, 2018) Ek olarak, mevzuata ilişkin çalışmalar ise denetimin gözetimini faaliyetinin ülkemizdeki gelişim sürecini ve bu doğrultuda gözlemlenen engelleri ve eleştirileri içermektedir. (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2008; Acar, Senal ve Usul, 2011; Yavuz, 2011; Sanlı ve Özbirecikli, 2012; Oktay, 2013; Karasu, 2014; Sayar ve Karataş, 2016; Uzay ve Bayat, 2016)

Son bölümde ise, denetimle ilgili çevreden seçilen akademisyen, bağımsız denetçi, iç kontrolör, iç denetçi ve kamu denetçilerinin bağımsız denetimin gözetiminin denetim kalitesine etkisine ilişkin görüşleri 120 kişi için anket yöntemi ve 9 kişi için derinlemesine görüşme yöntemi kullanılarak araştırılmıştır.

Bağımsız denetimin gözetimi faaliyetleri ülkemizde yeni yeni gelişmektedir. Bu çerçevede bağımsız denetimin gözetimi faaliyetleri, denetimin gelişimi ve denetim kalitesinin artırılması açısından anket katılımcılarınca olumlu karşılanmaktadır. KGK mevzuatına uyumun denetim kalitesini denetim personeli, süreci ve sonuçları açısından arttırdığı yönündedir. Ankete katılanları görüşleri çerçevesinde, KGK mevzuatına uyum, denetim personeline ilişkin kalite göstergelerinden insan kaynakları sürecinde iyileşme, personelin zorlu konularda kaynaklara ulaşmasında sistem geliştirilmesini sağlamakta, özellikle yetenekte ve bilgide kişilerden yararlanma düzeyini arttırmakta, endüstriyel uzmanlık düzeyinin artırılması yönünde çalışmalar yapılmasını gerektirmekte, denetim personeli başına eğitim süresinin artırılmasına sebep olmakta; sürece ilişkin denetim kalitesi göstergelerinden kalite performansın değerlendirilmesinde, görev düzeyinde kalite kontrollerin artırılmasında, denetim riskinin değerlendirilmesi faaliyetlerinde iyileşme sağlamakta, bilgi teknolojilerine daha fazla yatırım yapılmasını gerektirmekte, denetimin görüntüleme ve iyileştirme faaliyetlerine önemi, teşvik ve ücretlendirme uygulamalarını arttırmakta, denetçinin bağımsızlığı konusunda uygulamalar geliştirilmesini sağlamakta; denetim sonuçlarına ilişkin kalite göstergelerinde ise denetim raporlarında işletmenin sürekliliğini tehlikeye düşüren konularda olumlu görüş dışında açıklamaları, denetim komitesi ile denetçiler arasındaki iletişimi arttırmakta, olumsuz olarak ise dokümantasyonu ve denetim maliyetlerini, iş yükü ve denetim için harcanan zamanı arttırıp, ayrıca müşteri kaybına neden olmamaktadır. Katılımcılara göre, KGK'dan idari yaptırım cezası alınması, denetim kalitesinin zayıf olduğuna bir işarettir. Bağımsız denetimin gözetimi faaliyetleri, denetim kalitesinin artırılmasında etkilidir. KGK'nın bağımsız denetim firmalarına uyguladığı idari yaptırım cezalarının nedeni kamuya açıklanmalıdır, böylece denetim firmalarının aynı hataları yapmasının önüne geçilmiş olur.

Araştırmanın derinlemesine görüşmelerinin sonuçları açısından bağımsız denetim sektöründe iş yükü, denetim ücretleri açısından ciddi sıkıntılar olduğu görüşleri elde edilmiştir. Denetim ücretleri artan rekabet koşullarında düşmektedir ve denetim ücretinin ödenmesiyle ilgili sorunlar vardır. Bu durum ise denetim kalitesini

düşürmektedir. KGK'dan beklenen firmaların denetim ücretlerinin tahsilatıyla ilgili düzenleme getirmesi, ödeme garantisi gibi, böylece denetçilerin sadece denetime odaklanabilmesinin sağlanması, sektördeki fazla iş yükünü de düzenlemelerle dengelemesidir.

Görüşmeler, denetim standartlarına uyum sürecinde zorluklar ve sıkıntılar, yazılı kurallar ile uygulamada oldukça farklılık olduğunu göstermektedir. Standartlar ülkenin muhasebe altyapısı kurulmadan hızlı bir şekilde yayımlanmaktadır ancak anlaşılması ve uygulanması pratikte zordur. KGK'nın standartların anlaşılması için açıklayıcı, yapısal, pratik çözümler sunması önerilmektedir. Böylece daha köklü çözümlerle denetim kalitesinin artırılacağı görüşü hakimdir. Ayrıca düzenlemeler mükellef tabanına da yayılmalıdır. Mükellef açısından da eğitimlerin ve zorunlulukların geliştirilmesi, denetimin anlatılması bağımsız denetçilerin de işlerini daha iyi şekilde yapabilmelerini sağlayacak, denetim kalitesini arttıracaktır.

KAYNAKÇA

Abernathy, J. L., Barnes, M. ve Stefaniak, C. (2013) ‘A summary of 10 years of PCAOB research: What have we learned?’, *Journal of Accounting Literature*, 32, pp. 30–60. doi: 10.1016/j.acclit.2013.10.002.

Abughazaleh, N., O’connell, V. ve Princen, J. (2015) ‘Audit Quality, Auditor Size and Legal Environments’, *Quarterly Journal of Finance and Accounting*, 53(3/4), pp. 39–78.

Acar, D., Senal, S. ve Usul, H. (2011) ‘Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma’, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(22), pp. 273–306.

Akdoğan, P. D. N. *et al.* (2018) ‘2014-2016 Yılları Arasında Bist Şirketleri İle İlgili Denetim Görüşleri’, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, pp. 1–18.

Aobdia, D. (2018) ‘The Impact of the PCAOB Individual Engagement Inspection Process – Preliminary Evidence’, *The Accounting Review*, 93(4), pp. 53–80. doi: 10.2139/ssrn.2739442.

Audit Inspection Units, Erişim tarihi: 18.03.2019, [https://www.iaasa.ie/Functions/Audit-Inspections-Unit-\(AIU\)](https://www.iaasa.ie/Functions/Audit-Inspections-Unit-(AIU))

Bailey, A. I. (2014) ‘Perspectives On The Public Company Accounting Oversight Board (Pcaob) 2004-2005’, *Accounting Horizons*, pp. 889–899. doi: 10.2308/acch-50877.

Bayram, G. ve Müdür, K. (2011) ‘Bağımsız Denetim ve Süreçleri’, in *Deloitte*.

BDY (2012) *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*.

Cengiz, Y. D. D. S. ve Gör, Y. D. D. Y. (2016) ‘Kurumsal Yönetim Uygulamaları Ve Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksinde Bir Araştırma Relationship Between Corporate Governance Practices And Audit Quality: A Study Istanbul Stock Exchange Corporate Governance Index’, *Mali Çözüm Dergisi*, pp. 59–82.

Dee, C. C., Lulseged, A. ve Zhang, T. (2011) ‘Client Stock Market Reaction to PCAOB Sanctions Against a Big 4 Auditor’, *Contemporary Accounting Research*, 28(1), pp. 263–291. doi: 10.1111/j.1911-3846.2010.01044.x.

Doç Ahmet TANÇ, Y. ve Gör Abdurrahman GÜMRAH, Ö. (2016) ‘Şeffaflık Raporları Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sürekli Mesleki Eğitim Politikalarının Analizi*’, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18, pp. 419–438.

Draeger, M., Herrmann, D. ve Lawson, B. P. (2016) ‘Changes in audit quality under auditing standard No. 5’, *Accounting and the Public Interest*, 16(1), pp. 57–83. doi: 10.2308/apin-51676.

Erdoğan, P. D. N. and Azgın, D. N. (2018) ‘Denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik algıları ve pratikteki uygulamalarının karşılaştırılması’, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 2018(56), pp. 49–62.

Financial Reporting Council (FRC) (2008) ‘The Audit Quality Framework’, p. 14. Available at: [https://www.frc.org.uk/getattachment/79a53c7d-1289-4a9f-bb84-5c9829fb964a/The-Audit-Quality-Framework-\(1\).aspx](https://www.frc.org.uk/getattachment/79a53c7d-1289-4a9f-bb84-5c9829fb964a/The-Audit-Quality-Framework-(1).aspx).

Fırat, A. and Şahin, M. (2017) ‘Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gözetimi Ve Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi Ve Tarihçesi’, *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*. Available at: <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=1085&submenuheader=null>.

Firm Inspection Reports, PCAOB, Erişim tarihi: 06.04.2019, <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx>

Franzel, J. (2017) ‘The PCAOB’s Role in Improving Audit Quality’, *CPA Journal*, pp. 32–37.

Fuhui, W. *et al.* (2016) ‘Audit Quality and its Affecting Factors: A Literature Review from the Perspective of Accounting Firms’, in *13th International Conference on Service Systems and Service Management, ICSSSM 2016. (2016 13th International Conference on Service Systems and Service Management)*.

Fung, S. Y. K., Raman, K. K. ve Zhu, X. (Kevin) (2017) ‘Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients?’, *Journal of Accounting and Economics*, 64, pp. 15–36. doi: 10.1016/j.jacceco.2017.04.002.

Görkey Kesimli, İ. and Tunca Çalıyurt, K. (2018) ‘Kamu Gözetimi Denetimleri Ve Yaptırımları: Türkiye–Abd Karşılaştırması’, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*, pp. 636–660.

Gradison, B. (2014) ‘A former PCAOB board member looks to the past...and to the future’, *Accounting Horizons*, 28(4), pp. 931–935. doi: 10.2308/acch-50888

Güredin, Ersin (2000), Denetim, İstanbul:Beta Yayıncılık

Hair,Joseph F.,Wolfenbarger Celsi, Mary, Ortinau,David J.,Bush,Robert P. (2013), Essentials of Marketing Research,Third Edition, McGraw-Hill Companies Inc.

He, X. *et al.* (2017) ‘Do social ties between external auditors and audit committee members affect audit quality?’, *Accounting Review*, 92(5), pp. 61–87. doi: 10.2308/accr-51696.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2017) *Yıllık Faaliyet Raporu*, www.kgk.gov.tr.

Karasu, R. (2014) ‘Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’, *Amme İdaresi Dergisi*, 47(1), pp. 79–105.

KGK (2017) *Türkiye Denetim Standartlarına İlişkin Genel Bilgi*. Available at: http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF/linkleri/Bilgi_Notu_15_12_2017.pdf.

KHK (2011) *660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kuru Munun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*.

Kalite Kontrol Standardı 1, Erişim tarihi: 10.03.2019, <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5166/Kalite-Kontrol-Standartlar%C4%B1>

Knechel, W. R. (2016) ‘Audit Quality and Regulation’, *International Journal of Auditing*, 20, pp. 215–223. doi: 10.1111/ijau.12077.

Lennox, C. S. (2016) ‘Did the PCAOB’s restrictions on auditors’ tax services improve audit quality?’, *Accounting Review*, 91(5), pp. 1493–1512. doi: 10.2308/accr-51356.

Mao, J., Qi, B. ve Xu, Q. (2017) ‘Does International Accounting Network Membership Affect Audit Fees and Audit Quality? Evidence From China’, *International Journal of Accounting*, 52, pp. 262–278. doi: 10.1016/j.intacc.2017.07.004.

McClave James T.; Benson, P. George; Sincich, Terry T (2010), *Statistics for Business and Economics*, 11th Edition, Pearson

Miller, Carol (1995), In-depth Interviewing By Telephone: Some Practical Considerations, *Evaluation&Research in Education*, 9:1, 29-38, DOI: 10.1080/09500799509533370

Oktay, S. (2013) ‘Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite Ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri’, *Maliye Finans Yazıları*, pp. 42–94.

PCAOB (2013) 'PCAOB-2013-001 Release', (001), pp. 1–485.

PCAOB Release No.2015-005 (2015) *Concept Release On Audit Quality Indicators*. Available at: www.pcaobus.org.

Pekuz, Aydoğan, V. Z. E. (2017) 'Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları', *Muhasebe ve Denetim Dünyası E-Dergisi*.

Prof.Dr. M.Banu Durukan, A. G. A. K. İ. (2007) 'Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve', *Mali Çözüm Dergisi*, 82, pp. 35–62.

Ramamoorti, S. (2018) 'Discussion Of: Economic Analysis Of Proposed Pcaob Standards: Finding A Path Forward', *Accounting Horizons*, 32(2), pp. 201–209. doi: 10.2308/acch-10587.

Ramamoorti, S., Baskin, D. L. ve Krull, G. W. (2017) 'The Gresham's law of measurement and audit quality indicators: Implications for policy making and standard-setting', *Research in Accounting Regulation*, 29, pp. 79–89. doi: 10.1016/j.racreg.2017.04.009.

Rana Atasoy (2010) *Bağımsız Denetimin Gözetimi Ve Türkiye Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi*.

Sanlı, N. and Özbirecikli, P. D. M. (2012) 'Türkiye'de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma', *Muhasebe ve Denetime Bakış*, pp. 1–28.

Sayar, Z. D. D. and Karataş, M. (2016) 'Şeffaflığın Sağlanmasında Ve Denetimin Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetiminin Rolü: Avrupa Birliği Düzenlemeleri Ve Üye Ülkelerin Uygulamaları', *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, pp. 231–264.

Scanlon, M. J. (2018) 'The PCAOB's Audit Reporting Model', *Insights*, 32(1), pp. 3–8.

Shao, T. Alan, (2002), *Marketing Research: An Aid to Decision Making*, South-Western/Thomson Learning

Sheu, R. J. (2018) 'An investigation about origins: A brief history of the PCAOB'S regulatory model', *Research in Accounting Regulation*. Elsevier Ltd, 30(2), pp. 159–165. doi: 10.1016/j.racreg.2018.09.011.

Sundgren, S. and Svanström, T. (2017) 'Is the Public Oversight of Auditors Effective? The Impact of Sanctions on Loss of Clients, Salary and Audit Reporting', *European Accounting Review*, 26(4), pp. 787–818. doi: 10.1080/09638180.2016.1203345.

Tarihi, K. (2011) *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu*. Available at: <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.6102&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=türk ticaret kanunu&Tur=1&Tertip=5&No=6102>.

Tepalagul, N. ve Lin, L. (2015) ‘Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review’, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), pp. 101–121. doi: 10.1177/0148558X14544505.

Udeh, I. (2017) ‘Disclosure effects of the PCAOB part II reports’, *Journal of Accounting and Organizational Change*, 13(4), pp. 568–580. doi: 10.1108/JAOC-12-2016-0092.

Uzay, D. D. Ş., Tanç, Y. D. D. A. ve Erciyes, S. M. (2008) ‘Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe’, *12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi*.

Uzay, P. D. Ş. ve Bayat, S. B. (2016) ‘Getirdiği Yenilikler Ve Tartışmalı Konular Improvements Of The New Turkish Commercial Code’, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(5), pp. 1503–1514.

Williams, L. T. ve Wilder, W. M. (2017) ‘Audit Firm Perspective on Audit Firm Rotation and Enhancing Independence: Evidence from PCAOB Comment Letters’, *Current Issues in Auditing*, 11(1), pp. A22–A44. doi: 10.2308/ciia-51563.

Yavuz, M. (2011) ‘Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi Ve Gözetimi’, *Mali Çözüm Dergisi*, pp. 147–162.

Yükçü, P. D. S. ve Koçakoğlu, Ö. G. Ö. (2016) ‘Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board- Pcaob) Denetim Kalitesi Göstergeleri’, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, pp. 265–293.

Yükçü, P.D.S. ve Koçakoğlu, Ö.G.Ö. (2017), Bağımsız Denetimde Denetim Kalitesi Genel Çerçevesi ve Göstergeleri, İzmir: KitapAna Basım Yayın

Zahmatkesh, S. and Rezazadeh, J. (2017) ‘The effect of auditor features on audit quality’, *Tékhne*, pp. 1–9. doi: 10.1016/j.tekhne.2017.09.003.

EKLER

Anket Formu

Sayın Katılımcı,

Aşağıdaki anket formu Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yüksek Lisans Programında Nefise DOĞAN tarafından hazırlanmakta olan “Bağımsız Denetimin Gözetimi” konulu yüksek lisans tez çalışmasının araştırma bölümü için hazırlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, denetim kalitesi göstergeleri hakkındaki görüşleri incelemek ve bağımsız denetimin gözetimi faaliyetlerinin etkisini incelemektir.

Anketimizi cevaplamanız bilimsel araştırmanın tamamlanması için çok değerlidir. Çok değerli desteğiniz ve katkılarınız için teşekkür ederiz.

Yüksek Lisans Öğrencisi
Nefise DOĞAN
nefisedgn@gmail.com

1. Yaşınız:

- 25-35
- 36-45
- 46-55
- 56-65
- 65+

2. Cinsiyetiniz:

- Kadın
- Erkek

3. Eğitim durumunuz:

- Önlisans
- Lisans
- Yüksek Lisans
- Doktora

4. Mesleğiniz:

- Akademisyen
- Bağımsız Denetçi
- İç Kontrolör
- İç Denetçi
- Kamu Denetçisi

5. Bağımsız denetim şirketinde çalışıyor iseniz, ünvanınız?

- Ortak
- Yönetici
- Sorumlu Denetçi
- Baş Denetçi

6. Denetim alanında Deneyim Süreniz (Yıl):

- 0-5

Anket Formu-Devamı

- o 6-10
- o 11-15
- o 16-20
- o 21-25
- o 26-30
- o 30+

7. KGK mevzuatına uyum, bağımsız denetim firmalarının işe alma, işlere personelin atanması, mesleki gelişim ve ilerleme faaliyetlerinin gözden geçirilip geliştirilmesinde iyileşme sağlar.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

8. KGK mevzuatına uyum, kalite performansının değerlendirilmesi ve ödüllendirilmesine verilen önemi artırır.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

9. KGK mevzuatına uyum, görev düzeyinde kalite kontrollerin arttırılmasını sağlar.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

10. KGK mevzuatına uyum, denetim riskinin değerlendirilmesi faaliyetlerinde iyileşme sağlar

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

11. KGK mevzuatına uyum, bilgi teknolojileri ve iletişim alanına daha fazla yatırım yapılmasını gerektirir.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

Anket Formu-Devamı

12. KGK mevzuatına uyum, politika ve prosedürlere uyumun ve yeterliliğin değerlendirilmesi, iç ve dış kalite değerlendirilmesi ve operasyonel ölçümler gibi izleme faaliyetlerine verilen önemi artırır.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

13. KGK mevzuatına uyum, kalite performansına göre teşvik ve ücretlendirme uygulamalarını artırır.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

14. KGK mevzuatına uyum, denetim personelinin karmaşık ve teknik konularda başvurabileceği, işbirliği içinde çalışabileceği merkezi personel ile diğer kaynaklara ulaşabilmesi için sistemler geliştirilmesine neden olur.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

15. KGK mevzuatına uyum, bağımsız denetimde özellikli yetenek ve bilgide kişilerden yararlanma düzeyini artırır.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

16. KGK mevzuatına uyum, denetim personelinin endüstriyel uzmanlık düzeyinin artırılması yönünde çalışmalar yapılmasına neden olur.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

17. KGK mevzuatına uyum, denetim personeli başına eğitim süresinin artmasına neden olur.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

Anket Formu-Devamı

18. KGK mevzuatına uyum, denetçinin bağımsızlığının sağlanması konusunda uygulamaları geliştirir.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

19. KGK mevzuatına uyum, denetim raporlarında işletmenin sürekliliğini tehlikeye düşüren konular söz konusu olduğunda olumlu görüş dışında görüş açıklamalarını artırır.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

20. KGK mevzuatına uyum, denetim komitesi üyeleri ile bağımsız denetçiler arasındaki iletişimi artırır.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

21. KGK mevzuatına uyum, dökümantasyonu ve denetim maliyetlerini artırır.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

22. KGK mevzuatına uyum, iş yükü ve denetim için harcanan zamanı artırır.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

23. KGK mevzuatına uyum, müşteri kaybına neden olur.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

24. Denetim firmasının Kamu Gözetimi Kurumundan idari yaptırım cezası almasının denetim kalitesiyle ilgili konularda bir zayıflık olduğunun göstergesidir.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

Anket Formu-Devamı

25. Denetim firmasının denetim işiyle ilgili özel davalarının sıklığı, büyüklüğü, süresi ve sonuçları denetim kalitesine ilişkin iyi bir göstergedir.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

26. Bağımsız denetimin gözetimi faaliyetleri (düzenleyici ve denetleyici otoritelerin uygulamaları) denetim kalitesinin artırılmasında etkilidir.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

27. Kamu Gözetimi Kurumu bağımsız denetim firmalarına verilen idari yaptırım cezalarının nedenlerini kamuya açıklaması, genel anlamda denetim kalitesini artırır ve diğer denetim firmalarının aynı hataları yapmasını önler.

1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Fikrim Yok	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
---------------------------	----------------	--------------	---------------	--------------------------

Eklemek istediğiniz düşüncelerinizi varsa , değerli fikirlerinizi rica ederiz.



Yaş'a Göre İfadelerdeki Farklılıklar: Kruskal Wallis Testi

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The distribution of musterikayı is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.463	Retain the null hypothesis.
2	The distribution of eğitimsüresi is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.148	Retain the null hypothesis.
3	The distribution of gözetimfaaliyetidenetimkalitesi is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.157	Retain the null hypothesis.
4	The distribution of ik is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.883	Retain the null hypothesis.
5	The distribution of kaliteperformans is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.533	Retain the null hypothesis.
6	The distribution of görevdüzeyindekalitekontrol is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.434	Retain the null hypothesis.
7	The distribution of denetimriski is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.451	Retain the null hypothesis.
8	The distribution of altyapi is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.893	Retain the null hypothesis.
9	The distribution of izleme is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.233	Retain the null hypothesis.
10	The distribution of kalitegörevi is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.476	Retain the null hypothesis.
11	The distribution of denetimkaynakları is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.188	Retain the null hypothesis.
12	The distribution of özelliğiyetenekleri is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.787	Retain the null hypothesis.
13	The distribution of endüstriyeluzmanlık is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.029	Reject the null hypothesis.
14	The distribution of denetiminbağımsızlığı is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.343	Retain the null hypothesis.
15	The distribution of denetimraporlarınsüreklilikkonuları is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.956	Retain the null hypothesis.
16	The distribution of denetimkomitesiiletişim is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.841	Retain the null hypothesis.
17	The distribution of dokümantasyonvemaliyetler is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.643	Retain the null hypothesis.
18	The distribution of işyüküvedenetimzaman is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.993	Retain the null hypothesis.
19	The distribution of kkkidariyapılmmevazası is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.112	Retain the null hypothesis.
20	The distribution of özeldavalar is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.415	Retain the null hypothesis.
21	The distribution of cezalarınkamuyaacıklanması is the same across categories of Yas.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.360	Retain the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

Cinsiyete Göre İfadelerdeki Farklılıklar: Man-Whitney U Testi

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The distribution of musterikaybı is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.038	Reject the null hypothesis.
2	The distribution of eğitimsüresi is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.867	Retain the null hypothesis.
3	The distribution of gözetimfaaliyetidenetimkalitesi is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.956	Retain the null hypothesis.
4	The distribution of ik is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.405	Retain the null hypothesis.
5	The distribution of kaliteperformans is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.927	Retain the null hypothesis.
6	The distribution of görevdüzeyindekalitekontrol is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.212	Retain the null hypothesis.
7	The distribution of denetimriski is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.248	Retain the null hypothesis.
8	The distribution of altyapı is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.614	Retain the null hypothesis.
9	The distribution of izleme is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.161	Retain the null hypothesis.
10	The distribution of kalitegörevkücüt is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.414	Retain the null hypothesis.
11	The distribution of denetimkaynaklarınaerisim is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.947	Retain the null hypothesis.
12	The distribution of özellikliyeteneksi is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.581	Retain the null hypothesis.
13	The distribution of endüstriyeluzmanlık is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.761	Retain the null hypothesis.
14	The distribution of denetimbağımsızlığı is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.783	Retain the null hypothesis.
15	The distribution of denetimraportansürüklilikkonulan is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.393	Retain the null hypothesis.
16	The distribution of denetimkomitesiletisim is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.154	Retain the null hypothesis.
17	The distribution of dökümantasyonvemaliyetler is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.051	Retain the null hypothesis.
18	The distribution of işyüküdenetimzaman is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.008	Reject the null hypothesis.
19	The distribution of İlgikidariyapırımcezası is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.057	Retain the null hypothesis.
20	The distribution of özeldavalar is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.432	Retain the null hypothesis.
21	The distribution of cezalarınkamuyaacıklanması is the same across categories of Cinsiyet.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.636	Retain the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

Eğitim Seviyesine Göre İfadelerdeki Farklılıklar: Kruskal Wallis Test

Hypothesis Test Summary			
	Null Hypothesis	Test	Sig. Decision
1	The distribution of musteri kaybı is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.327 Retain the null hypothesis.
2	The distribution of eğitim süresi is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.244 Retain the null hypothesis.
3	The distribution of gözetim faaliyetinin kalitesi is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.923 Retain the null hypothesis.
4	The distribution of ik is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.442 Retain the null hypothesis.
5	The distribution of kalite performans is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.422 Retain the null hypothesis.
6	The distribution of görev düzeyindeki kalite kontrol is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.639 Retain the null hypothesis.
7	The distribution of denetim riski is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.949 Retain the null hypothesis.
8	The distribution of altyapı is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.784 Retain the null hypothesis.
9	The distribution of izleme is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.606 Retain the null hypothesis.
10	The distribution of kaliteye vükûret is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.170 Retain the null hypothesis.
11	The distribution of denetim kaynaklarının erişim is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.407 Retain the null hypothesis.
12	The distribution of özelliği yetenekleri is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.121 Retain the null hypothesis.
13	The distribution of endüstriyel uzmanlık is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.343 Retain the null hypothesis.
14	The distribution of denetimin bağımsızlığı is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.154 Retain the null hypothesis.
15	The distribution of denetim raporlarının süreklilik konuları is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.310 Retain the null hypothesis.
16	The distribution of denetim iletişimi is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.966 Retain the null hypothesis.
17	The distribution of dokümantasyon maliyetleri is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.775 Retain the null hypothesis.
18	The distribution of iş yükü denetim zamanı is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.397 Retain the null hypothesis.
19	The distribution of kâğıt idari yapı ve süreçler is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.096 Retain the null hypothesis.
20	The distribution of özeldavalar is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.370 Retain the null hypothesis.
21	The distribution of cezaların kamuya açıklanması is the same across categories of Eğitim.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.109 Retain the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

Mesleğe Göre İfadelerdeki Farklılıklar: Kruskal Wallis Testi

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The distribution of musterikaybı is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.901	Retain the null hypothesis.
2	The distribution of eğitimsüresi is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.902	Retain the null hypothesis.
3	The distribution of gözetimfaaliyetidenetimkalitesi is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.383	Retain the null hypothesis.
4	The distribution of ik is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.092	Retain the null hypothesis.
5	The distribution of kaliteperformans is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.494	Retain the null hypothesis.
6	The distribution of görevdüzeyindekalitekontrol is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.197	Retain the null hypothesis.
7	The distribution of denetimriski is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.240	Retain the null hypothesis.
8	The distribution of altyapı is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.054	Retain the null hypothesis.
9	The distribution of izleme is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.970	Retain the null hypothesis.
10	The distribution of kaliteşevikücret is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.347	Retain the null hypothesis.
11	The distribution of denetimkaynaklarınaerisim is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.893	Retain the null hypothesis.
12	The distribution of özellikliyeteneklisi is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.369	Retain the null hypothesis.
13	The distribution of endüstriyeluzmanlık is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.692	Retain the null hypothesis.
14	The distribution of denetiminbağımsızlığı is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.347	Retain the null hypothesis.
15	The distribution of denetimraporlarınsüreklilikkonuları is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.806	Retain the null hypothesis.
16	The distribution of denetimkomitesiletişim is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.201	Retain the null hypothesis.
17	The distribution of dökümantasyonvemaliyetler is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.070	Retain the null hypothesis.
18	The distribution of işyüküvedenetimzaman is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.029	Reject the null hypothesis.
19	The distribution of kgidariyaptırımcezası is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.570	Retain the null hypothesis.
20	The distribution of özeldavalar is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.046	Reject the null hypothesis.
21	The distribution of cezalarınkamuyaacıklanması is the same across categories of Meslek.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.698	Retain the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

Tecrübeye Göre İfadelerdeki Farklılıklar- Kruskal Walls Testi

Hypothesis Test Summary				
	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The distribution of musterikayıbı is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.438	Retain the null hypothesis.
2	The distribution of eğitimsüresi is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.097	Retain the null hypothesis.
3	The distribution of gözetimfaaliyetidenetimkalitesi is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.251	Retain the null hypothesis.
4	The distribution of ik is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.262	Retain the null hypothesis.
5	The distribution of kaliteperformans is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.425	Retain the null hypothesis.
6	The distribution of görevdüzeyindekalitekontrol is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.978	Retain the null hypothesis.
7	The distribution of denetimriski is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.578	Retain the null hypothesis.
8	The distribution of altyapı is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.632	Retain the null hypothesis.
9	The distribution of izleme is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.849	Retain the null hypothesis.
10	The distribution of kalitegörevi is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.663	Retain the null hypothesis.
11	The distribution of denetimkaynakları is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.533	Retain the null hypothesis.
12	The distribution of özelliği is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.778	Retain the null hypothesis.
13	The distribution of endüstriyeluzmanlık is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.808	Retain the null hypothesis.
14	The distribution of denetiminbağımsızlığı is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.083	Retain the null hypothesis.
15	The distribution of denetimraporları is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.965	Retain the null hypothesis.
16	The distribution of denetimkomitesilistiği is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.887	Retain the null hypothesis.
17	The distribution of dokümantasyonmaliyetleri is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.573	Retain the null hypothesis.
18	The distribution of isyüğüdenetimzamanı is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.793	Retain the null hypothesis.
19	The distribution of kçgidiriyaptırımcezası is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.073	Retain the null hypothesis.
20	The distribution of özeldavalar is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.517	Retain the null hypothesis.
21	The distribution of cezalarınkamuyaacıklanması is the same across categories of Tecrübe.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.156	Retain the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

ÖZGEÇMİŞ

Nefise Doğan, 22 Temmuz 1985 tarihinde İstanbul'da doğmuştur. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Ekonometri Bölümüne 2 yıl devam ettikten sonra, Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü'nden 2010 yılında mezun olmuştur. 2010 yılında mezun olduktan sonra, çalışma hayatına başlamıştır. Kamu kurumlarında çalışan ve kamu bankacılık deneyimi bulunan Doğan, 2013 yılında başladığı Galatasaray Üniversitesi İşletme Tezli Yüksek Lisans Programı'nda eğitimine devam etmektedir.

TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : T.C. GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
Enstitü : SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Hazırlayanın Adı Soyadı : NEFİSE DOĞAN
Tez Başlığı : Bağımsız Denetimin Gözetimi: Gözetim Faaliyetlerinin Denetim Kalitesine Etkisi Üzerine Bir Araştırma
Savunma Tarihi : 19 /06 / 2019
Danışmanı : Prof. Dr. İdil KAYA

JÜRİ ÜYELERİ

Unvanı, Adı Soyadı

İmza

Prof. Dr. İdil KAYA

Prof. Dr. Serhat YANIK

Doç. Dr. Oğuzhan BAHADIR

Enstitü Müdürü

Prof. Dr. M. Yaman ÖZTEK