

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTE GÖSTERGESİNİN ANALİZİ VE BİR
ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Serkan TELLİ

Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı
Muhasebe ve Denetimi Bilim Dalı

NİSAN, 2021

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTE GÖSTERGESİNİN ANALİZİ VE BİR
ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Serkan TELLİ
(Y1812.070014)

Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı
Muhasebe ve Denetimi Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Günay DENİZ DURSUN

NİSAN, 2021

ONAY BELGESİ



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans olarak sunduğum “Bağımsız Denetimin Kalite Göstergesinin Analizi Ve Bir Araştırma” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynaklarda gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim. (25/04/2020)

Serkan TELLİ





ÖNSÖZ

“Bağımsız Denetimin Kalite Göstergesinin Analizi ve Bir Araştırma” konusu, günümüzde giderek önem kazanan “denetim” bağlamında üzerinde durulmaya değer bulunmuş bir konudur. Tez çalışmam süresince çalışmalarım bana her türlü yardımı sağlayan ve ilgisini esirgemeyen danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Günay Deniz DURSUN’a sonsuz teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Tez jürisinde yer alan üyelere ve yetişmemde katkıları olan tüm hocalarıma minnettar olduğumu ifade etmek isterim. Bütün yaşamım boyunca iyi ve kötü her durumda sonsuz, karşılıksız ve şartsız desteklerini hep yanımda hissettiğim, kıymetli babam ve kıymetli anneme sonsuz teşekkürlerimi ve şükranlarımı sunarım. Her türlü desteğini esirgemeyen değerli üstadım Şenol CİVAN’a ve bu süreçte benimle aynı heyecanı yaşayıp destek veren kıymetli üstadım Vildan ŞAKRAK’a saygı ve şükranlarımı sunarım.

Nisan 2021

Serkan TELLİ



İÇİNDEKİLER

Sayfa

YEMİN METNİ	i
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR VE SİMGELER	vii
ÇİZELGE LİSTESİ.....	ix
ŞEKİL LİSTESİ.....	xi
ÖZET.....	xiii
ABSTRACT	xv
1. GİRİŞ	1
2. DENETİM.....	3
2.1 Denetim Tanımı	3
2.2 Denetim Türleri.....	5
2.2.1 Denetçinin statüsüne göre denetim türleri	5
2.2.2 Amacına göre denetim türleri.....	7
2.3 Bağımsız Denetim.....	9
2.3.1 Bağımsız denetimin amaçları	9
2.3.2 Bağımsız denetim standartları.....	11
2.3.3 Bağımsız denetim süreci	13
2.3.3.1 Müşteri kabul ve denetim stratejisi	16
2.3.3.2 Denetimin planlanması	16
2.3.3.3 Denetim planının uygulanması	17
2.3.3.4 Denetimin tamamlanması ve raporlama.....	19
2.4. Bağımsız Denetim Görüş Türleri	19
2.4.1. Olumlu görüş.....	19
2.4.2. Olumsuz görüş	20
2.4.3. Sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş).....	20
2.4.4. Görüş bildirmekten kaçınma	21
2.5. Bağımsız Denetimde Denetçinin Sorumlulukları	21
2.6. Bağımsız Denetimin Yararları	23
2.6.1. Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye yararları	25
2.6.2. Bağımsız denetimin devlete yararı.....	26
2.6.3. Bağımsız denetimin kamuya yararları	27
2.7. Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci.....	28
2.7.1. Bağımsız denetimin uluslararası gelişim süreci.....	28
2.7.2. Bağımsız denetimin Türkiye'deki gelişim süreci	31
2.8. Bağımsız Denetimin Önemi.....	35
2.9. Bağımsız Denetimin Sahip Olduğu Yapı.....	36
2.10. Bağımsız Denetim Eğitimi.....	37
2.11. Bağımsız Denetime İlişkin Uluslararası Düzenlemeler	38

2.11.1. ABD genel kabul görmüş denetim standartları	40
2.11.2. Uluslararası denetim standartları.....	42
2.11.3. Sarbanes-Oxley Yasası (SOX)	43
2.12. Bağımsız Denetime İlişkin Ulusal Düzenlemeler	44
2.12.1. Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri.....	45
2.12.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu düzenlemeleri	46
2.12.3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemeleri.....	47
2.12.4. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu düzenlemeleri	47
2.12.5. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan düzenlemeler	50
2.12.6. Bakanlar kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler	52
3. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE VE GÖSTERGELERİ	55
3.1 Kalite Kavramı	55
3.2 Bağımsız Denetimde Kalite	56
3.2.1 Bağımsız denetimde kalite kavramı	57
3.2.2 Bağımsız denetimde kalitenin gerekliliği ve önemi	59
3.3 Bağımsız Denetim Kalite Göstergeleri	60
3.3.1 Denetim ekibi göstergeleri	69
3.3.2 Denetim süreci göstergeleri.....	72
3.3.3 Denetlenen şirket göstergeleri	72
3.3.4 Denetim şirketi göstergeleri	73
3.3.5 Hizmet göstergeleri	74
3.4. Bağımsız Denetim Kalite Göstergelerinin Karşılaştırılması	76
4. DENETİM KALİTE GÖSTERGELERİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	79
4.1 Araştırmanın Amacı	79
4.2 Araştırmada Evreni ve Örneklemi.....	79
4.3 Araştırmanın yöntemi.....	80
4.3.1. Verilerin analizi.....	80
4.4. Araştırmanın Bulguları.....	80
5. SONUÇ VE ÖNERİLER	91
KAYNAKLAR.....	95
EKLER.....	103
ÖZGEÇMİŞ.....	109

KISALTMALAR VE SİMGELER

Kısaltmalar

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACAP	: Denetim Mesleği Danışma Komitesi
Ar-Ge	: Araştırma ve Geliştirme
A.Ş.	: Anonim Şirketi
BDDK	: Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
CAQ	: Denetim Kalitesi Merkezi
CEO	: Şirket Yönetimindeki En Üst Kişi
COSO	: Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşları Komitesi
CPA	: Yeminli Mali Müşavirler
CPAB	: Kanada Hesap Verebilirlik Kurulu
FEA	: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
FEE	: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
FRC	: Finansal Raporlama Konseyi
G	: Görüşme
IAASB	: Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetim Standartları Kurulu
ICD	: Kurumsal Direktörler Enstitüsü
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
ISA	: Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları
ISAE	: Uluslararası Güvence Denetimi Standartları
ISRE	: Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları
ISRS	: Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
PCAOB	: Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOA	: Sarbanes Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
Vb.	: Ve Benzeri
Vd.	: Ve Diğerleri
Vs.	: Vesaire

Simgeler

*	: Kelimeden Sonra Dipnot / Kelimeden Önce Varsayım
,	: Virgöl
.	: Nokta
/	: Eğik Çizgi
:	: İki Nokta
“ ”	: Tırnak
=	: Eşittir
%	: Yüzde



ÇİZELGE LİSTESİ

Sayfa

Çizelge 1 : Dönemler Süresince Bağımsız Denetimin Amacı.....	10
Çizelge 2 : FEA Tarafından Belirlenen Denetim Kalite Göstergeleri.....	61
Çizelge 3 : PCAOB Tarafından Belirlenen Denetim Kalite Göstergeleri	64
Çizelge 4 : CPAB Pilot Projesinde Denetim Kalite Göstergeleri İle İlgili Ortaya Çıkan Faydalar ve Zorluklar	67
Çizelge 5 : CPAB Tarafından Belirlenen Denetim Kalite Göstergeleri	68
Çizelge 6 : Denetim Kalite Göstergeleri Kullanıcıları	71
Çizelge 7 : Kalite Göstergelerinin Karşılaştırılması.....	76
Çizelge 8 : Güvenilirlik Analizi.....	81
Çizelge 9 : Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular.....	81
Çizelge 10 : Denetim Kalite Göstergelerine Yönelik Yüzde Analizi.....	82
Çizelge 11 : Göstergelere Sorularına İlişkin Ortalamalar.....	84
Çizelge 12 : Göstergeler Grup Ortalamaları	86
Çizelge 13 : Türkiye-AB ve Türkiye-ABD Denetim Kalitesi ve Sürecine İlişkin Yüzde Analizi.....	87
Çizelge 14 : Türkiye-AB ve Türkiye-ABD Denetim Kalitesi ve Süreci Karşılaştırma Ortalamaları.....	87
Çizelge 15 : Denetim Kalite Göstergelerinin Kullanımı ve Şeffaflık Raporu Yüzde Analizi.....	88
Çizelge 16 : Denetim Kalite Göstergeleri Kullanımına ve Şeffaflık Raporuna İlişkin Ortalamalar.....	89



ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1 : Bağımsız Denetim Standartları	12
Şekil 2 : Bağımsız Denetim Süreci	14
Şekil 3 : Bağımsız Denetim Yaklaşımlarının Tarihsel Gelişimi	39
Şekil 4 : ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)	41



BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTE GÖSTERGESİNİN ANALİZİ VE BİR ARAŞTIRMA

ÖZET

Bağımsız denetimin temel amacı, şirketlerin finansal tablolarının doğru ve güvenilir bir bilgi elde ederek piyasada bir güven ortamı oluşturmaktır. Finansal tabloların doğru, güvenilir ve açık olarak incelenmesinin amacı ise şirket sahipleri tarafından yapılan uygulamaların güvenli bir biçimde yerine getirilerek yatırımcıların haklarını ve menfaatlerini himaye ederek, sermaye piyasasında güven ortamının yaratılmasını sağlamaktır. Bu çerçevede, denetçiler denetleme yaptıkları şirketlerin finansal tablolarının muhasebe standartlarına göre uygun olup olmadığı konusunda büyük sorumluluğa sahiptir. Denetçinin, kendisinde olan bu yükümlülüğü yerine getirebilmesi için kalite kavramı ön plana çıkmaktadır. Bu doğrultuda bu çalışmanın amacı, bağımsız denetimde denetim kalitesi göstergelerinin etkinliğinin hem teorik hem de ampirik olarak ortaya konulmasıdır. Dünyada çeşitli denetim kuruluşları tarafından denetim kalite göstergeleri belirlenmiştir. Bu çalışmada Kanada Hesap Verebilirlik Kurulu (CPAB) tarafından belirlenen denetim kalite göstergeleri ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Denetim, Bağımsız Denetim, Denetim Kalitesi, Kalite Göstergeleri.*



ANALYSIS OF THE QUALITY INDICATORS IN AUDIT AND A RESEARCH

ABSTRACT

The main purpose of the independent audit is to create an atmosphere of trust in the market by obtaining accurate and reliable information on the financial statements of companies. The purpose of examining the financial statements in an accurate, reliable and clear manner is to ensure that the applications made by the company owners are carried out in a safe manner and to create an environment of trust in the capital market by protecting the rights and interests of the investors. In this context, auditors have a great responsibility as to whether the financial statements of the companies they audit are in accordance with the accounting standards. In order for the auditor to fulfil this obligation he has, the concept of quality comes to the fore. In this regard, the purpose of this study is to reveal the effectiveness of audit quality indicators used in independent auditing both theoretically and empirically. Audit quality indicators have been determined by various audit organizations around the world. In this study, audit quality indicators determined by the Canadian Accountability Board (CPAB) were discussed.

Keywords: *Audit, Independent Audit, Audit Quality, Quality Indicators.*

1. GİRİŞ

Rekabetin artması, işletme faaliyetlerinin giderek daha karmaşık hale gelmesi, teknolojinin ilerlemesi, denetim ve muhasebe ile ilgili yeni düzenlemelerin yapılması, hem işletme içinde hem de işletme dışında var olan ve diğer taraflar arasında çıkar çatışmalarının ortaya çıkması işletmelerin ortaya koydukları finansal bilgilere olan güvenin sorgulanmasına sebep olmaktadır. Söz konusu bilgilerin güvenilirliğinin değerlendirilmesi kapsamında denetim ön plana çıkmaktadır. Dünyada çeşitli kurumlarla ilgili yaşanan skandallar denetim süreçlerine olan güvenin azalmasına neden olmuştur. Denetimde kalitenin sağlanması amacıyla ulusal ve uluslararası yasal düzenlemeler meydana getirilmiştir. Bu bağlamda denetimde kalitenin standartlara ve yasal düzenlemelere bağlı kalınması ile birlikte sağlanabileceğini ifade etmek mümkün olacaktır.

Bu kapsamda, bu tez çalışması bağımsız denetim sürecinin kalite göstergelerinin unsurlarını ve etkilerinin analiz edilmesini amaçlamaktadır. Araştırma ile nitelikli bir bağımsız denetim sürecinin temel şartları ortaya konulmaktadır. Bağımsız denetim sürecinde denetçilerin karşılaştığı ve denetimin kalitesini etkileyen unsurlar tespit edilerek çözüm önerileri sunulmaktadır. Yapılan literatür taramasında denetim sürecinde ön plana çıkan kalite göstergeleri literatürde hem teorik hem de ampirik açıdan tartışılmaktadır. Bu nedenle yapılacak olan bu çalışmanın hem akademik literatüre hem de denetim metodolojilerine katkı sağlaması amaçlanmakta ve konu bu yönüyle oldukça önem arz etmektedir. Başka bir ifadeyle, bu tez çalışması bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçilere, denetim sürecini kaliteli bir şekilde yönetme konusunda fayda sağlayacaktır.

Bağımsız denetimin yapılması, işletmenin finansal raporlarının daha güvenilir ve doğru hazırlanmasına etki etmektedir. Bağımsız denetimden geçmiş bir işletmenin finansal tabloları, bu tabloları kullananlar (devlet, kredi kuruluşları, işletme ile ilişkili olan diğer çevreler vb.) açısından güvenilir bilgi ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Bu bilgileri kullanan taraflar şirket ile ilgili kararlarını alırken yanlış risklerini en aza indirmiş olacaklardır. Bu çerçevede, bu araştırmanın teorik ve ampirik bakımdan

literatürde bu alanda mevcut bulunan boşluğun doldurulmasına yönelik önemli bir katkı sağlaması beklenmektedir. Bu yüzden bağımsız denetimin genel çerçevesi ve bağımsız denetimde önemli olan kalite göstergelerini ortaya koymak üzere bir çalışma yapmak oldukça önemlidir.

Bu tez çalışması, bağımsız denetim ve bağımsız denetimde kalite ve denetimde kalite göstergeleri ile ilgili kavramsal ve teorik çerçevesini ortaya koymaktadır. Bu çalışmada literatür taraması yapılarak, uygulama olarak bağımsız denetçilere anket uygulaması yapılarak elde edilen veriler analiz edilmektedir. Çalışma konusu ile ilgili ulusal ve uluslararası kaynaklar taranmıştır. Bu çalışma, bağımsız denetim konusunu ve bağımsız denetimde önem arz eden kalite göstergelerinin genel olarak incelenmesi ‘Denetim ve Bağımsız Denetim Kavramları’, ‘Bağımsız Denetimde Kalite ve Göstergeleri’, ve ‘Denetim Kalite Göstergesinin Belirlenmesine Yönelik Araştırma’ ana başlıkları altında üç kısımda incelenmektedir.

Çalışmanın giriş bölümünde çalışmanın önemi, amacı ve kapsamı hakkında genel bir giriş yapılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde, denetim kavramı, denetim çeşitleri ve bağımsız denetim kavramı incelenmektedir. Bunlara ek olarak, bağımsız denetimin amaçları, standartları ve denetim süreci ele alınmaktadır. Çalışmanın üçüncü bölümünde, kalite kavramı, bağımsız denetimde kalite kavramı kalitenin gerekliliği ve önemi çerçevesinde açıklanmaktadır. Bağımsız denetim göstergelerinden denetim ekibi göstergeleri, denetim süreci göstergeleri, denetim şirketi göstergeleri, denetlenen şirket göstergeleri ve hizmet göstergeleri irdelenmektedir. Çalışmanın dördüncü bölümünde ise, bağımsız denetçiler üzerine bir saha çalışması yapılmıştır. Bu kapsamda, ulaşılan bağımsız denetçiler ile anket yöntemi çerçevesinde literatür çerçevesinde hazırlanan anket soruları yöneltilerek, bağımsız denetimde önemli olan kalite göstergeleriyle ilgili düşüncelerinin öğrenilmesi ve analiz edilmesi amaçlanmıştır. Elde edilen verilere IBM SPSS 25.0 paket programıyla analiz edilmiştir. Çalışmanın sonuç ve değerlendirme bölümünde ise bu çalışmada elde edilen bulgular özetlenmiş ve bu çerçevede Türkiye’de denetim kalite göstergeleri ve uygulanması ile ilgili önerilerde bulunulmuştur.

2. DENETİM

İşletmelerin giderek karmaşık hale gelen faaliyetlerinin yanında denetim ve muhasebe ile ilgili yeniliklerin ortaya çıkması sonucunda işletmelerin karmaşıklaşan finansal bilgilerinin bağımsız olarak denetlenmesi giderek önem kazanmaktadır. Bu bölümde, denetim ve bağımsız denetim kavramları verildikten sonra, bağımsız denetimin amaçları, standartları ve süreçleri incelenmektedir.

2.1 Denetim Tanımı

Anglo-Sakson ülkelerinde, bir işletmede devam eden muhasebe kayıt ve çalışmalarının denetimine “auditing” denmekteydi. Eski Roma ve Mısır medeniyetlerinde kurumlara yapılan ödeme ve tahsilatlar, bir uzmana okunmakta ve bu kişi okunanları dinleyerek, yapılan ödeme ve tahsilatların uygun olup olmadığına karar vermekteydi (Bozkurt, 1998: 17).

Kısa geçmişinden de faydalanarak basit olarak denetim, iktisadi faaliyet ve olayların önceden belirlenmiş kriterlere göre tarafsız bir tutumla kanıt elde ederek ve denetçinin bağımsızlığı da göz önünde bulundurularak incelenmesi ve sonuca bağlanmasıdır. Denetçi, kriterlerin uyumu şeffaf ve şüpheli bir şekilde kanıtları elde ederek ve değerlendirerek inceler, finansal tablolar ile iktisadi faaliyetlerin doğruluğunu denetim kanıtlarıyla destekleyerek makul bir güvence vermeyi amaçlar (Güredin, 2000: 5).

Denetim, süreçlerin ve ilgili kontrollerin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için tasarlanmış resmi, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımdır. Denetim, denetlenen süreçten bağımsız kişiler tarafından tamamlanan ve normal olarak birkaç onaylanmış sertifikasından birine sahip kişiler tarafından gerçekleştirilen profesyonel standartlara göre olmaktadır. Bir denetimin tipik özellikleri aşağıdaki gibi listelenebilir (Ruppert, 2020: 1).

- Mesleki standartlara göre resmi bir incelemedir.
- İşletmelerden bağımsız profesyoneller tarafından yapılmaktadır.

- Biçimsel, sistematik ve yapılandırılmış bir yaklaşımdır.
- Planlama, örnekleme, test etme ve onaylama aşamalarını içermektedir.
- Öneriler resmi iletişim çerçevesinde yapılmaktadır.
- Önerilen düzelti faaliyetlerin takibi söz konusudur.
- Denetimin hesap verebilirliği tipik olarak Baş Denetim Yöneticisi ve Denetim Komitesi'ne aittir.
- Kurul ve Yönetim ile rutin, resmi iletişim söz konusudur.

Başka bir tanımda ise denetim, bir kamu veya özel kuruluşla ilgili bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunu belirlemek ve raporlamak için bir uzman birim tarafından kanıt toplamak ve değerlendirmek şeklindeki sürece denilmektedir. Başka bir deyişle, daha önce belirlenen kriterlere sunulan bilgilerin uygunluk derecesini tespit etmek ve raporlamak, bu bilgiler ile ilgili kanıt toplamak, daha önce kabul gören kriterlere göre değerlendirmek ve sonuçları ilgili taraflara iletmek amacı denetim olarak ifade edilmektedir (Çankaya vd. 2012: 49).

Denetim kavramı ifade edilirken bazı ana etmenler özellikle vurgulanmalıdır, bu tanımlamada olması gereken etmenler aşağıdaki gibidir (İSMMM, 2009: 16-17).

1. Denetim, bir ekonomik birimden gelen bilgileri içermektedir. Denetim, ister kâr amaçlı olsun ister kâr amacı gütmeyen olsun tüm iktisadi unsurları içermektedir.
2. Denetim bir kıyaslama sürecidir, önceden tanımlanmış kriterler kullanılmaktadır. Denetim sürecinin amacı finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını ortaya koymaktır. Bilgilerin doğruluğu, karşılamaları gereken kriterler ile karşılaştırılarak belirlenebilir. Denetimde karşılaştırma amacıyla kullanılan birçok kriter söz konusudur. Bazıları aşağıdaki gibidir:
 - a. Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri,
 - b. Şirket içinde ve dışında belirlenen strateji ve metotlar, genelge ve talimatlar,
 - c. Kanun ve yönetmelik hükümleri,
 - d. Yönetim tarafından belirlenen başarı ve performans kriterleri ve bütçeleridir.

3. Denetim, kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir. Denetçinin, görüşünü, denetim çalışmasının sonunda yeterli miktarda ve kalitede ifade edeceğine dair kanıtlarla ispat etmesi gerekmektedir.
4. Denetim bir uzman ve tarafsız bir kişi tarafından yapılmaktadır. Denetim işini yapacak kişi bu konuda eğitim almış ve deneyimli olmalıdır. Denetçinin tüm çalışmalarını tarafsız, nesnel ve şeffaf bir şekilde yürütmesi önemlidir.
5. Denetim faaliyetleri neticesinde bir görüş ortaya konularak ilgili taraflara sunulmaktadır. Denetçi, denetim çalışmasının neticesinde ulaşılan görüşü bir raporla ilgili kişi ve kuruluşlara takdim etmektedir.

2.2 Denetim Türleri

Denetim türleri denetçinin statüsüne göre ve denetimin amacına göre sınıflandırılmaktadır. Bu bağlamda, denetim türleri aşağıda verilen iki başlık altında incelenmektedir.

2.2.1 Denetçinin statüsüne göre denetim türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim üç çeşittir. Bunlar; bağımsız denetim iç denetim ve kamu denetimidir.

- **Bağımsız Denetim:** Bağımsız denetim, güvenilirlik özelliklerine dahil edilmek üzere bir fiilin veya gerçeğin uygunluğunu belgelemeyi amaçlamaktadır. Bir şirketin finansal bilgilerini ve varlıklarını muaf ve harici bir şirket tarafından analiz etmeyi ve doğrulamayı amaçlayan bir süreç olduğu anlaşılmaktadır. Şirkete ana denetim katkısı muhasebe sistemini kontrol etmektir. Bağımsız denetim, bilginin şeffaflığı ve yeterliliği konusunda bağımsız olarak ve teknik ve profesyonel prosedürlere dayalı olarak artan güvenilirliğe katkıda bulunmak için piyasanın düzgün işleyişinde önemli bir rol oynamaktadır. Bağımsız denetim, bilgi kullanıcıları arasında ortaya çıkan bilgi asimetrisinin azaltılmasının bir nedenidir. Bu nedenle zamanında ve güvenilir bilgiye olan ihtiyaç, denetçilerden daha yüksek kalitede hizmet talebini arttırmaktadır. Bağımsız denetimin temel amacı, kayıtların yeterliliğini değerlendirerek muhasebe kayıtlarını ve bunun sonucunda ortaya çıkan finansal tabloları doğrulamaktır. Bu nedenle, geniş

anlamda nihai amaç, yatırımcıya, kamuoyuna, idareye, yöneticilere ve finansörlerine finansal tabloların gerçeği yansıtıp, yansıtmadığı güvenini vermektir. Bağımsız denetçiler, temelde bilgi asimetrisini azaltmak ve denetim maliyetlerini azaltmak için bilgi akışına müdahale ederek bilgilendirme araçları olarak hareket etmektedir (Inês vd. 2019: 310-311).

- **İç Denetim:** İç denetim, kuruluşun faaliyetlerini daha verimli hale getirmek ve bu faaliyetleri yönlendirmek amacıyla kaynakların iktisadi, etkin ve randımanlı bir şekilde yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek için yürütülen bağımsız bir objektif güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. İç denetim kavramı ilk olarak 1900'lerde Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde gündeme gelmiştir. Daha sonra ise, 1929 senesinde Ekonomik bunalım zamanında ortaya çıkan sahtekarlık ve yolsuzluk olguları neticesinde Amerika Birleşik Devletlerindeki (ABD) yönetim ve kontrol yapıları tekrardan gözden geçirilerek yeni bir denetim yapısı oluşturulmuştur. ABD'de 1933-1934 senelerinde yapılan yasal düzenlemelerle, muhasebe işlemlerinin ve finansal tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesinin yanı sıra, kurum içinde sürekli denetim hizmeti veren bir kontrol sistemi olarak bir iç denetim sistemi oluşturulmuştur (Çankaya vd. 2012: 49).
- **Kamu Denetimi:** Kamu sektörü denetimi, karmaşık ve nispeten keşfedilmemiş geniş bir denetim uygulaması alanıdır. Kamu kurumları altında çalışan ve kamu yararı doğrultusunda hareket eden kişilerin denetimlerine kamu denetimi denilmektedir. Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör şirketlerinin kamu tarafından atanan personel tarafından incelenmesi sürecidir. Kamu kurumları altında çalışan ve kamu yararı göz önünde bulundurularak çalışanları ombudsman yani kamu denetçisi olarak ifade edilmektedir. Kamu denetçileri, ticari faaliyetlerinin mevzuatlara, yönetmeliklere ve kamu yararına uygunluğunu belirlemek için beyan ettikleri vergi ve işlemler üzerinde denetimler yapmaktadırlar. Tarafsız ve nesnel olarak hareket ederken, kamu yararı gözetilerek denetim faaliyeti yürütülmektedir. Kamu denetimini gerçekleştiren bazı kamu denetçileri ise aşağıda verilmiştir (İSMMM, 2009: 38-39).
 - Hazine ve Maliye Bakanlığı Denetçileri
 - Sermaye Piyasa Kurulu (SPK) Denetçileri

- Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu (BDDK) Denetçileri
- Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) MüfettiŐleri

2.2.2 Amacına göre denetim türleri

Denetim  eŐitleri ile ilgili farklı sınıflandırmalar söz konusudur. Denetimde en çok kullanılan sınıflandırma ise amacına göre yapılmaktadır ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) tarafından sınıflandırılmaktadır. Amacına göre yapılan denetim türleri ise aşağıdaki gibidir.

- **Finansal Tabloların Denetimi:** Bir işletmenin finansal tablolarının daha önce belirlenmiş kriterlere göre hazırlanıp hazırlanmadığını incelemek amacıyla yapılan denetim çeşididir. Finansal tabloların denetiminin amacı, finansal tabloların genel kabul edilmiş muhasebe prensiplerine ve muhasebe mevzuatına ve finansal tabloların bir bütün olarak gerçek durumuna uygun olup olmadığdır (İSMMM, 2009: 39-40).

Başka bir ifadeyle, finansal tabloların denetiminin amacı, işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş bir standart (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS-TFRS) kapsamında tüm mühim yönleriyle uygun bir Şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmektir. Bağımsız denetçi g r Őn  bağımsız denetçi raporunda açıklamaktadır (Bayram 2011). Finansal tablolar denetimi, bir işletmenin finansal tablolarıyla uŐraŐmak ve karar vermek zorunda olan tarafların güven derecesini yükseltmek ve bu güven, denetçinin finansal tablolarının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda fikrini beyan ederek olmaktadır (İnaltong ve Taş, 2015: 74).

- **Uygunluk Denetimi:** Bir Şirketin mali uygulamalarının ve faaliyetlerinin işletme yönetimi, yasama organı veya diŐer yetkili kişi ve kuruluşlar tarafından belirlenen yöntem, kural ve düzenlemelere uygun olup olmadığını kontrol etme prosesine uygunluk denetimi denilmektedir. Uygunluk denetiminde, bir Şirketteki muhasebe bilgilerinin belirli bir makam tarafından belirlenen standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığının incelemesinin yapılmasıdır. Örneğin, devlet, işletmenin vergi yasalarının gereksinimlerini

karşılıyıp karşılamadığını incelemektedir. Böylelikle, vergi mevzuatına uygun olup olmadığının denetimidir (İSMMM, 2009: 41).

- **Faaliyet Denetimi:** Şirketin daha önce tespit edilen hedeflerine erişip erişmediğini ve şirketin verimli bir şekilde çalışıp çalışmadığını ve politikalarının uygulama neticelerini belirlemek de önemlidir. Ölçme ve değerlendirme için kullanılan bir denetim çeşididir. Faaliyet denetimi, bir şirketin organizasyonel yapısını, iş akışlarını ve yönetim performansını belirlemeyi amaçlayan geniş bir denetleme uygulamasıdır. Faaliyet denetiminin konusu, şirket bölümlerinin finans, pazarlama, satın alma, araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) ve insan kaynaklarının şirket stratejilerine ne ölçüde uyduklarının incelenmesidir. Faaliyet denetimi, bilhassa işletme yönetiminin verimliliğini ve performansını değerlendirmede kayda değer bir zaman dilimidir. Faaliyet denetiminin genel olarak amacı ise, şirketin performansını takip etmek; amaçlara ne derecede ulaşıldığını belirlemek ve verimli çalışıp çalışmadığını gözlemlemektir (İSMMM, 2009: 40-41).
- **Özel Amaçlı Denetimler:** Özel amaçlı denetimler, belirli karar birimlerine detaylı bilgi vermek ve önerilerde bulunmak amacıyla hesapların, finansal tabloların ve dayandıkları belgelerin incelenmesi şeklinde gerçekleştirilen denetimler özel amaçlı denetimler olarak ifade edilmektedir. Özel amaçlı denetimlerde irdelenecek alan, karar verme biriminin gereksinim duyduğu bilgi çeşidine bağlı olarak değişmektedir. Konusunda gerçekten uzman olan kişiler tarafından özel amaçlı denetimlerin yapılması oldukça önemlidir. Aşağıda verilen örnekler özel amaçlı denetimler kapsamındadır (Aksoy, 2006: 67).
 - Yolsuzluk ve ihmalin incelenmesi,
 - Mahkemeler tarafından yapılan özel soruşturmalar,
 - Vergi denetimleri,
 - Kredi alacaklıları tarafından yapılan ön incelemeler,
 - Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan kontrol ve araştırmalar,
 - İşletme satın alımları, devirleri veya birleşme öncesi yapılan denetimler bu çerçevede değerlendirilmektedir.

2.3 Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tabloları ve finansal tablolarında açıklanmış olan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ve bağımsız denetim mevzuatına uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla bağımsız, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip bağımsız denetçilerle genel kabul görmüş denetim standartlarını baz alarak tarafsız ve şüpheli bir tutumla kanıt toplaması ve kanıtların değerlendirilmesi sonucunda oluşan görüşün raporlanması sürecidir (Oktay, 2013: 42).

Başka bir ifadeyle, bağımsız denetim, muhasebe sisteminden toplanan verilerin araştırılması ve neticenin raporlanması biçiminde tanımlanmaktadır. Bağımsız denetim, bir iktisadi birimin veya dönemin bilgilerinin daha önce tespit edilmiş kriterlere uygunluğunu araştırmak ve bu mevzuda bir rapor hazırlamak için bağımsız bir uzman tarafından kanıtları toplamak ve değerlendirme sürecidir (Kandemir ve Akbulut, 2013: 41).

Bağımsız denetimin amaçları, standartları ve bağımsız denetim süreci ile ilgili açıklamalar aşağıdaki alt başlıklarda irdelenmektedir.

2.3.1 Bağımsız denetimin amaçları

Denetim bağımsızlığının rolü, denetime hizmet etmektir ve denetimin amacı, genel anlayışta yatırım ve kredi kararları için kullanılan bilgilerin güvenilirliğini arttırmaktır. Sonuç olarak, bağımsız denetimin amacı sermaye piyasalarının maliyet etkinliğini arttırmaktır. Kurumsal açıklamanın güvenilirliğindeki iyileştirmeler, bir yatırımcı veya alacaklının, bilgilerin yanlış veya kalite bakımından başka bir şekilde istenmesi nedeniyle, kötü bir karar verme riskini azaltmaktadır. Bu risk - bilgi riski - bir yatırımcı veya alacaklı potansiyel bir yatırımın ekonomik riskini değerlendirmek için kullandığında ortaya çıkmaktadır. Yatırımcıların ve alacaklıların ekonomik risk değerlendirmelerinde kullandıkları bilgi kalitesi ne kadar iyi olursa, sağlıklı kararlar alma şansları da o kadar iyi olmaktadır. Başka bir deyişle, yatırımcılar ve alacaklılar tarafından algılanan bilgi riski, şirkete yapılan sermaye maliyetine yansıtılmaktadır. Hem tedarikçiler hem de sermaye kullanıcıları, güvenilir kurumsal açıklamadan faydalanmaktadır. Özet olarak, bağımsız denetimin amacı sermaye piyasalarının maliyet etkinliğini arttırmaktır. Bu hedef, denetimin amacının sermaye piyasalarının

maliyet etkinliğini arttırmak olduğu fikrinden kaynaklanmaktadır (Elliott ve Jacobson, 1998: 31-32).

Esasında, bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin dışında bu konudaki düzenlemelere uygunluğu ve muhasebe kayıtlarının doğruluğu hakkında pay sahiplerine tarafsız bir görüş bildirmektir. Bağımsız denetim, toplumun belli olan gereksinimlerini karşılamak için ortaya çıkmıştır (Esendemir, 2011: 3891). Dönemler itibariyle, bağımsız denetimin amaçları ve nitelikleri aşağıda verilen Çizelge 1’de özetlenmektedir.

Çizelge 1 : Dönemler Süresince Bağımsız Denetimin Amacı

Dönem	Bağımsız Denetimin Merkezi	Bağımsız Denetimin Amacı
1844	İngiltere	Hisselerin belirlenmesi (bilanço denetimi)
1844-1920	İngiltere	Hile ve hataların belirlenerek borç ödeme kabiliyetinin ortaya konulmasıdır.
1920-1960	İngiltere’den ABD’de yayılma	Yönetimin hazırladığı finansal tabloların güvenilirliğinin tespit edilmesidir. Bu zamanda hata ve hilelerin tespit edilmesi denetim amacında önemli değildir.
1960-1990	ABD	Yönetimin hazırladığı finansal tabloların güvenilirliğinin tespit edilmesi ve yönetime danışmanlık hizmetinin verilmesi hedeflenmektedir.
1990-Günümüz	Küreselleşerek tüm dünyada	Yönetimin hazırladığı finansal tabloların güvenilirliğinin tespit edilmesi; yönetime danışmanlık hizmetinin sağlanması; hilelerin ve hataların araştırılarak raporlanması; kurumsal yönetimin himaye edilmesine yardımcı olmak; mühim konularda söz konusu kurumlara bilgi vermektir.

Kaynak: Esendemir, 2011: 3892.

Çizelge 1’de görüldüğü üzere, dönemler itibariyle bağımsız denetimin amaçlarında farklılıklar gözlemlenmektedir ve yıllar itibariyle bağımsız denetimin amaçları

genişlemiştir. 1844 yılında sanayi devriminin başlaması ile bağımsız denetim konusunun gündeme gelmesi zorunlu olmuştur. 1920-1960'da ise, İngiltere'de önemli olan bağımsız denetim kavramı ABD'ye kaymıştır ve ABD denetim yapısını bağımsız denetim çerçevesinde güncellemiştir. Böylelikle, bağımsız denetimin merkezi 1960-1990 zaman diliminde ABD olmuştur. 1990 yılından sonra dünyaya yayılan bağımsız denetim kavramı, günümüzde hemen hemen her ülkede kullanılmaya başlamıştır.

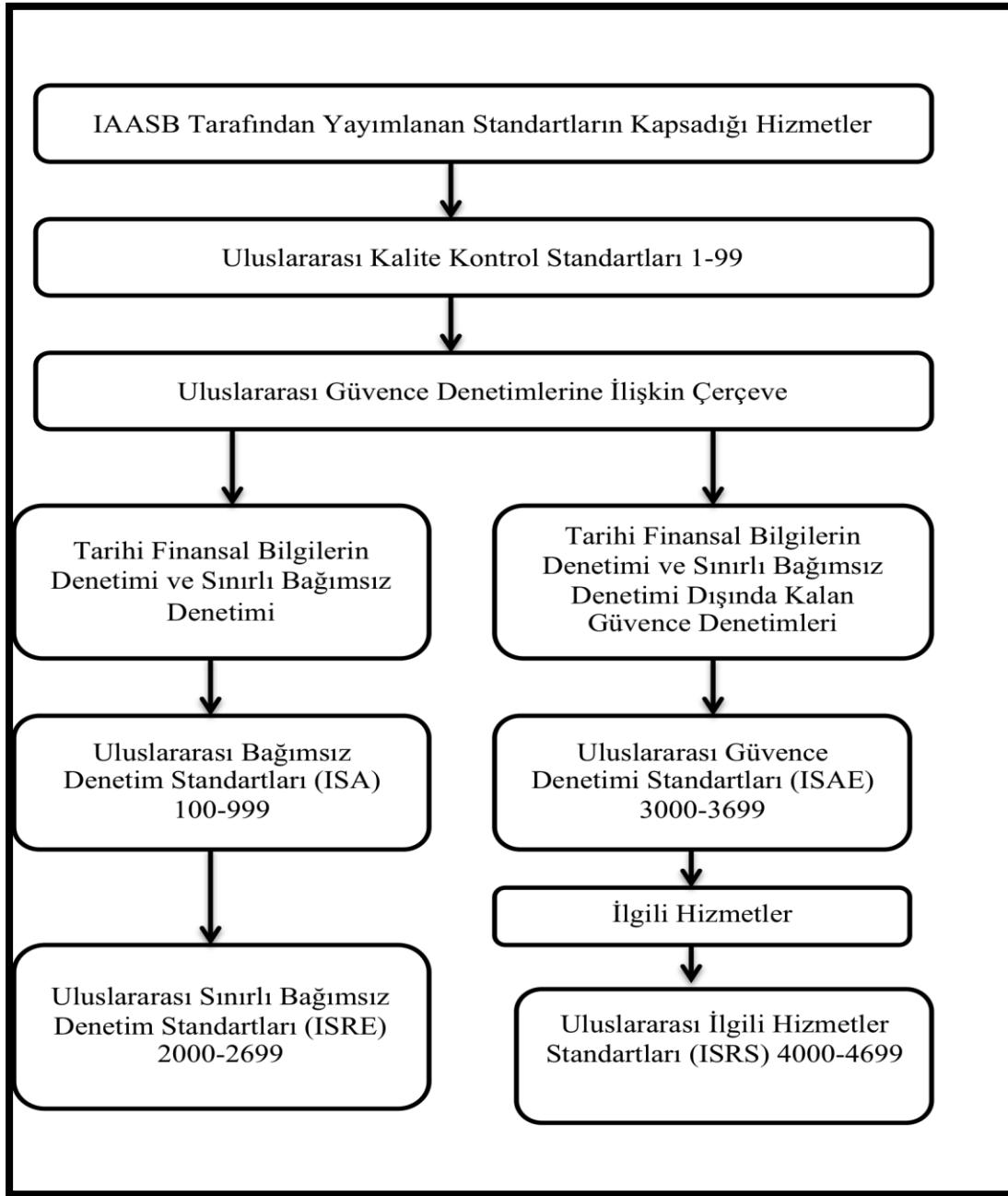
2.3.2 Bağımsız denetim standartları

Türkiye'de AB ve ABD'deki gibi olay yaratan muhasebe skandalları yaşanmamasına karşın, skandallara adı karışan uluslararası firmaların Türkiye'de de ortaklıklarının olması ve Türkiye'de bir dönemde banka iflaslarının yaşanmasından dolayı Türk halkının da denetim şirketlerine olan güvenini sarsmıştır. Bunun sonucunda, 1987 yılında bankacılık sektörü için getirilen bağımsız denetim zorunluluğu ilk bağımsız denetim olmuştur. Sermaye piyasasında bağımsız denetim ise 1996 senesinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile belirlenmiştir. 2006 yılında ise sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları ile ilgili tebliğ ile denetim standartları düzenlenmiştir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 2013 senesinde ise Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA) tercüme edilmiş ve 2014 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu gelişmenin yanı sıra, 2015 yılında, Enerji Piyasası Denetleme Kurumu (EPDK) enerji piyasasında faaliyette olan gerçek ve tüzel kişilerin bağımsız denetim şirketleri tarafından denetlenmesi ile ilgili yönetmelik kaldırılmıştır (Akdağ, 2015: 73-74).

KGK, 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) çerçevesinde Türkiye Denetim Standartları (TDS) yetkisinde uluslararası standartları referans alma stratejisi belirlenmiştir. Bunun sebebi Türkiye'nin Avrupa Birliği adaylık sürecinde olmasıdır ve ayrıca 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda kabul edilmiştir. Bununla birlikte, yürürlüğe giren 26.12.2012 tarihli Türkiye Denetim Standartları Bağımsız Denetim Sözleşmesi 660 KHK gereğince denetim alanında uluslararası standartlara uygun eğitim, etik ve bu alanla ilgili diğer hususlar kalite kontrol ve yönetmelik olarak tanımlanan denetim standartları ile ilgilidir. Eğitim, etik, kalite kontrol, güvence denetimi ve ilgili hizmet standartları, IFAC çatısı altında oluşturulan üç bağımsız standart belirleme komitesi

tarafından yayınlanmaktadır. Bu üç komiteden birisi olan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetim Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmet standartları yayımlanmakta ve bu standartların genel yapısı aşağıdaki Şekil 1’de özetlenmektedir (KGK, 2019). Ayrıca, 27 Ocak 2020 tarihi itibariyle Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları ise şekil 1’de ayrıntılı olarak verilmektedir.

Şekil 1 : Bağımsız Denetim Standartları



Kaynak: KGK, 2019.

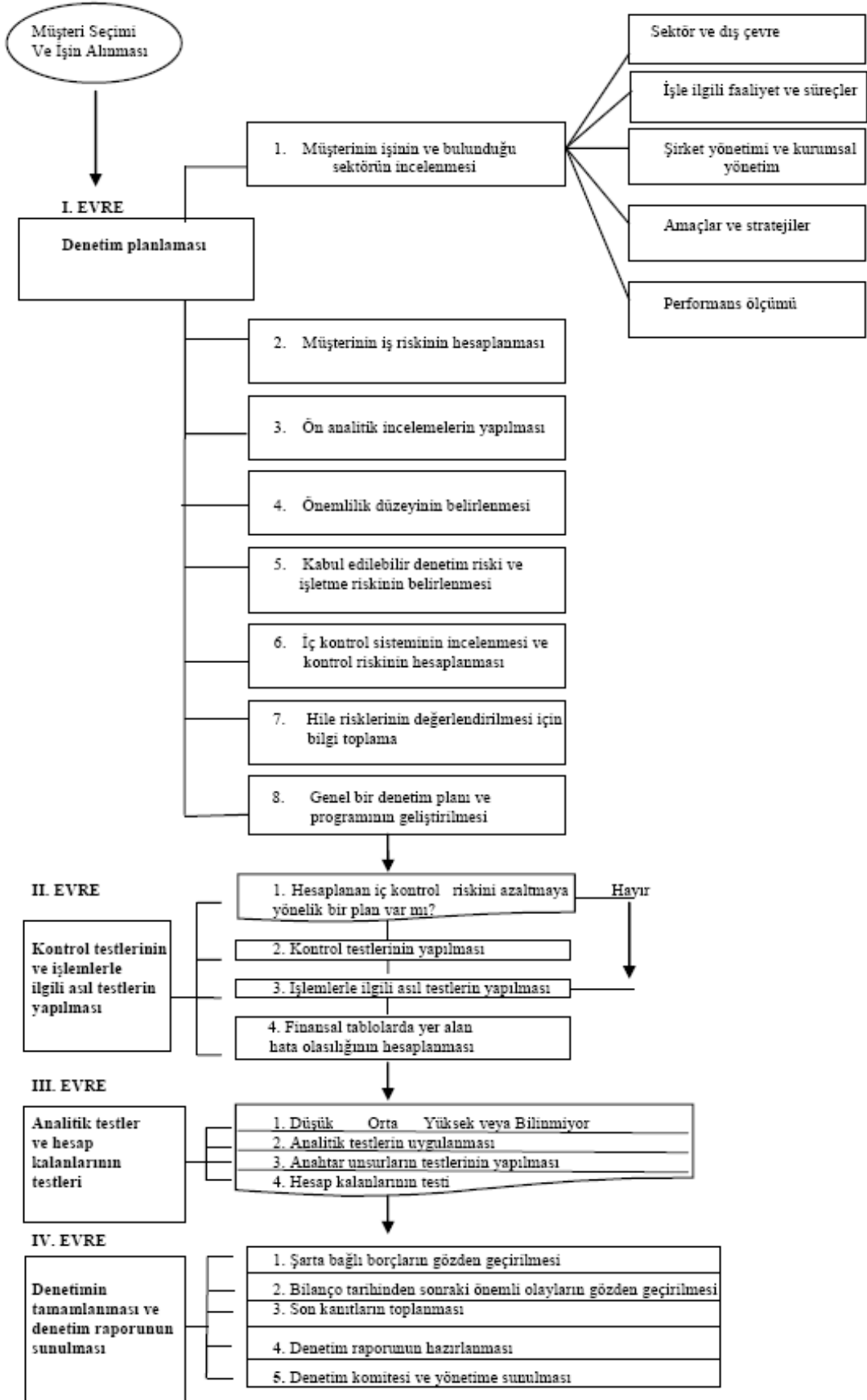
Şekil 1’de görüldüğü üzere bağımsız denetimde yer alan ISA, ISAE, ISRE ve ISRS standartlarının genel olarak içerikleri aşağıdaki gibidir (KGK, 2019).

- ***Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA)***: Tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi sırasında uygulanmaktadır. Bağımsız bir denetçi tarafından finansal tabloların denetimi bağlamında yazılmıştır. Standartlar, denetçinin bir bütünsel olarak finansal tabloların hatasız veya maddi sahtekarlık içermediğine dair makul güvence sağlamasına izin vermektedir. Standartlar, diğer tarihsel finansal bilgilerin denetimlerinde kullanılırsa, koşulların gereksinimlerine göre uyarlanması lazımdır.
- ***Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (ISRE)***: Ara dönemler de dahil olmak üzere, tarihi finansal bilgilerin sınırlı bağımsız denetimlerinde uygulanmaktadır. Sınırlı bağımsız denetim, kullanıcılara tarihsel finansal bilgilerin güvenilirliği bakımından sınırlı seviyede güvence vermektedir.
- ***Uluslararası Güvence Denetim Standartları (ISAE)***: Geçmiş finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetim haricinde, diğer teminat denetimlerinde uygulanmaktadır.
- ***Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (ISRS)***: Bunlar, IAASB tarafından güvence sözleşmeleri dışındaki ilgili hizmetler için yayınlanan standartlardır. Denetçi tarafından sunulan hizmet, alakalı kullanıcılara makul veya sınırlı bir güvence sağlamayı amaçlamaktadır.

2.3.3 Bağımsız denetim süreci

Bağımsız denetimlerin etkin ve verimli bir şekilde yapılabilmesi için stratejilerin belirlenip denetimin planlanması ve kontrol edilmesi lazımdır. Bu durum, bağımsız denetim süresi boyunca yeterli ve uygun miktarda çalışanın istihdam edilmesini ve dosyaların önemini ortaya koymaktadır. Denetim süreci, müşteri seçimi ve işe alım sonrası denetim planlaması ile başlamaktadır. Sonraki aşama denetim planının uygulanması iken; son aşama, denetimin tamamlanarak raporlanmasıdır (Esendemir, 2011: 3899). Aşağıda verilen Şekil 2’de denetim süreci ayrıntılı olarak verilmektedir.

Şekil 2 : Bağımsız Denetim Süreci



Kaynak: Esendemir, 2011: 3900

Şekil 2'e göre müşteri seçiminden sonra evreler başlamaktadır ve ilk evre denetimin planlanmasıdır. Bu planlanma diliminde sekiz madde ön plana çıkmaktadır. İlk madde müşterinin çalışma sürdürdüğü sektör incelenmektedir ve sektör incelemesinde beş madde dikkate çekmektedir. Sektör ve dış çevre, işle ilgili faaliyetler, işletme yönetimi, işletmenin amaçları ve stratejileri ve performans ölçümü incelenmektedir. Denetim planlamasının ikinci kademesinde ise müşterinin çalışma riski belirlenmekte, ön inceleme yapılmakta, önemlilik seviyesi tespit edilmekte, işletme riski tespit edilmekte, iç kontrol yapısı araştırılmakta, hile riskleri değerlendirmek için genel bir denetim planı geliştirilmektedir.

Bağımsız denetimin ikinci evresi ise kontrol testlerinin yapılmasıdır. Bu bağlamda, kontrol testleri, uygulamalarla ilgili testler yapılarak finansal tabloların hata olasılığı hesaplanmaktadır. Hesaplama iç kontrol riskini azaltmaya yönelik bir plan var ise kontrol testleri yapılmaktadır, yok ise işlemlerle ilgili esas testlerin yapılmasına geçilmektedir. Son olarak da finansal tablolarda bulunan hata olasılıkları hesaplanmaktadır.

Üçüncü evre analitik testlerin yapılması ve hesaplamaların test edilmesidir. Bu evrede ise risklerin düşük, orta, yüksek veya bilinip bilinmediği irdelenmekte ve analitik testlerin uygulaması yapılmaktadır. Ayrıca ana faktörlerin testlerinin yapılması olduktan sonra kalan hesaplar test edilmektedir.

Son evre ise denetimin tamamlanarak denetim raporu olarak hazırlanmasıdır. Bu son evrede koşula bağlı borçlar gözden geçirilmekte, bilanço incelenmekte, son bilgiler toplanarak denetim raporu hazırlanmaktadır. Hazırlanan denetim raporu ise işletmenin yönetimine veya denetim komitesine takdim edilmektedir.

Görüldüğü üzere denetim süreci uzun bir aşamadan meydana gelmektedir ve her aşamada dikkatli bir şekilde bütün finansal tablolar ve hesaplar incelenerek gerekli testler yapılmakta ve önemli olaylar gözden geçirilmektedir.

Bağımsız denetim çok önemlidir ve günümüzde Türkiye'de risk tabanlı denetim bağımsız denetim yapılmaktadır. Dolayısıyla, bağımsız denetim sürecinin bu çalışmada özellikle dört farklı aşaması ele alınacaktır. Bu aşamalar; müşteri kabul ve denetim stratejisi, denetimin planlanması, denetim planının uygulanması ve denetimin tamamlanarak raporlanmasıdır.

2.3.3.1 Müşteri kabul ve denetim stratejisi

Bu evrede riskler belirlenmektedir ve kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadıkları tespit edilerek belgelendirilmelidir. Eğer riskler çok yüksek ise denetim işi alınmamakta, riskler kabul edilebilir düzeyde ise denetim sorumluluğu alınmaktadır. Müşteri ilişkisinin kabulü ve devam ettirilmesi ile ilgili denetimin sorumluluğunu alabilmesi, ilişkinin devam ettirilebileceği ile ilgili makul güvence sağlayan strateji ve süreçleridir. Bu strateji ve süreçler ise şunlardır (KGK, 2018).

- Denetimin yürütülmesinde yetkindirler; lazım olan zamana, kaynaklara, becerilere ve yeteneklere sahip olmak,
- Etik hükümlere uygunluk sağlamak,
- Müşterinin bütünlüğünün değerlendirildiğini ve negatif bir neticeye yol açacak hiçbir bilgi olmadığı,

Denetim stratejisi genel olarak kullanılacak denetim yaklaşımının, kaynak yönetiminin ve tahsisinin, denetimin zamanlamasının ve denetim sözleşmesinin nasıl yönetildiğinin birleşimi anlamına gelmektedir. Denetçi, denetim görevlendirmesini yürütmek için risk bazlı denetim yaklaşımı veya yukarıdan aşağıya yaklaşım kullanmaktadır (Yaqoob, 2016: 33).

2.3.3.2 Denetimin planlanması

Denetim planlaması, müşterinin işinin ve faaliyet gösterdiği endüstrinin irdelenmesidir. İşletmenin faaliyette bulunduğu sektör ile ilgili riskler, muhasebe faaliyetleri, iş uygulamaları ve süreçleri, kurumsal yönetim, hedefler ve stratejiler ve performans ölçümü hakkında bilgi toplanması bu evrede olmaktadır. İşletme yönetimi, denetçinin işletme hakkında doğru veri elde etmesi bakımından önemli bir evredir. Denetçi için işletmenin hedefleri ve politikaları, finansal tabloların güvenilirliği, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu konusunda faydalı olabilecek bilgileri kapsamaktadır (Esendemir, 2011: 3899).

Denetim planlanmasının oluşturulmasında dört faaliyetin yapıldığı görülmektedir. Bunlar (Bayram, 2011);

- Riskin hesap, açıklama ve potansiyel hata seviyesinde değerlendirilmesi;
- Denetimlerin verimli olarak çalışıp çalışmadığı ile ilgili testlerin planlanması,
- Detay testlerin planlanması ve
- Denetim planlamasının özetlenerek sunulmasıdır.

2.3.3.3 Denetim planının uygulanması

Denetim planının uygulanması aşamasında kontrol testleri ve ana denetim metotlarının uygulanması, denetim tekniklerinin neticelerinin değerlendirilmesi, finansal tabloların incelenmesi yapılmaktadır. Bu bağlamda, bu evrede yapılanlar genel olarak aşağıda açıklanmaktadır (Bayram, 2011).

- ***Kontrol Testlerinin Uygulanması:*** Yerleşik kontrollere güvenmeden önce, bu kontrollerin verimli bir biçimde tasarlandığından ve uygulandığından emin olmak için test edilmeli ve ardından kontrol amaçlarının karşılandığına dair makul güvence sağlamalıdır. Makul güvence, yalnızca, kontrollerin denetlenen dönem boyunca etkin bir şekilde işlediğine dair yeterli denetim kanıtı varsa olabilmektedir. Denetçi, kontrollerin risk etkililik testlerinin risk değerlendirmesine dahil edilmesi veya detaylı testlerin tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamadığı durumlarda kontrol testlerini yapmakla yükümlüdür. Kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi, kontrollerin uygulandığı denetim kanıtı elde etmekten farklıdır. Denetçilerin çalışma etkinliğini test ederken denetçi, kontrollerin etkinliği hakkında denetim kanıtı toplamaktadır. Bu süreç, denetim döneminde kontrollerin farklı zamanlarda nasıl ve kim tarafından uygulandığını ve tutarlı olup olmadıklarını anlamayı amaçlamaktadır. Risk değerlendirme tekniklerinin uygulanması hakkında denetim kanıtı toplanırken, denetçi alakalı kontrollerin varlığını ve kullanımını belirlemektedir.
- ***Temel Denetim Tekniklerinin Uygulanması:*** İki tür temel denetim metodu vardır;
 - ***Analitik İnceleme Metodu:*** Analitik inceleme metotları, ekseriyetle öngörülebilir yüksek hacimli işlemlerde uygulanabilen metotlardır. Analitik inceleme farklı mali ve mali olmayan veriler ile işletme kayıtları arasındaki anlamlı ilişkiler incelenerek elde edilen bilgilerin denetçi tarafından geliştirilen beklentileri karşılayıp karşılamadığını

kontrol etme prosedürlerine analitik inceleme prosedürleri denilmektedir. Denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerinin kullanılmasının temel amaçları aşağıdaki gibidir (Dönmez ve Ersoy, 2011: 123).

- Müşterinin yaptığı işin anlaşılır olmasını sağlamak,
- İşletmenin sürekliliğini sağlama yeteneğinin ortaya konulması,
- Finansal tablolarda muhtemel hataların varlığının belirlenmesi,
- Denetim testlerinin ayrıntılarının azaltılmasıdır.

○ *Ayrıntı Testleri:* Ayrıntılı testler, hesapların kullanılabilirliği ve değerlemesi gibi daha kesin ifadeler hakkında denetim kanıtı toplamak için uygundur.

- ***Denetim Tekniklerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi:*** Denetim tekniklerinin ortaya çıkardığı sahtekarlık veya hatadan kaynaklanan hatalı sunumlar değerlendirilirken hem sayısal hem de nitel faktörler dikkate alınmalıdır. Söz konusu hataların niteliği ve miktarı göz önüne alındığında, diğer hataların bulunma olasılığı;

- Denetimin kapsamının denetim görüşüne dayanak oluşturmaya yetip yetmediği ve
- Finansal tabloların, önemli taraflarıyla raporlama standartları kapsamına uygun olarak doğru ve gerçekçi bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

- ***Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi:*** Denetim metotları uygulandıktan sonra, finansal tablolar bütünsel olarak analiz edilmelidir. Denetimin sonunda aşağıdaki sonuçların elde edilebilmesi için finansal tabloların gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bu sonuçlar;

- Finansal tabloların ticari faaliyetler hakkındaki bilgilerimiz ve hesap ve ilişki anlayışımız doğrultusunda hazırlanıp hazırlanmadığı,
- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe stratejilerinin uygun olup olmadığı ve doğru bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı,
- Genel finansal tablo sunumunun alakalı açıklamalar dahil muhasebe stratejileri ve raporlama çerçevesine uygun olup olmadığıdır.

2.3.3.4 Denetimin tamamlanması ve raporlama

Bağımsız denetimin son aşamasında denetim tamamlanmakta ve denetim raporu teslim aşamasına geçilmektedir. Bu aşamada, bilanço tarihinden sonraki koşula bağlı yükümlülükler ve önemli olaylar incelenmektedir. Ardından, en son kanıtlar toplanarak denetim raporu tamamlanmaktadır. Tamamlanan rapor ise denetim komitesine veya işletme yönetimine teslim edilmektedir (Esendemir, 2011: 3901). Bu evre üç faaliyetin yapılması ile tamamlanmaktadır. Bunlar; Finansal Durum Tablosu (Bilanço) tarihi sonrasında meydana çıkan olayların incelemesinin yapılması, yönetimdekilerden temsil mektuplarının alınması ve denetim raporunun hazırlanmasıdır (Bayram, 2011).

2.4. Bağımsız Denetim Görüş Türleri

Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi tarafından uygulanacak denetim süreci sonucunda üç tür rapor mevcuttur;

1. Olumlu görüş yazısı,
2. Sınırlı olumlu görüş yazısı ve
3. Olumsuz görüş yazısıdır.

Denetçiye TTK' da ve bağımsız denetim standartlarında belli durumlarda görüş vermekten kaçınma görüşü de sunulmaktadır. Bu görüş yazılarının açıklaması aşağıda sırasıyla yapılmıştır.

2.4.1. Olumlu görüş

Olumlu görüş yeteri kadar kanıtların toplanması ve bu kanıtların değerlemesi sonucu, finansal tablolarda hiçbir hata ve yanlışlıklara rastlanılmadığı takdirde verilmektedir. Ancak rapor okuyucuları için önemli olabilecek, görüşe şart oluşturmeyen durumlara, görüş paragrafının altında dikkat çekilebilir.

Olumlu görüşün verilmesi, işletme finansal durum ve faaliyet sonuçlarının gereken kurallar çerçevesinde hazırlandığının onaylanmasıdır. BDS 700 de, olumlu görüşün verilmesi için gerekli durumlar; "bağımsız denetçi uygulamış olduğu denetim çalışmasının sonucunda, finansal tablolarda gösterilen bilgilerin gerçeğe uygun olduğu, tabloların finansal bilgi kullanıcıları tarafından önemli sayılabilecek hatalar

içermediğini ve bu tabloların finansal raporlama çerçevesinde hazırlandığını tespit ettikten sonra olumlu görüş vereceğini bildirmiştir” şeklinde açıklanmıştır.

Denetçi olumlu görüş verdiği halde, yazısında, ilk önce TTK m 398 ve Türk Denetim Standartları (TDS) uyarınca uyguladığı denetimde, TMS ve diğer önemli sayılacaklar bakımından herhangi bir aykırılıkla karşılaşmadığını belirtir. Bu kanunlarca, olumlu görüş verilmesine “herhangi bir aykırılık rastlanmaması” aranırken, Bağımsız Denetim Yönetmenliğine göre önemli sayılmayacak aykırılıklar bu görüşün verilmesine engel değildir.

Olumlu görüş yazısının verilmesi, yönetim kurulunun ibrasına, diğer genel kurul kararlarını ve kâr dağıtımına yönelik kararlara dayanak oluşturur. Bu yazı genel kurulda verilecek kararların her ne kadar dayanağını oluştursa da, yönetim kurulunun ibrası bu yazıya göre zorunluluk arz etmez.

2.4.2. Olumsuz görüş

Oluşabilecek ciddi sonuçlardan dolayı, olumsuz görüş verilmesi için, objektif değerlendirmenin yapılması, uygun ve yeteri kadar denetim kanıtının elde edilmesi bir faktör olarak aranmaktadır. Yani, denetçi bu görüşü verebilmesi için, yeterli ve uygun kanıtlara sahip olmalı ve belirsizlik gibi durumlar kesinlikle söz konusu olmamalıdır. Eğer ki denetçi bu şartların tamamını karşılıyorsa, o zaman burada olumsuz görüş yazısı vermek onun takdiri değil yükümlülüğüdür. Olumsuz görüş bildirmeğe sebep olabilecek durumlar aşağıda açıklanmıştır.

- İşletme yönetimince, finansal tablolar GKGMİ’ne ve Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanıp, sunulmamıştır.
- Tam açıklama kavramı göz ardı edilmiştir ve
- Muhasebe politikaları üzerinde kabul edilemeyecek değişiklikler yapılmıştır.

2.4.3. Sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş)

Şartlı görüş, yeteri kadar kanıtın toplanarak genel kabul görülmüş muhasebe ilkeleriyle uygunluğunun tespit edildiği, bazı küçük yanlışlıklar olsa bile bunun finansal tablolara tamamen güvenilmeyeceği anlamına gelmediği takdirde verilen

görüştür. Kanıt toplamada bazı yetersizlikler olmasına bakmayarak, bu denetimi tamamen güvenilmez hale getirmez. Bu durumlar ve etkilerinin açıklandığı takdirde, finansal tablolar işletmenin durumunu gerçeğe uygun bir biçimde yansıtır. Burada işletmenin süreklilik ilkesine karşıt bir durumla da karşılaşmamaktadır. Genel kabul görmüş muhasebe standartları gereğince, bağımsız denetçi tarafından yapılan çalışmanın sınırlandırılması, bazı muhasebe ilkelerinin bazı alanlarda uygulanamaması, birbirini takip eden yıllar arasındaki muhasebe ilkelerindeki uyumsuzluklar ve denetçi tarafından finansal tabloların gerekli şekilde hazırlandığıyla ilgili olumlu görüş bildirmesine kısmen de olsa engel olacak olağanüstü durumlardan biriyle karşılaşılması durumunda, denetçi tarafından şartlı görüş verilmesi zorunludur.

2.4.4. Görüş bildirmekten kaçınma

Yukarıdaki yazılarımızda da belirttiğimiz üzere, denetim sonu denetçinin sonucu mutlaka bir görüş yazısıyla bildirmesi gerekmektedir. Ancak, TTK tarafından denetçiye, bazı durumlar söz konusu olursa, görüş bildirmekten kaçınma olanağı da sunulmaktadır. Denetçinin yeteri kadar ve uygun denetim kanıtı toplayamadığı takdirde, denetimin sonucu görüş bildirmeyecek kadar önemli derecede kısıtlanmış olur. Olumsuz Görüş ve Şartlı Görüş bildiren raporlardaki gibi, Görüş Bildirmekten Kaçınma raporlarında da görüş bildirmekten kaçınılan durumlarla alakalı ayrıntılı bilgiye yer verilir. Olumsuz Görüş ve Görüş Vermekten Kaçınma birbirileri ile karıştırılmamalıdır. Denetçi yaptığı çalışmanın sonunda, Genel Muhasebe İlkelerine ve Muhasebe Standartlarına göre uyumsuzluk belirlerse, görüş vermekten kaçınma raporunu düzenleyemez. Denetçi böyle bir durumda kesinlikle olumsuz görüş raporunu düzenlemelidir.

2.5. Bağımsız Denetimde Denetçinin Sorumlulukları

İşletmenin finansal tablolarının, bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin temel amacı, finansal tabloların bir bütün olarak işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını, işletmenin finansal durumundaki değişimleri, nakit akışları gibi önemli bilgilerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak, dürüst bir biçimde sunulup sunulmadığı ile ilgili bir kanaate varmaktır (Güredin, 2014: 21). Bağımsız denetim standartlarına göre denetimin ana hedefi, hedef kullanıcıların

finansal tablolara duyduğu güven seviyesini yükseltmek olarak ifade edilmektedir. Standartta bu hedefe ulaşmak için, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilecek görüşe ihtiyaç vardır (KGK, BDS 200).

Denetçinin finansal tabloların makul güvenceye sahip olup olmadıkları ile ilgili bir görüşe ulaşması için gerekli denetim tekniklerini uygulamalı, kanıtlar toplamalı ve sonuçlarını değerlendirerek raporunu hazırlaması gereklidir. Denetçi denetim faaliyeti sonucunda ulaşılmış olduğu riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence sağlamış olur (KGK, BDS 200). Bu durumda bağımsız denetim de bir denetçinin sorumluluğu, işletmenin finansal tablolarının bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içerip içermediğinin makul bir güvence ile tespit edebilecek düzeyde yeterli denetim kanıtı elde ederek hazırlayacağı raporunda görüşünü beyan etmektir.

BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları standardı, bağımsız denetçinin hileyi tespitine ilişkin sorumluluklarını açıklamaktadır. Standarda göre hilenin tespitine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir. Ancak yine standarda göre, bir denetimi BDS'lere uygun olarak yürüten bir denetçi, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Bu durumda denetçi hilenin tespitinden sorumludur. BDS 240'a göre denetçi makul güvenceye ulaşırken, yönetim tarafından kontrollerin ihlal edilmesi olasılığını ve hataların tespit edilmesinde önemli rol oynayan denetim prosedürlerinin, hilenin tespit edilmesinde etkin olamayabileceğini dikkate alarak, tüm denetim süresince mesleki şüpheciliğini sürdürmekle sorumludur (KGK, BDS 240). KGK tarafından hazırlanarak 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 7. Bölümünde denetimlerde sorumluluk başlığı altında denetçi ve denetim şirketinin sorumlulukları şu şekilde ifade edilmiştir:

- Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim raporlarının BDS'lere aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan dolayı ayrı ayrı sorumludurlar,
- KGK tarafından gerekli görülen durumlarda, denetim ekiplerinde görevlendirilen ve işlem ve eylemleriyle mevzuata aykırılığa neden olan denetçiler ile ilgili yaptırım uygulanabilir,
- Denetçi olarak görevlendirilenlerin dışında, denetim çalışmalarında görevlendirilen yardımcı çalışanların sebep olduğu mevzuata aykırılıklardan kendileri değil, gözetiminde çalıştıkları denetim kuruluşları ve denetçiler sorumlu tutulacaktır.

Yukarıdaki ifadelerden anlaşılacağı üzere denetçinin bağımsız denetimde sorumluluğu finansal tablolar ile ilgili mutlak güvence değil makul güvence sunmasıdır. Bağımsız denetim standartları incelendiğinde makul güvence kavramı için yüksek güvence seviyesi ifadesi kullanılmaktadır. Denetçiden hiçbir zaman finansal tablolardaki bilgileri tam olarak denetlenmesi beklenemez. Denetçinin sorumluluğu sınırlı kontrol sağlayarak finansal tabloların geneli hakkında bir görüş beyan etmesidir. Bağımsız denetçinin üzerine düşen sorumluluk en üst seviyede mesleki dikkat ve özen göstererek finansal tablolarda önemli ve yaygın olabilecek yanlışlıkları tespit etmesidir.

2.6. Bağımsız Denetimin Yararları

Kamuya gerçek bilgi sunulmasını sağlamak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetiyle, sermaye piyasasının açıklık ve tutarlılık içinde çalışması ve sermaye piyasasında yatırım yaparak hisse senedi satın alan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması amaçlanmaktadır (Toroslu, 2016: 58).

Bağımsız denetim sadece işlemelere yarar sağlamamakta, bunun yanında işletme ile ilgili taraflar olan tedarikçiler, potansiyel yatırımcılar, kredi veren kuruluşlar, işletme çalışanları ve kamuya da yarar sağlamaktadır. İşletmelerde uygulanan bağımsız denetim sonucunda finansal tablolar ile ilgili hazırlanan denetim raporu sayesinde yöneticiler işletmenin mali yapısını tüm yönleri ile daha doğru görecektir ve daha doğru kararlar alabileceklerdir (Erdoğan, 2002: 62).

Bağımsız denetim faaliyeti sonucunda işletme daha güvenli hale getirilecektir. İşletmenin ilgili taraflara sağladığı bilgiler makul bir güvenceye sahip olduğundan işletmeye yatırım yapılması kolaylaşacaktır. Denetimin en önemli faydası hiç şüphesiz karar verme sürecinde kullanılacak bilgilerine ne ölçüde güvenileceği konusunda makul güvence vermesidir. Bağımsız denetimin yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Saraç, 2016: 29; Kavut, 2009: 18; Toroslu, 2016: 58; Güredin, 2014: 25):

- Kullanıcılar tarafından mali verilere daha güvenli gözle bakılabilir,
- İşletme yönetimi ve çalışanların hata ve hile oranını azaltır,
- Kamu kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde bağımsız denetimden geçmiş mali veriler daha güvenilir bulunacağı için denetim alanını büyütmezler,
- İşletmeye kredi vermek isteyen kişi veya kurumlarca işletme lehine kullanılabilir,
- Denetimden geçen firma grup ya da holding ise işletme politikalarının uyulup uyulmadığı denetim sonucundan tahmin edilebilir,
- Çalışanların suiistimale ve yolsuzluğa yönelmesini engeller,
- Muhasebe kayıtlarında oluşabilecek hatalı işlemlerin azalmasını sağlar,
- Muhasebe kayıtlarındaki hatalarının fark edilerek düzeltilmesini sağlar,
- İşletmelerin şeffaflığına katkı sağlayarak ve işletmenin güvenilirliğini artırır,
- Kredi veren kuruluşların kredi değerlendirme esnasında karşılaştıkları hatalı bilgi riskini azaltır,
- İşletmelerde iç kontrol sisteminin kurulmasını ve geliştirilmesini sağlar,
- Sermaye piyasalarının daha etkin ve verimli çalışmasını sağlar,
- Bir işletmenin alınması, satılması yada başka bir işletme ile birleşmesi gibi durumlarda alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgi sağlar,
- Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.

İşletme yöneticilerinin karar alırken doğru bilgiye ihtiyaçları vardır. Yanlış bilgi kullanarak alacakları kararlar hata yapmalarına bu da işletmenin iyi yönetilmeyerek

zarara uğramasına neden olacaktır. Belki de ileriki dönemlerde işletmenin sürekliliği konusunda sıkıntılar yaşanabilecektir. Muhasebe sistemi içerisinde tutulan kayıtlarda herhangi bir problem olması, işletmenin muhasebe sisteminin doğru çalışmaması gibi durumlar, yapılacak bağımsız denetim faaliyeti sonucunda ortaya çıkarılabilecektir. Ortaklar işletmelerinin belirlenen amaçlar doğrultusunda doğru bir şekilde yönetildiği ile ilgili güvenilir bilgiye erişeceklerdir. Ayrıca işletme içerisinde çalışanların hileli işlemler, suiistimaller yapması durumunda, yöneticilerin bunları fark etmesi kolay olmayacaktır. Bu gibi aksaklıklar denetim faaliyetiyle ortaya konulacaktır. İşletme ile ilgili gerek kamu kurumları gerek kredi verenler gerekse yatırımcılar olmak üzere tüm işletme ilgilisi taraflar işletme ile ilgili doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmış olacaklardır. Denetlenmiş finansal tablolar sonucunda verilmiş vergi beyannamelerinin güvenilirliği daha da artmış olacak, kamu kurumlarının vergi konusunda işletmeleri ayrıntılı bir şekilde denetlemesine gerek kalmayacaktır. Denetlenen işletmeler ile vergi idaresi arasında vergi problemleri çıkmayacak, kamunun vergi gelirleri düzenli hale gelecektir.

Bağımsız denetim üstlere, astların faaliyetlerini daha iyi değerlendirme olanağı sunarken astlara da üstlerin gelecek planları ve beklentilerini öğrenme olanağı sunmaktadır (Sağlam, 2014, 36).

2.6.1. Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye yararları

Bağımsız denetimin, denetlenen işletmeye yararlarını aşağıda verildiği gibi sıralamak mümkündür:

- İşletmeye ait kayıtlara ve belgelere dayanarak düzenlenmiş olan finansal tabloların işletmeyle ilgili gerçekleri yansıtıp yansıtmadığını tespit eder.
- İşletme tarafından gösterilen faaliyetlerin yasal düzenlemelere uygunluk durumu araştırır, bu konuda bir eksiklik varsa düzeltilmesine yardım eder (Doğan ve Hatunoğlu, 1996: 133).
- İşletmenin yönetim kademesinin ve işletme personelinin yasa dışı faaliyetlerde bulunma eğilimlerinin kısılmasına yardım eder.
- Denetlenen finansal tablolar, vergi beyannamelerini oluşturacakları için sözü edilen tabloların güvenilir olması, devletin yapacağı bir vergi denetiminde karşılaşılabilecek riskleri azaltır (Güredin, 1994: 16)

- Denetim yapılarak raporlanmış finansal tablolar, işletmelerin yönetim kademelerinin alacağı kararlara rehberlik eder (Dabbağoğlu, 1998: 4).
- Finansal tablolar ve raporlarda analizler yapmak suretiyle, işletmenin ekonomik yapısını yetkili makamlara tam ve güvenilir şekilde aktarmaktadır. Söz konusu durum, işletmenin kredibilite düzeyini arttırmaktadır.
- İşletmenin yönetim kademesinin ve işletme personelinin yaptıkları faaliyetlere yardım ederek söz konusu faaliyetlerin etkinlik düzeyini arttırmaktadır.
- Daha etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasını sağlamaktadır.

2.6.2. Bağımsız denetimin devlete yararı

Sağlıklı veriler dikkate alınarak yapılan bağımsız denetim, planlama, kamu gelirlerinde ve harcamalarında, devletin kredi, teşvik politikalarında ve genel ekonomi politikalarında daha etkili, verimli ve gerçekçi olunması noktasında temel oluşturacağı için ülkeye planlama ve bilgi üretimi konularında faydalar sağlayacaktır. Bağımsız denetimin, devlete yararlarını aşağıda verildiği gibi sıralamak mümkündür (Dede, 1995: 51-52):

- Bağımsız denetim, devletin vergi gelirlerinin artması konusunda da devlete yardım etmektedir.
- İşletmenin yönetim kademelerinin ve ortaklarının vergi konusunda yasa dışı faaliyetlerde bulunma eğilimlerinin kısılmasına yardım eder.
- Belediyeler, kamu iktisadi teşebbüsleri, vakıf ve dernekler ile bunlara ait iktisadi kurumların bağımsız denetimden geçmeleri, bu kuruluşlardaki yolsuzluklara engel olunmasına ve söz konusu kuruluşların etkin şekilde çalışmasına yardımcı olmaktadır.
- Vergi denetimi yapan personel, bağımsız denetçilerin düzenledikleri finansal tabloları incelemek için daha az zamana ihtiyaç duyacakları için diğer vergi kaçak ve kayıplarına yönelebileceklerdir.
- Özellikle kurum ve kuruluşların bağımsız denetimden geçmeleri, yatırımcılarına bu kuruluşlarla ilgili güvenilir ve doğru bilgiler verecektir.

2.6.3. Bağımsız denetimin kamuya yararları

Bağımsız denetimin, kamuya yararları aşağıda verildiği gibi sıralanabilir:

- Her şeyden önce Sermaye Piyasası, bir güven ortamına dayandığı için söz konusu piyasada verilen bilgilerin doğruluk ve güvenilirlik düzeylerinin yüksek olması gerekmektedir. Sermaye piyasasının verimli ve etkin çalışabilmesi için, kamuya açıklanan raporlarda işletmelerle ilgili bütün önemli bilgilerin bulunması gerekmektedir. Bağımsız denetim, bunun sağlanmasındaki en etkili yoldur (Uman, 1985: 16).
- Yatırım bankaları ve ticaret bankaları gibi Mali Kurumlar, mali katılım ya da ödünç verme nedeniyle temasa geçtikleri girişimcilerden, işletmelerinin ve işlerinin ve mali durumlarıyla ilgili bilgiler ve detaylı raporlar talep etmektedirler. Sözü edilen raporların, alınacak finansman desteklerine ya da açılacak kredilere dayanak teşkil edebilmeleri için tarafsız ve yetkili inceleme organları tarafından düzenlenerek onaylanmaları gerekmektedir (Muhasebe Uzmanları Derneği, 1974: 4).

Denetim raporlarının istenen özellikleri taşıyabilmesi için bağımsız bir denetimden geçmesi gerekmektedir. Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işverenlere, işçilere ve sendikalara ücret ve sosyal yardım pazarlığı yapılırken objektif bilgiler sağlamak suretiyle yardım eder. Bir işletmenin alınması, satılması veya bir başka işletmeyle birleştirilmesi durumlarında, alıcı, satıcı ve diğer paydaşlara güvenilir objektif bilgiler sağlamaktadır. Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletmenin paydaşlarına, özellikle işletmeyle iş ilişkisi içinde müşterilere, denetlemeden geçen işletmenin finansal yapısı, karlılık durumu ve verimliliği hakkında güvenilir ve objektif bilgiler sağlamaktadır (Güredin, 1994: 16-17). Denetlenmiş finansal tabloların kamuya açıklanmasıyla, işletmeye yatırım yapmayı düşünen yatırımcıların işletmeyle ilgili risklerden haberdar olmasını sağlamaktadır. Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, bir işletmeyle ilişkileri olan kurumların tamamına, o işletmeyle ilgili tarafsız, güvenilir ve objektif bilgiler vermektedir.

2.7. Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci

Denetimin tarihi, dünya ekonomisinin gelişmesine paralel olarak başkalaştığı gibi, büyük ölçüde muhasebe tarihi tarafından belirlenip günümüze ulaşmıştır (Ajao, Olamide ve Temitope, 2016: 33). Denetim olgusu, ticari hayatın gelişmesi ve küreselleşmesi ile birlikte aynı çizgi üzerinde ilerlemiştir. Denetimin ilk örnekleri Mısır medeniyetine ilişkin olup ardından Atina'da hesapları inceleyen ve yolsuzlukları ortaya çıkaran bir denetleme kuruluşu varlığını sürdürmüştür. Denetim, uygulama kapsamında eski dönemlere uzanmasına rağmen günümüzdeki mevcut gelişimi Sanayi devriminden sonra şekillenmiştir (Bozkurt, 2018: 17). Sanayi devrimine kadar geçen süreçte mali sorumluluk sahibi olan kişilerin güvenilirliğinin ve dürüstlüğüünün ortaya çıkarılması kapsamında, devlet bu kişiler tarafından tutulan muhasebe kayıtlarını kontrol altında tutmaktadır. Devletin, kontrol edilen kayıtların güvenilirliğini sağlamak, piyasada ortaya çıkabilecek sorunları önlemek ve gerekli örgütlenmeleri oluşturmak amacıyla piyasalar üzerinde denetim sistemi kurması gerekmektedir. Daha sonra Sanayi devrimi ile büyük işletmeler kurulmaya başlanmış, teknik ve ekonomik gelişmeler ile ekonomide, sermaye sahipleri işletmelerin yönetimini zamanla profesyonel yöneticilere bırakmıştır (Akbıyık, 2005: 3-5).

Bu çerçevede Sanayi devriminin ardından sürekli gelişmekte olan muhasebe sistemi ile birlikte, bağımsız denetim de hızlı bir şekilde gelişerek günümüze kadar ulaşmıştır. Yaşanan gelişmelere paralel olarak bağımsız denetim olgusunun boyutları zamanla değişmiş ve gelişmiştir. Bu kapsamda bağımsız denetimin, aşağıda öncelikle uluslararası gelişim süreci incelenmiş daha sonra ulusal gelişim süreci ele alınmıştır.

2.7.1. Bağımsız denetimin uluslararası gelişim süreci

Bağımsız denetimin uluslararası tarihçesine bakıldığında, denetimin eski bir meslek olduğu görülmektedir. Roma, Mısır ve Yunan gibi eski medeniyetlerde, kamunun kayıtlı hesaplarının kontrol edildiğine ilişkin kanıtlar elde edilmiştir. Devletin varlıklarından sorumlu olan kamu görevlileri, kaynakların doğru ve uygun bir şekilde toplanılıp kullanılmasından sorumlu tutulmaktaydılar. İş hayatında kıtalar arası deniz yolları ve ticaretin gelişmesi ile birlikte denetim bir gereklilik halini almıştır (Khan, 1995: 15).

Bağımsız denetimin öneminin anlaşılması ve ilk defa mesleki bir faaliyet olarak uygulanması, 19. yüzyıl sonlarına doğru İngiltere’de meydana geldiği görülmektedir. Değişen ihtiyaçlar ve gelişen ekonomiler kapsamında bu dönemde yasal olarak tanınan bağımsız denetim, belirli düzenlemeler çerçevesinde denetimin faaliyetleri kurum ve kuruluşlar bünyesinde yürütülmeye başlanmıştır. Daha sonra Kanada ve ABD’de bağımsız denetim hızlı bir şekilde gelişme göstermiş ve meslek örgütleri kurulmuştur. Bu kapsamda Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CICA-1880) ve Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (AICPA-1886) kurulan örgütlere örnektir. Bu dönemin ardından, önce Avrupa’da daha sonra diğer ülkelerde bağımsız denetim mesleğinin, finans ve sermaye piyasaları faaliyetleri kapsamında hızlı bir şekilde geliştiği görülmektedir (Okur, 2007: 5-6). Sanayi devriminin öncesinde denetim mesleği resmen kabul edilmemekle birlikte, eski zamanlardan itibaren denetim faaliyeti değişik biçimlerde de olsa yürütülmekteydi. Sanayi devriminden önce denetimin ilgili tarafı işletmenin sahipleri olarak bilinmekteydi. Daha sonra ortaklar ve borç verenler, sendikalar, parlamento, tüketiciler, devlet ve diğer gruplar gibi denetim ile ilgilenenler sayıca çoğalmıştır. Zaman içinde denetim uygulamalarındaki değişen yaklaşımlar aşağıda belirtilmektedir (Güredin, 2014: 16):

- Sanayi devrimi öncesinde denetimin amacı, yanıltmaların bulunması ve denetim yaklaşımı %100’lük bir inceleme,
- Sanayi Devrimi ve 1900 yılları arası denetimin amacı, yanıltmaların bulunması ve denetim yaklaşımı %100’lük bir inceleme,
- 1900 ve 1930 yılları arası denetimin amacı, bilançonun ve gelir tablosunun doğruluğunu onaylama ve denetim yaklaşımı %100’lük bir inceleme ve örnekleme başvurma,
- 1930’dan bugüne denetimin amacı, finansal tabloların doğruluğu hakkında bir görüş oluşturma ve denetim yaklaşımı ise finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi,
- 2000’li yıllardan sonra ise ortaya çıkan finansal skandallar sonucunda ‘Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı’ değer kazanmıştır.

Açıklamalar kapsamında da yer aldığı üzere bağımsız denetimin tarihsel gelişimi beş farklı dönemde ele alınabilir. Bu dönemler sırasıyla aşağıda açıklanmaktadır (Ajao vd., 2016: 34-35):

1840 Öncesi Dönem: Bu dönemde yapılandırılmış bir iş ve bir resmi iç kontrol sistemi mevcut değildi. Lee and Azham (2008), o zamandaki denetimin her işlemin ayrıntılı bir şekilde doğrulanması ile sınırlı olduğunu ortaya koymaktadırlar. Bu nedenle, test etme veya örnekleme kavramı denetim prosedürünün bir parçası değildir. Fitzpatrick ise (1939) mali denetimin amacının, mali sorumlulukları üstlenen kişilerin dürüst olup olmadığını saptamak ve denetçilerin tek görevi; yapılan hileleri tespit etmek olduğunu ileri sürmüştür.

1840-1920 Dönemi: Bu zaman diliminde Birleşik Krallık'ta denetim mesleği ile ilgili, sosyal gelişmeler sonucunda bir takım yenilikler ortaya çıkmıştır. Bu duruma örnek olarak, 1844 yılında Anonim Şirketler Yasası çıkarılmıştır. Sanayi devrimi ile birlikte büyük işletmelerin gelişmesine paralel olarak denetçilerin rolünün artması söz konusu olmuştur. Porter, Simon ve Hatherly (2005), denetçilerin bu dönemdeki görevlerinin mahkeme kararlarından etkilendiğini öne sürmüşlerdir. Yapılan hilelerin tespitinin yanı sıra teknik hataların tespiti de yapılmaktadır. Yani bir anlamda belge denetimi yapılmaktadır.

1920-1960 Dönemi: Bu dönemde şirketler büyüdükçe, mülkiyet ve yönetim işlevlerinin ayrılmasının daha belirgin hale geldiği açıklanmıştır. Denetim fonksiyonunun görevi esas olarak şirket yöneticilerinin hissedarları için hazırladığı finansal tablolara güvenilirlik sağlamaktır. Porter vd.'ne göre (2005), finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü üzerinde durulmuş ve kademeli olarak kâr ve zarar tablosunun denetimine geçilmiştir.

1960-1990 Dönemi: Davies (1996) çalışmasında, bu dönemde bazı kritik gelişmelerin yaşandığını ileri sürmüştür. Dönemin başlarında defterlerde yer alan işlemleri kontrol etmekten, sisteme güven duymaya doğru bir perspektif kayması olduğu görülmektedir. Böyle bir değişikliğin nedeni, şirketlerde devam eden büyümeden kaynaklanan işlem sayısındaki artıştan kaynaklanmaktadır. Porter vd. (2005) çalışmalarında, risk odaklı denetim sürecine geçiş ile birlikte, denetçilerin sektörleri en ince ayrıntılarına kadar anlaması gerektiğini öne sürmüşlerdir.

1990'dan Günümüze: Porter vd.'ne göre (2005), günümüzde denetim yeni bir yaklaşım kazanmıştır ve artık denetlenen şirketler iş riski perspektifi üzerine

kurulmuştur. Bu nedenle denetçinin üzerine düşen bu sorumlulukları yerine getirmesi gerekmektedir. İşletmelere danışmanlık sunmak ve yöneticiler tarafından sunulan raporlarda yer alan mali ve mali olmayan bilgilerin doğruluğunu sağlamak denetimin nihai amaçlarının başında gelmektedir. Denetim firmaları ayrıca denetim yanında işletmelere danışmanlık hizmeti de vermektedirler.³

2000’li yılların başlarında yaşanan muhasebe denetim skandalları (Enron, Worldcom, Parmalat vb.) ve ekonomik krizler nedeniyle finansal piyasalara güven azalmıştır. Bu güvensizlik nedeniyle ABD ve AB’de, bağımsız denetim ile ilgili yeni kanun çıkarılması için kararlar alınmıştır. Dolayısıyla bağımsız denetime karşı oluşan güvensizliği ortadan kaldırmak ve yaşanan olayların tekrarlanmasını önlemek için 30 Temmuz 2002 tarihinde ABD’de ‘Sarbanes-Oxley Yasası’ onaylanmıştır. Bu yasa halka açık şirketler ile onları denetleyen denetim şirketlerini ve burada çalışan görevlileri ilgilendirmektedir. Bu yasa denetçilerin bağımsızlığının daha etkin olmasını, yöneticilerin sorumluluklarının artırılmasını ve finansal tablolara karşı duyulan güvensizliğin ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır (Süer, 2003: 6). Dolayısıyla bugünün bağımsız denetim anlayışı geçmiş yıllara göre çok farklı bir şekil almıştır. İş riski yaklaşımının benimsenmesi, yıllık raporlarda yönetim tarafından sağlanan mali ve finansal olmayan bilgilere güvenilirlik ihtiyacının artmasıyla birlikte bağımsız denetim kapsamında daha sert kurallar ve önlemler alınmıştır.

2.7.2. Bağımsız denetimin Türkiye’deki gelişim süreci

Bağımsız denetim gelişimi dünyada olduğu gibi Türkiye’de de ekonomik gelişmelere paralel bir yol izlemektedir. Bağımsız denetim ile ilgili en önemli güdüleyicilerden birisi Sermaye Piyasası Kanunu’dur. 28 Temmuz 1981 tarihinde kabul edilen 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun amacı, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak için sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek, şeklinde belirlenmiştir.

Türkiye’de denetim alanının ilk uygulamaları, muhasebe alanında uzmanlığını kazanmış kişilerin mahkemelerde bilirkişi olarak görev alması ve bu kişilerin vergi denetimi yapmalarına izin verilmesi ile başlamıştır. Daha sonra kendi aralarında örgütlenen muhasebe meslek mensupları, toplumun denetim ve muhasebe alanlarında bilincinin artmasını sağlamak için eğitimlerin verilmesini desteklemiş ve denetim mesleğinin yasal statüsünün oluşturulmasını sağlamak amacıyla çeşitli çalışmalar yapmışlardır. Böylece bağımsız denetim olgusu, 1987 yılından itibaren finansal piyasaların da gelişimi ile birlikte ilgili kurumlar tarafından düzenlenmeye başlanmıştır (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009: 127).

Türkiye’de bağımsız denetim yapılma zorunluluğu, ilk kez 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşları, 13 Aralık 1987 tarihinde Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim hakkında Yönetmelik ile oluşturulmuş ve faaliyete başlamışlardır. Türkiye’de bağımsız denetim ilkeleri ile ilgili ilk yasal düzenlemeler, 1988 yılından itibaren Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamında SPK’nın yayımladığı tebliğlerdir. Sermaye Piyasası sonrasındaki gelişmeler ile birlikte X numaralı seride yer alan 7,12,15,16 ve 22 numaralı tebliğlerde bağımsız denetim alanında düzenlemeler yapılmıştır. ABD’deki Sarbanes Oxley Yasasına paralel olarak 02.11.2002 tarihinde yayımlanan 19 numaralı tebliğde denetçinin bağımsızlığına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005: 62-64). Topluma doğru ve zamanında bilgi verilmesi ve toplumun güvenliğinin sağlanması amacıyla, bağımsız denetim alanında çeşitli düzenleyici kurum ve kurullar tarafından hazırlanmış olan düzenlemeler mevcuttur. Türkiye’de bağımsız denetim çalışmalarına ilişkin düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir (Karahan, 2017: 277):

- 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve TÜRMOB’un Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri
- Sermaye Piyasası Kanunu, Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler
- Bankacılık Kanunu, Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Bağımsız Denetime İlişkin
- Düzenlemeleri Sigortacılık Kanunu, Sigortacılık Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin

- Düzenlemeler TTK'nın Bağımsız Denetim Alanında Yaptığı Düzenlemeler
- KGK'nın Bağımsız Denetim Alanında Yaptığı Düzenlemeler.

Türkiye'de denetim alanında düzenleme yapan kuruluşlar, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) olarak belirlenmiştir. TÜRMOB, 3568 sayılı kanun ile bir meslek odası olarak kurulmuştur ve Türkiye'de 70 oda ile 63 bin müşaviri bünyesinde barındırmaktadır. TMUDESK ise, 1994 yılında TÜRMOB tarafından kurulmuştur. Bu kurulun amacı; finansal tablolar için muhasebe standartlarını geliştirmek, yayımlamak ve standartların kabul edilmesini ve uygulanmasını sağlamak şeklinde belirlenmiştir. TÜDESK de 2003 yılında TÜRMOB'un bünyesinde yer almıştır. Bu kurul ise, 3568 sayılı kanuna tabii tutulan meslek mensuplarının denetim faaliyetlerini doğru ve düzgün bir şekilde yürütebilmesi için Ulusal Denetim Standartları'nı saptamayı amaçlamaktadır. TMSK, 1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1. maddesi ile kurulmuş ve 2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. Türkiye'de muhasebe standartlarının belirlenmesinde yetkilendirilen tek organdır (Karahan, 2017: 277). Dünyada ekonomik etkileşimin artması, internet kullanımının yaygınlaşması, özel teşebbüs sayılarının artması ve uluslararası ticarete Türkiye'nin önemli bir rol oynaması gibi çeşitli gelişmeler sonucunda, 6762 sayılı TTK artık ortaya çıkan ihtiyaçları karşılama konusunda yetersiz kalmıştır. Bu nedenle yaklaşık 11 yıllık çalışma sonucunda yeni bir Ticaret Kanunu hazırlanmış ve 13.01.2011 tarihinde 6102 kanun numarası ile kabul edilmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, bağımsız denetim ilkeleri, şeffaflık ve kurumsal yönetim ile ilgili alanlarda yeni düzenlemeler getirmiştir. Yeni kanun ile birlikte, muhasebe alanında ve bağımsız denetim konularında köklü değişiklikler yapılmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesinin 1. fıkrasına göre, denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleme yapılır. Ayrıca faaliyet raporundaki finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığı

da denetim kapsamı içinde yer almaktadır. Yeni TTK'nin bağımsız denetim alanında getirdiği yeniliklere aşağıda yer verilmiştir (Uzay ve Bayat, 2016: 1506-1509):

- Bağımsız denetim ile ilgili mevzuatta birlik sağlanması amacıyla tek bir kural koyucunun belirlenmesi,
- Bakanlar Kurulu kararına göre belirli ölçütlere ulaşan şirketlerde bağımsız denetimin zorunlu hale getirilmesi,
- Denetim uygulamalarının sadece yetkilendirilmiş uzman meslek elemanlarınca yapılması,
- Şirkette zorunlu olarak yer alan Denetim Kurulunun organ niteliğinin kaldırılması,
- Türkiye muhasebe standartlarının finansal tabloların hazırlanmasında zorunlu hale getirilmesi,
- Tutulması zorunlu olan ticari defterlerin genişletilmesi,
- Borsada işlem gören şirketlerin yönetim kuruluna, ortaya çıkabilecek risklerin erken saptanabilmesi için bir yönetim komitesi kurma yükümlülüğü getirilmesi,
- Bağımsız denetimin zorunlu olduğu şirketlerde, internet sitesi oluşturma ve önemli bilgilerin buraya yazılması, gibi yenilikler yer almaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabul edildiği yılın sonunda, 2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuştur. Bununla birlikte TMSK, TMSUDSK gibi kurullar KGK bünyesinde toplanmıştır. Böylece bağımsız denetim alanı için kamu gözetimi getirilmiştir. KGK, 6102 sayılı TTK'nin kabul edilmesi ile birlikte muhasebe ve denetim alanındaki standartların oluşturulması ve gözetlenmesine duyulan bir ihtiyaç olarak görülmesine rağmen, aslında ABD ve AB'deki ortaya çıkan gelişmelerden etkilenen bir oluşumdur. Ayrıca KGK'nin oluşma sürecini, TMS'ye göre finansal tabloların hazırlanması ve bu tabloların bağımsız denetimden geçirilme zorunluluğunun olması hızlandırmıştır (Sağlar ve Yüce, 2015: 47-48). Kanunun 1. Maddesine göre kurumun amacı; uluslararası standartlara uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve bunları yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliği kapsamında güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemektir. Ayrıca bağımsız denetim

alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz KGK'nın kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek, şeklinde belirtilmiştir. Yukarıda görüldüğü gibi, Türkiye'de bağımsız denetim gelişim süreci, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi mevzuatın etkisiyle gelişme göstermiş ve ilerlemiştir. Yapılan düzenlemelerle bağımsız denetim alanında önemli adımlar atılmış ve sistemin etkin çalışabilmesi için gerekli koşullar sağlanmaya çalışılmıştır.

2.8. Bağımsız Denetimin Önemi

Gelişen teknoloji ile birlikte; ekonomi alanında faaliyetler çeşitlenmiş ve hız kazanmış, yeni fırsatlar oluşmuş ve değişimler yaşanmıştır. Buna bağlı olarak işletmeler de büyüyüp gelişmekte ve işletme ile ilgili sunulan bilgilerin güvenilir olması önem arz etmektedir. Böylece finansal bilgi kullanıcıları açısından, finansal tabloların bağımsız denetimden geçmesi gereği oluşmaktadır. Bağımsız denetim yasal bir zorunluluk olmakla birlikte ayrıca bir ihtiyaç ve gerekliliktir. Şirketlerin faaliyet sonuçlarının doğru bir şekilde, tam ve güvenilir olarak zamanında sunulması ancak bağımsız denetim ile mümkün olmaktadır. Bağımsız denetim, güvenilir bilgi sağlama işlevi ve yönetime finansal tablolarla ilgili geleceğe ait kararların verilmesinde yol gösterici olması açısından oldukça önem arz eden bir konudur. Ayrıca iş ortamında oluşan rekabetin artması, işletmelerin daha çok büyümesi ve ölçeklerinin genişlemesi, devletin işletmelere olan müdahalesinin artması ve sermayenin öneminin daha çok artması gibi hususlar nedeniyle bağımsız denetime duyulan ihtiyaç giderek önemli bir hal almıştır (Çelen, 2001: 122). Bu gelişmeler sonucunda, bağımsızlık kavramı finansal tablo denetimleri açısından en önemli unsur olarak görülmekte ve yapılan bu denetimler bağımsız denetim olarak adlandırılmaktadır (Erken, 2016: 16). Gerçekten de bağımsızlık, denetim mesleğinin en büyük unsuru haline gelmiştir (Nasution, 2013: 4). Dolayısıyla olması gereken bağımsızlık sağlanamazsa bilgi kullanıcıları sağlıklı kararlar alamazlar ve bu sistemden beklenen fayda elde edilemez. Bunun yanı sıra, finansal raporlama standartlarında teknik bilgi yoğunluğunun artması ve finansal tabloların yönetimin istek ve ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanması gibi sebeplerle sunulan finansal tabloların hile ve hata içerme olasılığı yükselmektedir. Ayrıca oluşabilecek hataları ve hileleri önlemede iç denetim ve iç kontrol sistemi de yetersiz kalabilmektedir. Dolayısıyla, sunulan bilgilerin doğru olmasının temini için bağımsız

denetim faaliyeti, işletmeler ve finansal bilgi kullanıcıları açısından oldukça önemli bir mekanizmadır (Okur, 2007: 5). Bu kapsamda bağımsız denetimin hata ve hilelere karşı caydırıcı bir etkisi de vardır. Yapılan finansal tablo denetimleri ile bilgi riski azaltılarak finansal tabloların güvenilirliği artmaktadır. Ayrıca bağımsız denetimin, sermaye piyasalarının etkinliğini artırarak da kamusal yarar sağladığı ve yatırımcıların sağladığı fon akışının kesintisiz bir şekilde sürmesinde köprü görevi gördüğü düşünülebilir (Boynton ve Johnson, 2006: 21-22).

2.9. Bağımsız Denetimin Sahip Olduğu Yapı

Denetim alanında yaşanan olaylarla birlikte denetim fonksiyonunda meydana gelen gelişmeler denetimin doğasında da önemli değişimlere neden olmuştur. Heang, Lee ve Azham (2008a) çalışmalarında, tarihi gelişmelerle birlikte denetim fonksiyonunda önemli değişimlerin olduğunu ileri sürmüşlerdir. Özellikle geleneksel uygunluk denetimi yerini artık finansal tabloların güvenilirliği, finansal tablolarda hata ve hilelerin tespit edilmesi gibi durumlara bırakmıştır. Daha sonra bu durum, denetlenen finansal tabloların doğruluğuna ve dürüstlüğüne makul seviyede güvence sağlamak, ortaya çıkabilecek işletme risklerini tespit etmek ve bilgi kullanıcılarına tavsiyede bulunmak şeklinde değişmiştir (Yıldız vd., 2017: 51). Yaşanan değişimlerle birlikte denetime olan bakış açısı ve denetçilerden beklenen sorumluluklar da beraberinde değişmiştir. Çok sayıda finansal bilgi kullanıcısı, denetim sürecinin niteliğinin “karmaşık” olduğunu ve denetim sürecinin gerçekte ne içerdiğini anlamının zor olduğunu düşünmektedir. Denetimin doğasının karmaşıklığına neden olan iki husus vardır. Birincisi; fiili denetim sürecini anlayamamaktan kaynaklıdır. Ayrıca denetim süreci hakkında eksik bilgi düzeyi denetimin yapısını anlamayı güçleştirmektedir. İkincisi ise; denetim raporunda kullanılan dilin anlaşılmasında kavram kargaşası yaşandığına dair görüştür. Denetimde önemlilik, güvenilirlik, uygunluk, makul güvence ve yeterlilik gibi çeşitli kelimelerin kullanılmasının kavram kargaşasına neden olduğu ve aynı zamanda kullanılan dilin sık sık kafa karıştırıcı olduğu öne sürülmüştür (Saladrigues ve Grañó, 2014: 128). Denetçilerin karmaşık denetim işlevini tam olarak anlayabilmelerini zorlaştıran denetimin niteliği, beklenti boşluğunun oluşmasına sebep olmaktadır. Ayrıca denetim; sosyo ekonomik çevre, kritik tarihsel olaylar ve teknolojik gelişmeler gibi faktörlerden etkilendiği için sürekli gelişen ve yenilenen dinamik bir alandır. Dolayısıyla bu gibi durumlar,

denetimin niteliğini ve işlevini kavramada zorluklar yaşanmasına sebep olmakta ve denetimde bir algı farkı meydana getirmektedir (Madsen, 2013: 5). Denetimin karmaşık doğasından dolayı, denetimin gelişmesi ve değişmesiyle birlikte denetçiler ve finansal tablo kullanıcıları veya taraflar arasındaki beklenti algısı değişmektedir. Bu kapsamda denetimde bir beklenti boşluğu meydana gelmektedir.

2.10. Bağımsız Denetim Eğitimi

Taraflar arasında denetim beklenti boşluğuna yol açan faktörler içerisinde eğitim eksikliği yer almaktadır. Denetçinin eğitimi, mesleki hayatı da dahil olmak üzere geniş bir periyodu kapsamaktadır. Bu süreçte edinilen eğitim çerçevesinde denetim raporlarının kalitesinde artış meydana gelmektedir. Bu sayede denetçiden kaynaklı olan performans açığının azaltılmasında, alınan kaliteli ve verimli eğitim etkili rol oynamaktadır (Yıldız vd., 2017: 59). Humphrey (1992) çalışmasında, denetçilerin sorumlulukları hakkında profesyonel beyanlarda bulunmak, karmaşıklığı azaltmak için denetim raporunu standartlaştırmak, denetim raporundaki ifadelerin daha açık olmasını sağlamak gibi konularda kamunun eğitilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Yapılmış olan çeşitli çalışmalar (Epstein and Geiger, 1994; McEnroe and Martens 2001) eğitimin, beklenti boşluğunu daralttığı konusunda hemfikirdir (Elad, 2017: 22-23). Yapılan araştırmalardan elde edilen bulgulara göre, eğitimin beklenti boşluğunun azaltılması üzerinde önemli bir etkisi olduğu görülebilmektedir.

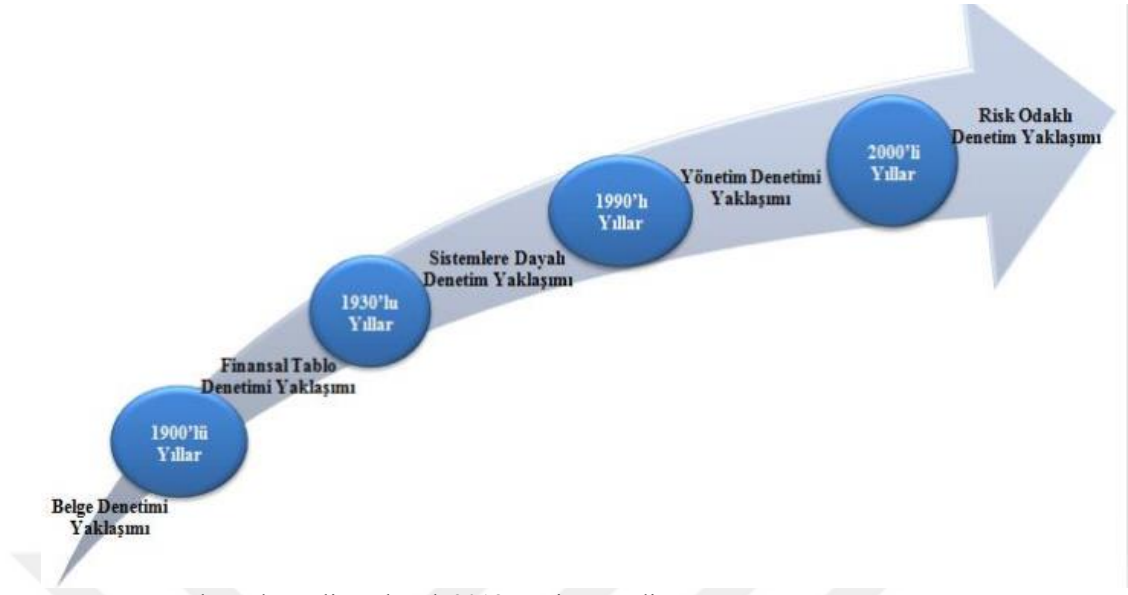
Toplumun bağımsız denetimin fonksiyonu ve bağımsız denetçinin görevleri hakkında eğitilmesi, taraflar arasında beklenti farkının azalmasına yardımcı olabilir. Epstein ve Geiger (1994) yaptıkları çalışma sonucunda, kamunun bağımsız denetim ile ilgili bilgisi arttıkça beklenti farklılığının azalacağını ifade etmişlerdir. Buna ek olarak muhasebe ve finans gibi alanlarda alınan eğitim sayesinde, yatırımcıların denetçiye karşı bakış açısının değişeceği, denetim raporlarına karşı makul bir düzeyde beklentiye girecekleri ve bu sayede beklenti farklılığının daraltılacağı söylenmiştir. Okafor ve Otalor (2013) çalışmalarında, toplumun denetçiler ile meslek kuruluşları tarafından belirlenen belge ve kurallardan habersiz olduğunu belirtmişlerdir. Bu bilgi eksikliği şüphesiz makul olmayan beklenti boşluğuna sebep olmaktadır. Böylece topluma, denetçilerin görev ve sorumlulukları konusundaki anlayışlarını geliştirmek ve bu sayede makul olmayan beklentilerini azaltmak için

daha fazla eğitim verilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla toplumun geneline, bahsedilen fonksiyonlar kapsamında bilgi verilmesi veya toplumun eğitim hizmetinden faydalandırılması denetimde beklenti boşluğunu azaltabilir. Görüldüğü gibi hem denetim hizmeti alan tarafların hem de finansal tablo kullanıcılarının beklenti boşluğunun daraltılması amacıyla çeşitli koşullarda ve şekillerde denetim eğitimi alması sağlanmalıdır. Sınıf ortamında verilen eğitimlerin yanı sıra denetim hakkında tanıtıcı yazılar, makaleler, seminerler ve toplantılar gibi farklı yollarla tarafların denetim farkındalığı arttırılmalı ve bu sayede beklenti boşluğu asgari seviyeye indirilmelidir (Dinç ve Gerekan, 2014: 34). Denetim süreci ile ilgili en azından temel düzeyde bilgi edinilmesi, denetçilerin sorumluluğu ile ilgili önemli noktaların öğrenilmesi ve denetimin kapsamı hakkında aydınlatıcı bilgilerin aktarılması denetimde beklenti farklılığını azaltabilecektir. Her ne kadar eğitimin denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili olacağı kabul görse de bazı araştırmalarda bunun gerçekleştirilemeyeceği konusunda bulgulara ulaşılmıştır. Lee, Ali ve Bien (2009) gerçekleştirdikleri çalışmada, toplumun geneli örgün eğitimin verilmesinin zor olacağını ve bu nedenle beklenti farklılığını azaltmada uygulanamaz bir yöntem olabileceğini vurgulamışlardır. Benzer şekilde Darnill (1991) çalışmasında, denetimin karmaşık yapısı ve kamunun denetime olan ilgisi üzerine odaklanmıştır. Eğitim imkânlarının zorlukları ve kamunun denetçinin rolleriyle ilgili eğitime pek önem vermeyeceği düşüncesinden dolayı eğitimin beklenti boşluğunu azaltmasındaki etkisinin sınırlı olacağını ifade etmiştir.

2.11. Bağımsız Denetime İlişkin Uluslararası Düzenlemeler

Bağımsız denetimin ortaya çıktığı 19. yüzyılda işletme sahipleri için büyük önem taşıyan bu kavram; tarihsel süreç içerisinde borç veren kurumlar, devlet, finansal piyasa yatırımcıları ve ilgili diğer kişiler açısından da önem arz etmeye başlamıştır. Bu doğrultuda zaman içerisinde çok çeşitli denetim yaklaşımları ortaya çıkmıştır. Selimoğlu ve Güredin tarafından denetim yaklaşımlarının tarihsel gelişimine ilişkin yapılan açıklamalardan hareketle, bağımsız denetim açısından benimsenen yaklaşımlar Şekil 3'teki gibi özetlenebilir.

Şekil 3 : Bağımsız Denetim Yaklaşımlarının Tarihsel Gelişimi



Kaynak: Seval Kardeş Selimoğlu vd, 2018; Ersin Güredin, 2010.

Sanayi devrimi öncesinden başlayarak 1900'li yıllara kadar geçen süreçte denetim faaliyeti, tüm belge ve kayıtların incelenmesini kapsayan günümüz bağımsız denetim kavramının ilk uygulamalarını oluşturmaktadır. Bu dönemde benimsenen yaklaşım Belge Denetimi Yaklaşımı'dır. 1900'li yıllardan sonra 1930'lara kadar özellikle finansal tabloların bir bütün olarak denetlenmesi görüşü Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı'nın benimsendiğini göstermektedir. 1930'lu yıllardan sonra ve özellikle 1950'lerden sonra denetim kavramında önemli değişimler görülmektedir. Bu yıllarda denetçiler işletmelerin iç kontrol yapılarının hata ve hileyi önlemedeki rolü üzerinde durmuşlar ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığının bağımsız denetim faaliyeti üzerindeki önemine değinmişlerdir. Bu nedenle 1930'lardan neredeyse 1990'lı yıllara kadar Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı'nın uygulandığını söylemek mümkündür. 90'lerden itibaren Dünya'da bilgisayar teknolojilerinin gösterdiği hızlı gelişim, bağımsız denetim faaliyetlerinin bilgisayar destekli olarak yürütülmesine olanak tanımıştır. Bu dönem Yönetim Denetimi Yaklaşımı olarak adlandırılmaktadır. 2000'li yıllarda yaşanan finansal skandallar, denetim faaliyetlerinde işletme risklerinin doğru tespit edilmesinin önemini ortaya çıkarmış ve böylece denetimin risk odaklı yürütülmesi görüşü ağır basmıştır. Risk odaklı denetim yaklaşımı 2000'li yıllardan bu yana benimsenen bir yaklaşım olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁴¹ Bu kısımda, uluslararası alanda bağımsız denetim kavramı açısından önemli rolü olan belli başlı düzenlemeler tarihi süreç dikkate alınarak aktarılmaktadır. Bu nedenle ilk

olarak bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerin temelini oluşturan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) açıklanmaktadır.

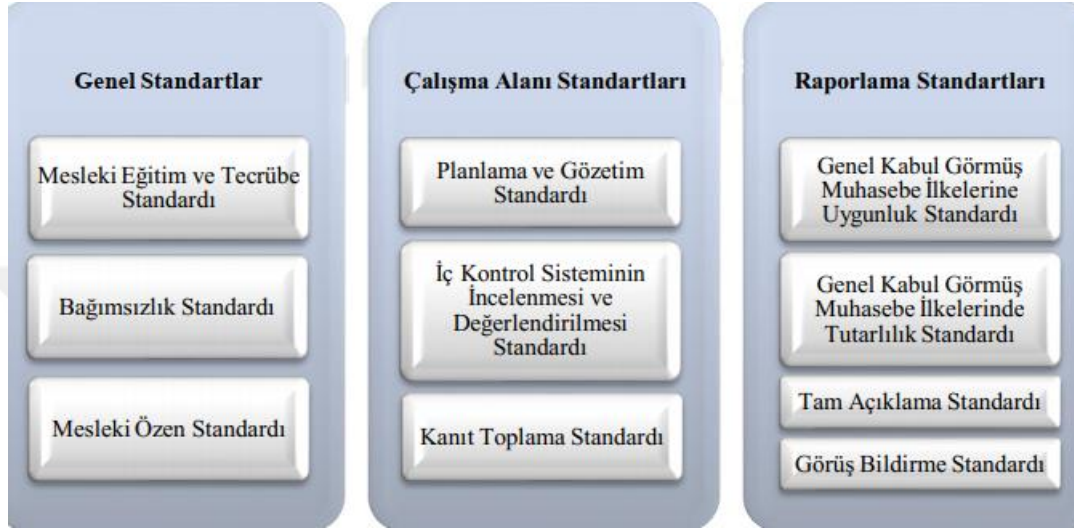
2.11.1. ABD genel kabul görmüş denetim standartları

ABD'nin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), AICPA tarafından geliştirilmiş ve ABD başta olmak üzere birçok ülkede denetçiler tarafından yaygın olarak kullanılmıştır. AICPA, ABD'de muhasebe mesleğine yönelik kuralları ve standartları koyucu kurum olarak 1887 yılında kurulmuştur. Örgüt; muhasebe meslek mensuplarını temsil etmekle birlikte, günümüzde 122 ülkede 429000'den fazla üyesi ile Dünya'nın en fazla üyesine sahip mesleki kuruluş olma özelliğine sahiptir. Muhasebe uzmanlarının hizmet sunduğu tüm işletmelerin denetimine ilişkin standartlar geliştiren AICPA, küresel ticarete kamu yararını korumayı amaçlamaktadır. Bu nedenle denetçilere yol gösterici nitelikte dört temel konuda kurallar ve standartlar geliştirmektedir. Bu konular; denetim standartları, derleyici ve revize standartlar, diğer tasdik standartları ile mesleki davranış kuralları olarak özetlenebilir. Denetim standartları, AICPA bünyesinde faaliyet gösteren Denetim Standartları Kurulu (ASB-Auditing Standard Board) tarafından geliştirilmektedir. ASB, özel sektördeki işletmelerin ve diğer kamu ticari işletmelerinin denetimine ilişkin olarak çeşitli tebliğler ve bildirimler yayınlamakla sorumludur. ASB tarafından yayınlanan bu bildirimler Denetim Standartları Tebliğleri (SASs- Statements on Auditing Standards) olarak adlandırılmaktadır. SAS'ların temeli, GKGDS'daki on standarda dayanmaktadır. Bu nedenle bu standartlar üzerinde durmak bağımsız denetimin gelişimini anlayabilmek açısından son derece önem arz etmektedir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, ASB tarafından 1972 yılından sonra yeniden gözden geçirilerek SASs olarak yayınlanmıştır. SAS No:95 Tebliği, Denetim Standartları 150 numaralı bölümde (AU Section 150) GKGDS'ler açıklanmaktadır. Tebliğin 1.maddesine göre denetçiler; denetimi, GKGDS'ye göre planlar, yürütür ve raporlar. İlgili tebliğde GKGDS'lerin üç ana ve on alt standarttan oluştuğu ifade edilmektedir. Bu standartlar Şekil.6'da görüleceği gibi özetlenmektedir. Genel standartlar olarak sınıflandırılan standartlar, denetçinin taşıması gereken özellikler niteliğindedir. Bu doğrultuda; denetimin yürütülmesinde denetçilerin yeterli teknik eğitim ve tecrübeye sahip olması gerektiği üzerinde durulmaktadır. Ayrıca, denetime ilişkin tüm konularda denetçinin mantıklı bir tutum

içerisinde bağımsızlığını devam ettirmesi gerektiği belirtilmektedir. Genel standartlar kapsamında ele alınan son konu ise; denetçinin, denetimin yürütülmesi ve raporların hazırlanması sürecinde mesleki titizlik ve özene dayalı bir çalışma yürütmesi gerektiği ile ilgilidir.

Şekil 4 : ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)



Kaynak: AICPA, 2019: 1599-1600.

Genel standartları sağlayan bir denetçi, çalışma alanı standartları doğrultusunda denetim faaliyetini yürütür. Bu kapsamda denetçiden;

- Denetim çalışmasını planlaması ve denetçi yardımcılarını gözlemlemesi,
- İşletmeyi ve çevresini iyi bir şekilde tanıyabilmesi için iç kontrol yapısını anlaması ve finansal tabloların hata ve hile kaynaklı yanıltıcı bilgi içerme risklerini değerlendirmesi,
- Finansal tablolara ilişkin görüşün dayanağı olarak denetim prosedürlerinin uygulanması sonucunda yeterli ve uygun denetim kanıtını toplaması beklenmektedir.

Denetçinin, denetimi tamamlayıp raporlayabilmesi için raporlama standartları doğrultusunda hareket etmesi gerekmektedir. Bu nedenle denetçi; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMI) uygun bir şekilde finansal tabloların hazırlanıp hazırlanmadığı, bu ilkelerin geçmiş ve mevcut dönemler itibarıyla değişiklik gösterip göstermediği, açıklayıcı bilgilerin yeterli olup olmadığı kriterlerini dikkate alarak finansal tablolara ilişkin görüşünü bildirmek zorundadır.

2.11.2. Uluslararası denetim standartları

GKGDS'ler, özel durumlara karşı planlanan detaylı eylemler konusunda yeterli bilgi vermediği için denetçiye yeterince yardımcı olamayabilir. Bu nedenle bu standartların uygulanmasında denetçilere daha fazla yön veren ve yardımcı olan, denetime ilişkin detaylı eylem ve faaliyetleri kapsayacak şekilde tasarlanmış, tüm dünyada ortak standartlar olarak kabul edilen Uluslararası Denetim Standartları (ISA- International Standards on Auditing) geliştirilmiştir.148 ISA, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC - International Federation of Accountants) tarafından geliştirilen ve tüm dünyada kaynak belge olarak kullanılan standartlar olma özelliğine sahiptir. IFAC, uluslararası ekonomilerin güçlenmesi ve muhasebe mesleğinin gelişmesi için kamu yararına hizmet etmek amacıyla 7 Ekim 1977 yılında 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde kurulmuş muhasebe meslek mensuplarından oluşan küresel bir organizasyondur. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, IFAC'ın kurucu üyesi olarak yer almıştır. Haziran 2019 itibariyle, 130 ülkeden fazla, yaklaşık üç milyon muhasebe meslek mensubunu temsil eden 175'in üzerinde IFAC üyesi kurum ve kuruluş bulunmaktadır.

IFAC bünyesinde; denetim ve güvence hizmetleri, eğitim, etik ve kamu sektörüne yönelik olarak uluslararası standartları yayınlamakla görevli çeşitli komiteler faaliyet göstermektedir. İlk kurulduğu yıllarda Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC-International Auditing Practices Committee) olarak ifade edilen, daha sonra Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB-International Auditing and Assurance Standards Board) olarak adlandırılan kurul; denetim, güvence ve diğer ilgili alanlarda kamu yararına hizmet edecek nitelikte yüksek kalitede (high-quality) uluslararası standartların hazırlaması ve yayınlamasına yönelik çalışmalarını sürdürmektedir. Mevcut durumda IAASB tarafından 36 adet uluslararası bağımsız denetim standardı ve 1 adet uluslararası kalite kontrol standardı yayınlamıştır. Bağımsız denetim standartları daha önceleri yayınlanan yapılarından farklı olarak yeni bir yapı ile tasarlanmıştır. Buna göre her bir standart; giriş, amaç, tanımlar, gereksinimler, uygulama ve diğer açıklayıcı unsurlarından oluşmaktadır. Giriş bölümünde; standardın amacı, konusu ve kapsamına ilişkin bilgilerin yanı sıra denetçilerin sorumluluklarına yer verilmektedir. Amaç bölümünde ise, ilgili denetim alanında denetçi tarafından benimsenmesi gereken net bir açıklayıcı amaç yer almaktadır. Standartlarda yer alan her bir amaç denetçinin sorumlulukları ile

desteklenmektedir. Ayrıca tanımlar bölümü ile standartlarda kullanılan terimlerin daha iyi anlaşılması, çeşitli örnekleri içeren uygulama ve diğer açıklayıcı unsurlar ile standartların daha doğru uygulanması sağlanmaktadır. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname(KHK) ile bağımsız denetim alanında TDS yayımlama yetkisi verilen KGK; IAASB tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarını referans olarak Bağımsız Denetim Standartlarını (BDS) yayınlamaktadır.

2.11.3. Sarbanes-Oxley Yasası (SOX)

Bağımsız denetim literatüründe önemli bir dönüm noktası olarak görülen ve küçük büyük tüm işletmeler tarafından uyulması zorunlu olan SOX yasası; Enron, WorldCom ve diğer finansal skandalların sermaye piyasalarında yaratmış olduğu güvensizliklerin ortadan kaldırılması amacıyla 2002 yılında ABD Senatörü Paul Sarbanes ve temsilci Michael Oxley tarafından geliştirilmiş ve 30 Haziran 2002 tarihinde yasalaşmıştır. Yasa, özellikle işletmelerin kurumsal yönetim anlayışı doğrultusunda finansal uygulamaları ile ilgili önemli değişiklikleri içinde barındırmaktadır. SOX yasasının merkezinde, Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Kanunu'nda (Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002) yer alan halka açık şirketlerin denetimlerinin düzenlenmesi yatmaktadır. SOX yasası; genel itibarıyla on bir ana başlık, altmışaltı alt başlık, tanımlar ve Kurul esasları ile uygulamalarından oluşmaktadır.

Bağımsız denetimin gelişimi açısından bazı kritik yeniliklerin ortaya konduğu yasa ile özellikle denetimin düzenlenmesi ve gözetimi amacıyla yarı özerk bir kurul olan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetimi Kurulu (PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board) oluşturulmuştur. Bunun yanı sıra denetim firmalarının denetledikleri işletmelere denetim dışı danışmanlık hizmeti sunmaları yasaklanmış, kurumsal yönetim anlayışı doğrultusunda işletme yönetiminin sorumlulukları artırılmıştır. Ayrıca işletme yönetim kurulu üyeleri ile denetim komitesinin bağımsızlığına vurgu yapılarak, denetim komitesi içerisinde en az bir finans uzmanı bulunması zorunluluğu getirilmiştir. İlk başlık olarak yer alan PCAOB, dokuz alt bölüme sahiptir. Buna göre; denetim raporunun hazırlanması sırasında dikkate alınan ve kamu yararı kapsamında muhasebe meslek mensupları ve diğer ilgili grupların önerileri doğrultusunda PCAOB'nin, denetim, kalite kontrol ve etik standartlar gibi standartları oluşturması gerektiği ifade edilmektedir. Yaşanan finansal skandallar

neticesinde denetçi bağımsızlığına ilişkin de yasada çeşitli hükümler yer almaktadır. Bu hükümler arasında denetim firması açısından yasaklanan bazı faaliyetlere değinilmiştir. Buna göre; denetim firmaları kamu yararı ve yatırımcının korunması ile ilgili durumlar hariç olmak üzere denetlenen işletmenin finansal tabloları ve muhasebe kayıtlarına ilişkin saymanlık ve diğer hizmetleri yürütemez, işletmeye finansal bilgi sistemi kuramaz, ekspertiz, değerlendirme ve sigorta hizmetleri sunamaz, uygunluk görüşü beyan edemez, iç raporlamaya destek olamaz, iç denetim danışmanlığı yapamaz, yönetim fonksiyonları ve insan kaynakları hizmetlerine destek olmaz. Yasada kurumsal sorumluluk, sekiz alt bölümde ele alınmaktadır. Bu kapsamda halka açık şirketlerin denetim komiteleri, yıllık ve ara finansal raporlama, bilgi sızdırma vb. hususlarda çeşitli hükümlere yer verilmiştir. Yasada ele alınan bir diğer başlık ise finansal açıklama ve bildirimlere ilişkindir. Buna göre işletmenin yapacağı mali açıklama ve bildirimlerin kapsamı genişletilmiş, dönemsel olarak yapılması zorunlu tutulan açıklamaların belirli aralıklarla gözden geçirilmesi ve denetlenmesi gerektiği vurgusu yapılmıştır. Bunun yanı sıra işletmenin finansal durumunda ortaya çıkan değişikliklerin gerçek zamanlı olarak yatırımcılara yansıtılması gerektiği ifade edilmiştir. Bu yönüyle SOX yasası gereği, işletmelerin bilgisayar destekli sürekli denetim uygulamalarına daha fazla ağırlık vermesi gerektiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

2.12. Bağımsız Denetime İlişkin Ulusal Düzenlemeler

Bağımsız denetim kavramına ilişkin çeşitli yasal düzenlemelere Dünya genelinde daha erken dönemlerde rastlanırken, ülkemizde ilk önemli düzenleme olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” 13 Aralık 1987’de SPK tarafından 19663 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. 1987’den günümüze kadar bağımsız denetime ilişkin farklı kurum ve kuruluşlar tarafından hazırlanan 200 üzerinde çeşitli düzenleme mevcuttur. Bu kısımda tüm düzenlemelere yer vermek yerine, uygulamada önemli etkileri olan düzenlemeler, yayımlayan kurumlar/kuruluşlar, kanunlar ve yönetmelikler bazında sınıflandırılarak aktarılmaya çalışılmaktadır.

2.12.1. Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri

Bağımsız denetim kavramı ile ilgili 16 Ocak 1987 tarihinde Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığı tarafından yayınlanmış olan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ”, bankaların mali durumlarının gözetim ve denetiminin sağlanması için bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin esasları içermektedir. İlgili Tebliğ’in sadece banka denetimlerini kapsamaması ve bağımsız denetim tanımına ve açıklamalara yer vermemesi nedeniyle ilk yasal düzenleme, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 13 Aralık 1987 tarihli, 19663 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” olarak kabul edilmektedir. Yönetmelik; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını ve tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını sağlayacak şekilde bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi ve bu doğrultuda kamunun aydınlatılmasını amaçlamaktadır. Yönetmelikte bağımsız denetim; “ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş finansal tabloların, 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanması” olarak tanımlanmaktadır. Kurul, ilgili yönetmelik sonrasında 2002 yılına kadar bağımsız denetim faaliyetine ilişkin ilke, standartlar, usul ve esaslar açısından konuyu detaylı olarak ele alan çok sayıda yayınlamıştır.

Bağımsız denetime önemli katkı sunan ve yayımlandığı tarihe kadar mevcut tüm düzenlemeler içinde en kapsamlı SPK düzenlemesi olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”(Seri: X No:22) ise, 12.06.2006 tarihli 26196 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Tebliğ, uluslararası bağımsız denetim standartları ile ara dönem finansal tabloların incelenmesi standardına karşılık gelen otuz beş ana kısım ve seksen yedi alt bölümden oluşmaktadır. Tebliğ’in temel amacı; bağımsız denetim faaliyeti ile denetimi yürütecek bağımsız denetim kuruluşunun ve denetçilerinin uyması gereken ilke, usul, esas ve standartları belirlemektir. Tebliğ’e göre bağımsız denetim; kamuya bildirilecek olan finansal tablolar ile diğer ilgili bilgilerin doğruluğu ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlandığı ile ilgili, makul güvence seviyesine ulaşılmasını sağlayacak yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtlarının temin edebilmesi için,

denetim standartlarında belirtilen bağımsız denetim tekniklerini uygulayarak muhasebe kayıtlarının, defterlerinin ve diğer ilgili belgelerin incelemesi, değerlendirmesi ve sonucun raporlanması olarak tanımlanmaktadır.

2.12.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu düzenlemeleri

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), finansal piyasalardaki denetim ve gözetim etkinliğinin artırılması amacıyla 23.06.1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile kurulmuştur. Bu nedenle BDDK’nın kuruluşu öncesinde; sektörün bağımsız denetimine ilişkin olarak yayınlanan düzenlemelere öncelikle değinmek gerekmektedir. Bu alandaki ilk mevzuat daha öncede belirtildiği gibi 16.01.1987 tarihli 19343 sayılı Resmi Gazete’de Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığı tarafından yayınlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ”dir. Tebliğ’de, bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izni ve kuruluş şartları ile yönetici ve denetim elemanlarında aranacak genel esaslar hakkında hükümler yer almaktadır. Bu Tebliğ’i takiben Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından; banka denetimlerinde, denetim raporuna ilişkin genel esaslar ile denetim raporu içeriğini ve ayrıca banka iç denetim faaliyetinin incelenmesine ilişkin esasları belirlemek amacıyla 24.12.1987 tarihli 19674 sayılı Resmi Gazete’de “Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır. 9 Mart 1991 tarih 20809 sayılı Resmi Gazete’de Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığı tarafından yayınlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin 2 No.lu Tebliğ” ile bankalarda inceleme yapabilecek bağımsız denetim kuruluşlarının sağlaması gereken genel şartlar belirlenmektedir. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı tarafından 21.03.1997 tarihli 22940 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik” ise, bankaların denetim raporunu hazırlayacak, bilanço ve kar-zarar cetvelini onaylayabilecek bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve faaliyetlerine ilişkin esasları kapsamaktadır. Bu tebliğ, BDDK’nın kurulmasından önce bankacılık alanında bağımsız denetime ilişkin yayınlanan son düzenleme olmuştur.

2.12.3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemeleri

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK); mali açıdan güçlü, istikrarlı ve Şeffaf bir enerji piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanması amacıyla 2001 yılında kurulmuştur. Bağımsız denetime ilişkin EPDK tarafından birçok düzenleme yayınlanmış olmakla birlikte, bu kısımda tüm düzenlemeler yerine mevzuat açısından önem arz eden düzenlemelere değinilecektir. Bu bağlamda EPDK'nın bu alandaki ilk düzenlemesi, 03.10.2003 tarih ve 25248 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim KuruluŐlarınınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik"tir. Yönetmelik; enerji piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilerine, bağımsız denetim sözleşmesi ve denetim raporuna ilişkin hükümler içermektedir. İlgili yönetmeliği takiben, 17 Ekim 2003 tarihli 25262 sayılı Resmi Gazete'de enerji piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşların EPDK'ya baŐvurması için gerekli belgeler ve Şartları içeren "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim KuruluŐlarınınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ, Seri No:1" yayınlanmıştır. 17.07.2004 tarih ve 25525 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim KuruluŐlarınınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ, Seri No:3" ile enerji piyasasında faaliyet gösteren kuruluşların sürekli ve sınırlı denetimlerine ilişkin hükümler düzenlenmiştir. 29.11.2011 tarihli ve 28127 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim KuruluŐlarınınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ, Seri No:6" Seri No:1'in güncellenmiş halidir. EPDK'nın bağımsız denetime ilişkin 25.03.2015 tarih ve 29306 sayılı Resmi Gazete'de yayınlamış olduğu son düzenleme ise, "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim KuruluŐlarınınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik"tir.

2.12.4. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu düzenlemeleri

Ülkemizde yukarıda da bahsedildiği gibi, 1987 yılından itibaren bağımsız denetim alanında SPK ve BDDK'nın önemli düzenlemelere imza attığı gözlemlenmektedir.

Ayrıca eski adıyla Hazine Müsteşarlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından da çeşitli düzenlemeler yayınlanmıştır. İlgili düzenlemeler mevzuata ciddi yenilikler getirmemekle birlikte; bağımsız denetime ilişkin esasların sigortacılık ve reasürans, gümrük ve ticaret, bilim, sanayi ve teknoloji alanlarına uyarlanmış hükümlerini kapsamaktadır. Bu durum, çeşitli devlet kurumları tarafından yapılan benzer düzenlemelerin, özellikle bağımsız denetim kuruluşları açısından uygulamada karışıklığa neden olabileceği sorunu gündeme getirmiştir. Bu nedenle, 26.09.2011 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı doğrultusunda 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 660 sayılı KHK ile; bağımsız denetim alanında uygulama birliğini sağlamak, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, gerekli güven ve kaliteyi sağlayarak denetim standartlarını belirlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. 660 sayılı “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” ile KGK’nın kurulması haricinde bağımsız denetim mevzuatına getirilen diğer yenilikler ise; “kalite güvence sistemi” ve “kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar”(KAYİK) kavramlarıdır. Buna göre kalite güvence sistemi; “denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek için oluşturulan sistem” olarak açıklanmaktadır. Yine aynı kararnamenin 2. maddesi (1. /ğ) bendinde KAYİK; “halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar” olarak tanımlanmaktadır.

SPK ve BDDK tarafından yayınlanan bağımsız denetim yönetmelikleri dışında KGK da, 26.12.2012 tarihinde “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”ni yayınlamıştır. İlgili Yönetmelik, 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK çerçevesinde yapılacak bağımsız

denetim faaliyeti ile bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerine ilişkin usul ve esasları içermektedir. Ayrıca Yönetmelik'te bağımsız denetim resmi sicili, denetim ağı, kalite kontrol sistemi gibi kavramlar ilk kez tanımlanmaktadır. Bu kavramlar arasında dikkat çekici olan “denetim ağı” kavramı; “bağımsız denetim kuruluşları veya bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın; kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite kontrol politikalarını ve süreçlerini, ortak bir iş stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan işbirliğine yönelik yapılanmayı” ifade etmektedir. 26.12.2012 tarih ve 285089 sayılı “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”nin bazı maddeleri, yayımlandığı günden günümüze kadar;

- 21.10.2014 tarihli 29152 sayılı,
- 22.12.2015 tarihli 29570 sayılı,
- 21.07.2017 tarihli 30130 sayılı,
- 23.11.2018 tarihli 30604 sayılı,

Resmi Gazete’lerde yayınlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”ler ile değiştirilmiştir. 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde yer alan bağımsız denetim kavramı, denetimin amacı ve kapsamı, konusu, tarafları, denetim kıstasları denetim kanıtı ve denetim raporu daha önceki kısımlarda aktarıldığı için bu kısımda özellikle yetkilendirme, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yükümlülüklerine değinilerek KGK tarafından yapılacak incelemeler, denetimler ve idari yaptırımlara ilişkin genel nitelikte açıklama yapmanın yeterli olacağı düşünülmektedir.

Bu bağlamda ilgili yönetmelik gereği denetim kuruluşları ve denetçilerin KGK tarafından yetkilendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca yönetmelikle; KAYİK olarak tanımlanan kuruluşlar dahil olmak üzere işletme büyüklüğü, faaliyet alanı, çalışan sayısı gibi ölçütlere göre Kurumca belirlenen işletmelerin denetimini bağımsız denetim kuruluşlarının yapması zorunlu tutulmuştur. Bu kapsam dışında kalan işletmelerin denetimi ise, denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılabilmektedir. KGK tarafından denetim kuruluşlarına yetki verilebilmesi için çeşitli şartların yerine getirmesi gerekmektedir. Denetim kuruluşlarının sermaye şirketi olması, faaliyet konusunun bağımsız denetime ve mesleki alana münhasır olması, denetçilerin sermaye ve oy haklarının yarısından fazlasına sahip olmaları

veya tüm ortakların meslek mensubu olmaları, en az ikisi sorumlu denetçi olmak üzere denetçilerin bağımsız denetçi belgelerine sahip olması yerine getirilmesi gereken şartlara örnek gösterilebilir. KGK tarafından bağımsız denetçi yetkisi verilebilmesi için ise;

Denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin yönetmelikte belirtilen alanlarda en az lisans seviyesinden mezun olmak;

- Meslek mensubu olmak,
- Türkiye’de yerleşik olmak,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,
- Belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olmak,
- Denetçilik sınavında başarılı olmak,
- Yönetmelikte belirtilen suçlardan mahkumiyeti olmamak,
- Yönetmelikte ifade edilen olumsuz itibara sahip olmamak gibi şartların yerine getirilmesi zorunlu tutulmuştur.

İlgili yönetmelikte ayrıca, denetim kuruluşları ve denetçilerin yükümlülükleri ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. Denetim faaliyetlerinin kaliteli ve güvenilir yürütülmesi, bunun için kalite kontrol sistemlerinin oluşturulması, mesleki etik ilkelere uyulması, tarafsızlık ve bağımsızlığın korunması, reklam yasağına uyulması, haksız rekabette bulunulmaması, denetim faaliyetlerinin sağlıklı yürütülmesi için sürekli eğitim alınması gibi yükümlüklerin belirtilen şekilde yerine getirilmesi zorunlu tutulmuştur. Yürürlükten kaldırma ve değişiklik yapılmasına dair tebliğler dışında, KGK tarafından yayınlanan tebliğler Ek.3’te yer almaktadır. İlgili tebliğler genel hatlarıyla, Uluslararası Denetim Standartları (UDS)’nin ülkemize uyarlanmış versiyonu olan ve Bağımsız Denetim Standartları (BDS) olarak isimlendirilen Türkiye’nin denetim standartlarını içermektedir. BDS’ler; çalışmanın ikinci bölümünde detaylı olarak ele alınmaktadır.

2.12.5. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan düzenlemeler

Bağımsız denetim ile ilgili önemli hükümleri içeren düzenlemelerden birisi de 14 Şubat 2011 tarihli 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) dur. Kanun’un Anonim Şirketleri ve Limited Şirketleri ilgilendiren bölümlerinde denetime ilişkin hükümlere yer verilmektedir. Bu kısımda TTK’daki

detay hükümlerden ziyade bağımsız denetimin önemini, denetçi seçimini, hangi durumlarda denetçi olunamayacağı ve denetim raporunu ilgilendiren hükümlere değinmekle yetinilecektir. Buna göre Kanun'da; "Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir" ifadesi yer almaktadır. Ayrıca; Yönetim Kurulu tarafından hazırlanmış faaliyet raporundaki finansal tablo bilgileri ile bağımsız denetçinin denetlediği finansal tablo bilgilerinin tutarlı olup olmadığının ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının da denetim kapsamında olduğu belirtilmektedir. Bağımsız denetçiler tarafından denetlenmemiş olan finansal tabloların veya faaliyet raporlarının düzenlenmemiş olarak kabul edileceği hükmü, Kanun kapsamında bağımsız denetime olan vurguyu ortaya koymaktadır. Denetim raporu sonrasında finansal tablolarda ve faaliyet raporunda denetim görüşünü etkileyecek düzeyde değişikliklerin meydana gelmesi ise yeniden denetlemeyi gerektirmektedir.

TTK'da denetleme faaliyeti;, finansal tablolar ile faaliyet raporları dışında, çeşitli envanter ve muhasebe raporları ile BDS'lerin öngördüğü ölçüde iç denetim birimi tarafından hazırlanmış raporların ve riskin erken saptanmasına yönelik çalışan komitelerin raporlarının da denetlenmesini kapsamaktadır. İşletmenin tüm mal varlığı ve finansal durumunun dürüst resim ilkesi gereği gerçeği yansıtıp yansıtmadığı denetim faaliyeti sonucunda tespit edilmektedir. Kanun, denetim faaliyetini yürütecek bağımsız denetçinin seçiminde; şirketlerde genel kurulu, topluluk şirketlerinde ise ana şirket genel kurulunu yetkili kılmaktadır. Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar henüz bir denetçi seçilmemesi durumunda, yönetim kurulu ve üyeleri ile herhangi bir pay sahibinin talebi doğrultusunda mahkeme kararı ile denetçi atanmaktadır. Kanunda, kimlerin denetçi olabileceğine ilişkin de hükümlere yer verilmektedir. Buna göre; ortakları, Yeminli Mali Müşavir (YMM) veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) olan bağımsız denetim kuruluşları denetçi olarak kabul edilmektedir. Ancak küçük ve orta büyüklükteki anonim şirketlerin bir veya daha fazla YMM'yi veya SMMM'yi denetçi olarak seçebileceği belirtilmektedir. Denetçinin denetlenecek şirkette; pay sahibi, mevcut veya en az üç yıl önceki yönetici veya çalışan, bağlantılı tüzel kişi şirketinin temsilcisi, bu şirketteki yönetici, eşi, üçüncü dereceye kadar kan bağı olan akrabası olmaması

gerekmektedir. Ayrıca denetlenecek şirkette defterlerin tutulması ve finansal tabloların düzenlenmesi gibi denetleme dışında hizmetleri sunan, son beş yıldır denetim ve danışmanlık faaliyetlerine ilişkin gelirinin tamamı veya %30'dan fazlasını denetlenecek şirketten elde edenler denetlenecek şirketin denetçisi olamamaktadırlar. Kanun'un 402. Maddesine göre; yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları denetim raporu ile düzenlenerek şirket yönetim kuruluna sunulur. Kanun'un 635 maddesine göre anonim şirketlerin denetimine ilişkin uygulanan hükümlerin limited şirketlere de uygulanabileceği belirtilmektedir. Bağımsız denetim faaliyeti dışında TTK'nın 366. Maddesine göre iç denetim faaliyetinin yürütülmesine yönelik olarak yönetim kurulunun komiteler ve komisyonlar kurabileceği ifade edilmektedir.

2.12.6. Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler

Ülkemizde bağımsız denetime ilişkin önemli düzenlemelerden bazıları ise Bakanlar Kurulu Kararları olarak karşımıza çıkmaktadır. 6102 sayılı TTK'nın 398.maddesine istinaden 19.12.2012 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından alınan ve 23.01.2013 tarihli 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan karar gereği bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin; tek başına, bağlı ortaklıkları veya iştirakleriyle, daha sonra güncellenen aşağıdaki kriterlerden en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşması gerekmektedir.

- Aktif toplamı yüz elli milyon Türk Lirası ve üzeri olmak,
- Yıllık net satış hasılatı iki yüz milyon Türk Lirası ve üzeri olmak,
- Çalışan sayısı beş yüz ve üstü olmak,

Kararla birlikte, bağımsız denetime tabi şirketlerin neler olduğuna ilişkin iki ek liste yayınlamıştır. (I) sayılı ek liste bağımsız denetime tabi şirketleri içermekle birlikte (II) sayılı ek liste ise bazı sınırlamalar dikkate alınarak hazırlanmış bağımsız denetime tabi şirketleri kapsamaktadır. (I) sayılı ek liste;

- Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketleri,
- Bankacılık Kanunu gereği BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi olan şirketleri,

- Sigortacılık Kanunu ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet gösteren sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,
- İstanbul Altın Borsasında (14.03.2014 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan Karar ile “Borsa İstanbul piyasalarında” olarak güncellenmiştir) üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli maden aracı kurumları, kıymetli maden üreten ve ticaretini yapan anonim şirketleri,
- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu ve Umumi Mağazalar Kanunu uyarınca faaliyet gösteren ilgili anonim şirketleri,
- Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketleri kapsamaktadır.

14.03.2014 tarihli 28941 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Bakanlar Kurulu kararı ile denetime tabi olma koşulları güncellenmiş, aktif toplamı yüz elli milyondan yetmiş beş milyona, yıllık net satış hasılatı iki yüz milyondan yüz elli milyona ve çalışan sayısı beş yüzden iki yüz elliye indirilmiştir. (I) ve (II) sayılı listeler ise gerekli ilaveler yapılarak güncellenmiştir. 2015 ve 2016 yıllarında yapılan güncellemeleri takiben bu konuda yapılan son güncellemeyi, Bakanlar Kurulu tarafından 26.05.2018 tarihli 30432 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” oluşturmaktadır. Buna göre; herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın (I) sayılı listede belirtilen şirketler ile, bu listeye girmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu’na göre halka açık sayılan şirketler için bağımsız denetime tabi olma ölçütlerinden (aktif toplamı 15 milyon, yıllık net satış hasılatı 20 milyon TL ve çalışan sayısı 50) ve (II) sayılı listedeki şirketler için bağımsız denetime tabi olma ölçütlerinden (aktif toplamı 30 milyon, yıllık net satış hasılatı 40 milyon TL ve çalışan sayısı 125 kişiyi aşan) ikisini iki yıl artarda aşan şirketler bağımsız denetime tabidir. Bunlar dışında kalan işletmeler için denetime tabi olmanın genel koşullarına göre ise, 35 milyon TL aktif toplamı, 70 milyon TL yıllık net satış hasılatı ve 175 çalışanı aşan ve bu kriterlerden ikisini iki yıl artarda aşan işletmeler bağımsız denetime tabidir.



3. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE VE GÖSTERGELERİ

Denetim, işletmelerin finansal durumlarının ortaya konulması bakımından önemlidir. Denetimde güvenilirliğin artırılması için bağımsız denetimin yapılması ve bağımsız denetimin kaliteli olması için gerek olan göstergelerin bilinmesi büyük önem arz etmektedir. Bu kapsamda bu bölümde, kalite ve bağımsız denetimde kalite kavramları açıklandıktan sonra, bağımsız denetim kalite göstergeleri irdelenmektedir. Çalışma kapsamında bağımsız denetimdeki kalite göstergeleri beş ana başlık altında tartışılmaktadır.

3.1 Kalite Kavramı

Kalite; genel olarak, müşteri gereksinimlerini ve beklentilerini karşılamak, saha performansı artırmak, maliyetleri düşürmek ve standartları yükseltmek için kullanılan stratejik bir yönetim aracı olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda denetimin kalitesi, denetçinin ve denetim firmasının kendi iç süreçlerinin, istenen sonuçları belirli bir kalite düzeyinde sağlayacak ve güvence altına alacak bir sisteme sahip olduğu kastedilmektedir. Denetimin kalitesi ile alakalı bir diğer mühim mevzu, denetim hatalarının bireysel hatalar mı yoksa daha sistematik faktörler tarafından oluşturulan hatalar mı olduğunu belirlemektir (Acar vd. 2011: 275).

Başka bir tanımda ise, kalite iktisadi faaliyetlerde açık bir biçimde raporlandığı halde denetimde bağımsız bir denklem karakterizedir ve böylelikle kalite değerlendirmesini zora sokmaktadır. Kalite denetimde gereklidir çünkü sağlıklı ve yüksek finansal raporlama kalitesi gerekli bir unsurdur. Bağımsız denetimin kaliteli olması şirketlerin muhasebe işlemlerinin doğruluğunu arttırmakta ve yatırımcılar şirketin değerini daha iyi değerlendirebilmektedir. Dolayısıyla denetim kalitesi yatırımlara karar alma sürecinde muhasebe işlemlerinin değerini ortaya koyan bir unsur/belirleyicidir (Sarıççek ve Aytekin, 2019: 126-127).

3.2 Bağımsız Denetimde Kalite

Bağımsız denetimin sosyo-iktisadi ehemmiyetinden ötürü denetimin kaliteli olması büyük önem arz etmektedir. Denetim sonucunda şirketlerin finansal tabloları hakkındaki denetim görüşleri doğru, açık ve güvenilir olmalıdır, Denetimin kaliteli olması demek, güvenilir finansal tabloların oluşturulmasına bağlıdır. Denetçiler tarafından verilen görüşlerin kalitesi farklılık arz edebilir çünkü denetçi bağımsız değilse veya denetçi denetim standartlarına göre bir rapor yayınlamazsa denetim başarısız olur. Bunun tersine denetimin, denetim standartlarına göre yapılması ve neticesinde uygun rapor sunulması kaliteli bir denetim anlamına gelmektedir. Denetimde kalitenin olması demek, denetim neticelerinin güvenilirliğinin artması, denetim görüşünün ciddiye alınmasını sağlamaktadır. Bu bağlamda kaliteli bir denetimin ortaya çıkardığı yararlar ise aşağıdaki gibi listelenmektedir (Akçay ve Bilen, 2018: 230).

- İşletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğini artırmaktadır.
- İş ortaklarının hakları iş yönetimine karşı himaye edilmektedir.
- İşletme yönetimine takdim edilen objektif ve doğru bilgiler, karar vericilerin daha sağlıklı ve daha doğru kararlar almasını sağlamaktadır.
- Sermaye piyasasında hisse senedi satın alan tasarruf sahiplerinin doğru kararlar almalarına yardımcı olmaktadır.
- Denetlenen muhasebe verileri ve finansal tablolar ile devlet daha doğru ve doğru ekonomik, sosyal ve mali politikaları takip edebilmektedir.
- Yatırım yapmak için güven arayan yabancı sermayenin eğilimini de artırmaktadır.
- Bağımsız denetim firmasının güvenilirliği ve beraberinde gelen itibarı korunmaktadır. Böylelikle, başarısızlık nedeniyle denetim firmasına dava açma riski azalmaktadır.
- Denetim firmalarının meslek kuruluşları ve diğer otoriteler tarafından herhangi bir yaptırıma maruz kalma olasılığını azaltmaktadır.

Bunlara ek olarak, bağımsız denetimde kalitenin ölçülmesi oldukça zordur ve birçok araştırmacı aşağıdaki tanımlamaları yaparak denetim kalitesini ifade etmektedir (Husain, 2020: 1).

1. Denetim kalitesi, denetçilerin şirketin muhasebe sistemindeki ihlallerin rapor edilmesidir.
2. Denetim kalitesi, yetkinlik algısının ve denetçilerin bağımsızlığının bir fonksiyonudur.
3. Denetim kalitesi, ücret veya denetim ücretine göre iki temel faktöre, yani toplam büyük ölçekli şirketler için şirket varlıkları ve küçük ölçekli şirketler için alacak sayısıdır.
4. Denetim kalitesi, ilgili yöneticinin fırsatçı davranışları arasındaki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin tutarsızlığında, denetim firmalarının kalitesinin, küçük denetim firmalarına kıyasla Big Four'dan daha fazla bağımsız olduğu varsayılmasıdır.
5. Denetim kalitesi, denetim firmalarının analitik yaklaşımı ile finansal raporlama kalitesiyle ön plana çıkmaktadır. Big Four kategorisine göre sektör uzmanlaşması, Big Four'un yanı sıra denetim firmalarının endüstriyel uzmanlığına göre yüksek performansla sonuçlanabilecektir.
6. Denetim kalitesi, doğrudan teknik denetçi yetkinliklerine odaklanan denetçilerin kalitesi ile metriklere veya kalite ölçüm işlemine dayalı olarak oluşturulur.
7. Denetim kalitesi, denetim mesleği danışma komitesine periyodik olarak rapor veren, denetim ittifakı göstergelerinin ve muhasebe firması özelliklerinin ölçülmesidir.
8. Denetim kalitesi, kapsamlı bir şekilde denetim firmaları, denetçilerin ve düzenleyicilerin karmaşıklığı, düşükten yükseğe değişen bir süreçle belirlenir.

Yukarıdaki tanımlara göre, denetim kalitesinin ölçülmesinde yirmi yıldan fazla deneysel araştırma yapılmış olup, bağımsız denetimde en önemli faktörün kalite olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, bağımsız denetimde kalite kavramı, bağımsız denetimde kalitenin gerekliliği ve ehemmiyeti olmak üzere iki alt başlık altında incelenmektedir.

3.2.1 Bağımsız denetimde kalite kavramı

Bağımsız denetiminde kalite, piyasa işlemlerinin daha etkili bir biçimde devam ettirilmesini sağlamaktadır. Kalitenin yüksek olması, denetim standartlarının uygun

bir biçimde dış denetlemeler ve raporlar, muhasebe standartlarının iyi ve sağlıklı olarak yapılmasını teşvik etmekte ve finansal tabloların güvenilir ve şeffaf olmasına imkan tanımaktadır. Başka bir ifadeyle, bağımsız denetimde kalite piyasaya olan güveni arttırmaktadır. Ayrıca, denetimde kalite olması finansal tablolardaki yanlışlıkların ve hilelerin olmaması anlamındadır. Böylelikle denetim kalitesinin yüksek olması rapor edilen finansal tabloların neticelerinin güvenilirliğini yükseltirken, denetim kalitesinin düşük olması ise kalitesinin azalması anlamındadır (Sarıçiçek ve AYTEKİN, 2019: 128).

Denetim kalitesi en temel düzeyde üç bölüm içermektedir; denetim girdileri, süreçler ve sonuçlardır. Bu bölümler sezgisel ve kavramsal olarak farklı kuruluşlar tarafından tamamlanan denetim kalitesi üzerine yapılan mevcut çalışmaların çoğu ile uyumludur. Her bölümde, kalitenin temel unsurları tanımlanmakta ve daha derine inilmektedir. Örneğin (Brown vd. 2016: 7; PCAOB, 2013: 4-5);

- 1. Denetim girdileri bölümü**, denetim kalitesi için gerekli olan her biri yetkin ve yetenekli kişilerle ilgili altı unsur içermektedir. Girdi unsurları, ABD Hazine Bakanlığı'nın Denetim Mesleği Danışma Komitesi (ACAP), Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ve Birleşik Krallık Finansal Raporlama Konseyi (FRC) dahil olmak üzere denetim kalitesi konusunda düşünce liderleri tarafından yapılan araştırmalarla genel olarak tutarlıdır.
- 2. Denetim süreçleri bölümü** altı unsur içermektedir. Bu unsurları, PCAOB'un Kalite Kontrol Standartlarından ve Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşları Komitesi (COSO) tarafından geliştirilen iç kontrol çerçevesinde belirlenmiştir. Denetim süreci; firma personeli ile yapılan bağımsız anketin sonuçları; kalite derecelendirmeleri ve tazminat; denetim ücretleri, çabası ve müşteri riski; bağımsız gereksinimlere uygunluk; kalite denetimini destekleyen altyapıya yatırım; denetim firmasının dahili kalite inceleme sonuçları; PCAOB denetim sonuçları; ve teknik yeterlilik testidir.
- 3. Denetim sonuçları bölümü**, mevcut standartların denetçilerin sağlamlasını gerektirdiği çıktıları içermektedir. Denetim sonuçları; hatalar için finansal tablo yeniden düzenlemesinin sıklığı ve etkisi; dolandırıcılık ve diğer finansal raporlama suistimalleri; denetim kalitesini finansal raporlama kalitesinin

ölçülerinden çıkarmak; iç kontrol zayıflıklarının zamanında rapor edilmesi; süreklilik arz eden sorunların zamanında bildirilmesi; denetim komitesi üyelerinin bağımsız anketlerinin sonuçları; PCAOB icra işlemlerinde eğilimler; ve özel davadaki eğilimlerdir.

Denetimde kimi hataların oluşmasındaki muhtelif yapısal faktörler de etkili olmaktadır ve bu faktörler şunlardır (Wedemeyer, 2014: 940).

- Zayıf denetim yapılması,
- Eğitim zayıflığı,
- Yüksek riskli müşteri hizmetlerinin verilmesi,
- Muhtelif kararlarda yapılan yargı hatalarıdır.

Söz konusu bu faktörlerin yanı sıra, bağımsız denetimin deneyimsiz kişiler tarafından yapılması ve bağımsız denetim firmalarının denetleme faaliyetini profesyonel olarak görmemeleri denetimin kalitesini etkileyen kısıtlardandır. Kaliteli bir denetimin temeli bağımsızlıktır çünkü kaliteli bir rapor hazırlanmasında bağımsızlık bir araçtır. Bu kapsamda, bağımsız denetim kalitesi, denetçinin finansal tablolardaki hataları olabildiğince ortaya koyması ve raporlayabilmesinin yanında yönetimdeki arasındaki bilgi asimetrisinin ne kadar azaltıldığı olarak tanımlanmaktadır (Acar vd. 2011: 276).

3.2.2 Bağımsız denetimde kalitenin gerekliliği ve önemi

Bağımsız denetçiler şirketlerin finansal tablolarını inceleyerek o şirketin finansal durumunu tüm detayları ile adil ve açık bir şekilde görüş vermektedirler. Denetçiler, sahip olduğu yükümlülüklerinden dolayı sermaye piyasalarında büyük role sahiptirler. Çünkü denetim kalitesi finansal piyasa aktörlerinin üzerinde durduğu bir mevzudur. Finansal tablolardaki hata ve yanlışlıklar, kullanıcıların bu bilgilere güvenmelerini ve karar almalarını zorlaştırmaktadır ve karar durumunda kullanılan bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu denetim işlevine büyük bir sorumluluk vermektedir. Dolayısıyla bağımsız denetimin amaçlarından bir tanesi, finansal tabloları kullanan kişilere doğru, dürüst ve açık bilgi sunmak ve piyasada güven ortamının yaratılmasına yardımcı olmaktır. Bu bağlamda, denetim kalitesi yatırım aşamasında muhasebe bilgilerinin değerini gösteren bir belirtken ve piyasa aktivitelerinin etkili olarak devam ettirilmesinde büyük paya sahiptir. Denetimin

sağlıklı, dürüst ve açık bir şekilde yapılması finansal tabloların güvenilir, saffa ve yararlı olmasına imkan tanımaktadır. Böylelikle piyasaya olan güven artmaktadır. Bu bakımdan denetimde kalite büyük önem arz etmektedir (Sarıçiçek ve AYTEKİN, 2019: 126).

Finansal raporların nesnel ve önyargı olmadan hazırlanması olarak ifade edilen bağımsızlık denetim kalitesi bakımından oldukça önemlidir. Çünkü denetimin kalitesi denetçinin bağımsızlığına ve denetçinin teknik olarak donanımlı uzman kişi olması ile ilişkilidir. Bağımsız denetimin en kayda değer amacı olan piyasada güven ortamının oluşturulması kalite faktörü ile de ilişkilidir. Kaliteli olması için bağımsız denetimin, finansal tabloların hazırlanma sürecinin iyi olması gerekmektedir. Çünkü finansal tabloların raporlanması işletmenin tüm birimlerinden etkilenmektedir. Son zamanlarda, denetimin bağımsız olması ve kalitesinin iyileştirilmesi için çeşitli tedbirler alınmaya başlamıştır. Denetim kalitesi ve denetçinin bağımsızlığı için olması gerekenler aşağıdaki gibidir (Acar vd. 2011: 277-278).

3.3 Bağımsız Denetim Kalite Göstergeleri

Denetim kalitesi, denetim komitelerinin ölçmesi ve değerlendirmesi için bir zorluktur. Denetim kalite göstergeleri buna bir yanıttır ve dış denetim süreci hakkında nicel önlemler sağlamaktadır. Kilit paydaşlar (denetçiler, yönetim ve denetim komitesi) arasındaki işbirliğini kolaylaştırır ve sürdürülebilir denetim kalitesinin değerlendirilmesi ve elde edilmesine yardımcı olmak için daha derinlemesine bilgi sağlamaktadır (CPAB, 2018).

Özetle denetim kalite göstergeleri; denetim komiteleri, denetim kuruluşları ve potansiyel yatırımcılar gibi finansal raporlama ve denetim süreciyle ilgili kişiler için oluşturulmuş, halka açık veya açık olmayan işletmelerin denetimiyle ilgili kaliteye yönelik nitel bilgilerin yanında ağırlıklı olarak nicel ölçümler setidir.

Pek çok denetim firması onlarca yıldır denetim kalitesini dahili olarak ölçmüş olsa da, belirli bir ülkedeki tüm denetim firmaları için denetim kalitesini tanımlayan ve ölçen raporlama çerçeveleri oluşturmak için düzenleyiciler ve diğer gözetim organları tarafından da vurgulanmıştır. Dünya çapında dokuz kuruluş bağımsız olarak denetim kalite göstergelerini raporlamak için çerçeveler geliştirmiştir. Bu kuruluşlar, Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Avrupa ve Asya'daki kuruluşlara

kadar çeşitlilik göstermektedir. Bu münferit girişimler göz önüne alındığında, denetim kalitesini ölçmek için evrensel olarak kabul edilmiş bir yöntem yoktur ve önerilen ve/veya uygulanan çerçevelerin önemli farklılıkları vardır. Bazı kuruluşlar ilkelere dayalı bir yaklaşım benimserken, diğerleri denetim kalite göstergeleri için kurallar belirlemiştir. Bazı girişimler on denetim kalite göstergesinin rapor edilmesini önerirken, kimisi 28 göstergeye kadar listeler yayınlamışlardır. Küresel olarak hiçbir kuruluş, bilgilerin özel mi yoksa kamuya mı açık olması gerektiği konusunda anlaşamamaktadır. Ayrıca, denetim kalite göstergelerinin niteliksel mi, niceliksel mi yoksa her ikisinin bir karışımı mı olması gerektiği konusunda tartışmalar vardır. Çeşitli girişimler arasındaki önemli farklılıklar nedeniyle, Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEA), dünya çapındaki kuruluşların bir dizi denetim kalite göstergesi oluşturmak için birlikte çalışmasını ve başlangıç noktası olarak on iki gösterge önermiştir ve bu göstergeler aşağıdaki Çizelge 2’de verilmektedir (Pinello vd. 2019: 2).

Çizelge 2 : FEA Tarafından Belirlenen Denetim Kalite Göstergeleri

Kullanılabilirlik	<ol style="list-style-type: none"> 1. Personel Kaldırıcı 2. Sorumlu Denetçi İş Yüğü 3. Yönetici ve Personel İş Yüğü 4. Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları 5. Uzmanlaşmış Beceri ve Bilgiye Sahip Kişiler
Yetkinlik	<ol style="list-style-type: none"> 6. Denetim Personelinin Deneyimi 7. Denetim Personelinin Sektör Uzmanlığı 8. Denetim Personeli Devir Hızı 9. Hizmet Merkezlerinde Merkezileştirilmiş Denetim Çalışması Miktarı 10. Denetçi Başına Eğitim Saati
Odaklanma	<ol style="list-style-type: none"> 11. Denetim Saatleri ve Risk Alanları 12. Denetim Saatlerinin Denetim Aşamalarına Tahsisi

Kaynak: Pinello vd. (2019: 2).

Çizelge 2’de görüldüğü üzere, FEA tarafından denetim kalite göstergeleri 12 olarak belirlenmiştir ve kalite göstergeleri üç ana başlık altında (kullanabilirlik, yetkinlik ve odaklanma) sınıflandırılmıştır.

Esasında, denetim kalitesini ölçmek için bir çerçeve oluşturmak daha da zor bir iştir. Denetim firmaları, denetim komitesi üyeleri, yatırımcılar, devlet kurumları ve finansal tablo hazırlayıcıları, denetim kalite göstergelerini ve bunların ABD finansal raporlarında zorunlu bir raporlama ögesi olarak bunların potansiyel entegrasyonunu tartışmak için 2012 yılında bir sempozyum düzenlemişler ve iki ana konu belirlenmiştir. 1) Denetim kalitesinin belirlenmesi için denetim etkinliğinin nasıl ölçüleceği; 2) Kaliteyi ölçülebilir şekilde artırmak için denetim kalite göstergelerinin nasıl kullanılacağıdır. Bu sempozyum da denetim kalite göstergelerinin özelliklerini ve bunların nasıl raporlanacağını veya ölçüleceği ile ilgili bir tartışma olmamış, fakat değeri ile ilgili tartışmalara çok zaman harcanmıştır. Denetim Kalitesi Merkezi (CAQ), denetimde kalite göstergeleri girişiminde güçlü bir rol oynamaktadır. 2015 yılının başlarında, 30 şirket ve 10 muhasebe firmasından oluşan Denetim Kalite Merkezi üyeleri, denetim kalite göstergeleri için bir pilot test gerçekleştirmiştir. Denetim Kalite Merkezi CEO’su Cindy Fornelli, uygulamanın hem kalite ölçümünü denetlemek için Denetim Kalite Merkezi yaklaşımını doğruladığını hem de iyileştirmelerin gerekli olduğu alanları ortaya çıkardığını belirtmiştir. Denetim Kalite Merkezi tarafından, denetim kalite göstergeleri projesini tartışmak için Londra, New York, Singapur ve Chicago’da yuvarlak masa toplantıları düzenlenmiştir. Tartışmalar, denetim kalite göstergelerinin dört geniş kategoriye ayrılmasına yol açmıştır ve bunlar (Pinello vd. 2019: 3).

1. En üstte firma liderliği ve üslup;
2. Ekip bilgisi, deneyimi ve iş yükü gibi katılım göstergeleri;
3. Dahili kalite inceleme bulgularına ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB) denetim sonuçlarındaki eğilimlere bakmak/izlemek ve
4. Denetçi raporlamasına ilişkin göstergelerdir.

Toplantı tartışmalarında bulunan denetim komitesi üyeleri ve denetim ekibi ekiplerinden önemli geri bildirimler sağlanmış ve genel olarak önerilen denetim kalite göstergeleri çerçevesi desteklenmiştir. Denetim komiteleri, denetim kalite

göstergelerini firmalarının ihtiyaçlarına göre uyarlayabilme yeteneği ile esnek bir yaklaşımı tercih etmiştir. Ayrıca, görev düzeyinde denetim kalite göstergelerinin açıklanmasını gerektirmenin, istenmeyen sonuçlara yol açacağını ve denetim kalite göstergelerinin açıklanmasının gönüllü olması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. 2015 yılında ise PCAOB, bu yetkiden etkilenecek çeşitli paydaşların geri bildirimlerini teşvik ettiği Denetim Kalite Göstergeleri Konsept Yayını olan 2015-005 konsepti yayınlanmıştır (Pinello vd. 2019: 4).

Daha yüksek kaliteli denetimler üretmek amacıyla, PCAOB, denetim kalite göstergeleri projesini 2013'ten itibaren öncelikli bir proje olarak belirlemiştir. PCAOB'nin denetim kalitesi göstergeleri projesinin amacı, denetim firmalarının ve denetimlerin değerlendirilip karşılaştırılabilmesi için yüksek kaliteli denetimlerin nasıl başarıldığına dair içgörüler sağlayabilmektir. Bu proje, meslek içindeki genel denetim kalitesinin iyileştirilmesinde önemli bir rol oynayacaktır. PCAOB'a göre, denetim kalite göstergeleri, finansal tablo denetim kalitesine ilişkin içgörü sağlayan ölçülerdir. ABD Hazine Bakanlığı'nın Denetim Mesleği Danışma Komitesi (2008) iki tür denetim kalite göstergesi belirlemiştir: (1) çıktıya dayalı göstergeler ve (2) girdi temelli göstergelerdir. Danışma Kurulu, çıktı temelli - denetim firmasının kendi denetim çalışmaları açısından ürettiği ile belirlenen göstergeler ve girdi temelli - denetim firmasının kendi bünyesine neler koyduğuna dair göstergeler belirterek, iki tür denetim kalite göstergesi hakkında daha fazla açıklama sağlamaktadır. Bu tür çıktı ve girdi temelli göstergeler, katılım düzeyi ve firma düzeyi göstergeleri şeklinde de kategorize edilebilir. Ayrıca, PCAOB, denetim kalite göstergelerinin her birinin geliştirilmesine rehberlik eden üç ana ilkenin geliştirilmesinde önceki bilgi ve deneyimlerini kullanmıştır. İlk ilke, aksi takdirde çoğu durumda yalnızca öznel yargılardan ibaret olan şeye yaklaşım tutarlılığı ve nesnellik eklemek için mümkün olan her yerde denetim kalite göstergelerinin nicel ölçüler olması gerektiği gerçeğiyle ilgilidir. Daha sonra Kurul, denetim kalite göstergeleri kullanıcıların kritik sorular sormasına olanak tanıyan veriler üretmesi gerektiğine inanmıştır. Ve son olarak, denetim kalite göstergeleri dengeli bir denetim kalitesi portföyü olarak kullanılmalı ve birlikte işlev görmelidir. Kurul, belirlenen denetim kalite göstergelerinin gerçek anlamını elde etmek için toplu olarak ve bir bağlam içinde ele alınması gerektiğine inanmaktadır. Kurul ayrıca denetim kalite göstergesi projesiyle

ilgili olarak üç temel hedef belirlemiştir. PCAOB tarafından belirlendiği şekliyle projenin hedefleri şunlardır (Little ve Lohkamp, 2018: 9-10).

- PCAOB düzenleyici süreçleri ve politika oluşturma sürecini, denetim kalitesinin durumu ve eğilimlerine ilişkin ek bilgilerle bilgilendirmek;
- Muhtemelen denetim komitelerine, yatırımcılara, yönetime, denetim firmalarına, diğer düzenleyicilere ve halka denetim kalite göstergelerini sağlamak ve kararları ve politika oluşturmaları için denetim kalitesi hakkında içgörü sağlamak;
- Firmalara denetim kalitesine dayalı olarak rekabet etmeleri için ek teşvikler sağlamak. Bu hedeflerden, birçok farklı kullanıcının denetim kalitesiyle ilgili bilgi edinmekle ilgilendiği görülebilmektedir.

PCAOB'ye göre, denetim kalite göstergeleri, denetim kalitesi çerçevesinin unsurlarını ölçmektedir ve bu da denetim kalitesine ilişkin içgörü sağlamaktadır. Dengeli bir puan kartını yansıtacak kadar büyük, ancak pratik olmayacak kadar büyük olmayan yaklaşık 10 ila 20 ölçekten oluşan bir portföy öngörülmektedir. Belirli bir noktada, portföydeki önlemlerden biri veya daha fazlası denetim kalitesiyle daha az alakalı olabilirken, gözden geçirerek denetim kalitesi hakkında içgörü elde edebilmektedir. Nicel puanlama olmadan eğilimleri veya göreceli performansı algılamak zor veya imkansızdır. Bununla birlikte, nicel ölçümler tamamen nesnel değerlendirmeler anlamına gelmemektedir (PCAOB, 2013: 7). Bağımsız denetimde kalite göstergeleri aşağıdaki Çizelge 3'te gösterilmektedir.

Çizelge 3 : PCAOB Tarafından Belirlenen Denetim Kalite Göstergeleri

Denetim Çalışanları	Mevcudiyet	1. İstihdam 2. Sorumlu Denetçi İş Yüğü 3. Yönetici Ve Kadro İş Yüğü 4. Muhasebe Ve Denetim Kaynakları 5. Uzmanlık Yeteneğine Ve Bilgisi Olan Çalışanlar
	Yeterlilik	6. Denetim Çalışanının Tecrübesi 7. Denetim Çalışanının Sektördeki Uzmanlığı 8. Denetim Çalışanının Çalışma Hacmi 9. Hizmet Merkezlerinde Olan Denetim Miktarı 10. Denetim Çalışanının Aldığı Eğitim Süresi
	Odaklanma	11. Denetim Saatleri Ve Risk Alanları 12. Denetim Aşamalarına Verilen Süre

Çizelge 3 (devam): PCAOB Tarafından Belirlenen Denetim Kalite Göstergeleri

Denetim Süreci	Yönetim ve Liderlik Tarzı	13. İşletme Çalışanının Bağımsız Araştırmasının Neticeleri
	Teşvikler	14. Kalite Dereceleri Ve Tazminatlar 15. Denetimden Alınan Ücretler, Efor Ve Müşteri Riski
	Bağımsızlık	16. Bağımsızlık Koşullarına Uyum Sağlayıp Sağlamadığı
	Altyapı	17. Kalite Denetimindeki Altyapı
	İzleme ve İyileştirme	18. Bağımsız Denetimdeki İç Kalitenin Sonucu 19. PCAOB Teftiş Sonuçları 20. Teknik Yeterlilik Testi
Denetim Sonuçları	Finansal Tablolar	21. Hata Kaynaklı Finansal Tablo Düzeltmelerinin Sıklığı Ve Etkisi 22. Hile Ve Finansal Raporlama Suiistimalleri 23. Finansal Raporlamada Kalite Kriterlerinden Denetim Kalitesi Elde Etmek
	İç Kontrol	24. İç Kontrol Eksikliklerin Zamanında Raporlanması
	İşletmenin Sürekliliği	25. Firma Sürekliliği Konularının Zamanında Raporlanması
	Denetçi ve Denetim Komitesi İletişimi	26. Denetim Komitesinin Bağımsız Araştırmalarının Neticeleri
	Yaptırımlar ve Davalar	27. PCAOB Ve SEC Yaptırım Metotlarındaki Meyiller 28. Özel Davalara Meyiller

Kaynak: PCAOB, (2015: 14).

Çizelge 3, PCAOB tarafından geliştirilen denetim kalite göstergeleri üç farklı kategoride 13 alt başlıkta 28 tane olarak belirlenmiştir. Üç temel kategori ise denetim çalışmaları, denetim süreci ve denetim sonuçları kapsamında sınıflandırılmaktadır.

PCAOB tarafından geliştirilen denetim kalite göstergelerinin yanında, Kanada Hesap Verebilirlik Kurulu (CPAB), denetim kalitesi sorunları hakkında bir miktar içgörü sağlayabileceği için bir dizi potansiyel denetim kalite göstergesi geliştirmiştir.

CPAB, 2014 yılında denetim kalite göstergeleri hakkında bir yayın yayınlamıştır. Denetim kalite göstergelerinin raporlanması ve düzenleyen kuruluş ile ilgili herhangi bir ayrıntılı bilgi bulunmamaktaydı. Ayrıca, denetim kalite göstergeleri hakkında rapor vermenin zorunlu bir uygulama olup olmayacağı da belirsizdi. Yayında CPAB, denetim kalite göstergelerinin potansiyel faydalarını kısaca açıklamıştır. Denetim kalite göstergeleri hakkında raporlama, yıllık ve periyodik incelemelerinde denetim komitelerine hizmet edebilmesi mümkündür. Ayrıca, denetim firmalarının denetim

kalitesiyle ilgili taahhütlerini ve performanslarını göstermeleri için bir temel sağlayabilmektedir. CPAB, kullanıcılara denetim kalitesini etkileyen faktörlere sağlam bir genel bakış sağlayabilecekleri için hem firma hem de denetim uygulama seviyesi denetim kalite göstergeleri önermektedir. Ayrıca, Kasım 2014'te Kanada'da düzenlenen Denetim Kalitesi Sempozyumu'nda Denetim Kalite Göstergeleri ana konulardan birisidir. Sempozyum sonrası özetinde, CPAB'ın Yeminli Mali Müşavirler (CPA) ve Kurumsal Direktörler Enstitüsü (ICD) ile birlikte paydaşlara denetim komitelerinin denetim kalite göstergelerini pratik olarak kullanabilmeleri için olası yollar sağlamaya çalışacağı belirtilmiştir. CPAB, denetim firmalarını, denetim sonuçlarının ve denetim kalite göstergelerinin iletişimde daha fazla şeffaflık için çaba göstermeye teşvik etmektedir. Diğer taraftan, denetim kalite göstergelerini geliştirmenin, bir denetçi seçerken kalite ile fiyat arasındaki dengeyi geliştirebileceği öngörülmektedir (FEE, 2015: 14).

2016 yılında CPAB, denetim kalite göstergelerinin yararlılığı hakkında geri bildirim almak ve daha geniş ulusal ve uluslararası tartışmaları desteklemek için altı Kanadalı denetim komitesi, bunların yönetimi ve dış denetçileri ile keşifsel denetim kalite göstergeleri ile ilgili bir pilot proje başlatmıştır. CPAB'ın pilot uygulaması, denetim komitelerinin denetim kalite göstergelerinin kullanımına nasıl yaklaştığı konusunda keşif niteliğinde ve yenilikçiliği teşvik etmiştir. CPAB, katılımcılara rehberlik sağlarken, kullanılacak denetim kalite göstergelerinin sayısı veya türü ile ilgili özel bir gereklilik verilmemiştir. Katılımcılar, hedeflerine ve ilgi alanlarına en uygun şekilde denetim kalite göstergeleriyle nasıl çalışacaklarını belirlemeye teşvik edilmiştir. Denetim komitesine bir dizi ilk denetim kalite göstergesi sunulmuştur ve ardından denetim firması ve yönetim tarafından analiz edilmiştir. CPAB, geri bildirim toplamak için katılımcılarla bir dizi yuvarlak masa da dahil olmak üzere çeşitli temas noktalarına sahiptir. Pilot katılımcıları, denetim kalite göstergelerini kullanmanın faydalarını ve zorluklarını belirlemişlerdir (Nagy, vd. 2020: 5). Bunlar aşağıdaki Çizelge 4'te sunulmaktadır.

Çizelge 4 : CPAB Pilot Projesinde Denetim Kalite Göstergeleri İle İlgili Ortaya Çıkan Faydalar ve Zorluklar

Denetim Kalite Göstergelerinin Faydaları	Denetim Kalite Göstergelerinin Zorlukları
<ul style="list-style-type: none">• Yönetim, denetim komitesi ve dış denetçi arasında denetim kalitesiyle ilgili görev ve sorumlulukların ve başkalarından beklentilerinin daha iyi anlaşılmasını sağlamaktadır.• Tartışmalar denetimin en önemli alanlarına odaklandığından, denetim komitesi ile denetçi arasındaki daha verimli ve etkili etkileşim sağlamaktadır.• Denetim komitesi üyeleri tarafından denetim süreci ve denetim kalitesi hakkında bilgi ve katılımın iyileştirilmesini sağlamaktadır.• Denetim uygulamasında koordinasyon ve işbirliği dahil olmak üzere denetim üzerinde geliştirilmiş proje yönetimidir.• Denetçi değerlendirmesi amacıyla daha iyi bilgi sağlamaktadır.	<ul style="list-style-type: none">• İlgili denetim yeterlilik göstergeleri ölçütlerinin belirlenmesi.• Değerlendirme kriterlerinin geliştirilmesi ve değişkenliklerinin nedenlerinin anlaşılması dahil olmak üzere denetim yeterlilik göstergelerinin değerlendirilmesi.• Raporlamayı kolaylaştırmak için denetim firması sistemlerinde ve süreçlerinde gerekli değişikliklerdir.

Kaynak: CPAB, (2018).

Bu bağlamda, sunulan çalışmada güncel olarak dünya çapında yetkili 6-7 farklı kurumun tartıştığı ve bunları karşılayan 20 gösterge olan ve CPAB tarafından hazırlanan nihai rapordaki 20 kalite göstergesi üzerinden irdelenecektir. CPAB tarafından belirlenen 20 kalite göstergesi de Çizelge 5’te verilmektedir.

Çizelge 5 : CPAB Tarafından Belirlenen Denetim Kalite Göstergeleri

Denetim Ekibi Göstergeleri	1. Denetim Ekibi Deneyimi ve Tecrübesi	Üzerinde mutabık kalınan ekip becerilerinin sağlanması (endüstri/uzmanlık/müşteri bilgisi) - Denetim ekibi yöneticisinin yıllık denetim deneyimi
	2. Denetim Ekibi Eğitim ve Mesleki Gelişim	Denetim ekibi üyelerinin eğitime katıldığı saat ve mesleki gelişim ve teknik eğitim türü
	3. Denetim Ekibi Üyelerinin Sözleşme Başına Aldığı Ücret	Denetim ekibi üyelerinin sözleşme başına aldığı ücret miktarı
	4. Sorumlu/Kıdemli Denetçinin Denetime Katılım Süresi	Tüm denetim ekibine kıyasla üst düzey denetim ekibi üyeleri tarafından gerçekleştirilen denetim saatlerinin yüzdesi
	5. Sorumlu/Kıdemli Denetçinin Denetimdeki İş Yükü	Sorumlu/Kıdemli denetçinin sorumlu olduğu iş düzeyi ve ilgilendiği iddiaların sayısı hakkında bilgi
Denetim Süreci Göstergeleri	6. Denetim Ekibinin Riskli Alanlara Ayırdığı Süre	Denetim ekibinin önemli risk alanlarında harcadığı zaman
	7. Denetim Ekibinin Plana Uyumu	Plan aşamalarına göre denetim saatlerine gösterilen uyum
	8. Denetim Takip Çizelgesi	Denetim sürecinde önemli alanları tamamlamaya yönelik takip çizelgesi
	9. Denetimde Teknolojiden Yararlanma	Denetimde teknoloji girişimlerinin kullanımı, kullanım alanları, araç türleri, saat sayısı vb.
	10. Uzman Desteğinden Yararlanma Süresi	Denetimde “uzmanlık beceri ve bilgisine” sahip kişilerin nerede ve ne kadar (saat cinsinden ölçülür) kullanıldığı
	11. Uzmanın Etik Hükümlere Uygunluğu ve Bağımsızlığı	Denetimde “uzmanlık beceri ve bilgisine” sahip kişilerin etik değerlere bağlılığı ve bağımsızlığı
Denetlenen Şirket Göstergeleri	12. Denetlenen Şirketin, Denetim Sonuçlarını Değerlendirme Süresi	Denetlenen şirketin denetim sonuçlarını değerlendirmeye ayırdığı süre ve karşılaştırma
	13. Denetlenen Şirketin, Denetim Eksikliklerinin Giderilmesine Ayırdığı Süre	Denetim süreci eksikliklerinin giderilmesinin etkinliği
	14. Denetlenen Şirket Yönetiminin İç Denetime Duyduğu Güven	İç denetimlerde planlı/plansız bağımlılık
Denetim Şirketi Göstergeleri	15. Denetim Şirketinin, Denetim Sonuçlarını Değerlendirme Süresi	Denetim şirketi yönetimi tarafından bağımsız denetim sonuçlarının değerlendirilmesi
	16. Bağımsızlık	Denetim şirketi ve çalışanlara özgü bağımsızlık bulgularının sonuçları
	17. Yetkin Personel Alımı, Eğitim, Rehberlik	Denetim şirketinin yetkin personeli işe alımı, eğitim, rehberlik vb. gibi kriterlerine verdiği önem
	18. Denetim Şirketi İletişim Etkinliği	Denetim şirketi ve çalışanları arasındaki ve çalışanların kendi arasındaki iletişimin etkinliği
Hizmet Göstergeleri	19. Denetim Komitesi İle İletişim	Denetlenen şirket yönetimi/denetim komitesi ile bağımsız denetim ekibi arasında, özellikle denetimle ve/veya daha geniş önem taşıyan konularla ilgili etkili ve zamanında gerçekleşen iletişimler
	20. İçgörülerin Paylaşılması	Denetlenen şirket yönetimi/denetim komitesi ile bağımsız denetim ekibi arasında, içgörülerin/fikirlerin paylaşılması

Kaynak: CPAB, (2018: 4-5).

Kanada'da, bir dizi denetim komitesi, denetim kalitesindeki yönetimin rolünün yönlerini ölçmek için denetimdeki kalite göstergelerini geliştirmiştir ve Çizelge 5'te gösterilmektedir. Bu göstergeler, yüksek kaliteli bir denetimin başarılı bir şekilde yürütülmesine yönetimin katkısı konusunda denetim komitesine daha geniş bir bakış açısı sağlamaktadır. Bu çerçevede de, sunulan bu tez kapsamında bağımsız denetim kalite göstergelerinin başında gelen denetim ekibi göstergeleri, denetim süreci göstergeleri, denetlenen şirket göstergeleri, denetim şirketi göstergeleri ve hizmet göstergeleri başlıkları altında incelenmektedir. Bağımsız denetiminin kaliteli olup olmadığında etkili olan bu göstergeler alt başlıklarda ayrı ve detaylı olarak açıklanmaktadır.

3.3.1 Denetim ekibi göstergeleri

Denetim ekibi göstergeleri, denetimin kaliteli olabilmesi bakımından önemlidir. Denetim ekibinin yapısının kaliteyi denetlemek için temel teşkil ettiği konusunda yaygın bir kabul söz konusudur. Birçok firma, sözleşmenin, sözleşme ekibinin, müşterinin veya endüstrinin riske dayalı bir analizinin belirli bir incelemeyi gerektirmesi veya bunun sonucunda endişeler veya sorunlar ortaya çıkma olasılığından denetimlerin her bir ortağı periyodik olarak gözden geçirme uygulamasını takip etmektedir. Daha sık denetimleri gerektirebilecek faktörler, müşterinin sektörüyle ilgili belirli konuları içermektedir. Örneğin, kredi zararları için ödenek, gelirin tanınması, taahhüt, örneğin önceki yıldaki zayıf veya yetersiz denetim sonuçları, bir birleşme veya devralma, önceki bir incelemede ortaya çıkan performans sorunlarıdır (Bedard vd. 2010: 17). Bundan dolayı, denetim komitesi üyeleri rutin olarak sözleşme ekiplerine denetim kalitesini nasıl yönettiklerini sorarlar, sonuç olarak, bu tartışmalar denetçileri, nasıl çalıştıklarına dair güven sağlamak için dışarıdan kişilere nasıl rapor verecekleri bağlamında kendi süreçlerini düşünmeye ve yönetmeye şartlandırmıştır. Denetim komitesi üyeleri, işe alma ve elde tutma kararlarını verirken genellikle endüstri uzmanlığı, kilit görev ekibi üyelerinin nitelikleri ve özellikle denetim kalitesine sağlanan hizmetin türü ve kalitesi gibi konulara odaklanmaktadır. Görev performansının gözetimi açısından, sözleşme ekibi sürekli olarak temel risklere (ve denetçinin bu riskleri nasıl değerlendirip test ettiğine) odaklanmaktadır. Sözleşme ekibi ile denetim kalitesi üyeleri arasındaki bu etkileşimin çoğu sürece odaklanmaktadır, başka bir ifadeyle,

sözleşme ekibi bir kalite denetimi gerçekleştirdiklerini nasıl belirlemektedir? Sorusu ön plana çıkmaktadır. Dolayısıyla, denetim kalitesi kesinlikle denetim sonuçlarına odaklanırken, sözleşme ekibinin sonuçlarına nasıl vardığını ve yüksek denetim kalitesini göstermek için hangi kanıtların sağlanabileceğini anlamaya daha fazla uyum sağlamalıdır (Martin, 2013: 19-20).

Denetim ekibi göstergelerinden genel olarak kasıt ise denetçilerdir. Denetim uzmanları ise personel döngüsü, sorumlu/kıdemli denetçi iş yükü, yönetici ve personel iş yükü, yeterli yetenek ve bilgiye sahip uzman kişiler, teknik muhasebe ve denetim kaynakları, denetim çalışanlarının deneyimi, denetim çalışanlarının uzmanlığı, hizmet yerlerinde merkezi denetim çalışma miktarı, denetim ekibinin yaptığı eğitim saati, denetim saatlerinin ve risk alanlarının neler olduğu, denetim saatlerinin ve denetim kademelerine ne kadar tahsis edildiğidir (Sarıççek ve Aytakin, 2019: 130).

Denetim kalite göstergeleri projesiyle ilgilenen kullanıcılar, denetim komitelerinden yatırımcılara ve PCAOB'a kadar çeşitlilik gösterecektir. Tanımlanan kullanıcıların her biri, farklı nedenlerle denetim kalite göstergelerini kullanacaktır. Örneğin, PCAOB, denetim standartları ihlallerinin tespitini etkileyen faktörleri anlamak gibi bazı nedenlerle denetim kalite göstergeleriyle ilgilenecektir. Öte yandan, denetim komiteleri, mevcut denetçilerini tutup tutmamayı değerlendirirken denetim kalite göstergeleriyle ilgilenebilirler. Genel olarak PCAOB, projenin kişilerin dahil oldukları veya dayandıkları denetimlerin kalitesini değerlendirme ve ilgili taraflar arasındaki tartışmaları geliştirme becerilerini geliştireceğine inanmaktadır. Kurul ayrıca, denetim kalite göstergeleri projesinin denetim firmaları arasında rekabeti canlandıracağını ve sonuçta daha kaliteli denetimlere yol açacağını ummaktadır (Little ve Lehkamp, 2018: 10). Denetim kalite göstergelerindeki kullanıcılar potansiyel kullanıcılar olarak adlandırılmaktadır ve bunlar genel olarak aşağıda Çizelge 6'da gösterilmektedir.

Çizelge 6 : Denetim Kalite Göstergeleri Kullanıcıları

Potansiyel Denetim Kalitesi Göstergeleri Kullanıcıları	Potansiyel Kullanım (Denetim Kalitesi Göstergelerinin Etkileyebileceği Kararlar)
Denetim Komiteleri	<ul style="list-style-type: none">• Raporlama riskini ve denetim kalitesini değerlendirme• Denetçileri elinde tutma ve tazmin etme• Denetçileri denetleme
Denetim Firmaları	<ul style="list-style-type: none">• Riski değerlendirme ve yönetme• Kalite kontrol çabalarını ve nihayetinde denetim kalitesini iyileştirme• Denetim eksikliklerinin temel nedenlerini belirleme ve zayıflıkları giderme
Yatırımcılar	<ul style="list-style-type: none">• Raporlama riskini değerlendirme• Oy paylaşımları
PCAOB (ve diğer Düzenleyiciler)	<ul style="list-style-type: none">• Politika oluşturmayı bilgilendirme• Temel nedene ve kalite kontrol projelerine yardımcı olma• Kaliteyle ilgili kamuoyu tartışmalarını ve pazar talebini canlandırma

Kaynak: Little ve Lehkamp, (2018: 17).

Çizelge 6’da görüldüğü üzere denetim kalite göstergelerinin dört potansiyel kullanıcısı vardır ve bu kullanıcıların etkilediği olası kararlar verilmektedir.

Denetim ekibi göstergelerinden olan “Eğitim Ve Mesleki Gelişim” başarılı olan kişileri işe almak, eğitim, rehberlik ve işletmenin müşteri baskısına karşı ne düzeyde ödüllendirildiği ile ilgili şirket çalışanı ile yapılmış araştırmalardır. Muhtelif işletmelerde çalışan farklı düzeylerdeki kişilere gönderilen geliştirilmiş anonim çalışmaları gözden geçirmek, çalışmada muhtelif konular ile ilgili olarak sorular sorulmakta ve katılanlardan değerlendirmeleri istenmektedir böylelikle hem objektif hem de subjektif görüş oluşturulmaktadır. Objektif yapılan araştırmalar şirketler arasında karşılaştırma yapan için önemlidir ve denetim kalitesi ile aralarında bir ilişki olup olmadığının değerlendirilmesi yapılmaktadır (Yükçü ve Koçakoğlu, 2016: 275).

3.3.2 Denetim süreci göstergeleri

Denetim kalite göstergeleri denetimin yürütülmesinde koordinasyonu ve işbirliğini geliştirmektedir. Denetimin yürütülmesinde koordinasyon ve işbirliği dahil olmak üzere denetim üzerinde proje yönetimini iyileştirmektedir. Denetimin uygulanma sürecinde ise; şirket çalışanın bağımsız araştırmasının neticeleri, kalite değerlendirmesi ve tazminat, denetim ücretleri, müşteri riski, bağımsızlık ihtiyaçlarına uymak, kalite denetimine destek veren altyapı yatırımının yapılması, denetim şirketinin iç kalite neticeleri, teknik ve yetkinlik testleri yer almaktadır (Sarıçiçek ve Aytakin, 2019: 130).

3.3.3 Denetlenen şirket göstergeleri

Yüksek kaliteli bir denetimin başarıyla tamamlanmasında yönetimin katkısını vurgulayarak denetim komitesine daha geniş bir bakış açısı sağlanmaktadır. Denetim kalitesi göstergeleri, kalite denetimi için proje yönetiminin önemini vurgulamaktadır. Bir dizi katılımcı, denetimin kilometre taşlarını veya aşamalarını izlemekle ilgili göstergeler kullanmıştır. Bu göstergeler tipik olarak denetim firmasını belirli kilometre taşlarını belirli bir tarihe kadar karşılamaktan sorumlu tutmaktadır. Örneğin, bir denetim firması, denetim komitesine önemli görevlerin bir listesini (örneğin, denetim planlamasında baş sorumlu sözleşme ortağının imzası) ve tamamlanma tarihini sağlamıştır. Başka bir denetim firması, denetim çalışmasının belirli bir miktarının ne zaman tamamlanacağını bildirmiştir. Bu tür denetim kalitesi göstergelerini kullanmanın faydaları arasında, denetim firmasının proje yönetimine daha fazla odaklanması ve denetim süreci boyunca yönetim, denetim şirketi ve denetim komitesi arasında daha iyi koordinasyon olması gerektiğine vurgu yapmaktadır (CPAB, 2018: 8).

Denetlenen şirket göstergeleri; yönetim felsefesi çerçevesinde değerlendirilebilir. Yönetim felsefesi bir şirketin kültürü ve personel yönetiminden kaynağını almakta ve esas temel nokta ise denetim kalitesinin geliştirilmesidir. Ayrıca, denetim kalitesinin destek verilmesinde operasyonel girdiler ve altındaki süreçlere dayansa da; denetim kalitesinin en üst noktasında olan yönetim felsefesini temelini mesleki kuşkuculuk, birlik ve objektiflikten almaktadır (Yükçü ve Koçakoğlu, 2016: 280).

3.3.4 Denetim şirketi göstergeleri

CPAB, denetim şirketi seviyesinde denetim kalite göstergelerinin kamuya açık olarak paylaşılmasının faydalı olduğuna inanmaktadır, ancak gizli bilgiler korunmalıdır (FEE, 2015: 14).

Literatürde, firma seviye kalite göstergeleri girdi ve çıktı ölçütleri olarak gruplandırılması önerilmektedir. Girdi göstergeleri (a) deneyim, yeterlilik ve teknik kaynaklar (eğitim ve öğretim), (b) iş yükü (katılım düzeyi iş yükü verileri) ve (c) kaldıraç (ortak-personel oranları) iken; çıktı göstergeleri (a) gelir bilgileri (çeşitli hizmetler, endüstriler, coğrafi bölgelerden alınan ücretler), (b) bağımsızlık konuları (bağımsızlık ihlalleri hakkında bilgi), (c) disiplin işlemleri ve hukuki konular, (d) yeniden düzenleme ve inceleme sonuçları (müşteri yeniden belirleme sayısı ve firmanın düzenleyici inceleme raporu) ve (e) müşterinin kabulü ve işten çıkarılması (yeni müşteriler ve reddedilen davalar hakkında bilgi) şeklindedir (Lee ve Bae, 2012: 7).

Denetim şirketi yönetim kurulunun, denetim komitesinin ve üst düzey yönetimin oluşturduğu organizasyonel genel etik ikliminin anlatılmasında kullanılan muhasebe esaslı bir kavramdır. Enron, Tyco International, Adelphia, Peregrine Sistemleri ve WorldCom gibi bir dizi kurumsal muhasebe skandalları sonrasında ve bilhassa 2002 yılında Sarbanes Oxley (SOA) yasasında etik olmayan uygulamaların ve hilelerin tespit edilmesinde ve önlenmesinde kavramın öneminin güçlü bir şekilde vurgulanmasından sonra oldukça popüler hale gelmiştir (Yükçü ve Koçakoğlu, 2016: 279). Denetim kalitesini ilgilendiren ortakların yönetimi (değerlendirilmesi, kabulü ve disiplini, ücretleri) bağlı ortaklıklar kullanılarak yerine getirilen işlerin değerlendirilmesi ve işletmede gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin takip edilmesi ve belirlenen eksikliklerin altında yatan sebeplerin değerlendirilmesi ise Kurul tarafından yapılan araştırmalarında “tone at the top (yönetim felsefesi)” olarak adlandırılmaktadır (Yükçü ve Koçakoğlu, 2016: 275).

Denetim şirketi göstergelerinden olan bağımsızlık ise denetim uygulamalarının sağlıklı, güvenilir ve tarafsız olarak yapılmasını sağlayan davranış ve tutumların tamamını kastetmektedir. Denetçinin finansal tablolara ilişkin denetiminin güvenilirliği, denetçinin bağımsızlığına bağlıdır. Bir şirket yönetimi tarafından finansal bilgi kullanıcılarını yanıltmak için yapılan dolandırıcılıklar, bağımsız olarak

denetçi tarafından belirlenmeli ve raporlanmalıdır. Denetçinin, denetlediği şirket ile aldığı ücret dışında herhangi bir mali ilişkisi olmamalıdır. Bağımsızlığı sağlamak ve sürdürmek için bir dizi kural vardır. Bu kurallar aşağıdaki gibidir (Akçay ve Bilen, 2018: 233).

- Denetçinin müşteri firmanın ortağı olması bağımsızlığı olumsuz etkilemektedir.
- Denetçi ile denetlenen kurumun yönetimi arasındaki herhangi bir akrabalık ilişkisinin olması bağımsızlığı olumsuz etkilemektedir.
- Denetçi ile denetlenen kurum arasındaki iş ilişkisi bağımsızlığı bozmaktadır.
- Denetçinin muhasebe alanında denetim yaptığı firmaya ve denetim hizmetine verdiği hizmet bağımsızlığa zarar vermektedir.

Bağımsızlık, denetim mesleği için kritik bir konudur. Denetçi bağımsızlığının denetim kalitesi üzerindeki etkisi dört boyutta değerlendirilmektedir. Bağımsızlığa yönelik bu dört boyut, (a) müşteri önemi, (b) denetim dışı hizmetler, (c) denetçi görev süresi ve (d) denetim firmalarıyla müşteri bağlantısıdır. Bu arada, denetçilerin ve müşterilerin farklı teşvikleri olması muhtemeldir, bu da denetçi bağımsızlığı ve etkilerine ilişkin farklı algılara yol açmaktadır. Örneğin, denetçiler, denetim dışı hizmetlerin neden olduğu bağımsızlık sorunu hakkında denetçi olmayanlara göre daha az endişe duymaktadır. Bu teşvikler ve algılar, denetçilerin ve müşterilerin davranışlarının yanı sıra bağımsızlığa yönelik tehditlerin firmalar arasında farklılık göstermesine neden olmaktadır. Denetçilere, finansal tablolarını denetledikleri şirketler tarafından ödeme yapılmaktadır. Ekonomik açıdan önemli müşteriler, bir denetçinin portföyünde daha fazla ağırlık taşımaktadır. Bu nedenle, bir denetçinin daha büyük müşterilerden gelen baskılara boyun eğmek için daha yüksek bir teşviki olabilir ve bu da bağımsızlıktan ödün verebilir (Tepalagul ve Lin, 2015: 103).

3.3.5 Hizmet göstergeleri

Hem denetim kalitesi hem de müşteri hizmeti açısından denetçi değerlendirmesi büyük önem arz etmektedir. Çünkü denetim kalitesini, denetim standartları karşılamaktadır, böylece müşterilerin iş ve sistemlerindeki gelişmelere ayak uydurabilmektedir. Denetim komitesinin ve yönetimin, denetimden sonra şirketleri

hakkında onlardan daha fazla bilgi sahibi olması için ek içgörülerde sağlanmaktadır (Olfert, 2020: 1).

Denetçiler, etkili bir şekilde iletişim kurmak ve müşteriler tarafından erişilebilir olmak gibi müşteri hizmeti faaliyetlerini gerçekleştirerek müşteriye tatmin edebilir. Denetim firmaları, müşteri hizmet faaliyetlerini gerçekleştirmek için önemli kaynaklar ayırmaktadır ve denetçileri performans değerlendirme süreci yoluyla bu faaliyetleri gerçekleştirmeye teşvik etmektedir. Literatür, müşterilerin iyi müşteri hizmetine değer verdiğini ve denetim firmalarının müşteri hizmet faaliyetlerini gerçekleştirmek için önemli kaynaklar ayırdığını göstermektedir (Ricci, 2017: 5). Hoang vd. (2019: 255) çalışmasında, denetim ekibinin iletişimi, yanıt verme yeteneği ve hizmetlerini müşterinin tercihlerine göre uyarlama yeteneği gibi somut olmayan müşteri hizmeti faaliyetlerini tanımlamıştır. Çalışmanın sonucunda, müşterilerin, müşteri hizmetinin bu boyutlarına değer verdiğini ve katılım karlılığına katkıda bulduklarını ortaya koymuşlardır. Birçok müşteri hizmeti faaliyeti belirli müşteri tercihlerine göre uyarlanmış olsa da, bu faaliyetlerin genel örnekleri arasında etkili bir şekilde iletişim kurmak (örneğin, profesyonel bir üslup kullanmak), aşırı e-posta kullanımından kaçınmak (müşterileri denetim konularında proaktif olarak bilgilendirmek), müşterinin tercih ettiği özellikler (örneğin, sektör uzmanlığı, müşteriyle deneyim) için erişilebilir olan personel ile görüşmeleridir.

Denetçiler, müşterilerin hizmete değer verdiğini ve müşteri memnuniyetini artırmak ve müşteriye elde tutmayı teşvik etmek için stratejik olarak müşteri hizmet faaliyetleri gerçekleştirdiklerini kabul etmektedirler. Denetim firmaları, müşteri ilişkilerini geliştirmek için müşteri ilişkileri yönetimi uygulamalarını kullanmaktadır ve "yüksek öncelikli müşterilerine" kıdemli personele daha fazla erişim, daha sık iletişim, sektör ağ oluşturma fırsatları ve daha hızlı yanıt süreleri vaat etmektedir. Dahası, firmalar, müşteri memnuniyeti anketleri aracılığıyla hizmetleriyle ilgili geri bildirim istemektedir; müşteriler, firmayı çeşitli müşteri hizmet boyutlarının yanı sıra firmadan genel memnuniyetlerine göre derecelendirme yapmaktadır. Denetim firmaları ayrıca çalışanlarını performans değerlendirme süreci ile yüksek kaliteli hizmet sunmaya teşvik etmektedir. Bu çalışmalar, denetim firmalarının kaynaklarını müşteri hizmetlerine ayırdığını gösterse de, müşterilerin aldıkları hizmet düzeyinde değişkenlik söz konusudur. Bazı müşteriler, hizmet sağlayıcıların planlanmış

toplantıları kaçırdığından, erişilemez olduğundan, kötü iletişim kurduğundan ve personel katılımlarının yetersiz olduğundan şikayet etmektedir. Yetersiz hizmet, denetim firmaları için bazı sonuçlar doğurabilir, çünkü memnun olmayan müşterilerin denetçilerini değiştirmeyi düşünmektedir (Ricci, 2017: 8).

3.4. Bağımsız Denetim Kalite Göstergelerinin Karşılaştırılması

Ülkelere göre farklılık gösteren denetimin kalite göstergeleri Kanada, ABD, Avrupa, İngiltere ve Singapur denetim kalite göstergeleri karşılaştırmalı olarak ele alınmış olup çizelge 7’de belirtilmiştir.

Çizelge 7 : Kalite Göstergelerinin Karşılaştırılması

CPAB - Kanada	PCAOB - ABD		FEA - Avrupa	FRC - İngiltere	ACRA - Singapur
Denetim Ekibi Deneyimi ve Tecrübesi	İstihdam	Hata Kaynaklı Finansal Tablo Düzeltmelerinin Sıklığı Ve Etkisi	Personel Kaldırıcı	Sorumlu/Kıdemli Bağımsız Denetçinin Denetim Sürecine Katılım Süresi	Denetim Saati (Kıdemli denetim ekibi üyeleri tarafından harcanan zaman)
Denetim Ekibi Eğitim ve Mesleki Gelişim	Sorumlu Denetçi İş Yükü	Hile Ve Finansal Raporlama Suiistimalleri	Sorumlu Denetçi İş Yükü	Uzman Kişilerden Destek Alınması	Tecrübe (Denetim tecrübesi ve sektör uzmanlaşmasında geçirilen süre)
Denetim Ekibi Üyelerinin Sözleşme Başına Aldığı Ücret	Yönetici Ve Kadro İş Yükü	Finansal Raporlamada Kalite Kriterlerinden Denetim Kalitesi Elde Etmek	Yönetici ve Personel İş Yükü	Önemli Yanlışlık Risklerinin Değerlendirilmesi	Eğitim (Ortalama eğitim saati ve sektöre özgü eğitimler)
Sorumlu/Kıdemli Denetçinin Denetime Katılım Süresi	Muhasebe Ve Denetim Kaynakları	İç Kontrol Eksikliklerin Zamanında Raporlanması	Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları	Sorumlu/Kıdemli Bağımsız Denetçinin Denetim Sürecindeki İş Yükü	İç ve dış inceleme sonuçları
Sorumlu/Kıdemli Denetçinin Denetimdeki İş Yükü	Uzmanlık Yeteneğine Ve Bilgisi Olan Çalışanlar	Firma Sürekliliği Konularının Zamanında Raporlanması	Uzmanlaşmış Beceri ve Bilgiye Sahip Kişiler	Denetim Firması Portföyündeki İş Yükü.	Bağımsızlık hükümlerine uygunluk
Denetim Ekibinin Riskli Alanlara Ayırdığı Süre	Denetim Çalışanının Tecrübesi	Denetim Komitesinin Bağımsız Araştırmalarının Neticeleri	Denetim Personelinin Deneyimi	Denetim Planına Uyum	Kalite Kontrol (Kalite kontrol birimindeki personel sayısı)
Denetim Ekibinin Plana Uyumu	Denetim Çalışanının Sektördeki Uzmanlığı	PCAOB Ve SEC Yaptırım Metotlarındaki Meyiller	Denetim Personelinin Sektör Uzmanlığı	Eğitim ve Mesleki Gelişim Düzeyi	Çalışanların Gözetimi (Sorumlu denetçi/müdür başına düşen personel sayısı)
Denetim Takip Çizelgesi	Denetim Çalışanının Çalışma Hacmi	Özel Davalara Meyiller	Denetim Personeli Devir Hızı	Denetim Sürecinde Veri Analizi	Ayrılma Oranı (İşten ayrılan personel sayısı)

Çizelge 7 (devam): Kalite Göstergelerinin Karşılaştırılması

CPAB - Kanada	PCAOB - ABD	FEA - Avrupa	FRC - İngiltere	ACRA - Singapur
Denetimde Teknolojiden Yararlanma	Hizmet Merkezlerinde Olan Denetim Miktarı	-	Hizmet Merkezlerinde Merkezleştirilm İş Denetim Çalışması Miktarı	İş Yoğunluğunun Bağımsız Denetim Ekibine Etkileri
Uzman Desteğinden Yararlanma Süresi	Denetim Çalışanının Aldığı Eğitim Süresi	-	Denetçi Başına Eğitim Saati	Denetim Şirketi ve Denetlenen Şirketler Arasındaki Etkili İletişim
Uzmanın Etik Hükümlere Uygunluğu ve Bağımsızlığı	Denetim Saatleri Ve Risk Alanları	-	Denetim Saatleri ve Risk Alanları	-
Denetlenen Şirketin, Denetim Sonuçlarını Değerlendirme Süresi	Denetim Aşamalarına Verilen Süre	-	Denetim Saatlerinin Denetim Aşamalarına Tahsisi	-
Denetlenen Şirketin, Denetim Eksikliklerinin Giderilmesine Ayırdığı Süre	İşletme Çalışanının Bağımsız Araştırmasının Neticeleri	-	-	-
Denetlenen Şirket Yönetiminin İç Denetime Duyduğu Güven	Kalite Dereceleri Ve Tazminatlar	-	-	-
Denetim Şirketinin, Denetim Sonuçlarını Değerlendirme Süresi	Denetimden Alınan Ücretler, Efor Ve Müşteri Riski	-	-	-
Bağımsızlık	Bağımsızlık Koşullarına Uyum Sağlayıp Sağlamadığı	-	-	-
Yetkin Personel Alımı, Eğitim, Rehberlik	Kalite Denetimindeki Altyapı	-	-	-
Denetim Şirketi İletişim Etkinliği	Bağımsız Denetimdeki İç Kalitenin Sonucu	-	-	-
Denetim Komitesi İle İletişim	PCAOB Teftiş Sonuçları	-	-	-
Denetim Komitesi İle İletişim	Teknik Yeterlilik Testi	-	-	-

Kaynak: (CPAB, 2018:4-5; PCAOB, 2015:13; FRC, 2008:3; ACRA-CPA, 2015)

Kanada kalite göstergeleri kapsamında 20 gösterge, ABD-PCAOB kalite göstergeleri kapsamında 28 gösterge, Avrupa Muhasebeciler Federasyonu 12 gösterge, İngiltere kalite göstergeleri kapsamında 10 ve Singapur kalite göstergeleri kapsamında 8 gösterge karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Öte yandan karşılaştırma tablosu incelendiğinde ülkeler temelde eğitim ve mesleki gelişim, denetçi deneyim ve tecrübesi, sorumlu/kıdemli denetçi ve denetçi iş yükü, riskli alanlara ayrılan süre, denetim planı bölümlerine ayrılan süre, eğitim saatleri, bağımsızlık ve uzman katılımı göstergelerinde ortak noktada buluşmuşlardır.



4. DENETİM KALİTE GÖSTERGELERİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde çalışma kapsamında gerçekleştirilmiş olan alan araştırmasının amacı, araştırmada kullanılan yöntemi, veriler ve bulgular şeklinde sıralanan ana başlıklara yer verilmiştir.

4.1 Araştırmanın Amacı

Denetim kalitesinin ölçümü konusunda ulusal ve uluslararası anlamda genel kabul görmüş tek bir yaklaşım olmamakla beraber, farklı kurum ve kuruluşlar tarafından yayımlanmış ve üzerinde çalışılan denetim kalitesini ölçmeye yönelik göstergeler, farklı denetim uygulamalarının ve farklı denetim kuruluşlarının kıyaslanabilmesi için bir zemin oluşturmaktadır. Bu göstergelerin kullanılmasının, hem denetim kuruluşlarının denetim kalitesine verdikleri önemi göstermeye hem de rekabeti arttırmaya yönelik yardımcı olma durumu vardır (Yılmaz, 2017:145).

Bu kapsamda araştırmanın amacı, dünyada kabul gören bağımsız denetim kalite göstergelerini ülkemizde de geçerli olup, olmadığını ortaya koymaktır. Araştırma kapsamında ayrıca, Türkiye'ye özgü bağımsız denetim kalite göstergeleri belirlenmeye çalışılacaktır.

4.2 Araştırmada Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evreni Türkiye'de bulunan, KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Bu kapsamda Türkiye'de 16.760 KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçi bulunmaktadır (www.bagden.kgk.gov.tr, 2019). Evrenin tamamına ulaşmak hem zaman hem de maliyet açısından zor olduğundan dolayı örnekleme yoluna gidilmiştir. Araştırma, online anket aracılığıyla denetçilere gönderilmiştir. Araştırmanın amacına ve kapsamına uygun olduğu için örnekleme yöntemi olarak basit tesadüfi örnekleme tercih edilmiştir. Bu kapsamda %95 güven

düzeyinde 376 kişi örneklem olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda, araştırmaya dahil olan 380 katılımcıdan elde edilen veriler incelenmiş, bunlardan 309 katılımcının bağımsız denetçi belgesine sahip olduğu belirlenmiş ve buna bağlı olarak araştırmada kullanılan analizlerde örneklem 309 katılımcı olarak ele alınmıştır.

4.3 Araştırmanın yöntemi

Araştırma kapsamında kullanılan anketin hazırlanmasında genel olarak Kanada Hesap Verebilirlik Kurumu tarafından yayımlanan dünyada kabul gören 20 denetim kalite göstergesi baz alınarak tarafımızdan geliştirilmiştir.

Anket formu dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde bağımsız denetçilerin demografik özellikleri, ikinci bölümde bağımsız denetim kalite göstergelerini belirlemeye yönelik görüşleri, üçüncü bölümde Türkiye-AB ve Türkiye-ABD denetim kalitesi ve sürecine yönelik görüşleri ve dördüncü bölümde ise göstergelerin kullanımına yönelik görüşlere ilişkin önermeler yer almaktadır. Anketin tamamında yedili Likert Ölçeği kullanılmıştır.

4.3.1. Verilerin analizi

Çalışmadan elde edilen veriler IBM SPSS 25.0 paket programıyla değerlendirilmiştir. Anket sorularının ve katılımcıların demografik özelliklerine yönelik sonuçları tespit etmek için frekans ve yüzde analizleri verilmiştir. Araştırma kapsamında hazırlanan soruların güvenilirlik düzeylerini belirlemek amacıyla Cronbach's Alpha analizi yapılmıştır. Anket ölçülerini oluşturan verilerin, 309 katılımcı için ortalaması alınmış, daha sonra alınan ortalamalar Kanada göstergeleriyle ilişkilendirilmiştir.

4.4. Araştırmanın Bulguları

• Anketin Geçerliliği ve Güvenilirliği

Ölçme, belirli bir amaç için yapılan araştırmanın geçerlilik ve güvenilirlik bakımından incelenmesidir. Amaç, ölçme konusu olan özellik bakımından bireyler, olaylar veya nesnelere hakkında analiz yapmak ve elde edilen analiz sonuçlarına bağlı olarak belli kararlar vermektir. Verilen kararların doğruluğu ve uygunluğu kararların

temeli olan değerlendirme sonuçlarına, dolayısıyla değerlendirmede kullanılacak olan ölçüm sonuçlarına ve ölçütün uygun olmasına bağlıdır. Buna bağlı olarak ölçü aracının standardize olması istenir. Ölçeğin standardize olabilmesi ve sonrasında uygun veriler üretme kapasitesine sahip olması için “güvenirlilik” ve “geçerlilik” olmak üzere iki özelliğe sahip olması gerekir (Ercan ve Kan, 2004).

Anketin geçerliliği için oluşturulan anket formu, yeterli sayıda bağımsız denetçiye gönderilmiş ve anketin geçerliliği bu şekilde şekilde test edilmiştir. Anketin güvenilirliği için Cronbach’s Alpha katsayısı hesaplanmış ve elde edilen katsayı Çizelge 8’de verilmiştir.

Çizelge 8 : Güvenirlilik Analizi

Cronbach's Alpha	N of Items
,901	27

Çizelge 8 incelendiğinde Cronbach’s Alpha katsayısı 0.901 olarak elde edilmiştir. Bu değer 0.80’nin üzerinde olduğu zaman yüksek güven olduğu kabul görmektedir. Bu nedenle kullanılan anket verilerinin güvenilir olduğunu söylemek mümkündür (Kalaycı, 2008).

- **Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular**

Ankete katılanların demografik özelliklerine ilişkin bilgiler Çizelge 9’da belirtildiği gibidir.

Çizelge 9 : Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Erkek	207	67,0
Kadın	102	33,0
Toplam	309	100,0
Yaş	Frekans	Yüzde
24-35 Yaş Arası	69	22,3
36-44 Yaş Arası	63	20,4
45-54 Yaş Arası	69	22,3
55-64 Yaş Arası	59	19,1
65 Yaş ve Üzeri	49	15,9
Toplam	309	100,0

Çizelge 9 (devam) : Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

Eğitim	Frekans	Yüzde
Lisans	192	62,1
Yüksek Lisans	88	28,5
Doktora	29	9,4
Toplam	309	100,0

Bağımsız Denetçi Belgesi	Frekans	Yüzde
Evet	309	100,0
Toplam	309	100,0

Çizelge 9'a göre araştırmaya katılan örneklem grubunun 207'si (%53,1) erkek, 102'si (%46,9) kadınlardan oluşmakta, örneklem grubunun 69'u (%22,3) 24-35 yaş arası, 63'ü (%20,4) 36-44 yaş arası, 69'u (%22,3) 45-54 yaş arası, 59'u (%19,1) 55-64 ve 49'u (%15,9) 65 yaş ve üzeri bağımsız denetçilerden oluşmakta, örneklem grubunun 192'si (%62,1) lisans, 88'i (%28,5) yüksek lisans, 29'u (%9,4) doktora mezunlarından oluşmakta ve örneklem grubun 309'u (%100) bağımsız denetçi belgesine sahip bağımsız denetçilerden oluşmaktadır. Ankete katılan bağımsız denetçilerin çoğunluğu erkeklerden oluşmakta ve ağırlıklı lisans mezunlarından oluşmaktadır.

• Bağımsız Denetçilerin, Kalite Göstergeleri Görüşlerine İlişkin Bulgular

Ankete katılanların, denetim kalite göstergelerine ilişkin 309 bağımsız denetçiden alınan cevaplar yüzde (%) cinsinden Çizelge 10'da belirtilmiştir.

Çizelge 10 : Denetim Kalite Göstergelerine Yönelik Yüzde Analizi

	Kesinlikle Katılmıyorum	Çoğunlukla Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Çoğunlukla Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Bağımsız Denetim Ekibinin Deneyimi Tecrübesi	-	-	1,6	0,6	9,7	16,2	71,8
Bağımsız Denetim Ekibinin Eğitim ve Mesleki Gelişim Düzeyi	-	-	1,6	0,6	5,8	26,9	65,0
Bağımsız Denetim Ekibinin Sözleşme Başına Aldığı Ücret	2,3	3,9	5,2	16,5	21,0	28,8	22,3
Sorumlu/Kıdemli Bağımsız Denetçinin, Denetim Sürecine Katılım Süresi	0,6	9,1	3,9	7,8	8,4	27,5	42,7

Çizelge 10 (devam): Denetim Kalite Göstergelerine Yönelik Yüzde Analizi

	Kesinlikle Katılmıyorum	Çoğunlukla Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Çoğunlukla Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Sorumlu/Kıdemli Bağımsız Denetçinin, Denetim Sürecindeki İş Yükü	2,3	3,6	4,2	6,1	10,4	42,4	31,1
Bağımsız Denetim Ekibinin Denetim Planına Uyum/Sadık Kalması	-	1,3	6,5	3,6	19,4	40,8	28,5
Bağımsız Denetim Ekibinin Riskli Alanlara Ayırdığı Süre	-	1,9	2,9	4,9	12,6	39,2	38,5
Bağımsız Denetim Sürecinde, Riskli Alanlara Yönelik Ayrıntılı Denetim Prosedürü ve Riskli Alanlara Yönelik Takip Çizelgesi Geliştirilmesi	-	2,3	8,4	1,9	23,6	21,4	42,4
Bağımsız Denetim Sürecinde Teknolojik Araçları ve Kullanım Alanlarını Artırmak	-	1,0	4,5	10,4	13,9	24,6	45,6
Bağımsız Denetim Sürecine, Süreç İçerisinde Karşılaşılan Farklı Bir Konuya Yönelik O Alanda Uzman Kişiden Destek Alınması	-	1,9	2,6	10,0	13,3	33,7	38,5
Bağımsız Denetim Ekibinin ve Denetime Katılanların(Uzman Vs.) Her Denetim İşinden Önce Bağımsızlık ve Etik Hükümlere Uygunluğunun Kontrolü	1,0	1,0	3,2	7,4	24,3	27,8	35,3
Denetlenen Şirket Yönetiminin, Denetim Sonuçlarını Değerlendirmesine Verdiği Önem	1,0	4,5	15,2	4,9	15,2	20,1	39,2
Denetlenen Şirket Yönetiminin, Denetim Sürecinde Ortaya Çıkan Eksiklikleri Tamamlamaya Yönelik Ayırdığı Süre	-	1,0	5,5	11,3	16,8	29,1	36,2
Denetlenen Şirket Yönetiminin, Kendi Bünyesinde Faaliyet Gösteren İç Denetim Sonuçlarına Olan Bağımlılığı	-	3,2	11,0	12,0	13,9	33,3	26,5
Denetlenen Şirket Yönetimi/Denetim Komitesi İle Bağımsız Denetim Ekibi Arasında, Özellikle Denetimle ve/veya Daha Geniş Önem Taşıyan Konularla İlgili Etkili ve Zamanında Gerçekleşen İletişimler	-	1,9	1,3	13,3	16,8	37,5	29,1
Denetlenen Şirket Yönetimi/Denetim Komitesi İle Bağımsız Denetim Ekibi Arasında, İçgörülerin/Fikirlerin Paylaşılması	-	1,0	5,2	9,7	24,3	33,7	26,2
Bağımsız Denetim Şirketi Yönetimi Tarafından Bağımsız Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi	1,9	0,6	4,2	3,9	20,7	30,7	37,9
Bağımsız Denetim Şirketi Çalışanlarının Bağımsızlığı	-	-	5,2	2,6	10,4	23,0	58,9
Bağımsız Denetim Şirketinin Yetkin Personeli İşe Alımı, Eğitim, Rehberlik vb. Gibi Kriterlerine Verdiği Önem	-	-	2,3	0,6	11,7	35,0	50,5
Bağımsız Denetim Şirketi ve Çalışanları Arasındaki ve Çalışanların Kendi Arasındaki İletişimin Etkinliği	-	-	2,3	3,9	17,8	31,4	44,7

Çizelge 10’da da görüldüğü üzere bağımsız denetçilerin ağırlıkla mutabık kaldıkları gösterge, bağımsız denetim ekibinin deneyimi/tecrübesi ve eğitim/mesleki gelişim düzeyi göstergeleri dikkat çekmedir. Bu göstergeleri bağımsız denetim şirketinin yetkin personeli işe alımı, eğitim, rehberlik vb. gibi kriterlerine verdiği önem, bağımsız denetim şirketi ve çalışanları arasındaki ve çalışanların kendi arasındaki iletişimin etkinliği, bağımsız denetim şirketi çalışanlarının bağımsızlığı ve bağımsız denetim ekibinin riskli alanlara ayırdığı süre göstergeleri de azımsanmayacak oranla bağımsız denetçiler tarafından çoğunlukla kabul görmüştür.

Diğer yandan, denetlenen şirket yönetiminin, denetim sonuçlarını değerlendirmesine verdiği önem, denetlenen şirket yönetiminin, kendi bünyesinde faaliyet gösteren iç denetim sonuçlarına olan bağımlılığı, bağımsız denetim ekibinin sözleşme başına aldığı ücret göstergeleri bağımsız denetçiler tarafından kısmen katılmakla beraber diğer göstergeler kadar denetçilerin ilgisini çekmemiştir.

• Göstergelere İlişkin Ortalamalar

Kanada Hesap Verebilirlik Kurumu tarafından yayınlanan yirmi denetim kalite göstergesine yönelik 309 bağımsız denetçiden alınan cevapların ortalama sonucu 1-7 skalasında önem derecesinde sıralanışı Çizelge 11’de verilmiştir.

Çizelge 11 : Göstergelere Sorularına İlişkin Ortalamalar

	Ortalamalar
Bağımsız denetim ekibinin deneyimi/tecrübesi, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	6,56
Bağımsız denetim ekibinin eğitim ve mesleki gelişim düzeyi, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	6,53
Bağımsız denetim şirketinin yetkin personeli işe alımı, eğitim, rehberlik vb. gibi kriterlerine verdiği önem, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	6,31
Bağımsız denetim şirketi çalışanlarının bağımsızlığı, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	6,28
Bağımsız denetim şirketi ve çalışanları arasındaki ve çalışanların kendi arasındaki iletişimin etkinliği, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	6,12
Bağımsız denetim ekibinin riskli alanlara ayırdığı süre, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	6,00
Bağımsız denetim sürecinde teknolojik araçları ve kullanım alanlarını artırmak, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	5,94

Çizelge 11 (devam): Göstergelere Sorularına İlişkin Ortalamalar

	Ortalamalar
Bağımsız denetim sürecine, süreç içerisinde karşılaşılan farklı bir konuya yönelik o alanda uzman kişiden destek alınması, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	5,90
Bağımsız denetim şirketi yönetimi tarafından bağımsız denetim sonuçlarının değerlendirilmesi, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	5,84
Bağımsız denetim sürecinde, riskli alanlara yönelik ayrıntılı denetim prosedürü ve riskli alanlara yönelik takip çizelgesi geliştirilmesi, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	5,81
Bağımsız denetim ekibinin ve denetime katılanların(uzman vs.) her denetim işinden önce bağımsızlık ve etik hükümlere uygunluğunun kontrolü bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	5,78
Bağımsız denetim ekibinin denetim planına uyumu/sadık kalması, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	5,77
Denetlenen şirket yönetiminin, denetim sürecinde ortaya çıkan eksiklikleri tamamlamaya yönelik ayırdığı süre, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	5,76
Denetlenen şirket yönetimi/denetim komitesi ile bağımsız denetim ekibi arasında, özellikle denetimle ve/veya daha geniş önem taşıyan konularla ilgili etkili ve zamanında gerçekleşen iletişim, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	5,74
Sorumlu/Kıdemli bağımsız denetçinin, denetim sürecindeki iş yükü, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	5,70
Sorumlu/Kıdemli bağımsız denetçinin, denetim sürecine katılım süresi bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	5,68
Denetlenen şirket yönetimi/denetim komitesi ile bağımsız denetim ekibi arasında, içgörülerin/fikirlerin paylaşılması, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	5,63
Denetlenen şirket yönetiminin, denetim sonuçlarını değerlendirmesine verdiği önem, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	5,46
Denetlenen şirket yönetiminin, kendi bünyesinde faaliyet gösteren iç denetim sonuçlarına olan bağlılığı, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	5,43
Bağımsız denetim ekibinin sözleşme başına aldığı ücret, bağımsız denetimin kalitesini etkiler.	5,26

Çizelge 11’de de görüldüğü gibi, 1-7 skalasında sırasıyla 6,56 ortalamayla bağımsız denetim ekibinin deneyimi/tecrübesi , 6,53 ortalamayla bağımsız denetim ekibinin eğitim ve mesleki gelişim düzeyi, 6,31 ortalamayla bağımsız denetim şirketinin yetkin personeli işe alımı, eğitim, rehberlik vb. gibi kriterlerine verdiği önem, 6,31 ortalamayla bağımsız denetim şirketi çalışanlarının bağımsızlığı, 6,12 ortalamayla

bağımsız denetim şirketi ve çalışanları arasındaki ve çalışanların kendi arasındaki iletişimin etkinliği, 6,00 ortalamayla bağımsız denetim ekibinin riskli alanlara ayırdığı süre olmak üzere 6 gösterge 6,00'nin üzerinde ortalama olarak örneklem grubu tarafından yüksek önem derecesine sahip göstergeler olmuştur.

Çizelge 11'de ki ortalamalar dikkate alınarak 5 grup kalite göstergeleri açısından ortalamalar Çizelge 12 verilmiştir.

Çizelge 12 : Göstergeler Grup Ortalamaları

Grup Adı	Ortalamalar
Denetim Şirketi Göstergeleri	6,14
Denetim Ekibi Göstergeleri	5,95
Denetim Süreci Göstergeleri	5,87
Hizmet Göstergeleri	5,69
Denetlenen Şirket Göstergeleri	5,55

Çizelge 12'de ise görüldüğü gibi, 1-7 skalasında 6,14 ortalamayla denetim şirketi göstergeleri, 5,95 ortalamayla denetim ekibi göstergeleri, 5,87 ortalamayla denetim süreci göstergeleri, 5,69 ortalamayla hizmet göstergeleri, 5,55 ortalamayla denetlenen şirket göstergeleri önem derecesine göre sıralanmıştır. Denetim şirketi göstergeleri 6,14 ile bağımsız denetçiler açısından yüksek önem derecesine sahip olmuştur.

• Türkiye-AB ve Türkiye-ABD Denetim Kalitesi ve Sürecine Yönelik Görüşlerine İlişkin Bulgular

Ankete katılanların, Türkiye-AB ve Türkiye-ABD denetim kalitesi ve sürecine yönelik görüşlerine ilişkin 309 bağımsız denetçiden alınan cevaplar yüzde (%) cinsinden Çizelge 13'de belirtilmiştir.

Çizelge 13 : Türkiye-AB ve Türkiye-ABD Denetim Kalitesi ve Sürecine İlişkin Yüzde Analizi

	Kesinlikle Katılmıyorum	Çoğunlukla Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Çoğunlukla Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Türkiye ve ABD’de Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Faktörlerin Farklıdır	4,2	14,2	20,7	25,6	19,1	13,6	2,6
Türkiye ve AB’de Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Faktörlerin Farklıdır	4,2	14,6	18,1	27,5	9,4	23,6	2,6

Çizelge 13’de de görüldüğü üzere bağımsız denetçilerin %50’den fazlası Türkiye-ABD ve Türkiye-AB bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörleri benzer bulmamaktadır. Aynı zamanda yüzdesel olarak baktığımızda bu karşılaştırma sorusuna bağımsız denetçiler denetçiler kararsız da kalmıştır. Bu durum ülkemizdeki bağımsız denetçilerin ABD ve AB bağımsız denetimi hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıklarını gösterdiği şeklinde yorumlanabilir.

- **Türkiye-AB ve Türkiye-ABD Denetim Kalitesi ve Sürecine Yönelik Görüşlerine İlişkin Ortalamalar**

Türkiye-AB ve Türkiye-ABD Denetim Kalitesi ve Sürecine Yönelik kalite göstergesine yönelik 309 bağımsız denetçiden alınan cevapların ortalama sonucu 1-7 skalasında önem derecesinde sıralanışı Çizelge 14’te verilmiştir.

Çizelge 14 : Türkiye-AB ve Türkiye-ABD Denetim Kalitesi ve Süreci Karşılaştırma Ortalamaları

	Ortalamalar
Türkiye ve AB’de bağımsız denetim sürecinin kalitesi farklılık göstermektedir.	4,53
Türkiye ve ABD’de bağımsız denetim sürecinin kalitesi farklılık göstermektedir.	4,42

Çizelge 14’te de görüldüğü gibi, 1-7 skalasında, Türkiye-AB ve Türkiye-ABD bağımsız denetim sürecinin kalitesinin farklılığına yönelik sorulan sorulara 309

bağımsız denetçi tarafından verilen cevapların ortalamasından anlaşılacağı üzere, bağımsız denetçiler farklılık konusunda kararsız kalmışlardır.

- **Denetim Kalite Göstergelerinin Kullanımı ve Şeffaflık Raporuna İlişkin Bulgular**

Ankete katılanların, denetim kalite göstergelerinin kullanımı ve şeffaflık raporuna ilişkin 309 bağımsız denetçiden alınan cevaplar yüzde (%) cinsinden Çizelge 15'te belirtilmiştir.

Çizelge 15 : Denetim Kalite Göstergelerinin Kullanımı ve Şeffaflık Raporu Yüzde Analizi

	Kesinlikle Katılmıyorum	Çoğunlukla Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Çoğunlukla Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Bağımsız Denetimin Kalitesini ve Denetim Kalite Göstergelerinin Kullanımını Devam Ettirmek ve Arttırmak	1,3	3,9	10,7	13,3	16,8	25,2	28,8
Denetçi Olarak, Denetimin Kalitesini Arttırmak	-	0,6	8,1	8,7	18,1	20,7	43,7
Çalışılan Denetim Şirketi Olarak, Denetimin Kalitesini Arttırmak	5,2	4,5	5,5	5,5	32,4	18,1	28,8
Bağımsız Denetim Şirketlerinin Yayınladıkları Şeffaflık Raporlarının Kaliteye Etkisi	28,5	35,9	19,4	7,8	5,8	1,9	0,6
Şeffaflık Raporu Kriterleri, Bağımsız Denetim Kalite Göstergeleri İle Benzerliği	20,7	24,6	29,4	16,5	3,9	2,3	2,6

Çizelge 15'te de görüldüğü üzere bağımsız denetçilerin %50'den fazlası denetçi olarak, denetimin kalitesini arttırmak ve denetim kalite göstergelerinin kullanımını devam ettirmek, arttırmak için çaba gösterdiklerini ayrıca çalıştıkları denetim şirketleri de kısmen denetim kalitesini arttırmak için çaba gösterdiklerini ifade etmişlerdir.

Öte yandan şeffaflık raporlarının denetim kalitesine etkisinin oldukça az olduğunu, ve şeffaflık raporu kriterleri ile denetim kalite göstergeleri arasında benzerlik olmadığı da cevaplardan anlaşılmaktadır.

- **Denetim Kalite Göstergelerinin Kullanımına İlişkin Verilen Cevapların Ortalamaları**

Denetim kalite göstergelerinin kullanımına yönelik anket sorularının 309 bağımsız denetçiden alınan cevapların ortalama sonucu 1-7 skalasında önem derecesinde sıralanışı Çizelge 16'da verilmiştir.

Çizelge 16 : Denetim Kalite Göstergeleri Kullanımına ve Şeffaflık Raporuna İlişkin Ortalamalar

	Ortalamalar
Denetçi olarak, denetimin kalitesini arttırmak için çaba göstermekteyim.	5,81
Denetçi olarak, bağımsız denetimin kalitesini ve denetim kalite göstergelerinin kullanımını devam ettirmek ve arttırmak için faaliyette bulunmaktayım.	5,31
Çalıştığım firma, denetimin kalitesini arttırmak için çaba göstermektedir.	5,25
Şeffaflık raporu kriterleri, bağımsız denetim kalite göstergeleri ile benzerlik göstermektedir.	2,75
Bağımsız denetim şirketlerinin yayınladıkları şeffaflık raporları, denetim sürecinin kalitesini arttırmada etkilidir.	2,35

Çizelge 16'da ise görüldüğü gibi, 1-7 skalasında, sorulan sorulara 309 bağımsız denetçi tarafından verilen cevapların ortalamasından anlaşılacağı üzere, bağımsız denetçiler denetimin kalitesini arttırmak için kısmen çaba gösterdikleri, kalite göstergelerinin kullanımını devam ettirmek ve arttırmak için kısmen çaba gösterdiği, bağımsız denetçilerin çalışmış olduğu denetim şirketleri var olan kaliteyi arttırmaya yönelik kısmen çaba gösterdiği anlaşılmaktadır.

Öte yandan bağımsız denetçilere şeffaflık raporu kriterleri ve bağımsız denetim kalite göstergeleri benzerliği ve denetim şirketlerinin yayınlamış olduğu şeffaflık raporlarının denetim süreci kalitesini artırma etkisi sorusu sorulduğunda bağımsız denetçiler benzer bulmadıklarını ve şeffaflık raporlarının kalite arttırmada etkili olmadığını ifade etmişlerdir.



5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Finansal tablo kullanıcıları, yatırımcılar, hissedarlar, kredi veren kuruluşlar, tedarikçiler, müşteriler ve diğer ticari tedarikçi ve müşteriler ile kamu kurumları, geleceğe yönelik alacakları kararlarında yön gösterici olması amacıyla doğru ve güvenilir finansal bilgilere ihtiyaç duyarlar. Doğru ve güvenilir finansal bilgiye de kaliteli bir bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolara bakılarak ulaşılabilir. Bağımsız denetim sektöründe faaliyet gösteren ulusal ve uluslararası kuruluşlar, kamu gözetim kurumları ve denetim kalitesinin artırılmasına yönelik olarak denetim kalitesinin tanımlanması ve denetimin kalitesine ilişkin göstergelerin belirlenmesi konusunda çalışmalara başlanmıştır.

Denetim kalitesinin ölçümü konusunda ulusal ve uluslararası anlamda genel kabul görmüş tek bir yaklaşım olmamakla beraber, farklı kurum ve kuruluşlar tarafından yayımlanmış ve üzerinde çalışılan denetim kalitesini ölçmeye yönelik göstergeler, farklı denetim uygulamalarının ve farklı denetim kuruluşlarının kıyaslanabilmesi için bir zemin oluşturmaktadır. Bu göstergelerin kullanılmasının, hem denetim kuruluşlarının denetim kalitesine verdikleri önemi göstermeye hem de rekabeti arttırmaya yönelik yardımcı olma durumu vardır (Yılmaz, 2017:145).

Denetimin kalitesine ilişkin göstergelerini analiz etmek ve Türkiye’de uygulanabilirliğine ilişkin bağımsız denetçilerin bakış açılarını da belirlemeyi amaçlayan bu araştırmada, KGK tarafından yetkilendirilmiş, bağımsız denetçi belgesi olan 309 kişiye anket yapılmıştır. Ankette katılımcılarına yöneltilen sorular, tez kapsamında Kanada denetim kalite göstergeleri baz alınarak oluşturulan, bağımsız denetçilerin denetim kalite göstergelerine yönelik görüşleri, Türkiye-ABD ve Türkiye-AB denetim kalite farklılığı ve denetim göstergelerinin kullanımı, şeffaflık raporu karşılaştırmasına yönelik sorular sorulmuş ve cevaplar analiz edilmiştir.

Yapılan anket soruları cevaplarının değerlendirilmesinde; denetim kalitesi göstergelerinden denetim ekibi deneyimi/tecrübesi, denetim ekibi deneyimi/mesleki gelişim düzeyi, denetim şirketinin yetkin personel alımı ve eğitimi, bağımsızlık, denetim şirketi/personel ve personellerin kendi arasındaki iletişimi, denetim ekibinin riskli alanlara ayırdığı süre iletişimi göstergeleri bağımsız denetçiler tarafından “oldukça önemli” olarak değerlendirilmiştir. Yani, söz konusu göstergeler denetimin kalitesini oldukça etkileyen ve kalitenin ölçümünde ilk dikkate alınması gereken göstergeler olarak değerlendirilmektedir. Bu durum Türkiye denetim kalite göstergelerinin oluşturulmasında oldukça önemli olduğunu da göstermektedir.

Öte yandan teknolojinin denetimde kullanımı, denetim sürecinde farklı bir konuda uzman katılımı, denetim şirketi tarafından denetim sonuçlarının değerlendirilmesi, riskli alanlara yönelik ayrıntılı takip çizelgesi düzenlenmesi, denetime katılan uzmanların bağımsızlığı ve etik değerlere bağlılığı, denetim ekibinin denetim planına uyumu/sadık kalması, denetlenen şirketin denetim süreci eksikliklerinin tamamlanmasına ayrılan süre, denetlenen şirket/denetim komitesi ile denetim ekibi iletişimi, sorumlu/kıdemli bağımsız denetçinin iş yükü ve denetim sürecine katılım süresi göstergeleri de bağımsız denetçiler tarafından “önemli” olarak değerlendirilmiştir. Yani, söz konusu göstergeler denetimin kalitesini bir bakıma etkileyen ve kalitenin ölçümünde dikkate alınması gereken göstergeler olarak değerlendirilmektedir. Bu durum Türkiye denetim kalite göstergelerinin oluşturulmasında önemli olduğunu da göstermektedir.

Araştırma sonuçlarından olan, Türkiye-ABD ve Türkiye-AB denetim kalitesinin farklılığına yönelik yöneltilen sorulara bağımsız denetçiler kararsız kalmışlardır. Kararsızlığın temelinde bağımsız denetçilerin, ABD ve AB denetim süreçleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığına bağlı olabilir. Bu durum bağımsız denetçilerin ABD ve AB denetim süreçleri hakkında literatürde bu süreçlere yönelik çalışmaların yetersiz olmasından kaynaklanıyor olabilir.

Anket sorularının son bölümünün değerlendirmesinde ise; örneklem grubundaki bağımsız denetçilerin büyük bir kısmı denetim kalitesini arttırmak için çaba gösterdiklerini, denetim kalite göstergelerini kullanmak ve kullanımı arttırmak için çaba göstereceklerini ifade etmişlerdir. Ortalamanın biraz üstünde bir katılımı da denetçilerin çalıştıkları firmalar da denetim kalitesini arttırmaya yönelik çaba gösterdiği ifade edilmektedir. Bu durum ülkemizde denetim kalite göstergeleri

çalışmaları olursa hem bağımsız denetçiler hem de denetim şirketleri tarafından destek görebileceği şeklinde yorumlanabilir. Fakat, şuan ülkemizde hali hazırda bulunan denetim kalitesinin görünen yüzü şeffaflık raporları, bağımsız denetçiler tarafından denetim kalitesini arttırmada etkili olmadığı düşünülmektedir. Aynı zamanda denetim kalite göstergeleriyle benzerlik içermediği de araştırma sonucundan anlaşılmaktadır.

Denetimde kaliteye yönelik kapsamlı, uygulanabilir ve gerçekçi projeler bağımsız denetçiler tarafından beklendiği ortadadır. Denetim kalite göstergeleri önem seviyelerinden de anlaşılacağı üzere bağımsız denetçilerin çoğunluğu göstergeleri benimsemeye, uygulamaya istekli gözükümlerler. Bu kapsamda ülkemizde denetim kalite göstergelerine yönelik yapılacak bir çalışmada Kanada gösterge grup başlıkları itibariyle denetim ekibi göstergeleri, denetim süreci göstergeleri ve denetim şirketi göstergeleri baz alınarak ülkemizde uygulamaya konulabilir.



KAYNAKLAR

- Acar, D., Senal, S., & Usul, H.** (2011). Bağımsız denetim kalitesi: denetim firmaları üzerine bir araştırma. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 273-307.
- AICPA**, (2019). *Generally Accepted Auditing Standards*, AU Section 150, SAS.95
- Ajao, O. Olamide, J. Temitope, A.** (2016). *Evolution and development of auditing*. Department of Accounting Babcock University, Accepted 30 March
- Akbıyık, S.** (2005). *Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama*, Ekin Kitapevi, Ankara
- Akçay, A., & Bilen, A.** (2018). Denetim Kalitesi ve Göstergeleri. *Yüzyüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 227-256.
- Akdağ, S.** (2015). *Türkiye’de bağımsız denetim ve bir denetim örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Mersin
- Aksoy, T.** (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim: AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*, Cilt 1, Genişletilmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Baltacı, A.** (2018). Nitel araştırmalarda örnekleme yöntemleri ve örnek hacmi sorunsalı üzerine kavramsal bir inceleme. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(1), 231-274.
- Bayar, D.** (2008). Mali Denetim Nedir. *Maliye Dergisi*, 155(3): 1-10.
- Bayram, G.** (2011). Bağımsız Denetim ve Süreçleri, Deloitte, <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/1/Bag%C4%B1ms%C4%B1zdenetimsurecleri.pdf>, Erişim Tarihi: 06.08.2020.
- Bedard, J. C., Johnstone, K. M., & Smith, E. F.** (2010). Audit quality indicators: A status update on possible public disclosures and insights from audit practice. *Current Issues in Auditing*, 4(1), C12-C19.

- Blandford, Ann** (2013): *Semi-structured qualitative studies*. In: *Soegaard, Mads and Dam, Rikke Friis (eds.). "The Encyclopedia of Human-Computer Interaction, 2nd Ed."*. Aarhus, Denmark: The Interaction Design Foundation.
- Brown, V. L., Gissel, J. L., & Neely, D. G.** (2016). Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors. *Managerial Auditing Journal*, 1-35.
- Boynton, W. ve Johnson, R.** (2006). *Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting* (8th Edition). John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, USA
- Bozkurt, N.**, (2018), *Muhasebe Denetimi*, (8. Baskı), Alfa Yayınları.
- Bozkurt, N.**, (1998), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul, Alfa Yayınları.
- CPAB,** (2018). *Audit Quality Indicators Final Report*, https://cpab-crc.ca/docs/default-source/thought-leadership-publications/2018-aqi-final-report-en.pdf?sfvrsn=5af68dba_12, Erişim Tarihi: 06.08.2020.
- Çankaya, F., Dinç E, & Kara M.** (2012). İç Denetimin Başarısını Etkileyen Denetim Türleri: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Üzerinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (39), 47-67.
- Çelen, E.** (2001). Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma ilkesi. *Mali Çözüm Dergisi*. 55.
- Dabbağoğlu, K.** (1998). Bağımsız Muhasebe Denetimi ve Türkiye'deki Durum. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul.
- Dede, H.** (1995). *Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Mali Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, İstanbul.
- Dinç, E. ve Gerekan, B.**, (2014). 'Denetimde Beklenti Farklılığı Ve Denetim Eğitiminin Beklenti Farklılığı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma' *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(1), 21- 36

- Doğan, Z. ve Hatunoğlu, Z.** (1996). “Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından nemi”. *Yaklaşım Dergisi*, Eylül.
- Dönmez, A. Berberoğlu, B. ve Ersoy, A.** (2005). ‘lkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması ‘*Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi* (9), 52-78
- Dönmez, A., & Ersoy, A.** (2011). Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları zerine Bir Araştırma. *Ahmet Yesevi Üniversitesi Mütevelli Heyet Başkanlığı Bilig Kıtış*, (56): 121-143.
- Elliott, R. K., & Jacobson, P. D.** (1998). Audit independence concepts. *The CPA Journal*, 68(12), 30-34.
- Epstein, M. J., and M. A. Geiger.** (1994). Investor views of audit assurance: Recent evidence of the expectation gap. *Journal of Accountancy* 177 (1), 60–6.
- Erdoğan, M.** (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı: 5.
- Erken, H.** (2016). Denetimde “Bağımsızlık” *Kavramı, Denetişim*, 1, 16-27
- Esendemir, E.** (2011). Finansal bilginin güvenilirliği ile ilgili bağımsız denetimin amacı ve bağımsız denetim süreci ile ilgili son gelişmeler. *Journal of Yasar University*, 23(6), 3890-3903.
- FEE,** (2015), *Overview of Audit Quality Indicators Initiatives*, https://static.financieel-management.nl/content.php/32834/FEE_brengt_indicatoren_auditkwaliteit_in_kaart.pdf, Erişim Tarihi: 03.09.2020.
- Elad, F.** (2017), The Impact of Audit Education on the Audit Expectation Gap, Evidence from Civilekonom Students in Sweden, Business Administration Master’s Thesis
- Güredin, E.** (1994). Denetim, 6. Baskı, Beta Basım A.ř., İstanbül.
- Güredin, E.** (1999). Denetim, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbül
- Güredin E.** (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, 13.Baskı, İstanbül: Türkmen Kitabevi.

- Güredin, E.** (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (14. Baskı). Türkmen Kitabevi, İstanbul
- Hoang, K., Jamal, K., & Tan, H. T.** (2019). Determinants of audit engagement profitability. *The Accounting Review*, 94(6), 253-283.
- Husain, T.** (2020). Mapping Evolution of Audit Quality Measurement. *European Journal of Business and Management Research*, 5(3): 1-7.
- Inês, A. I., Flach, L., & Mattos, L. K. D.** (2019). Auditor Independence: An Independent Auditor Never Makes' Mistakes'. Inês, *Amanda Inácio*, 309-326.
- İnaltong, C., & Taş, O.** (2015). Bağımsız denetim sürecinde önemlilik düzeyinin belirlenmesi ve bir uygulama. *Vergi Dünyası*, (401):73-90.
- İSMMMO**, (2009), *Uluslar arası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, E-Kitap, <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi-49/--2212>, Erişim Tarihi: 08.08.2020.
- Kandemir, T., & Akbulut, H.** (2013). Bağımsız denetimin etkinliğinde denetimden sorumlu komitenin rolü: Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarına yönelik bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), 37-55.
- Karahan, M.** (2017). Türkiye, ABD ve AB'de Muhasebe Denetiminin Karşılaştırılması, *Al-Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*.
- Kavut, L., Oktay T., Şavlı, T.** (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMMO Yayınları, Yayın No:130, İstanbul.
- KGK**, (2018). *Müşteri Kabul, Denetimin Planlanması Ve Bds'lerde Ele Alınan Önemli Bazı Alanlar*, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/sunumlar/sunum.pdf>, Erişim Tarihi: 06.08.2020.
- KGK**, (2019). *Türkiye Denetim Standartları*, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf. Erişim Tarihi: 05.08.2020.
- KGK**, (2020), *Türkiye Denetim Standartları*, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf, Erişim Tarihi: 05.08.2020.

- Khan, M.** (1995). “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş,” Çev.:Faruk Eroğlu, *Sayıştay Dergisi*, s.19, Ekim-Aralık
- Lee, J. E., & Bae, G. S.** (2012). How Do Audit Firm Quality Indicators Relate to Engagement-Level Audit Quality?. *Available at SSRN 2149953*.
- Little, H. T., & Lehkamp, J. M.** (2018). The Development of Audit Quality Indicators. *Archives of Business Research*, 6(1), 8-25.
- Madsen, P.** (2013). Commercial Loan Officers and the Audit Expectation Gap, Unpublished Master Thesis, Uppsala Universitet, *Department of Business Studies*, 1-47.
- Martin, R. D.** (2013). Audit quality indicators: Audit practice meets audit research. *Current issues in auditing*, 7(2), A17-A23.
- McEnroe J. E., Martens S. C.** (2001). Auditors’ and investors’ perceptions of the “expectation gap”. *Accounting Horizons*. 15 (.4).
- Muhasebe Uzmanları Derneği,** (1974). Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği. Sermet Matbaası, İstanbul.
- Nagy, A., Sherwood, M., & Zimmerman, A.** (2020). Qualified Audit Personnel, Office Workload, and Audit Quality. *Office Workload, and Audit Quality*, 1-45.
- Nasution, D.** (2013). “*Essays On Auditor Independence*” *Accounting School of Business & Economics Åbo*. Akademi University, Åbo, Finland.
- Okur, M.** (2007). “*Bağımsız Denetimin Denetimi*”, SPK Yeterlik Etüdü, Ankara.
- Olfert, R.** (2020). *Demystifying audit quality indicators: Adding new dimensions to audit quality discussions during an Audit*, <https://www2.deloitte.com/ca/en/pages/audit/articles/demystifying-audit-quality-indicators.html>, Erişim Tarihi: 19.08.2020.
- Özdemir, M.** 2010. Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntembilim Sorunsalı Üzerine Bir Çalışma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 323-343.
- PCAOB,** (2015), *Concept Release on Audit Quality Indicators*, https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf, Erişim Tarihi: 19.08.2020.

- PCAOB**, (2013), *Standing Advisory Group Meeting Discussion – Audit Quality Indicators*,
https://pcaobus.org/news/events/documents/05152013_sagmeeting/audit_quality_indicators.pdf, Erişim Tarihi: 06.09.2020.
- Petraşcu, D.** (2010). Internal Audit: Defining, Objectives, Functions And Stages. *Studies in Business & Economics*, 5(3): 238-247.
- Pinello, A. S., Volkan, A. G., Franklin, J., Levatino, M., & Tiernan, K.** (2019). The PCAOB audit quality indicator framework project: Feedback from stakeholders. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 16(1), 1-8.
- Porter, B, Gowthorpe C.** (2004)“,Audit Expectation-Performance Gap In The United Kingdom In 1999 And Comparison With The Gap In New Zealand In 1989 And In 1999” Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1-125
- Ricci, M. A.** (2017). *How Higher Performance on Client Service Affects Auditors’ Willingness to Challenge Management’s Preferred Accounting*. Doctoral dissertation, University of Georgia.
- Ruppert, M. P.** (2004). *Defining the Meaning of ‘Auditing’ and ‘Monitoring’ & Clarifying the Appropriate Use of the Terms*. AHIA - HCCA focus group. <https://ahia.org/assets/Uploads/pdfUpload/WhitePapers/DefiningAuditingAndMonitoring.pdf>, Erişim Tarihi: 04.08.2020.
- Sağlar, J. ve Yüce, D.** (2015). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü Ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 45-57
- Saladrigues R. & Grañó M.** (2014). Audit expectation gap: Fraud detection and other factors. *European Accounting and Management Review*, 1(1),120-142
- Saraç, E.** (2016). “Bağımsız Denetim Kanıtlarının Denetim Görüşüne Etkisi ve Analitik İnceleme Tekniği Örneği”, (Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).
- Sarıççek, R. ve Aytekin, M.** (2019), *Bağımsız Denetçilerin Denetim Kalitesini Azaltan Davranışları*, Sağlık – Toplum – Bilim Akademik Araştırmalar,

Kitap – 4, Editörler: Prof. Dr. D. Ali Arslan, Prof. Dr. Bekezhan Akhan, Prof. Dr. Galib Sayılow, Bölüm 8, p: 125-146.

- Selçuk, Z., Palancı, M., Kandemir, M., & DüNDAR, H.** (2014). Eğitim ve bilim dergisinde yayınlanan araştırmaların eğilimleri: İçerik analizi. *Eğitim ve Bilim*, 39(173): 430-453.
- Selimoğlu, Seval K.** (2005). “Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi”, *7. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Antalya, 277-294
- Süer, Z.** (2003). “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, *6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 16-19 Nisan
- Tepalagul, N., & Lin, L.** (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121.
- Toroslu, V.** (2016). *Finansal Tablolar Denetimi*, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Uman, N.** (1985). Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi, İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri. SPK Yayınları, Ankara.
- Uzay, Ş. ve Bayat, S. B.** (2016). “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışmalı Konular”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 21, 1503-1513.
- Uzay, Ş. Tanç, A. ve Erciyes, M.** (2009). “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1”, *Mali Çözüm Dergisi*, 95, 125-140.
- Yaqoob, F. A.** (2016). Strategy of internal audit function based on the IIA1 under COSO2 and COBIT3: A proposed framework . *International Journal of Business and Applied Social Science* 2(8): 31-50.
- Yılmaz, E., Bulut, E. Cengiz, S.** (2017), ‘Bağımsız Denetimde Beklenti Boşluğu: Türkiye Araştırması’ *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(3), 331-350
- Yılmaz, E.,** (2017), “Bağımsız Denetimin Kalitesine İlişkin Göstergelere Yönelik Dünyadaki Örnek Uygulamalar Ve Kalite Göstergelerinin Türkiye’de

Uygulanabilirliği”, (KGK Uzmanlık Tezi), *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*.

Yükçü, S., & Koçakoğlu, Ö. (2016). Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-Pcaob) Denetim Kalitesi Göstergeleri. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 18, 265-293.

Wedemeyer, P. W. (2014) A Perspective on the PCAOB—Past and Future. *Accounting Horizons*, Vol. 28, No. 4, pp. 937-947.



EKLER

Ek Çizelge 1: Bağımsız Denetim Standartları (BDS)

BDS Kodu	Bağımsız Denetim Standartları
Genel Prensip ve Yükümlülükler	
200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Koşulları Üzerinde Antlaşma Yapılması
220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Yükümlülükleri
250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Alakalı Mevzuatın Dikkate Alınması
260	Üst Yönetimden Yükümlü Olanlar İle Kurulacak İletişim
265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Yükümlü Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi
Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar	
300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetimin Planlanması
315	İşletme ve Çevresini Tanımak Amacıyla Önemli Yanlışlık Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi
320	Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
330	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler
402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

Ek Çizelge 1 (devam): Bağımsız Denetim Standartları (BDS)

Bağımsız Denetim Kanıtları	
500	Bağımsız Denetim Kanıtları
501	Bağımsız Denetim Kanıtları- Belli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Mevzular
505	Dış Teyitler
510	İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri
520	Analitik Prosedürler
530	Bağımsız Denetimde Örneklem
540	Gerçeğe Uygun Değer İle İlgili Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve Alakalı Açıklamaların Bağımsız Denetimi
550	İlişkili Taraflar
560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
570	İşletmenin Devamlılığı
580	Yazılı Beyanlar
Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması	
600	Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması
Bağımsız Denetimin Sonuçları Ve Raporlama	
700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama
701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları
710	Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
720	Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

Ek Çizelge 1 (devam): Bağımsız Denetim Standartları (BDS)

Özel Alanlar	
800	Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların Veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler
Güvence Denetim Standartları	
3400	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
3420	Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
3402	Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları
3000	Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri
Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları	
2410	Ara Zamanda Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tabloların Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi
2400	Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi
İlgili Hizmet Standartları	
4400	Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanması
4410	Finansal Bilgilerin Derlenmesi

Kaynak: KGK, (2020).



Ek Çizelge 2: Etik Kurul Onayı

Evrak Tarih ve Sayısı: 04/09/2020-2932



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürlüğü

Sayı : 88083623-020
Konu : Etik Onayı Hk.

Sayın Serkan TELLİ

Tez çalışmanızda kullanmak üzere yapmayı talep ettiğiniz anketiniz İstanbul Aydın Üniversitesi Etik Komisyonu'nun 31.08.2020 tarihli ve 2020/07 sayılı kararıyla uygun bulunmuştur.

Bilgilerinize rica ederim.

e-imzalıdır
Dr. Öğr. Üyesi Alper FİDAN
Müdür Yardımcısı

Evrakı Doğrulamak İçin : <https://evrakdogrula.aydin.edu.tr/enVision.Dogrula/BelgeDogrulama.aspx?V=BEL53EPF4>

Adres: Beşyol Mah. İnönü Cad. No:38 Sefaköy , 34295 Küçükçekmece / İSTANBUL
Telefon: 444 1 428
Elektronik Ağ: <http://www.aydin.edu.tr/>

Bilgi için: Tuğba SÜNNETCİ
Unvanı: Enstitü Sekreteri





ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Eğitim Bilgileri

2018-2021 Yüksek Lisans: İstanbul Aydın Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Muhasebe ve Denetimi

2014 -2018 Lisans: İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi

İş Durumu

2018 – Günümüze : Karma Bağımsız Denetim A.Ş., Denetçi Yardımcısı