

**T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN ARTTIRILMASINDA
KAMU GÖZETİM KURULU'NUN ROLÜ: BAĞIMSIZ DENETİM
FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

SERPİL SENAL

DOKTORA TEZİ

TEZ DANIŞMANI: Prof. Dr. Durmuş ACAR

ISPARTA, 2011

T.C
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ SAVUNMASI ve SÖZLÜ SINAV TUTANAĞI

Gönderen : İktisat EABD Başkanlığı

Gönderilen : Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Enstitü Anabilim Dalımız YÜKSEK LİSANS / DOKTORA Programı öğrencisi
..... Senal SENALIN tez çalışmalarını sonuçlandırmış ve
kurulan jüri önünde tezini savunmuştur. Sınav tutanağı aşağıdadır.

Tez Adı Değişikliği YAPILDI / YAPILMADI

Prof. Dr. Durmuş ACAR

14/02/2011
Tarih

Enstitü Anabilim Dalı Başkanı

SINAV TUTANAĞI:

Jürimiz Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 25./39. maddesi uyarınca 14.02.2011 Pazartesi günü saat 'de toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Başvısı, Denetim, Kalifikasyon, Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulunun Ruhu, Başvısı, Denetim, Firmaları Üzerine B.T. Arastırması konulu tezini incelemiş ve yapılan sözlü sınav sonunda OYBİRLİĞİ / ÜÇÜKLUĞU ile aşağıdaki kararı almıştır.

☒ KABUL

☐ RED

☐ DÜZELTME

Tez Sınavı Jürisi	Ünvanı, Adı Soyadı	İmza
Başkan	Prof. Dr. Cevat İBİŞ	
Üye	Prof. Dr. Saban UZAY	
Üye	Prof. Dr. Durmuş ACAR	
Üye	Doc. Dr. Hicrettin USU	
Üye	Doc. Dr. Serif KUTLUCI	

Yukarıda adı geçen öğrenci Sınav Tutanağı'nda belirtildiği üzere mezun olmaya **HAK KAZANMIŞTIR / KAZANMAMIŞTIR.**

Gereğini rica ederim.

ENSTİTÜ YÖNETİM KURULU KARARI :

Tarih:

Karar No:

Enstitü Müdürü

MADDE-25 Tez Sınavının tamamlanmasından sonra Jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RED", veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Enstitü Anabilim Dalı Başkanlığınca tez sınavını izleyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç üç ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tezi kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Düzeltme alan öğrenci bir sonraki dönemde kayıt yaptırmak zorundadır.

Madde-39 Tez Sınavının tamamlanmasından sonra Jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RET" veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Anabilim Dalı Başkanlığınca tez sınavını izleyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Yüksek Öğretim Kurumu ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç altı ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tez kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

ÖNSÖZ

Doktora tez çalışmamın başından sonuna kadar beni devamlı teşvik edip, destekleyen, çalışmalarında beni yönlendiren danışmanım Prof. Dr. Durmuş ACAR'a ve büyük bir titizlikle tezimi başından sonuna kadar takip eden hocam Doç. Dr. Hayrettin USUL'a teşekkürlerimi sunarım.

Öğrenciliğim ve çalıma hayatım süresince bana çok büyük kazanımlar sağlayan değerli hocalarım Doç. Dr. İsmail BEKÇİ ve Doç Dr. Şeref KALAYCI'ya sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Tezimin içeriğinin hazırlanmasında ve saha araştırmamın yapılmasında yoğun bir çalışma temposuna sahip olmalarına rağmen, her türlü desteği sağlamaktan hiç kaçınmayan Sermaye Piyasası Muhasebe Daire Başkanı Kürşat Sait BABUÇCU ve Uzman Damla GERAY ENAYLI'ya sonsun minnet duygularımı sunarım.

Tez konumun belirlenmesinde ve tezimin tamamlanmasına kadar olan süreçte desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen ve beni cesaretlendirmekten hiç vazgeçmeyen hocam Prof. Dr. Şaban UZAY'a teşekkür ederim.

Üzerimdeki emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim, benim bugünlere gelmemi sağlayan annem Türkan DÜZENLİ'ye ve babam Hasan Hüseyin DÜZENLİ'ye derin sevgi ve minnet duygularımı sunarım.

Tezimin tamamlanmasına kadar olan süreçte benimle birlikte tüm sıkıntılara katlanan ve bana büyük bir manevi destek sağlayan sevgili kardeşlerim Sevgi DÜZENLİ'ye ve Halis DÜZENLİ'ye sonsuz teşekkür ederim.

Kendisine ayırmam gereken zamandan fedakarlık ettiği için ve hem anne karnında, hem de doğduktan sonraki bir yıl boyunca doktora tezime katlandığı için varlığıyla beni her zaman mutlu eden oğlum Semih'e milyonlarca kez teşekkür ederim.

Her türlü sıkıntıda her zaman yanımda olan, tezim tamamlana kadar bana hep moral kaynağı olan ve kendi sıkıntılarını unutup bana destek olmaya çalışan sevgili eşim Birol SENAL'a tezim tamamlanana kadar olan süreçte ailemizin her türlü sorumluluğunu üstlendiği ve bana çalışma imkanı sağladığı için çok teşekkür ederim.

Serpil SENAL

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN ARTTIRILMASINDA KAMU GÖZETİM KURUMU’NUN ROLÜ: BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Serpil SENAL

Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Bölümü
Doktora Tezi, 240 Sayfa, Şubat 2011

Danışman: Prof. Dr. Durmuş ACAR

Mali tabloların hata ve yanlışlık içermesi olasılığı, mali tablo kullanıcılarının işletme yönetiminden gelen bilgilere güvenmelerini ve bu bilgilere dayanarak karar almalarını zorlaştırmaktadır. Karar verme sürecinde yararlanılan finansal ve finansal olmayan bilginin güvenilirliğinin ve doğruluğunun saptanmasında denetim önemli bir fonksiyon üstlenmektedir. Denetim işletme içinden veya işletme dışından uzman kişiler tarafından yürütülebilmektedir. Günümüzde işletme ile ilgili çıkar grupları ve bunlar arasındaki çıkar çatışmaları denetimin özellikle işletme dışından bağımsız davranabilen uzman kişiler tarafından yürütülmesini önemli hale getirmiştir. Denetim bu fonksiyonu ile birlikte bünyesinde bazı riskleri de barındırmaktadır. Bağımsız denetçinin ücretini bizzat denetlediği şirketten alıyor olması, bağımsız denetim sektöründe kar amaçlı bağımsız denetim firmalarının rekabet ediyor olması bu kuruluşların bağımsızlığı konusunda soru işaretlerine neden olmaktadır. Çalışmanın amacı, ülkemizde bağımsız denetimle ilgili bu soru işaretlerinin ortadan kaldırılması amacıyla oluşturulması düşünülen kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki rolünü incelemektir.

Sermaye Piyasası Kurulu’nun listesinde yer alan Bağımsız Denetim Firmaları üzerinde ankete dayalı bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler ve bu faktörlerin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmiş, Bağımsız denetim kalitesinin arttırılmasında kamu gözetim kurulunun rolü araştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Kalitesi, Kamu Gözetimi, Kamu Gözetim kurulu, Denetim Firmaları

ABSTRACT**THE ROLE OF THE PUBLIC OVERSIGHT BOARD IN BOOSTING THE
QUALITY OF THE INDEPENDENT AUDITING: STUDY ON
INDEPENDENT AUDITING FIRMS****Serpil SENAL****Suleyman Demirel University, Department Business,
Doctoral Dissertation, 240 Pages, February 2011****Advisor: Prof. Dr. Durmuş ACAR**

The fact that the financial statements are likely to have several errors and omissions complicates financial statements users to count upon the data from the company management and to issue decisions based on these data. Auditing assumes a crucial role in determining the reliability and accuracy of the financial and non-financial data employed in decision-making process. Auditing is conducted by internal or external experts. The presence of several interest groups within the institution and the conflicts of interest among these groups raise the importance of the independent auditing. However, this nature of the auditing embraces various risks. The fact that the independent auditor is being paid by the company she-he is auditing and the competition of the profit-oriented independent auditing companies in the market cast doubts on the independency of these companies. The objective of this study is to investigate the role of the public oversight board which is scheduled to be established to eradicate such doubts on independent auditing in Turkey in the quality of the independent auditing.

In this study, which targets the Independent Auditing Companies in the list of The Capital Markets Board, the variables affecting the quality of the independent auditing and the effect of those on the quality of the independent auditing as well as the role of the Public Oversight Board in boosting independent auditing have been investigated.

Key Words: Independent Auditing, The Quality of Independent Auditing, Public Oversight, Public Oversight Board, Auditing Companies.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖNSÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	viii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	ix
TABLolar DİZİNİ	x

GİRİŞ

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE

1.1. Denetim	4
1.2. Denetim Türleri	6
1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	7
1.2.1.1. Faaliyet Denetimi	7
1.2.1.2. Bağımsız Denetim	8
1.2.1.3. Uygunluk Denetimi	9
1.2.2. Denetçinin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri	9
1.2.2.1. İç Denetim	9
1.2.2.2. Kamu Denetimi	10
1.3. Denetim Standartları	11
1.3.1. Bağımsız Denetim Standartları	12
1.3.1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	12
1.3.1.2. Uluslararası Denetim Standartları	13
1.3.2. İç Denetim Standartları	14
1.4. Bağımsız Denetim Kalitesinin Önemi	16
1.4.1. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler	19
1.4.1.1. İşletme Kültürü	23
1.4.1.2. Denetim Firmasının Büyüklüğü	24
1.4.1.3. Denetim Firmasının Personel Kalitesi ve Tecrübesi	26
1.4.1.4. Denetim Süreci	27

	Sayfa
1.4.1.5. Şeffaflık ve Denetim Raporu	28
1.4.1.6. Denetim Ücreti	30
1.4.1.7. Denetim Firmasının Müşteri ile Çalışma Süresi	33
1.4.1.8. Denetim Dışı Hizmetler	36
1.4.1.9. Yasal Yapı	38
1.4.1.10. Kurumsal Yönetim	40
1.4.1.11. İç Denetim	45
1.4.1.12. İç Kontrol Sistemi	47
1.4.1.13. Etik Kuralları	49
1.4.1.14. Denetim Komitesi	52
1.4.1.15. Kalite Güvence Sistemi	55
1.4.1.16. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemi İlkeleri	60
1.4.1.16.1. Bağımsız Denetim Kalitesinin Sağlanmasında Denetim Ekibi ve Sorumlulukları	61
1.4.1.16.2. Müşteri Kabulü ve Devamlılığı	73
1.4.1.16.3. Denetim Ekibinin Belirlenmesi	74
1.4.1.16.4. Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesi ve Gözetimi	75

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN DIŞ GÖZETİMİ

2.1. Bağımsız Denetimin Dış Gözetiminin İhtiyacı	80
2.1.1. Denetim Firma Skandalları	84
2.1.1.1. Uluslararası Skandallar	85
2.1.1.1.1. Andersen Worldwide Denetim Firması Skandalı	86
2.1.1.1.2. Deloitte&Touche Denetim Firması ve Parmalat, Ahold, Adelphia Skandalları	89
2.1.1.1.3. PwC Denetim Firması ve Kanebo Skandalı	92
2.1.1.2. Türkiye’de Yaşanan Denetim Firma Skandalları	93
2.2. Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler ve Kurumlar	95
2.2.1. Avrupa Birliğinde Kamu Gözetim Sistemi ve AB:2006/43/EC Sayılı Direktif	99
2.2.2. İngiltere ve Professional Oversight Board for Accountancy	102
2.2.3. ABD: Peer Review Programı ve Sarbanes Oxley Kanunu	104

2.2.4. Japonya: Gözden Geçirilen 3. Kanun –Teminat ve Mubadeleler Kanunu	112
2.2.5. Avusturalya ve Corporate Law Economic Reform Program-CLERP 9	113
2.2.6. Kanada ve The Canadian Public Accountability Board.....	116
2.3. Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimin Gözetimi	120
2.3.1. Türkiye’de Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve Kurumlar .	122
2.3.1.1. Sermaye Piyasası Kurulu	123
2.3.1.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu.....	124
2.3.1.3. Hazine Müsteşarlığı	125
2.3.1.4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu	126
2.3.1.5. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB).....	127
2.3.1.6. Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK).....	128
2.3.1.7. Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı.....	128
2.3.2. Türkiye’de Kamu Gözetim Sistemine İlişkin Öngörülen Düzenlemeler	131

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı	137
3.2. Araştırmanın Kapsamı	138
3.3. Araştırmanın Dizaynı	138
3.3.1. Literatür İncelemesi	139
3.3.2. Veri Toplama Yöntemi	143
3.3.3. Anket Sorularının Hazırlanması.....	143
3.3.4. Ölçeğin Güvenilirlik ve İç Tutarlılık Ölçütü Değerleri.....	144
3.4. Araştırma Verilerinin Analizi	145
3.5. Araştırmanın Bulguları.....	145
3.5.1. Araştırmaya Katılan Denetim firmalarının Genel Özellikleri.....	146
3.5.2. Bağımsız Denetim Kalite Kriterleri ile İlgili Bulgular	153
3.5.3. Faktör Analizi Sonuçları	164
3.5.4. Araştırmanın Hipotezleri.....	170
3.5.5. Hipotezler ile ilgili Bulgular	174

Sayfa

3.5.5.1 Kuruluşların Sermaye Büyüklüklerine Göre Algı Farklılıklarına İlişkin T-Testi ve Varyans Analizi Sonuçları.....	176
3.5.5.2. Kuruluşların Müşteri Sayısına Göre Algı Farklılıklarına İlişkin ANOVA Analizi Sonuçları	181
3.5.5.3 Kuruluşların Denetim Sayılarına göre Algılarındaki Farklılığa İlişkin ANOVA Analizi Sonuçları	186
3.5.5.4 Kuruluşların Ortak Sayılarına Göre Algılarındaki Farklılığa İlişkin ANOVA Analizi Sonuçları	191
3.5.5.5 Kuruluşların Yabancı Bir Lisans Anlaşmasına Sahip Olmalarına Göre Algılamalarındaki Farklılığa İlişkin T-Testi ve Varyans Analizi Sonuçları.....	196
3.5.5.6 Kuruluşların Kalite Güvencesinden Geçip Geçmemesine Göre Algılarındaki Farklılığa İlişkin T-Testi ve Varyans Analizi Sonuçları	200
SONUÇ	205
KAYNAKÇA	212
EKLER.....	229
EK 1: Anket Soruları.....	229
EK:2 Analiz Sonuçları Özet Tablosu	236
ÖZGEÇMİŞ	239

KISALTMALAR

IIA	İç denetçiler Enstitüsü
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
SAS	Denetim Standartları Açıklamaları
IFAC	Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu
TÜRMÖB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TMUDES	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TUDES	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
ISA	Uluslararası Denetim Standartları
ECIIA	Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
AB	Avrupa Birliği
SEC	Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
SOX	Sarbanes Oxley Yasası
FRC	İngiltere Finansal Raporlama Konseyi
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
KMO	Kaiser-Meyer-Olkin
a.g.i.s.	Adı Geçen İnternet Sayfası
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.t.	Adı Geçen Tebliğ
a.g.ç.r.	Adı Geçen Çalışma Raporu

ŞEKİLLER DİZİNİ

	Sayfa
Şekil 1.1. Yönetim Beyanları ve Denetim Süreci Arasındaki İlişki	42
Şekil 1.2. Kurumsal Yönetim ve Fonksiyonları.....	43
Şekil 1.3. Gerçekte Bağımsızlık.....	66
Şekil 1.4. Gerçekte Bağımsızlık ve Görünürde Bağımsızlık Arasındaki İlişki	68
Şekil 2.1. Finansal Raporlama Yapısının Güçlendirilemesinde Muhasebe ve Denetim Standartlarının Önemi	78
Şekil 2.2. Avustralya Standart Belirleme İnceleme Modeli	114
Şekil 2.3. Ülkelerde Denetimin Dış Gözetimi.....	122
Şekil.3.1. Faktörlerin Öz Değerleri.....	166

TABLOLAR DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 1.1. Denetim Türüne Göre Kullanılan Ölçütler ve İlgili Taraflar.....	7
Tablo 1.2. Güvence Hizmetleri Örnekleri.....	58
Tablo 2.1. Muhasebe Skandalları ve Denetim Firmaları	86
Tablo 2.2 Avrupa Ülkelerinde Kamu Gözetim Sisteminin Varlığı.....	98
Tablo 2.3. Sarbanes Oxley Yasasından Önce ve Sonraki Durumun Karşılaştırılması	111
Tablo 2.4. Uluslararası Piyasada Muhasebe Skandallarına Konu Olan Şirketler ve Türkiye Ortakları.....	131
Tablo 3.1. Cronbach's Alfa Değeri	145
Tablo 3.2. Hizmet Verilen Sektörler	146
Tablo 3.3. Kuruluş Merkezleri	146
Tablo 3.4. Sermaye Miktarları	147
Tablo 3.5. Kuruluş Yılları	147
Tablo 3.6. Ortak Sayıları.....	147
Tablo 3.7. Müşteri Sayıları.....	148
Tablo 3.8. Denetim Sayıları	148
Tablo 3.9. Personel Sayıları	149
Tablo 3.10. Yabancı Lisans Anlaşmasına Sahip Olma Durumu.....	149
Tablo 3.11. Uluslararası Müşteriye Sahip Olma Durumu.....	150
Tablo 3.12. Yetki Belgelerine Göre Müşteri Sayıları	150
Tablo 3.13. Denetim Hizmet Gelir Miktarı.....	151
Tablo 3.14. Yetki Belgelerine Göre Elde Edilen Gelir Miktarları.....	152
Tablo 3.15. Son 5 Yıl İçinde Denetim firmalarının Bir Birleşme Gerçekleştirme Durumu	153
Tablo 3.16. Denetim firmaları Arasında Kalite Farkı Yaratın Etkenler Konusunda Katılımcıların Değerlendirmeleri	155
Tablo 3.17. Personele Verilen Eğitim Desteği.....	156
Tablo 3.18. Denetim Raporlarının Yeterlilik Düzeyi.....	157
Tablo 3.19. Denetim Dışı Hizmet Geliri Miktarı.....	158
Tablo 3.20. Denetim Dışı Hizmet Gelirlerinin Denetim Gelirlerine Oranı	158
Tablo 3.21. En Büyük İki Müşteriden Elde Edilen Denetim Gelirin Toplam Denetim Gelirleri İçerisindeki Payı	159
Tablo 3.22. Son Kalite Güvence İnceleme Tarihi.....	160

Tablo 3.23. Denetim Sürecinde İncelenen Rapor Türleri	160
Tablo 3.24. Denetim firmalarının İstatiksel ve İstatiksel Olmayan Örneklem Modelini Kullanma Durumu	161
Tablo 3.25. Denetim firmalarının İstatiksel ve İstatiksel Olmayan Örneklem Modelini Kullanma Oranı	162
Tablo 3.26. Denetim Ücretinin Belirlenmesinde Dikkate Alınan Kriterler ve Önem Dereceleri	162
Tablo 3. 27. Denetim firmalarının Mevzuata Aykırı Durumları Benimseme Düzeyi	163
Tablo 3.28. KMO ve Bartlett's Testi	166
Tablo 3.29. Faktör Analizi Özet Tablosu	167
Tablo 3.30. Sermaye Büyüklüklerine İlişkin İstatistikler	176
Tablo 3.31. Sermaye Büyüklüğüne göre Algı Farklılıklarına İlişkin T-testi ve Varyans Analizi Sonuçları	177
Tablo 3.32. Sermaye Büyüklüklerine göre Müşterilerin Yetki Belgeleri Çerçevesinde Dağılımı	178
Tablo3.33. Kamu gözetim kurulunun Amaçları ile ilgili Önem Dereceleri	179
Tablo 3.34. Sermaye Tutarlarına Göre Denetimde Kalite Yaratan Kriterler	180
Tablo 3.35. Müşteri Sayısına İlişkin İstatistikler	181
Tablo 3.36. Varyansların Homojenliği Testi.....	182
Tablo 3.37. Tukey Testi	183
Tablo 3.38. Müşteri Sayılarına İlişkin Anova Analizi Sonuçları.....	184
Tablo 3.39. Tukey Testi	185
Tablo 3.40. Denetim Hizmet Sayısına İlişkin İstatistikler	186
Tablo 3.41. Varyansların Homojenlik Testi.....	187
Tablo 3.42. Faktör 4 için Tukey testi	188
Tablo 3.43. Denetim Sayılarına İlişkin Anova Analizi Sonuçları	189
Tablo 3.44. Faktör 1 ve Faktör 2 için Tukey Testi.....	190
Tablo 3.45. Ortak Sayısına İlişkin İstatistikler.....	191
Tablo 3.46. Varyansların Homojenlik Testi.....	192
Tablo 3.47. Faktör 4 ve Faktör 5 İçin Tukey Testi	193
Tablo 3.48. Kuruluşların Ortak Sayılarına Göre Algılarındaki Farklılığa İlişkin Anova Analizi	194
Tablo 3.49. Faktör 1 ve Faktör 2 için Tukey Testi.....	194
Tablo 3.50. Yabancı Bir Lisans Anlaşmasına Sahip Olup Olmamlarına göre İstatistikler.....	196

Tablo 3.51. Yabancı Bir Lisans Anlaşmasına Sahip Olup Olmama Durumuna Göre Algılardaki Farklılığa İlişkin T-Testi ve Varyans Analizi Sonuçları	197
Tablo 3.52. Yabancı Lisans Anlaşması Olan Firmaların Uluslararası Müşteriye Sahip Olma Durumu	198
Tablo 3.53. Denetim firması ve Denetçilerin Gözetim Yolları.....	199
Tablo 3.54. Kalite Güvencesinden Geçip Geçmemesine İlişkin İstatistikler.....	200
Tablo 3.55 Kuruluşların Kalite Güvencesinden Geçip Geçmemesine Göre Algılarındaki Farklılığa İlişkin T-Testi ve Varyans Analizi	201
Tablo 3.56. Kalite Güvence İncelemesinden Geçen Firmalara Göre Denetçi ve Denetim Firma Gözetimi	203
Tablo 3.57. Kamu gözetim kurulu İçerisinde Yer Alan Kurumlar	204

GİRİŞ

İşletmelerin temel hedefi, ellerindeki kıt kaynaklarla servetlerini artırmak, yatırımcıların temel hedefi ise paralarını en karlı alanlara yatırmaktır. İşletmelerin ve yatırımcıların yatırım kararlarını finansal bilgilere dayanarak belirlemeleri, hedeflerine ulaşmaları açısından büyük önem taşır. Bu doğrultuda finansal bilgilerin güvenilir olmaması finansal piyasaların gelişmesini engelleyen temel faktörlerden biridir.

Finansal piyasalar fon arz edenleri ve fon talep edenleri bir araya getiren piyasalardır. Finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanamadığı bir piyasada, işlem yapmak mümkün değildir. Bu durum gerekli üretimin yapılamaması, istihdamın arttırılamaması gibi diğer sorunları da beraberinde getirmektedir.

Bir ülkenin gelişmesi, o ülkede mevcut olan örgütlerin başarısına bağlıdır. Örgütlerin başarısı ise, muhasebenin hukuksal alt yapısı ve uygulanacak muhasebe tekniklerine bağlıdır. Bu doğrultuda muhasebe, kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler ve bu bilgileri faaliyetler ve sonuçlarıyla ilgililere doğru ve açık şekilde iletir. Bağımsız denetim ise, belli bir ekonomik varlığa ilişkin sayısal veriler hakkındaki delillerin, bu sayısal verilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve rapor etmek amacıyla, bağımsız ve yeterli bir kişi tarafından toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir.

Bağımsız denetim sektörü, günümüzde önemi gittikçe artan ve mali piyasalarda güven ortamının sağlanması ve sürdürülebilmesi için gerekli olan şeffaflığın sağlanmasında kritik bir role sahiptir. Bu nedenle bağımsız denetimin etkinliği ve uluslararası standart ve etik kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesi mali piyasalar açısından önem arz etmektedir. Ancak bağımsız denetim mesleğinde artan rekabet, meslek mensupları ve denetim firmalarını müşteri portföylerini koruma çabası içine itmiştir. Artan rekabet, fiyat kırmalarına yol açmakla kalmamış, ayrıca meslek mensuplarının bağımsızlıkları üzerinde de bir tehdit oluşturmaya başlamıştır. Dolayısıyla bazı denetim firmaları önemli sayılabilecek müşterilerini kaybetmektense, bağımsızlıklarından ödün vermeyi tercih edebilmektedirler. Müşteri

firmaların raporlarında sundukları görüşlerin olumlu olması yönündeki talepleri, denetçiler ve denetim firmalarının zaman zaman onların bu isteklerini kabul etmelerine ve tarafsızlıklarını yitirmelerine yol açabilmektedir.

Enron, WorldCom, Adelphia ve Parmalat gibi skandalların ortaya çıkması ile birlikte, denetim firmalarının, denetim sürecindeki fonksiyonlarını tam olarak yerine getirmedikleri görülmektedir. Bu skandallar incelendiğinde, denetçilerin, denetim standartlarını yanlış uyguladığı ve yorumladığı, yanlış denetim raporları hazırlandığı, danışmanlık hizmeti verilen müşteriyle ilişkiden dolayı hatalı davranıldığı tespit edilmiştir. Bu skandallar ile birlikte, kamunun sermaye piyasalarına olan güveninin yeniden tesisi amacıyla bir takım köklü düzenlemelere gidilmiştir. Söz konusu düzenlemelerin temel odağı ise bağımsız denetim alanı olmuştur. Bağımsız denetimin daha kaliteli ve yeterli güvenilirlikte yapılmasını teminen, bağımsız denetim standartlarının kalitesinin artırılması çalışmalarının yanı sıra, yeni gözetim ve denetim mekanizmaları tasarlanmış ve bağımsız denetim faaliyetinin sıkı bir denetim altında olması genel tercih konusu olmuştur.

Tüm bu gelişmeler doğrultusunda, finansal raporların güvenilirliğini sağlayacak, bağımsız denetim mesleğinin tümünü kapsayacak, ancak meslekten de önemli ölçüde bağımsız olacak; denetimin kalitesini yükseltecek, kamunun güvenliğini sağlayacak ve kamu yararını gözeticek bir sisteme ihtiyaç duyulmuş, ABD başta olmak üzere birçok ülkede denetimin gözetimi kurumu oluşturulmuştur. Ülkemizde de bağımsız denetime ilişkin düzenleme ve düzenleyici otorite çokluğu; muhasebe denetimi mesleğinin daha çok vergi mevzuatı çerçevesinde şekillenmesi gibi hususlar dolayısıyla, bağımsız denetim sisteminin çok başlı ve dağınık bir yapı arz ettiği görülmektedir. Bu nedenle 2008 yılının Haziran ayında, kamu gözetim kurulunun ülkemizde de oluşturulması amacıyla Türkiye Büyük Millet Meclisine “Bağımsız Denetim Standartları ve Kamu gözetim kurulu” adlı yasa tasarısı sunulmuştur. Çalışmanın amacı, denetimde kalite ve kalitenin artırılmasında gözetimin rolü ortaya konulduktan sonra Kamu Gözetim Kurulu’nun, Sermaye Piyasası Kurulu’nun listesinde yer alan denetim firmalarının gerçekleştirdiği bağımsız denetimin kalitesinin artırılmasındaki rolünün araştırılmasıdır.

Toplam üç bölümden oluşan tezin ilk bölümünde öncelikle, bağımsız denetimin tanımı yapılmış, denetim türleri ve denetim standartlarına yer verilmiştir. Bağımsız denetim ile ilgili açıklamaların ardından bu bölümde bağımsız denetimin kalitesi tanımlanmış ve bağımsız denetimin kalitesinin değerlendirilmesi amacıyla belirlenen kriterler incelenmiştir.

Tezin ikinci bölümünde denetimin gözetim ihtiyacından bahsedilmiştir. Bu doğrultuda denetimin gözetimi tanımlanmış ve bu ihtiyacın ortaya çıkışına sebep olan muhasebe skandalları incelenmiştir. Son olarak, skandallar sonucunda oluşturulan denetim gözetim sisteminin farklı ülke uygulamalarına yer verilmiş ve ülkemizdeki mevcut yapı ortaya konulmuştur.

Tezin üçüncü ve son bölümünde ise, yapılan anket çalışması ile elde edilen bulgular bağlamında, araştırmaya katılan denetim firmaları ile ilgili genel özelliklere yer verilmiş, belirlenen değişkenler doğrultusunda mevcut yapı içerisinde bağımsız denetimin kalitesi ile ilgili değerlendirme yapılmıştır. Son olarak ise, bağımsız denetimin kalitesinin artırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun rolü araştırılmıştır. Bu doğrultuda kurumun finansal ve personel yapısının nasıl olması gerektiği ortaya konulmuş, sahip olması gereken amaçlar ve sorumlulukları belirtilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim ve bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerle ilgili bilgiler verilmektedir. Bu kapsamda denetim kavramı, denetim türleri ve denetim standartları incelenerek denetimde kalite kavramı üzerinde durulmuştur. Bölümün sonunda ise denetimde kaliteyi etkileyen faktörler açıklanmıştır.

1.1. Denetim

Denetim, ticari ve mali olayların tarihi ile birlikte gündeme gelmiştir. Ticari bir faaliyet ve mali bir olayın meydana geldiği her durumda, bugünkü anlamda olmasa da, mutlaka bir denetim söz konusudur.¹ Denetime olan talep, temsilci ve temsil edilen taraf ilişkisi ile başlamıştır. Temsil edilenin çıkarları ile temsilci çıkarları arasında bir çatışma çıkması durumunda; temsilci, temsil edilen tarafın çıkarları doğrultusunda hareket etmeyebilmektedir. Her iki tarafın çıkarları ile ilgili uyuşmazlıklardan kaçınmak veya bu uyuşmazlıkları en aza indirmek amacı ile temsil edilenler bir izleme sistemine ihtiyaç duymuşlardır.²

18. yy'ın sonları ve 19. yy'ın başlarına kadar daha çok küçük ve tek ortaklı işletmeler faaliyet gösterirken, endüstriyel değişimle birlikte işletmeler büyük ve çok ortaklı bir hal almışlar bu durum bir taraftan işletme yönetimini karmaşılaştırırken diğer taraftan işletmeler daha fazla finansal enstrümana başvurmuşlardır. Bu gelişmeye paralel olarak işletmeler profesyonel yönetici çalıştırmaya başlamıştır. Bu durum zamanla ortak ve yöneticiler arasında asimetrik bilginin* ortaya çıkmasına ve

¹ Murat ERDOĞAN, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğu Üniversitesi Dergisi**, 2002,(5), s.55.

² Aasmund EILIFSEN, William F MESSIER, “The Incidence and Detection of Misstatements: A Review and Integration of Archival Research,” **Journal of Accounting Literature**, Vol:19, 2000,s.1-43'den aktaran DANG Li, **Assesing Actual Auditing Quality**, Doktora Tezi, Drexel Üniversitesi, Amerika, Mayıs 2004, s. 30.

* Asimetrik bilgi; bir işlemle ilgili olarak taraflardan birinin belli bir bilgiye sahipken diğer tarafın bu bilgiye sahip olmadığı durumun ifadesidir.

dolayısıyla çıkar çatışmalarına sebep olmuştur.³ Ayrıca işletme dışı mali tablo kullanıcıları ile mali tabloların hazırlanmasından sorumlu şirket yöneticileri arasında da çıkar çatışmaları yaşanmış, mali tablolardaki bilgiler kasıtlı veya kasıtsız olarak şirket yönetiminin çıkarları doğrultusunda hazırlanmaya başlanmıştır.⁴ Bu doğrultuda denetim hizmeti, kredi sağlayanlar ile ortaklar ve ortaklar ile yöneticiler arasındaki asimetrik bilginin azaltılmasında önemli bir rol oynamaktadır.⁵

İşletme ile ilişkili taraflar, işletmelere ait finansal nitelikli bilgileri, değişik amaçlarla karar verme sürecinde kullanmaktadırlar.⁶ Bilginin alınacak kararı etkilemesi veya kararların bilgiye dayandırılarak alınması, kullanılan bilginin kalitesini önemli hale getirmektedir.⁷ Kaliteli finansal bilginin özellikleri şu şekilde sıralanabilmektedir:⁸

- Anlaşılabilir-Şeffaf,
- İhtiyaca uygun- Zamanında sunulma -Geri besleme-Tahmin değeri,
- Güvenilir –Olayı gerçeğe uygun doğru temsil eden, Özün önceliğine uygun, tarafsız, Tam açıklama, İhtiyatlılık ilkesi gözetilen,
- Karşılaştırılabilir,
- Önemli,
- Maliyet-fayda ilişkisi.

Toplum gelişip, işlemler karmaşıktıkça, yukarıda bahsedilen özelliklere sahip bilginin sağlanması da zorlaşmaktadır. Ayrıca mali tablo kullanıcılarının kendilerine sunulan bilgilerin bu özelliklere sahip olup olmadığını doğrudan kaynağa inerek inceleme olanağı da bulunmamaktadır.⁹ Bu nedenle denetçilerin temel

³ F. William MESSIER, **Auditing: Systematic Approach**, McGraw-Hill Printed, University of Florida, 1997, s. 6.

⁴ Hasan KAVAL, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara, 2008, s.7.

⁵ Jasim Al-AJMI, “Audit firm, Corporate Governance, and Audit Quality: Evidence From Bahrain”, **Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting**, 25, 2009, s.1.

⁶ Lerzan KAVUT, Oktay TAŞ, Tuba ŞAVLI, **Uluslar arası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMMO Yayınları, No: 130, 2009, İstanbul, s.11

⁷ Niyazi DURMUŞ, Oktay TAŞ, **Denetim, SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2008, s.7

⁸ Nalan AKDOĞAN, TFRS ve Denetim Standartlarının Finansal Tabloların Şeffaflığı Üzerindeki Etkileri ve Denetimin Gözetimi, **4. Uluslararası Muhasebe Konferansı**, 15-27 Kasım, MÖDAV, 2007, İstanbul, s. 3

⁹ Alparslan YILDIRIM, **Denetim firmaları Denetlenebilir mi**, Stratejik Boyut Dergisi, 12.04. 2009 ,www.stratejikboyut.com/./denetim-kuruluslari-denetlenebilir-mi-509.html,(30.09.2009)

sorumluluğu, mali tablo kullanıcılarına sunulan bilgilerin doğruluğunu onaylamak ve yatırımcıların işini kolaylaştırmaktır.¹⁰

Tüm bu gelişmeler doğrultusunda, denetimin yasal anlamda bir meslek olarak kabul edilmesi ilk olarak 1880 yılında İngiltere’de, beş yerel muhasebe topluluğunun birleşiminden oluşan Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü ile (Institute of Chartered Accountants of England and Wales) gerçekleşmiştir. ABD’de mesleğin yasal dayanağa kavuşması 1896 yılında İngiliz yatırımcıların haklarını korumak amacıyla vücut bulan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri (CPA-Certified Public Accountants) ile olmuştur.¹¹ Ülkemizde bağımsız denetim faaliyeti sermaye piyasası mevzuatı doğrultusunda yürütülen denetim çalışmalarına dayanmaktadır. Bağımsız denetim alanında ilk düzenleme 1987 yılında Sermaye Piyasası Kurulunca yapılan düzenlemedir. Bu düzenleme zamanla günün gereksinimlerine göre geliştirilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu gelişen koşullara bağlı olarak, ihtiyaçlar karşısında yeni tebliğler yayınlayarak bağımsız denetim alanında kaliteli standartlara geçiş çalışmalarını sürdürmüştür.¹²

1.2. Denetim Türleri

Muhasebe literatüründe denetim çok farklı şekilde sınıflandırılmaktadır. Denetimi yapan organlar ile bu organların denetlenenle ilişkisi ve konumu, denetimin kamu veya özel sektörde yapılması, denetlenen konu, uygulama alanı, denetimin yapıldığı zaman, safha, kullanılan yöntem ve teknikler ile benimsenen yaklaşım bakımından denetimin sınıflandırılması mümkündür.¹³ Genel olarak kullanılan sınıflandırma ise; denetimin amacına göre, denetimi yapan kişilerin niteliğine ve statüsüne göre yapılan sınıflandırmadır.¹⁴ Bu doğrultuda amaçlarına göre denetim türleri;

- Faaliyet Denetimi,
- Bağımsız Denetim,

¹⁰ **Enhancing Audit Quality**, Working Paper, Accounting Today, December 2008, s.9

¹¹ < <http://www.ismmo.org.tr/docs/..010/NAZIM%20HİKMET%20HİKMET.ppt>,>, (16.12.2009)

¹² Ersin GÜREDİN, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 12.Baskı, Arıkan Yayınları, İstanbul, 2008, s.36

¹³ Ekrem CANDAN, **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No:2007/374, Ankara 2007, s. 43.

¹⁴ Celal KEPEKÇİ, **Bağımsız Denetim Mevzuatı**, 5.Baskı, Avcıol Yayınevi, İstanbul, 2004, s. 3, KAVAT, 2008, a.g.e., s.9

- Uygunluk Denetimi’dir.
- Denetçinin niteliğine ve statüsüne göre denetim türleri ise;
- İç Denetim,
- Kamu Denetimi’dir,

1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Klasik anlamda denetim amaçlarına göre; muhasebe denetimi (finansal tablolar denetimi), uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Tablo 1’de denetim türleri, dikkate alınan ölçütler ve denetim sonucu hazırlanan raporların kimlere sunulduğuna ilişkin bilgilere yer verilmektedir.¹⁵

Tablo 1.1. Denetim Türüne Göre Kullanılan Ölçütler ve İlgili Taraflar

Denetim Türü	Bağlı Bulunulan Ölçüt	Kullanıcılar
Muhasebe Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	Ortaklar, kredi verenler, resmi kurumlar
Uygunluk Denetimi	İlgili Sözleşmeleri	Sözleşmelerle ilgili taraflar
Faaliyet Denetimi	Yönetim tarafından hazırlanmış bütçeler ve/veya diğer performans ölçütleri	Üst yönetim

Kaynak: GÜREDİN Ersin, **Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, Ekim, 2000, s.14.

1.2.1.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmenin ya da denetlenen kuruluşun faaliyetlerinin verimlilik, karlılık, etkinlik ve etkililik açısından ya da işletmenin kuruluş amaçlarına uygunluğu açısından denetimini içerir.¹⁶ Faaliyet denetçisinin genel amacı; kanun ve kurallara uygunluğun, mali raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkenliği ve etkinliğine ilişkin iç kontrollerin kalitesini değerlendirmektir. Bu kapsamda iç denetçi, çok geniş bir alanda analiz yeteneklerine sahip bir faaliyet denetçisidir.¹⁷

¹⁵ GÜREDİN, 2000, a.g.e., s.14.

¹⁶ Faruk GÜÇLÜ, **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, Detay Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara, 2007, s.5.

¹⁷ Şaban UZAY, “Faaliyet Denetimine Genel Bir Bakış”, **II. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 25-29 Nisan, Antalya, 2007, s. 2-3.

Faaliyet denetimleri kapsam itibariyle denetimin en geniş türü olduğundan kurumun tüm fonksiyonlarını ve faaliyetlerini kapsayan bir niteliğe sahiptir.¹⁸ Faaliyet denetiminde değerlendirme kısıtları son derece subjektiftir. Etkenlik ve etkililik kavramları, değerlendirme konusu ve şartlarına göre değişir. Bu nedenle denetçilerin analitik bir zihin yapısına sahip olmaları gerekmektedir.¹⁹

1.2.1.2. Bağımsız Denetim

Günümüzde işletmeler arası ticari ilişkilerin giderek artması, toplumsal ve ekonomik değişim, işletmelerin büyümesi gibi nedenlerle finansal verilerde sayısal bir artış söz konusu olmuş ve bu veriler mali tabloların içeriğindeki karmaşıklığı arttırmıştır. Bu gibi olayların mali bilgiler üzerindeki etkisini incelemek ve mali tabloların güvenilirlik derecesini artırmak amacıyla kurulan sistemlerden biri de bağımsız denetimdir.²⁰

Bir işletmenin bilançosu, gelir tablosu ve kar dağıtım tablosu gibi mali tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebe ile ilgili bilgileri içeren belgelerin defterlere, defterlerdeki bilgilerin mali tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığı gibi hususların tespit edilmesi için yapılan denetimdir.²¹ Bağımsız denetim(muhasebe denetimi) tek bir işlem veya faaliyet olmayıp, birbirini izleyen işlemler zincirinden oluşmakta ve finansal tabloların güvenilirlik derecesini artırmaktadır.²²

Sermaye Piyasası Kurulu'nun "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ"ine (Seri:X, No:22) göre bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların, finansal raporlama standartları doğrultusunda, bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir

¹⁸ CANDAN, a.g.e., s.49.

¹⁹ Hasan GÜRBÜZ, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, İstanbul, 1990, s.13

²⁰ Lerzan KAVUT, "Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları", **İMKB Dergisi**, Cilt:5, Sayı:20, Ekim-Kasım-Aralık, 2001, s.2.

²¹ Ömer DUMAN, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, TESMER Yayınları, Yayın No:78, Ankara, 2008, s.13

²² TÜRMOB-TESMER, **Denetim**, Mesleki Uyum Eğitimi, < <http://zsmmm.org.tr/MUE/Denetim.ppt> > (11.03.2010)

biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

1.2.1.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı, yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu üst makam işletme içinden olabileceği gibi, işletme dışından da olabilmektedir. Uygunluk denetiminden elde edilen sonuçlar tüm gruplara değil, sınırlı olarak ilgili kişi ve kuruluşlara raporlanır. Bu açıdan bakıldığında, uygunluk denetiminde ilgili taraflar, işletme yönetimi ve vergi idaresi olabilmektedir.²³

1.2.2. Denetçinin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri

Bu sınıflandırma şeklinde önemli olan denetçinin işletme personeli olup olmamasıdır. Eğer denetçi işletme personeli değilse, sınıflandırma denetçi ile işletmenin denetim faaliyeti için bir araya gelme bağlantısına göre şekillenmektedir.²⁴

1.2.2.1. İç Denetim

İç denetim, işletmenin faaliyetlerini incelemek için işletmede oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. Amacı yönetim ve yönetim kurulu olmak üzere işletme üyelerinin sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır.²⁵

²³ Erkan ÇALGAN, Erkan MENTEŞE, Fatma İŞİLOĞLU, M.Vefa TOROSLU, Mukaddes ÖZCAN, Nurgül GÜLMEZ KANPAK, Şükrü SAVAŞ, Jülide Zehra ONUR, Zekiye AĞCA, **Muhasebe Denetimi**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:113, İstanbul, 2008, s.37.

²⁴ Mehmet YARDIMCIOĞLU, “Denetim Standartlarının Dünya ve Türkiye’de Gelişim Süreci”, **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl:15, Sayı:91, Nisan 2007, s. 76.

²⁵ K. H. Spencer PICKETT, **The Internal Auditing Handbook**, Published by Wiley, England, 2000, s.9-10

İç denetim, denetimin planlanması, elde edilen bilgilerin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının ilgili yönetim kademesine raporlanması ve izlenmesinden oluşan sistematik bir süreçtir.²⁶

İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) kurulmasıyla iç denetim profesyonel anlamda bir meslek olarak kabul görmüştür.²⁷ 1940'lı yıllarda sadece muhasebe ve finansman faaliyetleri ile ilgilenmekte iken günümüzde işletmenin faaliyetleri bütün olarak iç denetimin faaliyet alanına girmektedir.

İç denetimin sorumluluk alanı İç Denetim Meslek Standartları'nda şu şekilde belirtilmiştir:²⁸

- Yönetim bilgi sistemi,
- Kanunlar, politikalar, prosedürler ve düzenlemeler ile ilgili uyumsuzluklar,
- Varlıkların ve yatırımların korunması,
- Etkili ve ekonomik kaynak kullanımının sağlanması,
- İşletme amaçlarının gerçekleştirilmesi.

İç denetçiler yaptıkları çalışmalar sonucunda bulgularını ve önerilerini bir rapor biçiminde tepe yönetimine sunarlar. İç denetçiler bir denetçide olması gereken özellikleri taşırlar. İşletmenin sürekli çalışanı olarak işletme bünyesinde denetim faaliyetlerini yürüten kişilerdir.²⁹

1.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi; bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin işleyişinin ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin; araştırma, gözlemlleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve

²⁶ Şaban UZAY, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:132, 1999, s. 37.

²⁷ Davut PEHLİVANLI, **Modern İç Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 7.

²⁸ PICKETT, **a.g.e.**, s.9-10

²⁹ Nejat BOZKURT, **Muhasebe Denetimi**, Alfa yayınları, İstanbul, 1998, s. 32.

elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi sürecidir.³⁰

Ülkemizde kamu denetimi, kamu kurum veya kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin kamu tarafından görevlendirilmiş denetim elemanları tarafından incelenmesinden ibarettir. Kamu denetim firmaları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır.³¹

1.3. Denetim Standartları

Mali tablolar, bir işletmenin bilgi akış sisteminin çıktısıdır. Bu nedenle mali tablolar hakkında bir hükme varırken işletmenin bilgi akış sisteminin yapısının ve işleyişinin çok iyi değerlendirilmesi gerekir.³² Bu yapının iyi işlemesi ve işletmenin finansal durum ve performansının doğru ve güvenilir olarak raporlanabilmesi için kaliteli muhasebe ve finansal raporlama standartlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Aynı şekilde işletmenin bilgi akış sistemi tarafından hazırlanan mali tabloların doğruluğu hususunda bir hükme varabilmek için de denetim standartlarına ihtiyaç duyulmaktadır.³³

Denetim standartları, özü itibariyle, yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünüdür. Kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi ve başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar.³⁴ Uygulamada bu sürecin doğru işlemesi amacıyla kullanılan standartlar, bağımsız denetim ve iç denetim standartları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

³⁰ Ataman Başak AKGÜL, **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s.2-3

³¹ DURMUŞ ve TAŞ, **a.g.e.**, s.12.

³² Seval Kardeş SELİMOĞLU, , Mehmet ÖZBİRECİKLİ, Ganite KURT, Şaban UZAY, Ali ALAGÖZ, Serap YANIK, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Yayınevi, 2008, Ankara, s. 9

³³ Mahmut OKUR, **Bağımsız Denetimin Denetimi**, Sermaye Piyasası Kurulu Uzmanlık Tezi, Ankara, 2007, s. 6.

³⁴ HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, **Denetim İlke ve Esasları**, Hesap Uzmanları Derneği, Cilt: 1, 3.Baskı, Yıldız Ofset Yayınları, Ankara, 2004, s. 16.

1.3.1. Bağımsız Denetim Standartları

Tüm mesleklerde, standartlar, meslek mensuplarının uymak zorunda oldukları asgari kurallar ve ilkelerden oluşmaktadır. Meslek standartları yapılan işin kalitesi hakkında bir model oluşturur. Ayrıca meslek standartları, mesleğin kaliteli olarak yürütülmesi için kabul edilen ve yol gösteren ölçütlerdir.³⁵ Bağımsız denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkeler de bağımsız denetim standartlarıdır. Bu konuda en büyük görevi Genel Denetim Standartları'nı düzenleyen AICPA(Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) ve Uluslararası Denetim Standartları'nı yayınlayan IFAC(Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) üstlenmiştir.³⁶

1.3.1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) 1947 yılında AICPA tarafından yayınlanmıştır. Bu standartlar bir denetim çalışmasında uyulması gereken asgari nitelikleri göstermektedir.³⁷ Bu asgari nitelikler, Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board-ASB) tarafından güncellenerek Denetim Standartları Açıklamaları (Statement on Auditing Standards-SAS) olarak yayınlamıştır.³⁸ GKGDS, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmekte yardımcı olan, ona denetim sürecinde ışık tutan genel ilkelerdir. Bu standartlar genel nitelikli olup kaliteli bir denetimin çerçevesini belirlerler.³⁹ GKGDS, denetim faaliyetlerinin kimler tarafından, nasıl ve ne şekilde yapılacağını, sonuçların nasıl raporlanacağını belirleyen ilke ve kurallardan oluşmaktadır. Herhangi bir yasa ile belirlenmiş değildir. Ancak değişik meslek kuruluşları bu konuda çalışma yapmakta ve çalışmalarını bir rapora bağlamaktadırlar. Ülkeler de bu raporlardan etkilenecek kendi mevzuatlarını düzenlemektedirler.⁴⁰

³⁵ KAVUT, 2009, **a.g.e.**, s.67

³⁶ Ersin GÜREDİN, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 12.Baskı, Arıkan Yayınları, İstanbul, 2008, s.53.

³⁷ Alvin ARENS, James LOEBBECKE, **Auditing: An Integrated Approach**, Prentice Hall C., NY, 2000, s.29

³⁸ R. Douglas CARMICHEAL, J. John WILLINGHAM, **Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Auditing Theory and Practice**, 5. Ed., Mc Graw-Hill C., 1989, s.15

³⁹ GÜREDİN, 2008, **a.g.e.** s.39-41.

⁴⁰ KAVUT, 2008, **a.g.e.**, s. 51

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Genel standartlar; denetçilerin kişisel özellikleri, davranışları ve mesleki eğitim, bilgi ve düzeyleri ile ilgili olması gereken esasları içermektedir. Çalışma alanı standartları, denetçinin denetim çalışması sırasında uyması gereken kuralları belirlerken, raporlama standartları ise denetim raporunun hazırlanışı ve raporun içeriği ile ilgili genel ilkeleri kapsamaktadır.⁴¹ Genel kabul görmüş denetim standartları uygulamada ve teoride denetim alanında oluşan bilgi birikiminin ürünüdür. Bu nedenle ulusal ve uluslararası kural koyucular tarafından yayınlanan denetimle ilgili kurallara temel oluşturmaktadır.⁴²

1.3.1.2. Uluslararası Denetim Standartları

GKGDS dışında, denetim uygulamalarına yön veren ve AICPA'nın düzenlemelerine benzerlik gösteren diğer bir düzenleme ise Uluslararası Denetim Standartları'dır. Bu standartlar, 118 farklı ülkeden 155 meslek kuruluşunun temsilciliğiyle oluşturulan, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun bir alt kuruluşu niteliğinde olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurul'u (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) tarafından belirlenmektedir. Bu kurul, esas itibarıyla;⁴³

- Uluslararası Denetim Standartları'nı,
- Uluslararası İnceleme (Gözden Geçirme) Standartları'nı,
- Uluslararası Güvence Standartları'nı,
- Uluslararası Benzer Hizmet Standartları'nı,
- Bunlara ilişkin Uygulama Rehberi'ni belirlemektedir.

Belirlenen bu standartlar özellikle ekonomik açıdan gelişmiş, para ve sermaye piyasaları güçlü ülkeler tarafından benimsenmekte ve genel standartlar özele indirgenerek ülke uygulamalarına yön vermektedir.

⁴¹ DURMUŞ, a.g.e., s. 27-32.

⁴² Murat KİRACI, **Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Örneklemeler**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 30.

⁴³ Hasan KAVAL, **Muhasebe Denetimi**, Akademik Yayınları, Ankara, 2003, s.45

Türkiye’de ise, denetim ilke ve kuralları ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu’nun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal bir nitelik kazanmıştır. Bu kurallar, Sermaye Piyasası Mevzuatı’na tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerliliğini sağlamak için kabul edilmiştir. Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara büyük ölçüde Seri X, No:16 sayılı Tebliğ’inde yer verilmiştir. 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 50. maddesi uyarınca hazırlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” hükümlerinde de denetim standartlarına yer verilmiştir. Bunların dışında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu oluşturulmuştur. Ülkemizde denetim alanındaki önemli gelişmelerden bir diğeri de 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu’nun (TÜDESK) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak 2002 yılı sonu itibarıyla IFAC’a bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları’nın tercümesini yapmış ve bu tercüme TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır.⁴⁴

Ülkemizde denetim standartları ile ilgili yapılan son düzenleme Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 12.06.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Seri: X, No:22 Sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”dir. Tebliğ, IFAC tarafından hazırlanan Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu olarak hazırlanmıştır.

1.3.2. İç Denetim Standartları

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Bu doğrultuda standartlar, iç denetim biriminin faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve

⁴⁴ Şerafettin SEVİM, Tansel ÇETİNOĞLU, Niyazi KURNAZ, “Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat-Mart, , Sayı:74, Yıl:2006, s.60-61.

ölçülmesinde kullanılan kıstaslardır. Standartlar, iç denetim uygulamasının nasıl olması gerektiğini gösterir. İç denetçilerin bulunduğu her türlü kurum ve şirkette, iç denetim mesleğinin tamamına hizmet etmek için oluşturulmuştur.⁴⁵

1941 yılında ABD’de kurulmuş olan IIA, iç denetim mesleği için dünya çapında faaliyet gösteren en büyük meslek örgütüdür. IIA, 165 ülkede bulunan 165.000 üyesine, mesleki gelişim, eğitim, teknolojik gelişim, araştırma ve sertifikasyon konularında hizmet sağlamaktadır. Ayrıca 1982 yılında kurulan Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA), avrupa kıtasında yer alan 32 üye ülke için iç denetim alanında faaliyette bulunan diğer bir meslek örgütüdür. ECIIA’nın amacı, Avrupa Birliği (AB) içinde ve ECIIA üye ülkeleri dahilinde iç denetim mesleğini, IIA’in küresel mesleki standartları ve etik kuralları çerçevesinde özel ve kamu sektörü için desteklemek ve benimsemektir.⁴⁶

ECIIA ve IIA’nın yanı sıra birçok ülkede, iç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi ile ilgili yasal düzenleme yapılmaktadır. Amerika’da 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Yasası ve beraberinde oluşturulan Halka Açık Şirketler Kamu Gözetim Kurulu (PCOAB) ile birlikte iç denetim standartlarında güncelleme yapılmıştır. Avrupa Birliği 8. Direktif’te ise iç denetimden daha genel hatları ile bahsedilmektedir.⁴⁷

IIA tarafından oluşturulan Uluslararası İç denetim Standartları incelendiğinde, Nitelik ve Performans Standartları olmak üzere iki bölümden oluştuğu görülmektedir. Nitelik Standartları’nda iç denetim sürecinde birey ve organizasyonun yerine getirmesi gereken davranışlar belirtilirken, Performans Standartları’nda ise iç denetim hizmet performansının kalitesin ölçümü ile ilgili kriterler tanımlanmaktadır.⁴⁸

⁴⁵ **Uluslararası İç Denetim Standartları**, Türkiye İç Denetim Estitüsü Yayınları, Yayın No:4, İstanbul, 2008, s. 16

⁴⁶ TUSİAD, **Yönetim Kurullarında İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**, TUSİAD, Yayın No: TUSİAD-T/2008-05-461, Mayıs 2008, s.15.

⁴⁷ Susan HASS, Gerrit SARENS, Marco ALLAGRINI, “Usage of Internal Auditing Standards by Companies In The United States and Select European Countries”, **Managerial Auditing Journal**, Vol:24, No.9, 2009, s. 838-839.

⁴⁸ The Institute of Internal Audit, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**, <<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>>, (05.01.2010)

Avrupa Birliği Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde iç denetimin faaliyetinin önemi vurgulanmasına rağmen, halen birçok ülkede iç denetim standartlarının uygulanmasında gönüllülük esastır.⁴⁹

Ülkemizde ise uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği mevzuatına uyum çerçevesinde 2003 yılında 5018 sayılı “Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanun'u” kabul edilmiş, 1 Ocak 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. 5018 Sayılı Kanun'un 5.Kısım'nda tanımlanan iç denetim standartları, IIA tarafından tanımlanan iç denetim standartları ile paralellik göstermektedir. Bunun yanında SPK tarafından iç denetime yönelik doğrudan bir düzenleme bulunmamakla birlikte, 2006 yılında yürürlüğe giren bağımsız denetim standartları ile ilgili tebliğde iç denetimin bağımsız denetimi ilgilendiren yönlerinden bahsedilmektedir.⁵⁰ Kasım 2005'te yürürlüğe giren Bankacılık Kanunu'nun Kurumsal Yönetim olarak adlandırılan 3.kısımında da iç denetim sistemleri ayrıntılı olarak ele alınmış fakat iç denetim ve risk yönetiminin ortak çalışma alanlarına ve her iki sistem arasında gerçekleşebilecek olası veri transferine değinilmemiştir.⁵¹ Türk Ticaret Kanunu ise, yönetim kurulu üyelerin, yönetim yetkisini bazı yönetim kurulu üyelerine, üçüncü kişilere ve yönetime devretme imkanına sahiptir. Bununla birlikte kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak iç denetim mekanizmaları oluşturulmalıdır.

1.4. Bağımsız Denetim Kalitesinin Önemi

Kalite; en genel anlamıyla müşteri ihtiyaçlarının karşılanması, beklentilere uygunluk, operasyon performansının iyileştirilmesi, maliyetlerin düşürülmesi ve standartların yükseltilmesinde kullanılan stratejik bir yönetim aracıdır.⁵² Bu çerçevede denetim kalitesi de, denetçinin ve denetim firmasının kendi içindeki iç süreçlerinin belirli bir kalite düzeyinde, istenilen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir sisteme sahip olması anlamına gelmektedir.⁵³

⁴⁹ HASS, **a.g.e.**, s. 838-839.

⁵⁰ PEHLİVANLI, **a.g.e.**, s.27.

⁵¹ PEHLİVANLI, **a.g.e.**, s.27.

⁵² Aysun KAPICIGİL, “Kalite Nedir Hizmet Kalitesi Nedir Kalite Güvence Kavramı”, **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, 30-31 Mart 2007, Ankara, s.206.

⁵³ Ahmet CEYLAN, Kalite Güvence Standardı, Türkiye'deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları, **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, 30-31 Mart, 2007, Ankara, s.220.

Bağımsız denetimin gelişim sürecinde denetimin amacı birçok değişikliğe uğramıştır. Başlangıçta denetimin amacı, hata ve hileleri beyan etmek olarak tanımlanırken, 20.y.y.'ın dördüncü çeyreğiyle birlikte denetimin amacı finansal tabloların güvenilirliğini onaylamak olmuştur.⁵⁴ Çünkü finansal bilgilerin karar alma sürecinde kullanılabilmesi için finansal tabloların güvenilir olması gerekmektedir. Ancak; finansal tabloların şirket yönetiminin kontrolündeki bilgilere dayanması, finansal kullanıcıları ile yöneticilerin çıkarlarının birbirleriyle çatışması ve finansal tablo kullanıcılarının bilgiler üzerindeki kontrol kabiliyetinin imkânsızlaşması, finansal tabloların güvensizliği sorununu ortaya çıkarmaktadır.⁵⁵ Finansal tabloların hatalı bir bilgi içermeme olasılığı olarak ifade edilen denetim kalitesi ile bu güvensizliğin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır.⁵⁶

Denetimin amacındaki değişime paralel olarak, denetim teknikleri de değişime uğramış ve dolayısıyla şirketlerdeki süreçleri yeterli derecede değerlendirebilmek ve açıklayabilmek için daha yetenekli denetçilere ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Bu düşünce ile denetim kalitesi, denetçinin muhasebe hatalarını ortaya çıkarmadaki yeteneği ile ilişkilendirilmiştir.⁵⁷

İşletmelerde çeşitli hile şekillerine rastlamak mümkündür. Özellikle bilişim teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte ortaya çıkan bilgisayar hileleri gittikçe yaygınlaşmaktadır. Yapılan hileler işletmelerde önemli hukuki davalar gibi nedenlerle çok yüksek kaynak kayıplarına yol açmakla birlikte, muhasebe ve denetim uzmanlarının imajlarının zedelenmesine neden olabilmektedir.⁵⁸ Söz konusu hileler genellikle denetim kalitesinin en zayıf olduğu süreçlerde ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle,

⁵⁴ Vaclovas LAKIS, "Independent Auditing Development Tendencies, Technological and A Economic Development Baltic", **Journal on Sustainability**, 2008, 14(2), s. 171-183.

⁵⁵ Mehmet ŞİRİN, "Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:61, Nisan-Haziran, 2006, s. 23

⁵⁶ PALMRASE Z., "Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", **Accounting Review**, 1988, 63, s. 55-73'den aktaran AL-AJMI Jasim, "Audit Firm, Corporate Governance, and Audit Quality: Evidence From Bahrain", **Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting**, 2009, s. 1.

⁵⁷ E. Linda DEANGELO, "Auditor Size and Audit Quality", **Journal of Accounting and Economics**, 1981, 3, s. 297-322'den aktaran AL-AJMI Jasim, "Audit Firm, Corporate Governance, and Audit Quality: Evidence From Bahrain", **Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting**, 25, 2009, s. 1.

⁵⁸ Fikret ÇANKAYA, Bilal GEREKAN, "Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 9, Sayı: 28, Nisan:2009, s. 94.

denetim kalitesi konusunda en iyi başlangıç noktası, denetim hile oranının tespit edilmesidir.⁵⁹ Francis(2005)'in çalışmasına göre ise, denetim hata ve hileleri, denetçiye açılan davalarla ilişkilendirilmeye çalışılmış ancak aralarında kesin bir ilişki bulunamamıştır. Amerika'da 1965-1995 yılları arasındaki periyotta denetim firmalarına karşı açılan dava sayısının 1000 civarında olduğu tespit edilmiştir. Açılan dava sayısına karşılık denetim firmalarında karşılaşılan, yıllık denetim hile ve hata sayısı 28'dir. Kanıtlanan denetim hata ve hilelerin dava sayısına oranı ise sıfıra yakındır.⁶⁰ Dolayısıyla yapılan bu inceleme sonucunda denetim firmalarına açılan dava sayıları ile denetim hata ya da hileleri arasında çok yakın bir ilişkinin varlığından söz edilememektedir.

Amerika'da yapılan diğer bir çalışmada ise, 1983-1993 yılları arasındaki dönem incelenmiştir. Bu çalışmaya göre, 1983 yılında 6 büyük denetim firması aleyhine sadece 3 dava açılmış iken, bu sayının 1993 yılında 210'a çıktığı görülmüştür.⁶¹ Çalışmada denetim firmalarına açılan dava sayıları ile tespit edilen hata ve hile sayılarının paralellik gösterdiği tespit edilmiştir.

Denetim kalitesi ile ilgili diğer önemli bir husus ise, denetim hatalarının münferit hatalar mı, yoksa daha sistematik faktörler tarafından yaratılan hatalar mı olduğunun tespit edilmesidir. Patric (2004),⁶² yaptığı araştırmasında, hataların ortaya çıkmasına çeşitli sistematik faktörlerin etken olduğunu tespit etmiştir. Bunlar;

- Zayıf denetim gözetimi,
- Eğitim eksikliği,
- Yüksek riskli müşteri hizmetleri,
- Tartışmalı kararlar içindeki yargı hatalarıdır.

Tüm bu sistematik faktörlerin yanında bağımsız denetimde yeni ve tecrübesiz elemanların kullanılması ve bağımsız denetim şirketlerinin, denetim

⁵⁹ R. Jere FRANCIS, “What Do We Know About Audit Quality”, **The British Accounting Review**, 36, 2004, s. 345-368.

⁶⁰ FRANCIS, **a.g.e.**, s. 345-368.

⁶¹ Murat KİRACI, “Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:4, Sayı:14, Ocak 2005, s. 104.

⁶² J. McDonnell PATRICK, “The PCOAB and The Future Of Oversight”, **Journal of Accountancy**, 198, Aralık, 2004, s. 99

mesleğini profesyonel bir meslek olarak görmemeleri de denetimin kalitesi ile ilişkilendirilen kriterler arasındadır.⁶³ Fearnley; kaliteli bir denetimin anahtarı olarak yeteneğin yanısıra bağımsızlıktan bahsetmektedir. Yetenek; hata, ihmal ve yanlış beyanların ortaya çıkarılmasında, bağımsızlık ise nitelikli denetim raporların hazırlanmasında bir araç olarak kullanılmaktadır.⁶⁴ Yetenek açısından incelendiğinde, yeteneksiz denetçilerin hata ve hileleri ortaya çıkarma olasılıklarının, yetenekli denetçilere göre daha düşük olduğu tespit edilmiştir.⁶⁵

Denetimin kalitesi, denetçinin finansal tablolardaki hataları ne kadar iyi ortaya çıkarabildiği ve raporlayabildiği; dolayısıyla yönetim ve hissedarlar arasındaki bilgi uyumsuzluğunu ne kadar iyi azaltabildiği ile ölçülebilmektedir.⁶⁶ Becker, DeFond, Jiambalyo ve Subramanyam’a göre; denetim, yöneticiler ve hissedarlar arasındaki var olan asimetric bilgiyi azaltır. Hatalı işlem bulunursa veya açıklanırsa firma değeri azalacak ve yönetim zarar görecektir. Dolayısıyla yüksek kaliteli denetim için firmalar belirli bir maliyete katlanmakla birlikte aynı zamanda daha yüksek maliyetlerin ortaya çıkmasını da engellemektedir.⁶⁷

1.4.1. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Muhasebe mesleği, denetim sürecinin kalitesinin iyileştirilmesi ve gözetimi konusunda artan bir baskı altındadır. Bu nedenle kalite sürecinin değerlendirilebilmesi için objektif ölçülerin geliştirilmesine ihtiyaç duyulmuş ve bir takım kriterler oluşturulmuştur.⁶⁸

⁶³ Cemal KÜÇÜKSÖZEN, Finansal Bilgi Manipilasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, SPK Yayınları, No.183, Ankara, 2005, s.8.

⁶⁴ Stella FEARNLEY, Beattie VIVIEN, “The Reform Of The UK’s Auditor İndependence Framework After The Enron Collapse: An Example Of Evidence-Based Policy Making”, **International Journal Of Auditing**, 8, 2004, s117-138.

⁶⁵ Connie L BECKER., Mark L DEFOND., James JIAMBALYO, K.R. SUBRAMANYAM, “The Effect Audit Quality on Earnings Managment”, **Contepporary Accounting Research**, 15, 1998, s.117-138.

⁶⁶ EILIFSEN , **a.g.e.**, s. 30

⁶⁷ BECKER, DEFOND, JIAMBALYO, SUBRAMANYAM, **a.g.e.**, s. 1-24.

⁶⁸ Aida Hazlin ISMAIL, Zuraidah MOHD-SANUSI, MAT Yusarina ISA, Syazliana KASIM, “Implementation of Audit Quality Control System: Preliminary Evidence From Small and Medium Audit Practies in Malaysia”, **The 9. Asian Academic Accounting Association Annual Conference**, Kasım, Dubai, 2008, s.4

Muhasebe literatüründe Big N olarak adlandırılan büyük denetim firmaları ve Non-Big N olarak sınıflandırılan küçük denetim firmaları arasında denetim kalitesi açısından farklılıklara sebep olan bazı faktörler tespit edilmiştir. Bunlar; denetim ücreti, denetçi bağımsızlığı, denetim firma büyüklüğü, personel yeteneği ve tecrübesi gibi faktörlerdir.⁶⁹

Denetçi bağımsızlığı ve kalitesi üzerine yapılan tartışmalar, özellikle yaşanan muhasebe skandallarından sonra hızla artmıştır. Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC), AICPA, akademisyenler ve meslek uygulayıcıları, sermaye piyasasının bir fonksiyonu olan yüksek kaliteli denetim ve denetim bağımsızlığı üzerine özellikle vurgu yapmaktadırlar. 1990'lardan itibaren, denetim firmalarının denetim dışı hizmet gelirlerinde önemli bir artış tespit edilmiş, yasal reformların denetim firmalarının maruz kalacağı sorumluluğu azalttığı, birçok büyük denetim firmasının birleştiği görülmüştür. Tüm bu faktörler denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi hakkındaki tartışmaları da artırmıştır. AICPA ve SEC gibi kurumlar, finansal raporların objektif ve önyargısız bir yargılamayla sonuçlanması olarak tanımlanan bağımsızlığı, denetim kalitesinin bir fonksiyonu olarak kabul etmişlerdir. Literatürdeki çalışmalarda da denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesinin, denetçi ve müşteri karakteristiğinden ve bunların birbirleri arasındaki ilişkiden etkilendiği ileri sürülmektedir.⁷⁰

DeAngelo'ya göre denetim hizmetinin kalitesi; denetçinin bağımsızlığı ile denetçinin teknik uzmanlığı ile ilişkilidir.⁷¹ Schroeder, Solomon ve Vickrey, çalışmalarında denetim kalitesini tanımlarken denetim firmalarına açılan davaların yanı sıra; denetim ekibi ve denetim firmasının ünü gibi denetim firmalarıyla ilgili faktörleri incelemiştir. Schroeder, The Fortune 500'ün denetim komite şefleri üzerine yaptığı çalışmada bireylerin denetim kalitesini nasıl tanımladıklarını araştırmıştır. Denetim komite şefleri, denetim kalitesi ile ilişkili 15 faktör belirlemişlerdir. Çalışmada, denetim şefleri tarafından yapılan denetim kalitesi tanımlaması içerisinde; denetim ortak veya yöneticinin tutumu, denetim elemanlarının

⁶⁹ Linda. E DEANGELO, "Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting&Economics, 3(3), 183-199,1981'den aktaran ENGEBRETSON T. Jean, The Perceived Effectiveness Of The Sarbanes Oxley Act Of 2002 In Improving Audit Quality: A Multiple Constituency Approach, Doktora Tezi, Virginia Üniversitesi, Ağustos, 2006, s. 24

⁷⁰ E Joe PIKE, **Studies On Auditing**, Doktora Tezi, Wisconsin Üniversitesi, Madison, 2003, s.56.

⁷¹ DEANGELO, ENGEBRETSON, a.g.e, s. 24

bağımsızlığı gibi faktörlerin, firmanın kalite kontrol süreci ve firmanın tecrübesi gibi değişkenlerden daha önemli olduğu tespit edilmiştir. Bu bulgulara göre; denetim uzmanlarının çoğu; uygulama kalitesinin iyileştirilmesi için firma çapında bir çaba harcanması ve denetim standartlarına uyulması gerektiğini düşünmektedirler.⁷²

DeFond (1992) yapmış olduğu çalışmada; bağımsız denetçi seçimi ve müşteri firmada ortaya çıkan temsil çatışmaları arasındaki ilişkiyi ölçmek için denetim firmasının büyüklüğü, sektörel uzmanlığı ve bağımsızlık gibi değişkenleri kullanmıştır. Çalışmada, işletme yöneticilerinin ortaklık yüzdesi ile ilgili bir beklentisi olması durumunda daha yüksek kalitede bir denetim talep ettikleri tespit edilmiştir.⁷³

Son zamanlarda denetim standartları ile bağımsızlığın sağlanması ve hata ve hilelerin ortaya çıkarılması amacıyla, denetim kalitesini iyileştirme yönünde tedbirler alınmaktadır. Örneğin Amerika’da SAS No:82* ile hata ve hilenin ortaya çıkarılmasıyla ilgili sorumluluk daha çok denetçiye yüklenmiştir.⁷⁴ Bununla birlikte Sarbanes Oxley Yasası (SOX) denetim kalitesinin ve denetçi bağımsızlığının sağlanması için şu önlemlerin alınmasını öngörmektedir.⁷⁵

- Denetçi rotasyonunun uygulanması,
- Denetim dışı hizmetlerin yasaklanması,
- Denetim firmasının, denetim faaliyetini şirketin denetim komitesi gözetiminde yürütmesi,

⁷² M.S SCHROEDER., I SOLOMON., D.VIKREY, “Auditing Quality.Perceptions of Audit-Committee Chairpersons and Audit Partners”, **Auditing: A Journal of Practise&Theory**, 5(2), s.86-89 ,1986’den aktaran V. Joseph CARCELLO, H. Roger HERMANSON, T. Neal MCGRATH, “Audit Quality Attributes: The Perceptions Of Audit Partners, Prepares, and Financial Statement User”, **Auditing: A Journal of Practise&Theory**, Vol.11, No.1,1992, s.11.

⁷³ Mark L. DEFOND,“Association Between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching”, **Auditing:A Journal of Practice&Theory**, Vo:11, No:1. Spring,1992, s.18-19

* AICPA tarafından 1947 yılında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, 1972 yılında Denetim Standartları Komitesi tarafından yayınlanmış olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının yorumu niteliğinde olan SAS’ları yayınlanmıştır.

⁷⁴ Jenny GOODWIN, Jean Lin SEOW, “The Influence of Financial Reportig and Auditing: Perception of Auditors and Directors in Singapore”, **Accounting and Finance**, 42, 2002, s.196.

⁷⁵ Hülya TALU, Sarbanes Oxley Yasasının Denetimin Bağımsızlığını ve Etkinliğini ve Sermaye Piyasasında Şeffaflığı Sağlama Açısından Değerlendirilmesi, <http://www.modav.org.tr/yazarPrf.asp?id=1> (10.02.2009), s.19,

- Çıkar çatışması durumunda denetim firmasının halka açık şirketi denetleme yasağının getirilmesi.

Denetim hizmeti iki temel sebepten dolayı diğer mesleki hizmetlerden farklılaşmaktadır. Bunlardan ilki, denetçinin müşteri firma tarafından kiralanması ve ücretin müşteri firma tarafından ödenmesine rağmen hizmet sonuçlarından üçüncü tarafların faydalanmasıdır (yatırımcılar gibi). İkincisi ise denetim hizmetinin kalitesi ile ilgili müşterinin denetim sözleşmesi öncesi ve hatta denetim süreci tamamlandıktan sonra gözlemleyeceği doğrudan bir kriterin bulunmamasıdır. Müşteri firma tarafından yalnızca denetim sürecinin çıktısı olan denetim raporlarının belirlenen standarda uygun olup olmadığı gözlemlenebilmektedir.⁷⁶ Bu nedenle denetim hizmet kalitesi konusunda bir fikir vermesi amacıyla bir takım kriterler oluşturulmaya çalışılmaktadır.

Literatürde denetimin kalitesini ölçmeye yönelik kesin bir ölçü olmamakla birlikte genellikle başvurulacak ölçütler ikiye ayrılmaktadır. Bunlar denetim sürecinin kalitesine ilişkin ölçütler ve denetimin sonuçlarına ilişkin ölçütlerdir. Denetim sürecinin kalitesine ilişkin ölçütler; denetim sürecinde yapılan çalışmaların güvenilirliğini ve kalitesini sağlamak amacıyla gerek denetim firmaları gerekse denetçiler için düzenlenmiş olan meslek standartlarıdır. Denetim sonuçları ile ilgili ölçüt olarak ise mali tablo kullanıcılarının denetçi raporuna olan güven derecesi dikkate alınmaktadır.⁷⁷

İngiltere'nin Finansal Raporlama Konseyi (FRC), denetim kalitesi ile ilgili olarak denetçiler, denetim komiteleri, hazırlayıcılar, yatırımcılar ve diğer paydaşlar arasında etkili bir iletişimi desteklemek amacıyla hazırlanan 'Denetim Kalitesi Çerçevesi'ni yayınlamıştır. Çerçeve aşağıdaki beş kilit denetim kalitesi faktörünü ele almaktadır. Bunlar:⁷⁸

- Denetim firması içindeki gelenekler,
- Ortakların ve personelin becerileri ve kişisel özellikleri,

⁷⁶ Mikko ZERNI, **Essays on Audit Quality**, Working Paper, Acta Universitatis Ouluensis, Linnanmaa, November, 2009, s.17.

⁷⁷ KAVUT, 2001, **a.g.e.**, s.4.

⁷⁸ TÜRMOB, Finansal Raporlama Konseyi'nin Denetim Kalitesi Çerçevesi, TÜRMOB, Sayı.15, Yılı:2008, s. 8.

- Denetim sürecinin etkinliği,
- Denetim raporlarının güvenilirliği ve kullanılabilirliği,
- Kurumsal yönetime şirketin yaklaşımı gibi denetçinin kontrolü dışında faktörler.

Birçok çalışmada denetim kalitesini etkileyen faktörler; denetim firması ve müşteri firma ile ilişkili faktörler olmak üzere iki grupta incelenmektedir. Ancak bazı faktörlerin, hem denetim firması, hem de müşteri firma ile ilişkili olması nedeniyle bu çalışmada böyle bir sınıflandırmaya gidilmemiştir. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde denetim kalitesini etkileyen faktörler başlığı altında, Financial Reporting Council (FRC) ve Sarbanes Oxley Yasası (SOX) tarafından belirtilen faktörlerin denetim kalitesi ile ilişkisi incelenecektir.

1.4.1.1. İşletme Kültürü

Örgütler de insanlar gibidir. İnsanlar tarafından oluşturulmuş olan bu organizasyonların her birinin kendisine ait yapı, süreç ve özellikleri bulunmaktadır.⁷⁹ Kültür, örgüt içinde çalışanları o örgütün amaçlarına ve çalışanları da birbirine bağlar. Eğer kültür toplayıcı rolünü yerine getiremiyorsa zayıftır ve bu takdirde insanların örgüte ve birbirlerine sadakatleri azalır. Bu durumda çalışanlar sadece maddi çıkarlar için örgüte hizmet etmiş olurlar. Ayrıca kültür örgütün amaç, karar, stratejik plan ve politikalarının oluşturulmasında önemli rol oynar.⁸⁰ Firma kültürünün yapısını belirleyen kavramlar arasında yönlendirme ve ödüllendirme yer almaktadır. Yönlendirme, çalışanlara kültürel değerlerin aktarılmasıdır. Böylece çalışanlar neyin önemli neyin önemsiz olduğunu öğrenirler. Ayrıca ödül sistemleri kullanılarak kültürel değerlerin kabul edilme derecesi pekiştirilmiş olur. Çalışanlar, işletme kültürüne uygun görülen davranışlarda bulunduklarında ödüllendirilirler. Böylece bu davranışların işletme içerisinde uygulanma oranı artar.⁸¹ Dolayısıyla hem denetim firmasında hem de müşteri firmada yönlendirme ve ödüllendirme sisteminin

⁷⁹ Mehmet TİKİCİ, **Örgütsel Davranış Boyutlarından Seçmeler**, Nobel Yayınevi, Ankara, 2005, s.205.

⁸⁰ Erol EREN, **Örgütsel Davranış ve Yönetim Psikolojisi**, Beta Yayınları, 8.Baskı, İstanbul, 2004, s. 136.

⁸¹ Hüseyin ÇIRPAN, Mustafa KOYUNCU, “İşletme Kültürünün Alt Kademe Yöneticileri Üzerindeki Etkisi: Bir Örnek Olay Çalışması”, **Öneri Dergisi**, C.2,S.9, Ocak, 1998, s.224

var olması denetim kalitesinin arttırılmasına katkıda bulunmaktadır.⁸² Ayrıca denetim firmasında var olan kültür gereği denetçiye; kamu çıkarları doğrultusunda iyi şeyler yapmanın gerekliliği vurgulanıyorsa, denetim firmasında müşteri kabulü ve sürekliliği için sağlam bir sistem mevcutsa, denetim firma kültürü, denetim kalitesinin arttırılmasında etkili olmaktadır.⁸³

1.4.1.2. Denetim Firmasının Büyüklüğü

Denetim raporlarının kalitesi ve denetim büyüklüğü arasındaki ilişki uzun zamandır araştırılmakla birlikte yapılan çalışmaların sonuçları kesin değildir. Yapılan bazı çalışmalarda büyük firmaların daha kaliteli denetim raporları hazırladığı belirtilirken, bazı çalışmalarda ise denetim firma büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında bir ilişki olmadığı ileri sürülmektedir.⁸⁴

Denetim firma büyüklüğünün denetim kalitesi üzerine pozitif bir etkisinin olduğunu ileri süren çalışmalara göre denetim kalitesi, iyi bir denetim takımının fonksiyonudur. Dolayısıyla büyük firmalarda denetim takımlarının,⁸⁵

- Yeterli insan ve teknoloji kaynağına sahip olmaları,
- Etkin kontrol sistemi,
- Büyük firmaların müşterilerinden daha bağımsız olmaları,
- Büyük firmaların sahip oldukları ünü kaybetmemek için riske girmek istememeleri, denetim hilesi durumunda ortaya çıkan yüksek ekonomik maliyetlerin denetçi üzerinde yüksek bir baskıya neden olması gibi nedenler,
- Her bir denetim sözleşmesi için daha fazla çaba ve maliyete katlandıkları için daha fazla ücret talep etmeleri⁸⁶ gibi kriterlere sahip olmaları nedeniyle, daha iyi bir denetim faaliyeti gösterdikleri düşünülmektedir.

⁸² TÜRMOB, 2008, **a.g.e.**, s. 8.

⁸³ TÜRMOB, 2008, **a.g.e.**, s. 8.

⁸⁴ S.Clive LENNOX, "Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses", **Journal Business Finance & Accounting**, 26, No.7, Oct/Sept, 1999, s.779-805, DEANGELO, 1981, ENGEBRETSON, 2006, **a.g.e.**, s. 24, AL-AJMI, **a.g.e.**, s.4.

⁸⁵ AL-AJMI, **a.g.e.**, s.4.

⁸⁶ FRANCIS, **a.g.e.**, s. 345-368.

Lennox'a göre; denetim kalitesi yalnızca denetim organizasyonunun büyüklüğü ile ilgili değil aynı zamanda denetim çalışma kâğıtlarının sonuçlarıyla da bağlantılıdır.⁸⁷ Giroux ise; denetim kalitesini büyük firmaların çalışma kâğıdı inceleme süreciyle ilişkilendirmekte ve büyük firmaların daha kaliteli inceleme için daha fazla personel tahsis ettiğini belirtmektedir.⁸⁸

DeAngelo'ye göre de, daha büyük denetim firmaları daha yüksek kalitede denetim hizmeti sunmaktadırlar. Çünkü büyük denetim firmaların, özel müşterilerine belli bir düzeyin altında denetim sunması durumunda diğer müşterilerinin tamamını kaybetme riski ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Büyük denetim firmaları böyle bir risk üstlenmek istememekte ve müşterisinden sadece mevcut yıl içinde aldığı ücreti değil gelecek yıllarda da alacağı ücreti de hesaba katmaktadır.⁸⁹ Çünkü mevcut müşteriler ile süreklilik sağlanamıyorsa denetçi bu durumda gelecek periyotta müşteri bulabilmek için müşterilerin her türlü isteklerini kabul etmeye razı olmaktadır.⁹⁰ Bununla birlikte dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise, tek bir müşteriden sağlanan gelirin toplam gelir içindeki oranıdır. Büyük ölçekli firmalarda tek bir müşteriden elde edilen gelir genellikle toplam gelir içerisinde küçük bir paya sahip olmaktadır. Dolayısıyla denetim raporlarının içeriği konusunda yapılacak baskılara karşı durma dirençleri daha güçlü olmakta⁹¹ ve bağımsızlığın zedelenmesi genellikle bu firmalar için söz konusu olmamaktadır. Ancak tek bir müşteriden elde edilen gelir, büyük ölçekli bir denetim firmasının toplam gelirleri içinde küçük bir paya sahip olmasına rağmen, firmanın herhangi bir ofisinin gelirleri içinde büyük bir paya sahip olabilmektedir. Bu nedenle bu ofiste görevli meslek mensupları, hem bulundukları ofisin gelirlerinin azalmaması, hem de kendi kariyerlerini olumsuz yönde etkileyebileceği düşüncesi ile denetim standartlarına aykırı olsa bile müşteri firma isteklerine boyun eğebilmektedirler.⁹²

⁸⁷ LENNOX, a.g.e., s.779-805.

⁸⁸ R. Deis DONALD, Gary A GRIoux, "Determinants of Audit Quality in The Public Sector," **The Accounting Review**, Vol.67, No:3, July,1992, s. 462-479.

⁸⁹ DEANGELO,1981, ENGEBRETSON, 2006, a.g.e., s. 24

⁹⁰ DEANGELO, 1981, ENGEBRETSON, 2006, a.g.e., s. 25

⁹¹ Orhan AKIŞIK, **Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlak Kuralları**, TÜRMÖB Yayınları, 225, Ankara, 2005, s. 132.

⁹² Orhan AKIŞIK, a.g.e., s. 132.

Titman ve Trueman⁹³ ise firma büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında doğrudan bir ilişki bulunmadığını, ancak büyük firmaların endüstriyel uzmanlığa sahip olmasının denetim kalitesini artırdığını ileri sürmektedirler. Çünkü endüstriyel uzmanlık, denetçinin hata yapma riskini azaltmaktadır.

Genel olarak incelendiğinde tüm dünyadaki denetim piyasalarında Big 4 olarak adlandırılan Price Waterhouse Coopers, Ernst&Young, Deloitte Touche Tohmatsu ve KPMG isimli büyük ölçekli firmaların hâkimiyeti göze çarpmaktadır. Türkiye’de de bu şirketlerin sektördeki etkileri dikkat çekmektedir.⁹⁴

1.4.1.3. Denetim Firmasının Personel Kalitesi ve Tecrübesi

Denetimin kalitesi; denetçinin yeteneklerini incelemelerde kullanmasına, muhtemel hata ve anormallikleri ortaya çıkarmasına ve denetçinin bağımsızlığı korumadaki istekliliğine bağlıdır. Denetimin, muhasebedeki bilgi değerini artırması ve sonuç olarak denetçi görüşünün mümkün olan tüm bilgiyi göstermesi arzu edilmektedir.⁹⁵ Bu nedenle başarılı olmak isteyen denetçilerin, sürekli kendini yenilemesi, değişen mevzuatı takip etmesi ve deneyim kazanması gerekmektedir. Deneyim, denetçilere riskleri ve olasılıkları daha kolay ve önceden tahmin etme olanağı sağlamaktadır.⁹⁶

İngiltere Finansal Raporlama Konseyi Raporu’na göre; denetim firması ortağı ve personeli, müşteri işletmeyi iyi tanımışsa etik standartlarına ve denetim ilkelerine uygun davranıyorsa; ortaklar ve personel çalışmalarında mesleki özeni gösteriyorsa, denetçi, denetim sürecinde ortaya çıkan durumlar karşısında dirençliyse, denetim firması ortak ve yöneticileri, mesleğinde eğitilmiş ve yol gösterici yeni personel sağlıyorsa denetim firmasının personel kalitesi ve becerisinin denetim kalitesine pozitif bir etki sağlaması beklenmektedir.⁹⁷

⁹³ Sheridan TITMAN, Brett TRUEMAN, “Information Quality and The Valuation of New Shares,” **Journal of Accounting and Economics**, Vol.8, Issue.2, 2002, s. 159-172.

⁹⁴Ufuk DOĞRUER, **Geniş Açıdan Muhasebe Denetimi**, <<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/005>>, (26.10.2009)

⁹⁵ Benito ARRUNADA, “Audit Quality: Attributes, Private Safeguards and The Role of Regulation”, **The European Accounting Review**, 9-2, 2000, s. 205-224.

⁹⁶ GÜÇLÜ, **a.g.e.**, s. 16

⁹⁷ TÜRMOB, 2008, **a.g.e.**, s. 8.

Denetçiler, mesleki tecrübeleri ile bağımsız kaynaklardan sağladıkları kanıtları, yönetimden elde ettikleri kanıtlar ile birleştirerek bir yargı geliştirirler. Geliştirilen bu yargı denetçilerin kararını etkilemektedir. Ayrıca denetçilerin mesleki tecrübeleri, açıklayıcı ve tamamlayıcı kanıtların toplanabilmesi için akıllı modeller geliştirmesine yardımcı olmaktadır. Denetim tecrübesinden, elde edilen denetim kanıtlarının kullanımını ve gelişimini teşvik etmesi beklenir. Çünkü bilgi, tecrübe ile kazanılır ve tecrübe ile potansiyel problemlerin daha kolay fark edilmesi sağlanır. Mesleki tecrübeye dayalı verilen kanaat; denetçinin neden, nasıl ve niçin yöneticinin kendisini etkilemeye çalıştığını anlamasını sağlar. Mesleki kanaat çalışanların davranışlarındaki şüpheli durumların artmasıyla faaliyete geçer.⁹⁸

Yatırımcılar ve finansal tablo kullanıcıları denetçilerden, farklı amaçlar için güvence sağlamalarını beklemektedirler. Ancak bazı durumlarda denetçinin performansı ve kamu beklentisi arasında farklılıklar oluşmaktadır. Denetçinin görevleri ve sorumluluğu konusunda toplumun beklentisi, yapılan denetimin kalitesini etkilemektedir. Yapılan çalışmalardan anlaşılmaktadır ki; toplumunda denetimden beklentisinin artmasının nedeni denetim standartlarının ve yasal düzenlemelerin yetersiz olması ve yetersiz denetçi performansıdır.⁹⁹

1.4.1.4. Denetim Süreci

Denetim süreci, denetim görevi alınmadan önce müşterinin teklifinin değerlendirilmesi, rapor verildikten sonra da Müşteri İşletme Genel Kurulu'na katılma ve mali tabloların yayınlanmasını izleme aşamalarını kapsamaktadır. Teklifin alınması ve değerlendirmesi aşamasıyla başlayan bu süreç, planlama ve program geliştirme için hazırlık çalışmalarının yapılması ile devam etmektedir. Daha sonra denetim planı hazırlanıp uygulanarak denetim aşaması tamamlanmakta ve raporlama aşamasına geçilmektedir.¹⁰⁰

⁹⁸ L. Urton ANDERSON, Kathryn KADOUS, Lisa KOONCE, "The Role of Incentives to Manage Earnings and Quantification in Auditors' Evaluations of Management-Provided Information", **Auditing. A Journal of Practise&Theory**, Vol:23, Mart 2004, s. 11-27

⁹⁹ Ping ZHANG, "The Impact Of The Public Expectations Of Auditors On Audit Quality and Auditing Standards Compliance", **Contemporary Accounting Research**, Vol:24, No:2(Summer), 2007, s.652.

¹⁰⁰ KAVAL, 2003, **a.g.e.**, s. 65-66.

Bu doğrultuda;¹⁰¹

- Denetim metodolojisi ve araçları ile denetimin iyi yapılandırılması,
- Yönetici ve ortakların aktif olarak denetim planına dahil olmaya cesaretlendirilmesi,
- Etkili ve verimli denetim kanıtları sağlayan prosedür ve yapı, ihtiyaca uygun denetim dokümanı, denetim çalışmalarında etkili bir incelemenin varlığının sağlanması,
- Denetim kalite kontrol prosedürlerinin ve etik standartların amacına ulaşması,
- Denetçinin dürüstlüğü, objektifliği ve bağımsızlığı ile ilgili güven sağlanması durumunda, denetim sürecinin denetim kalitesinin artırılmasına pozitif bir katkı sağlaması beklenmektedir.

1.4.1.5. Şeffaflık ve Denetim Raporu

Denetim kalitesinin sağlanmasında ana araçlardan biri de denetim firmaları hakkında şeffaf bilginin sağlanmasıdır. Avrupa Birliği tarafından hazırlanan 8. Yönerge'ye göre, 2008 yılının Haziran ayından itibaren Avrupa Birliği çerçevesinde şeffaf raporlar yıllık beyan edilmektedir. Bu düzenleme ile denetim firmalarının faaliyet politikaları ve prosedürleri ile ilgili bağımsız uygulama ve ücret bilgisi gibi detaylandırılmış bilgileri yayınlamaları gerekmektedir. Sekizinci Yönerge'ye göre yıllık şeffaf raporlarda bildirilmesi gereken bilgiler şunlardır.¹⁰²

- Yasal yapının ve ortaklık yapısının belirtilmesi,
- Eğer denetim firması, firmalar ağına ait ise, ağın ve ağdaki yapısal ve yasal düzenlemelerin belirtilmesi,
- Denetim firmasının idari yapısının beyan edilmesi,
- Denetim firmasının iç kontrol yapısının belirtilmesi,
- En son kalite güvence incelemesinin yapıldığı zamanın belirtilmesi,

¹⁰¹ TÜRMOB, 2008, **a.g.e.**, s. 8.

¹⁰² Christiane POTT, J. Theodore MOCK, Christoph WATRIN, “The Effect Of A Transparency Report On Auditor Independence: Practitioners’ self-assessment”, **Review Managerial Science**, 2, 28, 2008, s. 112.

- Denetim firması tarafından en son yılda denetim yapılan halka açık işletmelerin listesi,
- Denetim firmasının bağımsızlıkla ilgili uygulamalarının beyan edilmesi,
- Denetim firmasının denetçi eğitiminin sürekliliği hakkındaki sürecinin beyan edilmesi,
- Denetim firmasının ekonomik öneme sahip finansal bilgilerini göstermesi, toplam cirodan yıllık ve konsolide edilmiş hesaplardan elde edilen ücretlerin ve vergi danışmanlığı gibi diğer denetim dışı hizmetlerden sağlanan ücretlerin ayrılması.

Ülkelere göre şeffaflık raporları farklılık göstermektedir. Örneğin Türkiye’de şeffaflık raporları sadece denetim firmalarını kapsar iken, Almanya’da sadece denetim firmalarını değil aynı zamanda denetçileri de kapsamaktadır. Ayrıca ülkemizde en son kalite güvence incelemesinin yapıldığı tarihin belirtilmesi önemli iken Almanya’da tarihin belirtilmesi yerine kalite güvence incelemesinin başarılı olması daha fazla önem taşımaktadır. Tüm ülkelerdeki genel düşünceye göre, şeffaf raporların güvence sağlayabilmesi için uygun bir gözetim sisteminin kurulmuş olması gerekmektedir.¹⁰³

Ülkemizde şeffaflık raporu, 12.07.2008 Tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 26934 Sayılı Sigorta ve reasürans ile emeklilik şirketlerinde bağımsız denetim yapılmasına ilişkin yönetmelik gereği olarak, kuruluşlar tarafından her hesap döneminin bitişini takip eden üç ay içerisinde kuruluşların kendi internet sitesinde yayınlanmaktadır. Şeffaflık raporu, kuruluşun yönetim kurulu başkanı tarafından imzalanmalıdır. Kuruluş ile ilgili hazırlanacak şeffaflık raporunun içeriği en azından şu bilgileri kapsamalıdır;

- Kuruluşun hukuki yapısı ve ortakları hakkında bilgi,
- Kuruluşun yurt içi veya yurt dışı bir gruba bağlı çalışması durumunda, grubun hukuki ve yapısal özelliklerinin açıklanması,
- Kuruluşun organizasyon yapısının açıklanması,

¹⁰³ POTT, a.g.e., s. 115

- Kalite güvence sistemine ve bu sistemin etkinliğine ilişkin açıklama,
- Bağımsızlık şartlarının yerine getirilmesi hakkında iç değerlendirme,
- Denetçinin sürekli eğitimine ilişkin kuruluşça izlenen politika hakkında bilgi.

Şeffaflık raporlarının yanı sıra denetim süreci sonunda düzenlenen denetim raporları da denetim kalitesini etkilemektedir. Finansal tablolar ile ilgili mesleki bir incelemenin yapılmış olduğunun tek göstergesi, yayınlanan denetim raporudur. Bu açıdan denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması ve okuyuculara sunulması gereklidir.¹⁰⁴ Buna göre;¹⁰⁵

- Finansal tablo kullanıcıların ihtiyaçlarına hitap edecek bir denetim raporu düzenlendiğinde,
- Finansal tablolar üzerindeki denetçi görüşünü açıkça ve tartışmasız şekilde belirtecek bir tutum içerisinde denetim raporu yazıldığında,
- Denetim komitesiyle, denetimin alanı ve denetçi objektifliğini tehdit eden unsurlar üzerine iletişim kurulduğunda denetim raporlarının denetim kalitesini artırması beklenmektedir.

1.4.1.6. Denetim Ücreti

Bağımsız denetim firmaları, müşterilerine verdikleri denetim hizmetleri karşılığında ücret alırlar. Ücret, denetim çalışmasının kalitesini belirleyen önemli faktörlerden birisidir. Çünkü denetim firmaları rekabet nedeniyle ücretleri aşağıya çekmek için çaba göstermektedir. Bunu genellikle denetim çalışmasına ayıracakları birim zamanı azaltarak yapmaktadırlar. Bu durum denetim çalışmasının gerektiği şekilde yapılamaması ve beklenen hizmetin verilememesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır.¹⁰⁶

Ücretlerle ilgili diğer bir husus ise müşteri işletmenin algılarıdır. Özellikle Amerika’da yapılan çalışmalarda müşterilerin, yüksek ücret alan denetim firmalarının, düşük ücret alan denetim firmalarına göre daha kaliteli olduğu yönünde

¹⁰⁴ ÇALGAN, a.g.e., s.41.

¹⁰⁵ TÜRMOB, 2008, a.g.e., s. 8.

¹⁰⁶ Yasin ULUSOY, **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Denetim**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007, s.187

bir beklentiye sahip oldukları tespit edilmiştir. Bunun temel nedeni ise Amerika’da yüksek ücret alan denetim firmalarının Peer Review* denetiminden geçen firmalar olmasıdır.¹⁰⁷

Craswell; 1994 ve 1996 yılı verileri ile Avusturya’da yaptığı çalışmada; her bir müşteriden elde edilen geliri, toplam denetim ücretlerine oranlayarak, denetim ücretine olan bağımlılığı araştırmıştır. Çalışmanın sonucunda denetim ücretlerine olan bağımlılık ile denetim kalitesi arasında bir ilişki olmadığı tespit edilmiştir.¹⁰⁸ DeAngelo ise;¹⁰⁹ denetim firmalarının belirli bir müşteriden kabul ettikleri ücretin, toplam firma gelirleri arasında küçük bir orana sahip olması nedeniyle büyük denetim firmalarının daha bağımsız olduğunu belirtmektedir.

Dunn ve Mayhew, Krishnan ve Lys ve Watts ise;¹¹⁰ denetçinin endüstriyel uzmanlığının, denetim ücretlerini etkileyip etkilemediğini araştırmıştır. Denetçinin endüstriyel uzmanlığını temsilen denetçinin endüstri pazar payı kullanılmıştır. Çalışmada endüstriyel uzmanlığa sahip olan denetçinin daha yüksek kalitede kanıtlar topladığı ve denetçi tarafından daha az hatalı raporlar sunulduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla endüstriyel uzmanlığa sahip olan denetim firmalarının denetlemiş oldukları finansal tablolara olan güvenin daha yüksek olduğu belirtilmektedir. Çalışmada, bu durumun denetim firmasının ücretini yükselttiği tespit edilmiştir. Francis(2005);¹¹¹ iç kıyaslama (benchmarking) gibi bilgi paylaşım uygulamaları sayesinde denetim firmalarının endüstriyel uzmanlık kazandıklarını ileri sürmektedir.

* Peer Review sistemi: Denetimlerin bir başka denetim firması veya meslek örgütü tarafından ikinci kez denetlenmesini ifade eder.

¹⁰⁷ Carroll Samuel LITTLE, **An Exploratory Study of the Peer Review Process: Perception Held by Federal Audit Executives Compared to Perception Held by Private Sector Audit Executives**, Doktora Tezi, Baltimore Üniversitesi, 2006, s. 21.

¹⁰⁸ Allen CRASWELL, Donald J. STOKES, Janet LAUGHTON, “Auditor Independence and Fee Dependence”, **Journal of Accounting and Economics**, Vol: 33, Issue:2, 2002, s. 253-275

¹⁰⁹ Linda.E DEANGELO, “Auditor Size and Audit Quality”, **Journal of Accounting&Economics**, 3(3), 183-199, 1981’den aktaran Yao-Tsung CHEN, Randal ELDER **Industry Specialization and Audit Fee: The Effect of Industry Type and Market Definition**, s.3 <<http://www.aaahq.org/audit/midyear/02midyear/papers/AuditorFeeSpecialization.pdf/>>, (10.03.2009)

¹¹⁰ A. Kimberly DUNN, W. Brian MAYHEW, “Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality”, **Review of Accounting Studies**, Vol.17, 2004, s.35-58, KRISHAN V.Gopal, “Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management”, **Accounting Horizons**, Vol.17,2003, s. 1-16, Thomas LYS, L. Ross WATTS, “Lawsuits Against Auditors”, **Journal of Accounting Research**, Vol.32, 1994, s. 38-39.

¹¹¹ R.Jere FRANCIS, Kenneth REICHEL, Dechun WANG, “The Pricing of National and Cityspecific Reputations for Industry Expertise in U.S. Audit Market”, **The Accounting Review**, Vol: 80,No:1, 2005, s. 113-136

Denetçinin endüstriyel uzmanlığı bölgesel de olabilmektedir. Fakat endüstriyel uzman olarak üne sahip bir denetim firmasında, bu ünün denetim ücretini yükseltebilmesi için firmanın hem bölgesel hem de ulusal alanda sektör lideri olması gerekmektedir. Bu göstermektedir ki; bölgesel liderlik tek başına ücretleri artırmaya yetmemektedir.

Bağımsız denetim şirketleri, sektörel uzmanlaşmanın yanı sıra faaliyet alanları açısından da uzmanlaşmayı tercih etmektedirler. Günümüzde denetim alanında faaliyet gösteren firmaların verdiği hizmetler; denetim ve muhasebe hizmetleri, dış kaynak kullanım hizmetleri (outsourcing), vergi denetimi ve danışmanlığı hizmetleri, kurumsal risk hizmetleri, kurumsal finans hizmetleri ve yönetim danışmanlığı hizmetleri olarak sınıflandırılabilir.¹¹²

Denetim ücretleri ile ilgili incelenen diğer bir konu ise; denetim hizmetinden ve denetim dışı hizmetlerden alınan ücretin, toplam ücret içindeki oranı ile ilgilidir. Denetim firmalarının müşterilerine oldukça yoğun bir şekilde denetim dışı hizmet sunmaları nedeniyle son zamanlarda denetçi bağımsızlığı ile ilgili endişeler ortaya çıkmaya başlamıştır. Denetim dışı hizmet ücretlerinin toplam gelir içerisinde geniş bir büyüklüğe sahip olması, finansal olarak denetçinin müşteriye bağlı olmasına sebep olabilmektedir. Enron, World Com gibi skandalların yaşanmasından sonra Sarbanes Oxley Yasası ile denetim firmalarının denetim hizmeti verdiği müşterisine aynı zamanda denetim dışı hizmet vermesi yasaklanmıştır. Li Chan tarafından yapılan çalışmada; denetim ücretleri ve 2001'den 2003'e kadar raporlanan denetim raporları arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışma; 2001 yılı verilerine göre toplam denetim ücreti içerisinde denetim dışı hizmetlerden alınan denetim ücretlerinin oranı ile denetim raporlarındaki hata ya da hile sayısı arasında bir ilişki bulunmaz iken 2003 yılı verilerine göre toplam ücret içinde denetim dışı hizmetten elde edilen ücret oranı arttıkça denetim raporlarında yer alan hile veya hata sayısının da buna paralel olarak arttığını göstermektedir.¹¹³

Ülkemizde asgari ücret tarifi yayınlanarak haksız rekabetin önlenmesi amaçlanmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 2011 yılına ait asgari ücret

¹¹² DOĞRUER, a.g.i.s.

¹¹³ Chan LI, **Three Essays On The Effect Of The Sarbanes-Oxley Act of 2002 On The Audit Environmen**, Doktora Tezi, M. S. University of Akron, 2007, s. 100-106.

tarifesine göre; SPK ve diğer kuruluşlarca yaptırılacak muhasebe denetim işlemlerinde, 96 saate kadar standart ücret (160TL/saat) olarak uygulanır. 96 saatten sonrası için; standart saat ücretinin %50'sinden az olmamak üzere ilgililerce serbestçe saptanır. Söz konusu denetim sözleşmeleri yıllık denetimlerde 96 saatten, sınırlı ara denetimlerde 32 saatten, yatırım fonları ve diğer özel denetimlerde 48 saatten az bir süreyi kapsayamaz.

1.4.1.7. Denetim Firmasının Müşteri İle Çalışma Süresi

Denetçinin denetim tecrübesi olmaksızın, kalitenin tam olarak sağlanması mümkün olmayabilmektedir. Bu nedenle denetçinin belli bir bilgi birikimine sahip olması ve müşteri firmayı tanınması, dolayısıyla bu firma ile belirli bir süre çalışmış olması gerekmektedir. Ancak bir süre sonra taraflar arasındaki ilişki denetçinin kararlarını etkilemeye başlamaktadır. Dolayısıyla müşteri firma ile denetçi arasındaki ilişkinin uzunluğu denetim kalitesini iki açıdan etkilemektedir. Müşteri ile ilişki süresinin uzaması bağımsızlık açısından denetim hizmetinin kalitesini negatif yönde etkilerken denetçinin tecrübe ve yetenek kazanması açısından denetim kalitesini pozitif yönde de etkileyebilmektedir.¹¹⁴

Müşteri ile uzun zamanlı çalışma denetçi yeteneğini ve tecrübesini arttırabileceği gibi denetçi ile müşteri firma yönetimi arasındaki yakınlığı da arttıracağı için denetçi bağımsızlığını azaltabilmektedir. Ancak diğer taraftan kısa dönemli denetim çalışmaları, denetçinin müşteri firma hakkında daha önceki yıllarla ilgili bilgi sahibi olmasını engelleyeceği için hatalı bilgi riskini arttırabilmektedir. Yani kısa dönemli denetim çalışmaları denetim kalitesini düşürürken uzun dönemli denetim çalışmaları denetçi bağımsızlığını zedeleyebilmektedir.¹¹⁵ Bu konuyla ilgili yapılan bazı çalışmaların sonuçlarına göre; denetçi ve müşteri çalışma süresi 2-3 yıl arasında olan süreçlerdeki finansal raporlama kalitesi, denetçi ile müşteri çalışma süresinin 6-7 yıl arasında olan denetim sürecinde hazırlanan finansal raporlama kalitesine göre daha düşük olmaktadır. Buna ek olarak denetim sözleşmesinin

¹¹⁴ W. Robert KNECHEL, Ann VANSTRAELEN, "The Relationship Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions", **Auditing: A Journal Of Practise & Theory**, Vol.26, No: 1, Mayıs, 2007, s. 114-115

¹¹⁵ Linda E DEANGELO., "Auditor Size and Audit Quality", **Journal of Accounting&Economics**, 3(3), 183-199,1981'den aktaran KNECHEL W. Robert, VANSTRAELEN Ann, "The Relationship Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions", **Auditing: A Journal Of Practise & Theory**, Vol.26, No: 1, Mayıs, 2007, s. 114-115

yapıldığı ilk yıllarda denetçinin müşteri firmayı tam olarak tanımaması nedeniyle finansal tablolarla ilgili hata ve hilelerin ortaya çıkarılma olasılığının daha düşük olduğu tespit edilmiştir.¹¹⁶ Tüm bu olumsuzlukları gidermek amacıyla rotasyon uygulaması gündeme gelmiştir. Ancak rotasyon uygulaması içinde farklı görüşler mevcuttur.

Rotasyon uygulamasının savunucuları, beş yıllık bir periyottan sonra şirketlerin denetçilerini değiştirmesi sonucu olarak denetçilerin bağımsızlığının güçlendirilebileceğine inanmakta iken, birçok kişi ise bu uygulamanın maliyetli olması düşüncesiyle rotasyon fikrine karşı çıkmaktadır.¹¹⁷ Aşağıdaki faktörler nedeniyle birçok ülkede denetçi rotasyonu zorunlu hale getirilmiştir.¹¹⁸

- Yönetime yakınlık;
- Müşteri ile yoğun temas,
- Sorunlu hale gelen çok yakınlaşma,
- Hassas konuların gündeme gelmesiyle çıkar çatışması,
- Yeterli mesleki şüpheciliğin bulunmaması,
- Eski denetçinin işe alınması,
- Körelme ve umursamama,
- Eski denetimlerin sıkıcı tekrarı,
- Önceden sonuçların ve denetimin tahmin edilmesi,
- Önceki yıl çalışma kâğıtlarına dayanma,
- Daha az tecrübeli denetim ekibi,
- Müşteriyi memnun ederek denetime devam etme garantisi.

¹¹⁶ Myungsoo SON, **Do Non Audit Service Influence AuditQuality**, Doktora Tezi, Nebraska Üniversitesi, Lincoln, 2005, s. 23-24.

¹¹⁷ Ojo MARIANNE **Avoiding Another Enron: The Role Of The External Auditor In Financial Regulation And Supervision**, Munich Personal Repec Archive, 2007, s.1147, < <http://mpa.ub.uni-muenchen.de/1147/> >, (10.03.2009)

¹¹⁸ Hasan KILIÇ, **Denetçinin Rotasyonu**, Deleoitte, <<http://www.archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/08sempozyum/sempozyum2007/>> (06.06.2009)

Sarbanes Oxley Yasası, sadece sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunu detaylarıyla tanımlamaktadır. Birçok otorite tarafından örnek alınan söz konusu yasada, bağımsız denetim firması ile ilgili bir rotasyon zorunluluğu bulunmamaktadır. Avrupa Birliği'nin bağımsız denetime ilişkin düzenlemesi olan 8. Direktif “denetim şirketi adına denetimi yürüten sorumlu ortak baş denetçi en fazla yedi yılda bir değişmeli ve en az iki yıl geçmeden tekrar ilgili şirketin denetçisi olmamalıdır” hükmünü getirmektedir. 8. Direktif’te bu husus, eklerde bir alternatif olarak yer almakta ve insiyatifi üye ülkelere bırakmaktadır. Bu düzenlemeden anlaşılacağı üzere bağımsız denetim şirketi rotasyonu AB düzenlemelerinde bir zorunluluk olarak yer almamaktadır. Kanada, Japonya ve Avusturya’da da rotasyon yasal bir zorunluluk haline getirilmemiştir.¹¹⁹

Seri: X No: 22 Sermaye Piyasası Tebliği’ne göre ise; ülkemizde 2003 yılından itibaren denetçi rotasyon süresi yedi yıl olarak belirlenmiş, aynı bağımsız denetim firmasının tekrar müşteriye denetleyebilmesi için en az 2 yılın geçmesi öngörülmüştür. BDDK’nın “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğine” göre; denetim rotasyon süresi 8 yıl olarak belirlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu’nda ise rotasyon süresi 6 yıl olarak belirlenmiştir. Sermaye Piyasası Tebliği’i diğer ülke uygulamalarından farklı olarak denetçi rotasyonunu öngörürken, sorumlu baş denetçinin değil, denetim firmasının rotasyonunu zorunlu tutmaktadır.

Sermaye Piyasası Tebliğinde yer alan diğer bir farklılık ise; tebliğin ön gördüğü 7 yıllık rotasyon süresinin bazı şartların sağlanması durumunda yerine getirilmesinin zorunlu olmamasıdır. BDDK yönetmeliği ve Türk Ticaret Kanunu’nda böyle bir istisna bulunmamaktadır. Seri: X No:22 sayılı Tebliğ’in Üçüncü Kısım 6.maddesine eklenen üçüncü fıkraya göre:¹²⁰

- Denetçi ve üzeri ünvanlı denetim kadrosunun, 25 kişi sorumlu ortak baş denetçi olmak üzere en az 75 kişiden oluşması ve bu kadronun asgari sayısının faaliyet süresince muhafaza edilmesi,

¹¹⁹ KILIÇ, a.g.i.s.

¹²⁰ Seri:X No:22 Sayılı Sermaye Piyasası Tebliği Üçüncü Kısım, 6.Madde, 3.Fıkra.

- Kuruluş bünyesinde kalite kontrol sisteminin gözetiminden sorumlu tam zamanlı görevlendirilecek en az 2 sorumlu ortak baş denetçi, 2 baş denetçi ve tam veya yarım zamanlı görevlendirilecek yeter sayıda denetçiden oluşan bir kalite kontrol güvence komitesi oluşturulması,
- Kuruluş tarafından yukarıda belirtilen asgari sayıda denetim kadrosunun, kalite kontrol sisteminin gözetiminden sorumlu komite üyesi sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi ve diğer denetçilerin, kalite kontrol sisteminin çalışmasına ve gözetimine ilişkin esasların, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanma tarihinden en az 9 ay önce Kurula bildirilmiş olması,
- Bir hesap dönemine ait finansal raporlara yönelik bağımsız denetim raporlarına ilişkin kalite kontrol sonuçlarının, kalite kontrol çalışmalarının kapsamını ve sonuçlarını içerecek şekilde düzenlenmiş bir rapor şeklinde, bağımsız denetim çalışmalarının mesleki ilkelere, ilgili düzenlemelere, kuruluş tarafından belirlenen kalite güvencesi ilke ve uygulamalarına uygunluğunu ve hazırlanan bağımsız denetim raporlarının gerçek durumu yansıttığını beyan eden bir yönetim kurulu kararı ile birlikte her yıl haziran ayı sonuna kadar kurula iletilmiş olması durumunda bu şartları sağlayan denetim firmalarına tebliğde belirtilen 7 yıllık rotasyon süresi uygulanmaz.

1.4.1.8. Denetim Dışı Hizmetler

Denetim dışı hizmetler; denetçi tarafından denetim müşterisine sağlanan denetim dışındaki tüm hizmetler olarak tanımlanmaktadır. Denetim dışı hizmetler; sözleşme veya mevzuatın gerektirdiği hizmetler ile ilgili faaliyetler ve birçok işletmeden sağlanabilecek hizmet ve işletme bilgisine sahip olan denetçilerin daha iyi faaliyet göstereceği hizmetler olarak ifade edilmektedir.¹²¹ Sarbanes Oxley Yasası'nın oluşturduğu Halka Açık Şirketlerin Kamu Gözetimi Kurulu Başkanı William J. McDonough'a göre; son zamanlarda en büyük denetim dışı hizmet kaynağını vergi hizmetleri oluşturmaktadır.¹²² Bu nedenle Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu ve Kamu Gözetim Kurulu tarafından, denetim komitelerinin

¹²¹ MARIANNE, a.g.e.,s. 1147

¹²² FRANCIS, a.g.e.,s. 345-368.

sorumluluğunda olan vergi hizmetleri ile birlikte diğer denetim dışı hizmetler sınırlandırılmıştır. Ayrıca Kamu Gözetim Kurul'u, agresif vergi pozisyonu olarak nitelendirdiği aşağıdaki görevleri denetim personelinin bağımsızlığını zedeleyebileceği düşüncesiyle yasaklamıştır.¹²³

- Pozisyon denetçiler veya diğer danışmanlar tarafından ilk olarak tavsiye ediliyorsa,
- İşlemin en önemli amacı vergiden kaçınmaksa,
- Pozisyon vergi kanunları altında kabul edilmezse.

Bağımsızlığın zedelenmesi nedeniyle vergi hizmetleri dışında, Sarbanes Oxley yasanın 201. maddesi ile 1934 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nın 10.A Maddesine eklenen G Fıkrasında aşağıdaki hizmetlerin verilmesi de yasaklanmıştır. Bu hizmetler:¹²⁴

- Muhasebe kayıt ve defterlerin tutulması,
- Finansal bilgi sistemi tasarımı ve iç denetim sunmak: (Eğer denetim dışı hizmet geliri müşteri firmadan sağlanan yıllık gelirlerin %5inden daha az ise bu yukarıda bahsedilen kural dışıdır.)¹²⁵
- Değerleme hizmetleri,
- Yönetim fonksiyonu veya insan kaynaklarına ilişkin hizmetler,
- Aktüerya hizmetleri,
- Dışarıdan sağlanan denetim hizmeti,
- Menkul kıymet alım satımına aracılık, garanti ve yatırım danışmanlığı hizmetleridir.

¹²³David A WINETROUB., Francis BOCHANSKI, "Tax Services And Auditor Independent," **Publication Of KPMG's Department Of Professional Practise-Audit and RiskAdvisory**, (212) 909-5600, 2004, s.1.

¹²⁴TALU , **a.g.e.**,s. 19

¹²⁵Cecily RAINBORN, Chandra SCHORG, "The Sarbanes Oxley Act Of 2002: An Analysis Of And Comments On The Accounting Related Provisions", **Journal of Business and Management**, Spring 2004, Vol.10, No:1, s. 5

Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu gibi kurumlar tarafından, bazı denetim dışı hizmetlerin, müşterinin daha yakından tanınmasını ve faaliyet denetimi içerisinde denetçinin mesleki yargı konusunda yeteneğinin artmasını sağladığı belirtilmektedir. Tüm bu tartışmalar sonucunda denetim komitesi tarafından tasdik edildiği sürece bazı denetim dışı hizmetlerin verilmesi uygun görülmektedir. Örneğin vergi hizmeti denetim komitesi tarafından tasdik edildiği sürece uygun bir denetim dışı hizmet olarak kabul edilmektedir.¹²⁶

1.4.1.9. Yasal Yapı

Yasal sistem, denetçi davranışlarını ve denetim kalitesini etkileyen diğer bir faktördür. Yasal sistem; denetçinin yasal sorumluluğunu, denetimin amacını ve bu amaçlara ulaşmak için denetçinin sahip olduğu sorumlulukları tanımlayarak denetim standartlarını da etkilemektedir.¹²⁷

Yasal sistemin denetim kalitesini ve denetçi davranışlarını nasıl etkilediğini araştıran çalışmalar yasal sistemi iki boyutta incelemiştir. Bunlardan ilki, ülkeler bazında alternatif yasal sistemlerin karşılaştırılması şeklinde iken, diğeri zaman içerisinde bir ülkede yasal sistemde ortaya çıkan değişiklikleri incelemek amacıyla yapılan karşılaştırmalı analiz boyutudur. Örneğin Mande; 1995 yılından sonra Amerika'da denetçinin yasal sorumluluğunu azaltan yasaların etkisini incelemiştir. Çalışmanın sonunda Big 4 olarak bilinen denetim firmalarının müşterilerinin, 1995 yılından sonra yüksek tahakkuklarının olduğu sonucuna varmıştır. Çalışmada denetim kalitesindeki azalış, yasalar ile denetçi sorumluluğun azaltılmasına bağlanmaktadır. Özellikle 1995 yılından itibaren denetçi sorumluluğunun yasa ile azaltılmasıyla birlikte, müşteri üzerinde denetçinin daha az zorlayıcı olduğu görülmektedir. Bu durum denetim firmaları için müşteriyi elde tutmayı daha önemli hale gelmiştir.¹²⁸

¹²⁶ Fred ROBINS, "Corporate Governance After Sarbanes Oxley:An Australian Perspective", **Corporate Governance**, 6, 2006, s. 54

¹²⁷ John Hag CHOI, T.J. WONG,"Auditors Governance Functions and Legal Environments:An International Investigation", **Contemporary Accounting Research**, Vol.1, 2007, s. 39.

¹²⁸ Ho Young LEE, Vivek MANDE, "The Effect Of The Private Securities Litigation Reform Act of 1995 On Accounting Discretion of Client Managers Of Big 6 and Non- Big 6 Auditors", **Auditing: A Journal of Practise &Theory**, 22(1), 2003, s. 105.

Choi ve Wong tarafından yapılan çalışmada ise;¹²⁹ Türkiye'nin de içinde bulunduğu 39 ülkedeki yasal sistem incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda iki tespitten söz edilmektedir. Bunlardan birincisi, yasaların yetersiz olması, denetçinin kontrol gücünü zayıflatmakla birlikte denetçinin yatırımcıları uyarma konusunda sinyal veren bir araç olma niteliğini de ortadan kaldırmaktadır. Diğer taraftan denetçiler, yasal yapısı zayıf olan ülkelerde daha güçlü bir rol de oynayabilmektedir. Diğer bir ifade ile yasal yapının zayıf olduğu ülkelerde yatırımcılar için denetçiler, iyi bir kurumsal yönetici olarak görev yapabilmektedirler.

Yatırımcılar, içerideki kişilerin faaliyetlerini izlemek amacıyla finansal raporları kullanırlar, şüpheli durumlarda yasal sisteme güvenirlir ve yasal sistemden aldıkları güç ile faaliyette bulunurlar. Yasal sistem üçüncü kişilerin korunmasını sağlamaktadır.¹³⁰

İşletme yönetimi, finansal analistlerin performans tahminlerini karşılayabilme konusunda daima baskı altında kalmakta ve kazanç yönetimine başvurmaktadır. Muhasebe literatüründe kazanç yönetimi "işletme performansı hakkında yatırımcıları yanıltmak veya sözleşmeye bağlı sonuçları değiştirmek niyetiyle yönetim tarafından finansal raporlama sürecine kasıtlı müdahalede bulunulması" olarak tanımlanmaktadır.¹³¹ Leuz'a göre;¹³² kazanç yönetimi, üçüncü kişilerin daha az korunduğu zayıf yasal sisteme sahip ülkelerde daha yaygındır. Kazanç yönetimi, yasal uygulama ile negatif bir ilişkiye sahiptir. Buna göre;¹³³ yıllık kar bildirimleri, kazanç yönetiminin az olduğu ülkelerde daha aydınlatıcıdır. Ortalama olarak kar beyanları yatırımcının korunduğu güçlü yapılara sahip olan ülkelerde daha açıklayıcıdır. Denetim değerini en üst seviyeye çıkarmak için mevzuat yapısı, müşteri hakkındaki bilginin kullanımını denetçi için mümkün kılmalı ve piyasaya aktarımını sağlamalıdır.¹³⁴

¹²⁹ CHOI, a.g.e., s. 39.

¹³⁰ Cristian LEUZ, Peter WY SOCKI, Dhananjay NANDA, "Investor Protection and Earnings Management: An International Comparison", **Journal of Financial Economics**, Vol.69, No.3, September, 2003, s.507.

¹³¹ Zafer SAYAR, Ali ALP, "Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Bağımsız Denetim ve Muhasebe-Denetim Mesleğinin Rolü: Sermaye Piyasaları Açısından Bir Değerlendirme", **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, 23(267), 2008, s. 75.

¹³² LEUZ, a.g.e., s, 507.

¹³³ Soo Young KWON, Chee Yeow LIM, Siang TAN, Patricia MUI, "Legal Systems and Earnings Quality: The Role of Auditor Industry Specialization", **Auditing: A Journal of Practise& Theory**, Vol:26, No:2, November 2007, s. 29-31.

¹³⁴ ARRUNADA, a.g.e., s. 205-224.

1.4.1.10. Kurumsal Yönetim

Çalışmanın bu bölüme kadar olan kısmında özellikle denetim firmasının sahip olduğu özelliklerin denetim kalitesi üzerine olan etkisi incelenmiştir. Ancak denetim hizmetinin kalitesini etkileyen faktörlerin bazıları denetim firması ile ilişkili iken bazıları müşteri firma ile ilişkili faktörler olabilmektedir. Bunun yanında hem denetim firması hem de müşteri firma ile ilişkili ortak faktörlerde mevcuttur. Örneğin, Lys ve Watts'a göre;¹³⁵ müşteri firmanın sahip olduğu iç kontrol yapısı, işletme yönetiminde yaşanan sık değişimler, firmanın içinde bulunduğu finansal sıkıntı gibi müşteri firma odaklı faktörler de yapılan denetimin kalitesini etkilemektedir.

Materyal hatalarından ve hilelerinden uzak güvenilirlik finansal tablolardan oluşan kaliteli bir finansal raporlama sürecine dengeli bir kurumsal yönetim sistemi ile ulaşılabilmektedir. Kurumsal yönetim; bir taraftan kredi verenler, çalışanlar ve müşteriler gibi işletmenin finansal tablo kullanıcılarının yatırımlarını korurken, diğer taraftan ortak bir değer yaratmak amacıyla, bir kurumu gözetleyen, yöneten ve kontrol eden mekanizmadır.¹³⁶

Kurumsal yönetimin iki amacı bulunmaktadır. Bunlar; yöneticilerin ve büyük pay sahiplerinin, küçük pay sahiplerini, yatırımlarının değeri konusunda aldatmalarını engelleyerek, şirketin değeri konusunda güvenilir bilgiye sahip olmalarını sağlamak ve yöneticileri, bireysel amaçlarını gerçekleştirmeye çalışmak yerine şirketin değerini maksimize etmek konusunda motive etmektir.¹³⁷ Bu, eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmuştur. Şeffaflık ilkesi, şirketle ilgili olarak ticari sırlar dışında kalan tüm finansal ve finansal olmayan bilgilerin zamanında, doğru, anlaşılabilir, kapsamlı ve kolayca analiz edilebilir bir biçimde sunulmasını ifade eder.¹³⁸

Bağımsız denetimin en önemli amaçlarından birisi piyasada güven ortamının sağlanmasıdır. Bu nedenle hazırlanan finansal tabloların denetçiler tarafından iyi

¹³⁵ LYS ve WATTS, **a.g.e.**, s.69-70.

¹³⁶ Zabihollah REZAEI, "High Quality Financial Reporting", **Strategic Finance**, February, 2003, s.26.

¹³⁷ Robert BUSHMAN, Abbie J. SMITH, "Transparency, Financial Accounting Information and Corporate Governance", **Economic Policy Review**, Vol: 9, Issue:1, April, 2003, s. 65.

¹³⁸ Aylin ARSOY POROY, "Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C:X,S:11, 2008, s.20

analiz edilmesi gerekmektedir. Bunun yanında finansal tablolara güvenilirliğin sağlanması için finansal tablo hazırlama sürecinin de iyi işlemesi gerekmektedir. Bu sorumluluk tamamen müşteri firmanın sorumluluğundadır ve güçlü bir kurumsal yönetim sisteminin oluşturulması ile yerine getirilebilir.¹³⁹ Çünkü finansal raporlama süreci şirketin bütün birimlerinden etkilenmektedir. Doğal olarak finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmaması açısından sorumluluk finansal raporlama sürecini etkileyen bütün birimlerin olması gerekir ki bu da şirketin kurumsal yönetimidir.¹⁴⁰

Denetim, işletme yönetiminin iddialarının test edilmesi şeklinde de değerlendirilmektedir.¹⁴¹ Bağımsız denetçilerin oluşturdukları denetim amaçları doğrudan doğruya müşteri işletme yönetiminin denetlenen finansal tablolar ile ilgili olarak yapmış oldukları bildirimlere dayanır. Finansal tablolar hakkında yönetimin yaptığı bu bildirimlere yönetim bildirimleri denir. Yönetim bildirimleri esas alınarak bilanço ve gelir tablosundaki başlıca ana hesaplar için denetim amaçları belirlenir.¹⁴²

Yönetim iddiaları genellikle beş gruptan oluşmaktadır. Bunlar:¹⁴³

- Var olma veya oluşma iddiaları,
- Tamlık/bütünlük iddiaları,
- Değerleme ve dağıtım ile ilişkin iddialar,
- Haklar ve yükümlülüklerle ilişkin iddialar,
- Sunuş ve açıklamaya ilişkin iddialar.

Denetim sonuçları ile ilgili beklenmeyen bir durum olması durumunda yönetimden beklenen açıklamaların niteliği, yönetimin güçlü olup olmaması ve yönetim kazançlarının yeterince açık olup olmamasının da yapılacak olan değerlendirme esnasında denetçi yargılarını etkilediği görülmüştür.¹⁴⁴ Anderson

¹³⁹ GOODWIN, **a.g.e.**, s.196.

¹⁴⁰ Murat ARI, “Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği”, **Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Ekim, 2008, 3(2), s.50-51

¹⁴¹ TÜRMOB-TESMER, **a.g.i.s.**

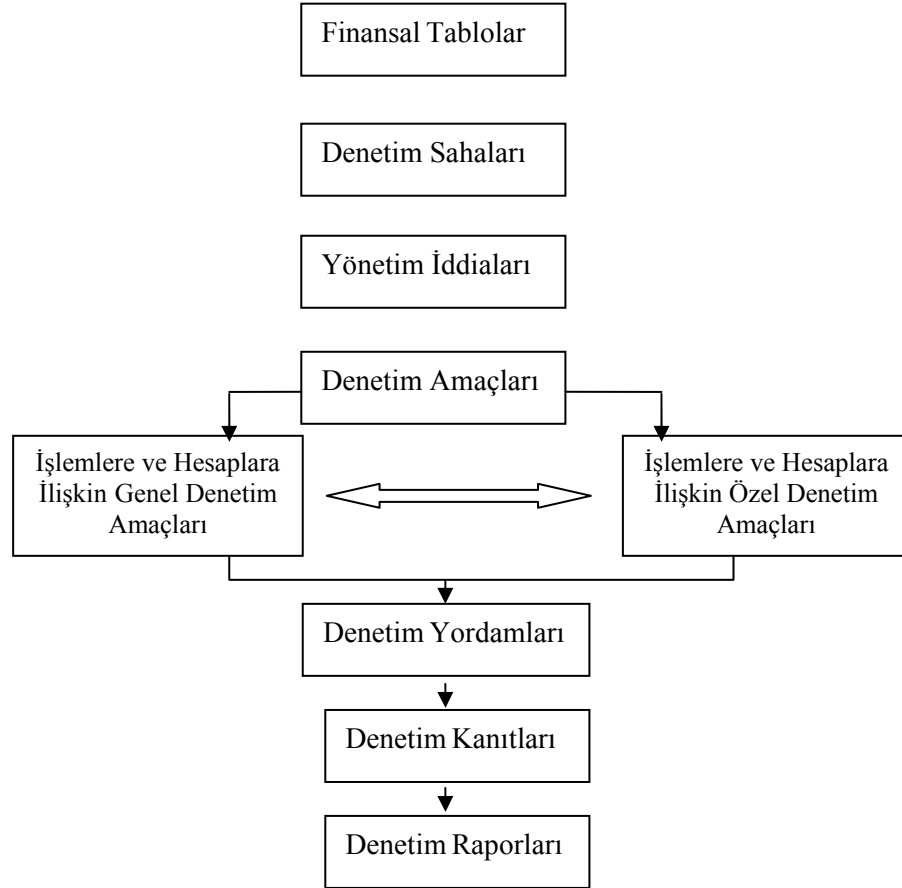
¹⁴² GÜREDİN, 2007, **a.g.e.**, s.158

¹⁴³ TÜRMOB-TESMER, **a.g.i.s.**

¹⁴⁴ E. Steven KAPLAN, F.Edward O'DONNELL, M. Barbara AREL, “The Influence of Auditor Experience on The Persuasiveness of Information Provided by Management”, **Auditing: A Journal of Practise&Theory**, Vol. 27, No. 1, Mayıs 2008, s. 71

(2004) yapmış olduğu çalışmada;¹⁴⁵ denetçi yargılarının, yönetim açıklamalarının niteliğinden etkilendiğini tespit etmiştir.

Yönetim bildirileri ve denetim süreci içerisindeki yeri Şekil 1.1’de gösterilmiştir.



Şekil 1.1. Yönetim Beyanları ve Denetim Süreci Arasındaki İlişki

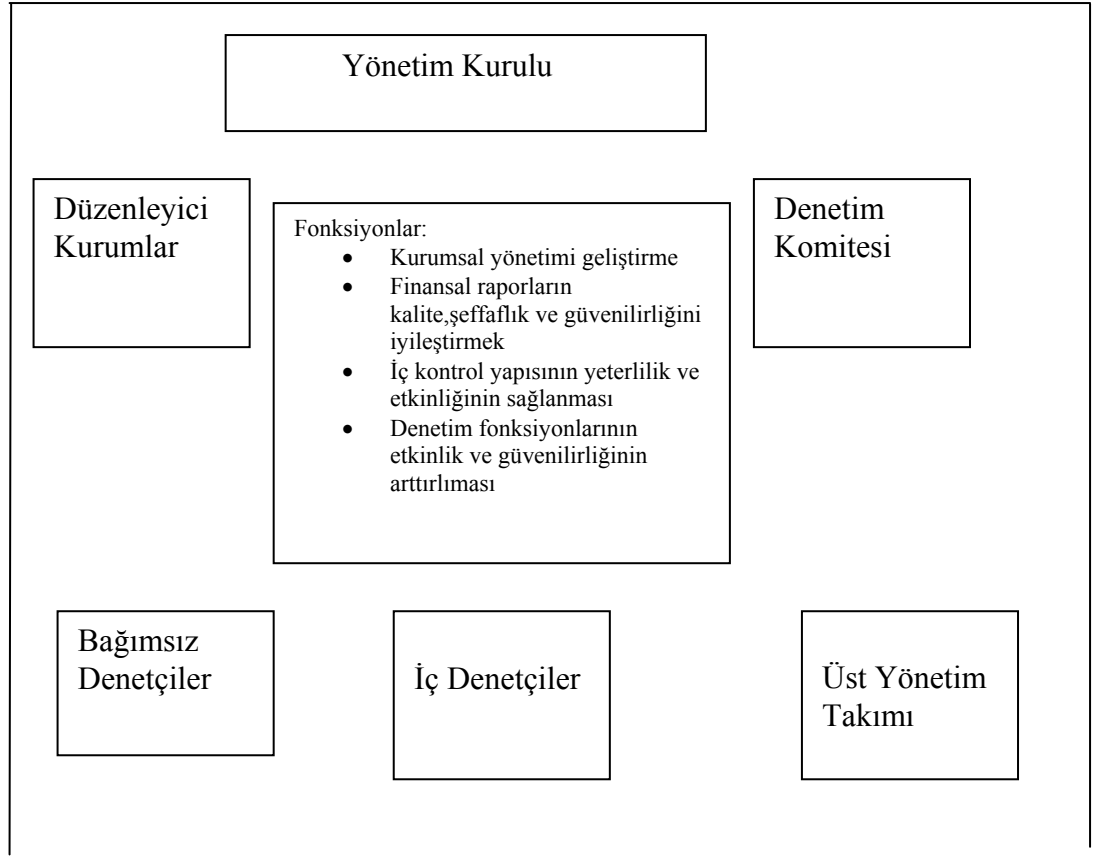
Kaynak: GÜREDİN, 2007, a.g.e., s.158.

Şekil 1.1’e göre; iyi işleyen bir kurumsal yönetim sistemi, yönetim bildirimlerinin doğruluğunu sağlayarak denetim risklerini azaltmakta ve denetçiler kurumda varolan kurumsal yönetim mekanizmasının kalitesini değerlendirerek kendi çalışmalarını buna göre ayarlamaktadırlar.¹⁴⁶ Sorumlu Ortak Baş denetçi, denetim sözleşmesini tamamladıktan sonra denetim planını yazılı hale getirmek için,

¹⁴⁵ ANDERSON, a.g.e., s.11-27

¹⁴⁶ PEHLİVANLI, a.g.e., s. 103

işletmenin dış çevresinin işletme üzerindeki etkilerini, üst yönetimin işletmeyi kontrol altında tutma derecesini ve kurumsal yönetim yapısını belirlemektedir. Çünkü bu hususlar mali tabloların taşıdığı hata ve yanlışlıkların derecesini belirleyen unsurlardır. Bu doğrultuda sorumlu ortak baş denetçi hangi denetim alanlarına, hangi personelin, ne kadar süre ve hangi teknikleri uygulayacağına karar verir.¹⁴⁷



Şekil 1.2. Kurumsal Yönetim ve Fonksiyonları

Kaynak: ARI, a.g.e., s.50-51.

İyi bir kurumsal yönetim için şirketlerin, finansal raporlara olan güveni destekleyen altı faktörü sağlamaları gerekmektedir. Şekil 1.2’de de görüldüğü gibi bu faktörler; yönetim kurulu, iç denetçiler, dış denetçiler, üst yönetim takımı, düzenleyici kurumlar ve denetim komitesidir.

¹⁴⁷ KAVAT, 2008, a.g.e., s. 67.

Yönetim kurulu ve denetim komitesi bağımsız denetçinin seçimini sağlar. Bağımsız denetçi her türlü endişesini yönetim kuruluna iletmekle yükümlüdür. Denetçi tüm bu süreçte bağımsız kalmak zorundadır. Şirket, yatırımcılarını sürekli bilgilendirmeli ve çalışanlarına adil olmalıdır. Bu süreçte çıkar çatışmaları sözkonusu olabilir. Kurumsal yönetim şirket idaresindeki tüm birimlerin rollerini belirler ve bunlar arasında bir denge ve kontrol mekanizması sunar.¹⁴⁸

Yönetim, doğru bilgi içeren finansal tabloların sunulmasından ve etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasından sorumludur. İç kontrol sistemi, hata ve hileleri ortadan kaldıran ilk basamak konumundadır. Bağımsız denetçi ise hazırlanan finansal tabloların materyal hata ve hilelerinden uzak olduğu konusunda güvence sağlamakla sorumludur.¹⁴⁹

Yapılan çalışmalar göstermektedir ki; kurumsal yönetimin zayıf olduğu ve bu nedenle gözetimin yetersiz olduğu yönetimlerde, finansal tablo hatalarının ortaya çıkma olasılığı yüksek bulunmaktadır. Bunun yanında bağımsızlığının düşük olduğu yönetim kurullarına sahip işletmelerde kazanç manipülasyona başvurma oranı daha yüksek çıkmaktadır.¹⁵⁰

Dechow'un yaptığı bir çalışmaya göre; kurumsal yönetim yapısı, kazanç manipülasyonunun bir bileşenidir. Kazanç manipülasyonunun tespit edildiği şirketlerde; genellikle yönetim kurulu üyelerinin aynı zamanda şirketin genel müdürü konumunda olduğu tespit edilmiştir. Bunun dışında genel müdürlerin çoğu bu şirketlerin aynı zamanda kurucusudur.¹⁵¹

Kurumsal Yönetim ilkeleri diğer ülke uygulamalarında ahlak kuralları "Organization Code Of Ethics" olarak kullanılmaktadır.¹⁵² Bu ilkeler;¹⁵³

¹⁴⁸ Ender ÇOLAK, **Kurumsal Yönetim, Uyum ve Raporlama**, Kurumsal Yönetim Konulu Meslek Semineri, SPK, <[http://www.spk.gov.tr/filesys/twinning/konferans II/](http://www.spk.gov.tr/filesys/twinning/konferans%20II/)>, (06.06.2009)

¹⁴⁹ REZAEI, **a.g.e.**, s. 26-27

¹⁵⁰ Chris E.HOGAN, Rezaee Zabihollah, RILEY A. Richard, K. Uma VELURY, "Financial Statement Fraud: Insights From The Academic Literature", **Auditing:A Journal of Practice &Theory**, Vol:27, No:2, November, 2008, s. 235.

¹⁵¹ M. Patricia DECHOW, G. Richard SLOAN, P. Amy SWEENEY, "Causes and Consequences Of Earnings Manipulation: An Analysis Of Firms Subject to Enforcement Actions by The SEC", **Contemporary Accounting Research**, Vol:13, No:1, (Spring), 1996, s. 1.

¹⁵² Ahmet ÜNSAL, "İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci", **KMU İİBF Dergisi**, Yıl: 10, Sayı:14, Haziran, 2008, s. 17

¹⁵³ Güler DARMAN MANİSALI, Kurumsal Yönetim Dünyadaki ve Türkiye'deki Gelişmeler, **ASİAD Semineri**, 23 Aralık, Antalya, 2006, s.27.

- Hesap verebilirlik,
- Şeffaflık,
- Yönetim Kurullarının bağımsızlığı,
- Sosyal sorumluluk ve etik değerler olarak ifade edilmektedir.

Türkiye’de uygulanan kurumsal yönetim ilkelerinin içeriği işletmelerde çalışan muhasebe yöneticilerinin ve iç denetçilerinin konumunu diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi net bir şekilde ortaya koyamamaktadır. Diğer ülke uygulamalarında, işletmede çalışan muhasebe yöneticileri ve iç denetçiler, çalışanlardan ayrı bir statüye konularak, yönetim kurulu başkanı ile birlikte kurumsal etik ilkelere bağlı kalacaklarını teyit etmektedirler. Ayrıca SPK Tebliği’ne göre, işletmenin sorumlulukları işletmenin muhasebe yöneticileri ve iç denetçileri tarafından kamuya açıklanırken, diğer ülke uygulamalarında işletmenin etik değerlerine karşı sorumlulukları kamuya açıklanmaktadır.¹⁵⁴

1.4.1.11. İç Denetim

İşletmelerde iç denetim; risk ve kontrol değerlendirme faaliyetlerine destek sağlamakta, işletme faaliyetlerini izleyerek, faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol faaliyetleri ile ilgili önerilerde bulunmakta ve kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini test etmektedir. İç denetim faaliyetleri; mali denetim, uygunluk denetimi, operasyonel denetim ve bilgi sistemleri denetimi gibi çeşitli denetim faaliyetlerini de içerir. Bu işlev ve kapsam özellikleri ile iç denetim, işletmelerde mali raporlama sisteminin ve bilgi sistemlerinin güvenilirliği için vazgeçilmez faaliyetlerinden biri olarak kabul edilmektedir.¹⁵⁵ İç denetim, işletmenin bütün bölümlerinin organizasyon yapısının gelişmesini sağladığı gibi, hata ve hilelerin önüne geçilmesinde de faydalı olmaktadır.¹⁵⁶ Finansal tabloların hazırlanmasında temel alınan muhasebe kayıtlarının güvenilirliğinin test edilmesi konusunda bağımsız denetimin rolü arttıkça, iç denetime olan ihtiyaç da artmaktadır. Çünkü işletmede oluşturulacak iyi

¹⁵⁴ ÜNSAL, a.g.e., s. 17

¹⁵⁵ Ali Kamil UZUN, “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetlerinin Başlatılmasında Başarı Faktörleri”, <http://www.denetimnet.com/Pages/isletmelerde_ic_denetim_faaliyetinin_baslatilmasinda_basari_faktorleri.aspx>, (26.05.2009)

¹⁵⁶ ULUSOY, a.g.e., s. 33.

bir iç denetim sistemi, bağımsız denetimde muhasebe verilerinin incelenmesi için ayrılan sürenin daha kısa tutulmasını sağlayacaktır.¹⁵⁷

İç denetim, yönetimin sorumluluğunda, kurumsal yönetimin sağlanması için bir araçtır.¹⁵⁸ Başarılı bir iç denetim yapısı için işletmenin tepe yönetimi tarafından destek görmesi gerekmektedir. Ayrıca bağımsız denetimde olduğu gibi başarılı bir iç denetim için öncelikle teknik, mesleki bilgi ve beceriye sahip denetçiler ve mesleki kuralarla desteklenmiş bir denetim politika ve prosedürü gerekmektedir.¹⁵⁹

Bağımsız denetim, bazı farklılıklara rağmen iç denetimle yakın ilişki içindedir. Bağımsız denetimin başarıya ulaşabilmesi, sağlıklı bir şekilde işleyen iç denetim sisteminin varlığına bağlıdır. Çünkü bağımsız denetim faaliyeti, iç denetim sırasında yapılmış olan çalışmalar dikkate alınarak planlanmaktadır. Bağımsız denetimde, yerine getirilmesi gereken pek çok şey iç denetim sırasında yerine getirilir. Bu açıdan iç denetim, muhasebe tarafından üretilen bilgileri, bağımsız denetim öncesinde bir elemeyden geçirerek büyük kolaylık sağlamaktadır.¹⁶⁰ Çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim birimi bulunan işletmelerde bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini ve iç denetimi başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirebilir ve mali durum ile faaliyet sonuçları üzerinde rahatlıkla görüş belirtebilir.¹⁶¹

Türkiye’deki yasal çerçeveye bakıldığında; bankacılık sektöründe iç denetime geniş bir yer verilirken, sermaye piyasasında iç denetim ayrı bir düzenleme ile değil, bağımsız denetim dolayısıyla yer verilmiştir. Bu nedenle Sermaye Piyasası Tebliği’nde bahsedilen iç denetim mevzuatı uluslararası iç denetim standartlarına göre farklılıklar içermektedir.¹⁶²

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 5.Kısım iç kontrol başlığını taşımakta ve iç kontrol ile iç denetime ilişkin düzenlemeleri içermektedir.

¹⁵⁷ PICKETT , **a.g.e.**, s. 17

¹⁵⁸ Fahrettin ÖNDER, **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslar arası Standartlara Uyumu**, Asil Yayınları, 2008, s. 150-152.

¹⁵⁹ Kadir TUAN, Jale SAĞLAR, “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl: 4, Sayı: 11, Ocak 2004, s. 7.

¹⁶⁰ Aytekin ÇELİK, **Bağımsız Denetim firmalarının Sorumluluğu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 53.

¹⁶¹ Umut KORKMAZ, ” Kamuda İç Denetim”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı: 25, 2007, s. 6.

¹⁶² ÖNDER F., **a.g.e.**, s. 150-152.

5018 Sayılı Kanun, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından yapılan tanıma benzer bir iç denetim tanımı yapmış ve iç denetim “ idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirme” faaliyetlerinden sorumlu tutulmuştur. Bununla birlikte Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısında ise, bağımsız denetim ihtiyacının yanı sıra iç denetim faaliyetinin de artık bir zorunluluk haline geldiğinden bahsedilmekte ve bu durumun Kurumsal Yönetim İlkelerinden kaynaklandığına vurgu yapılmaktadır.¹⁶³

1.4.1.12. İç Kontrol Sistemi

İç kontrol, işletmelerin hesap verebilirliğini sağlar ve işletmelerin başarısında son derece önemli rol oynar. The Committee of Sponsoring Organizations'nun (COSO) tanımına göre iç kontrol işletmelerin,¹⁶⁴

- Faaliyetlerinin etkin ve verimli olmasını,
- Mali raporların güvenilir olmasını,
- Kanun ve yönetmeliklere uygun bir şekilde yönetilmesini sağlayan, bir işletmenin yönetim kurulunun, üst yönetiminin ve diğer personelinin etkilediği bir süreçtir.

Sarbanes Oxley Yasası iç kontrolü; kurumun yönetim kurulundan, yöneticilerden ve diğer personelden etkilenen, amaçlara ulaşmak için makul bir güvence sağlamak üzere dizayn edilen bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Sarbanes Oxley Yasasının 302 ve 404. Bölümlerine göre; iç kontrol zayıflıklarının birçoğu finansal sistem ve prosedürlerle ilişkilidir. Bu grup genel olarak envanter sürecini içermektedir. Örneğin, Amerikan istatistikleri, iç kontrol sisteminin zayıflığı ile ilişkili problemleri alacaklar ile ilişkilendirmiştir. Yanlış görev dağılımı, yetersiz personel gibi Personel sorunları, iç kontrol zayıflığı ile ilişkili ikinci önemli bir problemdir.¹⁶⁵

¹⁶³ PEHLİVANLI, a.g.e., s. 27-28

¹⁶⁴ DARMAN, a.g.e., s. 27.

¹⁶⁵ Yan ZHANG, Jian ZHOU, Nan ZHOU, “Audit Committee Quality, Auditor Independence and Internal Control Weakness”, *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, 2007, s. 304-306.

Bir örgütte bilginin doğru olabilmesi için işlemlerin doğru gerçekleşmesi gerekmektedir. İç kontrol, örgütün amaçlarına ulaşmasında yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerden meydana gelir. İç kontroller, finansal raporlamanın güvenilirliğinin yanı sıra, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile de ilgilenir. Bağımsız denetçi ise daha çok mali raporlamanın güvenilirliği ile ilgilenmektedir.¹⁶⁶

İç kontrol, finansal raporlardaki yanlış beyanlara karşı ilk savunma mekanizması olmakla birlikte bağımsız denetçi, yanlış beyan riskini azaltmak için yatırımcıları koruyan diğer bir savunucu konumundadır. Büyük çaplı işletmelerde denetim hizmetinin verilmesi esnasında işlemlerin tümünü inceleme olanağı yoktur. Denetçi, örnekleme yoluyla kayıt ve işlemleri incelemektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi, incelemeye alınmayan kayıt ve işlemlerde hata ve noksanlıkların olma olasılığını azaltmak suretiyle denetimin kalitesini artırmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça denetim riski azalmaktadır. İç kontrol etkinliği ile denetim riski arasında ters bir ilişki bulunmaktadır. Bununla birlikte, denetim risklerinin azalmasına paralel olarak denetim prosedürlerinin sayısında bir azalma olması muhtemeldir.¹⁶⁷ Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı halinde denetçi kapsamı daraltabilecek ve daha küçük bir örnek büyüklüğü ile çalışabilecektir. Bu durum denetime ayrılması gereken kaynakların azalmasını sağlayacaktır.¹⁶⁸

Ancak ne kadar ayrıntılı ve eksiksiz tasarlanmış olursa olsun hiç bir iç kontrol yapısı kurumun hedeflerine ulaşmasına kesin güvence veremez. Birkaç kişinin gizli olarak anlaşması halinde yetkiler kötüye kullanılabilir ve iç kontroller etkisiz kalabilir. Kontrol, çalışanlar tarafından gerçekleştirildiği için tasarım eksikliklerinden, yorum hatalarından, yanlış anlamadan, yorgunluk ya da dikkatsizlikten etkilenmektedir. Personelin yeterliliği ve dürüstlüğü kontrol sürecindeki işlevlerini anlamalarını ve doğru olarak yerine getirmelerini sağlamaktadır.¹⁶⁹

¹⁶⁶ SELİMOĞLU, **a.g.e.**,s. 95.

¹⁶⁷ Orhan AKIŞIK, “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, **Muhasebe ve DenetimBakış**, Yıl:4,Sayı:14, Ocak, 2005, s. 94.

¹⁶⁸ PEHLİVANLI , **a.g.e.**, s. 41

¹⁶⁹ Nihal SALTİK, “İç Kontrol Standartları”, **Bütçe Dünyası**, Cilt:2, Sayı:26, 2007, s. 59.

Denetim komitesinin kalitesi ile iç kontrol sistemi arasında da yakın bir ilişki bulunmaktadır. Denetim komitesi sadece kurumsal hesap verilebilirlik ve güvenilir finansal raporların hazırlanması için gözetim rolü oynamaz aynı zamanda önemli bir kurumsal mekanizmadır. Çünkü herhangi bir dava riski veya kurum ününe zarar verecek bir durumla karşılaşırsa denetim komitesi üyelerinin sorumlulukları ellerinden alınır. Bu nedenle kaliteli denetim komitesine sahip olan kurumlarda iç kontrol sisteminin zayıf olma olasılığı daha düşüktür.¹⁷⁰ Bu doğrultuda Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğe göre (Seri: X,No:22) de, bağımsız denetçinin öncelikle dikkate alması gereken husus; iç kontrol sisteminin, işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnotlarda ve bunlarla ilgili olarak işletme yönetiminin yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlıkları ortaya çıkarma, düzeltme ve önleme hususundaki etkinliğidir.

1.4.1.13. Etik Kuralları

Denetim fonksiyonunun değeri, denetim çalışmasının kalitesi ile desteklenmektedir. Kaliteyi azaltan davranışlar bazen denetçi tarafından kasıtlı olarak yapılmakla birlikte bazen de organizasyonel, kişisel ve çevresel faktörler de bu tür davranışların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.¹⁷¹ Denetim kalitesinin azalmasına neden olan organizasyonel faktörlerden en önemlisi, denetçinin doküman incelemelerini yüzeysel yapması ve müşteri açıklamalarındaki hataların denetçi tarafından doğru kabul edilmesidir.

Denetim mesleğinin ayırt edici özelliği, objektif olması nedeniyle, denetlenenlere ve kamuoyuna sağladığı güven ve bu güvenin mesleğe kazandırdığı saygınlık ve itibardır. Bu güvene ve saygınlığa ancak denetimde mesleki etik kurallarına sıkı sıkıya bağlı kalınarak sahip olunmakta ve sürdürülebilmektedir.¹⁷²

Etik, doğru ve yanlış davranışlar konusunda teoriler ve ilkeler geliştiren, ahlaki kavramları da içine alan sistematik bir girişim olarak tanımlanmaktadır.

¹⁷⁰ ZHANG ve ZHOU, a.g.e., s. 304-306.

¹⁷¹ D.T. OTLEY, B.J. PIERCE, 1996, "The Operation of Control System in Large Audit Firms", **Auditing. A Journal of Practise&Theory**, 15, No. 2, p.65-84'den aktaran Paul CORAM, Alma GLAVOVIC, NG Juliana, David R. WOODLIFF, "The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts", **Auditing: A Journal of Practise&Theory**, Vol. 27, No. 1, Mayıs 2008, s. 130-132.

¹⁷² Ahmet ARSLAN, "Denetim Mesleğinde Etik Prensipler", **Finans Politik Ekonoik Yorumlar Dergisi**, Yıl: 47, Sayı: 540, Şubat 2010, s. 8

Güven önemli bir kavram olmakla birlikte günümüzde işletme çevresinin değişmesi ve karmaşıklaşması ile daha da önemli bir hale gelmiştir. İletişim teknolojisi ve bilgisindeki gelişmeler, işletmelerin yapılarını ve bireylerin fonksiyonlarını değiştirmekte ve daha esnek yapıda organizasyonlar ortaya çıkmaktadır. Bu değişimler işletme dünyasında insana olan güvenin oluşmasını zorlaştırmaktadır. Sermaye Piyasasında ortaya çıkan işletme skandalları da bu durumu kuvvetlendirmektedir. Güven ortamının tekrar yaratılması ise güçlü etik anlayışının oluşturulması ile sağlanmaktadır. Çünkü etik sistemler ahlaki iletişimi desteklemektedir.¹⁷³

Etik, insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, kuralları doğru-yanlış ya da iyi-kötü gibi ahlaki açıdan araştıran bir felsefe disiplini. Meslek etiği ise, etik disiplininin bir alt dalıdır. Bu çerçevede meslek etiği, mesleki davranışla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur.¹⁷⁴

Etiksel karar sürecinde, etik davranış için kurucu faktörler ve değerler; ahlaki duyarlılık, ahlaki yargılama, ahlaki niyet, erdemler ve ahlaki davranıştır. Bu beş kurucu faktör, etiksel karar verme sürecinin temel bileşenleridir. Denetim kalitesi, finansal tablolar üzerinde kanıtlarla ve mesleki yargılarla desteklenen uygun ve bağımsız bir mesleki görüşün oluşturulmasını ifade etmektedir. Bunun sağlanabilmesi için denetçi sadece denetim gereksinimlerine değil aynı zamanda etiksel gereksinimlere de uymak zorundadır. Dolayısıyla etik karar verme sürecinin tüm bileşenleri sağlanmalıdır.¹⁷⁵

1993 yılında Avusturya’da yapılan bir çalışmaya göre; mesleki etik kuralları doğru bir ticaret şirkete itibar sağlamakta ve şirket genelinde yüksek bir davranış standardı oluşturmaktadır. Ayrıca bu kurallar şirketin amacı konusunda çalışanlara açık bir fikir vermekte ve şirketin bir bütün olarak algılanılmasına yardımcı olmaktadır. Etik kurallar, şirkette ortaya çıkabilecek aldatıcı tabloların hazırlanma

¹⁷³ Kristine BARLAUP, Iren Hane DRONEN, Iris STUART, “Restoring Trust In Auditing Ethical Discernment and The Adelphia Scandal”, *Managerial Auditing Journal*, Vol:24, No:2, 2009, s. 167-168.

¹⁷⁴ Burcu İŞGÜDEN, Adem ÇABUK, “Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 16, Aralık 2006, s. 60

¹⁷⁵ ÜNSAL, *a.g.e.*, s. 11

ihtimalini azaltmaktadır. Bu kurallarının etkili olabilmesi için kuralların şirket geneli ile iletişim halinde olması ve yönetim tarafından uygulanması gerekmektedir.¹⁷⁶

3568 sayılı meslek yasası ile muhasebe mesleği yasal bir boyut kazanmış, meslek etiği ile ilgili ayrı bir düzenleme olmamakla birlikte, meslekte uyulması gereken kurallar; meslek sırları, reklam yasağı, ücretler, görevle ilgili suçlar, yasaklar ve disiplin cezaları düzenlenmiştir. 1990 yılında çıkarılan SMM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’te mesleki ahlak değerleri ile ilgili düzenlemeler; meslek unvanı ile yeterlilik ilkesi, mesleki eğitim ve bilgi, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, sır saklama, sorumluluk, bağımsızlık ve haksız rekabettir.

TÜRMOB’un meslek etiği kurallarını düzenlemek üzere, 2001 yılında çıkardığı SM, SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararı, meslek mensupları için bir çerçeve çizmektedir. Mecburi Meslek Kararı’ndaki meslek etiği kuralları başlıklar itibariyle şu şekilde sıralanabilir:

- Mesleki Uzmanlık,
- Defter tutma ve finansal tablolar hazırlama,
- Muhasebe ilkelerine ve standartlara uyma zorunluluğu,
- Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık,
- Mesleki özen ve titizlik,
- Tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık kuralı,
- Sır saklama,
- Ücretler,
- Denetim standartları ve muhasebe ilkeleri, öngörü yasağı,
- Haksız rekabet yasağı,
- Personel sağlanması,
- Dürüst olmayan davranışlar, reklam ve teşvik yasağı,
- Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı,
- Bağdaşmayan işler,

¹⁷⁶ GOODWIN, a.g.e., s.201.

- Diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı ve denetimde kamu sorumluluğu.

1.4.1.14. Denetim Komitesi

Finansal tabloların hazırlanması görevi muhasebe bölümüne, bu işin gözetimi ise en üst düzeydeki finansal işlerden sorumlu yöneticiye aittir. İç denetim ve hukuk birimleri ise yasalara ve düzenlemelere uygunluk yönünden denetim ve danışmanlık görevi yapmaktadırlar. Finansal raporlamada en üst düzeyde sorumluluk ise yönetim kurulu ve denetim komitesine verilmiştir. Finansal raporlama ve genel olarak şirketin iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bunların etkili ve verimli bir şekilde işletilmesi görevini denetim komitesine devreden yönetim kuruludur.¹⁷⁷

Etkili bir denetim komitesi şirketin iç kontrolünün sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Yapılan çalışmaların çoğunda aktif ve bağımsız bir denetim komitesine sahip olan şirketlerin aldatıcı finansal raporlama olasılığının çok az olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca çalışmalar, denetim komitesinin kazanç yönetiminin görülme sıklığını ve dolayısıyla aldatıcı finansal tabloların hazırlanmasını azalttığını göstermektedir. Dolayısıyla güçlü bir denetim komitesi bağımsız denetçinin faaliyetlerine yardım etmektedir.¹⁷⁸

Denetim komitesi kurumsal yönetim içinde de özel bir rol oynamaktadır. Denetim komitesi ile ilgili ilk düzenlemeler 1974 SEC'in (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) Vekâlet Kuralları ile ilgili 14/A düzenlemesini onaylamasıyla başlamıştır. Bu düzenleme ile halka açık şirketler denetim komitesinin varlığını ve denetim komite üyelerinin üyeliğini bildirmek zorunda kalmışlardır. Bu düzenlemeden sonra, 1990'lara kadar denetim komiteleri ile ilgili çok az düzenleme yapılmıştır. Denetim komitesi reformu ile ilgili dönüm noktası Blue Ribbon Panel Rapor'udur. 1998 yılında SEC, National Association of Securities Dealers Automated Quotations (NASDAQ) ve New York Borsası (NYSE), denetim komitelerinin, kurumsal finansal raporlama sürecinin gözetim rolünü güçlendirmek için Blue Ribbon Panel'i biçimlendirmiştir. 2002 Enron skandalından sonra yapılan

¹⁷⁷ Nermin ÇITAK, **Hileli Mali Raporlamada Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama**, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü, 2007, s.10-11.

¹⁷⁸ GOODWIN, **a.g.e.**, s.200.

düzenlemeler, denetim komitesi reformu ile ilgili ikinci dönüm noktası olmuştur. Buna göre SOX 301. Madde, denetim komitelerinin tüm üyelerinin bağımsızlığını gerektirmektedir. Buna ek olarak SOX 407. Madde, denetim komitesinde yer alan finansal uzmanın bildirilmesini gerekli kılmıştır. Ek olarak SEC, AICPA ve NYSE de bu düzenlemeleri güncellemiştir. SEC 1999 yılında denetim komitesinin bulundurması gereken özellikleri şu şekilde ifade etmektedir.¹⁷⁹

- Bağımsızlık: Bağımsızlık problemi Blue Ribbon Panel Raporu’nun hazırlanmasından önce görülen en yaygın problemlerden biridir. Bu düzenleme ile aile üyelerinin denetim komitesi üyesi olarak üst düzey bir pozisyonda çalışması yasaklanmıştır.
- Finansal Yeterlilik: NASDAQ ve NYSE, 1999 yılından sonra denetim komitesi üyelerinin finansal yeterliliğe sahip olmasını gerekli kılmıştır. NASDAQ’a göre finansal yeterlilik temel finansal tabloları anlama ve okuyabilme olarak tanımlanmaktadır.

SOX 301. Madde ve SOX 407. Madde’de belirtilen düzenlemeler 1999 yılında yapılan düzenleme ile benzerlik göstermektedir. Madde 407. denetim komitesinin denetim dışı hizmette bulunmadan önce ön başvuru yapmasını gerekli kılmıştır. Madde 301 ise, denetim komitesine denetçinin atanması, tanzim edilmesi ve gözetimi rolünü vermiştir. Ayrıca Madde 301, denetim komitesine bağımsız danışmanlık görevi vermiştir.¹⁸⁰ Denetim komitesinin görevleri arasında, iç kontrol ve iç denetimin gözetiminin yanında, finansal raporlamanın ve bağımsız denetimin gözetimi de yer almaktadır. Denetim komitesi, denetim firması ile kontak kurulması ve denetim firmasının kabul edilmesi gibi sorumluluklara da sahiptir.¹⁸¹

SPK düzenlemelerine göre ise; bağımsız denetimin gözetimine ilişkin olarak denetim komitesine verilen rol ve sorumluluklar; “hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda, bağımsız denetimin gözetimi için, bağımsız denetim firması, ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce ortaklık

¹⁷⁹ Zheng XIAOCHUAN, **An Empirical Analysis of The Relationship between Audit Committee Multiple Directorship and Financial Reporting Quality**, Doktora Tezi, Drexel Üniversitesi, Amerika, 2008, s. 15-16.

¹⁸⁰ XIAOCHUAN, **a.g.e.**, s.15-16

¹⁸¹ PICKETT , **a.g.e.**, s.106

yönetimine ilettiği kurulun muhasebe standartları ile muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları derhal denetim komitesine yazılı olarak bildirir” şeklinde belirlenmiştir.¹⁸²

Seri: X No:22 Sermaye Piyasası Tebliği’nde yapılan düzenlemelere göre bağımsız denetçi seçimi, bağımsız denetçinin değerlendirilmesi, bağımsız denetim şirketinin denetim dışı hizmetlerle ilgili değerlendirilmesi ve bağımsız denetimin gözetimi ile ilgili sorumlulukları, denetim komitesine vermiştir. Bu doğrultuda denetim komiteleri, bağımsız denetçi ve mali yöneticilerle düzenli olarak görüşerek finansal tabloları ve denetim sürecini inceler. Bununla birlikte işletmenin finansal tablolarında kamuya açıklamanın tam olarak yapılıp yapılmadığının gözetiminden sorumludur.¹⁸³ Bu görevlere ilave olarak aşağıda belirtilen görevler de denetim komitesinin sorumluluğuna bırakılmıştır:¹⁸⁴

- Üçüncü kişilere yönelik raporların özellikle yıllık raporların adil, dengeli ve muhasebe standartlarına uygunluğunun sağlanmasında yönetim kuruluna yardımcı olmak,
- Yönetim kurulu adına yönetim ile bağımsız denetçi arasında mutabakat sağlamak,
- Bağımsız denetçinin görevlerini gereği gibi yapıp yapmadıkları hususunda gözetim yapmak ve yönetim kurulunu bilgilendirmek,
- Yönetim kuruluna bağımsız denetimin kapsamı ve derinliğin yeterli olduğu ve gereği gibi yerine getirildiği konusunda güven vermek,
- Bağımsız denetçinin yeniden atanması veya görevden alınması hususlarında yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunmak,
- Bağımsız denetçiye ödenecek ücret konusunda yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunmak.

¹⁸² TÜRMOB-TESMER, a.g.i.s.

¹⁸³ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) , Madde:25

¹⁸⁴ Hüseyin ERGİN, Şerafettin SEVİM, Ayşenur ELİÜZ, “Kurumsal Yönetimin Ögesi Olarak Denetim Komitesinin Etkinliği ve İMKB’ye Kayıtlı Şirketlerde Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:8, Sayı:25, Mayıs 2008, s. 4-5.

Bazı durumlarda yönetim kurulu ile denetim komitesi kavramları ve sorumlulukları karıştırılmaktadır. Genel olarak yönetim kurulunun gözetim sorumluluğu vardır. Kurul, işletme yönetimi için hissedarların temsilcisi olarak seçilir. Yönetim kurulu, şirketi yöneten profesyonel yöneticilerin performansını denetler. Bu bağlamda yönetim kurulunun sorumluluğu; uzun dönemli hedeflerin belirlenmesi, yasal düzenlemelere uygunluğun kontrol edilmesi, etkili bir iç kontrol sisteminin varlığının sağlanması ve finansal raporlama sürecinin gözetilmesidir. Eğer finansal raporlama sürecinin gözetilmesi fonksiyonları yönetim kurulu adına bir alt komite tarafından yerine getirilirse bu komiteye Denetim Komitesi denir.¹⁸⁵

Abbott yapmış olduğu çalışmada; denetim komitesinin bağımsızlığı, faaliyet seviyesi, finansal uzmanlığı gibi karakteristik özelliklerinin finansal tablo hataları üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışmanın sonucuna göre, en az bir finansal uzman bulunduran ve bağımsızlığı sağlanmış denetim komitelerinin bulunduğu işletmelerin, finansal tablo hata oranları daha düşük seviyelerde bulunmuştur.¹⁸⁶

Dezoort ve Salterio tarafından 2001 yılında yapılan bir araştırmada, denetim komitesi üyelerinin bilgi ve deneyimlerinin aldıkları kararı etkiledikleri görülmüştür.¹⁸⁷ Dezoort, Houston ve Hermanson tarafından 2003 yılında yapılan araştırmada ise, belgelerle doğrulanması durumunda denetim komitesinin bağımsız denetçiyi desteklediği sonucuna ulaşılmıştır.¹⁸⁸

1.4.1.15. Kalite Güvence Sistemi

Kalite güvence bir felsefedir ve bu felsefeyi yansıtan da kalite yönetim sistemidir. Kalite güvence felsefesini özetlemek için üç temel faaliyetten bahsedilmektedir. Bunlar; kalite planlama, kalite kontrol ve kalite iyileştirme. Bunların üçü bir araya gelince kalite güvence sistemi ortaya çıkmaktadır. Bazen

¹⁸⁵ Ganite KURT, Bayram AKYÜZ, “Banka Denetim Komitelerinin Görev ve Sorumluluklarını Yerine Getirmedeki Etkinliklerine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:11,Sayı:4, Aralık, 2009, s. 235.

¹⁸⁶ Lawrence J. ABBOTT, Susan PARKER, Gerry F. PETERS, “Audit Committee Characteristics and Restatements”, **Auditing:A Journal of Practice &Theory**, 23(1), 2004, s. 77

¹⁸⁷ F.Toood DEZOORT, E.Steven SALTERIO, “The Effect Of Corporate Governance Experince, Financial Reporting And Audit Knowledge On Audit Committee Members-Judgments”, **Auditing: A Journal of Practice And Theory**, Vol:20, Issue:2, 2001, s. 43.

¹⁸⁸ a.g.e., s.192.

kalite kontrol ve kalite güvencesi aynı anlamda kullanılmasına rağmen birbirinden farklıdır. Kalite kontrol, tamamen o ürün veya hizmetin kalite şartlarını gerçekleştirip gerçekleştirmediğini anlamak için yapılan gözlem ve faaliyettir.¹⁸⁹ Kalite güvencesi ise bir ürün veya hizmetin kalite konusunda belirtilmiş gerekleri yerine getirmesinde yeterli güveni sağlamak için uygulanan planlı ve sistematik etkinlikler bütünüdür.¹⁹⁰

AICPA'nın Güvence Hizmetleri Komitesi, güvence hizmetlerini, karar vericiler için bilginin veya bilginin içeriğinin kalitesinin iyileştirilmesi olarak tanımlamaktadır.¹⁹¹

Güvence hizmeti, karar alıcılara kaliteli bir bilgi sağlamayı amaçlayan bağımsız mesleki bir hizmettir. Güvence sağlayıcılar bağımsızdır ve açıkladıkları bilgiye önyargısız bir şekilde saygı duyulur. Bu nedenle karar alıcılar verdikleri kararlara ve kullandıkları bilgiye güvenin sağlanması için güvence vericilere ihtiyaç duyarlar.¹⁹²

Güvence hizmetleri, bir süreç, sistem hakkında bağımsız görüş veya kanaat sunabilmesi için, eldeki bulguların objektif bir şekilde değerlendirilmesini kapsamaktadır. Güvence hizmetlerinin genellikle üç tarafı vardır:¹⁹³

- Süreç, sistem veya ele alınan diğer bir konunun doğrudan içinde olan kişi veya grup,
- Değerlendirmeyi yapan kişi veya grup,
- Değerlendirmeyi kullanan kişi veya grup.

Güvence hizmetinin fonksiyonu ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan ilki bilginin güvenilirliğini artırmak, diğeri ise karar alımını kolaylaştıracak şekil veya şartlarda bilgi ortaya koymaktır. Güvence hizmetleri, güvence sağlayıcısının bağımsız olması ve incelenen bilgi açısından tarafsız olması nedeniyle değerli kabul edilir.¹⁹⁴

¹⁸⁹ KAPICIGİL, **a.g.e.**, s. 206.

¹⁹⁰ CEYLAN, **a.g.e.**, s. 220.

¹⁹¹ Pany WHITTINGTON, **Principles of Auditing and Other Assurance Service**, McGraw Hill Printed, Fourteenth Edition, Singapore, 2003, s. 698.

¹⁹² Alvin ARENS, J. Randal ELDER, **Auditing and Assurance Services**, International Edition, 2003, s. 4.

¹⁹³ Uluslararası İç Denetim Standartları, **a.g.e.**, s. 14.

¹⁹⁴ GÜREDİN, 2008, **a.g.e.**, s. 4

Kalite güvencesi alanında ilk çalışmalar 1970’li yıllarda Amerika ve Kanada’da yapılmıştır. Buna karşın kalite denetimi 1990’lı yıllarda uluslararası standartlarda tartışılmamıştır. Kalite revizyonu ve çevre denetimi eğilimleri üzerine standartlaştırma için uluslararası organizasyonlar himayesi altında mevcut çalışmalar Türkiye’nin de içlerinde bulunduğu birçok ülkede halen devam etmektedir.¹⁹⁵ Bu programlar son zamanlarda halka açık şirketlerde yaygınlaşmaktadır. Amerika’da 1970 yıllarında gönüllü olarak bu programlara başvurulmuş ancak 1988 yılının ilk aylarında çeşitli değişiklikler sonunda zorunlu olmuştur.¹⁹⁶

Kalite güvence sistemi için dünyada uygulanan iki ayrı uygulama mevcuttur ve bu standartlar birbirini niteler konumdadır.¹⁹⁷

- ISQC 1 Tarihsel Mali Tabloların Denetimini Yapan ve Diğer Güvence ve Benzeri Hizmetler Veren Firmalar için Kalite Kontrol (Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagement),
- ISA 220 Tarihsel Mali Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol (Quality Control for Audits of Historical Financial Information).

Görüldüğü gibi standartlardan biri denetim ve benzeri güvence çalışmaları yapan şirketler için kalite güvence standartlarını tanımlarken diğeri ise sadece denetim çalışmalarına yöneliktir. Bunların yanı sıra IFAC tarafından yayınlanmış olan Etik Kurallar da bu standartlarla birlikte dikkate alınması gereken standartlardır.

Kalite denetimi ise son 20 yılda kalite güvence hizmetinin etkinliğin sağlanmasında ve ISO 9000 gibi kabul edilebilir kalite standartlarının uygunluğunun değerlendirilmesinde bir araç olarak kullanılmaktadır. Denetim faaliyeti içerisinde kalite denetçisi, tarafsız ve bağımsız olarak kanıtları toplar ve doğruladıktan sonra buldukları sonuçları denetim kriterleri doğrultusunda değerlendirir. Denetçi bu işlemlerin sonucunu raporlar.¹⁹⁸

¹⁹⁵ Stanislav KARAPETROVIC, Walter WILLBORN, “Quality Assurance and Effectiveness Of Systems”, **International Journal of Quality&Reliability Management**, Vol, 17, No, 6, 2000, s. 679-681

¹⁹⁶ Yass ALKAVAJI, “Quality Assurance Review Programs of Auditing Firms: An International Perspective”, **Managerial Auditing Journal**, Vol: 22, No:2007, s. 648.

¹⁹⁷ Tuba ŞAVLI, “Türkiye’de Kalite Güvence Sisteminin Değerlendirilmesi”, 2.Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 2007, s. 4

¹⁹⁸ KARAPETROVIC ,a.g.e., s. 679-681

Güvence hizmeti, tasdik hizmeti ve finansal tabloların denetimini içine alan bir hizmettir.¹⁹⁹ Buna göre tasdik işlemleri, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp, yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır.²⁰⁰

Denetçilerin verebileceği hizmet türlerinin sınırı bulunmamaktadır. Amerikan Meslek Odası Güvence Hizmetleri Özel Komitesince yapılan bir araştırma, büyük denetim firmalarınca verilmekte olan 200'den fazla güvence hizmeti saptamıştır. Denetim firmalarınca verilebilecek güvence hizmetlerine örnekler aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.²⁰¹

Tablo 1.2. Güvence Hizmetleri Örnekleri

Güvence Hizmetleri	Hizmet Faaliyetleri
Onaylama Hizmetleri	Tarihi Finansal Tabloların Denetimi, Finansal Raporlama ile İlgili İç Kontrolün Etkinliğinin Onanması, Tarihi Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi
Türev Ürünlerine İlişkin Politikalar Dahil Olmak Üzere, Yatırımlara İlişkin Kontroller ve Riskler	Riskleri Belirlemek ve Süreçlerin Etkinliğini Saptamak Amacıyla Bir Şirketin Yatırımlarına İlişkin Uygulamaları İle İlgili Süreçlerini Değerlendirmek
Gizli Müşteri	Denetçilerin Kimliklerini Belirtmeksizin Satış Personelinin Müşterilere Nasıl Davrandıklarını ve Satış İşlemini Nasıl Yürüttüklerini Değerlendirmek Amacıyla Müşteri Gibi Alışveriş Yapmaları
Dijital Bilgileri Tutulması, Dağıtılması ve Saklanması İle İlgili Riskleri Değerlendirmesi	Uygun Yedekleme ve Sistem Dışı Saklama Dahil Olmak Üzere, Güvenlik Risklerinin ve Elektronik Bilgiler İle İlgili Kontrolleri Değerlendirmek
Hile, Yolsuzluk ve Yasadışı Davranışlar İle İlgili Risk Değerlendirmesi	Hile ve Yolsuzluk Bileşimini Oluşturmak ve Şirketin Hile ve Yasal Olmayan Davranışları Önlemek ve Ortaya Çıkarmak İçin Oluşturduğu Sistemlerin ve Politikalarının Uygunluğunu Değerlendirmek
Ticari Politika ve Yordamlar İle Uyum	Ticaret Yapılan Taraflar Arasındaki İşlemlerin Anlaşmalara Uygunluğunu İncelemek ve Anlaşmalardaki Riskleri Belirlemek
Eğlence İşlerine İlişkin Telif Hakları Anlaşmaları İle Uyum	Sanatçılara, Yazılara ve Telif Hakları İle İlgili Diğer Taraflara Telif Ücretlerinin Ödenip Ödenmediğini Belirlemek
ISO 9000 Sertifikaları	Bir Şirketin, Ürünlerinin Yüksek Kalitede Olmasını Sağlayan ISO 9000 Kalite Kontrol Standartlarına Uygunluğunu Onamak

Kaynak: GÜREDİN, a.g.e., 2008, s.8.

¹⁹⁹ WHITTINGTON, a.g.e., s.698.

²⁰⁰ KAVAT, 2008, a.g.e., s. 59.

²⁰¹ GÜREDİN, 2008, a.g.e., s.8

Kalite güvence standardı, iç denetime artı değer katması, kurum faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olması ve başta etik kurallar olmak üzere tüm standartlara uyulması noktasında güvence sağlamaya yöneliktir.²⁰² Dolayısıyla iyi oluşturulmuş bir kalite güvence sistemi ve kalite güvence standartlarına uyum bağımsız denetimin kalitesini de artırmaktadır. Çünkü kalite güvence incelemesi, firmanın iç kalite kontrolünü, denetim standartlarını, bağımsızlık şartlarına uygunluğu, harcanan kaynakların miktarı ve kalitesi ile denetim ücretlerini değerlendirmektedir.²⁰³

Muhasebe denetiminde kalite güvence iki şekilde sağlanmaktadır. Bunlardan ilkinde göre; her denetim şirketinin kendi bünyesinde kalite güvence sistemi kurması gerekmektedir. Denetim firmaları kendi iç kalite inceleme prosedürlerini oluşturmalıdır. İkinci olarak, ulusal düzeyde denetim işinin kalitesini sağlamak ve denetim firması ya da yasal denetçi tarafından yapılan işi gözden geçirmek için bir dış sistem oluşturulmalıdır.²⁰⁴

Ülkemizde ise denetim firmaları için kalite güvencesi aşağıdaki kurumlar tarafından şu şekilde yapılmaktadır:²⁰⁵

- Denetçilerin meslek örgütü olan TÜRMOB tarafından 1.239 üye firmanın çalışmalarının incelenmesinde, IFAC tarafından hazırlanan kalite güvencesi veya AB yeni Sekizinci Şirketler Hukuku Direktifi'ne uygun bir denetim kalite inceleme programı* halen mevcut olmadığı tespit edilmiştir. Düzenleme organlarının kalite incelemesinin yanı sıra denetim firmasının kendi iç kalite inceleme prosedürlerine güvenilmektedir. Bu kapsamda üye firmalara spesifik bir yıllık geri bildirim yapılmak zorunda değildir. Ancak TÜRMOB odaları, üyelerine karşı halktan veya düzenleyicilerden özel

²⁰² ÖNDER, a.g.e., s.150-152

²⁰³ Arif AYTULUN, Neden Denetim ve AB Topluluk Müktesebatında Denetim Düzenlemesi, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği,

<<http://www.tmud.org.tr/UserFiles/File/ABMUHASEBEVEDENETİM2.ppt>>, (29.01.2010)

²⁰⁴ Şaban UZAY, “Denetimde Kalite”, Konya SMMMO, **I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı**, 14-17 Mayıs, 2009, s. 9.

²⁰⁵ Dünya Bankası-IMF Türkiye Standartlara Uyum Raporu (ROSC), **Muhasebe ve Denetim**, Mart 2007, s. 21.

* Yeni Sekizinci Şirketler Hukuku Direktif'ine göre; kanuni denetim yapan kayıtlı denetim firmalarının en az altı yılda bir, kamu yararı işletmelerin denetimini yapan firmaların da 3 yılda bir dış kalite kontrolünden geçmesi gerekmektedir.

şikayet geldiğinde harekete geçmektedir. Tahkikat sonunda bir vaka tespit edilirse, dosya odanın Disiplin Kurulu'na sevk edilmektedir.

- SPK, SPK'ya tabi şirketlerin denetimini yapmasına onay verdikleri firmalarının kalite incelemesini yapmaktadır. Kurum, AB Sekizinci Direktifine göre kalite güvencesinin 3 yılda bir yapılması gerektiğini bilmekte, dolayısıyla bu gerekliliği karşılayabilmek amacıyla inceleme kapasitesini artırmaya çalışmaktadır.
- BDDK, denetimi yapmaya izinli firmaları sahada düzenli olarak incelememekte ancak bu yetkisi bulunmaktadır. Daha çok denetim firmalarının kendi iç kalite kontrolüne güvenmekte ve denetim görüşlerini incelemektedir. BDDK'nın listesindeki denetim firmaları ile SPK'nın listesindeki denetim firmalarının büyük ölçüde aynı olması nedeniyle iki kurum birlikte çalışma imkânına sahip bulunmaktadır.

1.4.1.16. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemi İlkeleri

Bağımsız denetçi, denetim çalışmasını yaparken, genel kabul görmüş denetim standartlarına uymak zorundadır. Denetim şirketlerinin de denetçilerin bu standartlara uymalarını sağlamaları gerekir. Bu nedenle; denetim şirketleri, kendi kalite kontrol politikaları ve prosedürlerini oluşturmaktadır.²⁰⁶ Bu politika ve prosedürler, denetimin ilgili standartlarına uygun gerçekleştirildiğini ve denetçinin meslek ahlakı ilkelerine uyduğunu teminat altına almayı hedeflemektedir.²⁰⁷

Kalite kontrol standartları Amerika Denetim Standartları Kurulu tarafından 2003 yılında oluşturulmuştur. Bu standartlara göre, denetim firmaları sürekli mesleki eğitim ve diğer mesleki gelişim sürecini, yeni mesleki bildirileri, müşteri kabul ve süreklilik prosedürlerini, bağımsızlığın, tarafsızlığın ve doğruluğun sağlanması için uygulanan süreci, iletişim eksikliğini ve bunun için alınan önleyici tedbirleri inceleyen etkili bir gözetim sistemine sahip olmalıdır.

Müşteri portföyünün seçimi ve müşteri portföy riskinin yeniden değerlendirme süreci, denetim firmaları için temel riskin kontrol ve gözetim

²⁰⁶ KEPEKÇİ, a.g.e., s. 34-35.

²⁰⁷ HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, a.g.e., s. 49.

sürecidir. Kalite Kontrol Denetim Standardı ile, denetim firmalarının etkili bir risk gözetimine sahip olmaları zorunlu hale getirilmiştir.²⁰⁸

ISA 210 kapsamında Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü şu başlık altında incelenmektedir.²⁰⁹

- Bağımsız Denetim Ekibinin Sorumlulukları,
- Müşteri Kabulü ve Devamlılığı,
- Denetim Ekibinin Belirlenmesi,
- Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesi ve Gözetim.

Genel kabul görmüş denetim standartları; denetim faaliyetlerinin ve denetçinin çalışmasının kalitesi ile ilgili olup, genelde kaliteli bir denetim sürecinin çerçevesini belirleyen standartlardır. Kalite kontrol standartları ise uygun kişinin işe alınması ve bunların eğitimini; etik prensipleri, personele gerekli görevlerin verilmesini, uygun değerlendirme ve ücret sistemlerini, denetim görev karmaşıklığının değerlendirilmesini kapsamaktadır. Bağımsız denetim firmaları, çalışmalarında gerekli kaliteyi sağlayabilmek için söz konusu bu politikaları benimsemeli ve kalite kontrol yapısını oluşturmaktadır.²¹⁰ Mesleki mükemmelliği yakalamak için denetim firmalarının kendi bünyesinde yapmış olduğu kalite kontrol prosedürlerinin yanı sıra, kalite kontrolünün oluşturulmasını teşvik eden SEC ve AICPA gibi yasal kurumların oluşturduğu kalite kontrol prosedürleri de mevcuttur.²¹¹

1.4.1.16.1. Bağımsız Denetim Kalitesinin Sağlanmasında Denetim Ekibi ve Sorumlulukları

Denetim firmaları, yetenekli denetim personeli için denetçilerine mesleki gelişim imkânı sağlamalıdır. Bağımsız denetim bir ekip veya grup tarafından yerine

²⁰⁸ C.Jean BEDARD, R Donald DEIS, B. Mary CURTIS, J. Gregory JENKINS, “Risk Monitoring and Control in Audit Firms: A Research Synthesis”, **Auditing: A Journal Of Practise& Theory**, Vol, 27, No.1, Mayıs 2008, s. 188-189

²⁰⁹ ŞAVLI, 2007, **a.g.e.**, s. 4

²¹⁰ Ülkü ERGUN, “Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim firmalarının Görünümü”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı:1, Cilt:1, Nisan 1999, s. 161.

²¹¹ Türkan ÖNDER, Batan Bankalar; **Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı**, Beta Yayınları, İstanbul 2001, s. 67.

getirilmektedir. Dolayısıyla bir kişi değil, grubun sorumluluğundadır ve bu grubun da sorumlu bir kişisi olması gerekir.²¹²

Denetçilerden mesleğini gerektiği gibi icra edilebilmesi için aranan koşullara denetçiye ilişkin standartlar denir. Bunlar, Mesleki Etik Kodları olarak da adlandırılmaktadır. Denetim çalışmasından sonra, denetime tabi tutulan finansal tablolarla ilgili olarak hile ve usulsüzlük tespit edilmesi, yapılan denetimin denetim standartlara uygun yapıldığının bir göstergesi olmamaktadır. Bağımsız denetçinin denetim standartlarına uygun bir denetim yapıp yapmadığı; Mesleki Etik Kuralları olarak belirlenen kurallara uyup uymadığına göre belirlenmektedir.²¹³

Uluslararası Menkul Kıymetler Piyasası Örgütü tarafından 5 tane mesleki etik kuralı belirlenmiştir. Bu kurallar manevi yaptırıma tabi olan ahlaki normların ötesine geçerek Türkiye'nin de içinde bulunduğu birçok ülkenin yazılı hukuk kuralları şeklini almıştır. Uluslararası Menkul Kıymetler Piyasası Örgütü (IOSCO) tarafından belirlenen meslek ilkeleri şunlardır:²¹⁴

- Dürüstlük ve Hakkaniyet,
- Özen Gösterme,
- Mesleki Yeterlilik,
- Müşteriyi Tanıma,
- Müşteriyi Bilgilendirme.

AICPA Mesleki Davranış Kuralları Yasasında yer alan kurallar ise, bağımsızlık, dürüst ve tarafsız olma, standartlara uygun davranma, sır sakama, şarta bağlı ücret, meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetler, reklam yasağı, komisyon ve bilirkişi ücreti, mesleki unvan ve şirketleşme, meslek etiğine aykırı davranışlarla ilgili yaptırımlar şeklinde sıralanmıştır.

IFAC ise muhasebeciler için Meslek Ahlakı Yasası'nı çıkarmıştır. Bu yasaya göre uyulması gereken kurallar; dürüstlük ve tarafsızlık, etik çatışmalarının

²¹² KAVAT, 2008, **a.g.e.**, s.50

²¹³ SELİMOĞLU, **a.g.e.**, s.22.

²¹⁴ İsmail KAYAR, "Sermaye Piyasasında Mesleki ve Etik Kurallar Üzerine Bir Değerlendirme", **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:19, Yıl:2005/2, s.102.

engellenmesi, mesleki yeterlilik, gizlilik, vergi uygulamaları, ülkedeki teknik standartlara ve etik kurallara öncelik verilmesi ve meslek mensupları hakkında basında yayın yapılmamasıdır. Bunun yanında serbest çalışan muhasebeciler için de etik ilkeleri belirlenmiştir. Bunlar; bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanmanın sorumlulukları, ücret ve komisyonlar, kamu yararına uygulamalar, müşterinin para ve benzeri varlıkları, kamu yararına serbest çalışan diğer profesyonel meslek mensupları ile ilişkiler, reklam yapma ve müşteriye yaklaşma biçimidir.

Türkiye’de ise meslek ve etik kurallar SM, SMM ve YMM’lerin Çalışma ve Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik’te ve SPK tebliğinde düzenlenmiştir. Seri :X No:22 No.lu Sermaye Piyasası Tebliği’ne göre mesleki etik ilkeleri bağımsızlık, mesleki şüphecilik, mesleki özen ve titizlik, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet olmak üzere sıralanmıştır. Bu çalışmada sermaye piyasası tebliğinde belirtilen sıralama dikkate alınmıştır.

Bağımsızlık

Denetim ve denetçiyi tanımlayan unsur bağımsızlıktır. Bağımsızlık, denetçinin denetlediği şirketten bağımsız ve tarafsız olması anlamına gelir. Bu sebeple, denetçi ile şirket arasında bir iş ilişkisinin varlığı kabul edilemez. Burada denetçi terimi sadece denetlemeyi bizzat yapan kişi değil aynı zamanda denetleme şirketini de ifade etmektedir.²¹⁵

Tarafsızlık ve bağımsızlık birbiriyle ilişkili iki ayrı temel denetim ilkesidir. Tarafsızlık; denetim süreci ve sonuçlarının tutarlılığı, kanıtların önem derecesi ile, uygun yöntemin kullanımı (örneğin, istatistiksel örnekleme, akış şeması) ve ön yargıdan uzak olunması gibi konularla ilişkilidir. Tutarlılık, benzer koşullarda ortaya çıkan benzer kriterlere karşı iki denetçinin de aynı sistemi denetlemesi anlamına gelmektedir. Bağımsızlık ise denetçinin organizasyon pozisyonunu ve ruh halini gösterir.²¹⁶ Danışmanlık hizmetleri, tabiatı gereği tavsiye niteliğinde olup genellikle

²¹⁵ 9/11/2005 Tarihli Türk Ticaret Kanun Tasarısı, Genel Gerekçe, D.Avrupa’da Ticaret Hukuku Alanında Reform Konuları, II. Ticaret Şirketleri Kitabına Giren Konular, 2. Anonim Şirketler, m.72 Denetleme ve Denetçiler, s. 26-27

²¹⁶ KARAPETROVIC, a.g.e., s. 679-681

görevlendirmeyi talep eden müşterinin özel talebi üzerine gerçekleştirilir.²¹⁷ Bu doğrultuda hem danışmanlık hizmetinde hem de denetim hizmetinde yönetime hizmet edilmesine rağmen, danışman bir organizasyonun kalite sisteminin kurulmasına yardım ederken, sistemin kabul görmüş standartlara uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğini tarafsız ve bağımsız olarak değerlendirememektedir.²¹⁸

Etkili denetimin anahtar ölçüsü bağımsızlıktır. Bağımsızlık olmaksızın denetçinin yönetim davranışları üzerinde kontrolün sağlanması zordur. Bunun yanında denetçinin bağımsızlık konusundaki eksikliği denetçinin ününe zarar vermekte ve bu durum denetim firması için müşteri veya ün kaybına sebep olmaktadır.²¹⁹

Çalışmanın daha önceki kısımlarında da bahsedildiği gibi; denetimde kaliteyi sağlamada iki önemli kriter bulunmaktadır. Bunlar yetenek ve bağımsızlığın sağlanabilmesidir. Bu nedenle denetim kalitesini etkileyen faktörlerin birçoğu aynı zamanda denetçi bağımsızlığını ortadan kaldıran faktörler arasında incelenmektedir. Dolayısıyla, denetim müşterisinin finansal durumu, denetim firmasının büyüklüğü, denetim dışı hizmetler, denetim komitesi gibi faktörler denetim kalitesini ve dolayısıyla denetçi bağımsızlığını etkileyen faktörlerdir.

Özellikle uzun süren müşteri-denetçi ilişkisi bağımsızlığı ve tarafsızlığı ortadan kaldırmakta, alışkanlık, aidiyet yaratmaktadır. Dünya’da özellikle Enron olayından sonraki gelişmelerde, denetim firmasının müşterisine denetleme dışında hukuk, yeniden yapılanma, değerlendirme vs. danışmanlığı yapmasının yasaklandığı görülmektedir.²²⁰ Aynı zamanda bir komite tarafından yapılan denetimde bağımsızlığın sağlanması, tek bir birey tarafından yapılan denetime göre daha kolay olmaktadır. Çünkü müşteri açısından tek bir denetçiyle gizli anlaşma yapmak, komiteyle anlaşma yapmaktan daha kolaydır.²²¹ Yapılan çalışmalara göre, bir grup içerisindeki şirketlerin farklı denetçiler tarafından denetlenmesi de grupla ilgili olaylarda doğru ve karşılaştırılabilir bir görüş sağlamasını engellemektedir. Ancak

²¹⁷ Uluslar arası İç Denetim Standartları, **a.g.e.**, s. 15.

²¹⁸ KARAPETROVIC S, **a.g.e.**, s. 679-681

²¹⁹ W. Jeffery GUNTHER, R. Robert MOORE, “Auditing The Auditor: Oversight or Overkill,” **Economic&Finance Policy Review**, Vol. 1, Number 5, 2002, s. 4

²²⁰ 9/11/2005 Tarihli Türk Ticaret Kanun Tasarısı, **a.g.y.t.**, s. 26-27

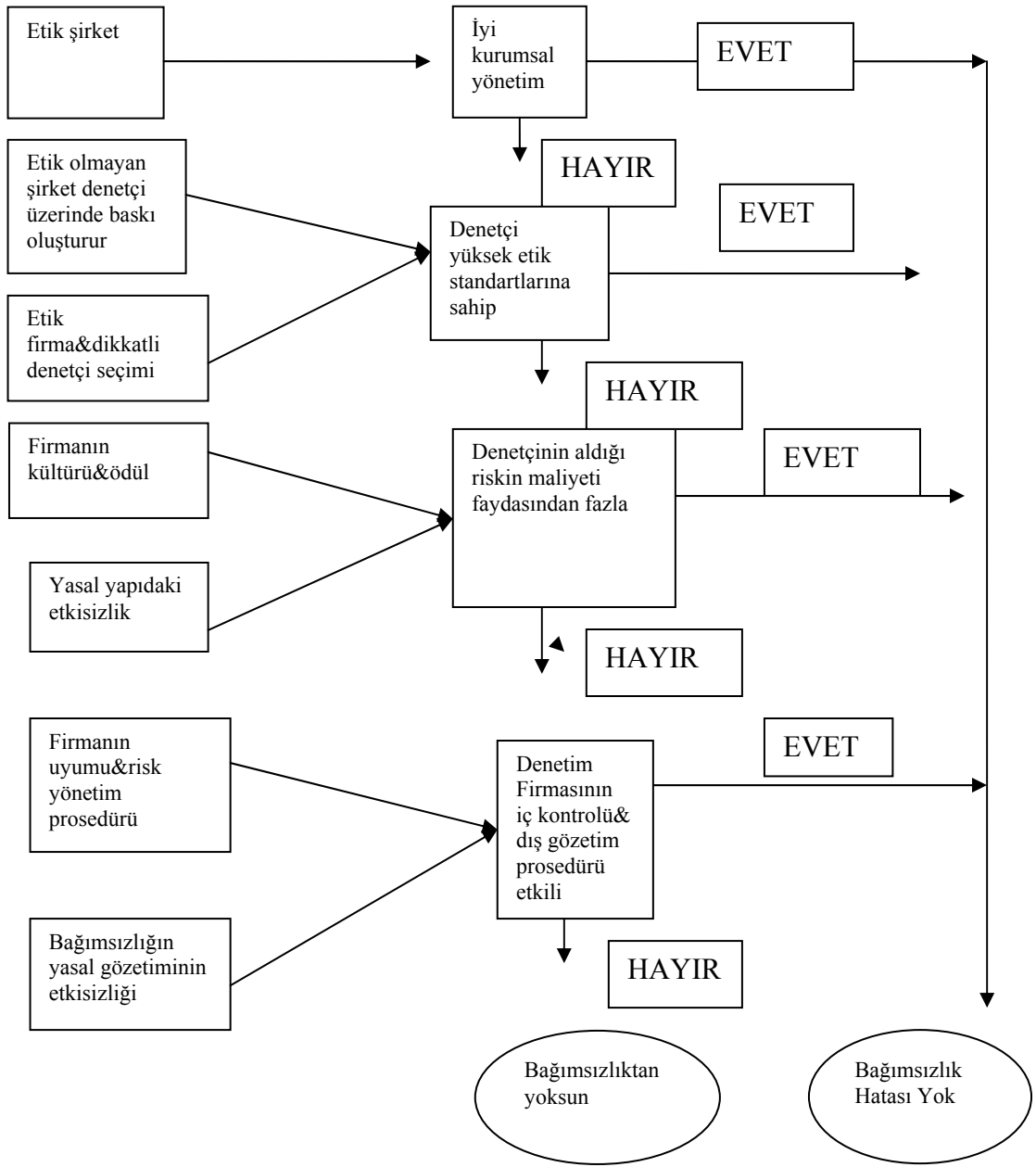
²²¹ GUNTHER, **a.g.e.**, s. 4.

aynı grup içerisindeki şirketlerin aynı denetçi tarafından denetlenmesi de bağımsızlığı zedelemekte ve şirket yöneticileri tarafından yapılan usulsüzlüklerin korunmasına sebep olmaktadır.²²²

Denetçiler doğrulanamayan bilgileri de yayınlamak zorunda oldukları için denetçiler için bağımsız olmak yeterli değildir. Onlar için gerekli olan şey onların mesleki yargılarını bağımsız olarak uygulayabilmeleridir. Eğer önyargılı olunursa bağımsızlıklarını korumak için denetçiler mesleki yargılarını kullanmaktan kaçınacaklardır.²²³

²²² GUNTHER, **a.g.e.**, s.203

²²³ ARRUNADA, **a.g.e.**, s.205-224.



Şekil 1.3. Gerçekte Bağımsızlık

Kaynak: FEARNLEY, VIVIEN, s.122.

Şekil 1.4'e göre; iyi bir kurumsal yönetim ile yönetilen etik şirketler denetçi bağımsızlığını zayıflatma girişiminde bulunmamaktadır. Bunun yanında yüksek etik standartlarına sahip bir denetçi de yönetimden gelen baskıya teslim olmayacaktır. Ancak firma içindeki uygun olmayan ödüllendirme yapısı, yasal yapıdaki etkisizlik

risk alınmasını teşvik etmektedir. Bağımsızlıkla ilgili son nokta ise firmanın iç kontrol sistemi ve dış gözetim prosedürüdür.²²⁴

Uzun yıllardır akademisyenler ve uygulamacılar bağımsızlık için bir tanım bulmaya çalışmaktadırlar. Bağımsızlıkla ilgili bilinen en iyi tanımlama 1981-1986 yıllarında yapılan tanımlamadır. Buna göre bağımsızlık; ortaya çıkarılmış bir ihmalin raporlanma olasılığıdır. 1985’de Kanapp’ın yaptığı tanıma göre bağımsızlık; “müşteri baskısına karşı koyabilme yeteneğidir”.²²⁵ İngiltere’nin mesleki etik kılavuzu da bağımsızlık, objektiflik ve dürüstlüğe atıfta bulunmaktadır. Tanımlamalar sadece bağımsızlık ve dürüstlüğü açıklamamakta aynı zamanda objektifliği de açıklamaktadır. Objektiflik bazen bağımsızlık aracı olarak da tanımlanmaktadır.²²⁶ Bağımsızlık riski çevresel koşulların bir fonksiyonudur. Bu fonksiyonlar arasında, kurumsal yönetim, firma kültürü, denetçinin kişisel karakteristiği gibi fonksiyonlar sayılabilmektedir.²²⁷

Yapılan bazı çalışmalarda bağımsızlık ifade edilirken, görünen ve gerçekteki bağımsızlık ayrımı yapılmaktadır. Gerçek anlamda bağımsızlıktan bahsedildiği zaman “independence of mind” terimi kullanılmakta ve genellikle tarafsızlık terimi bağımsızlık yerine kullanılmaktadır.

Gerçekte bağımsızlık, denetim elemanının denetim süresi boyunca bağımsızlığını tehlikeye atacak ilişkilerden kaçınmasıdır. Görünürde bağımsızlık ise, başkalarının denetim elemanının bağımsız olup olmadığı hakkındaki kanaatidir. Denetim elemanları gerçekte bağımsız olsa bile üçüncü kişilerin kendisinin bağımsız olmadığını düşündürecek ilişkilerden de kaçınmalıdır.²²⁸

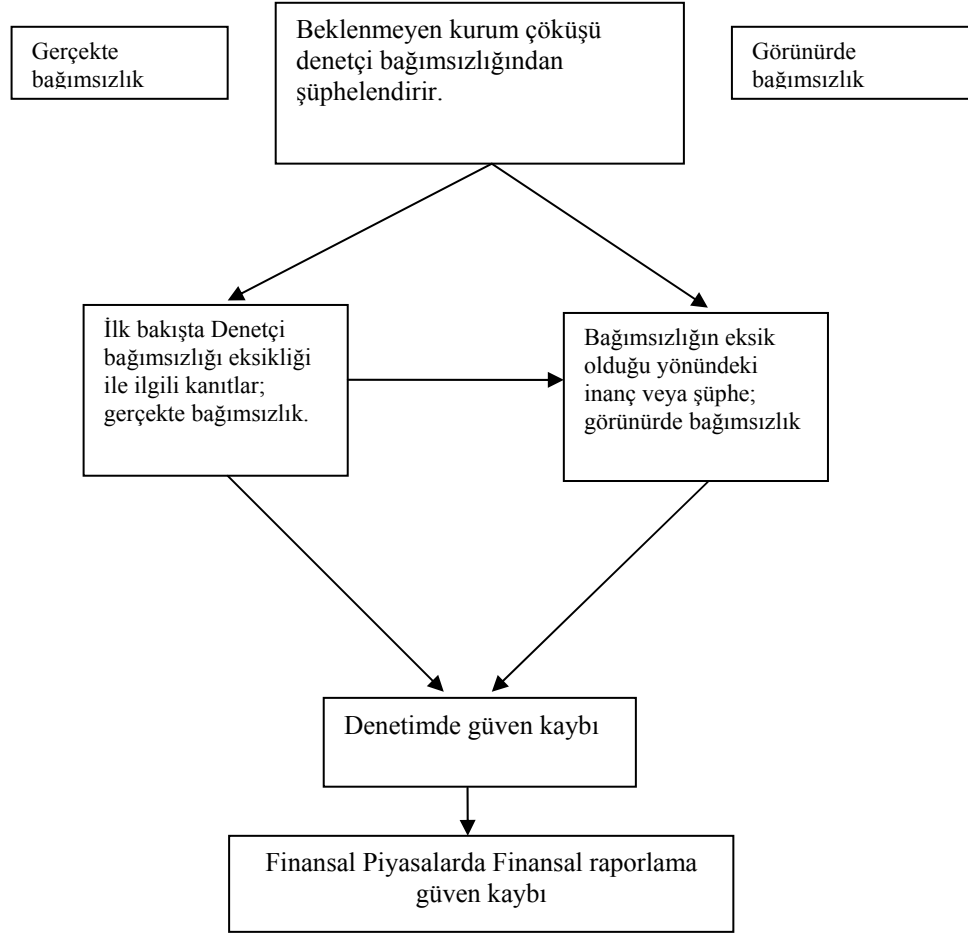
²²⁴ FEARNLEY, VIVIEN, **a.g.e.**, s117-138

²²⁵ C. Michael KNAPP, “Audit Conflict: An Empirical Study of The Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure”, **The Accounting Review**, Vol: LX, No:2, April 1985, s. 202

²²⁶ FEARNLEY, VIVIEN, **a.g.e.**, s.39.71.

²²⁷ M. Karia JOHNSTONE, H. Miohoel SUTTON, D. Terry WARFIELD, “Antecedents and Consequences of Independence Risk: Framework for Analysis”, **Accounting Horizons**, Vol:15, No:1, Mart 2001, s. 2-3

²²⁸ ARSLAN, **a.g.e.**, s.8



Şekil 1.4. Gerçekte Bağımsızlık ve Görünürde Bağımsızlık Arasındaki İlişki

Kaynak: (FEARNLEY, VIVIEN, 2004, **a.g.e.**, s119)

Meslek mensubunun gerçekte bağımsız olması dürüst ve tarafsız olmasına bağlıdır. Gerek dürüstlük ve gerekse tarafsızlık kişisel özellikler olup, gözlenmesi olanaklı değildir. Diğer bir ifade ile meslek mensubunu tanımayan bir kimse dürüst ve tarafsız olduğu kanısına varamaz. Meslek mensubunun aynı zamanda görünür bağımsızlığına da dikkat etmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, meslek mensubunun müşteri firma ile bir başka iş ilişkisi içinde olması, gerçekte böyle bir ilişki bağımsızlığı zedeleyecek düzeyde olmasa da, denetim raporunu kullanacak kesimlerde meslek mensubunun bağımsız olmadığı kaygısına neden olabilmektedir.²²⁹

²²⁹ AKIŞIK, **a.g.e.**, s.89.

IFAC ise bağımsızlığı, mesleki yargıya varırken taviz vermeksizin görüş ifade edebilmek olarak tanımlamıştır. Avrupa Birliği ve IFAC’a göre bağımsızlığı ve objektifliği tehdit eden beş anahtar unsur bulunmaktadır.²³⁰

- Kişisel Menfaat Tehdidi: Bu durum denetim firmasının istenmeyen durumun ortaya çıkması ihtimaline karşı önlem alması konusunda isteksizliğin söz konusu olduğu parasal faaliyetlerde ortaya çıkmaktadır.²³¹ Örneğin, bir müşteri işletmeden sağlanacak doğrudan veya dolaylı finansal menfaat, müşteri işletmede denetim veya denetim dışı ücretlere aşırı bağlılık, ödenmemiş ücretleri tahsil etmek veya işletmeyi kaybetme korkusu gibi.²³²
- Kendi Kendini Denetleme Tehdidi: Bu durumda denetçi tarafından verilen denetim dışı hizmetler sonucu, finansal tabloların yanlış beyan içermesi söz konusu olabilir. Ayrıca bu durum finansal tabloların incelenmesi sırasında objektif bir görüş beyan edilmesini engelleyebilir.²³³
- Savunma Tehdidi: Bu durum, denetim firması veya personelinin, müşterinin nesnellliğini tehlikeye düşüreceği bir aşamada müşterinin savunuculuğunun yapılması durumunda ortaya çıkmaktadır.²³⁴
- Samimiyet veya Güven Tehdidi: Denetçi, müşteri işletmenin kişiliğinden ve niteliklerinden aşırı derecede etkilenip, müşteri işletmenin menfaatlerine aşırı derecede sempati gösterebilir.²³⁵
- Yıldırma Tehdidi: Müşteri işletmenin güçlük çıkarması veya etkili bir konumda olması gibi korkulardan oluşan tehdidin denetçiyi objektif olarak faaliyet göstermekten caydırma ihtimali bulunmaktadır.²³⁶

²³⁰ FEARNLEY, **a.g.e.**, s. 71.

²³¹ MARIANNE, **a.g.e.**, s. 1147

²³² Şaban UZAY, “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı”, **The 1st Annual International Accounting Conferance**, 3-5 Kasım, 2004, İstanbul, s. 3-4

²³³ MARIANNE, **a.g.e.**, s. 1147

²³⁴ Muhlis SELÇİK, “Denetim Mesleğinde Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar”, **Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 2006, İstanbul, s. 347.

²³⁵ UZAY 2004, **a.g.e.**, s. 3-4

²³⁶ UZAY 2004, **a.g.e.**, s. 3-4

SPK'nın Seri:X, No:22 Sayılı Tebliğe göre ise; bağımsız denetim firması veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın ortadan kalktığına dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları işletmelerde, işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl geçmedikçe, söz konusu işletmede yönetim kurulu, başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar.²³⁷

Mesleki Şüphencilik İlkesi ve Makul Güvence

Bir denetçi, müşterinin pozisyonu, şüphelerini doğrulamasa dahi bu şüphelerini beyan etmelidir. Müşteri ve denetçi arasındaki farklı görüşler tekrar düşünülmelidir. Böyle durumlarda mesleki yargı, karar verme sürecinde doğrulanamayan veya doğrulanması zor olan bilgilerin kullanılmasında bir araçtır.²³⁸

Etkili bir denetimin rolü, hataların oluşumunun engellenmesinin yanı sıra yapılan hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasıdır. Yapılan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması büyük oranda, denetçinin ortaya çıkabilecek risklere karşı duyarlılığına bağlıdır.²³⁹ Mesleki şüphencilik, bağımsız denetçinin sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığını değerlendirmesidir. ISA 200.15, denetçinin denetim çalışmalarını mesleki şüphe tutumu içerisinde planlaması ve yürütmesi gerektiğini belirtmektedir. Bununla beraber, yapılan denetimde tersini ortaya çıkaran kanıtlar sunulmadığı sürece denetçi, kayıtların ve belgelerin gerçek olduğunu kabul etmek durumundadır.²⁴⁰

Denetçi, denetim çalışmaları sırasında optimal güven ve mesleki şüphe seviyesi oluşturmmalıdır. Bu dengeyi kurmak oldukça zordur. Denetim kalitesi ve mesleki şüphencilik arasındaki ilişkiye bakıldığında, optimal seviyeye ulaşıncaya kadar

²³⁷ 12.06.2006 Tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren Seri:X, No:22 Sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Kısım 2, m.13

²³⁸ ARRUNADA, **a.g.e.**, s. 205-224.

²³⁹ Qiu CHEN, "Do Audit Actions Consistent with Increased Auditor Specticisim Deter Potential Management Malfeasance", **Behavioral Accounting Research Seminar**, Working Paper, Mayıs 14, 2009, s. 2

²⁴⁰ Luc QUADACKERS, Tom GROOT, Arnold WRIGHT, "What is Professional Specticism? Four Determinants of Auditors' Spectical Disposition and Their Relationship to Analytical Procedures Planning Behavior", Ağustos, 2007, s. 3-4

mesleki şüphenin artması ile birlikte denetim kalitesinin arttığı, ancak optimal seviyeden sonra artan mesleki şüphenin denetim kalitesini negatif yönde etkilediği görülmüştür. Aynı şekilde güven ilkesi ve denetim kalitesi arasında da benzer bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Denetimin yapılabilmesi için belli bir seviyede güvene ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak optimal güven seviyesinden sonra güven artışının denetim kalitesini zayıflattığı görülmüştür.²⁴¹ Bu doğrultuda makul güvence kavramı, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanması şeklinde tanımlanmaktadır.²⁴²

Mesleki Özen ve Titizlik İlkesi

Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadır. Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulmasıdır.²⁴³ Bu koşullara uyulmaması durumunda denetçinin ahlaki, mesleki ve hukuki sorumlulukları doğar. Denetçi, görevini en iyi şekilde yerine getirmekle kendisini yükümlü saydığı anda, en yüksek sorumluluk olgusuna ulaşır. Denetçiler aynı zamanda üyesi oldukları meslek odasına karşı da sorumludurlar.²⁴⁴

Sır Saklama Yükümlülüğü

Bağımsız denetim firmalarının yöneticileri, bağımsız denetçiler ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim firmalarına dışarıdan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar. Aşağıda yer alan hususlar sır sayılmaz:²⁴⁵

²⁴¹ Lori KOPP, W. Morley LEMON, Morina RENNIE, “A Model of Trust and Professional Skepticism in The Auditor-Client Relationship”, **School of Accountancy Seminar**, Waterloo Üniversitesi, 2003, s.14

²⁴² Can ÖZTÜRK, “Uluslararası Standartlar Çerçevesinde Denetim ve Benzeri Hizmetler”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Yıl:8, Sayı:25, Mayıs 2008, s.123.

²⁴³ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği, **a.g.t.**, Kısım 1, Bölüm 3, Madde 14

²⁴⁴ KEPEKÇİ , **a.g.e.**, s.20.

²⁴⁵ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği, Kısım 1, Bölüm 3, Md. 17

- Bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar,
- Kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular,
- Adli veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla idari ve her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi.

Reklam Yasağı

Reklam, malların, hizmetlerin veya fikirlerin, geniş kitlelere duyurulması ve benimsetilmesi amacıyla bir ücret karşılığında, kişisel olmayan bir biçimde sunulmasıdır. Mal ve hizmetlerin satışını ve karlılığını arttırma amacına sahiptir.²⁴⁶ Bu nedenle literatürdeki birçok çalışmada meslekte reklamın gerekli olduğu görüşü savunulmaktadır. Buna göre; meslek mensuplarının işleri ile ilgili reklam yapmalarının ve pazarlama faaliyetlerinde bulunmalarının serbest olması gerektiği belirterek, rekabetin bütün meslekler için yararlı olduğu, bunun tersi bir ortamın ise profesyonel meslek mensuplarını rehavete iteceği öne sürülmektedir. Bu doğrultuda bağımsız denetim mesleğinde de reklamın gerekliliğine inanılmakla beraber, bu konuda düzenleyici kuralların olmaması durumunda mesleğin saygınlığını yitireceği düşünülmektedir.²⁴⁷ Bu doğrultuda meslek mensupları iş elde etmek için aldatıcı, abartıcı ve yanıltıcı yöntemlerle reklam yapamazlar, iş göremezler. Hile, zorlama, usandırma ve taciz yoluyla iş talebi konusunda karşı tarafa baskıda bulunamazlar.²⁴⁸

Bağımsız denetim firmaları, iş elde etmek için dolaylı veya dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler. Ancak, bağımsız denetim firmaları, tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya müşterileri için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler. Bu faaliyetlerde işin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulması, işin gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde kalınması, abartılmış, hissi, gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer

²⁴⁶ İsmet MUCUK, **Pazarlama İlkeleri**, Türkmen Kitapevi, 13. Baskı, İstanbul, 2001, s. 209.

²⁴⁷ AKIŞIK, **a.g.e.**, s.161.

²⁴⁸ GÜREDİN, 2008, **a.g.e.**, s.124.

verilmemesi veya bu izlenimin yaratılmaması, yapılabilecek iş ve hizmetler konusunda somut temelli olmayan bekleyişler yaratılmaması ve bağımsız denetim firmasının diğer bağımsız denetim firmalarıyla karşılaştırılmaması gereklidir.²⁴⁹

Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı

Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim firmaları, Sermaye piyasası tebliğinde yer alan mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamazlar. Başka bir bağımsız denetim firmasında ortak olamazlar, yönetici ve bağımsız denetçi olarak çalışamazlar ve meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar.²⁵⁰

Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet Yasağı

Bağımsız denetim firmaları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetlerinin niteliğini herhangi bir süratle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler. Özellikle bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ve bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar. Bir bağımsız denetim firması, özel bağımsız denetim veya Kurul tarafından gerekli görülen haller hariç olmak üzere, başka bir bağımsız denetim firması ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir işletmenin bağımsız denetim hizmet talebini kabul edemez.²⁵¹

1.4.1.16.2. Müşteri Kabulü ve Devamlılığı

Denetim süreci, müşterinin denetçiye veya denetim firmasına denetim talebinde bulunmasıyla başlar. Denetim firması kendisine başvuran müşteriyi, müşteri kabul politikası çerçevesinde değerlendirerek talebi kabul ya da reddetme hakkına sahiptir.²⁵²

Denetçi, denetim görevini kabul etmeden önce, kendisine denetim görevini teklif edenlerle görüşmelidir. Bu görüşmede denetimin amacı, kapsamı ve süresi

²⁴⁹ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği, Kısım 1, Bölüm 3, Md. 16

²⁵⁰ A.g.t., Kısım 1, Bölüm 3, Madde 15.

²⁵¹ A.g.t., Kısım 1, Bölüm 3, Md. 18

²⁵² DURMUŞ, a.g.e., s.41

belirlenir. Müşterinin denetim çalışmalarına bir sınırlama getirip getirmeyeceği, denetçinin nerede çalışacağı ve işletme olanaklarından ne şekilde yararlanacağı, denetim raporunun teslim tarihi üzerinde de denetçi ve müşterisi anlaşma sağlamalıdır. Bunun yanında denetçinin alacağı ücret ve ödeme biçimi görüşülüp kararlaştırılır.²⁵³

ISA 210'a göre; müşteri kabul edilmeden önce ve kabul edildikten sonra denetçi, mesleki standartlarla uyum konusunda mevcut olan her riski değerlendirmelidir. Özel müşteri risk faktörleri, finansal tablolardaki şüphe ve daha önceki yasal olmayan faaliyetleri not etmelidir. Madde 210'a göre, denetçi risk faktörlerinin önemi ve niteliğine bağlı olarak çeşitli risk yönetim uygulamalarını benimsemelidir. ISA 210, kabul edilebilir seviyeye kadar riski azaltmak mümkün değilse denetçinin müşteri ile olan ilişkisini azaltmasını önermektedir.²⁵⁴

1.4.1.16.3. Denetim Ekibinin Belirlenmesi

Her bağımsız denetim için en az 3 asil ve 3 yedek olmak üzere 6 kişiden oluşan bir bağımsız denetim ekibi oluşturulur ve her bir bağımsız denetim en az 3 kişi olmak üzere işin gerektirdiği sayı ve nitelikte bağımsız denetçilerden oluşan ekip tarafından gerçekleştirilir. Sorumlu ortak baş denetçi başkanlığında, baş denetçi, kıdemli denetçi ve denetçiden oluşan ekiplerdeki görev, yetki ve sorumluluk dağılımı aşağıdaki kıstaslara göre yapılır:²⁵⁵

- Sorumlu ortak baş denetçi; baş denetçi, kıdemli denetçiler ve denetçilerin yetki ve sorumluluklarına ilave olarak, finansal tabloların mevzuat ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu konusunda karar vermekle yükümlüdür.
- Kıdemli denetçiler; bağımsız denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, çalışma kâğıtlarının incelenmesi, gereken revizyonların yapılması ve müşteri yetkilileri ile görüşülmesi gibi konularda denetçilerin sorumluluklarını paylaşır, önemli durumlarda son kararı vermesi için sorumlu ortak baş denetçiye başvurur.

²⁵³ KEPEKÇİ, a.g.e., s.34-35

²⁵⁴ BEDARD, a.g.e., s. 190

²⁵⁵ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği, Kısım 1, Bölüm 4, Md. 19

- Denetçi; bağımsız denetim programının hazırlanması gibi işin ayrıntılı çalışmalarından sorumludur. Denetçi, denetçi yardımcılarını ise tahsis etmek, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları çalışma kâğıtlarını incelemek, işin daha karmaşık ve zor bölümlerini bizzat yürütmek, çalışma programında gereken değişiklikleri yapmak ve çalışma süresince müşteriyle olan görüşmeleri yönetmek gibi konularda yetkili ve yükümlüdür.

1.4.1.16.4. Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesi ve Gözetimi

Denetim şirketinin, yapılan denetimin kalitesinin kontrolünü sağlayacak yeterli, etkin işleyen ve uygulama kolaylığı bulunan politika ve prosedürlerini belirlemiş olması gerekir.²⁵⁶ Denetim firmaları, firma içinde oluşturulan kalite kontrol programının amacına ulaşp ulaşmadığını araştırarak kontrol etmek durumundadır. Bu açıdan üzerinde durulması gereken iki konu bulunmaktadır.²⁵⁷

- Firmanın belirlemiş olduğu kalite politika ve hedefleri yeterli midir?
- Firma belirlediği bu politikalara ne ölçüde uymaktadır?

Denetim sürecinde ve sonuçlarında kalitenin sağlanması için kalite güvence sistemlerine başvurulmalıdır. Kalite güvence sistemi kesintisiz olarak devam ettirilecek üretim veya hizmet kalitesine gereksinim duyan müşterilere güven sağlamakla ilgilidir.²⁵⁸ Diğer taraftan gerçekleştirilen her bir denetim çalışması için sorumlu ortak gözetim sonuçlarında bulunan eksikliklerin denetimi etkilemediğini ve alınan tedbirlerin yeterli olup olmadığını değerlendirmeli ve gerekli önlemleri almalıdır. Denetim şirketi aşağıda örnekleri sunulan bazı gözetim prosedürlerini uygulayarak kalite güvence sisteminin gerektiği gibi çalışmasını temin etmeye çalışmaktadır.²⁵⁹

- Kalite güvence sisteminden sorumlu ortağın konuyla ilgili firma politikalarını denetim ekiplerine duyurması ve uyulduğunu gözetmesi,

²⁵⁶ ŞAVLI, **a.g.e.**, s. 13.

²⁵⁷ ERGUN, **a.g.e.**, s. 163.

²⁵⁸ KARAPETROVIC, **a.g.e.**, s. 679-703.

²⁵⁹ ŞAVLI, **a.g.e.**, s. 13.

- Farklı ofislerden kurulan ekiplerin seçilmiş işler için denetim çalışmalarının firma politikalarına uygun yürütüldüğünü denetlemesi,
- Ofis içinde seçilen işlerin firma politikalarına uygun yürütüldüğünün örnekleme usulü denetlenmesi,
- Düzenleyici otoritelerin yaptığı incelemeler,
- Denetim komitelerinin aldıkları denetim hizmetinin kalite kontrolüne ilişkin yaptığı çalışmalar.

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN DIŞ GÖZETİMİ

Muhasebe, karar alıcılara mali bilgi sağlamak amacıyla bir örgütün veya bireysel bir işletmenin ticari ve mali nitelikteki işlem ve olaylarına ilişkin verilerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesi sürecidir.²⁶⁰ Denetimin amacı ise, rapor veya mali tablo haline getirilen bilgilerin muhasebe döneminde meydana gelen mali ve ticari işlemleri gerektiği gibi yansıtıp yansıtmadığını belirlemek olması sebebiyle muhasebe verileri denetimin konusunu oluşturmaktadır. Ayrıca denetimde yeni bir bilgi yaratılmaktan ziyade yapılan denetim ve düzenlenen denetim raporu ile muhasebe raporlarının değeri artırılmaktadır.²⁶¹ Şekil 2.1’de de görüldüğü gibi, güçlü bir finansal raporlama yapısının temel ayaklarından birisini muhasebe ve muhasebe standartları diğeri ise denetim ve denetim standartları oluşturmaktadır.

Finansal tablo ve raporların belirli muhasebe standartlarına göre hazırlanması ne kadar önemli ise, bu tablo ve raporların güvenilirlikleri açısından öngörülen standartlara göre hazırlanıp hazırlanmadıklarının bağımsız uzmanlar tarafından denetim süzgecinden geçirilmesi de o kadar önemlidir.²⁶² Muhasebe denetimi, muhasebenin eksiklerini ve aksayan yönlerini ortaya çıkaran bir fonksiyon üstlenmektedir.²⁶³

İşletmeler tarafından hazırlanmış olan mali tabloların işletmenin mali durumunun genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak doğru ve adil bir şekilde sunulup sunulmadığının tasdik edilmesi olarak tanımlanan bağımsız denetim, finansal bilginin güvenilirliğini artırmada da kritik bir rol üstlenmektedir. Bu nedenle bağımsız denetimin ve bağımsız denetçilerin etkin bir şekilde izlenmesi ve denetlenmesi gerekmektedir.²⁶⁴

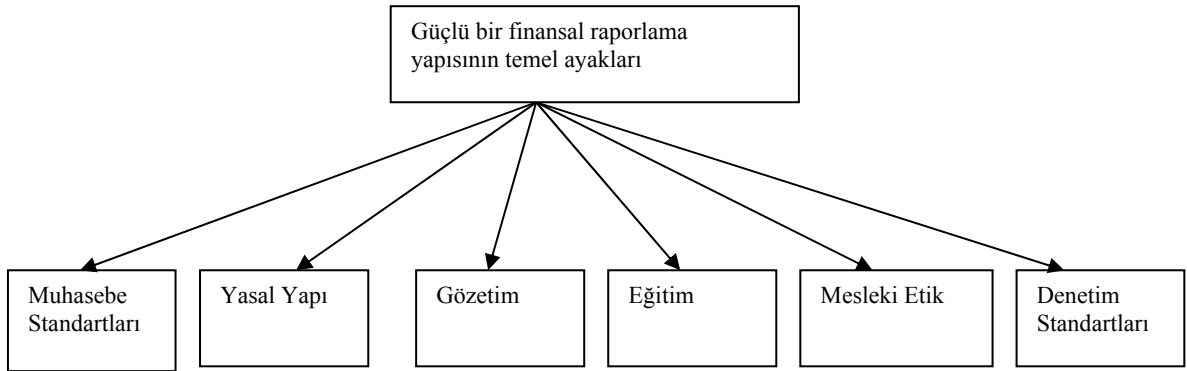
²⁶⁰ Durmuş ACAR, Nilüfer TETİK, **Genel Muhasebe**, Detay Yayıncılık, 6. Baskı, 2007, Ankara, s.9.

²⁶¹ DUMAN, **a.g.e.**, s.34.

²⁶² SAYAR, **a.g.e.**, s.76.

²⁶³ ERDOĞAN, **a.g.e.**, s.55.

²⁶⁴ YILDIRIM, A., **a.g.i.s.**



Şekil 2.1. Finansal Raporlama Yapısının Güçlendirilmesinde Muhasebe ve Denetim Standartlarının Önemi

Kaynak: (John HEGARTY, “Striking The Balance Global-V-Local, Rules-V-Principles”, 4. Uluslararası Muhasebe Konferansı, 15-17 Kasım, MODAV, 2007, s.4)

Şekil 2.1’de finansal raporlama sistemini oluşturan diğer unsurlara bakıldığında mesleki etik, yasal yapı, eğitim ve gözetim fonksiyonları dikkat çekmektedir. Birinci bölümde de bahsedildiği üzere kaliteli bir bağımsız denetim için hem işletmede finansal tablo hazırlayıcılarının, hem de denetim yapacak olan denetçilerin mesleki etik standartlarına uyması ve gerekli mesleki eğitimin her iki taraf personeline verilmesi ve bunun sürekliliğinin sağlanması gerekmektedir. Bunun yanında yine birinci bölümde de bahsedildiği üzere ülkenin mevcut yasal yapısı da finansal raporlama sürecini etkilemektedir.

Günümüzde işletmeler daha karmaşık ve uluslararası bir boyut kazanmıştır. Yeni pazarlarla karşılaşılması ile firmalar, müşterilerine geleneksel güvence ve vergi danışmanlığının ötesinde hizmetler sunmaya başlamışlardır. Bu durumun sonucu olarak da profesyonel muhasebecilere ihtiyaç duyulmuştur. Bu değişimler, son zamanlarda yaşanan işletme skandallarındaki denetçi hata ve hileleri ile birleştirildiğinde muhasebe ve denetim düzenlemelerinin ve standart oluşturma yapısının tekrar incelenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır.²⁶⁵

²⁶⁵Jim SYLPH, “Transparency and Audit Regulation”, Federation Des Experts Comptables Mediterraneens Conference, İstanbul, 2005, s.3-5.

Uluslararası denetim düzenlemeleri ile ilgili gelişmeler uluslararası muhasebe düzenlemeleri ile ilgili gelişmelerle yakından ilişkilidir. Her iki düzenleme de sermaye piyasalarının küreselleşmesinin bir bileşenidir.²⁶⁶

Uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu muhasebe uygulamalarının ortaya çıkmasıyla birlikte, klasik ulusal muhasebe anlayışı; uluslararası danışmanlık, uluslararası vergicilik, küresel yönetim; stratejik danışmanlık, uluslararası muhasebe standartları danışmanlığı, risk yönetimi fonksiyonlarının oluşturulması veya mevcutlarının geliştirilmesi şeklinde değişmiştir. Uluslararası muhasebe standartlarına uygunluğu sağlamak üzere uluslararası denetim standartlarına göre denetim ve raporlama fonksiyonu da gelişmiş ve değişmiştir.²⁶⁷ Bu doğrultuda son zamanlarda Türkiye'nin de içlerinde bulunduğu birçok ülkede denetim mesleği ile ilgili düzenlemeler yapılmaktadır. Yapılan bu düzenlemelerin bir bölümü muhasebe mesleği ile ilgili iken diğer bölümü denetimle ilgili düzenlemeleri içermektedir. Bu düzenlemeler şu şekilde sınıflandırılabilir:²⁶⁸

- Eğitim standartları ile ilgili düzenlemeler,
- Denetim standartları ile ilgili düzenlemeler,
- Etik standartlar ile ilgili düzenlemeler,
- Disiplin faaliyetleri ile ilgili düzenlemeler.

Denetim standartları ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerin başında ABD'de AICPA'nın çıkarmış olduğu GKGDS'nı (Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları) açıklayan Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğlerdir (Statement on Auditing Standards-SAS). Denetim alanında dünyada kabul gören bir başka düzenleme ise IFAC'ın yayınlamış olduğu Uluslararası Denetim Standartları (ISA)'dır.²⁶⁹

²⁶⁶ Cristopher HUMPHREY, LOFT Anne, "The Complex World of International Auditing Regulation", <<http://qfinance.com/auditing-best-practise/the-complex-world-of-international-auditing-regulation?full>>, (16.02.2010)

²⁶⁷ Masum TÜRKER, "Uluslararası Denetim Standartlarına Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:19, Temmuz, 2006, s.91.

²⁶⁸ SYLPH, **a.g.e.**, s. 3-5.

²⁶⁹ KIRACI, 2009, **a.g.e.**, s. 29.

Bu hususlar dışında denetim mesleği ile ilgili düzenleme yapılan konuların başında denetçi performansı ve mesleki hesap verilebilirlik alanlarında yapılan düzenlemeler gelmektedir. Bu alanda yapılan iki yeni düzenleme şunlardır:²⁷⁰

- Denetim kalitesinin gözetimi,
- Mesleki hesap verilebilirlik yapısının kendi kendini denetleme faaliyetinin gözetimidir.

Uluslararası denetim düzenlemeleri belirli karakteristik özelliklere sahiptir. Uluslararası alanda denetim düzenlemeleri güvenilir finansal raporlamanın bir bileşeni, uluslararası geniş bir finansal yapının gereklerinden birisi olmuştur. Uluslararası denetim standartlarının uygulanmasını sağlamak amacıyla AB, IOSCO, FSB (Financial Stability Board) ve Dünya Bankası gibi birçok organizasyon tarafından önemli stratejik düzenlemeler gerçekleştirilmektedir.²⁷¹

2.1. Bağımsız Denetimin Dış Gözetiminin İhtiyacı

Bağımsız denetim, sağladığı faydalar yanında bazı riskler de taşımaktadır. Bağımsız denetçinin ücretini bizzat denetlediği şirketten alıyor olması ve bağımsız denetim sektöründe kar amaçlı bağımsız denetim firmalarının rekabet ediyor olması, bu kuruluşların bağımsızlığı konusunda soru işaretlerine neden olabilmektedir.²⁷²

Son yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları incelendiğinde, bu skandalların genellikle; finansal tabloların hazırlanmasında ve denetlenmesinde görev alanların güvenilirliklerini yitirici hareketler göstermesi gibi finansal raporlamaya ilişkin nedenlerden kaynaklandığı görülmektedir. Bunun yanında bu skandalların temelinde iç ve dış denetçinin bağımsızlığı ve yapılan denetimin kalitesine ilişkin eksikliklerin de yattığı tespit edilmiştir. Bu eksiklikler şu şekilde sıralanabilir:²⁷³

- Bağımsız denetim şirketlerinin denetim hizmeti verdikleri müşterilere danışmanlık hizmeti de sunmaları,

²⁷⁰ SYLPH, a.g.e., s. 3-5.

²⁷¹ HUMPHREY, a.g.i.s.

²⁷² YILDIRIM, a.g.i.s.

²⁷³ Ganite KURT, **Dünyada Yaşanan Muhasebe, Denetim Skandalları ve Yansımaları Sarbanes Oxley Yasası**, <<http://websitem.gazi.edu.tr/ganite/Dosyaindir>>, (12.08.2009)

- Denetim firmalarının gelirlerinin önemli bölümünün denetim ve danışmanlık hizmeti verdikleri şirketlerden elde etmeleri, bu nedenle ilgili şirketlerin menfaatlerinin korunmasına yönelik çaba göstermeleri,
- Denetim firmalarının şirket yöneticilerince seçilmesi, denetim ücretlerinin verilen tekliflere dayalı olarak yöneticilerce belirlenmesi.

Yaşanan skandallar aynı zamanda bağımsız denetim firmalarının kar amaçlı işletmeler olduğunu hatırlatmakta ve denetim firmalarının gerçekten kar elde etmek amacıyla bazen sorumluluklarını yerine getirmediğini göstermektedir.²⁷⁴ Bu sorun, kamu çıkarının korunması ve piyasalarda güven ortamının sağlanması açısından denetim kalitesinin gözetimine ihtiyaç olduğunu göstermektedir. Bu çerçevede özellikle yaşanan muhasebe skandallarından sonra şu soruların cevapları aranmaya başlanmıştır.²⁷⁵

- Kendi kendini düzenleyen özel bir kuruluş tek başına finansal raporlama veya denetim ile ilgili standartların onaylanması gibi kamu çıkarı ile ilgili sorumlulukları üstlenebilir mi?
- Denetim mesleği, kazaları önlemek için gerekli yapıların mevcut olduğunu nasıl gösterebilir?
- Kendi kendini düzenleyen bir kuruluş, kamunun herhangi bir katılımı olmadan güvenilir ve etkin bir disipline sahip bir kuruluş olabilir mi?

Ülkemiz mali piyasalarında bağımsız denetim faaliyeti ve gözetimi ile ilgili düzenlemelere genel olarak bakıldığında, birbirinden farklı yetkili otoritelerin kendi görev ve yetki alanları ile ilgili olarak düzenleme ve gözetim yetkilerinin bulunduğu ve bu nedenle bağımsız denetim faaliyetinde çok başlı bir yapının mevcut olduğu görülmektedir.

Türkiye’de 2005 yılı itibarıyla BDDK tarafından 12 bankaya el konmuştur. Bu bankalar çok farklı denetim birimlerince denetlenmesine rağmen bankacılık

²⁷⁴ Kürşat S. BABUÇCU, “Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslar arası Denetim Standartlarının Finansal Tabloların Şeffaflığı Üzerindeki Etkileri ve Denetim Gözetimi”, **Uluslararası Muhasebe Konferansı**, 15-17 Kasım, MODAV, 2007, s. 1.

²⁷⁵ David DEVLİN, **Avrupa’ya Giden Yol-Muhasebe, Raporlama ve Kurumsal Güçlendirme Programı, Denetim Mesleğinin Kamu Gözetimi**, <<http://siteresources.worldbank.org/INTERCAADVPRO/Resorce/1934132-1136843884813/Devlin-Turk.ppt>>, (15.05.2010)

sektörünün çok büyük bir kısmının TMSF'ye devredilmesi, bankacılık sektöründe yapılan denetimlerin tartışılmasını gündeme getirmiştir.²⁷⁶ Türkiye'de, ABD ve Avrupa Birliği ülkelerinde yaşanan skandallar ve şirket iflasları görülmemiş buna karşın 2001 yılının şubat ayında ağır mali krizlerden biri yaşanmıştır. Bu süreçte yaşanan banka iflasları ve iflasların bağımsız denetimle olan ilişkisi, Türkiye'de denetimin gözetim fonksiyonuna olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır.

Türkiye'de İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketlerin raporları üzerinden 2006 yılı itibariyle yapılan bir çalışmanın sonuçları da özellikle denetim standartlarının uygulanması sürecinde eksiklikler olduğunu ortaya koymaktadır. Çalışmanın sonuçlarına göre;²⁷⁷

- Denetim raporları; muhatap, işletme yönetiminin sorumluluğu ve denetçinin sorumluluğu unsurları açısından standartlara göre eksiklikler içermektedir,
- Denetim raporlarının; % 71,5'i eski düzenlemelere, % 28,5'i de standartlara uygunluk göstermektedir ve bu durum farklı standartlara göre hazırlanan raporların da farklılık içermesine neden olmaktadır.

Kar amaçlı şirketlerin en büyük sermayeleri, piyasada kendilerine karşı duyulan güvendir. Denetim firmalarının, denetledikleri mali tablolarla ilgili olarak yanlış görüş verdiklerinin ortaya çıkması durumunda, bu güven büyük ölçüde sarsılacaktır. Bu mekanizma nedeniyle denetim şirketleri itibarlarını ve güvenilirliklerini riske atmak istemeyeceklerdir.²⁷⁸ Ancak kar amaçlı bir şirket olan denetim şirketlerinin de rekabet ortamı içinde müşteri kaybetmemek için ortaya çıkacağını düşünmedikleri hatalara göz yummaları söz konusu olabilmektedir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçinin, fayda-maliyet analizi sonucunda belli bir marja kadar kendini riske edebileceği unutulmamalıdır.

Bağımsız denetim mesleğinde artan rekabet, meslek mensupları ve denetim firmalarını müşteri portföylerini koruma çabası içine itmiştir. Artan rekabet, fiyat

²⁷⁶ Mehmet CİHANGİR, Mahmut İNAN, "Bankalarda Denetim Etkinliği ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na Devredilen Bankaların Denetimine İlişkin Bir İnceleme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs, 2006, 212, s. 7.

²⁷⁷ Süleyman UYAR, Muhsin ÇELİK, "Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerine Göre Denetim Raporları: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Bir Araştırma", **26. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu**, Antalya, 2007, s. 20-21.

²⁷⁸ YILDIRIM, **a.g.i.s**

kırmalara yol açmakla kalmamış, ayrıca meslek mensuplarının bağımsızlıkları üzerinde de bir tehdit oluşturmaya başlamıştır. Bir başka deyişle, bazı meslek mensuplarında olduğu gibi denetim firmaları da, önemli sayılabilecek müşterilerini kaybetmektense, bağımsızlıklarından ödün vermeyi tercih etmektedirler. Müşteri firmaların raporlarında yer alan bilgilerin olumlu olması yönündeki talepleri, denetim firmaları tarafından zaman zaman kabul edilmekte, dolayısıyla tarafsızlıklarını yitirmelerine yol açmaktadır.²⁷⁹

Kamuoyunun güvenilir denetim raporlarıyla aydınlatılması; sermaye piyasasının gelişimine katkıda bulunarak, tasarrufların ekonomik yatırımlara dönüştürülmesinde ve sonuçta istenen büyümenin gerçekleştirilmesinde etken olacaktır. Bu durum ise önemli ölçüde; bağımsız denetim firmalarının kendi çıkarlarından çok, toplumun beklentilerine yönelik, kalitesi yüksek bir denetim faaliyetini gerçekleştirmeleriyle bağlantılıdır.²⁸⁰ Nitekim, yatırımcılar, hissedarlar, kreditörler ve diğer karar alıcılar finansal tablolarda sunulan bilgilerin güvenilirliği altında hareket etmektedirler.²⁸¹

Son zamanlarda hissedarların, çalışanların ve emeklilik fonları nedeniyle emeklilerin yüksek tutarlarda zarar ettikleri piyasalarda, şirketleri yönetenlerin ve bu zararlardan sorumlu olarak görülen diğer ilgililerin şirketleri batarken kendilerine bir şey olmaması ve hatta zenginleşmeleri, piyasa sisteminin de işleyişinin sorgulanmasına neden olmuştur. Örneğin, Amerika Birleşik Devletlerinde Ocak 1999 ve Mayıs 2002 yılları arasındaki dönemde hisse senedi fiyatları %75 kadar değer kaybeden ve finansal raporlama sorunları yaşayan 25 şirketin yöneticileri tüm bu olanlara rağmen yaklaşık olarak 23 milyon dolarlık bir servet edinmişlerdir.²⁸²

Bu doğrultuda, bağımsız denetimin gözetimi ifadesi, genel olarak bağımsız denetim faaliyetinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve faaliyetin standartlara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin çeşitli araçlarla kontrolü anlamına gelmektedir. Söz konusu gözetim faaliyeti, gerek yerinde denetim

²⁷⁹ AKIŞIK, Muhasebe Mesleği, **a.g.e.**, s. 132.

²⁸⁰ ERGUN, **a.g.e.**, s. 175.

²⁸¹ KURT, **a.g.i.s.**

²⁸² Ercan BEYAZITLI, Cemal İBİŞ, **Türkiye’de Finansal Raporların Güvenliği ve Kamu Gözetim Sistemi**, Muhasebe Gündemi, İzmir Serbest Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2007, s. 56

çalışmaları ile gerekse faaliyette bulunanlardan edinilen bilgilerle gerçekleştirilebilir. Bu kapsamda, gözetim faaliyeti, içinde pek çok yöntem ve aracı barındıran genel bir faaliyet olarak nitelendirilebilir.²⁸³

Çalışmanın bu bölümünde birçok ülkede denetim gözetim sisteminin oluşturulmasına neden olan muhasebe skandalları incelenerek yaşanan bu skandallarda denetim firmalarının ve denetçilerin sorumlulukları araştırılmıştır.

2.1.1. Denetim Firma Skandalları

Denetçi hatalarının doğasında dört sistematik hata bulunmaktadır. Bunlardan ilki denetçinin, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını yanlış yorumlaması veya yanlış uygulaması nedeniyle ortaya çıkan hatadır. ZZZZ Best Company ve Earnst&Whinney olayında ortaya çıkan denetim hatası bu hata türüne örnek gösterilebilir. İkincisi, denetçinin kasten yaptığı işlemlerdir ki, bu tarz işlemler ESM Securities ve Alexander Grant olayında olduğu gibi müşteri baskısına boyun eğmek veya rüşvet alınması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Üçüncüsü denetçinin müşteri ile olan dolaylı veya doğrudan çıkar ilişkisinden etkilenmesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Enron ve Artur Andersen olayında olduğu gibi, müşterisine danışmanlık sağlayan bir denetçinin müşterisini kaybetme korkusuyla daha esnek davranması bu hata türüne örnek gösterilebilir. Dördüncüsü ise; denetçi ile müşteri arasında denetim sürecinde olan ilişkinin ötesinde bir ilişkinin var olması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bu durum daha çok Amre ve Prices Waterhouse olayında olduğu gibi denetim firması personelinin müşteriyi denetledikten sonra bu müşteri ile çalışmak için işten ayrılması durumunda ortaya çıkmaktadır.²⁸⁴

Söz konusu örnekler göstermektedir ki, yukarıda bahsedilen muhasebe skandallarının ortaya çıkmasında firma yönetimi kadar denetim firmalarının da sorumluluğu bulunmaktadır. Yapılan incelemeler de denetim süreçlerinin kalite konusunda eksiklikler içerdiğini belirtmektedir.

Bu doğrultuda bağımsız denetimden toplum olarak beklenen yararın elde edilmesi denetim hizmetinin kalitesine bağlıdır. Kalitenin sağlanması için, kaliteli bir

²⁸³ OKUR, a.g.e., s. 12.

²⁸⁴ James TACKETT, Fran WOLF, Greogary CLAYPOOL, "Sarbanes Oxley and Audit Failure; A Critical Examination", **Managerial Auditing Journal**, Vol:19, No: 3, 2004, s. 341.

denetimin çerçevesini çizen asgari standartlar olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uyulması zorunludur.²⁸⁵ Her meslekte olduğu gibi denetim mesleğinin de temel bir dayanağı vardır. Eğer mesleğin getirdiği temel sorumluluklar ve değerler bilinmezse mesleğin çökmesi muhtemeldir. Amerika’da yaşanan krizler yönetim veya yönetim kurulu üyelerinin işletme karını artırmak amacıyla ciddi riskler alarak sorumluluk ve değerlerde kırılmaya sebep olmaları nedeniyle ortaya çıkmıştır. Finansal bilgi zinciri çerçevesinde denetçiler de standartları yeterince uygulamamakla suçlanmaktadırlar.²⁸⁶ Dolayısıyla büyük şirket iflaslarında, yönetimin başarısızlığı yanında finansal raporlamadaki başarısızlıkların diğer bir ifade ile güvenilir olmayan finansal raporlama ve açıklamaların da etkisinin büyük olduğu görülmektedir.²⁸⁷

2.1.1.1. Uluslararası Skandallar

Dünyada vergi ve danışmanlık sektörünün yükselmeye başladığı 1970’lerde Arthur Andersen, Arthur Young&Company, Coopers&Lybrand, Ernst&Whinney, Haskins&Sells Deloitte, KPMG, Price Waterhouse, Touche Ross’un oluşturduğu 8 büyük firmanın hâkimiyeti sözkonusu iken, 1989’da yaşanan birleşmeler sonucunda 6 büyük firmaya bırakmıştır. Sektördeki yoğun rekabet nedeniyle gidilen birleşmeler sonunda Ernst&Whinney, Arthur Young ile birleşerek bugünkü Ernst &Young’u; Deloitte, Haskins&Sells ise Touche Ross ile birleşerek Deloitte&Touch adını almıştır. 1998’de ise Price Waterhouse, Coopers&Lybrand ile Pricewaterhouse Coopers çatısı altında birleşerek sektördeki büyük oyuncu sayısını 5’e indirmiştir. Son olarak 2002’de patlak veren Enron skandalı ile bugünkü mevcut durum ortaya çıkmıştır. Enerji devi Enron’un iflası sırasında belge ve kayıtları yok ettiği iddiasıyla açılan davada suçlu bulunan Arthur Andersen şirketi daha sonra görülen davalarda aklansa da isminin gördüğü zararın ardından tekrar toparlanamamış bu nedenle Big 5 olarak adlandırılan en büyük 5 denetim firma sayısı dörde düşmüştür.²⁸⁸

²⁸⁵ KAVUT, 2009, **a.g.e.**, s.3

²⁸⁶ Enhancing Audit Quality, **a.g.e.**, s.10.

²⁸⁷ UZAY, 2009, **a.g.e.**, s. 8.

²⁸⁸ Referans Gazatesi, 05.01.2008, < <http://www.muhasebetr.com/ulusalbasin> >, (04.01.2009)

Tablo 2.1. Muhasebe Skandalları ve Denetim Firmaları

Şirket	Denetçi Firma
Enron Şirketi	Arthur Andersen
WorldCom Şirketi	Arthur Andersen
Sunbeam Şirketi	Arthur Andersen
Xerox Şirketi	KPMG
Rite Aid Şirketi	KPMG
AOL Time Warner Inc.	Ernst & Young
Cendant Şirketi	Ernst & Young
IBM Şirketi	Price Water House Coopers
Lucent Technologies Şirketi	Price Water House Coopers
Boeing Şirketi	Deloitte Touche Tohmatsu

Kaynak: Sundi ZHAO, Liuping CHEN,” Ling HUA, “Study of American Audit Failure”, **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol:2, No: 6, 2006, s.64.

Tablo 2.1’de, dünyada yaşanan şirket skandalları ve bu şirketlerin denetçilerinden örnekler verilmektedir. Bu şirketler incelendiğinde, zararda olmalarına rağmen, kamuya açıklanan finansal tablolarında, muhasebe hileleriyle ve denetim şirketlerinin bu hilelere göz yummasıyla birlikte gerçek olmayan kar rakamlarının ilan edildiği görülmüştür. Böylece, bu şirketlerin borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatları yükselmiştir.²⁸⁹ Dolayısıyla bu skandallar, finansal tabloları hazırlama ve denetleme sürecinde yer alanların güvenilirliklerine önemli ölçüde zarar vermiştir.²⁹⁰

2.1.1.1.1. Andersen Denetim Firması Skandalı

Denetim, finansal tabloların güvenilirliğini artıran bir mekanizmadır. Denetimin sağladığı bu güvencenin değeri doğrudan denetçinin ünü ile ilgilidir. Yapılan çalışmaların birçoğu, denetçi ününün, müşteri kazançlarının pazar değerini

²⁸⁹ Ayça Zeynep SÜER, **Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri**, İSMMMO Yayınları, Eylül 2004, İstanbul, s. 44.

²⁹⁰ UZAY, 2009, **a.g.e.**, s. 4

arttırdığını göstermektedir. Dolayısıyla 2002 yılının ocak ayında, Artur Andersen müşterilerinden olan Enron şirketi ile ilgili skandalın ortaya çıkması ile birlikte sahip olduğu ünü kaybetmeye başlayan Andersen denetim firmasının diğer müşterilerinin hisseleri de hızla değer kaybetmeye başlamıştır.²⁹¹

Big 5 olarak adlandırılan en büyük beş denetim firması arasında yer alan Artur Andersen denetim firması, Enron şirketi ile ilgili skandalın ortaya çıkması ile birlikte inceleme altına alınmıştır. Bu inceleme ile birlikte Andersen denetim firmasının diğer müşterileri ile ilgili de güven krizi yaşanmaya başlanmış, Enron haricinde bu firmalarda da ciddi denetim başarısızlıklarının olduğu ortaya çıkmıştır. Enron dışında Andersen'in müşterisi olan diğer firmalar Waste Management, Global Crossing, Qvest and Worldcom'dur.²⁹²

Waste Management şirketinde yaşanan skandal incelendikten sonra denetçisi olan Arthur Andersen Denetim firması ile ilgili aşağıdaki usulsüzlükler tespit edilmiştir:²⁹³

- Arthur Andersen şirketinin tam olarak hazırlanmış bir denetim prosedürüne sahip olmadığı,
- Denetçiler tarafından hatalı mesleki yargılara varıldığı,
- Bağımsızlık konusunda denetim firması ile ilgili eksikliklerin mevcut olduğu.

Dünya sıralamasında en büyük 27. şirket olan Enron, finansal gücün de simgesi durumundaydı. Şirketin satış hâsılatı 31,2 milyar dolar, net karı 703 milyon dolar, öz sermayesi 7 milyar dolar, pazar değeri 22 milyar dolar, çalışan sayısı ise 8.000 idi. 3 Aralık 2001'de başlatılan incelemelere göre, 2000 yılında açıklanmış bulunan net karın %96'sı muhasebe hileleriyle yaratılmış ve gerçek olmayan muhasebe kayıtlarından doğmuştur. Son dört yılda halka açıklanmış bulunan 2,7 milyar dolarlık servetin gerçek tutarı 508 milyon dolardır. Yani son dört yılın kar rakamının 2,2 milyar doları gerçekleşmemiştir.²⁹⁴

²⁹¹ K. Karen NELSON, A. Richard PRICE, R. Brian ROUNTREE, "The Market Reaction to Arthur Andersen's Role In The Enron Scandal: Loss of Reputation or Confounding Effects", **Journal of Accounting and Economics**, Vol:46, 2008, s. 281.

²⁹² R. Krishna KUMAR, Lucy LIM, "Was Andersen Less Than Its Peers? A Comparative Analysis Of Audit Quality", **American Accounting Association National Conference**, Chicago, 2007, s. 1-2.

²⁹³ ZHAO, CHEN , HUA , **a.g.e.**, s. 64.

²⁹⁴ AYSAN, **a.g.e.**, s. 34.

2001 Kasım ayında Enron'un çöküşü, takibinde Enron'un denetçisi olan Andersen denetim firmasının iflası, Amerika'nın finansal raporlama için yasal çerçevede sistematik bir başarısızlığının olduğunu göstermiştir. Finansal raporlar üzerinde yaşanan bu güven krizi zamanla İngiltere başta olmak üzere diğer ülkelere de yayılmıştır. İngiltere hükümeti hızlı bir şekilde yasal çerçevenin genel görünüşüyle ilgili bir inceleme başlatmıştır. Bu süreç 2002 yılında oluşturulan Denetim ve Muhasebe Sonuçlandırma Grubu tarafından yönlendirilmiştir. Yapılan inceleme, finansal raporlama, denetim, kurumsal yönetim ve denetimin yasal çerçevesi üzerine odaklanmıştır. Denetim ve muhasebe sonuçlandırma grubu için ana sorun denetçi bağımsızlığı konusunda İngiltere'deki yasal çerçevenin yeterli olup olmadığıdır. Bu doğrultuda Andersen denetim firması sıkı bir şekilde incelenmiştir. Buna göre;²⁹⁵

- Firmanın denetimden daha çok, denetim dışı hizmetlerden kazandığı (denetimden \$25milyon, denetim dışı hizmetlerden \$27milyon) ve bu denetim dışı hizmetlerin şirketin muhasebe planlarına yardımı içerdiği,
- Enron bazı yıllarda Andersen'in en önemli müşterilerinden biri olduğu ve bunun sonucunda denetim firması ekonomik olarak müşterisi olan Enron'a bağlı olduğu,
- Andersen denetim firmasının personelinin birçoğunun Enron için çalıştığı ve ilişkilerin çok rahat olduğu tespit edilmiştir.

Yapılan bu inceleme sonucunda İngiltere, öncelikle denetim firmalarının rotasyonu ve denetim dışı hizmetlerin yasaklanması üzerine odaklanmıştır. Ayrıca Enron olayından sonra Amerika'da Sarbanes Oxley yasasının hazırlıklarına başlanmıştır.

Andersen'in denetçiliğini yaptığı diğer bir firma olan Worldcom'un yönetici şeflerinden Bernard Ebbers 1990'lı yıllarda büyük bir servet biriktirmiştir. 2000 yılında World Com'un hisseleri düşmeye başlamış ve marj tamamlama talebini yerine getirememiştir. Çünkü şirket karı olduğundan fazla gösterilerek hisse senetlerinin değerinin büyük ölçüde değer kaybetmesine neden olunmuştur. Bu

²⁹⁵ FEARNLEY, a.g.e., s117-138

olaydan sonra hisse senetlerinin değerini tekrar artırmak için Ebbers, yönetim kurulunu dahi değiştirmiştir. Tüm kredi ve muhasebe uygulamalarını içeren federal incelemenin yapıldığı 2002 yılında ise Ebbers görevinden istifa etmiştir. Haziran ayında Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu, World Com'ın hileli işlemler gerçekleştirdiğini tespit etmiştir. World Com'un hileli işlemleri piyasada yatırımcının 180 milyar dolar kaybına sebep olmuştur.²⁹⁶

Word Com, Ocak 2001-Mart 2002 döneminde karını 3.8 milyar Doları yüksek gösterdiğini kabul ederek, tarihinin en büyük muhasebe yolsuzluğuna imza atmıştır. Wold Com'un denetim şirketi de Andersen Worldwide şirkettir.²⁹⁷ World Com, 7.97 milyar dolar tutarında hat maliyetini genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı olarak varlık hesabına kaydetmiş, ancak denetim şirketi Andersen hazırlamış olduğu raporda bu hesapları incelediğini ve herhangi bir denetim riski bulunmadığını belirtmiştir.²⁹⁸

Artur Andersen denetim firması ile ilgili dikkat çeken diğer bir husus; müşterisi olan firmalarda yapmış olduğu denetim sahtekârlıklarının yanı sıra firmanın bu skandallardan bir yıl önce Deloitte&Touche tarafından peer review denetimine tabi tutulmuş olmasıdır. Bu durum Amerika'da peer review sisteminin denetimde kaliteyi sağlamak açısından yeterli olmadığını ve oluşturulacak ayrı bir yapı ile denetim firmalarının gözetiminin sağlanması gerektiği görüşünü ortaya çıkarmıştır.²⁹⁹

2.1.1.1.2. Deloitte&Touche Denetim Firması ve Parmalat, Ahold, Adelphia Skandalları

Parmalat Şirketi 1961 yılında Calisto Tanzi tarafından Parma'da ilk olarak küçük bir süt pastörize merkezi olarak kurulmuştur. Şirket 40 yıl sonra büyük bir şirket haline gelmiş ve 1990 yılında Milan Sermaye Piyasasına kaydolmuştur. 2003 yılının sonunda muhasebe kayıtlarındaki 8 milyar dolarlık bir açık nedeniyle İtalyan

²⁹⁶ Sanjay ANAND, **Essentials Of Sarbanes Oxley**, Sarbanes Oxley Institue, Kanada, 2002, s. 7.

²⁹⁷ Cengiz TOROMAN, Bedriye TUNÇSİPER, “Şirket Skandalları İle Muhasebe Eğitimi Arasındaki İlişki ve Bu Skandalların Muhasebe Eğitim Sistemindeki Yansımaları”, **XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu**, 23-27 Mayıs, Antalya, 2007, s. 169

²⁹⁸ SELİMOĞLU, **a.g.e.**, s. 22

²⁹⁹ KUMAR, **a.g.e.**, s. 1-2.

tarihinin en büyük skandalı olarak kayıtlara geçen Parmalat Skandalı ortaya çıkmıştır. Parmalat bir İtalyan aile şirkettir. Bu nedenle bu olayın nedenlerinin başında kurumsal yönetimin olmaması görülmektedir.³⁰⁰

2003 yılının Aralık ayında 500 milyon Euro'luk bir bono ödemesinin Bank of Amerika tarafından geri döndürülmesi ile skandal ortaya çıkmaya başlamıştır. Bank of Amerika daha sonra Parmalat'ın vergi cenneti olan Cayman Adalarına kayıtlı iştiraklerinden birinin hesabında bulunan 4 milyon Euro'luk tutarın sahte olduğunu belirlemiştir. Parmalat birçok ülkede özel amaçlı şirketler kurmuş ve 7,7 milyon Euro civarında bono ihraç etmiştir.³⁰¹

Kurumsal yönetimin eksikliğinin yanında bağımsız denetimin bu olaydaki rolü de çok önemlidir. Çünkü denetimlerde yanlış beyanlara yardım edici bir atmosfer ortaya çıkmıştır. Parmalat, daha önceki iç denetçisinin de müsaade etmesiyle kanunlardan kaçacak bir açık kapı bulmuştur. Deloitte & Touche, Parmalat'ın 1999 yılından itibaren konsolide hesaplarının denetimini devralmıştır. Fakat Bonlant olarak adlandırılan yeni bir birim oluşturulmuş ve eski denetçi olan Grant Thornton LLP bu yeni birimin denetçisi olmaya devam etmiştir.³⁰²

Bu olaydan sonra her iki denetim firmasının da incelenmesine karar verilmiş, denetim firmaları bu olaylarda kurban olduklarını ileri sürmüşlerdir. Ancak Grant Thomson Şirketin Grup denetimini Deoitte&Touche'a devretmesine rağmen 4 milyar €'luk bir hesabı, denetim yaptığı dönemde denetlememiş olması şüphe yaratmaktadır. Bunun yayında denetimi Grant Thomson'dan devralan Deloitte&Touche'ın devir sırasında devraldığı hesapları ikinci bir kez incelemeye tabi tutmaması, bu denetim şirketi hakkında da şüphelerin oluşmasına neden olmuştur. Bu olaydan sonra denetim şirketlerinin konferedasyon yapısı tartışılmaya başlanmış, denetimin tek bir şirket tarafından yapılması gündeme gelmiş, zorunlu rotasyon konusu giderek büyük önem taşımaya başlamıştır. Bunun yanında denetim firmalarının sahip olacağı kontrol yetkisinin artırılmasına ve Enron sonrası

³⁰⁰ **The Relationship Between, Internal Control and Fraud: What Have We Learned From Parmalat**, <<http://www3.wz.edu.pl/sknf/publikacje/papers/parmalat.pdf>>, (23.07.2009)

³⁰¹ Morgan O'ROURKE, **Parmalat Scandal Highlights Fraud Concerns**, Risk Management, Magazine, Proquest Central, 51, 2004, s.44

³⁰² **The Relationship Between, Internal Control and Fraud: What Have We Learned From Parmalat, a.g.i.s.**

oluşturulan Halka Açık Şirketlerin Kamu gözetim kurulu'na benzeyen bir gözetim sisteminin oluşturulmasına karar verilmiştir.³⁰³

Deloitte'nin grup denetçisi olarak hizmet verdiği diğer bir şirket olan Royal Ahold, Hollanda merkezli ve dünyanın en büyük 3. çokuluslu perakende yiyecek şirketidir. Avrupa'nın Enron'u olarak adlandırılan Ahold skandalı ilk olarak 2003 yılında şirketin bağımsız denetçisinin, şirketin muhasebe kayıtlarındaki usulsüzlükler nedeniyle 2002 yılında yapılan mali denetimden şüphelenmesiyle başlamıştır. Ahold 2000 yılından itibaren Asya, Batı Avrupa, Latin Amerika, Portekiz ve Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere birçok ülkede zincir oluşturmuştur. Bu hızlı yayılım şirkette beklenmeyen büyük problemlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu problemler arasında kültür farklılıklarının yarattığı sorunlar, farklı ülkelerde faaliyet göstermesi nedeniyle farklı kanun ve düzenlemelere uyum sağlama zorunluluğu sayılabilmektedir. 1973 yılında şirketin halka açılması ile birlikte Deloitte, grup denetçisi olarak hizmet vermeye başlamıştır.³⁰⁴

2001 ve 2002 yılı için yapılan incelemelerde şirketin ilan ettiği kar rakamının olması gerekenden 500 milyon \$ fazla olduğu tespit edilmiştir. Bu tespit sonucu olarak hisse senedi fiyatı bir günde %63 değer kaybına uğramıştır.³⁰⁵

Rigas ailesine ait bir telekom şirketi olan Adelphia ise, 25 Haziran 2002'de iflasını açıklamıştır. ABD'nin altıncı en büyük kablo televizyon şirketi olan Adelphia'nın muhasebe işlemleri incelemeye alınmış, şirket yönetiminin son iki yıllık karını yüksek gösterdiği ve sahip olduğundan daha fazla abone sayısı açıkladığı, 3.1 milyar ABD Dolarlık bilanço dışı borçlanması olduğu ve şişirilmiş sermaye harcamaları ile durumunu gizlediği tespit edilmiştir.³⁰⁶

Adelphia 1952 yılında John Rigas ve iki ortak tarafından kurulmuştur. Daha sonra John Rigas ortaklarının ortaklığına son vererek erkek kardeşi ve oğlu ile devam etme kararı almıştır. 1986 yılında şirket borsaya kaydolmuştur. Şirketin yıllık geliri 2.9 milyon dolar ve 5.547.690 aboneye sahiptir. Adelphia'nın bu dönem sürecinde

³⁰³ Emre KOZLU, "PARMALAT Skandalı'nın Finans Dünyasında Bırakacağı İzler", **Garanti Dergisi**, <http://dowland.garanti.com.tr/garanti_dergisi/04/garanti_dergisi_01104.pdf> (26.07.2009)

³⁰⁴ Michael KANAPP, **Europe's Enron: Royal Ahold**, <http://aaahq.org/audit/midyear/07midyear/papers/knapp_europesenron.pdf>, (23.07.2009)

³⁰⁵ KURT, a.g.i.s.

³⁰⁶ TOROMAN, **a.g.e.**, s.166

denetçisi Deloitte şirkettir. Deloitte ve denetim ekibinin özellikle mesleki şüphecilik ilkesine uygun davranmaması nedeniyle bu skandaldaki sorumluluğu tartışılmaktadır. Yapılan incelemeler göstermektedir ki; tecrübeli ve yetenekli bir denetçinin ortaya çıkarabileceği birçok sahtekârlık, belirgin sinyallere rağmen Deloitte ve denetim takımı tarafından önemsenmemiştir. Örneğin, şirket borç tutarlarını kamuya açıklamakta oldukça gönülsüz davranmış, Deloitte, doğru beyan etmesi konusunda Adelphia'ya tavsiyelerde bulunmasına rağmen şirket bunu reddetmiştir. Bunun yanında aile şirketi olması nedeniyle denetim komitesi ve yönetim kurulu ailenin kontrolü altında olduğu için bağımsızlık hususunda eksikliklerin olması ihtimali yüksektir. Bu nedenle Deloitte denetim takımının bu durumu incelemesi gerekirken, yönetim kurulu ve denetim komitesinin faaliyetlerini araştırma gereği duymaması Deloitte'nin skandaldaki sorumluluğunun tartışılmasına neden olmaktadır. Tüm bunların yanında ailenin yaşam tarzı da denetim şirketinin hiç dikkatini çekmemiştir. Çok savurgan bir hayat süren ailenin fon kaynağı denetim ekibi tarafından hiç sorgulanmamıştır.³⁰⁷

2.1.1.1.3. PwC Denetim Firması ve Kanebo Skandalı

Dünyada yaşanan skandallardan Japonya'da etkilenmiş, 2006 yılının Haziran ayında "Financial Instruments and Exchange Law " Yasası ile kısacası J-SOX olarak adlandırılan uygulamayı yasalaştırmıştır. Japonya'nın yönetim, kontrol ve raporlama skandalları da ABD'de yaşanan skandallarla benzerlik göstermektedir. Örneğin hisselerin satış fiyatlarına ve mali tablolarına ilişkin yanlış bilgiler verilmesi, Seibu Demiryolu şirketinin menkul kıymet borsasından çekilmesine ve hisse senedi fiyatlarında düşüşe neden olmuştur. Bir diğer skandal ise Kanebo nedeni ile patlak vermiş, dört büyük denetim şirketlerinden biri olan PwC'nin Japonya ofisinden dört mali müşavir, konsolide edilmiş mali tablolara ilişkin yanlış beyan vermeleri nedeniyle tutuklanmıştır.³⁰⁸

2006 yılının mayıs ayında FSA (Japanese Financial Service Agency) Japonya'nın 4 büyük denetim firması arasında yer alan ve PwC'nin ortağı olan ChuAoyama denetim firmasının faaliyetlerinden şüphelenmiştir. Bu doğrultuda

³⁰⁷ BARLAUP, a.g.e., s. 167-168.

³⁰⁸ Aslı Eryılmaz ELVERİCİ, J-SOX Amerikalı SOX'un Yerini Alır mı? Dünya Gazetesi, 07.03.2009, s. 2

yapılan incelemelerde geniş bir kozmetik şirketi olan Kanebo Limited Şirketi ile ilgili önemli muhasebe hilelerinin yapıldığı ortaya çıkmıştır. Bu olay sonrası PWC ortaklığını bozmuş ve ChuAoyama faaliyetlerine Misuzu Audit Corp. adı altında devam etmiştir. Ancak daha sonra Nikko Cordial ve Sanyo Electric Şirketlerinde de muhasebe hileleri ortaya çıkarılmıştır. Bu şirketlerin de denetçisinin ChuAoyama, yeni adı ile Misuzu Audit Corp. olduğu tespit edilmiştir.³⁰⁹

Kanebo şirketi önceki beş yılın finansal tablolarında hile yaptığını ve kazancını 1.37 milyar dolar şişirdiğini kabul etmiştir. Şirket 80 Milyar dolarlık borç içinde olmasına rağmen 2002 yılında net varlıklarını 7.9 milyar dolar olarak beyan etmiştir. Denetçi firma ise yöneticilerin 1.37 milyar dolarlık şişirilmiş kazanç beyan etmesine göz yummuştur.³¹⁰

2.1.1.2. Türkiye’de Yaşanan Denetim Firma Skandalları

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyan edilen bilgilerin önceden oluşturulmuş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili delillerin objektif olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların bu bilgilerle ilgilenen taraflara iletişimini sağlayan sistematik bir süreçtir.³¹¹ Denetim raporları yıllık finansal tablolarla birlikte kamuya açıklanmaktadır. Denetlenmiş finansal tablo kullanıcılarının çoğu denetim görüşünü veren denetçileri tanımamaktadır. Denetçilerin kaliteli ve güvenilir bir denetim görüşü açıkladıklarını, finansal tablolarda önemli hataların olmadığını kabul ederek yatırım yaparlar.³¹² Ancak Amerika ve Avrupa Birliği ülkelerinde yaşanan muhasebe skandalları, bu skandallara adı karışan firmaların ülkemizde de ortaklıklarının bulunması ve ülkemizde yaşanan banka iflasları ülkemizde de yatırımcıların denetçiler tarafından açıklanan görüşlere olan güvenin kaybolmasına neden olmuştur.

³⁰⁹ J. Douglas SKINNER, Suraj SRINIVASAN, **Audit Quality and Audit Reputation Evidence from Japan**, Working Paper, January, 2009, Revised, March 2009, s. 8-9

³¹⁰ Prem SIKKA, Steven FILLING, Pik LIEW, “The Audit Crunch: Reforming Auditing”, **Managerial Auditing Journal**, Vol:24, No:2, 2009, s. 140.

³¹¹ Münevver YILANCI, **İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Osman Gazi Üniversitesi Yayınları, No:086, Eskişehir, 2003, s. 7.

³¹² Ahmet DURSUN, “Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım Finansal Tabloların Sigorta Ettirilemesi Modeli”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 6(2),2005, s. 421.

1994 yılında yapılan devalüasyondan sonra mali yapısı bozulan ve batan TYT Bank, Marmara Bank ve Impexbank'ın ardından, 1998 yılında Bank Exspres ve Türkbank, 7 Ocak 1999 tarihinde İnterbank ve daha sonra 22 Aralık 1999 tarihinde Egebank, Yurtbank, Sümerbank, Yaşarbank ve Esbank Merkez Bankası Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devredilmiştir (TMSF). Daha sonra ise Demirbank, Ulusal Bank ve İktisat Bankası TMSF bünyesine alınmıştır.³¹³

İmar bankası 1984 yılında Uzan Grubu tarafından satın alınmıştır. 20 Haziran 1994 tarihinde İmar Bankası 3182 sayılı Kanunun 64.üncü maddesi kapsamına alınmıştır. Bankanın yakın gözetime alınma nedenleri ise;³¹⁴

- Kredilerin neredeyse tamamının Uzan Grubuna Kullandırılması,
- Gelir gider dengesinin bozulması,
- Bankacılık işlemlerinden uzaklaşılması,
- Likidite sıkışıklığı,
- Karlılığın düşmesi.

1992 ve 1997 yılları arasında İmar Bankasının finansal durumu hakkında bazı söylentiler başlamış ve müşteriler bankadan paralarını çekmeye başlamıştır. Bu dönemde yaşanan krizler yabancı yatırımcılardan gelen kredilerle atlatılmaya çalışılmıştır. Yine aynı dönemde İmar Bankası müşterilerin tasarruflarını ödemekten kaçınmıştır. 2000 ve 2001 yıllarında ise tüm Türk Banka sektörünün olumsuz yönde etkileyen kriz İmar Bankası'nı tam tersi yönde etkilemiştir. Ancak dikkat çeken nokta birçok sinyale rağmen denetim raporlarında bu sinyallerin verilmemesi ve bu durumla ilgili olarak yasal işlemin başlatılmamasıdır.³¹⁵

Türkiye'de yaşanan diğer bir banka ve denetim skandalı ise Söksa Sinop Örme ve Konfeksiyon Sanayi ve Ticaret AŞ ile yaşanmıştır. Söksa Sinop Örme ve Konfeksiyon Sanayi ve Ticaret AŞ.'nin, Turkish Menkul Değerler A.Ş. ve Çağrı

³¹³ ÖNDER, a.g.e., s. 1.

³¹⁴ **Türk Bankacılık Sisteminin Güçlendirilmesine Yönelik Çabalar ve İmar Bankası Olayı**, 2003, <http://www.tmsf.org.tr/documents/reports/tr/basintoplantisi_sunus_23102003.pdf>,(06. 10. 2010)

³¹⁵ Mine ÖMÜRGÖNÜLSEN, Uğur ÖMÜRGÖNÜLSEN, "Critical Thinking About Creative Accounting in The Face Of A Recent Scandal In The Turkish Banking Sector", **Critical Perspective on Accounting**, 20(2009), s. 669

Menkul Değerler A.Ş.'nin bağımsız denetim çalışmalarında Er-Genç Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. tarafından kullanılan plan ve programların SPK'nın hazırlamış olduğu tebliğe uygun olmaması, etkin bir ekip çalışması, görev dağılımı ve gözetim sistemini sağlayamadığı, çalışmaları kanıtlayacak belge ve kayıt düzenine sahip olmadığı ve gerekli denetim tekniklerini kullanarak yeterli miktarda denetim kanıtı toplamadığının anlaşılması üzerine Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetlemeye Yetkili Kuruluşlar Listesinden çıkarılmasına karar verilmiştir.³¹⁶

Esbank Eskişehir Bankası T.A.Ş.'yi denetleyen Ergin Uluslararası denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'nin 1999 yılına ait düzenlemiş olduğu denetim raporu incelendiğinde ise, bankanın likiditesi ve finans temin etme kabiliyeti yükümlülüklerini karşılamaya yeterli denilerek yatırımcılara olumlu bir görüş yansıtılmıştır. Yine aynı firma tarafından denetlenen Yaşarbank A.Ş.'nin 1999 yılı denetim raporunda ise bankanın finansal riskleri konusunda hiçbir açıklama yapılmamış ve raporda olumlu görüş verilmiştir. Ancak, 31 Aralık 1998 tarihi itibarıyla 7 trilyon lira kar gösteren bir şirketin bir sene sonra 559 trilyon zarar göstermesi ve bu zararın da yarısının geçmiş döneme ait olması, daha önceki dönemlerde bağımsız denetim görevi yapan denetim şirketlerinin denetim kalitesi hakkında şüpheyi düşürmektedir.³¹⁷

Tüm bu örneklerde de görüldüğü gibi, ülkemizde de bağımsız denetim süreciyle ilgili sorunlar mevcuttur. Bu sorunların yaşanmasında, denetim konusunda birden fazla düzenlemenin mevcut olması ve denetim firmaları ile denetçileri denetleyecek bir üst yapının mevcut olmamasının rolü büyüktür. Bu doğrultuda son yıllarda diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi ülkemizde de bağımsız denetimle ilgili bir takım düzenlemeler gündeme gelmiştir.

2.2. Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler ve Kurumlar

ABD'de yaşanan Enron, World Com ve Avrupa'da yaşanan Parmalat, Ahold gibi finansal skandallar, söz konusu skandalların bir daha yaşanmaması için gerek

³¹⁶ Sermaye Piyasası Kurulu, **Haftalık Bülten**, 24.07.2000-28.07.200, No:2000/29, <<http://www.spk.gov.tr/apps/haftalikbulten/index.aspx>>, (07.01.2010)

³¹⁷ ÖNDER, a.g.e., s. 3-6.

şirket yönetimlerine gerekse mali tablo denetimi yapan denetçilere yeni görev ve sorumluluklar getiren düzenlemelere gidilmesine yol açmıştır.³¹⁸

Dünyada ve özellikle ABD’de ortaya çıkan muhasebe ve mali denetim şu soruları akla getirmiştir.³¹⁹

- Kurumsal kötü yönetim ne kadar ciddi boyuttadır?
- Kurumsal finansal tablolar güvenilir nitelikte midir?
- Bu finansal raporlama hileleri yapılırken denetçiler nerede idi?.

Bağımsız denetim mesleğinin kendi kendini düzenleyici bir yapıda örgütlenmesinin, gözetim ve kalitenin sağlanması bakımından yetersiz olduğu yönündeki görüşler, 2000’li yılların başlarında global düzeyde gündemi önemli ölçüde işgal etmiştir. Finansal krizler ve bu bağlamda kamuyu aydınlatma konusunda ortaya çıkan skandallar düzenleyici otoriteleri bir kez daha kamunun yararını gözeterek hareket etmeye davet etmiştir. Bağımsız denetim gözetim kurumları bu çabaların sonucu olarak gösterilebilir.³²⁰

Son zamanlarda bağımsız denetimin gözetimi ile ilgili olarak uluslararası seviyede yakınsama trendi ortaya çıkmıştır. Uluslararası seviyede yakınsama, uluslararası finansal sistemin daha etkili olmasına yardım ederek sermaye piyasasını daha global yapacak bir mesleki düzenleme ile ilgili düşüncelerin artmasından kaynaklanmaktadır. Fakat uluslararası seviyede yapılacak düzenlemeler ülkeler arasındaki bir takım farklılıklardan dolayı tam olarak ulusal yaklaşımlara bir ayna olamamaktadır. Bu nedenle tek bir merkez yerine, uluslararası seviyede düzenleyici temsilciler arasında artan bir diyalog görülmektedir.³²¹

Standart belirleme, muhasebe ve denetim düzenlemesinin sadece bir unsurudur. Standartların izlenmesi ve uygulanması da eşit derecede önemlidir. Ancak tüm dünyada geçerli olan tek bir düzenleyici yaklaşım veya düzenleyici kurumun

³¹⁸ Ali KAYIM, “1984’ten 2006’ya Avrupa Birliği’nde Yasal (Mali) Denetim: Revize 8. Direktif Neler Getiriyor”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, Haziran-Temmuz, Yıl:2006, Sayı:76, s.155.

³¹⁹ SÜER, **a.g.e.**,s. 77.

³²⁰ İnci ELGİN, “Bağımsız Denetim Gözetim Kurulları”, **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, Ağustos, 2006, s.1.

³²¹ SYLPH , **a.g.e.**, s. 11-13

uygulanabilirliği de oldukça güçtür. Çünkü gözetim ve uygulama faaliyetlerinin tasarımı ve yoğunluğunu etkileyen faktörlerdeki ulusal farklılıkların dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin; şirketler ve menkul kıymetler hukuku, muhasebe mesleğinin gücü, yatırımcıların şirketler üzerine ne ölçüye kadar etki yapabildiği ulusal düzeyde farklılaşmakta, bu da oluşturulacak gözetim yapısını etkilemektedir.³²² Ancak yine de ülkelerde oluşturulacak sistemler için ortak kriterler belirlenebilmektedir. IOSCO denetim gözetimi alanında birtakım çalışmalar yapmış ve düzenleyici yapılar için bir takım kriterler belirlemiştir. Bu kriterler:³²³

- Düzenleyicinin sorumluluğu açık ve objektif olarak belirtilmelidir,
- Düzenleyici yapı faaliyetlerinde bağımsız olmalı ve onun fonksiyonu ve gücüyle ilgili uygulamalarda hesap verebilmelidir,
- Düzenleyici yeterli güce ve kapasiteye sahip olmalıdır,
- Düzenleyici düzenleme sürecini açıkça ifade etmelidir,
- Düzenleme personeli gizlilik standartlarını da içeren en üst mesleki standartlara uymalıdır.

ABD’de yaşanan şirket skandallarından sonra oluşturulan Sarbanes Oxley Yasasının da, sadece ABD borsalarına kayıtlı yabancı şirketleri değil, bu şirketler ile ilgili denetim faaliyetlerini yürüten yabancı denetim firmalarını da etkileyecek hükümleri kapsayacak düzenlemeler yapması, diğer ülke şirketleri için bir takım problemler yaratmıştır. Sarbanes Oxley Yasası öncesinde, Amerikan Sermaye Piyasalarında faaliyet gösteren yabancı şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerini açıkça ortaya koymaları yeterli iken, Sarbanes Oxley Yasası ile birlikte yabancı şirketlerinde Amerikan Şirketlerinin uymakta olduğu kurallara uymaları zorunlu hale getirilmiştir.³²⁴ Bu durum, şirketleri Amerikan piyasasında işlem yapan ülkelere kendilerine ait bir gözetim sisteminin oluşturulmasını gündeme getirmiştir. Aksi takdirde Amerikan Sermaye Piyasası’nda işlem yapabilmeleri, Amerikan Kamu

³²² Paul BOYLE, “International Convergence of Accounting and Auditing Standards and Regulation”, **World Bank Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation Paper for Module 10**, 17 October, 2005, s.4-5.

³²³ SYLPH , **a.g.e.**, s.11-13.

³²⁴ SÜER, **a.g.e.**, s.76.

Gözetim Kurulu’nun onay verdiği bir denetim firması tarafından denetlenmek şartıyla mümkün olabilmektedir.

Avrupa Parlamentosu ve Konseyi’nin 17 Mayıs 2006 tarihli “Yıllık Hesaplar ve Konsolide Hesapların Yasal Denetimi” hakkındaki 8 No’lu Direktif’i ile Aralık 2006 yılı itibariyle 15 Avrupa ülkesinde uygun bir kamu gözetimi sistemi kurulmuştur. Bu ülkeler içinde farklı modeller oluşturulmuştur. Örneğin, AB üyesi olan bu ülkelerin bazıları sistem içerisinde meslek mensuplarına azınlık olarak yer verirken, bazı ülkelerde ise meslek mensuplarının sistem içerisinde ağırlıkta olduğu görülmektedir.³²⁵ Kamu gözetiminin mevcut olduğu AB Ülkeleri Tablo 2.2’de gösterilmektedir.

Tablo 2.2 Avrupa Ülkelerinde Kamu Gözetim Sisteminin Varlığı

Ülke	Kamu Gözetimi Var mı?	Ülke	Kamu Gözetimi Var mı?
Avusturya	Evet	Hollanda	Evet
Belçika	Evet	Norveç	Evet
Bulgaristan	Hayır	Polonya	Hayır
Kıbrıs	Hayır	Portekiz	Hayır
Çek Cumhuriyeti	Hayır	Romanya	Hayır
Danimarka	Evet	Slovakya	Hayır
Estonya	Hayır	Slovenya	Hayır
Finlandiya	Evet	İspanya	Evet
Fransa	Evet	İsveç	Evet
Almanya	Evet	İsviçre	Hayır
Yunanistan	Evet	İngiltere	Evet
Macaristan	Hayır	Litvanya	Hayır
İrlanda	Evet	Lüksemburg	Hayır
İtalya	Evet	Malta	Evet
Letonya	Hayır		

Kaynak: (ŞANLI, a.g.e., s.8).

Bu çerçevede bu bölümde; Avrupa Birliği, Amerika, İngiltere, Japonya, Avustralya, Kanada ve Türkiye’deki mevcut düzenlemeler incelenmektedir.

³²⁵ Nail ŞANLI, “TÜRMÖB’un Kalite Güvence Sistemi Yaklaşımı”, **2. Uluslararası Denetim Sempozyumu**, Nisan, Antalya, 2007, s.7

2.2.1. Avrupa Birliğinde Kamu Gözetim Sistemi ve AB:2006\43\EC Sayılı Direktif

Avrupa Birliği'nin hem ekonomik hem de siyasal açıdan tek pazar olma isteği, dünyada yaşanan küreselleşme akımı karşısında değişikliğe uğramış ve tek pazar hedefi küreselleşen piyasalar nedeni ile farklılaşmıştır. Birliğe üye devletlerin işletmeleri, yeni finansal kaynaklar bulabilmek için dış piyasalara açılmak zorunda kalmışlar ve bunun sonucu olarak birlik işletmeleri için finansal raporlama sorunları ortaya çıkmıştır. Bunun yanı sıra Enron olayı da Birlik bünyesinde denetime ilişkin getirilen düzenlemelerin nedenlerinden biri olmuştur.³²⁶

Avrupa Birliği, üye ülkelerde muhasebe ve denetim konusunda ortak uygulamaların yaratılması amacıyla “Direktifler/Yönergeler” adı altında düzenlemeler getirmektedir. 1978 yılında kabul edilen 4. Yönerge’de yıllık finansal tablolar, 1983 yılında kabul edilen 7. yönergede ise konsolide finansal tablolar ele alınmaktadır. 1984 yılında kabul edilen 8. yönerge ise AB ülkelerinde bağımsız denetim ilkelerine ve hukukuna bir standart getirme amacındadır.³²⁷

AB’de, denetim alanındaki eksiklikleri ortaya koymak üzere 1996 yılında Yeşil Kitap (Green Paper) adı verilen raporun yayınlanmasıyla başlayan süreçten bugüne kadar denetim mesleğinin güvenilirliğini ve kalitesini geliştirmeye yönelik önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bunların başlıcaları sırasıyla aşağıdaki gibidir:³²⁸

- Mayıs 1998:”AB’de Yasal Denetim-Yol Haritası” başlıklı Tebliğ(98/C 143/03),
- Kasım 2000: “AB’de Yasal Denetim İçin Kalite Güvencesi: Minimum Gereksinimler” başlıklı Tavsiye Kararı(2001/256/EC),
- Mayıs 2002:”AB’de Yasal Denetçilerin Bağımsızlığı: Temel İlkeler Seti” başlıklı Tavsiye Kararı (2002/590/EC),

³²⁶ Figen ZALF, “Avrupa Birliği Denetim ve Denetçiye İlişkin Esasların Uyumlaştırılması Çalışmaları”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 6/3, Ankara, 2004, s. 154

³²⁷ Ali ÇALIŞKAN, “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 63, Yıl: 2006, s. 2.

³²⁸ Yavuz ÇİFTÇİ, Alper ERSERİM, “Bağımsız Denetime İlişkin Ulusal ve Uluslar arası Güncel Düzenlemelerin İncelenmesi”, **II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri**, 28-29 Haziran, Giresun, 2007, s. 16

- Mayıs 2003: “AB’de Yasal Denetimin Güçlendirilmesi” başlıklı Tebliğ (COM/2003/0286),
- Mart 2004: 8. Yönerge’nin yerine geçmek üzere “Yıllık Hesaplar ve Konsolide Hesapların Yasal Denetimi” başlıklı Tasarı (COM/2004/117),
- Mayıs 2006: 8.Yönerge’yi yürürlükten kaldıran “Yıllık Hesaplar ve Konsolide Hesapların Yasal Denetimi” başlıklı yönerge (2006/43/EC).

Avrupa komisyonu, 2006 yılında 8. Direktif’i modernize eden bir yönerge hazırlayarak Parlamente’ye sunmuştur. 1984 yılında kabul edilen 8.Yönerge ile ilgili olarak kabul edildiği yıldan itibaren bir değişiklik yapılmamıştır. Dolayısıyla modernize edilmemiş durumda olan 8. Direktif denetim alt yapısını sağlayan kapsamlı unsurlardan (örneğin, kamu gözetimi, disiplin sistemleri, kalite güvence sistemleri) yoksun olmakla birlikte direktifte; denetim standartları, bağımsızlık ve etik kodlardan söz edilmemektedir. Bu son gelişmeler ışığında kısa ama daha kapsamlı, Avrupa’da yapılan tüm yasal denetimlerde ilkeli bir uygulama sağlayan yeni bir 8. Direktif oluşturulması noktasına gelinmiştir.³²⁹ 8. Yönergeye göre; üye ülkelerin yasal düzenlemeleri, yasal denetçinin ya da denetim firmasının onaylandığı ve denetlenen kurumun kayıtlı merkezinin bulunduğu üye ülke tarafından yapılan ulusal mevzuata ve gözetim ilkelerine saygı gösterecektir. Bir şirketin menkul kıymetlerinin, kayıtlı merkezinin bulunduğu ülkenin dışında bir üye ülkenin yasalarca düzenlenmiş menkul kıymetler borsasında işlem görmesi halinde, söz konusu menkul kıymetlerin işlem gördüğü üye ülke, o şirketin yıllık ya da konsolide hesaplarının yasal denetimini yürüten yasal denetçi ya da denetim firmasının tescili, kalite güvence incelemesi, denetim standartları, profesyonel etik kuralları ve bağımsızlığı hakkında yasal denetimle ilgili koşullar öngöremez.³³⁰

Modernize edilen 8.Yönerge meslek uygulayıcılarından oluşmayan etkili bir kamu gözetim sisteminin kurulmasını da gerekli kılmıştır. Kurulacak olan bu kamu gözetim otoritesi denetim firmalarının kayda alınmasından, denetim firmalarının ve

³²⁹ SÜER , a.g.e.,s. 96.

³³⁰ BEYAZITLI, İBİŞ, a.g.e., s. 66.

denetçilerin kalite kontrolünden, denetçilere sağlanacak sürekli eğitimden, denetim firmaları ile ilgili disiplinler faaliyetlerin takibinden sorumlu tutulmaktadır.³³¹

Bu düzenlemelerin yanında Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği'nde denetçiler ve denetim firmalarına ilişkin oluşturulan kamu gözetim sistemlerinin koordinasyonunu sağlamak için Avrupa Birliği Kamu Gözetim Koordinasyon Grubu (EGAÖB) kurmuştur. EGAÖB, üye devletlerin denetçilerin ve denetim firmalarının kamu gözetiminden sorumlu kuruluşların üst düzey temsilcilerinden oluşmaktadır.³³² Grup, Avrupa Birliği içinde yasal denetçiler ve denetim firmalarının yeni kamu gözetimi sistemlerinin etkili koordinasyonunu sağlamakla görevlidir. Ayrıca grubun, Uluslararası Denetim Standartlarının onaylanması veya üçüncü ülkelerin kamu gözetimi sistemlerinin değerlendirilmesi gibi 8. Şirketler Hukuku Direktifi'nin uygulanmasında, Komisyonun olası önlemler hazırlamasına teknik katkı sağlaması hedeflenmiştir.³³³

AB'nin 8. Direktifi'ne göre, Kamu Gözetim Sistemi'ne bırakılması düşünülen sorumluluk alanları,³³⁴

- Bağımsız denetleyicilerin ve denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve kaydının gözetimi. Örneğin, yetkilendirme ve kayıt işlemini mesleki bir örgüt yapıyorsa, bu örgütün söz konusu faaliyetinin gözetimi,
- Mesleki etik kuralları ve denetim firmalarının iç kalite kontrollerine ilişkin standartların kabulü ve adapte edilmesinin gözetimi. Örneğin, ülkemizde TÜRMOB'un denetim standartları yayınlaması durumunda, kamu yararı güden, meslekten bağımsız bir organın bu kapsamda gözetimine tabi olması,
- Sürekli eğitim, kalite güvence, soruşturma ve kovuşturma sistemlerinin gözetimi,

³³¹ Van De Katrein POEL, Van Martijin OPIJNEN, Maijor STEVEN, Ann VANSTRAELEN, "Public Oversight and Audit Quality: Evidence from Public Oversight of Audit Firms in the Netherlands", **Fifth Earnet Symposium**, European Auditing Research Network, Valencia, 2009, s. 8

³³² Suna OKSAY, Onur ACAR, **Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim**, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, İstanbul, Ocak 2007, s. 105

³³³ TÜRMOB, **Denetçi Gözetim Kurulu Avrupa Grubu Kuruldu**, TÜRMOB, Yıl:2, Sayı:6, Şubat 2006, s. 7

³³⁴ BABUÇCU, a.g.e., s. 2-4.

- Bağımsız denetçilerin ve denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve kaydının gözetimidir.

8. Direktife göre üye olmayan ülkelerin bağımsız denetçilerinin, üye ülkelerde tanınarak çalışabilmelerinin, bağımsızlık ve denetim standartları konusunda benzeri düzenlemelere ve yaptırımlara sahip olmaları ile mümkün olabileceği hususu da kayıt altına alınmıştır.³³⁵

Düzenlemede gözetim kurumun finansal yapısına ilişkin esaslara da yer verilmiştir. Kuruma yeterli fon denetçi ve denetim şirketleri dışında bağımsız bir kurum ya da kuruluş tarafından sağlanmalıdır.³³⁶

2.2.2. İngiltere ve Muhasebe Mesleği Gözetim Kurulu (Professional Oversight Board for Accountancy-POBA)

İngiltere’de 1976 yılında Muhasebe Standartları Komitesi (ASC) kurulmuştur. Ancak kurula yapılan eleştirilerden sonra ASC; Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC), Muhasebe Standartları Kurulu(ASB) ve Denetleme Paneli (Review Panel) olarak üç farklı birime ayrılmıştır.³³⁷

Günümüzde ise İngiltere’de, Finansal Raporlama Konseyi (FRC), Statutory Recognised Professional Accountancy Bodies ve Finansal Hizmetler Otoritesi (Financial Services Authority-FSA) olmak üzere üç ana yapı bulunmaktadır. Bu yapılar, Ticaret ve Endüstri Bakanlığı (Department of Trade and Industry-DTI) ve 2002 yılında yaşanan muhasebe skandallarından korunmak amacıyla DTI tarafından yaratılan Muhasebe ve Denetleme Sorunlarına İlişkin Eşgüdüm Grubu (Co-ordinating Group on Audit and Accounting Issues-CGAA)’ya bağlıdırlar. Bu kurulların ana fonksiyonu, muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması, şirketlerin, denetçilerin ve denetim firmalarının gözetimini yapmaktır.³³⁸

³³⁵ ELGİN, a.g.e., s.28

³³⁶ ZAİF, a.g.e., s. 172-173.

³³⁷ Banu DURUKAN, “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Raporlama Standartları Uygulamalarındaki Önemi”, *Türkiye Standartları Sempozyumu XII*, 26-30 Kasım, Kıbrıs, s.3.

³³⁸ **Enforcemetn in The European Union, A Comparative Survey: Spain and The UK**, Workpaper, <http://www.uv.es/catedra-aeca/workshop/files/SP2_Heras.pdf>,. (03.08.2009)

İngiltere’de Finansal Raporlama Konseyi, hükümet, muhasebe meslek mensupları ve işletmeler tarafından finanse edilmektedir. Konsey, iyi bir finansal raporlama, kurumsal yönetim, muhasebe mesleği ve denetim düzenlemeleri ile ilişkili sorumluluklara sahiptir. FRC, beş kurul ile birlikte karşılıklı dayanışma içerisinde. Bunlar; Denetim Uygulamaları Kurulu (Auditing Practices Board - APB), Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board ASB), Muhasebecilik için Mesleki Denetim Kurulu (Professional Oversight Board for Accountancy -POBA), Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel-FRRP) ve Muhasebecilerin Disiplin Soruşturması Kurulu (Accountancy Investigation and Discipline Board-AIDB)’dir.³³⁹

APB; denetim standartlarından sorumlu iken, ASP muhasebe standartlarından sorumludur. Denetim mesleğinin gözetimi için ise, 1989 Şirketler Yasasında belirtilen iki yapı mevcuttur. Bunlardan; Tanınmış Nitelik Kurul’u (The Recognised Qualifying Body-RQB) denetçilerle ilgili düzenlemeleri yapan sistem iken, Tanınmış Soruşturma Kurul’u (The Recognised Supervisory Body (RSB) ise denetim firmaları ile ilgili düzenlemeleri yapmaktadır. Her bir otoritenin rolü gözetim, disiplin, şikâyet ve nitelik gibi durumlarla ilgili mesleki muhasebe örgüt yapıları ile ilgili düzenlemeler yapmaktır. Her bir otorite, APB tarafından oluşturulan standartlarla kendilerinin oluşturdukları etik standartlar ile disipliner faaliyetlere uyulacağına garantisini vermek zorundadır. Etik ilkelerin belirlenerek kamunun güveninin sağlanması konusunda APB, kamu çıkarlarının gerektirdiği durumlarda disiplin soruşturmalarının yürütülmesinden ise Muhasebe Soruşturma ve Disiplin Kurulu (The Accountancy Investigation and Discipliner Board), FRC ve POBA ile birlikte yetkilidir. Üye veya üye firmalar hakkındaki şikâyetler için FSA, FRRP, DTI, diğer meslek yapıları veya toplumdan herhangi bir gerçek veya tüzel kişi başvuru yapabilmektedir.³⁴⁰

POBA, İngiltere’deki önemli girişimlerin denetim kalitesinin gözetimi ve denetim personelinin mesleki hesap verilebilirliğin nasıl gözetleneceği ile ilgili düzenlemeler konusunda Finansal Raporlama Konseyine katkıda bulunmaktadır.

³³⁹ **Financial Reporting Council Document**, <http://www.investmentturk.org/news/research/2004/topic/corporate_governance/asbo4o.pdf>, (02.08.2009)

³⁴⁰ Enforcemetn in The European Union, A Comparative Survey: Spain and The UK, **a.g.ç.r.**

Kurul bağımsız bir yapıya sahiptir. İnceleme kuruluyla doğrudan ilişkili değildir ancak onun fonksiyonu ve amaçlarının bazılarını üstlenmektedir.³⁴¹ POBA, kalite kontrole ilişkin fonksiyonları yerine getirmek üzere bağımsız denetim teftiş birimleri oluşturmuştur. Söz konusu birimler öncelikle bağımsız denetim firmalarının yaptıkları denetimin kalitesini ve raporlardaki bağımsız denetçi görüşünün uygunluğunu incelemekle görevlidirler.³⁴² Amerika Birleşik Devletlerinde Sarbanes Oxley 2002 yasasıyla kurulan Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board -PCAOB) ile birlikte İngiltere’de 2003 yılında yapılan bir düzenlemeyle kurulan POBA, denetim mesleğinin etik ve mesleki standartları açısından uygunluğunun kamu adına gözetimini yaparak bağımsız denetimin kalitesini yükseltmek ve kamunun güvenini sağlamak amacıyla kurulmuş bağımsız bir kurumdur.³⁴³

2.2.3. ABD: Denetçilerin Denetimi Programı ve Sarbanes Oxley Kanunu

Amerika Birleşik Devletlerinde denetim mesleğinin yasal dayanağı 1896 yılında atılmıştır. Devletin yapısı gereği, çeşitli muhasebe ve işletme denetçiliği meslek örgütleri oluşturulmuştur. Bu örgütler 1937 yılında “American Association of Public Accountant” ile birleşmiştir. Ayrıca bir de “American Institute of Accountants” (Amerikan Muhasebeciler Kurumu) mevcuttur. Bu kuruma üye olan meslek mensupları, Kamu Muhasebecileri (Public Accountants) ve Diplomalı Kamu Muhasebecileri (CPA- Certified Public Accountants) ünvanını taşımaktadır.³⁴⁴

Amerika’da denetim mesleği ile ilgili düzenlemelerin gözetimi ilk olarak Amerika Sermaye Piyasası Kurulu’nun sorumluluğuna bırakılmıştır. Fakat SEC denetim ile ilgili standart oluşturmamış, AICPA tarafından oluşturulan denetim ve etik standartlarını kabul etmiştir. Kamu denetçilerinin kurulda gönüllülük esasına göre görev yapması sonucu olarak kendi kendini düzenleyen bir yapı ortaya çıkmıştır.³⁴⁵

³⁴¹ FRC, Professional Oversight Board for Accountancy Complaints and Discipline Prosedures Review, Financial Reporting Council, February, 2005, s. 1-2.

³⁴² ELGİN, **a.g.e.**, s. 33.

³⁴³ BEYAZITLI, **a.g.e.**, s. 25

³⁴⁴ AKGÜL, **a.g.e.**, s. 24.

³⁴⁵ Andrea BATHER, Priscilla BURNABY, “The Public Company Accounting Oversight Board: National and International Implications”, **Managerial Auditing Journal**, Vol.21, No:6,2006, s.659.

1970’li yıllarda gönüllü olarak uygulamada yer bulan Peer Review sistemi 1980’li yılların sonlarına doğru AICPA üyeleri tarafından zorunlu hale getirilmiştir. 2002 yılında Sarbanes Oxley Yasası ile Halka Açık Şirketlerin Kamu Gözetim Kurulu’nun oluşturulmasına kadar geçen süreçte de zorunlu olarak peer review denetim uygulamasına devam edilmiştir.³⁴⁶

AICPA’a göre Peer Review programı, mesleki olarak en yüksek kalitede performansa ulaşmanın en etkili yolu olan sistematik bir sistem ve eğitsel bir süreçtir.³⁴⁷

Peer review; bir denetim firmasının oluşturulan kalite kontrol prosedürünün ve denetim firmasının bu prosedüre ne kadar uyduğunun AICPA üyesi olan başka bir denetim firması veya denetim takımı tarafından incelenmesi sürecidir.³⁴⁸

Peer review incelemesi, raporlama denetimi, sistem denetimi ve görev denetiminden oluşmaktadır. Bunların içerisinde en kapsamlısı sistem denetimidir. Peer review, çalışma sayfalarını da içeren muhasebe firmalarının ve denetim sürecinin bir kesiti olarak kalite kontrol politikalarını incelemektedir.³⁴⁹

Peer reviews ilk olarak çalışma kağıtları ve personel görüşlerinden toplanan bilgiler ile denetim firması kalitesi üzerine odaklanmış, bulunan sistematik hatalı beyanları ve görüşleri sunmaya başlamıştır. Peer Review sistemine göre, gözlemciler denetim firmasının kalitesi hakkında aksi görüşe sahip ise bu görüşlerini bildirmelidirler. Ancak uygulamada, peer review incelemelerinde gözlemlenen denetim firma başarısızlığı ile ilgili görüşlerin nadiren bildirildiği tespit edilmiştir.³⁵⁰ Ancak daha sonra SEC’in kontrolü altındaki Peer Review’ın sorumluluğunda olan denetim firmalarının gözetim rolü SEC’den alınarak oluşturulan yeni yapıya bırakılmıştır. Kamu gözetim kurulu (Public Oversight Board (POB)) olarak adlandırılan bu yeni kurul bağımsız özel bir kurumdur ve SEC üyeleri tarafından kurulmuştur.³⁵¹

³⁴⁶ R. Jeffery CASTERELLA, Kevan L. JENSEN, **Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality**, Working Paper, Mart, 2007, s. 5-6

³⁴⁷ AICPA, AICPA Standards For Performing And Reporting On Peer Reviews, AICPA, 2009, s.7

³⁴⁸ WHITTINGTON, **a.g.e.**, s. 47.

³⁴⁹ Joshua RUSSELL, Jack ARMITAGE, “Peer Review Effectiveness: An Analysis Of Potantial Loopholes Within The USA Peer Review Program”, **Managerial Auditing Journal**, 2006, Vol:21, Issue:1, s. 46-62.

³⁵⁰ Clive LENNOX, Jeffery PITTMAN, “Auditing The Auditors: Evidence On The Recent Reforms To The External Monitoring Of Audit Firms”, **Journal of Accounting and Economics**, 2009, s.85

³⁵¹ BATHER, **a.g.e.**, s. 660

POB Amerika’da muhasebe mesleğinin gözetiminden sorumlu olan temel taşlardandır. POB, denetlenen finansal tablolara olan güveni yaratmak amacıyla oluşturulmuş bir kurumdur.³⁵² POB iki ana fonksiyona sahiptir. Bunlar:³⁵³

- AICPA tarafından oluşturulan Peer Review sisteminin faaliyetlerinin gözetimi,
- Kalite Kontrol Soruşturma Komitesi’nin (Quality Control Inquiry Committee) ortaya çıkardığı denetim başarısızlıkları ile ilgili soruşturmaların gözetimidir.

Peer Review sistemine ek olarak POB’un da oluşturulması ile Amerika’da kendini düzenleyen bir yapıyla birlikte doğrudan denetim anlayışına da geçiş yapılmıştır.

Doğrudan denetim, diğer bir ifade ile, denetim gözetim sisteminin oluşturulması, sistemin düzenleme görevi ile ilgili sorumluluğu kendinin üstlenmesi anlamına gelmektedir. Yapının başarılı olabilmesi için düzenleyicilerin meslek ile etkili bir çalışma içerisinde olması gerekmektedir. Doğrudan denetimin olduğu durumlarda dahi, tüzel kişiliklerin sorumluluklarını yerine getirmeleri için onların üyeleri ile kontak kurulmasına ihtiyaç olduğu unutulmamalıdır.³⁵⁴

Peer Review ve doğrudan denetim uygulaması arasında seçim yapılırken dikkat edilmesi gereken husus, IOSCO ilkelerini hangi uygulamanın daha iyi karşılayabildiğinin ve faaliyetleri en etkili kimin yerine getirebildiğinin tespit edilmesidir. Mesleki yapının güçlenmeye ihtiyaç duyduğu ülkelerde, mesleğin kendi kendini düzenleme gücünü elinde tutması, denetim firmalarının gerekli uzmanlığı kazanmasına yardımcı olmaktadır. Eğer mesleğin bağımsızlığı ile ilgili düzenlemelere ihtiyaç duyuluyorsa veya mevcut fonksiyonların meslek tarafından yerine getirilmesinin uygun olmayacağı düşünülüyorsa, doğrudan denetim uygulaması daha başarılı olacaktır. Bu faktörlerin yanında tarih, kültür, ticari kanunlar ve ekonomik gelişme stratejileri gibi alanlardaki farklılıklar da doğrudan denetim veya Peer Review’ın seçiminde dikkate alınmalıdır.³⁵⁵

³⁵² Public Oversight Board (2003b), **Panel On Audit Effectiveness**, < <http://www.pobauditpanel.org> >, (30.12.2009)

³⁵³ MESSIER , **a.g.e.**, s. 23

³⁵⁴ SYLPH, **a.g.e.**, s. 11-13

³⁵⁵ SYLPH, **a.g.e.**, s.11-13

Yasal düzenlemeler, pazar faaliyetlerinde şeffaflığın sağlanması ve yatırımcılar için asimetrik bilginin etkisinin azalmasını sağlamaktadır. 21. yy'da ABD'de yaşanan kurumsal çöküşler asimetrik bilginin yatırımcılar için büyük bir problem olduğunu göstermektedir.³⁵⁶ Ancak yapılan tüm düzenlemelere rağmen 2000'li yıllarda yaşanan işletme skandalları ve buna bağlı olarak bu firmaların denetçileri ile ilgili gündeme gelen usulsüzlükler, bu döneme kadar yapılan yasal düzenlemelerin yetersiz olduğunu ortaya çıkarmıştır.

Amerika'da yaşanan skandallar, Amerikan Sermaye Piyasasında güven ortamının azalmasına neden olmuştur. SOX Yasası ile piyasaların muhasebe mesleğine, kurumsal beyanlara ve finansal raporlara olan güvenlerinin tekrar sağlanması amaçlanmıştır.³⁵⁷

Yatırımcıların yıkılan güvenini tekrar sağlamak amacıyla çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası'nın yürürlüğe girmesi ile hedeflenen gelişmeler şunlardır:³⁵⁸

- Yatırımcıya, doğru, zamanında, detaylı ve anlaşılabilir bilgi sunulmasının sağlanması,
- Daha iyi kurumsal yönetimin sağlanması,
- Muhasebe gözetim kurulunun kurulması ile daha sıkı yaptırımların sağlanması,
- Denetim komitesinin, bağımsız hareket etmesinin sağlanması,
- Denetim yapan denetçi firmalardan alınabilecek diğer hizmetleri sınırlandırmak.

Bu hedeflerin dışında; şeffaflığı artırmak, şirket yönetimi denetçisi ve danışmanları arasında menfaat ihtilaflarını ortadan kaldırmak, denetçiyi daha güçlü bir konuma getirmek ve muhasebe standartlarını geliştirmek de Sarbanes Oxley Yasasının hedefleri arasında sayılmaktadır.³⁵⁹

³⁵⁶ BATHER, a.g.e., s. 666

³⁵⁷ **Audit Inspection Powers of the Australian Securities and Investments Commission**, Consultation Paper, September 2005, <<http://treasury.gov.au>>, (16.02.2010)

³⁵⁸ ERGİN, a.g.e., s. 6-7.

³⁵⁹ **Türk Ticaret Kanunu**, 09/07/1956, 9353 Sayılı Resmi Gazete.

Sarbanes Oxley Yasası, denetçi rotasyonu, denetim dışı hizmetlerin sınırlandırılması, çıkar çatışması durumunda denetim firmasına denetleme yasağı getirilmesi ve şirket yönetiminin denetçi üzerinde baskı kurmasını önlemeye yönelik olarak yaptırımların ağırlaştırılması yoluyla denetçi bağımsızlığını sağlamayı amaçlamaktadır. Bunun yanında çıkar çatışması durumunda, denetim firmasının halka açık şirketi denetleme yasağı; denetim tarihinden bir yıl öncesine kadar denetim firmasında çalışan ve şirketin denetimine katılmış olan denetçinin halka açık şirketin genel müdürü, mali işlerden sorumlu genel müdür yardımcısı, muhasebe müdürü olması veya eşdeğer bir pozisyonda çalışması durumunda denetim firmasının, söz konusu müşteri firmaya denetim hizmeti vermesi yasaklanmaktadır.³⁶⁰

Sarbanes Oxley Yasası'na genel olarak bakıldığında, kamuoyunun hilelerden zarar görmesini belirli ölçüde önleyebilecek maddeler içerdiği görülmektedir. Ancak denetçi, denetim sürecinin başlangıç aşamasında mesleki deneyim ve sezgilerini kullanarak kusurlu olma ihtimali olan işlemleri belirlemeye çalışır. Denetçinin bu aşamada başarılı olabilmesi için yaratıcı düşünme ve sezme gibi becerilere sahip olması gerekir. Sarbanes Oxley Yasası'nın, denetçilerin bu tarz becerilerini geliştirmek için tasarlanmış maddeler içermediği görülmektedir.³⁶¹ Bunların dışında yasa, CEO'ların 3'er aylık ve dönemlik olarak finansal tabloların dürüstlüğüne onayladığına ve etkin iç kontrol sistemi oluşturma sorumluluğunu kabul ettiğine dair raporu imzalama yükümlülüğü getirmiştir.³⁶²

Sarbanes Oxley Yasası'nın 101-109 Nolu bölümleri Kamuya Açık Şirketlerin Muhasebe Gözetimine ayrılmıştır. Yatırımcıyı ve kamu çıkarını koruyabilmek amacıyla, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin muhasebe denetim raporlarının doğru ve dürüst olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda gözetim

³⁶⁰ Sarbanes Oxley Yasasının Denetim Bağımsızlığını ve Denetim Etkinliği ve Sermaye Piyasasında Şeffaflığı Sağlama Açısından Değerlendirilmesi,

<www.modav.org.tr/upload/tezler/Sarbanes-Oxley.pdf>, (01.03.2009)

³⁶¹ Mehmet ÖZBİRECİKLİ, "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl:5,Sayı:18, Nisan, 2006, s. 15

³⁶² SELİMOĞLU vd., 2008, **a.g.e.**, s. 168

yapmak amacıyla Halka Açık Şirketlerin Muhasebe Gözetimi Kurulunu (PCAOB) oluşturmuştur.³⁶³

Sarbanes Oxley'in amacı, felaketlerle sonuçlanan denetim risklerini hafifletmekle beraber denetim mesleği çalışanlarına, kurum yönetimine ve denetim komitesine hizmet etmektir. PCOAB'nin gücünün, gözetim ve yol göstericilik arasında sağlam bir denge kurması önemlidir.³⁶⁴

Kamu gözetim kurulunun oluşturulmasının yanı sıra Mayıs 2003'de AICPA, Peer Review ile ilgili raporlama ve faaliyetlerle ilgili AICPA Standartlarını revize etmek amacıyla "Exposure Draft" yayınlamış ve 2005 yılında etkin hale getirilmiştir. Bu düzenleme ile AICPA, Peer Review Programı ile ilgili birçok değişiklikte bulunmuştur. Bu düzenleme ile denetim firmaları üç ay içerisinde Peer Review ile ilgili her incelemeyi yayınlamakla sorumlu tutulmuştur. Yeni standartlar ayrıca, sistem incelemelerinin kapsamını artırmaktadır. AICPA'nın Peer Review Programındaki son değişiklik ise, Sarbanes Oxley Yasası ile yapılmıştır. Yasanın 104. bölümü Peer Review'ın PCAOB ile kontak kurmasını gerektirmektedir. Peer Review Program Merkezi, PCAOB tarafından denetlenmeyen firmaların değerlendirilmesi ve incelenmesi için dizayn edilmiştir.³⁶⁵

Amerika'da PCOAB'nin gözetimi SEC'e ve IOAP'ye verilmiştir. IOAP'nin amacı PCOAB'na fonksiyon ve programı ile ilgili kalite güvencesi vermektir. IOPA'nın diğer bir rolü de PCOAB'nin kanunlara, yasalara ve politikalara uygunluğunun sağlanması ve PCOAB üyesi şirketlere güç ve teşvik sağlamaktır. IOPA'nın üstlendiği rolü kamu gözetim kurulu üstlenmemektedir. Bunun nedeni, IOPA'nin kurulma sebebinin, denetçi bağımsızlığının Amerika pazarlarında daha fazla bir etkiye sahip olmasını sağlamak olmasıdır.³⁶⁶

Kamu gözetim kurulu halka açık şirketler tarafından finanse edilen bir düzenleme kurumudur. Kurul tam zamanlı, bağımsız, hükümete bağlı olmayan, menkul kıymet kanunlarına bağlı, halka açık şirketler için denetim fonksiyonunun gözetimi için kurulmuş kar amacı gütmeyen bir kurumdur. Kurul ilk kuruluş

³⁶³ BEYAZIT, a.g.e., s. 58.

³⁶⁴ PATRICK J., a.g.e., s.100.

³⁶⁵ RUSSELL, a.g.e., s.46-62.

³⁶⁶ BATHER, a.g.e., s.664

aşamasında hazineden aldığı 1,9 milyon dolar kredi ile 2002 yılında kurulmuştur. Kurulun geliri aylık ortalama 25 milyon dolardan daha fazla sermayeye sahip şirketlerden ve 250 milyon dolardan daha fazla net varlık değerine sahip olan sigorta fonlarından toparlanmaktadır. Buna göre kurulun ortalama gelirlerinin %87'si kurumlar tarafından sağlanmakta ve maksimum geliri yıllık 1.3 milyon dolardır.³⁶⁷

Kurulun kuruluşu, görevleri ve yetkileri Sarbanes Oxley Yasası'nın 101. ve 109. bölümlerinde tanımlanmıştır. Kurul üyeleri, hazinenin ve Merkez Bankasının görüşleri alınarak SEC tarafından atanmaktadır. Yasaya göre, kurul beş üyeden oluşmaktadır. Bunlardan ikisinin muhasebe meslek mensubu olması gerekmektedir. Bu üyelerden birisi başkan olursa söz konusu üyenin en az 5 yıldan bu yana muhasebecilik görevi yapmıyor olması gerekir. Kurul üyeleri ve çalışanları memur statüsünde değildir. Hiçbir üyenin bağımsız denetim firmalarından kar payı veya ortaklık payı altında gelir elde etmesi mümkün değildir.³⁶⁸

POB ve PCOAB, yapı olarak birbirine benzemesine rağmen bir takım farklılıklar da içermektedir. Bu farklılıklardan birisi, POB'un denetim firmalarından çok SEC'e kayıtlı olan denetçiler tarafından finanse edilmesidir. PCOAB ise denetim firmaları tarafından finanse edilmektedir. PCOAB'nin yasa ile kurulması, kamuyu tatmin edecek mesleki bir girişim olmasından çok gözetim ve uygulama arasındaki bağımsızlığı sağlamayı amaçladığını göstermektedir.³⁶⁹

Peer Review ve PCOAB karşılaştırıldığında ise bazı ortak karakteristik özelliklere sahip olduğu görülmektedir. Örneğin; denetim firmalarının denetim sözleşmeleri ve denetim firmalarının kalite kontrol sistemleri her iki kurum tarafından da incelenmektedir. Denetim firmaları hem PCOAB'den hem de Peer Review'den gözlemcilerin ziyaret edeceğini bilmektedirler. Her iki kurumun hazırlamış olduğu raporlara PCOAB ve AICPA'nın sitesinden ulaşılabilir. Ortak kriterlerin ötesinde önemli farklılıklar da bulunmaktadır. PCOAB en az 100 personeli bulunan denetim firmalarını yıllık, daha küçük firmaları ise her 3 yılda bir gözetirken, Peer review tüm denetim firmalarını her üç yılda bir incelemeye tabi

³⁶⁷ Cecily RAIBORN, Chandra SCHORG, "The Sarbanes Oxley Act Of 2002: An Analysis Of And Comments On The Accounting Related Provisions", **Journal of Business and Management**, April, 2004, s.1

³⁶⁸ ANAND, **a.g.e.**, s. 7.

³⁶⁹ BATHER, **a.g.e.**, s.664

tutar. Ayrıca program denetim firmalarının eksiklerine göre farklılaşır. Peer review raporları denetim firmalarının kalitesi hakkında ve firmanın sözleşme kalitesinin sistematik eksiklikleri hakkında bilgi verir. Buna karşın PCOAB gözlemcinin seçilen sözleşmeler arasında bulunduğu her türlü eksikliği gösterir.

Daha önceki bölümlerde bahsedilen Ahold Royal gibi çokuluslu şirketlerde yaşanan muhasebe skandalları sonucunda uluslararası bir gözetim probleminin olduğu kabul edilmiştir. Bu doğrultuda Amerikan temelli olmayan denetim firmalarının da PCOAB tarafından gözetimi gündeme gelmiştir. Bu durum Avrupa Birliği Ülkeleri ve diğer uluslar tarafından tepkiyle karşılanmış ve Avrupa Birliği, üye ülkeleri kapsayacak şekilde bir gözetim sistemi oluşturma çabasına girmiştir. Bunun yanında Japonya, şirketlerinin PCOAB gözetimine tabi olmaması için kendi gözetim sistemini oluşturmuş ve SEC’e göndermiş olduğu mektup ile oluşturulan sistemin PCOAB ile eşdeğer olduğunu ifade etmiştir.³⁷⁰

Tablo 2.3. Sarbanes Oxley Yasasından Önce ve Sonraki Durumun Karşılaştırılması

Açıklama	Sarbanes Oxley’den önce	Sarbanes Oxley’den sonra
Gözetim Düzenlemesi	Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)	Sermaye Piyasası Kurulu
Kamu Çıkarının Gözetimi	Kamu gözetim kurulu (POB)	Halka Açık Şirketler Kamu Gözetimi (PCOAB)
Mesleki Organizasyon ve onlarla ilgili düzenlemeler: Denetim Standartları Mesleki Etik Denetim Kalite Kontrol Standartları Denetim Fimalarının Peer Review	AICPA ve onunla birlikte düzenleme sorumluluğu olan mesleki organizasyonlar: Denetim Standartları Kurulu (ASB) Etik Komitesi SEC Uygulama Bölümü	Halka Açık Şirketler Kamu Gözetim Kurulu: Denetim Standartları Denetçi Etiği ve Bağımsızlık Standartları Denetim Firması Peer Review Kural ihlallerinin soruşturulması İhlallere karşı yaptırımlar
Denetim Standartları	Finansal Muhasebe Standart Kurulu (FASB)	Finansal Muhasebe Standart Kurulu (FASB)

Kaynak: (Jill P GİLES, K Elizabeth VENUTI, C Richard JONES, “The PCOAB and Convergence of The Global Auditing and Accounting Profession”, *The CPA Journal*, 74,9, Proquest Central, 2004, s. 38).

³⁷⁰ KANAPP, a.g.e., s.19

Gözetim kurulu, bazılarının finansal raporlama kurtarıcısı ve hile yok edicisi olarak gözükmektedir, bazılarının ise denetim mesleğinin yok edicisi olarak gözükmektedir. Kurulun en önemli görevlerinden birisi, denetim firmaları için etik, kalite kontrol, tasdik gibi konularda standart oluşturmaktır. Bu standartların belirlenmesinde denetim ve diğer meslek standartlarına uyumlu olmasına dikkat edilmektedir. Yasadaki ifadeler göstermektedir ki, kurul AICPA'nın resmi bildirimlerini reddedebilmektedir.³⁷¹

2.2.4. Japonya: Gözden Geçirilen 3. Kanun –Teminat ve Mübadeleler Kanunu

Geleneksel Japon denetim modeli batı ülkelerinden farklılıklar göstermektedir. Batı ülkelerinde kurumsal yönetimin amacı, şirketin hisse değerini maksimum kılmak ve denetimden beklenen finansal tabloları doğru bir şekilde değerlendirerek bu sürece yardım etmektir. Diğer bir ifade ile denetçi, yönetimin amaçlarına ulaşması için onunla birlikte çalışır. Bu yapı şirketin denetçisi ile yöneticisi arasındaki çıkar ilişkisinin oluşması nedeniyle denetçi bağımsızlığına gölge düşürmektedir. Japonya'da ise, denetçi özellikle bankalar, kredi verenler, yatırımcılar ve çalışanlar gibi finansal tablo kullanıcıların amaçlarına ulaşmasını hedef almaktadır.³⁷²

Japonya'da denetçilerin ve denetim firmalarının gözetimi ile ilgili olarak iki yapı bulunmaktadır. Bunlar; Financial Services Agency (FSA) ve Sertifikalı Kamu Muhasebecileri and Denetim Gözetim Kurulu'dur (CPAAOB). CPAAOB 1996'daki finansal patlama ve 2002 Enron Skandalından sonra Amerika'da Kamu gözetim kurulunun oluşturulmasını takiben piyasada tekrar kamu güvenini sağlamak amacıyla 2004 yılında kurulmuştur. FSA tarafından kurulmuş bir yapı olup, devlet tarafından finanse edilmektedir. 12 personel ile koordinasyon ve inceleme bölümü ve 29 personel ile gözetim ve soruşturma bölümü olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır.³⁷³ Kurulun 8 üyesi meslek uygulayıcısı değildir. Gözetim fonksiyonunu FSA ile paylaşmaktadır. CPAAOB'nin rolü ise, denetim firmalarına karşı disiplin faaliyetlerini uygulamak, denetim firmalarını yerinde teftiş etmek ve her bir denetim firmasının kalite kontrol sürecini incelemektir. FSA'nın rolü ise

³⁷¹ RAIBORN, SCHORG, **a.g.e.**, s.3

³⁷² SKINNER, **a.g.e.**, s.8-9

³⁷³ <<http://www.fsa.go.jp/en/refer/data/20050527.pdf>>, (16.12.2009)

CPAAOB'den gelen tavsiyelere dayanarak denetim firmaları veya JICPA'ya karşı olan disiplinler faaliyetlerini uygulamaktır.³⁷⁴

JICPA; Denetim firmaları ve CPA'ların kalite kontrol süreçlerini, CPAAOB ise JICPA'nın kalite kontrol süreci ile ilgili olarak yapmış olduğu çalışmaları inceler. Bunun yanında CPAAOB; denetim firmalarının ve CPA'ların gözetimi için prosedür ve politikalar oluşturarak uygulamaya koyar. Bunun yanında Japonya'da denetim standartlarının oluşturulması ile ilgili olarak da iki yapı bulunmaktadır. Bunlar; Auditing Standards of Business Accounting Council (BAC) ve Denetim Standartları Komitesi (Statement of Auditing Standards Committee-ASC)'dir. Japonya'da denetim standartlarının oluşturulması bu iki yapının sorumluluğundadır. Standart oluşturulması dışında denetim standartların uluslar arası standartlarla uyumundan ve sürekli revizyonundan da ASC VE BAC sorumludur.³⁷⁵

2.2.5. Avustralya ve Şirketler Yasası Ekonomik Reform Programı (Corporate Law Economic Reform Program-CLERP 9)

Avustralya'da kurumsal raporlamada şeffaflığın ve dürüstlüğün sağlanmasında bağımsız denetimin rolünün öneminin fark edilmesiyle birlikte, son zamanlarda bağımsız denetimin etkinliğini artıracak düzenlemeler yapılmaktadır.

Avustralya'da yaşanan skandallar incelendiğinde, bu ülkede de denetim firmalarının ortaya çıkan muhasebe skandallarında büyük bir role sahip olduğu görülmüştür. Enron olayından 6 ay önce 2001 yılında bir telekomünikasyon firması olan One Tek. Şirketi, ulusal perakende satış şirketi olan Harris Scarfe ve en büyük sigorta şirketlerinden olan HIH şirketinde ortaya çıkan skandallar, Avusturya'da yatırımcı güvenini önemli bir ölçüde yok etmiştir. Skandalların yaşanmasındaki en büyük etken yeteneksiz yönetim ve finansal bilginin yönetim kurulundan saklanması ve denetim firmalarının yapılan usulsüzlüklere göz yummasıdır. Harris Scarfe, altı yıl boyunca birçok muhasebe usulsüzlüğü ile net varlıklarını şişirilmiş olarak beyan etmiş ve bu olay denetim firması tarafından fark edilmemiştir. HIH Şirketinde

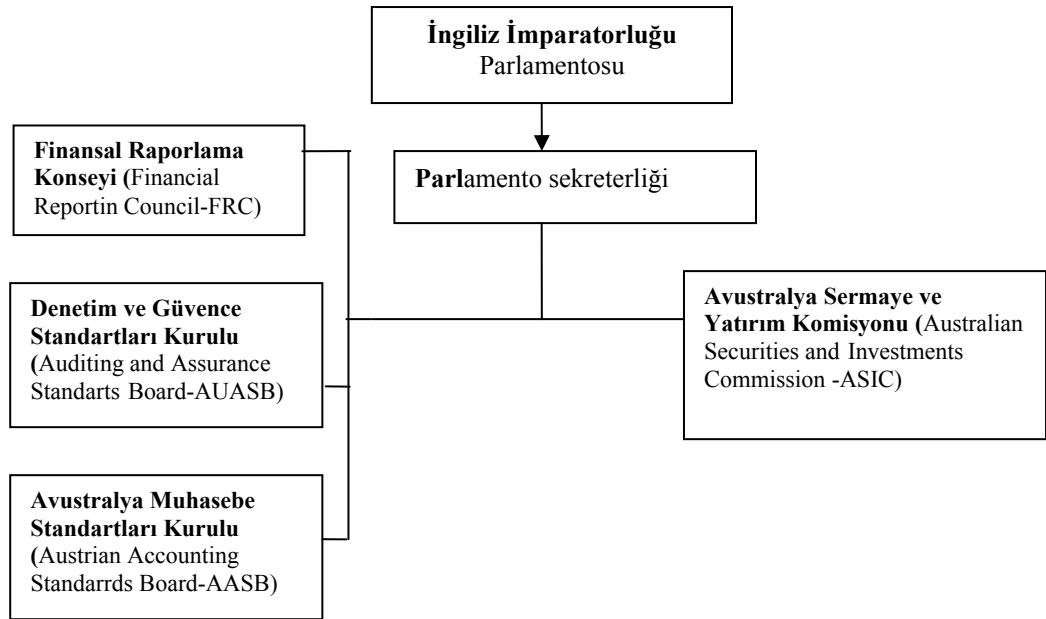
³⁷⁴ Toshitake INOUE, **Japanese Audit Oversight Current State and Future Vision**, Finansial ServicesAgency of Japan, 2008, <http://www.ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/10122008_inoue_en.pdf>, (16.12.2009)

³⁷⁵ **Oversight and Independence of CPA Auditing in Japan**, The Japanese Institute of Certified Public Accountants Working Paper, 2004, <<http://www.hp.jicpa.or.jp/english/pdf/e-oversight.pdf>>, (06.01.2010)

yaşananlar da benzerlik göstermektedir. Bu şirketlerde görülen ortak nokta şirketlerin denetim komitesinin yönetim kurullarından bağımsız olmaması ve denetimlerinin Enron'un denetçisi olan Arthur Andersen, Ernst & Young, Pricewaterhouse Coopers gibi dört büyüklerden olan denetim firmaları tarafından yapılmasıdır.³⁷⁶

Amerika'da yapılan düzenlemeler derecesinde olmasa da, HIH gibi kurumsal skandalların yaşanmasıyla birlikte Avustralya'da Amerika'daki düzenlemelere benzer düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan en önemli düzenleme, denetim ve finansal raporlama ile ilgili birçok reformu içeren ve CLERP 9 olarak adlandırılan yasanın 2004 yılında çıkarılması ile gerçekleşmiştir. Bu yasa ile diğer ülkelerde olduğu gibi ayrı bir gözetim sistemi kurulmaksızın mevcut kurumlara denetçilerin ve denetim firmalarının gözetimi sorumluluğu dağıtılmıştır.³⁷⁷

CLERP 9 Yasası ile birlikte; ilk olarak uluslararası muhasebe standartları tanıtılmıştır. Bununla birlikte ASIC, kurumsal yönetim ilkelerine uyulmadığı takdirde uygulanacak cezaları ağırlaştırmıştır.³⁷⁸



Şekil 2.2. Avustralya Standart Belirleme İnceleme Modeli

Kaynak: KEELSALL, a.g.e., s.6.

³⁷⁶ ROBINS, a.g.e., s. 35-36.

³⁷⁷ Audit Inspection Powers of the Australian Securities and Investments Commission, a.g.ç.r.

³⁷⁸ ROBINS, a.g.e., s. 38-40

Şekil 2.2’de gösterildiği üzere yapı içerisinde bulunan ASIC’in sorumlulukları.³⁷⁹

- AUASB ve AASB’ye stratejik talimatlar,
- Standart belirleme sürecine geniş bakış,
- Kalite Kontrol,
- Etik İlkeleri,
- Bakana yıllık rapor,
- Tüketiciler, yatırımcılar ve alacaklıları korumak için şirket ve mali hizmetler kanunlarını uygular ve düzenler,
- Eğitim ve destek,
- İzleme ve uygunluk,
- Denetçilere karşı yasal işlem,

AUASB’nin sorumlulukları:

- Denetim ve güvence standartları,
- Yol gösterme ve kılavuzluktur.

AUASB; başkan, 12 üye ve teknik gruptan oluşmaktadır. Fon kaynağı ise İngiliz İmparatorluğu Hükümeti ve Mesleki Kurumlardır. Avusturya’da 1 Temmuz 2006 yılından sonra yasal olarak uygulanabilen 35 adet standart bulunmaktadır.³⁸⁰

Bunun yanında yeni denetim standartları ve etik standartlar oluşturulması yönünde çalışmalara başlanmıştır. Corporate Law Economic Reform Program (CLERP 9) denetimin gözetimi konusunda Finansal Raporlama Konseyi’nin (Financial Reporting Council-FRC) görevini artırmış ve Amerika’daki Kamu Gözetim Kurulu (PCOAB) ile hemen hemen aynı sorumluluklar FRC’ye verilmiştir. FRC, daha çok denetim standartları oluşturulması ve denetim firmalarının bağımsız bir şekilde kurulması için çalışmıştır. Avustralya’da denetim standartları

³⁷⁹ H. Meran KEELSALL, “Australian Perspective on Oversight of Auditing Standarts-Setting”, **17. Dünya Muhasebe Kongresi**, s.7

³⁸⁰ KEELSALL , **a.g.e.**, s.10-11

Amerika'dakinden farklı olarak ilke temellidir. 2004 yılında CLERPS 9 adlı düzenleme mesleğin kendi kendini düzenlemesine son vermiştir. AASB'nin gözetiminden sorumlu olan FRC'ye AUASB'nin de gözetim sorumluluğu verilmiştir.³⁸¹

2.2.6. Kanada ve Kanada Kamu Gözetim Kurulu (The Canadian Public Accountability Board-CPAB))

Dünya uygulamalarına baktığımızda gerek muhasebe standartları gerekse denetim standartlarına yönelik kuruluşların büyük ölçüde meslek örgütleri bünyesinde olduğu, buna karşın bu kuruluşların gözetiminin daha çok kamu ağırlıklı birimler tarafından yapıldığı gözlemlenmektedir. Ancak yaşanan finansal yolsuzluklar farklı arayışları gündeme getirmiş olup, bu kapsamda pek çok ülkede, muhasebe ve denetime ilişkin düzenlemelerin tamamen meslek kuruluşları tarafından gerçekleştirilmesinin artık kabul edilemez olduğu yönünde bir görüş oluşmuştur.³⁸²

Ülke uygulamalarına bakıldığında gözetim mekanizmalarının temel üç alanda nihai sorumluluklarının bulunduğu gözlenmektedir.³⁸³

- Bağımsız denetime ilişkin standartların kabulü ve uygulaması konusunda nihai belirleyicisi durumunda olması,
- Bağımsız denetçilerin veya kuruluşların sundukları hizmetlerin kalite kontrollerinin sağlanması,
- Sürekli eğitim, etik, bağımsızlık gibi mesleki kalitenin sürdürülmesine ilişkin düzenleme ve uygulamaların devamlılığında en üst otorite olarak nihai karar ve uygulamaların sürdürülmesi şeklindedir.

³⁸¹ ROBINS, a.g.e., s.38-40

³⁸² **Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı**, Genel Gerekçe, Esas No:1/619, Dönemi ve Yasama Yılı: 23/2, Meclise Geliş Tarihi: (25/06/2008), s.14

³⁸³ ELGİN, a.g.e., s34

Ülke	Kamu Gözetimi ile İlgili Düzenleme	Kamu Gözetim Sorumluluğuna Sahip Kurul
ABD	Sarbanes Oxley Yasası	Kamu Gözetim Kurumu (Public Oversight Board-POB)/Halka Açık Şirketlerin Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCOAB)
Avrupa Birliği	Sekizinci Yönerge	Avrupa Birliği Kamu Gözetimi Koordinasyon Grubu (EGAOB)
İngiltere	Şirketler Yasası	Tanınmış Nitelik Kurul'u (The Recognised Qualifying Body-RQB)- Tanınmış Soruşturma Kurul'u (The Recognised Supervisory Body -RSB)- Muhasebecilik için Mesleki Gözetim Kurulu (Professional Oversight Board for Accountancy-POBA)
Japonya	Gözden Geçirilen 3.Kanun- Teminat ve Mübadeleler Kanunu	Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board-CPAAB)
Avustralya	Şirketler Yasası Ekonomik Reform Programı (Corporate Law Economic Reform Program-CLERP-9)	Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC)
Kanada	Şirketler Yasası	Kanada Kamu Gözetim Kurulu (The Canadian Public Accountability Board-CPAB)
Almanya	Bağımsız Denetçiler Gözetim Yasası	Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu-Auditor OversightBoard-AOB)

Şekil 2.3. Ülkelerde Denetimin Gözetimi

Şekil 2.3’de görüldüğü üzere denetimin gözetimi ile ilgili olarak uluslararası sistemin ülkelerde farklılık göstermektedir. Tüm mali sektörün (bankacılık, sigortacılık, sermaye piyasaları ve diğer mali sektör şirketleri) denetim ve gözetimi İngiltere ve İsveç’te tek elden yapılırken, Kore’de denetim ve gözetim işlevi kendi kendini düzenleyen birkaç kurum dışında büyük ölçüde tek elden yerine getirilmektedir. Avustralya’da ise sermaye piyasalarının denetim ve gözetimi ASIC’de, bankacılık ve diğer mali sektör şirketlerinin denetim ve gözetimi ise APRA’da bulunmaktadır. Türkiye’de bankacılık ve özel finans kurumlarının denetim ve gözetimi BDDK tarafından yapılırken, sermaye piyasalarının denetim ve gözetimi SPK, sigortacılık ve diğer mali sektör şirketlerinin denetim ve gözetimi ise Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılmaktadır.

Avrupa Birliği ülkelerinde durum biraz daha farklıdır. Hollanda gibi bazı Avrupa Birliği Ülkeleri denetim firmalarının faaliyetleri için kendilerine ait kamu gözetim sistemini oluşturmuşlardır. Bunun yanında kamu gözetim sistemini oluşturmayan diğer ülkelerde ise 2006 yılından itibaren denetim mesleğinin gözetimi, Denetim Firmaları Gözetim Yasası (Audit Firms Supervision Act - AFSA) adı verilen bir yasa ile düzenlenen Finansal Pazarlar Kurumu'nun (Authority for The Financial Market -AFM) sorumluluğuna bırakılmıştır.³⁸⁴

Almanya'da işletme denetçileri ve yeminli muhasebe denetçileri mesleği, 1961 yılında çıkartılan “İşletme Denetçileri Meslek Örgütü” yasasına göre yürütülmektedir. Denetim kuralları ve standartları İktisat Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Bağımsız denetim sisteminde işletmeler sadece tüzel kişilikleri ile değil aynı zamanda gerçek kişi olarak da denetime tabi olmaktadırlar.³⁸⁵ İşletme denetçileri ve yeminli muhasebe denetçileri İktisat Bakanlığı gözetimine tabidir. Almanya'da bütün denetçiler WPK adlı denetim örgütünün üyesi olmak zorundadır.³⁸⁶ Denetimin gözetimi ile ilgili düzenleme ise “Bağımsız Denetçiler Gözetim Yasası” ile 2005 yılında yapılmıştır. Bu yasa ile Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu (Auditor Oversight Board-AOB) oluşturulmuştur.³⁸⁷

Seçilmiş ülke uygulamalarında göze çarpan husus, bağımsız denetim kalitesi ve yeterliliğinin temin edilmesinde, gerek bağımsız denetim standartlarının oluşturulması ve uygulanması, gerekse söz konusu standartlara uyumun gözetilmesi noktasında bütüncül bir sistem dizayn edilerek, bağımsız denetime yönelik kalite kontrol çalışmalarının, sistemin bütününe kapsayacak veya sistemdeki önemli risklerin üzerinde yoğunlaşacak şekilde planlanması olmuştur.³⁸⁸

Enron ve diğer kurumsal skandallar ile Kanada piyasalarında da ciddi bir güven kaybı yaşanmıştır. Bu süreç doğrultusunda düzenleyici yapılar, bağımsız denetçiler ve halka açık şirketlerin finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğu konusunda kamu güvenini tekrar oluşturmak amacıyla, 2003 yılında Kanada Serbest

³⁸⁴ POEL, **a.g.e.**, s.8

³⁸⁵ AKGÜL, **a.g.e.**, s.20

³⁸⁶ GÜÇLÜ, **a.g.e.**, s.93

³⁸⁷ ELGİN, **a.g.e.**, s.30

³⁸⁸ OKUR, **a.g.e.**, s. 2

Muhasebecileri ile birlikte Kanada Kamu Gözetim Kurulu'nu (The Canadian Public Accountability Board-CPAB) kurmuşlardır. Kurul üyelerinden 4'ü muhasebe mesleğinden iken 7'si muhasebe mesleği dışındandır. Toplam tam zamanlı 30 personel çalıştırılmakla birlikte bu personelin çoğu daha önce ulusal bir muhasebe veya denetim ofisinde çalışmıştır. CPAB her yıl en az 100 denetim firmasını incelemektedir. Kanada'da denetim pazarının %97'sini dört büyükler olarak adlandırılan; Deloitte, Ernst&Young, KPMG ve PricewaterhouseCooper elinde tutmaktadır.³⁸⁹ Özel sektör ve kamunun birlikte temsil edildiği ve üyelerinin çoğunluğunun meslek dışından olması nedeniyle bağımsız olan ve kar amacı gütmeyen CPAB, Şirketler Yasası'na eklenen bir madde ile kurulmuştur. CPAB faaliyetlerini denetim birimleri aracılığı ile gerçekleştirmektedir. Ulusal denetim birimi, bağımsız denetimin etkinliğini artırmak üzere CPAB tarafından oluşturulmuş bir alt yürütme birimi şeklinde faaliyette bulunmaktadır. CPAB'nin temel sorumlulukları:³⁹⁰

- CPAB başkanını ve ulusal denetim biriminin baş denetçisini atamak,
- Halka açık şirketlerin yüksek kaliteli denetime tabi olmalarını sağlamak,
- Halka açık şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetçilerle ilgili ulusal denetim biriminin kalite kontrol inceleme sonuçlarını değerlendirmek,
- Bağımsız denetçilere halka açık şirketlerin denetimini yapan kuruluşlara katılma hususunda yaptırımlar uygulamak veya bu alanda çalışmama yasağı getirmek,
- Gerekli görüldüğünde diğer düzenleyicilere ilgili hususları aktarmak,
- Muhasebe, kurumsal yönetim ve güvence standartları konusunda ilgili düzenleyicilere görüş ve tavsiyelerini bildirmek,
- Yıllık rapor düzenlemek suretiyle gözetim ile ilgili gelişme ve yaklaşımları ve ulaşılan sonuçları kamu ile paylaşmak,
- Diğer düzenleyici kurumlara tavsiyelerde bulunmak,

³⁸⁹ Brain HUNT, **Regulation of The Auditing Profession**, Working Paper, November, 2009, s.3-4

³⁹⁰ ELGİN, **a.g.e.**, s. 29

- Kalite kontrolü ve disiplin prosedürlerini güçlendirmek ve mesleki kurumlar arası düzenlemeleri uyumlaştırmak amacı ile ulusal denetim birimini yönlendirerek diğer düzenleyicilere tavsiyede bulunmak şeklindedir.

CPAB, Amerika'daki yapıya benzer şekilde kurula kayıtlı denetim firmaları tarafından finanse edilmektedir. Dolayısıyla dört büyükler CPAB'ye önemli büyüklükte bir fon sağlamaktadır. Yabancı denetim firmaları da CPAB'nin koymuş olduğu gözetim ilkelerine uymak zorundadır.³⁹¹

2.3. Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimin Gözetimi

Türkiye'de muhasebe denetimi, mesleğinin yasal olarak kurulması konusundaki çalışmalar 1933 yılına dayanmakla birlikte, ilk kurallar 1987 yılında önce bankalar, daha sonra sermaye piyasası için oluşturulmuştur. 1987 yılında getirilen düzenlemeler sonucunda, yetki almış bağımsız denetim şirketi sayısı 35 olmuştur.³⁹² 2010 yılı itibari ile Sermaye Piyasası Kurulu'ndan yetki almış bağımsız denetim şirketi sayısı 94'dür.

Türkiye'de genel olarak şirketlerin mali tablolarının denetimini düzenleyen tek bir standart seti bulunmamaktadır. TÜRMOB, iç düzenlemeleri vasıtasıyla, denetimlerin nasıl yürütüleceğine dair kılavuzlar hazırlamıştır. Ayrıca Türk Ticaret kanunun 22. paragrafında belirttiği üzere, her düzenleyici kendi yetki alanındaki bir tüzel kişiliğin, denetim firması tarafından denetiminin nasıl yapılacağına ilişkin düzenlemeleri, ikinci bir mevzuatta belirleme yetkisine sahiptir. Bu da bankalar, sigorta şirketleri ve kamuya açık şirketler ve vergi denetimleri için farklı denetim prosedürlerine yol açmaktadır.³⁹³

Bağımsız denetim şirketleri, gereksinim duyulan bağımsız denetimi yapan aracı kurumlar olup, faaliyet izni ve yetkisi almaları, bağımsız denetim yapacakları kurumların ya da birimlerin tabi olduğu kanun ve faaliyet kapsamı uyarınca

³⁹¹ Lucia PEEK, Huguette BLANCO, Maria ROXAS, **Sarbanes Oxley Act o 2002:Corporate Governance and Public Accounting Firms Oversight in NAFTA Countries**, Working Paper, February, , Amercan Accounting Association 2004 Mid-Atlantic Region Meeting Paper, 2006, s. 23-24

³⁹² Şaban UZAY, Ahmet TANÇ, Mehmet ERCİYES, "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe", **12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi**, 20-24 Temmuz, İstanbul, 2008, s. 2.

³⁹³ Dünya Bankası-IMF Türkiye Standartlara Uyum Raporu(ROSC), **a.g.ç.r.**, s. 27.

değişebilmektedir. Bu değişkenliğin yanında bazı durumlarda birden fazla denetim iznine ve kanuna tabi olabilmektedirler. Örneğin bankaları denetleme yetkisine sahip bir şirket, bankaların sözleşme ile kurmuş oldukları yatırım fonlarını SPK tarafından yetki almış olarak ve SPK tarafından hazırlanmış yönetmelik dahilinde denetlenmektedir.³⁹⁴

Finansal tabloların, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının tam olarak uygulanması sonucunda hazırlandığı ve bilgilerin güvenilir ve doğru olarak sunulduğu denetçi raporları ile teyit edilmektedir. Bu nedenle denetçilerin hazırladığı denetim raporlarının da gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilerek hazırlandığının tespit edilmesi ve kalite güvence sisteminin varlığının araştırılması gerekmektedir. Ancak denetim raporlarının doğruluğunun kimin tarafından denetleneceği ülkemizde tam olarak belirlenmemiştir.³⁹⁵

Ülkemizde peer review niteliğinde bir incelemeye yalnızca tek bir defa başvurulmuştur. BDDK, 2002 yılında yayınlamış olduğu bir yönetmelikle, Türkiye’de kurulu özel sermayeli bankalar için, BDDK’nın saptayacağı bağımsız denetim firmaları tarafından 31.12.2001 dönemi mali tabloları ile ilgili olarak düzenlenen bağımsız denetim raporları üzerinde ikinci inceleme istemiştir. BDDK tarafından bankalar için ikinci denetim istenmesinde, o dönemde yaşanan gelişmelerin etkisi olmuştur.³⁹⁶

Doğrudan düzenleme niteliğindeki bir uygulama ise ülkemizde birden fazla kurum tarafından yapılmaktadır. SPK şirketlerinin denetimin gözetimi SPK tarafından, bankaların denetimin gözetimi ise BDDK tarafından, YMM’lerin tasdik raporları ise Maliye Bakanlığı tarafından denetlenmektedir. Sonuç olarak denetim standartlarını yayınlamakla görevli tek bir otoritenin bulunmaması ve bu standartlara denetim firmalarının tam olarak uyumunun gözetimini yapan bir otoritenin bulunmaması nedeniyle uygulamada istenilen kalite sağlanamamaktadır.

³⁹⁴ Ahmet BAKDUR, **Bankacılık Sektörünü Düzenleyen Kurumların Yapıları: Ülke Uygulamaları ve Türkiye için Öneri**, Mali Piyasalar Dairesi Başkanlığı Uzmanlık Tezi, Yayın No: DPT:2678, s.40.

³⁹⁵ AKDOĞAN, **a.g.e.**, s. 18.

³⁹⁶ Şaban UZAY, “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirlik”, WCAE, “**The 10.th World Congress of Accounting Educators & The 3.trd Annual International Accounting Conference**, 9-11 Kasım, 2006, İstanbul, s. 22.

2.3.1. Türkiye’de Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve Kurumlar

Ülkemizde standart hale gelmiş normlara kavuşmuş bir denetim sisteminden söz etmek mümkün değildir. Denetim birimleri birbirinden bağımsız ve habersiz halde çalışmakta, yoğun bir kaynak ve zaman israfına neden olmakla birlikte denetlenen işletmenin de faaliyetini olumsuz yönde etkilemektedir.³⁹⁷

Türkiye’de, 1970’li yıllarda dış kredi kaynaklarından yararlanmak isteyen firmalar ile yabancı sermayeli şirketler, denetim hizmetleri talep etmeye başlamışlardır. Bu durum bağımsız denetim firmalarının faaliyete başlamasına yol açmıştır. 1987 yılında 19 denetim şirketi bir araya gelerek “Bağımsız Denetim Derneğini” kurmuşlardır. 1989 yılında halka açık şirketler için ilk bağımsız denetim uygulaması başlamıştır.³⁹⁸

Ülkemizde muhasebe hukuku dendiğinde ilk akla gelen, 3568 Sayılı Kanun ile tesis edilen Muhasebe Meslek Hukuku’dur. Konu ile ilgili olarak muhasebe mesleğinin yasal olarak yürürlüğe girmesini takiben, Maliye Bakanlığı tarafından çeşitli yönetmelikler yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bunlardan ilki 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan” Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”tir. Ancak yönetmelik tamamen tasdik kavramı üzerine ayrılmış yalnızca 8. Madde’sinde “Denetleme” başlığına yer verilmiştir.³⁹⁹

1987 yılından itibaren kamu denetçilerinin yanı sıra bağımsız denetçilerden de yararlanılmaya başlanması ile birlikte 3568 Sayılı Kanun dışında Türkiye’de bağımsız denetim uygulamaları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankalarla ilgili mevzuat çerçevesinde de yapılmaya başlamıştır.⁴⁰⁰

Sermaye Piyasası Kurulu’nun Seri:X No:22 Sayılı Tebliği’ne göre zorunlu bağımsız denetime tabi şirket türleri şunlardır:

- SPK Mevzuatına tabi şirketler,

³⁹⁷ GÜÇLÜ, **a.g.e.**, s.63

³⁹⁸ Seçkin GÖNEN, Şaban UZAY, “Türkiye’de Bağımsız Denetim firmalarının Görünümü”, **1.Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı**, Trakya Üniversitesi, 11-13 Haziran, Edirne, 2009, s.3.

³⁹⁹ TÜRKER, PEKDEMİR, **a.g. e.**, , s. 15.

⁴⁰⁰ AKGÜL, **a.g.e.**, s. 68-69.

- BDDK’nın Gözetimine tabi şirketler (Katılım Bankaları, Faktöring Şirketleri, Finansal Kiralama Şirketleri),
- Sigorta ve Reasürans Şirketleri, Bireysel Emeklilik Şirketleri,
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu kapsamına giren şirketler.

2.3.1.1. Sermaye Piyasası Kurulu

Sermaye Piyasası Kurulu, 13 Aralık 1987 tarihinde kendine tabi ortaklıkların denetimini düzenlemek amacıyla, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmeliği yayınlamıştır. Bu yönetmeliğe bağlı olarak, bağımsız denetim firmaları oluşturulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu daha sonra yayınladığı tebliğlerle denetim firmaları ve denetçilere ilişkin genel esasları, denetim standartlarını, raporlama ilke ve kurallarını belirlemiştir.⁴⁰¹

Sermaye piyasası kuruluna göre; aşağıdaki işletmelerin kurul düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu yıllık finansal tabloları bağımsız denetime tabidir.⁴⁰²

- Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- Aracı kurumlar,
- Portföy yönetim şirketleri,
- Yatırım fonları,
- Emeklilik yatırım fonları,
- Yatırım ortaklıkları,
- Konut finansmanı fonları,
- Varlık finansmanı fonları,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,

⁴⁰¹ Adnan DÖNMEZ, P. Başak BERBEROĞLU, Ayten ERSOY, “ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi**, (9), 2005, s.63.

⁴⁰² DUMAN , **a.g.e.**, s. 42-43.

- Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklar,
- Kanun’da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları,
- Kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler.

Sermaye piyasası, bağımsız denetim faaliyetine ilişkin olarak, bağımsız denetim firmalarının kuruluş şartları, faaliyet esasları, bu kuruluşlarda çalışabilecek kişileri nitelikleri ve müşteri işletmelerle yapılan sözleşmeler açısından izleme faaliyetinde bulunmaktadır. Bağımsız denetim sektörünün işleyişinde etkinliği artırmak üzere, Sermaye Piyasası Kurulu’nun diğer birimlerden gelen bildirimler de izleme faaliyetinde dikkate alınmakta, bunun sonucunda bağımsız denetim firmaları nezdinde kalite kontrol çalışmaları yürütülmektedir.⁴⁰³

Bu doğrultuda SPK’nın 2006 yılına ait Faaliyet Raporu’ndan, SPK tarafından 2005 yılında 6, 2006 yılında 8 bağımsız denetim firmasında inceleme gerçekleştirilmiş olduğu görülmektedir. Kurul tarafından 2006 yılında yapılan incelemeler sonucunda Bağımsız Denetim Firmalarına 65.880 YTL’lik para cezası verilmiştir. 2008 Faaliyet Raporu’na göre ise 12 adet denetim firması incelenmiş bu firmalardan 3 tanesine toplam 80.880TL’lik para cezası verilmiştir.

2.3.1.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

1985 yılında çıkarılan ve çeşitli değişikliklere uğrayan 3182 sayılı Bankalar Kanunu uyarınca, bankaların denetimi ve gözetimi Merkez Bankası, Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Bankalar Birliği arasında dağıtılmıştır. 18 Haziran 1999 tarihinde kabul edilen çeşitli kanunlar ile 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile bankacılık sisteminin düzenleme ve denetlenmesinde dağınık bir görüntü oluşturan ve siyasi karar mekanizmasının içinde bulunan sistem tek çatı altında toplanarak özerk bir kurum tarafından yürütülmeye başlanmıştır. Yeni oluşturulan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), bankacılık hususunda gerekli düzenleme ve denetleme konularında görevlendirilmiş ve bu konuda büyük oranda bağımsız

⁴⁰³ Sermaye Piyasası Kurulu, **2008 Yılı Faaliyet Raporu**, s.89-93.

çalışma ve karar verme yetkisine sahip olmuştur.⁴⁰⁴ BDDK'nın kuruluşu, ülkemizde yaşanan ve ülke ekonomisini krize sürükleyen özel bankaların çöküşü ve içlerinin boşaltılmasından sonra olmuştur.⁴⁰⁵ Kurul'un sorumluluğu; bankaların bağımsız denetimi, değerlendirme, derecelendirme ve destek hizmeti faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesi, verilen bu yetkilerin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasıdır. Kurul tarafından yetkilendirilecek bağımsız denetim firmalarının çalışmalarına ilişkin esaslar, TÜRMOB, TMSF ve Merkez Bankasının görüşü alınarak düzenlenmektedir.⁴⁰⁶ Söz konusu Kanun gereğince, TMSF ve Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu, BDDK çatısı altında faaliyetlerini sürdürmektedir. Bankaların denetiminde etkin diğer bir kurum da TCMB'dir. TCMB denetim yetkisini 1211 Sayılı T.C. Merkez Bankası Kanunu'ndan almaktadır. Bu kurum, bankaların mali durumlarının gözetimi ve denetimini bağımsız denetim firmaları aracılığıyla yapmaktadır. Söz konusu bağımsız denetim firmaları Başbakanlık tarafından saptanmaktadır. Bunların yanı sıra bankalar, Hazine Müsteşarlığı'na yetki tanıyan yasalar gereği Hazine Kontrolörleri, banka hisse senetlerinin borsada işlem görmesi durumunda SPK ve borsa denetçileri, vergi inceleme elemanları ve maliye müfettişleri ve bankanın kamu bankası olması durumunda Yüksek Denetleme Kurulunca denetime tabi tutulmaktadır.⁴⁰⁷

2.3.1.3. Hazine Müsteşarlığı

Hazine müsteşarlığının görevleri 4059 sayılı “Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Kanun'da belirlenmiştir. Bu kanuna göre; Hazine Müsteşarlığı'nın görevlerinden biri sigortacılık sektörüne ilişkin gözetim ve düzenleme faaliyetlerini yürütmektir.⁴⁰⁸ Bu çerçevede, sigorta ve reasürans şirketlerinin mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması, 2003 yılında Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Devlet Bakanlığı tarafından yayınlanan “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” ile “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” çerçevesinde

⁴⁰⁴ BAKDUR , a.g.e., s.16

⁴⁰⁵ GÜÇLÜ, a.g.e., s. 68.

⁴⁰⁶ ÇİFTÇİ, a.g.e., s.7

⁴⁰⁷ CİHANGİR, a.g.e., s.4.

⁴⁰⁸ <http://www.hazine.gov.tr> (29.01.2010)

düzenlenmiştir.⁴⁰⁹ Bu yönetmeliğin amacı, Türkiye’de kurulmuş sigorta ve reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin, Türkiye’deki şubeleri tarafından sigortacılık mevzuatı dahilinde yayımlanacak mali tablolarını denetleyecek bağımsız denetim firmalarının; niteliklerine, faaliyetlerine yetkilendirilmelerine, bu yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ve bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği ile bağımsız denetim sözleşmesinin taraflarının yükümlülüklerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.⁴¹⁰ Ayrıca mevzuata göre, sigorta ve reasürans şirketlerinde denetim yapacak bağımsız denetim şirketleri, sadece müsteşarlıktan izin alarak denetim yetkisi kazanırlar. Buradan izin alabilmek için, ya SPK’ndan ya da BDDK’ndan izin almış bir bağımsız denetim şirketi olunması gerekmektedir. Bununla birlikte değişik ünvandaki denetim elemanlarının, Müsteşarlık tarafından verilen eğitimi almaları, sınavında başarılı olmaları gerekir.⁴¹¹

2.3.1.4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

4628 Sayılı Yasa ile Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu kurulmuş, daha sonra 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasalar Kanunu ile de Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu adını almıştır. Kuruma, 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu ile petrol piyasasını, 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları Piyasası Kanunu ile de sıvılaştırılmış petrol gazları piyasasını düzenleme ve denetleme yetkisi verilmiştir. Bu Kanunların amacı, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösterebilecek, mali açıdan güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir enerji piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanmasıdır.⁴¹²

Gerçek Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim firmalarınca Denetlenmesi Hakkındaki Yönetmelik uyarınca, enerji piyasasında bağımsız denetime ilişkin yapılan düzenlemeler, SPK düzenlemelerine paralellik göstermektedir.⁴¹³ Bu yönetmeliğin amacı, enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin

⁴⁰⁹OKSAY, **a.g.e.**, s. 151.

⁴¹⁰ Mehmet Emin KAYA, **Bağımsız Denetim Mevzuatı**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Haziran, 2007, s. 483.

⁴¹¹ KAVAT, 2008, **a.g.e.**, s. 48.

⁴¹²< <http://www.epdk.gov.tr/default.asp> >(30.01.2010)

⁴¹³ Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı, **a.g.t.**, s. 13

faaliyetlerinin, uygulamalarının, işlem, hesap ve mali tablolarının; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'nca yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile mali raporlamaya ilişkin düzenlemeler ve bu kişilerin sahip olduğu lisans, sertifika ve yetki belgelerinin ayrılmaz parçasını oluşturan genel ve özel hükümlere uygunluğunun, bağımsız denetim firmalarınca denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici ya da sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektedir.⁴¹⁴

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

3568 Sayılı Kanunu'nun 1.'inci maddesinde Kanunun amacı; "işletmelerde faaliyetin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak" olarak belirlenmiştir. Genel olarak ifade olunan kişiler, 3568 sayılı Kanun ile 3 kategoride ele alınmıştır. Bu kanunun hükümlerine göre, meslek icrasını hak kazananlara "Serbest Muhasebeci", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir", "Yeminli Mali Müşavir" denilmekte iken, yapılan son düzenleme ile Serbest Muhasebeci ünvanı kaldırılmıştır.⁴¹⁵ Kanun, tasdik işlemini yapma yetkisini, yalnızca yeminli mali müşavirlik mesleğine vermiştir. Tasdik işlemi kanunda; "Yeminli mali müşavirler, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik eder" şeklinde tanımlamış ve yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisini Maliye Bakanlığı'na vermiştir. 12. maddede bu hususların Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği ifade edilmiştir. Kanunun 50. maddesinde ise, bu yönetmeliğin Odalar Birliği (TÜRMOB) tarafından hazırlanacağı ve Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü alınacağı belirtilmiştir.⁴¹⁶

⁴¹⁴ KAYA, a.g.e., s. 523.

⁴¹⁵ DUMAN, a.g.e., s. 165

⁴¹⁶ KEPEKÇİ, a.g.e., s. 25.

Söz konusu Kanun ile TÜRMOB, muhasebe ve mali denetim mesleği ile ilgili olarak yasal statüye sahip tek meslek odası olmuştur. TÜRMOB, meslek mensuplarına ilişkin olarak kayıt ve sicil tutma, meslek ile ilgili faaliyet ve etik kurallarını belirleme ve meslek mensupları nezdinde disiplin uygulama gibi yetkilerle donatılmıştır. Bu kapsamda TÜRMOB mesleğin kendi kendini düzenlemesinde etkin bir rol oynamaktadır.⁴¹⁷

2.3.1.6. Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)

TÜDESK, 20 Şubat 2003 tarihinde kurulmuş ve 9 Mayıs 2003 tarihinde faaliyetlerine başlamıştır. TÜDESK'in amacı ulusal denetim standartlarını belirlemek ve bu standartları yayınlamaktır. TÜDESK, amacı çerçevesinde uluslararası denetim standartlarını rehber olarak kabul etmiştir.⁴¹⁸

Bu çerçevede TÜDESK, dünyadaki gelişmeleri dikkate alarak, 2002 yılında, 2003 yılı itibarı ile uygulanmak üzere yayınlanan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları'nın Türkçe'ye çevirisini yaparak yayınlamıştır. Bu çalışmanın ardından, Kurul, ulusal denetim standartlarını incelemek ve yorumlamak üzere her denetim standardı için bir komite oluşturmuştur.⁴¹⁹ Ancak kurumun kuruluşu ve çalışma esasları bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmamaktadır.⁴²⁰

2.3.1.7. Türk Ticaret Kanunu

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Finansal Raporlama Standartları uygulamasının zorunlu hale gelmesi, bu esasa göre düzenlenen finansal tabloların denetimini ön plana çıkarmaktadır. Bu nedenle denetim standartlarının bütün kesimler için bağlayıcı olacak şekilde yürürlüğe girmesi ve bu konuda tek bir otoritenin olması büyük önem taşımaktadır.⁴²¹

⁴¹⁷ OKUR, a.g.e., s. 10.

⁴¹⁸ Gökhan YÜKSEL, "Kalite Güvence Standardı Türkiye'deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları", **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, 30-31 Mart, Ankara, 2007, s. 213.

⁴¹⁹ Aslan COŞKUN, "Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları ve TTK'da Denetim", **IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Ekim, İstanbul, 2009, s.3.

⁴²⁰ YARDIMCIOĞLU, a.g.e., s. 78.

⁴²¹ AKDOĞAN, a.g.e., s. 20-21.

1957 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu, işletmelere bazı asgari defter tutma şartları getirmekle birlikte, mali tabloların hazırlanması ve yayınlanması alanlarında düzenlemeler içermemektedir.⁴²² Bu doğrultuda hazırlanan Türk Ticaret Kanunu'nda önemli değişikliklere gidilmiştir. Türk Ticaret Kanunu ile yapılan en önemli değişikliklerden birisi, bağımsız denetime tabi olan şirketlerle ilgilidir. Gelişmiş ülkeler olarak bilinen ABD ve AB'de tüm şahıs ve sermaye şirketleri, bağımsız denetime tabi olmaktadır. Ülkemizde ise sadece Sermaye Piyasası Kuruluna tabi halka açık şirketler bağımsız denetime tabidir. Söz konusu tasarıda, halka açık şirketler için zorunlu olan bağımsız denetim, bütün şirketler için zorunlu hale getirilmektedir. Denetime, büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören ya da görmeyen özel ve kamu sektörüne dahil tüm şirketler dahil edilmektedir.⁴²³

Avrupa Birliği standartlarını yakalamak üzere hazırlanan yeni Türk Ticaret Kanunu, Türkiye'deki ekonomik ilişkilere çağdaş bir biçim ve yön vermektedir. Özellikle, denetimlerin bağımsız meslek mensupları tarafından yapılmasının öngörülmesi ile Türk işletmelerinin şeffaflaşacağı ve uluslararası rekabete girebilecekleri düşünülmektedir. Finansal tabloların denetimi, şirketlerde bölünme, birleşme, tür değiştirme, sermayenin artırılması ve azaltılması gibi işlemlerin, bağımsız denetim firmaları tarafından denetlenmesi hükmünün getirilmiş olması, ayrıca şirket denetçilerine ait görevlerin de, dışarıdan bağımsız denetçiler tarafından yapılmasının düzenlenmiş olması, denetim boyutuna büyük önem verildiğini göstermektedir.⁴²⁴

Yeni Kanun'un 1523. maddesinde sermaye şirketleri ölçeklerine göre küçük, orta ve büyük olmak üzere sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmaya göre;⁴²⁵

- Aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilanço toplamı altı milyon Türk Lirası,

⁴²² SELİMOĞLU, **a.g.e.**, 2008, s. 59.

⁴²³ Seval KARDEŞ SELİMOĞLU, Hülya GÖKTEPE, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl 17, Mayıs-Haziran, 2007, s. 22

⁴²⁴ SAYAR, **a.g.e.**, s. 83

⁴²⁵ Türk Ticaret Kanun Tasarısı, **a.g.t.**,

- _ Hesap döneminin bilanço gününden önceki on iki ay içindeki satışlar toplamı on iki milyon Türk Lirası,
- _ Yıllık ortalama çalışan sayısı iki yüz elli kişi şeklinde belirlenen ölçütlerden en az ikisini aşmayanlar küçük sermaye şirketi olarak kabul edilecektir. Bu ölçütlerden en az ikisini aşmakla birlikte;
- _ Aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilanço toplamı yirmi milyon Türk Lirası,
- _ Hesap döneminin bilanço gününden önceki on iki ay içindeki satışlar tutarı elli milyon Türk Lirası, Yıllık ortalama çalışan sayısı iki yüz elli kişi şeklinde belirlenen ölçütlerden ikisini aşmamış olanlar orta büyüklükte sermaye şirketi, ikinci grup ölçütlerden en az ikisini aşanlar ise büyük sermaye şirketi olarak kabul edilecektir.

Kanunda, denetçiler anonim şirketin organı olmaktan çıkarılmış; halka açık olsun veya olmasın tüm anonim şirketlerin denetimi, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mal Müşavirlik Kanunu'na göre denetim yetkisi almış serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanlı meslek mensupları ile bunların oluşturdukları bağımsız denetim firmalarına bırakılmıştır.⁴²⁶ Ayrıca Kanun'da, Türkiye Denetim Standartlarının özerk bir kurum tarafından yayınlanacağı belirtilmiş ve denetçilerin, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak denetimlerini yapacakları belirtilmektedir. Bu kurula ilişkin kanun yayınlanıncaya kadar bu görevin TÜRMOB ile ilişkili bir kurul tarafından yerine getirileceği, denetçinin kamusal denetimi de özerk bir kurumca yapılacağı belirtilmektedir. Bu kurum, kanunla kuruluncaya kadar, denetçi, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı teftiş heyetince denetlenecektir.⁴²⁷ Kanunun Geçici 2. maddesinde düzenlemeye kavuşturduğu bu konu, Maliye Bakanlığı'nın hazırlamış olduğu ve halen de Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülmekte olan "Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı" ile yeni bir boyut kazanmıştır.

⁴²⁶ KARDEŞ SELİMOĞLU, a.g.e., s 27.

⁴²⁷ Korkut ÖZKORKUT, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 195, Mart 2009, s. 246.

2.3.2. Türkiye’de Kamu Gözetim Sistemine İlişkin Öngörülen Düzenlemeler

ABD’deki büyük halka açık şirketlerden başlayarak yayılan ve devamında Avrupa’da da ortaya çıkan, muhasebe kayıtlarındaki usulsüzlüklerden kaynaklanan şirket iflasları ile ilgili haberler Türk basınında da dünya ile eş zamanlı olarak yer almıştır. Bu şirketlerin diğer yabancı ülkelerde olduğu gibi, Türkiye’de de yatırımları olması nedeniyle bu konu Türkiye’de de denetim ile ilgili düzenlemeleri gündeme getirmiştir.⁴²⁸

Tablo 2.4. Uluslararası Piyasada Muhasebe Skandallarına Konu Olan Şirketler ve Türkiye Ortakları

Türkiye’deki Şirketi	İncelemedeki Yabancı Ortak
Tycho Healthcare Türkiye	Tcyo
Trakya Elektrik	Enron
AT&Comunications	AT&T Comunications
General Electric	GE Int. Ope.
General Electric	GE Technology
TUSAŞ Havacılık	General Electric
Worldcom Telekom	MCI Intern. Serv.
Worldcom İnternet	MCI Intern. Inc.

Kaynak: SÜER, **a.g.e.**, s.108.

Dünya Bankası ve IMF’in Türkiye için hazırlamış olduğu rapora göre, Türk Denetim Standartları gerçekte ISA’nın kısaltılmış ve eksik versiyonudur. Denetçiler genellikle yazılı Türk Denetim Standartlarına sıkı sıkıya uymamakta, bazı alanlarda ISA ile uyumlu şartların bulunmaması, denetim kalitesini negatif yönde etkilemektedir. Rapora göre, denetim uygulamalarının kalitesini olumsuz etkileyebilecek özel sorunlar şunlardır.⁴²⁹

- Akıl karıştıran, yanıltıcı denetim görüşleri: Denetçi görüşünde ve mali tablolarda verilen bilgiler dikkate alındığında yapılan incelemede

⁴²⁸ SÜER, **a.g.e.**, s. 108.

⁴²⁹ Dünya Bankası-IMF Türkiye Standartlara Uyum Raporu(ROSC), **a.g.e.**, s. 29

görülmektedir ki; birkaç raporda UFRS'nin benimsenmesi ve varlıkların endekslenmesi ile ilgili yapılan düzeltmelere ilişkin olarak vurgu konusu yapılan gereksiz paragraflar bulunmaktadır. Vurgu konusu paragrafın aşırı kullanılması, mali tabloların kullanıcılarını yanıltma riskini artırabilmektedir,

- ISA 600 “Diğer Bağımsız Denetim firmasının Çalışmalarından Faydalanma” standardının yanlış uygulandığı tespit edilmiştir,
- Birçok raporda denetçinin görüşüne şart koyması gerekirken, buna uymadığı tespit edilmiştir. Örneğin, bir borsa şirketinin 2002 yılında şerefîyeyi gider kaydettiğinin tespit edilmesine rağmen şartlı görüş belirtilmemiştir. Denetçinin görüşüne şart koymaması, bu şirketin performansını aynı sektördeki diğer şirketlerle karşılaştırmada yatırımcıları yanıltabilmektedir.

2008 yılına kadar üye ülkelere uyum için süre tanıyan Avrupa Birliği'nin 8.Direktifi, tüm yasal denetçiler ve denetim firmalarının kamu gözetimine tabi olmasını öngörmektedir. Söz konusu Direktif, her üye ülkenin kamu gözetimine ilişkin yasal düzenlemelerini oluşturmalarını ve kamu gözetim sistemlerini kurmalarını hükme bağlamıştır. Kamu yararını, “bağımsız denetimin kalitesine güven duyulan bir piyasa yaratmak suretiyle etkinliğin sağlanması” şeklinde tanımlamış ve korunması için oluşturulacak söz konusu kurallara ilişkin temel ilkeleri de belirlemiştir. Buna göre, kamu gözetim sisteminde görev alacakların, aktif olarak çalışan bağımsız denetçiler dışındaki kişilerden oluşması ve bu kişilerin açık ve bağımsız bir aday gösterme sürecine dayalı bir seçimle göreve gelmeleri gerekmektedir.⁴³⁰

Ayrıca gözetim sisteminin amacı, kalite güvencesinin gerçekte ve görünürde yeterli kamusal güvenilirliğe sahip bir uygulama olmasını sağlamak; mesleğe kamu güvenini sağlamak ve düzenleyicilere ve kamuya kendi kendini düzenleme sorumluluklarının yeterince yerine getirildiğini göstermektir. Kamu gözetim sistemi.⁴³¹

- Yasal denetçi ve denetim firmalarının onaylanması ve tescili,

⁴³⁰ BEYAZITLI, a.g.e., s 38.

⁴³¹ Dünya Bankası-IMF Türkiye Standartlara Uyum Raporu(ROSC) , a.g.e., s.33

- Etik, denetim firmaları ve denetimin iç kalite kontrolü,
- Sürekli eğitim, kalite güvencesi, tahkik ve disiplin sistemlerinin gözetimi için nihai sorumluluğa sahip olmalıdır. İlaveten, kamu gözetim sistemi, gerekli hallerde yasal denetçiler ve denetim firmaları hakkında tahkikat yapma ve uygun önlemleri alma hakkına sahip olmalıdır. Kamu gözetim sisteminin uygulayıcı olmayanlar tarafından yürütülmesi çok önemlidir. Türkiye’de kamu gözetim kurulunun yürütülmesinde az sayıda uygulayıcının da yer alması mümkün olmakla birlikte, gözetim sistemi meslekten açık bir şekilde bağımsız olmalıdır.

Diğer ülke uygulamalarına bakıldığında yeniden dizayn edilen gözetim ve denetim çalışmalarında,⁴³²

- Bağımsız denetim faaliyetinin denetiminin, meslekten ayrı ve bağımsız yapılarca ve genellikle kamu otoriteleri tarafından yapılması gerektiği anlayışının geliştiği,
- Yapılan kalite kontrol çalışmalarında ilk önce sektörün geneline yönelik bir stratejinin belirlenerek faaliyet planının oluşturulduğu,
- Kalite kontrol incelemelerinin sadece şikâyet ve ihbarlarla sınırlandırılmayarak, sektörün bütünü kapsayacak şekilde planlandığı,
- Planlamada, bağımsız denetim sektöründeki büyük kuruluşların denetimine öncelik verildiği ve böylelikle finansal sisteme ve piyasa katılımcılarına ilişkin riskin büyük kısmını içeren kesimin öncelikle denetim kapsamına alındığı,
- Kalite kontrol incelemelerinin süreç odaklı ve risk bazlı olduğu; bu kapsamda incelemelerin bir soruşturma anlayışı ile değil faaliyetin genel durumu ile beraber risk ve tehlike içeren taraflarının anlaşılacak, kalitesinin arttırılması amacının bulunduğu, buna imkan veren hususun da ülke mevzuatlarındaki ayrıntılı ve kapsamlı bağımsız denetim standartlarından kaynaklandığı,
- İncelemeler ve denetim çalışmalarının yoğun bir şekilde devam ederek bu hususta ciddi bir kararlılık gösterildiği tespit edilmiştir.

⁴³² OKUR, a.g.e., s. 2.

Bu doğrultuda gözetim birimi, yapacağı denetimlerde denetimle ilgili birçok önemli hususu dikkate almalıdır. Bunlardan başlıcaları;⁴³³

- Denetçilerin bağımsızlığı, dürüstlüğü ve ahlakı,
- Denetçilerin objektifliği,
- Denetim müşterilerinin kabulü, sözleşmenin sürdürülmesi ve sözleşmeye son verilmesi,
- Denetim metodolojisi,
- Denetim performansı (Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına Uygunluk),
- Denetim görüşü oluşumunda farklılıkların çözümü için yapılan diğer görüşmeler,
- Denetimin ikinci ortak denetçi tarafından incelenmesi,
- Müşteri işletmenin yönetimi, denetim kurulu ve denetim komitesi ile görüşmeler,
- Finansal raporlama sürecinin gözetimi ile yetkili birimlerle yapılan görüşmeler,
- Sürekli mesleki eğitim koşulları.

Tüm bu gelişmeler dikkate alınarak 2008 Haziran ayında, Türkiye’de finansal raporların güvenilirliğini sağlayacak, bağımsız denetim mesleğinin tümünü kapsayacak, ancak meslekten de önemli ölçüde bağımsız olacak; denetim kalitesini yükseltecek, kamunun güvenliğini sağlayacak ve kamu yararını gözeticek bir sistem için oluşturulan tasarı meclise sunulmuştur.

Tasarıya göre, bağımsız denetçilerin kalite güvence incelemeleri, usul ve esasları Kurum ve TÜRMOB tarafından müştereken belirlenecek ilkelere uygun olarak TÜRMOB tarafından yapılacaktır. Bu incelemelerin yürütülmesi için TÜRMOB bünyesinde yeterli sayıda kalite güvence uzmanı istihdam edilecektir. Ancak bağımsız denetim alanında nihai sorumluluğa sahip olan kurum, gerekli hallerde bağımsız denetçileri de bu kapsamda inceleyebilecektir. Kurul, incelemeleri kendi meslek personeli ile yürütebileceği gibi, gerekli hallerde kanunla belirli

⁴³³UZAY, 2006, **a.g.e.**, s.17

alanları düzenleme ve denetleme yetkisine sahip olan Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun ilgili denetim birimleri aracılığıyla da yürütebilecektir.

Avrupa Birliği Uyum Komisyonuna gönderilen tasarı için komisyonun hazırladığı raporda birtakım eleştiriler yapılmıştır. Buna göre; Avrupa Birliği Direktifi'ne göre Kamu Gözetim Kurulu'nun yetkilerini başka bir kuruma devretmesi ancak onay mekanizması çerçevesinde mümkün olmasına karşın, tasarının 9. maddesinin (d) bendine göre TÜRMOB'a aktarılacak yetkilerde Kurul ve TÜRMOB'un müşterek sorumluluk içinde olduğu; ayrıca Kurul'un oluşumunda TÜRMOB'un temsilci gösterebilmesinin iki kurum arasında bir vesayet ilişkisi doğurduğu ve tasarının bu haliyle AB 8. Direktife aykırı olduğu belirtilmiştir.⁴³⁴

Tasarıya göre Kurul, Maliye Bakanlığı ile TÜRMOB tarafından önerilecek 4'er aday arasından 2'şer kişi, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu İle Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek 2'şer aday arasından 1'er kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanacak 9 üyeden oluşacaktır. Hazırlanan bu tasarıyla, Türkiye'de bağımsız denetim alanındaki dağınık yapıyı ortadan kaldırmak amacıyla denetim standartlarının tek elden belirlenmesi ve kamu gözetim sistemi kapsamında, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim firmalarının yetkilendirme ve tescil, mesleki etik kurallarının belirlenmesi, bağımsız denetim firmaları ve denetim uygulamalarının kontrolü, sürekli eğitim, kalite güvencesi ile soruşturma ve disiplin faaliyetlerine ilişkin nihai sorumluluğu üstlenecek kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özeğe sahip Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumunun kurulması hedeflenmektedir. Bu tasarı ile;⁴³⁵

- Mali tabloların, uluslararası gelişmeler ve uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartları uyarınca denetlenmesi,

⁴³⁴ **Avrupa Birliği Komisyonu Uyum Raporu**, Esas No: 1/169, Karar No: 17, Rapor Tarihi: 27/11/2008

⁴³⁵ Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı, **a.g.t.**, s. 10.

- İşletmelerimizin mali gücünün, karşılaştırılabilir ölçeklere göre hesaplanabilmesini temin ederek rekabet güçlerinin artırılması,
- İşletmelerimizin bağımsız denetimden geçen mali tablolarının uluslar arası alanda kabul görmesi ile kredi bulmalarının kolaylaştırılması,
- Daha güçlü ve şeffaf bir sermaye piyasasının oluşturulması,
- Kayıt dışı ekonomi ile mücadeleye katkı sağlanması hedeflenmektedir.

Tüm bu gelişmeler doğrultusunda gözetim sisteminin amacı, kalite güvencesinin gerçekte ve görünürde yeterli kamusal güvenilirliğe sahip bir uygulama olmasını sağlamaktır. Aynı zamanda mesleğe kamu güvenini sağlamalı ve düzenleyicilere ve kamuya kendi kendini düzenleme sorumluluklarının yeterince yerine getirildiğini göstermelidir. Uluslararası hisse ve borç piyasalarında büyük Türk şirketlerinin büyüyen varlığı dikkate alındığında, bu önlemler Türk sermaye piyasasının işlemesine güveni destekleyecek ve diğer ülkelerde karşılıklı işbirliği yoluyla gereksiz uluslararası düzenleme örtüşmesini önlemeye yardım edecektir.⁴³⁶

⁴³⁶ Dünya Bankası-IMF Türkiye Standartlara Uyum Raporu, a.g.e., s. 33.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Ülkemizde denetim mesleği yürürlükteki mevzuat gereğince yetkilendirilen çeşitli kurumlar tarafından yürütülmektedir. Bağımsız denetim konusunda birçok kurumun yetkili olmasına paralel olarak, yasal düzenlemeler de çeşitlilik göstermektedir. Vergi Usul Kanunu, borsa şirketleri ve bankalar dahil mali kurumlar için getirdiği bazı muafiyetlerle birlikte, tüm tüzel kişilikler için muhasebe düzenlemelerinin yetki temelidir. Sermaye Piyasası Kanunu, SPK'ya, bankalar ve sigorta şirketleri hariç olmak üzere IMKB'ye kote şirketler ile halka açık şirketler, ortak fonlar, yatırım fonları ve finansal aracılık kuruluşları için denetim standartlarını, Bankacılık Kanunu, BDDK'ya kendi denetimi altındaki tüm bankalar için geçerli muhasebe ve denetim standartlarını belirleme yetkisini vermiştir. Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü, kendi kendini düzenleme sorumluluğuna sahip bir endüstri derneği olan Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği ile işbirliği halinde, sigorta şirketleri için muhasebe standartlarını belirlemektedir. Sigorta şirketlerinin denetimine ilişkin şartlar da Hazine tarafından yayınlanan tebliğler vasıtasıyla konulmaktadır.

Bağımsız denetime yetkili kuruluşların ve dolayısıyla denetim ile ilgili düzenlemelerin bu kadar çeşitlilik göstermesi ve verilen denetim hizmetleri için kalite güvencesi sağlayan bir sistemin olmaması, uygulamada karmaşaya ve yapılan denetimlerle ilgili olarak piyasada güven probleminin yaşanmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, ülkemizde öncelikle Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) oluşturulmuş ve denetim standartları oluşturma görevi bu kurum sorumluluğuna bırakılarak standartların tek çatı altında toplanması amaçlanmıştır. Bunun yanı sıra 2008 yılı Haziran ayında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulan “Bağımsız Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurumu”* adlı yasa tasarısı ile

* Kanun tasarısı “Kamu Gözetim Kurumu” olarak meclise sunulmasına rağmen bu çalışmada kamu gözetim sistemi çerçevesinde oluşturulan yapıyı ifade etmek amacıyla “kurul” kavramı kullanılmıştır.

bağımsız denetim firmaları tarafından verilen denetim hizmetine kalite güvencesi sağlayacak bir sistemin oluşturması hedeflenmektedir. Bu doğrultuda öncelikle, mevcut yapı içerisinde bağımsız denetim kalitesi ile ilgili değerlendirme yapılarak bağımsız denetim kalitesinin arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun rolü araştırılmıştır. Bununla birlikte, bağımsız denetim kalitesini arttıracak bir kamu gözetim sisteminin; personel, finansman yapısının ve sahip olması gereken sorumluluklar ile kurum amacının ne olması gerektiğinin ortaya konulması çalışmanın alt amacı olarak belirlenmiştir.

Bağımsız denetim kalitesinin değerlendirilebilmesi amacıyla bir takım kriterler oluşturulmuştur. Söz konusu kriterlerin oluşturulmasında, genel kabul görmüş denetim standartları, bağımsız denetimde kalite kontrol standartları ile literatürde yer alan önceki araştırmalar ve denetçilerden alınan bilgilerden yararlanılmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Çalışmada ana kütle olarak, 2009 yılı itibari ile Sermaye Piyasası Kurulu'nun listesinde yer alan 94 denetim firması seçilmiştir.

Sermaye piyasası Tebliği'nde de belirtildiği üzere; bağımsız denetim programının uygulanmasından ve bağımsız denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyonundan sorumlu baş denetçi sorumludur. Bu nedenle, çalışma her bir denetim firmasından bir sorumlu baş denetçiye yöneltilmiştir. Ayrıca, anket formunun birinci bölümünde yer alan bilgilere denetim firmalarında sadece sorumlu baş denetçilerin doldurmaya yetkili olması nedeniyle her firmadan sadece bir sorumlu baş denetçinin seçilmesinde etkili olmuştur.

3.3. Araştırmanın Dizaynı

Çalışmanın bu bölümünde yapılan literatür incelemesi, verilerin toplanma yöntemi, anket sorularının hazırlanması süreci ve ölçeğin güvenilirliği ve geçerliliğinden bahsedilecektir.

3.3.1. Literatür İncelemesi

Türkiye’de bağımsız denetimin kalitesini inceleyen birçok çalışma bulunmasına rağmen kamu gözetim kurulunun ve bu kurumun bağımsız denetim kalitesinin arttırılmasına yönelik rolü ile ilgili çok kapsamlı bir çalışma yapılmadığı görülmektedir.

Okur (2007) çalışmasında, bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasına yönelik olarak gözetim sistemini incelemiştir. Çalışmada ilk olarak ülkemizdeki denetim sistemi ile ilgili mevcut yapı tanıtılmış ve bazı ülkelerdeki denetimin gözetimi ile ilgili sistemin işleyişi incelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise Türkiye’de denetimin gözetimine ilişkin yapılan düzenlemelere yer verilmiştir.

Altıntaş (2006) doktora tezinde, halka açık şirketler ve denetçiler tarafından Türkiye’de bağımsız denetim kalitesinin nasıl algılandığını araştırmıştır. Çalışmada bağımsız denetim kalitesine ilişkin 32 değişken belirlenmiş, 140 halka açık şirket ile 210 denetçiye belirlenen değişkenler doğrultusunda hazırlanan anket formu uygulanmıştır. Denetçilerin ve halka açık şirket yöneticilerinin, bağımsız denetim kalitesi konusundaki algılarını tespit etmek amacıyla varyans analizi (ANOVA) kullanılmıştır. Analiz sonuçlarına göre; verilen denetim hizmetinin kaliteli olmasının öncelikle denetçinin yeterli bilgi ve deneyim sahibi olması ile mümkün olacağı tespit edilmiştir. Bununla birlikte yapılan analiz sonuçlarına göre, araştırmaya katılan denetçiler ve yöneticiler, meslek odalarının bağımsız denetim mesleğine ilişkin düzenlemelerin yetersiz olduğunu ifade etmişlerdir. Bu durum, Türkiye’de denetim mesleği konusunda düzenlemeler yapılması ihtiyacına işaret etmektedir.⁴³⁷

Uzay (2006) çalışmasında, Amerika ve AB’nin kamu gözetim sistemine ilişkin düzenlemelerini ve Türkiye’de mevcut denetim firması ve denetçi gözetiminin etkinliğini incelemiştir. Çalışmanın son bölümünde, Amerika’da oluşturulan Kamu Gözetim Kurulu’na benzer bir modelinin ülkemizde uygulanabilirliği uzman görüşlerinden yararlanılarak değerlendirilmiştir.

⁴³⁷ Taylan ALTINTAŞ, **Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 2006.

Elgin (2006) yapmış olduğu çalışmada, bağımsız denetim kalitesinin gözetimini sağlayan otoritelerin farklı ülke uygulamalarını incelemiş, bu otoritelerin sahip oldukları sorumlulukları ve çalışma alanlarını tespit etmiştir.

Kaliteli bir bağımsız denetim ile ilgili kriterlerin belirlenmesinde Kavut (2002)'un çalışmasından faydalanılmıştır. Çalışmada, denetlenen işletmelerin yöneticileri ile bağımsız denetçilerin kaliteli bir denetimin nitelikleri konusundaki görüş ve tutumları arasındaki farklılıklar araştırılmıştır. Çalışma İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda kayıtlı olan ve Sermaye Piyasası Kuruluna bağlılığı nedeniyle denetim yaptırmak zorunda olan 313 halka açık şirkete ve bağımsız denetim hizmeti vermekte olan 56 denetim firmasına uygulanmıştır. Halka açık şirketlerin anketi cevaplama oranı %38'dir. Denetim firmalarının anketi cevaplama oranı ise %39'dur. Denetim hizmeti alan işletmelerin yöneticileri ve bağımsız denetçiler arasında kaliteli bir denetimin nitelikleri ile ilgili görüş ve tutumlarda anlamlı bir farklılığın olup olmadığını tespit etmek amacı ile ayırma (diskriminant) analizi yapılmıştır. Çalışmada kaliteli bir denetimin niteliklerini ifade eden 40 değişken aşağıdaki gruplar altında toplanmıştır:

- Bağımsızlık mesleki özen ve titizlik,
- Müşteri seçimi ve yeni dönemlerde aynı müşteri ile denetim çalışmasına devam edilmesi,
- İş gücü ve denetim ekibinin belirlenmesi,
- Yönetim ve personel politikaları,
- Denetimin yürütülmesi-kanıt toplama,
- Denetçilerin aleyhine açılan davalar,
- Denetim firmasının piyasadaki itibar ve ünü,
- Denetim firmasının teknik donanımı,
- Bir denetim firması temsilcisinin mesleki kurum ve kuruluşlarda görev alması,

Denetim ücreti ve denetim hizmetinin kalitesi arasındaki ilişkinin incelenmesi araştırma kapsamı dışında bırakılmıştır. Çalışmanın sonucuna göre, denetim hizmeti

alan işletmelerin yöneticileri, kaliteli bir denetim ile ilgili niteliklerden en önemlileri arasında; denetim hizmeti kapsamında etkin iç kontrol sistemlerinin mevcut olması, işletmeyi ilgilendiren muhasebe konularında bilgi verilmesi ve denetçilerin denetlenen işletme ve bağlı bulunduğu sektör ile ilgili yeterli derecede bilgi ve deneyimde olması kriterlerini saymışlardır.

Kaliteli bir denetimin niteliklerinin tespitinde Kavut (2002)'un çalışmasının yanında Gunny ve Zhang'ın (2008) çalışmasından yararlanılmıştır. Çalışmada, Sarbanes Oxley Yasası'ndan sonra oluşturulan Halka Açık şirketlerde Kamu Gözetim Kurulu'nun (Public Company Accounting and Oversight Board- PCOAB) denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmiştir. Bunun için kamu gözetim kurulunun internet sitesinde 2004-2007 yılları arasında yayınlamış olduğu raporlar kullanılmıştır. Bu raporlar incelenerek, PCOAB tarafından yapılan gözetim ile denetim kalitesinde bir iyileşme sağlanıp sağlanmadığı araştırılmıştır. Çalışmada denetim kalitesinin bileşenlerinin belirlenmesi amacıyla faktör analizi kullanılmıştır. Belirlenen faktörlerin PCOAB oluşturulmadan önceki değerleri ile oluşturulduktan sonraki değerlerini karşılaştırmak amacıyla ANOVA analizi kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda, denetim firmalarının kamu gözetim kurulu tarafından denetlenmesinin denetim kalitesine pozitif bir etki sağladığı tespit edilmiştir.

Bağımsız denetim kalitesine yönelik anket sorularının hazırlanmasında, Mayıs 2005 yılında Dünya Bankası ekibi tarafından hazırlanan “Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu'ndan” (ROSC) yararlanılmıştır. Raporda, Türkiye için bazı tespitlerde bulunulmuştur. Bu tespitler genel çerçeveleri ile şunlardır:

- _ Muhasebe ve denetim standardı koyma faaliyetleri, uzman kaynakların verimli kullanılmasını sağlayan ortak bir platform sağlamalıdır,
- _ Raporlama şartlarına uyulduğunu temin etmek amacıyla, kurumsallaşmış muhasebe standardı uygulatma mekanizmaları gözden geçirilmelidir,
- _ Muhasebe ve denetim mesleğinin kapasitesini geliştirmeye ciddi anlamda ihtiyaç vardır,
- _ Denetim düzenlemesinden doğan faaliyetleri denetleyecek bir kamu gözetim sistemi tesis edilmelidir.

Daugherty ve Tervo (2010) yapmış oldukları çalışmada, denetim firma büyüklüğünün denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışmada yılda 100'den daha az denetim yapan kuruluşları küçük denetim firmaları olarak sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmaya giren 416 firmaya anket formu gönderilmiş, 146 firma çalışmaya katılmıştır. Çalışmada geri dönüşüm oranı %31,7'dir. Çalışmada denetim firmalarının algılarını tespit etmek amacıyla ANOVA analizi kullanılmıştır. Analiz sonucunda denetim firma büyüklüğünün denetim kalitesini etkilediği tespit edilmiştir.

Hermanson, Richard, Houston ve Rice (2007) yapmış oldukları çalışmada, küçük denetim firmaları ile ilgili kamu gözetim kurulunun yayınlamış olduğu raporları incelemiştir. Çalışmada, raporlarda belirtilen denetim hata ve hileleri tespit edilmiştir. Daha sonra Ki-kare analizi yardımı ile denetim firmalarının kendilerine ait bir kalite kontrol sistemine sahip olup olmamaları ile denetim hata ve hile oranı arasındaki ilişki incelenmiştir. Bu analiz sonucunda, kalite kontrol sistemine sahip olan kuruluşlarda denetim hata ve hile ortaya çıkma oranının daha düşük olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte çalışma, aynı yazarlar tarafından 2004 ve 2006 yıllarında yapılan diğer çalışmaların sonuçları ile karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırma sonucuna göre kamu gözetim sisteminin denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği belirtilmiştir. 2002 yılında Sarbanes Oxley Yasası ile oluşturulan Kamu Gözetim Kurulu ile birlikte denetim raporlarında yer alan denetim hata ve hile oranının azaldığı görülmüştür.

Litertürde yapılan çalışmalar incelendiğinde, çalışmaların genellikle kamu gözetim kurulu oluşturulduktan sonraki sürecin değerlendirilmesi amacıyla yapıldığı görülmektedir. Kamu gözetim kurulunun mevcut olmadığı ülkelerde ise, denetim kalitesini etkileyen bir takım kriterlerin incelendiği ancak kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesinin artırılmasındaki rolünün araştırılmadığı tespit edilmiştir. Bu çalışma ile; Türkiye Büyük Millet Meclisine Tasarı olarak sunulan bu kurumun oluşturulma sürecinden önce, kurumun bağımsız denetim kalitesinin artırılmasındaki rolü tespit edilmeye çalışılmış, bu amaç doğrultusunda da kurumun finansman ve personel yapısı ile amaçlarının ve sorumluluklarının ne olması gerektiği araştırılmıştır. Bu yönüyle çalışmanın literatüre farklı bir bakış açısı kazandıracağı düşünülmektedir.

3.3.2. Veri Toplama Yöntemi

Çalışmada, saha araştırmasında veri toplama yöntemlerinden birisi olan anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırma kapsamında anakütlenin tamamına ulaşmak amacıyla tüm kuruluşlardan elektronik posta ve telefon yoluyla randevu alınmaya çalışılmıştır.

Anket çalışmasının uygulanma dönemi, denetim firmalarının denetimlerinin yoğun olduğu döneme rastlamış, bu durum denetçilere ulaşılmasını zorlaştırmıştır. Bununla beraber sorumlu baş denetçilerin denetimler nedeniyle firmada çok fazla bulunmaması da anket formlarının tamamlanmasını zorlaştıran bir faktör olmuştur. Ayrıca bazı kuruluşlar, özellikle anket formunun birinci bölümünde yer alan müşteri sayısı ve gelir durumu ile ilgili bilgileri vermekten kaçınmışlardır. Bu nedenle bu kuruluşlara tekrar ulaşılmış ve bu bilgileri beyan etmeden anket çalışmasına katılabilecekleri bildirilmiştir. Tüm bu çabalar sonucunda 20 denetim firması elektronik posta yoluyla anketlere cevap verirken, 26 denetim firması ile yüz yüze görüşülmüş ve anket çalışmasına katılımları sağlanmıştır. Bu kuruluşlardan 30 tanesi ankette yer alan tüm bilgileri beyan etmiş ancak 16 denetim firması gelir miktarları ile ilgili bilgileri beyan etmeden çalışmaya katılmışlardır.

Saha araştırması sırasında, Sermaye Piyasası Kurulu'nun internet sitesinden alınan listede yer alan iki denetim firmasının faaliyette olmadığı, iki denetim firmasının ise birleştiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla çalışmada 94 olarak belirlenen ana kütle sayısı 91'e düşmüştür. Bu doğrultuda 46 anket formunun geri dönüşümü sağlanmıştır. Geri dönüşüm oranı %50.5'dir.

3.3.3. Anket Sorularının Hazırlanması

Anket çalışması öncelikle hatalı ve çalışma ile ilişkisi olmayan soruların tespit edilmesi amacıyla, denetim alanında çalışan akademisyenlere yöneltilmiştir. Akademisyenlerden gelen öneriler değerlendirildikten sonra anket soruları denetim firmalarını yakından tanımaları nedeniyle Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Daire Başkanlığı'na gönderilmiş ve bazı ifadelerin firmalar tarafından daha kolay anlaşılır hale getirilmesi sağlanmıştır.

Verilerin toplanmasına geçilmeden önce soruların anlaşılabilirlik derecesini ve anket formunun güvenilirliğini test etmek amacıyla çalışma birkaç denetim firmasındaki sorumlu baş denetçilere gönderilmiş ve sorular arasındaki çelişkili ifadeler düzeltilmiştir. Anket soruları 2009 yılı kasım ayı itibari ile tamamlanmıştır.

Anket çalışması iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde denetim firmalarının genel özellikleri ile ilgili sorulara yer verilmiştir. Bu bölümdeki soruların bir kısmı 5’li likert ölçeğine göre, bir kısmı ise tanımlayıcı sorular şeklinde hazırlanmıştır.

Anket çalışmasının son bölümünde ise çalışmaya katılan denetim firmalarının, kamu gözetim kurulunun finansman yapısı, personel yapısı ve bağımsız denetim kalitesinin artırılmasındaki rolüne yönelik görüşlerinin tespit edilmesi amacıyla sorular oluşturulmuştur. Bu bölümde 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış 25 soru bulunmaktadır. (Bakınız Ek: 1) Ayrıca son bölümde denetim firmalarının eğer varsa önerilerini bildirmeleri amacıyla bir bölüm ayrılmıştır.

3.3.4. Ölçeğin Güvenilirlik ve İç Tutarlılık Ölçütü Değerleri

Bir araştırmada kullanılan ölçeğin geçerlilik ve güvenilirliği araştırmanın sonuçları açısından önemlidir. Bir ölçek kullanılmadan önce güvenilirlik ve geçerlilik açısından sınanmalıdır. Ölçeğin güvenilirliği, o ölçeğin farklı zamanlarda, aynı örnekleme uygulandığı durumda, aynı sonuçları verme derecesini göstermektedir. Bu anlamda güvenilirlik, bir değişkeni ölçmek için sorulan soruların ne derecede bilinçli olarak cevaplandığının bir göstergesidir.⁴³⁸ Bu araştırmada, güvenilirlik analizi yapılırken Cronbach’s Alpha değeri kullanılmıştır. Cronbach’s Alfa, sorular arası korelasyona bağlı uyum değeridir. Cronbach’s Alfa değeri faktör altındaki soruların toplamdaki güvenilirlik seviyesini göstermektedir. Cronbach’s Alfa değerinin 0.70 ve üstü olduğu durumlarda ölçeğin *oldukça güvenilir* olduğu kabul edilir. Ancak, soru sayısı az olduğunda bu sınır 0.60 değeri ve üstü olarak

⁴³⁸F. Bahar ÖZDOĞAN, İpek TÜZÜN KALEMCİ, “Öğrencilerin Üniversitelerine Duydukları Güven Üzerine Bir Araştırma, Kastamonu Üniversitesi”, **Kastamonu Eğitim Dergisi**, Cilt:15, No:2,2007, s.644

kabul edilebilir.⁴³⁹ Tablo (3.1)'de görüldüğü üzere, çalışmada Cronbach's Alfa değeri 0.703 olarak bulunmuştur. Bu değer *oldukça güvenilir* bir seviye olarak kabul edilmektedir.

Tablo 3.1. Cronbach's Alfa Değeri

Cronbach's Alfa	Yorumu
0.80-1.00 Arası	Yüksek
0.60-0.80 Arası	Oldukça güvenilir
0.40-0.60 Arası	Güvenilirlik düşük
0.40'dan aşağısı	Güvenilir değil

Kaynak: KALAYCI, a.g.e., s. 406.

3.4. Araştırma Verilerinin Analizi

Araştırmada anket soruları SPSS 15.0 sürümü kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışmada ankete katılan denetim firmalarının genel özelliklerinin ve bağımsız denetim kalitesinin değerlendirilmesi amacıyla belirlenen kriterlerin incelenmesinde frekans ve çapraz frekans analizleri, denetim kalitesinin artırılmasında kamu gözetim kurulunun rolünün tespiti için ise T-testi ve ANOVA analizi kullanılmıştır.

3.5. Araştırmanın Bulguları

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle ankete cevap veren kuruluşların genel özellikleri, kuruluşların denetim raporlarında beyan edilen bilgi düzeyinin yeterliliği, iç denetim ve iç kontrol raporlarını kullanılıp kullanılmadığı, kalite kontrol ilkelerinden bağımsızlık standardına ne kadar uygun davranıldığı ve personele ne düzeyde mesleki eğitim desteği verildiği, kalite güvence incelemesinden geçip geçirilmediği, denetim dışı hizmet gelirlerinin durumu, denetim firma büyüklüğünün kalite üzerindeki etkisi ve denetim ücretlerinin belirlenmesinde dikkate alınan kriterlerle ilgili frekanslara yer verilecektir. Son olarak ise bağımsız denetim kalitesinin artırılmasında kamu gözetim kurulunun rolünü tespit etmeye yönelik olarak yapılan hipotez test sonuçları sunulacaktır.

⁴³⁹ Aliye KAYIŞ, **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Editör: KALAYCI Şeref, 3. Baskı, Ankara, 2008, s.405

3.5.1. Araştırmaya Katılan Denetim firmalarının Genel Özellikleri

Araştırma kapsamına giren denetim firmaları ile ilgili genel özelliklerin frekans ve çapraz frekans dağılım tabloları aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.2. Hizmet Verilen Sektörler

	Finans	Sanayi	Turizm	Tarım	İnşaat	Gıda	Enerji	Tekstil	Hizmet	Toplam
Frekans	19	11	11	5	12	7	14	11	13	103
Yüzde (%)	18,44	10,7	10,7	4,8	11,6	6,8	13,4	10,7	12,6	100,0

Tablo (3.2)'de kuruluşların hizmet verdiği sektörlerin dağılımları görülmektedir. Buna göre, en fazla denetim hizmetinin verildiği sektör %18,44 oran ile finans sektörüdür. Bunun yanında tarım sektörü %4,8 ve gıda sektörü ise %6,8 oranla denetim firmaları tarafından en az hizmet verilen sektörler arasındadır.

Tablo 3.3. Kuruluş Merkezleri

	Frekanslar	Yüzde
Ankara	7	15,2
İstanbul	38	82,6
Samsun	1	2,2
Toplam	46	100,0

Tablo (3.3)'de kuruluşların merkezleri ile ilgili dağılımları görülmektedir. Tablo (3.3)'e göre İstanbul merkezli kuruluşların %82,6'lık bir çoğunluk ile ağırlıkta olduğu görülmektedir. Ankara merkezli kuruluşların yüzdesi %15,2 iken, Samsun merkezli kuruluşların yüzdesi ise %2,2'dir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun listesinde kayıtlı olan kuruluşların büyük çoğunluğunun İstanbul merkezli olması nedeniyle, ankete katılımda da İstanbul merkezli kuruluşların ağırlıkta olduğu görülmektedir.

Tablo 3.4. Sermaye Miktarları

	Frekanslar	Yüzde
50.000TL	25	54,3
50.000TL'den fazla	21	45,7
Toplam	46	100,0

Denetim firmalarının anonim şirket olarak kurulma zorunluluğu bulunmaktadır. Bir şirketin anonim şirket olarak kurulabilmesi için ise en az 50.000TL sermayeye sahip olmaları gerekmektedir. Tablo (3.4)'de kuruluşların sermaye büyüklüklerinin dağılımları verilmektedir. Buna göre; kuruluşların %54,3'ünün 50.000TL, %45,7'sinin ise 50.000TL'nin üstünde sermaye büyüklüğüne sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 3.5. Kuruluş Yılları

	Frekanslar	Yüzde
10 yıl veya daha az	17	37,0
11 yıl veya daha fazla	29	63,0
Toplam	46	100,0

Tablo (3.5)'de ankete katılan kuruluşların kuruluş tarihlerinin dağılımı görülmektedir. Kuruluşların %37'sinin 10 yıl veya daha az, %63'ünün ise 10 yılın üzerinde denetim tecrübesine sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 3.6. Ortak Sayıları

	Frekanslar	Yüzde
5 kişi	12	26,1
6-10 kişi	22	47,8
11 kişi ve yuk.	12	26,1
Toplam	46	100,0

Denetim firmalarının anonim şirket olarak kurulma zorunluluğu bulunması nedeniyle en az 5 ortağa sahip olmaları gerekmektedir. Tablo (3.6)'da kuruluşların ortak sayılarının dağılımları görülmektedir. Araştırmaya katılan denetim firmalarının %26,1'inin ortak sayısı 5, %47,8'inin ortak sayısı 6-10 aralığında, % 26,1'inin ise 11 kişi ve üstündedir. Şirketlerin şeffaflık raporları incelendiğinde bu ortakların aynı zamanda denetim firmasında sorumlu baş denetçi ünvanına sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 3.7. Müşteri Sayıları

	Frekanslar	Yüzde
0-10	10	21,7
11-50	22	47,8
51 ve yuk.	14	30,4
Toplam	46	100,0

Tablo (3.7)'de kuruluşların müşteri sayıları ile ilgili dağılımları görülmektedir. Buna göre, araştırmaya katılan kuruluşların %30,4'ünün müşteri sayısı 51 ve üstü, %47,8'inin 11-50, %21,7'sinin ise 0-10'dur.

Tablo 3.8. Denetim Sayıları

	Frekanslar	Yüzde
0-10	14	30,4
11-20	20	43,5
21- ve yukarısı	12	26,1
Toplam	46	100,0

Tablo (3.8)'de kuruluşların denetim sayılarının dağılımları görülmektedir. Buna göre; yıllık denetim sayısı, %43,5 çoğunluğun 11-20 aralığında iken %30,4'ünün 10 veya 10'nun altında, %26,1'inin yıllık ortalama denetim sayısı ise 21 veya daha fazladır. Ankete katılan denetim firmalarının denetim sayıları ile müşteri sayılarının paralellik gösterdiği görülmektedir. Dolayısıyla denetim firmalarının müşterilerine yıl içerisinde bir kez denetim hizmeti sağladıkları düşünülmektedir.

Tablo 3.9. Personel Sayıları

		Frekans	Yüzde
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	5 ve 5'den az	38	82,2
	6 ve yukarısı	8	17,4
	Toplam	46	100,0
Baş Denetçi	5 ve 5'den az	35	76,1
	6 ve yukarısı	11	23,9
	Toplam	46	100,0
Kıdemli Denetçi	5 ve 5'den az	43	93,5
	6 ve yukarısı	3	6,5
	Toplam	46	100,0
Denetçi	5 ve 5'den az	38	82,6
	6 ve yukarısı	8	17,4
	Toplam	46	100,0
Denetçi yardımcısı	5 ve 5'den az	31	67,4
	6 ve yukarısı	15	32,6
	Toplam	46	100,0

Tablo (3.9)'da kuruluşların personel sayılarının dağılımları görülmektedir. Buna göre, kuruluşların %82,6'sının sorumlu baş denetçi sayısı, %76,1'inin baş denetçi sayısı, %93,5'inin kıdemli denetçi sayısı, %82,6'sının denetçi sayısı %67,4'sının denetçi yardımcı sayısı 5 veya 5'den azdır.

Tablo 3.10. Yabancı Lisans Anlaşmasına Sahip Olma Durumu

	Frekanslar	Yüzde (%)
Evet	28	60,9
Hayır	18	39,1
Toplam	46	100,0

Tablo (3.10)'da ankete katılan kuruluşların yabancı lisans anlaşmasına sahip olma durumu ile ilgili dağılımları verilmektedir. Buna göre %60,9'u yabancı bir lisans anlaşmasına sahip iken %39,1'i yabancı lisans anlaşmasına sahip bulunmamaktadır. Denetim firmalarının şeffaflık raporlarında, yabancı lisans anlaşması bulunan denetim firmalarının denetim sürecinde uluslararası denetim standartlarını, üyesi olduğu kuruluşun uyguladığı kalite güvence uygulamalarını ve Türkiye'deki düzenleyici kuruluşların mevzuatları çerçevesinde gerekli olan uygulamaları dikkate aldıkları belirtilmektedir.

Tablo 3.11. Uluslararası Müşteriye Sahip Olma Durumu

	Frekanslar	Yüzde (%)
Evet	27	58,7
Hayır	15	32,6
Cevap Yok	4	8,7
Toplam	46	100,0

Tablo (3.11)'e göre, ankete katılan kuruluşların %58,7'si uluslararası müşteriye sahipken, %32,6'sı uluslararası müşteriye sahip bulunmamaktadır. Ankete katılan kuruluşların %8,7'si ise uluslararası müşterisi olup olmadığını belirtmemişlerdir. Tablo (3.52)'de yer alan çapraz frekans dağılımına göre, uluslararası müşterisi olan kuruluşların genellikle yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 3.12. Yetki Belgelerine Göre Müşteri Sayıları

SPK Yetki belgesi	Frekans	Yüzde (%)
0-5 firma	16	34,8
6-10 firma	13	28,3
11 firma ve yukarısı	11	23,9
Yok	6	13,0
Toplam	46	100,0
BDDK Yetki belgesi	Frekans	Yüzde (%)
0-5 firma	14	30,4
6-10 firma	13	28,3
11 firma ve yukarısı	8	17,4
Yok	11	23,9
Toplam	46	100,0
EPDK Yetki belgesi	Frekans	Yüzde (%)
0-5 firma	23	50,0
6-10 firma	1	2,2
11 firma ve yukarısı	2	4,3
Yok	20	43,5
Toplam	46	100,0
0-5 firma	12	26,1
Yok	34	73,9
Toplam	46	100,0

Tablo (3.12)'de ankete katılan kuruluşların müşteri sayılarının, sahip oldukları yetki belgelerine göre dağılımları görülmektedir. Tablo (3.12)'ye göre firmaların %34,8'inin SPK, %30,4'ünün BDDK, %50'sinin ise EPDK yetki belgesi çerçevesinde 5 veya daha az müşteriye sahip olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte, denetim firmalarının %13'ünün SPK, %23,9'unun BDDK, %43,5'inin EPDK yetki belgesi çerçevesinde denetim hizmeti verdiği müşterisi bulunmamaktadır. Ayrıca ankete katılan denetim firmalarının %26,1'in "diğer" seçeneğini tercih ettikleri görülmektedir. Diğer seçeneği için yapılan açıklamalardan özel denetim hizmeti verilen müşterilerin kastedildiği anlaşılmaktadır.

Tablo 3.13. Denetim Hizmet Gelir Miktarı

Gelir	Frekans	Yüzde (%)
500.000 TL veya daha az	8	17,4
500.000 TL'den çok	24	52,2
Cevap yok	14	30,4
Total	46	100,0

Tablo (3.13)'de 2009 yılı itibari ile elde edilen denetim gelirlerinin dağılımı verilmektedir. Ankete katılan kuruluşların %17,4'ünün 500.000 TL veya daha az denetim geliri elde ederken, %52,2'lik çoğunluğun ise denetimden elde ettiği gelir miktarının 500.000TL'nin üzerinde olduğu görülmektedir. Ankete katılan denetim firmalarının %30,4'ü ise denetim gelirlerini beyan etmemişlerdir.

Tablo 3.14. Yetki Belgelerine Göre Elde Edilen Gelir Miktarları

Gelir Miktarı		Frekans	Yüzde (%)
SPK Yetki Belgesi	50.000'den az	12	26,1
	50.001-100.000	2	4,3
	100.001-150.000	6	13,0
	150.001-200.000	2	4,3
	200.001 ve yukarısı	5	10,9
	Cevap Yok	19	41,3
	Toplam	46	100,0
EPDK Yetki Belgesi	10.000'den az	5	10,9
	10.000-20.000	5	10,9
	20.001-30.000	3	6,5
	30.001 ve yukarısı	4	8,7
	Cevap yok	29	63
	Toplam	46	100,0
BDDK Yetki Belgesi	30.000'den az	1	2,2
	30.000-60.000	4	8,7
	60.001 ve yukarısı	2	4,3
	Cevap yok	39	84,8
	Toplam	46	100,0

Tablo (3.14)'de ankete katılan kuruluşların yetki belgelerine göre elde ettikleri gelir miktarlarının dağılımı verilmektedir. Buna göre, kuruluşların %26,2'sinin SPK yetki belgesi çerçevesinde elde ettiği gelir miktarı 50.000TL'den az iken %21,8'inin EPDK yetki belgesinden elde ettiği gelir miktarı 20.000TL veya daha azdır. Kuruluşların %10,9'unun BDDK yetki belgesi çerçevesinde elde ettiği gelir miktarı 60.000TL veya daha azdır. Tablo (3.12)'de görüldüğü üzere, kuruluşların SPK yetki belgesi çerçevesinde denetim hizmeti verdiği müşteri sayısının fazla olması nedeniyle bu yetki belgesi doğrultusunda elde ettikleri gelir miktarının fazla olması beklenen bir durumdur.

Tablo 3.15. Son 5 Yıl İçinde Denetim firmalarının Bir Birleşme Gerçekleştirme Durumu

	Frekans	Yüzde (%)
Evet	5	10,9
Hayır	41	89,1
Toplam	46	100,0

Tablo (3.15)'e göre çalışmaya katılan kuruluşların %10,9'u son beş yıl içerisinde birleşme gerçekleştirirken, %89,1'i ise son beş yıl içerisinde herhangi bir birleşme işlemi gerçekleştirmemiştir.

3.5.2. Bağımsız Denetim Kalite Kriterleri İle İlgili Bulgular

Bağımsız denetim; belli bir ekonomik varlığa ilişkin sayısal veriler hakkındaki delillerin, bu sayısal verilerin, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve rapor etmek amacıyla, bağımsız ve yeterli bir kişi tarafından toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir. Bu sürecin kalitesinin değerlendirilebilmesi amacıyla birtakım kriterler oluşturulmuştur. Bu kriterler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir.

- İşletme Kültürü,
- Denetim firmasının Büyüklüğü,
- Denetim firmasının Personel Kalitesi ve Tecrübesi,
- Denetim Süreci,
- Şeffaflık Raporu ve Denetim Raporu,
- Denetim Ücreti,
- Denetim firmasının Müşteri ile Çalışma Süresi,
- Denetim Dışı Hizmetler,
- Yasal Yapı,
- Kurumsal Yönetim,

- İç Denetim,
- İç Kontrol,
- Etik Kuralları,
- Denetim Komitesi,
- Kalite Güvence İncelemesi,
- Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol İlkeleri

Söz konusu kriterlerin bazıları müşteri firma ile, bazıları ise denetim firmaları ile ilişkilidir. Çalışmanın birinci bölümünde bu kriterlerin denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmiştir. Yukarıda bahsedilen kriterlerden hangilerinin bu bölümde değerlendirileceğine karar verme aşamasında, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Kalite Kontrol İlkeleri ve çalışmanın “literatür incelemesi” başlığı altında bahsedilen çalışmalardan faydalanılmıştır. Değişkenlerin belirlenmesinde, denetim firmaları ile ilgili değişkenler tercih edilmiş, frekans ve çapraz frekans analizleri kullanılarak, belirlenen bu değişkenlerin yardımıyla ülkemizde bağımsız denetim kalitesi ile ilgili mevcut durum değerlendirmesi yapılmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın bu bölümünde; denetim firmalarının denetim raporlarında beyan edilen bilgi düzeyinin yeterliliği, iç denetim ve iç kontrol raporlarını kullanılıp kullanılmadığı, kalite kontrol ilkelerinden bağımsızlık standardına ne kadar uygun davranıldığı ve personele ne düzeyde mesleki eğitim desteği verildiği, kalite güvence incelemesinden geçip geçilmediği, denetim dışı hizmet gelirlerinin durumu, denetim firma büyüklüğünün kalite üzerindeki etkisi ve denetim ücretlerinin belirlenmesinde dikkate alınan kriterlerin tespit edilmesine çalışılmıştır. Bununla birlikte denetçilerin denetim standartları bilgi düzeyini tespit etmeye yönelik sorulara da yer verilmiştir. Çünkü çalışmanın birinci bölümünde de belirtildiği üzere, denetimin kalitesinin sağlanmasında kilit nokta denetim standartlarına uygun davranılmasıdır.

“Müşteri firma ile çalışma süresi” değişkeni ile ilgili değerlendirme bu bölüme dahil edilmemiştir.

Denetim firmaları Arasında Kalite Farkı Yaratın Etkenler

Tablo (3.16)'da, çalışmaya katılan kuruluşların denetimde kalite farkı yaratan kriterler konusundaki değerlendirmeleri görülmektedir. Buna göre, kalite farkı yaratan en önemli kriter, 3.83 ortalama ile “hizmet içi eğitime gerekli önemin verilmesidir.”

Tablo 3.16. Denetim firmaları Arasında Kalite Farkı Yaratan Etkenler Konusunda Katılımcıların Değerlendirmeleri

Maddeler	Ortalama	Standart Sapma
Hizmet içi Eğitime Gerekli Önemin Verilmemesi	3,83	,950
Teknik Bilgi	3,63	1,142
Personel Niteliği	3,33	1,034
Denetim Firmasının Büyüklüğü	3.13	1,376
Yabancı bir Firmanın Temsilci Ol. Faal. Bulunma	1,15	,556

Tablo (3.16)'ya göre 3,63 ortalama ile teknik bilginin önemli, 3.33 ortalama ile personel niteliği ve 3.13 ortalama ile denetim firmasının büyüklüğü kısmen önemli olduğu ifade edilmiştir. Bununla birlikte, yabancı bir firmanın temsilcisi olarak faaliyette bulunma seçeneğinin ise denetimde kalite yaratan bir kriter olmadığını düşünmektedirler.

Birinci bölümde bahsedildiği üzere, firma büyüklüğünün denetim kalitesi üzerindeki etkisi bazı çalışmalarda kabul edilmekle birlikte bazı çalışmalarda kabul edilmemektedir. Bu çalışmada ise ankete katılan denetim firmaları, firma büyüklüğünün denetim kalitesini kısmen etkilediğini ifade etmişlerdir. Yapılan görüşmelerde bunun nedeni olarak büyük denetim firmalarının daha fazla personele ve kaynağa sahip olması gösterilmektedir.

Eğitim

Bağımsız denetçi, denetim çalışmasını yaparken, genel kabul görmüş denetim standartlarına uymak zorundadır. Denetim şirketlerinin de denetçilerin bu standartlara uymalarını sağlamaları gerekir. Bu nedenle; denetim şirketleri, kendi

kalite kontrol politikaları ve prosedürlerini oluşturmaktadır.⁴⁴⁰ Bu prosedürlere göre; denetim firmaları, yetenekli personel için denetçilerine mesleki gelişim imkânı sağlamalıdır.⁴⁴¹

Tablo 3.17. Personele Verilen Eğitim Desteği

	Denetim Metodolojisi	Bağımsızlık İlkeleri	Muhasebe Standartları	Vergi	IP Denetimi	Sigortacılık Mevzuatı	Bankacılık Mevzuatı	Hile Denetimi	Risk Denetimi	Diğer	Toplam
Frekans	41	40	44	38	2	13	11	27	26	8	250
Yüzde	16,4	16	17,6	15,2	0,8	5,2	4,4	10,8	10,4	3,2	100,0

Tablo (3.17)'de personele verilen eğitimlerin alanlara göre dağılımı verilmektedir. Tablo (3.17)'ye göre, %17.6 oran ile en fazla muhasebe standartları konusunda personele eğitim desteğinin verildiği görülmektedir. Muhasebe standartları ile birlikte kuruluşların, denetim metodolojisi, bağımsızlık ilkeleri ve vergi konusunda da personeline eğitim desteği verdiği tespit edilmiştir. Bununla birlikte %0,8 çoğunlukla en az eğitim verilen alanlar arasında IP denetimi yer almaktadır. Ankete katılan denetim firmalarının personeline verdikleri eğitim alanlarının kuruluşların müşteri sektörleri ile paralellik gösterdiği tespit edilmiştir. Buna göre, müşteri sektörü banka olan kuruluşların eğitim alanları içerisinde banka mevzuatı yer alır iken, müşteri sektörü sigorta olan kuruluşların sigorta alanı konusunda eğitim desteği sağladığı görülmektedir. Ancak bunların dışında kuruluşların çoğunluğunun muhasebe standartları konusunda eğitim desteği sağladığı tespit edilmiştir. Bu durumun, denetim firmalarının müşterilerine muhasebe standartları konusunda danışmanlık hizmeti vermelerinin bir sonucu olduğu düşünülmektedir. Şeffaflık raporları incelendiğinde yıl boyunca en az 40 saat eğitim verilmesine dikkat edildiği tespit edilmiştir.

⁴⁴⁰ KEPEKÇİ, a.g.e., s.34-35.

⁴⁴¹ ŞAVLI, 2007, a.g.e., s. 4

Denetim Raporlarının Yeterlilik Düzeyi

Finansal tablolar ile ilgili mesleki bir incelemenin yapılmış olduğunun tek göstergesi, yayınlanan denetim raporudur. Buna göre;⁴⁴² finansal tablo kullanıcıların ihtiyaçlarına hitap edecek bir denetim raporu düzenlendiğinde, finansal tablolar üzerindeki denetçi görüşünü açıkça ve tartışmasız şekilde belirtecek bir tutum içerisinde denetim raporu yazıldığında, denetim raporlarının denetim kalitesini artırması beklenmektedir.

Tablo 3.18. Denetim Raporlarının Yeterlilik Düzeyi

	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Yetersiz	9	19,6
Kısmen Yetersiz	31	67,4
Kısmen Yeterli	6	13,0
Toplam	46	100,0

Tablo (3.18)'de denetim raporlarının yeterlilik düzeyi konusunda ankete katılan kuruluşların görüşleri ile ilgili dağılımları belirtilmektedir. Buna göre, %19,6 çoğunluğa göre, denetim raporlarının kamuyu aydınlatma ve şeffaflığı sağlama hususundaki yeterlilik düzeyi kesinlikle yetersiz iken %13'üne göre ise raporların kamuyu aydınlatma ve şeffaflığı sağlama düzeyi kısmen yeterli bulunmaktadır. %67,4'üne göre ise, denetim raporlarının kamuyu aydınlatma ve şeffaflığı sağlama hususundaki yeterlilik düzeyi "kısmen yetersiz"dir.

Bağımsızlık

Birinci bölümde de bahsedildiği üzere, denetim dışı hizmet gelirlerinin yüksek olmasından ziyade, denetim gelirleri içerisindeki payının yüksek olmasının denetim firması ve denetçinin bağımsızlığını zedelediği dolayısıyla denetimin kalitesini etkilediği belirtilmektedir. Çünkü denetim dışı hizmet gelirlerinin, toplam gelir içerisinde geniş bir büyüklüğe sahip olması, finansal olarak denetçinin müşteriye bağlı olmasına sebep olabilmektedir. Enron, World Com gibi skandalların yaşanmasından sonra Sarbanes Oxley Yasası ile denetim firmalarının denetim

⁴⁴²TÜRMOB, 2008, a.g.e., s. 8.

hizmeti verdiği müşterisine aynı zamanda denetim dışı hizmet vermesi yasaklanmıştır. Bunun yanında denetim firmalarının belli müşterilerinden elde ettikleri gelir miktarının toplam gelirleri içerisinde çok yüksek bir paya sahip olmasının da, müşteriye olan finansal bağımlılığı arttırması nedeniyle bağımsızlığı zedeleyebileceği düşünülmektedir.

Tablo 3.19. Denetim Dışı Hizmet Geliri Miktarı

	Frekans	Yüzde (%)
500000 TL ve daha az	8	17,4
500000 TL den çok	22	47,8
Cevap yok	16	34,8
Total	46	100,0

Tablo (3.19)'da ankete katılan kuruluşların 2009 yılı itibari ile elde ettikleri denetim dışı hizmet gelirinin dağılımı görülmektedir. Tablo (3.19)'a göre, %47,8'inin elde ettiği denetim dışı hizmet geliri miktarı 500.000TL'den fazla iken, %17,4'ünün gelir miktarı 500.000TL veya daha azdır. Ankete katılan denetim firmalarının denetim dışı hizmet gelirlerinin genellikle 500.000TL'nin üzerinde olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.20. Denetim Dışı Hizmet Gelirlerinin Denetim Gelirlerine Oranı

	Frekanslar	Yüzde (%)
%20 veya daha az	6	13,0
%21-%40	9	19,6
%41 ve daha fazla	15	32,6
Cevap yok	16	34,8
Toplam	46	100,0

Tablo (3.20)'de denetim dışı hizmet gelirlerinin denetim gelirleri içerisindeki payı gösterilmektedir. Tablo (3.20)'ye göre, ankete katılan kuruluşların %32,6'sının denetim dışı hizmet gelirlerinin denetim gelirlerine oranı %41 veya daha fazla, %19,6'sının %21-%40 aralığında, %13,0'ının ise %20 veya daha azdır. Buna göre,

ankete katılan denetim firmalarının denetim dışı hizmet gelirlerinin, denetim gelirleri içerisindeki payının yüksek olduğu görülmektedir. Yukarıda da bahsedildiği üzere, bu durumun denetim firmalarının müşteriye olan finansal bağımlılığını arttırabileceği için denetim kalitesini etkileyebileceği düşünülmektedir.

Tablo 3.21. En Büyük İki Müşteriden Elde Edilen Denetim Gelirin Toplam Denetim Gelirleri İçerisindeki Payı

	Frekanslar	Yüzde (%)
%20 veya daha az	19	41,3
%21-%40	8	17,4
%41 ve daha fazla	3	6,5
Cevap yok	16	34,8
Toplam	46	100,0

Tablo (3.21)'de en büyük iki müşteriden elde edilen denetim gelirin toplam denetim gelirleri içerisindeki oranı ile ilgili dağılım gösterilmiştir. Buna göre en büyük iki müşteriden elde edilen gelir miktarının, toplam gelire oranı %41,3 çoğunlukla %20 veya daha az iken, %17,4 çoğunluğun %20-%40 aralığında ve %6,5' ise %40 ve üstündedir. %34,8 çoğunluk ise ankete katılmasına rağmen bu soruya cevap vermemişlerdir.

Büyük firmaların, tek bir müşteriden elde ettiği gelirin, toplam denetim gelirleri içerisinde küçük bir paya sahip olması nedeniyle denetim firma büyüklüğünün bağımsız denetim kalitesini etkilediği düşünülmektedir. Çalışmada, ankete katılan denetim firmalarının büyük çoğunluğunun, en büyük iki müşterisinden elde ettiği gelir miktarının toplam gelirleri içerisindeki payının düşük olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda kuruluşların özellikle belirli müşterilerine olan finansal bağımlılığının çok yüksek olmadığı düşünülmektedir.

Kalite Güvencesi

Daha önceki bölümlerde bahsedildiği üzere, denetim firmalarının kalite güvence incelemesinden geçmeleri, denetimin kalitesini etkilemektedir. Kalite güvence incelemesi, denetim firmasının kendi içerisinde oluşturacağı kalite güvence inceleme kurulu tarafından yapılabileceği gibi, dışarıdan bir kurum tarafından da

yapılabilmektedir. Ülkemizde kalite güvence incelemesi, denetçilere TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılırken, denetim firmalarına SPK ve BDDK tarafından yapılmaktadır. Tablo (3.22)’de denetim firmalarının “kendi oluşturdukları birimler tarafından kalite güvence incelemesinden geçtikleri tarihlerin dağılımı” gösterilmektedir. Ancak kuruluşların çoğunun son zamanlarda kalite güvence incelemesinden geçmediği görülmektedir.

Tablo 3.22. Son Kalite Güvence İnceleme Tarihi

	2004	2006	2009	2010	Yapılmadı	Toplam
Frekans	5	6	12	13	10	46
Yüzde	10,86	13,04	26,08	28,26	21,73	100.0

Tablo (3.22)’e göre, ankete katılan kuruluşların %21,73’ü kalite güvence incelemesinden geçmemiştir. %28,26’sının en son kalite güvence incelemesine tabi olduğu tarih 2010 iken, %10,86’sının 2004, %13,04’ünün 2006, %26,08’inin ise 2009 yılından itibaren kalite güvence incelemesinden geçmediği görülmektedir.

İç Kontrol ve İç Denetim

Müşteri firmanın iç kontrol ve iç denetim sisteminin etkinliği bağımsız denetim kalitesini etkilemektedir. Bu nedenle denetçiler için iç denetim ve iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda daha önceki denetçinin ve müşteri yönetimin görüş bildirdiği raporlar büyük önem taşımaktadır.

Tablo 3.23. Denetim Sürecinde İncelenen Rapor Türleri

Maddeler	Ortalama	Standart Sapma
Finansal Tablolar Üzerinde Denetçinin Görüşünün Belirtildiği Rapor	4,82	,684
İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Konusunda Denetçi Görüşünün Belirtildiği Rapor	4,53	,842
İç denetim sisteminin Etkinliği Konusunda Denetçi Görüşünün Belirtildiği Rapor	4,38	,984
İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Konusunda Müşteri Yönetimin Görüşünün Belirtildiği Rapor	4,20	1,036
İç denetim sisteminin Etkinliği Konusunda Müşteri Yönetimin Görüşünün Belirtildiği Rapor	3,96	1,242

Tablo (3.23)'de kuruluşların denetim sürecinde, iç denetim ve iç kontrol raporlarını dikkate alma sıklıkları ile ilgili dağılımlar verilmektedir. Buna göre en sık dikkate alınan raporların, 4.82 ortalama ile finansal tablolar üzerinde denetçinin görüş bildirdiği rapor, 4.53 ortalama ile iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda denetçi görüşünün belirtildiği rapor, 4.38 ortalama ile iç denetim sisteminin etkinliği konusunda denetçi görüşünün belirtildiği rapor olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda müşteri yönetimin görüşünün belirtildiği raporun 4.20 ortalama sıklık, iç denetim sisteminin etkinliği konusunda denetçi görüşünün belirtildiği raporun 3.96 ortalama ile bazen dikkate alındığı görülmektedir. Bu sonuca göre kuruluşlar, müşteri yönetimin iç kontrol ve iç denetim etkinliği konusunda hazırlamış oldukları raporları denetçi görüşünün belirtildiği raporlara göre daha az dikkate aldıkları görülmektedir.

Denetim Standartlarına Uyum

Denetim kalitesinin sağlanmasında kritik nokta, denetçilerin denetim standartlarına uygun davranmasıdır. Denetçiler tarafından standartlara aykırı davranılması denetimin kalitesini etkilemektedir. Tablo (3.26) ve Tablo (3.27)'de ankete cevap veren sorumlu ortak baş denetçilerin bir kısmının, söz konusu standartlar hakkında, tam anlamıyla yeterli bilgiye sahip olmadıkları, dolayısıyla standartlara aykırı davrandıkları görülmektedir.

Tablo 3.24. Denetim firmalarının İstatiksel ve İstatiksel Olmayan Örneklem Modelini Kullanma Durumu

	İstatiksel Örneklem		İstatiksel Olmayan Örneklem	
	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)
Evet	46	%100	43	%93,5
Hayır	-	-	3	%6,5
Toplam	46	%100	46	%100

Tablo (3.24)'de ankete katılan denetim firmalarının istatiksel ve istatiksel örneklem modelini kullanıp kullanmadıkları ile ilgili dağılım gösterilmektedir. Buna göre, çalışmaya katılan kuruluşların tamamı denetim sürecinde istatiksel örneklem yöntemine kullanırken, %93,5'i ise istatiksel olmayan örneklem yöntemine başvurumaktadırlar. Dolayısıyla denetim firmalarının büyük bir çoğunluğunun hem

istatistiksel örnekleme modelini hem de istatistiksel olmayan örnekleme modelini denetim çalışmaları sırasında kullandıkları görülmektedir.

Tablo 3.25. Denetim firmalarının İstatistiksel ve İstatistiksel Olmayan Örnekleme Modelini Kullanma Oranı

Yüzdelere	İstatistiksel		İstatistiksel Olmayan	
	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)
%20 veya daha az	5	10,9	7	15,2
%21-%40	4	8,7	16	34,8
%41-%60	14	30,4	12	26,1
%61-%80	19	41,3	6	13,0
%81 veya Yukarı	1	2,2	5	10,9
Cevap Yok	3	6,5	-	-
Toplam	46	100,0	46	100,0

Tablo (3.25) denetçilerin çalışmaları sırasında istatistiksel ve istatistiksel olmayan örnekleme modelini kullanma yüzdelere göstermektedir. Kuruluşların %10,9'unun istatistiksel örnekleme yöntemini kullanma oranı %20 veya daha az, %8,7'sinin %21-%40, %30,4'ünün %41-%60, %41,3'ünün %61-%80, %2,2'sinin ise %81 veya daha fazladır. İstatistiksel olmayan örnekleme yöntemini kullanma oranı ise %15,2'sinin %20 veya daha az, %34,8'inin %21-%40, %26,1'inin %41-%60, %13'ünün %61-%80, %10,9'unun ise %81 veya daha fazladır. Buna göre kuruluşların istatistiksel örnekleme yöntemine başvurma oranlarının daha yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 3.26. Denetim Ücretinin Belirlenmesinde Dikkate Alınan Kriterler ve Önem Dereceleri

Maddeler	Ortalama	Standart Sapma
Çalışma Süresi	4,51	,960
Müşteri Firmanın Konsolide Hesaplarının Olması	4,36	,917
Müşteri Firmanın Büyüklüğü	4,14	,966
Önceki Dönem Denetim Raporu	3,89	1,453
Müşteri Sektörü	3,17	,972
Müş. Firmaya Sunulan Denetim Dışı Hizmetler	3,10	1,179

Tablo (3.26)'da, kuruluşların denetim ücreti belirleme aşamasında dikkate aldıkları kriterler ile ilgili belirttikleri öncelikler gösterilmektedir. Buna göre 4.51 ortalama ile en yüksek önceliğin çalışma süresine verildiği tespit edilmiştir. Bunun dışında önemli görülen diğer kriterler ise 4.36 ortalama ile müşteri firmanın konsolide hesaplarının olması ve 4.14 ortalama ile müşteri firma büyüklüğüdür. Ancak 3.10 ortalama ile müşteri firmaya verilen denetim dışı hizmetlerin ve 3,17 ortalama ile müşterinin sektörünün ücret belirlemede denetim firmaları için çok büyük bir önceliğe sahip olmadığı görülmektedir.

Denetim ücretleri iki açıdan denetim kalitesini etkilemektedir. Öncelikle müşteri firmada ücreti yüksek olan denetim firmasının, daha kaliteli bir denetim hizmeti vereceği yönünde bir algı oluşabilmektedir. Bunun dışında denetim dışı ücretlerin yüksek tutulması, denetim gelirleri içerisinde denetim dışı hizmet gelirlerinin çok yüksek bir paya sahip olmasına dolayısıyla müşteri firmaya finansal bağımlılığın fazla olmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle ülkemizde denetim ücretlerinin alt ve üst sınırları belirlenmiştir. Bununla birlikte, Sermaye Piyasası Tebliği'ne göre müşteriye verilen denetim dışı hizmetlerin dikkate alınarak bir ücret belirlenmesi yasaklanmıştır. Ancak Tablo (3.26)'ya göre, bazen müşteri firmaya sunulan denetim dışı hizmet gelirlerinin, ücret belirlemede dikkate alındığı görülmektedir.

Tablo 3. 27. Denetim firmalarının Mevzuata Aykırı Durumları Benimseme Düzeyi

Maddeler	Ortalama	Standart Sapma
Piyasa fiyatından oldukça yüksek fiyattan gerçekleştirilen alım satım işlemlerinin tespit edilmesi durumu	4,21	,925
Vergi yükümlülüğü konusunda esnek düzenlemeleri bulunan bölgelerdeki işletmelerle gerçekleştirilen olağandışı işlemler tespit edilmesi durumu	4,08	1,095
Hamiline düzenlenen kasa fişleri ile yapılan alım satım tespit edilmesi durumu	3,93	1,081
Mal ve hizmet alımları ile ilgili ödemelerin, kaynağı oluşturan ülke dışında başka bir ülkeye yapıldığının tespit edilmesi durumu	3,32	1,540
Basında yer alan yorumlar tespit edilmesi durumu	2,98	1,271

Tablo (3.27)'de Sermaye Piyasası Tebliği'ne göre mevzuata aykırı olarak nitelendirilen hususlar konusunda, denetim firmalarının vermiş oldukları önceliklerin dağılımı gösterilmektedir. Tablo (3.27)'ye göre, 4,21 ortalama ile piyasa fiyatından oldukça yüksek fiyattan gerçekleştirilen alım satım işlemlerinin tespit edilmesi durumu, 4,08 ortalama ile vergi yükümlülüğü konusunda esnek düzenlemeleri bulunan bölgelerdeki işletmelerle gerçekleştirilen olağandışı işlemler tespit edilmesi durumu, 3,93 ortalama ile hamiline düzenlenen kasa fişleri ile yapılan alım satım tespit edilmesi durumu her zaman mevzuata aykırı olarak nitelendirilirken, 3,32 ortalama ile mal ve hizmet alımları ile ilgili ödemelerin, kaynağı oluşturan ülke dışında başka bir ülkeye yapıldığının tespit edilmesi durumu ve 2,98 ortalama ile basında yer alan yorumlar tespit edilmesi durumu nadiren mevzuata aykırı olarak değerlendirilmektedir.

3.5.3. Faktör Analizi Sonuçları

Birden fazla değişkene bağlı bir değişkeni açıklayarak katkı sağlayan bağımsız değişkenlerin sayısını ve bu bağımsız değişkenlerin faktör yüklerini belirlemede kullanılan tekniğe “faktör analizi” denir. Bu analizin en önemli amaçlarından biri, değişkenler arasındaki bağımlılığın kökenini araştırmaktır. Bu analizlerde, tüm değişkenler arasındaki ilişkiler incelenir. Bu ilişkilere dayanılarak verilerin daha anlamlı ve özet olarak sunulması sağlanır.⁴⁴³ Analizde kullanılan değişken sayısının fazlalığı ve aralarındaki muhtemel yüksek derecedeki çoklu doğrusal bağlantı, hesaplama sonucunda elde edilen bulguların doğruluğunu ve yorumlanmasını güçleştirmektedir. Bu tür durumlarda toplam değişkenlerin içerdiği bilgiyi maksimum düzeyde açıklayabilecek daha az sayıdaki boyuta indirgemek uygun bir yöntemdir.⁴⁴⁴ Çalışmanın analiz aşamasında bu güçlüklerle karşılaşılması nedeniyle verilere faktör analizi uygulanmış ve anket soruları toplam değişkenlerin içerdiği bilgiyi maksimum derecede açıklayabilecek soru sayısına indirgenmiştir.

⁴⁴³ TURGUT M. Fuat, BAYKUL Yaşar, **Ölçekleme Teknikleri**, ÖSYM Yayınları, Ankara, 1992-1, s. 173

⁴⁴⁴ DİNÇ Engin, GEREKAN Bilal, İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:13, Sayı:3, 2008, s. 78.

Faktör analizinin yapılması aşamasında aşağıda belirtilen dört aşama takip edilmektedir:

1. Bartlett Testi (Bartlett Test of Sphericity) hesaplanır. Bu test “korelasyon matrisi birim matrise eşittir” hipotezini test eder. Hipotezin reddedilmesi, değişkenler arasında bir korelasyonun olduğu anlamına gelir ve faktör analizinin değişkenlere uygulanabilirliği söz konusu olur.
2. KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) değerinin hesaplanması gerekir. Çünkü KMO değerleri örnek kütle değişkenleri arasındaki ilişkinin faktör analizi için uygun olup olmadığını göstermektedir. KMO değerlerinin 0.50’den büyük olması istenmektedir.⁴⁴⁵ Yapılan çalışmalarda 0.50’den büyük olan KMO değerlerinin bulunması durumunda veriler arasındaki ilişkinin faktör analizine uygunluğu kabul edilmiştir.⁴⁴⁶
3. Verileri en uygun şekilde temsil edecek faktör sayısı, her faktör tarafından açıklanan toplam varyans yüzdesi ile belirlenir. Toplam varyans her değişkenin varyansının toplamıdır. Her faktör tarafından açıklanan toplam varyans öz değerleridir. Değişken varyansları bire eşit olduğundan, varyansı birden düşük olan faktörler göz önüne alınmaz. Kısaca modele alınacak faktör sayısı, öz değerleri (eigen) birden büyük olan faktörlerin sayısı kadardır.
4. Faktör analizinin son basamağı, faktör yüklerin hesaplamasıdır. Faktör yükleri en az 30 olmalıdır.⁴⁴⁷

Şekil (3.1)’de görüldüğü üzere faktör sayısının belirlenmesinde, öz değeri 1’in üzerinde olan faktörler seçilmiş ve maddelerinin faktör yüklerinin Tablo (3.29)’da görüldüğü üzere, 0,40’ten yüksek olmasına dikkat edilmiştir. Açıklanan varyans yüzdesi için sosyal bilimlerde önerilen oran %60 ve üzeridir.⁴⁴⁸ Çalışmada tüm faktörlerin ankette ölçülen “bağımsız denetim kalitesinin artırılmasında kamu

⁴⁴⁵ KAISER, F. Henry, An Index of Factorial Simplicity, **Psychometrika**, Vol: 39, No:1, 1974, s. 29

⁴⁴⁶ KALAYCI Şeref, KARATAŞ Abdülmecit, Hisse Senedi Getirileri ve Finansal Oranlar İlişkisi İMKB’de Bir Temel Analiz Araştırması, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 27, 2005, s. 151

⁴⁴⁷ SEMERCİ Çetin, “Araştırma Görevlilerinin Öğretim Üyelğine İlişkin Tutum Ölçeğinin Üçlü, Beşli ve Yedili Derecelemede Geçerlik ve Güvenirliği”, XIII. Ulusal Eğitim Bilimleri Kurultayı, İnönü Üniversitesi Eğitim Fakültesi, Malatya, 6-9 Temmuz 2004

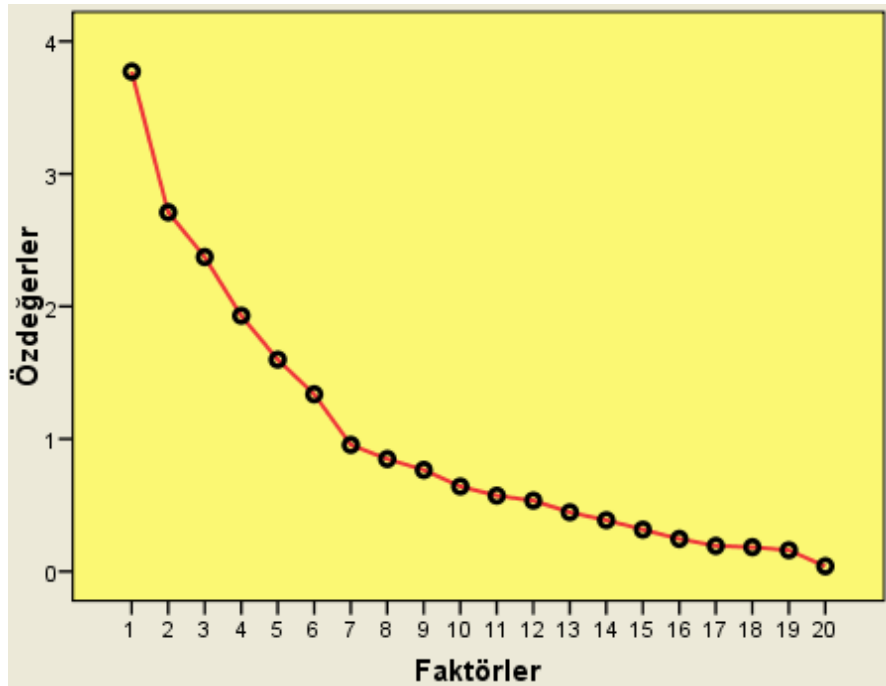
⁴⁴⁸ ALBAYRAK Ali Sait, **Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Asil Yayınları, 1. Baskı, 2006, s. 189.

gözetim kurulunun rolü” olgusunu açıklayabilme oranı %68,592 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran sosyal bilimler alanı için önerilen oranın üstündedir.

Tablo 3.28. KMO ve Bartlett’s Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliği Testi (KMO)		,545
Küresellik Testi (Bartlett’s Test of Sphericity)	Yaklaşık Ki Kare Değeri	384.145
	Df	190
	Anlamlılık (Sig.)	,000

Faktör analizinde KMO değeri 0,545 ($p < 0,05$) bulunmuştur. Verilerin faktör analizine uyumluluğu kabul edilebilir düzeydedir. Özdeğerler grafiğinde de görüleceği üzere, özdeğeri 1’den büyük olan faktör sayısı 6 adettir. 6. faktörden sonraki faktörler için grafikteki kırılmaların çok küçük, ihmal edilebilir düzeyde olduğu anlaşılmaktadır.



Şekil.3.1. Faktörlerin Öz Değerler

Tablo 3.29. Faktör Analizi Özet Tablosu

Faktör Adı	Faktör Alt Maddeleri	Faktör Yüğü	Faktör Açıklayıcılığı
Kamu gözetim kurulunun Sorumluluğına Bırakılacak Düzenlemeler	Bağımsızlık standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğına bırakılmalıdır	,934	17,756
	Meslek ahlakı standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğına bırakılmalıdır	,930	
	Kalite kontrol standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğına bırakılmalıdır	,831	
	Denetim standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğına bırakılmalıdır	,742	
	Muhasebe standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğına bırakılmalıdır	,604	
Kamu gözetim kurulunun Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasına Yönelik Etkisi	Kamu gözetim kurulu bir bilginin kasten ihmal edilmediğinin doğrulanması konusunda denetçileri zorlayıcı bir güç olacaktır	,743	12,285
	Kurum tarafından denetim firmaları ile ilgili denetim ve gözetim raporlarının yılsonunda kamuya açıklanması denetimde şeffaflığı sağlayacaktır.	,712	
	Avrupa Birliğı giriş sürecinde olan ülkemizin, bağımsız denetim firmaları ile denetçilerin denetiminden ve denetim standartlarının oluşturulmasından sorumlu olacak bağımsız bir gözetim kurumunun oluşturulmasına ihtiyacı bulunmaktadır.	,634	
	Oluşturulacak olan kamu gözetim kurulu denetimin daha pahalı olmasına neden olacaktır	,571	
Bağımsız Denetim Kalitesi Hususunda Görüşler	Türkiye’de bağımsız denetim kalitesi konusunda eksiklikler bulunmaktadır.	,778	11,922
	Bağımsız denetim sisteminin Kendi Kendini düzenleyen bir yapının oluşturulmaması bağımsız denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir.	,726	
	Kamu gözetim kurulu farklı otoriteler tarafından farklı düzenlemeler yapılmasını önleyecek ve dolayısıyla tek tip raporlar hazırlanmasını sağlayacaktır.	,580	
	Birden fazla kurum tarafından oluşturulan bağımsız denetim standartlarının var olması denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir.	,527	

Tablo 3.29. Faktör Analizi Özet Tablosu (devamı)

	Bağımsız denetim firmalarını kontrol eden bir gözetim sisteminin olmaması denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir.	,487	
Kamu gözetim kurulunun Finansman Yapısı	Oluşturulacak olan kamu gözetim sistemi ve kamu gözetim birimi denetim firmaları tarafından finanse edilmelidir.	,881	9,763
	Oluşturulacak olan kamu gözetim sistemi denetçiler tarafından finanse edilmelidir.	,877	
Personel Niteliğinin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi	Denetim firmaları tarafından bağımsız denetim standartlarının iyi bilinmemesi denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir.	,847	8,722
	Kamu gözetim kurulu, denetim ekibinin, yeterli bilgi ve beceriye sahip olması için zorlayıcı bir güç olacaktır.	,790	
Kamu gözetim kurulunun Personel Yapısı	Üyelerin çoğu veya tamamı mevcut denetim uygulayıcılarından seçilmelidir.	,757	8,145
	Kurum yapısı içerisinde meslek örgütlerinden kişiler bulunmamalıdır	,700	
TOPLAM			68,592

Tablo (3.29)'da faktörlerle ilgili skorlar, faktörler ve alt maddeleri gösterilmektedir. Birinci ve ikinci faktörlerin altında beşer, beşinci ve altıncı faktörlerin altında ise ikişer değişken yer almaktadır. Üçüncü faktörün altında 2 değişken yer alırken, dördüncü faktörün altında 4 değişken bulunmaktadır. Bu faktörlerin altında yer alan değişkenler dikkate alınarak faktörler isimlendirilmiştir. Buna göre;

Faktör 1: Kamu gözetim kurulunun Sorumluluğuna Bırakılacak Düzenlemeler:

- Bağımsızlık standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğuna bırakılmalıdır,
- Meslek ahlakı standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğuna bırakılmalıdır,
- Kalite kontrol standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğuna bırakılmalıdır,
- Denetim standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğuna bırakılmalıdır,

- Muhasebe standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğuna bırakılmalıdır.

Faktör 2: Bağımsız denetim kalitesi hususundaki görüşler:

- _ Türkiye’de bağımsız denetim kalitesi konusunda eksiklikler bulunmaktadır,
- _ Bağımsız denetim sisteminin Kendi Kendini düzenleyen bir yapının oluşturulmaması bağımsız denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir,
- _ Kamu gözetim kurulu farklı otoriteler tarafından farklı düzenlemeler yapılmasını önleyecek ve dolayısıyla tek tip raporlar hazırlanmasını sağlayacaktır,
- _ Birden fazla kurum tarafından oluşturulan bağımsız denetim standartlarının var olması denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir,
- _ Bağımsız denetim firmalarını kontrol eden bir gözetim sisteminin olmaması denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir.

Faktör 3: Personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi:

- _ Denetim firmaları tarafından bağımsız denetim standartlarının iyi bilinmemesi denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir,
- _ Kamu gözetim kurulu, denetim ekibinin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması için zorlayıcı bir güç olacaktır.

Faktör 4: Kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesinin artırılmasına yönelik etkisi:

- Kamu gözetim kurulu bir bilginin kasten ihmal edilmediğinin doğrulanması konusunda denetçileri zorlayıcı bir güç olacaktır,
- Kurum tarafından denetim firmaları ile ilgili denetim ve gözetim raporlarının yıl sonunda kamuya açıklanması, denetimde şeffaflığı sağlayacaktır,
- Avrupa giriş sürecinde olan ülkemizin, bağımsız denetim firmaları ile denetçilerin denetiminden ve denetim standartlarının oluşturulmasından sorumlu olacak bağımsız bir gözetim kurumunun oluşturulmasına ihtiyacı bulunmaktadır,
- Oluşturulacak olan kamu gözetim kurulu denetimin daha pahalı olmasına neden olacaktır,

Faktör 5: Kamu gözetim kurulunun personel yapısı:

- Üyelerin çoğu veya tamamı mevcut denetim uygulayıcılarından seçilmelidir,

- Kurum yapısı içerisinde meslek örgütlerinden kişiler bulunmamalıdır.

Faktör 6: Kamu gözetim kurulunun finansman yapısı:

- Oluşturulacak olan kamu gözetim sistemi ve kamu gözetim birimi denetim firmaları tarafından finanse edilmelidir,
- Oluşturulacak olan kamu gözetim sistemi denetçiler tarafından finanse edilmelidir.

3.5.4. Araştırmanın Hipotezleri

Hipotez, bir veya daha fazla anakütle hakkında ileri sürülen ve doğru veya yanlış olması mümkün olan iddia veya ifadedir. Anakütle parametresinin, araştırmadan önce varsayılan gerçek değeri ile tahmin edilen değeri arasında önemli bir farklılık olmadığı, görülen farklılığın şansa bağlı sebeplerden ileri geldiği şeklindeki hipotezlere sıfır hipotezi denir ve H_0 sembolü ile gösterilir. Sıfır hipotezi, bir farklılık yoktur anlamında, eşitlik ile formüle edilir ve reddedilmek maksadıyla kurulur. Sıfır hipotezinin reddedilmesi durumunda kabul edilecek olan hipoteze alternatif hipotez denir ve H_1 sembolü ile gösterilir. Alternatif hipotez araştırmacının şüphe yönünü ifade eden hipotezdir. Araştırmacılar bulmak ve kanıtlama istedikleri iddiayı daima alternatif hipotez şeklinde sunarlar.⁴⁴⁹

Araştırma kapsamında, faktör analizi sonucunda bulunan faktörler doğrultusunda oluşturulan hipotezler şunlardır:

Faktör 1: Kamu gözetim kurulunun Sorumluluğuna Bırakılacak Düzenlemeler:

- H_1 : Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları kuruluşların sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H_7 : Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları kuruluşların müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

⁴⁴⁹ Yalçın KARAGÖZ, Süleyman EKİCİ, “Sosyal Bilimlerde Yapılan Uygulamalı Araştırmalarda Kullanılan İstatistiksel Teknikler ve Ölçekler”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2004, s. 28.

- H₁₃: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₁₉: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₂₅: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₃₁: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Faktör 2: Denetim firmalarının Bağımsız Denetim Kalitesi Hususundaki Algıları:

- H₂: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları kuruluşların sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₈: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları kuruluşların müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₁₄: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₂₀: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₂₆: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₃₂: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Faktör 3: Denetim firmalarının Personel Niteliğinin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi Hesusunda Algıları:

- H₃: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususunda algıları kuruluşların sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₉: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları kuruluşların müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₁₅: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₂₁: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususunda algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₂₇: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₃₃: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Faktör 4: Kamu gözetim kurulunun Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasına Yönelik Etkisi:

- H₄: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₁₀: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

- H16: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H22: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H28: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H34: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Faktör 5: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları:

- H5: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H11: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H17: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H23: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H29: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H35: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Faktör 6: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları:

- H₆: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₁₂: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₁₈: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₂₄: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₃₀: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- H₃₆: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

3.5.5. Hipotezler ile ilgili Bulgular

Araştırmada hipotezler T-Testi ve Varyans Analizi (ANOVA) ile test edilmiştir. ANOVA ve T-testleri parametrik testlerdir. Parametrik test; belirli bir dağılıma ve varyans kavramına dayanarak işlemler yapan, esnek olmayan testlerdir. Parametrik testlerin kullanılabilmesi için aşağıdaki varsayımları sağlaması gerekmektedir:

- Varyanslar homojen olmalıdır,
- Örneklemelerin seçildiği evrenlere ait puanların dağılımı normal olmalıdır,
- Veri tipi nicel olmalıdır,
- Örneklemdeki verilerin sayısı 30 veya 30'un üzerinde olmalıdır.

Çalışmada veriler, faktör analizi sonucunda bulunan faktör skorları olarak kullanıldıkları için normal dağılım şartını sağlamaktadır. Bu nedenle çalışmada yer alan verilerin analizinde parametrik testler olan ANOVA ve T-testleri kullanılmıştır.

T-testi, gruplar arasındaki farkların istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını ya da şansla ortaya çıkıp çıkmadığını tahmin eden hipotezleri test eder. Dolayısıyla t-

testi iki ortalama arasındaki farkları test etmede kullanılan parametrik bir tekniktir. T-testi kullanmak için, aynı değişken; farklı gruplarda, farklı zamanlarda ya da bilinen bir evren ortalaması ile karşılaştırmak üzere ölçülmelidir. Anova, iki ya da daha çok evrene ait ortalama puanları karşılaştırmada kullanılan diğer bir parametrik istatistiktir. Anova modelleri, bağımsız değişkene işaret eden örneklemelerin, bağımlı değişken açısından karşılaştırılması üzerine kurulur.

Tek yönlü anova ise, bir çalışmada ya da deneyde bağımlı değişken üzerinde etkisi araştırılan tek bir bağımsız değişken olduğunda yapılır.⁴⁵⁰

Anova teknikleri, t- testinin bir uzantısı olup aynı mantığa dayanır. T testi iki örneklem ortalaması (X_1 ve X_2) arasındaki farkı, iki örneklem farkının standart hatası ile karşılaştırarak değerlendirir. İki yada daha çok ortalamayı karşılaştırmada kullanılan test istatistiği olan F oranı, yani tek yönlü anova analizi, t-testinin bir uzantısıdır. Bu test, çoklu örneklem ortalamaları (X_1 , X_2 , X_3) arasındaki değişkenliği, çoklu örneklem içindeki değişimle karşılaştırır. Çoklu grup karşılaştırmalarını sağlayan bu teknik, standart sapmadan çok varyansları kullandığı için varyans analizi olarak bilinir.⁴⁵¹ Her ne kadar, ikiden fazla ortalamanın karşılaştırılması gerektiği durumlarda da ikişer ikişer ortalamaları t-testi ile karşılaştırmak mümkün olsa bile, bu yöntem 1.tip hata oranının çok fazla yükselmesine sebep olabilmektedir. Anova, 1. tip hata oranını yükseltmeden ikiden fazla ortalamanın karşılaştırılmasında kullanılan bir test iken, t-testi iki ortalamanın karşılaştırılmasında tercih edilen bir analiz tekniğidir.⁴⁵² Bu nedenle çalışmada iki alt grubu olan soruların karşılaştırılmasında bağımsız iki örnek T-testi, ikiden fazla alt gruba sahip olan soruların karşılaştırılmasında ise tek yönlü anova analizi tercih edilmiştir.

Bu çalışmada hipotezler 0.05 anlamlılık seviyesinde test edilmiştir. Hipotezlerin sonuçları ile ilgili bilgiler çalışmanın sonunda Ek.2’de özet olarak sunulmuştur.

⁴⁵⁰ KÖKLÜ Nilgün, BÜYÜKÖZTÜRK Şener, ÇOKLUK Ömay, **Sosyal Bilimler için İstatistik**, 2.Baskı, Pegem Yayınları, Ankara, 2007, s. 155.

⁴⁵¹ KÖKLÜ, **a.g.e.**, s. 155

⁴⁵² KALAYCI ve diğerleri, **a.g.e.**, s.131.

3.5.5.1 Kuruluşların Sermaye Büyüklüklerine Göre Algı Farklılıklarına İlişkin T-Testi ve Varyans Analizi Sonuçları

Tablo 3.30. Sermaye Büyüklüklerine İlişkin İstatistikler

	Sermaye	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata Ortalaması
Faktör 1	50000 TL	25	3,0720	1,39986	,27997
	50000 TL den yuk.	21	3,7619	,83335	,18185
Faktör 2	50000 TL	25	3,5900	,94890	,18978
	50000 TL den yuk.	21	3,4524	,81631	,17813
Faktör 3	50000 TL	25	3,6800	,91652	,18330
	50000 TL den yuk.	21	4,3619	,60206	,13138
Faktör 4	50000 TL	25	1,5400	,88882	,17776
	50000 TL den yuk.	21	1,2619	,73517	,16043
Faktör 5	50000 TL	25	4,1400	,81035	,16207
	50000 TL den yuk.	21	4,6429	,61528	,13427
Faktör 6	50000 TL	25	2,1600	1,30799	,26160
	50000 TL den yuk.	21	4,3996	1,24403	,27147

Tablo (3.31)'de gösterilen bağımsız iki örnek t-testi sonuçlarına göre, faktör 1 için **Sig.** değeri 0.45, faktör 3 için 0.006, faktör 5 için ise 0.024 bulunmuştur. **Sig.** değerlerinin 0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle, bu faktörlerde yer alan ifadelerle ilgili algılar, sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. Bununla birlikte faktör 2, faktör 4 ve faktör 6 için bulunan **Sig.** değerlerinin 0.05 anlamlılık değerinden büyük olması nedeniyle anlamlı bir farklılıktan söz edilememektedir.

Tablo 3.31. Sermaye Büyüklüğüne göre Algı Farklılıklarına İlişkin T-testi ve Varyans Analizi Sonuçları

		Levene'nin Varyansların Eşitliği Testi		Ortalamaların Farklılığı T-testi						
		F	Anlamlılık (sig)	t	Df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Farklılık	Standart Hata Farklılığı	95% Güven Aralığı	
		Düşük	Yüksek	Düşük	Yüksek	Düşük	Yüksek	Düşük	Yüksek	Düşük
Faktör 1	Varyansların eşitliği varsayımı	10,444	,002	-1,981	44	,054	-,68990	,34830	-1,39186	,01205
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			-2,067	39,983	,045	-,68990	,33385	-1,36465	-,01516
Faktör 2	Varyansların eşitliği varsayımı	,002	,962	,522	44	,604	,13762	,26377	-,39397	,66920
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			,529	43,966	,600	,13762	,26029	-,38696	,66220
Faktör 3	Varyansların eşitliği varsayımı	1,386	,245	-2,919	44	,006	-,68190	,23363	-1,15275	-,21106
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			-3,024	41,766	,004	-,68190	,22552	-1,13710	-,22670
Faktör 4	Varyansların eşitliği varsayımı	3,394	,072	1,142	44	,260	,27810	,24348	-,21260	,76879
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			1,161	43,994	,252	,27810	,23945	-,20449	,76068
Faktör 5	Varyansların eşitliği varsayımı	2,839	,099	-2,333	44	,024	-,50286	,21555	-,93727	-,06845
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			-2,389	43,602	,021	-,50286	,21046	-,92712	-,07859
Faktör 6	Varyansların eşitliği varsayımı	,035	,853	-,760	44	,452	-2,2396	,37868	-1,05081	,47557
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			-,763	43,286	,450	-2,2396	,37700	-1,04777	,47253

Buna göre;

- H1: Denetim firmalarının, “kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılması düşünülen düzenlemeler” konusundaki algıları kuruluşların sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmektedir. Bu sonuca göre; Tablo (3.30)’da görüldüğü üzere; sermaye miktarı fazla olan kuruluşlar, kalite kontrol, bağımsızlık, denetim, meslek ahlakı ve muhasebe standartlarının oluşturma sorumluluğunun kamu gözetim kuruluna bırakılması gerektiğini düşünmektedirler.

Tablo 3.32. Sermaye Büyüklüklerine göre Müşterilerin Yetki Belgeleri Çerçevesinde Dağılımı

	SPK		BDDK		EPDK	
Sermaye	Evet(%)	Hayır(%)	Evet(%)	Hayır(%)	Evet(%)	Hayır(%)
50.000	34,78	13,04	25,71	28,57	19,2	30,7
50.000 ve üstü	26,08	6,52	45,71	0	42,30	7,69
Toplam	67,39	34,7	71,42	28,57	61,5	38,46

Tablo (3.32)’a göre, sermayesi 50.000TL olan denetim firmalarının %34,78’i SPK yetki belgesi, %25,71’i BDDK yetki belgesine göre, %19,2’si EPDK yetki belgesi çerçevesinde denetim hizmeti verdiği müşteriye sahiptir. Sermayesi 50.000TL’nin üzerinde olan denetim firmaların ise %26,08’i SPK yetki belgesine, %45,71’i BDDK yetki belgesine, %42,3’ü ise EPDK yetki belgesine göre müşteriye sahiptir. Buna göre; sermayesi 50.000TL’nin üzerinde olan kuruluşların yetki belgelerine göre müşteri portföyünün oldukça dağınık olduğu görülmektedir. Dolayısıyla; denetim hizmeti verilmesi sürecinde müşterilerinin bir kısmının denetimi için, SPK’nın belirlemiş olduğu düzenlemelerin uygulanması gerekirken, bir kısmı için ise BDDK veya EPDK’nın belirlemiş olduğu düzenlemelerin uygulanması gerekmektedir. Kalite kontrol, meslek ahlakı, bağımsızlık, denetim ve muhasebe standartlarının oluşturulma görevinin kamu gözetim kuruluna bırakılması ile bu karmaşanın ortadan kalkacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte, Tablo (3.33)’e göre, ankete katılan denetim firmaları, 4.13 ortalama ile kamu gözetim kurulunun amacının “standartları belirlemek” olması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Tablo3.33. Kamu gözetim kurulunun Amaçları ile ilgili Önem Dereceleri

Maddeler	Ortalama	Standart Sapma
Kurumsal Raporların ve Beyanların Şeffaflığının Güvenirliğini ve Doğruluğunu İyileştirmek	4,59	,777
Denetim Firmalarının Hesap Verebilirliğini ve Bağımsızlığını Arttırmak	4,50	,888
Yatırımcının Güvenini Kazanmak	4,39	,930
Standartları Belirlemek	4,13	1,222
Bağımsız Denetim firmalarını Yetkilendirmek ve Bunların Faaliyetlerini Denetlemek	4,04	1,246
Finansal Tablolardaki Raporlanabilir Finansal Bilgilerin Sınırlarını Açıklamak	3,72	1,223
Hilelerin Ortaya Çıkarılması için Denetçilere Sorumluluk Vermek	3,33	1,317

Tablo (3.33)'de ankete katılan denetim firmalarının, kamu gözetim kurulunun amaçları konusunda en fazla önceliği 4.59 ortalama ile “kurumsal raporların ve beyanları şeffaflığının güvenilirliğini ve doğruluğunu iyileştirme” amacına verdikleri görülmektedir. Tablo (3.17)'de belirtildiği üzere, denetim raporlarının şeffaflığı sağlamada kısmen yetersiz olduğunu düşünen denetim firmaları, kamu gözetim kurulunun en önemli amacının denetim raporlarında şeffaflığı sağlamak olması gerektiğini düşünmektedirler. “Finansal tablolardaki raporlanabilir finansal bilgilerin sınırlarını açıklamak ve hilelerin ortaya çıkarılması için denetçilere sorumluluk verme” amacının, kuruluşlar tarafından en az önceliğin verildiği amaç olduğu tespit edilmiştir.

- H3: Denetim firmalarının “personel niteliğinin denetim kalitesi üzerine etkisi konusundaki algıları kuruluşların sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmektedir. Tablo (3.30)'a göre; sermayesi 50.000TL'nin üzerinde olan kuruluşlar kesinlikle katılıyorum cevabı ile personel niteliğinin denetim kalitesini etkilediğini düşünmektedirler. Bununla birlikte kamu gözetim kurulunun personel niteliğinin artırılmasında zorlayıcı bir güç olacağı ifade edilmektedir. Sermayesi 50.000TL olan kuruluşlar ise, kısmen katılıyorum cevabı vermişlerdir. Çünkü Tablo (3.34)'de yer alan çapraz frekans tablosuna göre, sermayesi 50.000TL olan kuruluşlar, personel niteliğinden daha çok, denetim firma büyüklüğünün ve yabancı bir firmanın temsilcisi olarak faaliyette bulunmanın denetim kalitesini etkilediğini düşünmektedirler.

Tablo 3.34. Sermaye Tutarlarına Göre Denetimde Kalite Yaratan Kriterler

		Teknik Bilgi				Çok önemli	Toplam
		Hiç önemli değil	Önemli değil	Önemli	Kısmen önemli		
Sermaye	50.000	8,69	4,34	13,04	15,21	13,04	54,34
	50.001 ve üstü	0	0	4,34	15,21	26,08	45,65
Toplam		8,69	4,34	17,39	30,42	39,13	100
Personel Niteliği							
Sermaye	50.000	0	13,04	19,56	15,21	6,52	54,34
	50.001 ve üstü	0	2,17	4,34	23,9	15,21	45,65
Toplam		0	15,2	23,9	39,13	21,73	100
23-3Hizmet İçi Eğitime Gerekli Önemin Verilmemesi							
Sermaye	50.000	0	19,56	13,04	17,39	4,34	54,34
	50.001 ve üstü	2,17	2,17	32,60	6,52	2,17	45,65
Toplam		2,17	21,73	45,65	23,91	6,52	100
Denetim Firmasının Büyüklüğü							
Sermaye	50.000	8,69	15,21	8,69	2,17	19,56	54,34
	50.001 ve üstü	23,91	17,39	4,34	0	0	45,65
Toplam		32,6	32,6	13,04	2,17	19,56	100
Yabancı bir Firmanın Temsilcisi Olarak Faaliyette Bulunma							
Sermaye	50.000	36,95	2,17	4,34	0	10,86	54,34
	50.001 ve üstü	19,56	23,91	0	0	2,17	45,65
Toplam		56,52	26,08	4,34	0	13,04	100

Tablo (3,34)'ye göre, sermayesi 50.000TL'nin üzerinde olan denetim firmalarının %26,08'ine göre, denetimde kalite farkı yaratan kriterler arasında en önemlisi teknik bilgi, %15,21'ine göre personel niteliğidir. Sermayesi 50.000TL'nin üzerinde olan kuruluşların %32,6'sına göre ise, denetim kalite farkı yaratan sebepler arasında hizmet içi eğitime önem verilmemesinin önemli olduğu görülmektedir. Ancak sermayesi 50.000TL olan denetim firmalarından %13,04'ü için teknik bilgi, %6,52'i için personel niteliği, %4,34'si için hizmet içi eğitime gerekli önemin verilmemesi, %19,56'sına göre denetim firma büyüklüğü, %10,86'sına göre ise yabancı bir firmanın temsilcisi olarak faaliyette bulunmak, denetimde kalite farkı yaratan en önemli kriterdir.

- H5: Denetim firmalarının “kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmektedir. Tablo (3.30)’da görüldüğü üzere sermayesi fazla olan kuruluşlar tarafından, kamu gözetim kurulunun personel yapısı içerisinde mevcut denetim uygulayıcıların yer alması ancak meslek örgütünden kişilerin bulunmaması gerektiği ifade edilmektedir. Sermayesi fazla olan kuruluşların genellikle Sermaye Piyasası yetki belgesi çerçevesinde denetledikleri müşteri sayılarının fazla olmasının bu sonucu etkilediği düşünülmektedir.
- H6: Denetim firmalarının “kamu gözetim kurulunun finansman yapısı hususundaki algılamaları, kuruluşların sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir
- H2: Denetim firmalarının “bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları kuruluşların sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir.
- H4: Denetim firmalarının “kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir.

3.5.5.2. Kuruluşların Müşteri Sayısına Göre Algı Farklılıklarına ilişkin ANOVA Analizi Sonuçları

Tablo 3.35. Müşteri Sayısına İlişkin İstatistikler

		N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	95% Güven Aralığı		En Az	En Fazla
		Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır	Yüksek Sınır
Faktör 1	0-10	10	2,5400	,86436	,27333	1,9217	3,1583	1,00	3,80
	11-50	22	3,6000	1,18080	,25175	3,0765	4,1235	1,00	5,00
	51 ve yuk.	14	3,6571	1,27564	,34093	2,9206	4,3937	1,00	5,00
	Total	46	3,3870	1,21429	,17904	3,0264	3,7476	1,00	5,00
Faktör 2	0-10	10	3,4500	,49721	,15723	3,0943	3,8057	2,75	4,50
	11-50	22	3,2386	,89135	,19004	2,8434	3,6338	1,00	5,00
	51 ve yuk.	14	4,0357	,90860	,24283	3,5111	4,5603	1,75	5,00
	Total	46	3,5272	,88385	,13032	3,2647	3,7896	1,00	5,00
Faktör 3	0-10	10	4,0200	,40497	,12806	3,7303	4,3097	3,40	4,60
	11-50	22	3,9273	,92076	,19631	3,5190	4,3355	1,80	5,00

Tablo 3.35. Müşteri Sayısına İlişkin İstatistikler (devamı)

	51 ve yuk.	14	4,0714	1,00952	,26980	3,4886	4,6543	1,00	4,80
	Total	46	3,9913	,85266	,12572	3,7381	4,2445	1,00	5,00
Faktör 4	0-10	10	1,5500	,76194	,24095	1,0049	2,0951	1,00	3,00
	11-50	22	1,5682	1,02696	,21895	1,1129	2,0235	1,00	4,00
	51 ve yuk.	14	1,0714	,26726	,07143	,9171	1,2257	1,00	2,00
	Total	46	1,4130	,82532	,12169	1,1680	1,6581	1,00	4,00
Faktör 5	0-10	10	2,8500	,78351	,24777	2,2895	3,4105	1,50	4,50
	11-50	22	2,8636	1,36436	,29088	2,2587	3,4686	1,00	5,00
	51 ve yuk.	14	2,9643	1,47367	,39385	2,1134	3,8152	1,00	5,00
	Total	46	2,8913	1,27329	,18774	2,5132	3,2694	1,00	5,00
Faktör 6	0-10	10	4,2000	,53748	,16997	3,8155	4,5845	3,50	5,00
	11-50	22	4,1818	,91996	,19614	3,7739	4,5897	2,50	5,00
	51 ve yuk.	14	4,7857	,42582	,11380	4,5399	5,0316	3,50	5,00
	Total	46	4,3696	,76329	,11254	4,1429	4,5962	2,50	5,00

Tablo (3.36), faktörler için varyansların homejenlik test sonuçlarını göstermektedir. Buna göre, faktör 4 ve faktör 6 için varyansların homojenlik testinde **sig.** değeri .000 olarak tespit edilmiştir. Bu oranın 0,05’den küçük olması nedeniyle varyansların homojen olmadığı tespit edilmiş ve Tamhane’s T₂ testi uygulanmıştır. Tamhane’s testi sonuçlarına göre, faktör 4 için **Sig.** değeri 0,180 olarak bulunmuştur. Bu değer 0,05 anlamlılık değerinden büyük olması nedeniyle faktör 4’de yer alan ifadeler konusunda algılar kuruluşların müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Buna göre;

- H₁₀: Denetim firmalarının “kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları müşteri sayılarına göre farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 3.36. Varyansların Homojenliği Testi

	Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
Faktör 1	,358	2	43	,701
Faktör 2	1,203	2	43	,310
Faktör 3	2,162	2	43	,127
Faktör 4	10,417	2	43	,000
Faktör 5	2,397	2	43	,103
Faktör 6	11,278	2	43	,000

Tamhane's testi sonucunda, faktör 6 için ise **sig** değeri 0.04 bulunmuştur. Bu değer 0,05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle faktör 6'de yer alan ifadeler konusundaki algılar müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. Bu farklılığın sebebini tespit etmek amacıyla Tukey testi yapılmıştır. Tablo (3.37)'de yer alan Tukey testi sonuçlarına göre;

- H₁₂: Denetim firmalarının “kamu gözetim kurulunun finansman yapısı hususundaki algılamaları kuruluşların müşteri sayısına göre farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmektedir. Tablo (3.35)'de görüldüğü üzere, müşteri sayısı az olan kuruluşlar, “kurumun finansmanı denetçiler ve denetim firmaları tarafından yapılmalıdır” ifadesine kesinlikle katılıyorum yönünde, müşteri sayısı fazla olan kuruluşlar ise kısmen katılıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir. Müşterisi az olan kuruluşlar, halka açık şirketlerin de bu sürece destek vermesi gerektiğini düşünmektedirler.

Tablo 3.37. Tukey Testi

Bağımsız Değişken	(I) Müşteri sayısı	(J) Müşteri sayısı	Ortalama Farklılık (I-J)	Standart Hata	Sig.	95% Güven Aralığı	
			Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır
Faktör 6	0-10	0-10					
		11-50	,01818	,25953	1,000	-,6411	,6775
		51 ve yuk.	-,58571(*)	,20455	,033	-1,1286	-,0428
	11-50	0-10	-,01818	,25953	1,000	-,6775	,6411
		11-50					
		51 ve yuk.	-,60390(*)	,22676	,036	-1,1754	-,0324
	51 ve yuk.	0-10	,58571(*)	,20455	,033	,0428	1,1286
		11-50	,60390(*)	,22676	,036	,0324	1,1754
		51 ve yuk.					

Tablo (3.36)'de yer alan varyansların homojenliği testinde **sig** değeri 0,005'den büyük olan faktör 1, faktör 2, faktör 3 ve faktör 5 için yapılan tekyönlü anova analizi sonuçları ise Tablo (3.38)'de gösterilmektedir. Tablo (3.38)'de yer alan anova analizinin sonucuna göre **sig** değeri faktör 3 için 0,883, faktör 5 için ise 0,969

olarak hesaplanmıştır. Bu değerlerin 0,005 anlamlılık değerinden büyük olması nedeniyle;

- H₉: Denetim firmalarının “bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları kuruluşların müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir.
- H₁₁: Denetim firmalarının “kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir

Tablo (3.38)’de yer alan anova analizinin sonucuna göre, **sig** değeri, faktör 1 için 0.04, faktör 2 için 0.026 olarak bulunmuştur. Bu oranların 0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle ankete katılan denetim firmalarının faktör1 ve faktör 2’de yer alan ifadeler hususundaki algıları ile müşteri sayıları arasında bir fark olduğu görülmektedir.

Tablo 3.38. Müşteri Sayılarına İlişkin Anova Analizi Sonuçları

		Kareler Toplamı	Serbestlik derecesi	Karalar ortalaması	F	Sig.
Faktör 1	Gruplar arası	9,194	2	4,597	3,458	,040
	Gruplar içi	57,158	43	1,329		
	Toplam	66,352	45			
Faktör 2	Gruplar arası	5,512	2	2,756	3,998	,026
	Gruplar içi	29,642	43	,689		
	Toplam	35,154	45			
Faktör 3	Gruplar arası	,188	2	,094	,124	,883
	Gruplar içi	32,528	43	,756		
	Toplam	32,717	45			
Faktör 5	Gruplar arası	,108	2	,054	,032	,969
	Gruplar içi	72,848	43	1,694		
	Toplam	72,957	45			

Faktör 1 ve Faktör 2’de ortaya çıkan bu farkın nereden kaynaklandığını tespit etmek amacıyla Tukey testi yapılmıştır.

Tablo 3.39. Tukey Testi

Bağımsız Değişken	(I) Müşteri sayısı	(J) Müşteri sayısı	Ortalama Farklılık (I-J)	Standart Hata	Anlamlılık (Sig)	95% Güven Aralığı	
			Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır
Faktör 1	0-10	0-10					
		11-50	-1,06000(*)	,43971	,052	-2,1274	,0074
		51 ve yuk.	-1,11714	,47736	,061	-2,2759	,0416
	11-50	0-10	1,06000(*)	,43971	,052	-,0074	2,1274
		11-50					
		51 ve yuk.	-,05714	,39417	,988	-1,0140	,8997
	51 ve yuk.	0-10	1,11714	,47736	,061	-,0416	2,2759
		11-50	,05714	,39417	,988	-,8997	1,0140
		51 ve yuk.					
Faktör 2	0-10	0-10					
		11-50	,21136	,31665	,783	-,5573	,9800
		51 ve yuk.	-,58571	,34376	,215	-1,4202	,2488
	11-50	0-10	-,21136	,31665	,783	-,9800	,5573
		11-50					
		51 ve yuk.	-,79708(*)	,28385	,020	-1,4861	-,1080
	51 ve yuk.	0-10	,58571	,34376	,215	-,2488	1,4202
		11-50	,79708(*)	,28385	,020	,1080	1,4861
		51 ve yuk.					

Tablo (3.39)'de yer alan Tukey testi sonuçlarına göre;

- H7: Denetim firmalarının “kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları kuruluşların müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmektedir. Buna göre, müşteri sayısı dolayısıyla yıl içerisinde verdiği denetim hizmet sayısı fazla olan denetim firmaları, H1 hipotezinde belirtildiği üzere, düzenleme yapma sorumluluğunun kamu gözetim kuruluna bırakılmasıyla ülkemizdeki yetki karmaşasının ortadan kalkacağını düşünmektedirler. Bu kuruluşlarının, yetki belgelerine göre müşteri dağılımının daha dağınık olmasının sonucu etkilediği düşünülmektedir. Çünkü birden fazla düzenlemeyi takip etmek zorunda kalan bu firmalar, düzenleme yapma sorumluluğun tek elde toplanması durumunda söz konusu karmaşanın ortadan kalkacağını düşünmektedirler.

- H8: Denetim firmalarının“ bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları kuruluşların müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmektedir. Tablo (3.35)’de görüldüğü üzere, müşteri sayısı fazla olan kuruluşlar, ülkemizde denetim kalitesi konusunda bir eksiklik olduğunu ve kamu gözetim kurulunun ve kendi kendini düzenleyen bir yapının kaliteyi artıracağını düşünmektedirler. Bununla birlikte birden fazla kurum tarafından denetim ile ilgili düzenleme yapılıyor olmasının da kaliteyi olumsuz yönde etkilediği yönünde görüş bildirmişlerdir. Genellikle müşteri sayısı fazla olan kuruluşların uluslararası müşteriye sahip olmalarının sonucu etkilediği düşünülmektedir. Çünkü, Avrupa Birliği 8. direktifinde belirtildiği üzere, ülkelerin kendi gözetim sistemlerini oluşturmamaları durumunda, uluslararası piyasalarda işlem yapabilmeleri için, Avrupa Birliği’nin oluşturmuş olduğu gözetim sisteminin incelemesine tabi tutulmaları söz konusudur. Bu nedenle uluslararası müşteriye sahip olan kuruluşlar ülkemizde de gözetim biriminin ve peer review sisteminin oluşturulmasını talep etmektedirler.

3.5.5.3 Kuruluşların Denetim Sayılarına göre Algılarındaki Farklılığa İlişkin ANOVA Analizi Sonuçları

Tablo 3.40. Denetim Hizmet Sayısına İlişkin İstatistikler

		N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	95% Güven Aralığı		En Az	En Fazla
		Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır	Yüksek Sınır
Faktör 1	0-10	14	2,7857	1,15682	,30917	2,1178	3,4536	1,00	4,20
	11-20	20	3,3100	1,27068	,28413	2,7153	3,9047	1,00	5,00
	21 ve yuk.	12	4,2167	,66310	,19142	3,7954	4,6380	3,00	5,00
	Toplam	46	3,3870	1,21429	,17904	3,0264	3,7476	1,00	5,00
Faktör 2	0-10	14	3,2679	,87412	,23362	2,7632	3,7726	1,75	4,75
	11-20	20	3,3875	,87538	,19574	2,9778	3,7972	1,00	5,00
	21 ve yuk.	12	4,0625	,73179	,21125	3,5975	4,5275	3,00	5,00
	Toplam	46	3,5272	,88385	,13032	3,2647	3,7896	1,00	5,00
Faktör 3	0-10	14	3,7143	,74303	,19858	3,2853	4,1433	1,80	4,80
	11-20	20	4,2500	,68326	,15278	3,9302	4,5698	2,40	5,00
	21 ve yuk.	12	3,8833	1,13284	,32702	3,1636	4,6031	1,00	5,00
	Total	46	3,9913	,85266	,12572	3,7381	4,2445	1,00	5,00

Tablo 3.40. Denetim Hizmet Sayısına İlişkin İstatistikler (devamı)

Faktör 4	0-10	14	1,0714	,26726	,07143	,9171	1,2257	1,00	2,00
	11-20	20	1,3000	,54772	,12247	1,0437	1,5563	1,00	2,50
	21 ve yuk.	12	2,0000	1,27920	,36927	1,1872	2,8128	1,00	4,00
	Toplam	46	1,4130	,82532	,12169	1,1680	1,6581	1,00	4,00
Faktör 5	0-10	14	4,2500	,72722	,19436	3,8301	4,6699	3,00	5,00
	11-20	20	4,5250	,75175	,16810	4,1732	4,8768	2,50	5,00
	21 ve yuk.	12	4,2500	,83937	,24231	3,7167	4,7833	3,00	5,00
	Toplam	46	4,3696	,76329	,11254	4,1429	4,5962	2,50	5,00
Faktör 6	0-10	14	3,0714	1,12416	,30044	2,4224	3,7205	1,50	5,00
	11-20	20	2,5750	1,25944	,28162	1,9856	3,1644	1,00	5,00
	21 ve yuk.	12	3,2083	1,43746	,41496	2,2950	4,1217	1,00	5,00
	Toplam	46	2,8913	1,27329	,18774	2,5132	3,2694	1,00	5,00

Tablo (3.41)'de yer alan varyansların homojenlik testi sonuçlarına göre, faktör 4 için varyansların homojenliği testinde **sig** değeri .000 olarak tespit edilmiştir. Bu değer 0.05 değerinden küçük olması nedeniyle, faktör 4 için varyansların eşit olmadığı görülmektedir. Bu nedenle faktör 4 için Tamhane's T₂ testi yapılmıştır. Tamhane T₂ testi sonuçlarına göre, faktör 4 için **sig** değeri 0.009 bulunmuştur. Bu değer 0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle faktör 4'de yer alan ifadeler konusundaki algıları, denetim sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 3.41. Varyansların Homojenlik Testi

	Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
Faktör 1	2,967	2	43	,062
Faktör 2	,007	2	43	,993
Faktör 3	1,367	2	43	,266
Faktör 4	38,698	2	43	,000
Faktör 5	,450	2	43	,640
Faktör 6	,460	2	43	,634

Faktör 4 için söz konusu farklılığın nereden kaynaklandığını tespit etmek amacıyla Tukey testi yapılmıştır. Tablo (3.42)'de yer alan Tukey testi sonuçlarına göre,

- H₁₆: Denetim firmalarının “kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 3.42. Faktör 4 için Tukey testi

(I) Denetim sayısı	(J) Denetim sayısı	Ortalama Farklılık (I-J)	Standart Hata	Sig.	95% Güven Aralığı	
		Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır
0-10	0-10					
	11-20	-,22857	,14178	,313	-,5876	,1305
	21 ve yuk.	-,92857	,37612	,087	-1,9730	,1158
11-20	0-10	,22857	,14178	,313	-,1305	,5876
	11-20					
	21 ve yuk.	-,70000	,38905	,257	-1,7596	,3596
21 ve yuk.	0-10	,92857	,37612	,087	-,1158	1,9730
	11-20	,70000	,38905	,257	-,3596	1,7596
	21 ve yuk.					

Tablo (3.41)’de yer alan varyansların homojenliği testinde **sig.** değeri 0.005’den büyük çıkan faktör 1, faktör 2, faktör 3, faktör 5 ve faktör 6 için Tablo (3.43)’de yer alan Anova analizi sonuçlarına göre, **sig** değeri faktör 3, faktör 5 ve faktör 6 için 0,005’den büyük hesaplanmıştır. Buna göre;

- H₁₅: Denetim firmalarının “personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkileri hususunda algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir.
- H₁₇: Denetim firmalarının “ kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir.
- H₁₈: Denetim firmalarının “ kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 3.43. Denetim Sayılarına İlişkin Anova Analizi Sonuçları

		Kareler toplamı	Serbestlik derecesi	Kareler ortalaması	F	Sig.
Faktör 1	Gruplar arası	13,440	2	6,720	5,461	,008
	Gruplar içi	52,912	43	1,231		
	Toplam	66,352	45			
Faktör 2	Gruplar arası	4,770	2	2,385	3,376	,043
	Gruplar içi	30,383	43	,707		
	Toplam	35,154	45			
Faktör 3	Gruplar arası	2,553	2	1,276	1,820	,174
	Gruplar içi	30,164	43	,701		
	Toplam	32,717	45			
Faktör 5	Gruplar arası	,855	2	,427	,725	,490
	Gruplar içi	25,363	43	,590		
	Toplam	26,217	45			
Faktör 6	Gruplar arası	3,661	2	1,831	1,136	,331
	Gruplar içi	69,295	43	1,612		
	Toplam	72,957	45			

Tablo (3.43)'de yer alan Anova analizi sonuçlarına göre, **sig** değeri faktör 1 için 0.008, faktör 2 için 0.043 olduğu tespit edilmiştir. Bu oranlar 0.05 değerinden küçük olması nedeniyle faktör 1 ve faktör 2'de yer alan ifadeler konusundaki algıları denetim firmalarının denetim sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. Bu farklılığın nerden kaynaklandığını tespit etmek amacı ile Tukey testi yapılmıştır.

Tablo 3.44. Faktör 1 ve Faktör 2 için Tukey Testi

			Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır
Faktör 1	0-10	0-10					
		11-20	-,52429	,38655	,373	-1,4626	,4140
		21 ve yuk.	-1,43095(*)	,43639	,006	-2,4903	-,3716
	11-20	0-10	,52429	,38655	,373	-,4140	1,4626
		11-20					
		21 ve yuk.	-,90667	,40505	,076	-1,8899	,0766
	21 ve yuk.	0-10	1,43095(*)	,43639	,006	,3716	2,4903
		11-20	,90667	,40505	,076	-,0766	1,8899
		21 ve yuk.					
Faktör 2	0-10	0-10					
		11-20	-,11964	,29292	,912	-,8307	,5914
		21 ve yuk.	-,79464	,33068	,053	-1,5974	,0081
	11-20	0-10	,11964	,29292	,912	-,5914	,8307
		11-20					
		21 ve yuk.	-,67500	,30694	,083	-1,4201	,0701
	21 ve yuk.	0-10	,79464	,33068	,053	-,0081	1,5974
		11-20	,67500	,30694	,083	-,0701	1,4201
		21 ve yuk.					

Tablo (3.44)'de yer alan Tukey testi sonuçlarına göre;

- H₁₄: Denetim firmalarının “bağımsız denetim kalitesi hususundaki algılamaları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir.
- H₁₃: Denetim firmalarının “kamu gözetimi kurumuna bırakılacak sorumluluklar konusundaki algıları, denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmektedir. H₁ hipotezi ile ilgili sonuçlarda belirtildiği üzere, müşteri sayısı, dolayısıyla denetim hizmet sayısı fazla olan kuruluşlar, standart oluşturma görevinin tek elde toplanarak kamu gözetim kuruluna verilmesi gerektiğini düşünmektedirler.

3.5.5.4 Kuruluşların Ortak Sayılarına Göre Algılarındaki Farklılığa İlişkin ANOVA Analizi Sonuçları

Tablo 3.45. Ortak Sayısına İlişkin İstatistikler

		N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	95% Güven Aralığı		En Az	En Fazla
		Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır	Yüksek Sınır
Faktör 1	5 kişi	12	2,3167	1,21343	,35029	1,5457	3,0876	1,00	4,00
	6-10 kişi	22	3,6727	,84751	,18069	3,2970	4,0485	2,00	5,00
	11 kişi ve yuk.	12	3,9333	1,20403	,34757	3,1683	4,6983	1,00	5,00
	Total	46	3,3870	1,21429	,17904	3,0264	3,7476	1,00	5,00
Faktör 2	5 kişi	12	3,3750	,89506	,25838	2,8063	3,9437	1,75	4,75
	6-10 kişi	22	3,2727	,81980	,17478	2,9092	3,6362	1,00	5,00
	11 kişi ve yuk.	12	4,1458	,73437	,21199	3,6792	4,6124	3,00	5,00
	Total	46	3,5272	,88385	,13032	3,2647	3,7896	1,00	5,00
Faktör 3	5 kişi	12	3,6667	,86269	,24904	3,1185	4,2148	1,80	4,80
	6-10 kişi	22	4,0364	,67791	,14453	3,7358	4,3369	2,60	4,80
	11 kişi ve yuk.	12	4,2333	1,08153	,31221	3,5462	4,9205	1,00	5,00
	Total	46	3,9913	,85266	,12572	3,7381	4,2445	1,00	5,00
Faktör 4	5 kişi	12	1,6667	1,07309	,30977	,9849	2,3485	1,00	4,00
	6-10 kişi	22	1,2273	,50538	,10775	1,0032	1,4513	1,00	2,50
	11 kişi ve yuk.	12	1,5000	1,00000	,28868	,8646	2,1354	1,00	4,00
	Total	46	1,4130	,82532	,12169	1,1680	1,6581	1,00	4,00
Faktör 5	5 kişi	12	3,9167	,63365	,18292	3,5141	4,3193	3,00	5,00
	6-10 kişi	22	4,3636	,87535	,18662	3,9755	4,7517	2,50	5,00
	11 kişi ve yuk.	12	4,8333	,24618	,07107	4,6769	4,9898	4,50	5,00
	Total	46	4,3696	,76329	,11254	4,1429	4,5962	2,50	5,00
Faktör 6	5 kişi	12	2,9167	1,31137	,37856	2,0835	3,7499	1,00	5,00
	6-10 kişi	22	2,7955	1,28785	,27457	2,2245	3,3665	1,00	5,00
	11 kişi ve yuk.	12	3,5417	1,30486	,37668	2,2126	3,8707	1,00	5,00
	Total	46	2,8913	1,27329	,18774	2,5132	3,2694	1,00	5,00

Tablo (3.46)'de yer alan varyansların homejenlik testinde, faktör 4 için ise **sig** değeri 0.009, faktör 5 için 0.000 olarak bulunmuştur. Bu değer 0.05'in altında olması nedeniyle; varyansların eşit dağılmadığı görülmektedir. Bu nedenle faktör 4 ve faktör 5 için Tamhane's T₂ testi yapılmıştır. Tamhane's testi sonuçlarına göre, faktör 4 için **sig** değerinin 0,311 olduğu tespit edilmiştir. Bu değer 0.005'den büyük olması nedeniyle;

- H22: Denetim firmalarının “kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 3.46. Varyansların Homojenlik Testi

	Levene İstatistiği	Df1	df2	Sig.
Faktör 1	1,833	2	43	,172
Faktör 2	,089	2	43	,915
Faktör 3	,056	2	43	,945
Faktör 4	5,322	2	43	,009
Faktör 5	9,757	2	43	,000
Faktör 6	,016	2	43	,984

Tamhane’s testi sonuçlarına göre; faktör 5 için **sig** değeri 0.010 bulunmuştur. Bu değer 0.05’den küçük olması nedeniyle bir fark olduğu görülmektedir. Tablo (3.47)’de farklılığın nereden kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan Tukey testinin sonuçları gösterilmektedir. Buna göre;

- H23: Denetim firmalarının “kamu gözetim kurulunun personel yapısı konusundaki algıları ortak sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmektedir. Buna göre Tablo(3.45)’de görüldüğü üzere, ortak sayısı fazla olan kuruluşlar, kamu gözetim kurulunun personel yapısı içerisinde mevcut denetim uygulayıcıların yer almasına bununla birlikte meslek örgütünden kişilerin bulunmamasına kısmen katılıyorum, ortak sayısı az olan kuruluşlar ise bu ifadelerle kısmen katılmıyorum cevabını vermişlerdir.

Tablo 3.47. Faktör 4 ve Faktör 5 İçin Tukey Testi

Bağımsız Değişken	(I) ortak grup	(J) ortak grup	Ortalama Fark (I-J)	Standart Hata	Sig.	95% Confidence Interval	
			Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır
Faktör 4	5 kişi	5 kişi					
		6-10 kişi	,43939	,32798	,492	-,4516	1,3303
		11 kişi ve yuk.	,16667	,42343	,972	-,9277	1,2611
	6-10 kişi	5 kişi	-,43939	,32798	,492	-1,3303	,4516
		6-10 kişi					
		11 kişi ve yuk.	-,27273	,30813	,774	-1,1064	,5610
	11 kişi ve yuk.	5 kişi	-,16667	,42343	,972	-1,2611	,9277
		6-10 kişi	,27273	,30813	,774	-,5610	1,1064
		11 kişi ve yuk.					
Faktör 5	5 kişi	5 kişi					
		6-10 kişi	-,44697	,26132	,266	-1,1087	,2148
		11 kişi ve yuk.	-,91667(*)	,19624	,001	-1,4471	-,3863
	6-10 kişi	5 kişi	,44697	,26132	,266	-,2148	1,1087
		6-10 kişi					
		11 kişi ve yuk.	-,46970	,19970	,077	-,9786	,0392
	11 kişi ve yuk.	5 kişi	,91667(*)	,19624	,001	,3863	1,4471
		6-10 kişi	,46970	,19970	,077	-,0392	,9786
		11 kişi ve yuk.					

Tablo (3.46)'da yer alan varyansların homojenliği testinde faktör 1 için **sig** değeri faktör 1 için 0,172, faktör 2 için 0,915, faktör 3 için 0,945 ve faktör 6 için 0,984 olarak tespit edilmiştir. Bu oran 0.05 değerinden büyük olması nedeniyle varyansların homojen dağıldığı kabul edilmektedir. Bu doğrultuda Tablo (3.48)'de gösterilen anova analizi sonuçlarına göre **sig** değeri, faktör 6 için 0.867, faktör 3 için ise 0.255 bulunmuştur. Bu değerlerin 0.05 anlamlılık düzeyinden büyük olması nedeniyle bu faktörlerde yer alan ifadeler konusundaki algılar kuruluşların ortak sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. **Sig.** değeri faktör 1 için 0.001, faktör 2 için 0.014 olarak tespit edilmiştir. Bu oranların 0.05 anlamlılık değerinden küçük olduğundan faktör 1 ve faktör 2'de yer alan ifadeler konusundaki algılarının kuruluşların ortak sayılarına göre anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Tablo 3.48. Kuruluşların Ortak Sayılarına Göre Algılarındaki Farklılığa İlişkin Anova Analizi

		Kareler toplamı	Serbestlik derecesi	Kareler ortalaması	F	Sig.
Faktör 1	Gruplar arası	19,125	2	9,563	8,707	,001
	Gruplar içi	47,227	43	1,098		
	Toplam	66,352	45			
Faktör 2	Gruplar arası	6,295	2	3,148	4,690	,014
	Gruplar içi	28,858	43	,671		
	Toplam	35,154	45			
Faktör 3	Gruplar arası	2,012	2	1,006	1,409	,255
	Gruplar içi	30,704	43	,714		
	Toplam	32,717	45			
Faktör 6	Gruplar arası	,481	2	,241	,143	,867
	Gruplar içi	72,475	43	1,685		
	Toplam	72,957	45			

Tablo (3.48)'de görülen farklılığın nereden kaynaklandığını tespit etmek amacıyla Tukey testi yapılmıştır.

Tablo 3.49. Faktör 1 ve Faktör 2 için Tukey Testi

Bağımlı Değişken		(I) ortak grup	(J) ortak grup	Ortalama Farklılık (I-J)	Standart Hata	Sig.	95% Güven Aralığı	
				Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır	Yüksek Sınır	Düşük Sınır
Faktör 1	TukeyHSD	5 kişi	5 kişi					
			6-10 kişi	-1,35606(*)	,37610	,002	-2,2690	-,4431
			11 kişi ve yuk.	-1,61667(*)	,42784	,001	-2,6552	-,5781
		6-10 kişi	5 kişi	1,35606(*)	,37610	,002	,4431	2,2690
			6-10 kişi					
			11 kişi ve yuk.	-,26061	,37610	,769	-1,1736	,6523
		11 ve yk.	5 kişi	1,61667(*)	,42784	,001	,5781	2,6552
			6-10 kişi	,26061	,37610	,769	-,6523	1,1736
			11 kişi ve yuk.					
Faktör 2	TukeyHSD	5 kişi	5 kişi					
			6-10 kişi	,10227	,29399	,936	-,6114	,8159
			11 kişi ve yuk.	-,77083	,33445	,066	-1,5827	,0410
		6-10 kişi	5 kişi	-,10227	,29399	,936	-,8159	,6114
			6-10 kişi					
			11 kişi ve yuk.	-,87311(*)	,29399	,013	-1,5868	-,1595
		11 ve yk.	5 kişi	,77083	,33445	,066	-,0410	1,5827
			6-10 kişi	,87311(*)	,29399	,013	,1595	1,5868
			11 kişi ve yuk.					

Tablo (3.49)'da yer alan tukey testi sonuçlarına göre;

- H₁₉: “Denetim firmalarının kamu gözetim kuruluna bırakılacak sorumluluklar hususundaki algılamaları ortak sayılarına göre farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmektedir. Buna göre büyük denetim firmaları olarak gruplandırılan* denetim firmaları, kalite kontrol standartları, meslek ahlakı standartları, bağımsızlık standartları, denetim ve muhasebe standartlarının oluşturulma sorumluluğunun, kamu gözetim kurumlarına bırakılması görüşüne kesinlikle katılırken, diğerleri bu kadar güçlü bir irade beyanında bulunmamışlardır. Bu kuruluşların müşteri portföyünün dağınık olmasının sonucu etkilediği düşünülmektedir.
- H₂₀: “Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi konusundaki algıları ortak sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmektedir. Buna göre, büyük olarak sınıflandırılan kuruluşlar, bağımsız denetim kalitesi konusunda eksiklikler bulunduğunu, kendi kendini düzenleyen bir yapısının bulunmaması ve gözetim sisteminin olmamasının, birden fazla kurum tarafından oluşturulan standartların var olmasının denetim kalitesini olumsuz etkilediğini düşünmektedirler.
- H₂₁: Denetim firmalarının “personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkileri hususundaki algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir.
- H₂₄: Denetim firmalarının“ kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir.

*Çalışmada ortak sayısı 5'in üzerinde olan dolayısıyla gelir miktarı 500.000TL'nin üzerinde ve müşteri sayısı 11'in üzerinde olan kuruluşlar büyük denetim firmaları olarak gruplandırılmışlardır.

3.5.5.5 Kuruluşların Yabancı Bir Lisans Anlaşmasına Sahip Olmalarına Göre Algılamalarındaki Farklılığa İlişkin T-Testi ve Varyans Analizi Sonuçları

Tablo 3.50. Yabancı Bir Lisans Anlaşmasına Sahip Olup Olmamalarına göre İstatistikler

	Yabancı lisans anlaşması	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata Ortalaması
Faktör 1	evet	28	3,5857	1,21464	,22954
	hayır	18	3,0778	1,18051	,27825
Faktör 2	evet	28	3,8750	,69555	,13145
	hayır	18	2,9861	,88895	,20953
Faktör 3	evet	28	4,0500	,91348	,17263
	hayır	18	3,9000	,76466	,18023
Faktör 4	evet	28	3,6429	,97996	,18519
	hayır	18	2,0556	,23570	,05556
Faktör 5	evet	28	4,5000	,68041	,12859
	hayır	18	4,1667	,85749	,20211
Faktör 6	evet	28	3,0536	1,30766	,24713
	hayır	18	2,6389	1,21032	,28527

Tablo (3.51)'de yer alan bağımsız iki örnekli t-testi sonuçlarına göre, faktör 1 için **sig** değeri 0,167, faktör 3 için 0,566, faktör 5 için 0,150, faktör 6 için 0,286 olarak hesaplanmıştır. Bu değerlerin 0,05 anlamlılık değerinden büyük olması nedeniyle bu faktörlerde yer alan ifadelerle ilgili algılar, kuruluşların yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Faktör 2 için **sig** değeri .000, faktör 4 için ise 0,005 olarak tespit edilmiştir. Bu değerlerin 0.05 değerinden küçük olması nedeniyle bu faktörde yer alan ifadelerle ilgili algılar, kuruluşların yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 3.51. Yabancı Bir Lisans Anlaşmasına Sahip Olup Olmama Durumuna Göre Algılardaki Farklılığa İlişkin T-Testi ve Varyans Analizi Sonuçları

		Levene'nin Varyansların Eşitliği Testi		Ortalamaların Farklılığı T-testi						
		F	Sig.	t	Df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Farklılık	Standart Hata Farklılığı	95% Güven Aralığı	
		Düşük	Yüksek	Düşük	Yüksek	Düşük	Yüksek	Düşük	Yüksek	Düşük
Faktör 1	Varyansların Eşitliği Varsayımı	,010	,919	1,399	44	,169	,50794	,36300	-,22365	1,23952
	Varyansları Eşit Olmadığı Varsayımı			1,408	37,173	,167	,50794	,36071	-,22282	1,23869
Faktör 2	Varyansların Eşitliği Varsayımı	,615	,437	3,792	44	,000	,88889	,23444	,41641	1,36137
	Varyansları Eşit Olmadığı Varsayımı			3,594	30,081	,001	,88889	,24735	,38380	1,39398
Faktör 3	Varyansların Eşitliği Varsayımı	,438	,512	,578	44	,566	,15000	,25952	-,37304	,67304
	Varyansları Eşit Olmadığı Varsayımı			,601	40,852	,551	,15000	,24957	-,35407	,65407
Faktör 4	Varyansların Eşitliği Varsayımı	33,263	,000	2,488	44	,017	1,5373	,23610	,11147	1,06313
	Varyansları Eşit Olmadığı Varsayımı			3,038	31,671	,005	1,58730	,19335	,19330	,98130
Faktör 5	Varyansların Eşitliği Varsayımı	2,859	,098	1,464	44	,150	,33333	,22772	-,12561	,79228
	Varyansları Eşit Olmadığı Varsayımı			1,391	30,410	,174	,33333	,23955	-,15562	,82228
Faktör 6	Varyansların Eşitliği Varsayımı	,358	,553	1,080	44	,286	,41468	,38396	-,35914	1,18851
	Varyansları Eşit Olmadığı Varsayımı			1,099	38,453	,279	,41468	,37743	-,34909	1,17845

Bu sonuçlara göre;

- H₂₆: “Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi konusundaki algılamaları kuruluşların yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmiştir. Tablo (3.50)’den anlaşılacağı üzere; yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olan kuruluşlar; Türkiye’de bağımsız denetim konusunda eksiklikler

olduğunu, bağımsız denetim sisteminin kendi kendini düzenleyen bir yapının oluşturulmaması, denetim firmalarını kontrol eden bir gözetim sisteminin olmaması ve birden fazla kurumun bağımsız denetim ile ilgili düzenleme yapma yetkisine sahip olmasının kaliteyi olumsuz etkilediğini düşünmektedirler. Tablo (3.52)’de yer alan çapraz frekans tablosuna göre; yabancı lisans anlaşmasına sahip olan kuruluşların uluslararası müşteri sayılarının fazla olmasının sonucu etkilediği düşünülmektedir.

Tablo 3.52. Yabancı Lisans Anlaşması Olan Firmaların Uluslararası Müşteriye Sahip Olma Durumu

		Uluslararası müşterisi		Toplam (%)
		Evet (%)	Hayır(%)	
Yabancı lisans anlaşması	Evet	45,23	11,9	57,1
	Hayır	19,02	23,8	42,8
Toplam		64,2	35,71	100

Tablo (3.52)’e göre, yabancı lisans anlaşmasına sahip olan firmaların %45,23’ü uluslararası müşteriye sahip iken %11,9’u yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olmasına rağmen uluslararası müşterisi bulunmamaktadır. Yabancı lisans anlaşması ile birlikte uluslararası müşteriye sahip olan kuruluşların, uluslararası denetim standartlarını, üyesi bulunduğu kuruluşun oluşturduğu kalite güvence düzenlemelerini ve Türkiye’de mevzuatın gerektirdiği uygulamaları aynı anda takip etmeleri gerekmektedir. Bu durum kuruluşlar açısından hem kaynak hem de zaman kaybına neden olmaktadır.

- H28: Denetim kuruluşlarının “kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi konusundaki algılamaları kuruluşların yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmektedir. Tablo(3.50)’ye göre; yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olan denetim firmaları, kamu gözetim kurulunun, bir bilginin kasten ihmal edilmediğinin doğrulanması konusunda denetçileri zorlayıcı bir güç olacağını, kurumun denetim firmaları için düzenleyeceği raporları kamuya açıklayacak olmasının denetimde şeffaflığı sağlayacağını

belirlenmektedir. Ancak aynı zamanda denetimin daha pahalı olmasına neden olacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte, yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olan denetim firmaları kendi kendini düzenleyen bir yapıya ve kamu gözetim kurulunun oluşturulmasına daha fazla ihtiyaç duymaktadırlar. Firmaların şeffaflık raporları incelendiğinde, bu sonucun çıkmasında lisans anlaşması yapılan kuruluşların, bulundukları ülkede hem peer review hem de kamu gözetim sisteminden geçen firmalar olmasının etkili olduğu düşünülmektedir. Çünkü peer review ve kamu gözetim kurulunun denetiminden geçen denetim firmalarının piyasada daha fazla itibara sahip oldukları düşünülmektedir. Ankete katılan denetim firmalarının %60.9'unun yabancı bir lisans anlaşmasının bulunması nedeniyle (Bakınız: Tablo (3.9)), Tablo (3.53)'de, ankete katılan denetim firmalarının denetim firmaları ve denetçilerin gözetiminin 3.87 ortalama ile denetim ve kamu veya özel birimler tarafından, 3.80 ortalama ile ise denetim firmaları tarafından yapılması gerektiği görülmektedir.

Tablo 3.53. Denetim firması ve Denetçilerin Gözetim Yolları

Maddeler	Ortalama	Standart Sapma
Kamu veya özel gözetim birimleri tarafından	3,87	,833
Denetim firmaları tarafından	3,80	1,276
Meslek örgütleri tarafından	3,67	1,266
Denetim komiteleri tarafından	2,26	,929
Denetim kurulları tarafından	1,35	,526

Tablo (3.30)'de ankete katılan kuruluşlar denetim firmaları ve denetçilerin gözetiminin, 2.26 ortalama ile denetim komitelerine bırakılmasının önemli olmadığını ve 1,35 ortalama ile denetim kurullarına bırakılmasının ise hiç önemli olmadığını belirtilmişlerdir. Dolayısıyla ankete katılan denetim firmalarının bir gözetim biriminin oluşturulmasını onayladıkları görülmektedir. Bununla birlikte kendi kendini düzenleyen bir yapıya da ihtiyaç duyduklarını fakat denetim komiteleri tarafından yapılan gözetimin yetersiz olduğunu ifade etmektedirler.

- H25: Denetim firmalarının “kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir.
- H28: Denetim kuruluşlarının “personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olmasına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir.
- H29: Denetim kuruluşlarının “ kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olmasına göre farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir.
- H30: Denetim kuruluşlarının “kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olmasına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmiştir.

3.5.5.6 Kuruluşların Kalite Güvencesinden Geçip Geçmemesine Göre Algılarındaki Farklılığa İlişkin T-Testi ve Varyans Analizi Sonuçları

Tablo 3.54. Kalite Güvencesinden Geçip Geçmemesine İlişkin İstatistikler

	Kalite Güvencesi	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata Ortalaması
Faktör 1	Evet	36	3,2778	1,34230	,22372
	Hayır	10	3,7800	,38239	,12092
Faktör 2	Evet	36	3,5486	,98528	,16421
	Hayır	10	3,4500	,34960	,11055
Faktör 3	Evet	36	4,5200	,42374	,13400
	Hayır	10	3,8444	,88687	,14781
Faktör 4	Evet	36	4,5194	,78515	,13086
	Hayır	10	3,2500	,68516	,21667
Faktör 5	Evet	36	4,2083	,49821	,08304
	Hayır	10	3,1500	1,29207	,40859
Faktör 6	Evet	36	2,5972	1,12007	,18668
	Hayır	10	3,9500	1,27911	,40449

Tablo (3.55)’de yer alan bağımsız örnek T-testi sonuçlarına göre, **sig** değerinin faktör 3 için 0,025, faktör 4 için 0.048, faktör 5 için ise 0,003 olduğu

görülmektedir. Bu değer 0.005'in altında olması nedeniyle bu faktörlerde yer alan ifadeler konusundaki algılar, denetim firmalarının kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. Faktör 1, faktör 2, ve faktör 6 için ise **sig.** değerinin 0.005'den büyük olması nedeniyle bu faktörler için anlamlı bir farklılıktan söz edilememektedir.

Tablo 3.55 Kuruluşların Kalite Güvencesinden Geçip Geçmemesine Göre Algılarındaki Farklılığa İlişkin T-Testi ve Varyans Analizi

		Levene'nin Varyansların Eşitliği Testi		Ortalamaların Farksızlığı T-testi						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Farklılık	Standart Hata Farklılığı	95% Güven Aralığı	
		Düşük	Yüksek	Düşük	Yüksek	Düşük	Yüksek	Düşük	Yüksek	Düşük
Faktör 1	Varyansların Eşitliği Varsayımı	12,886	,001	-1,162	44	,252	-,50222	,43239	-1,37364	,36919
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			-1,975	43,875	,055	-,50222	,25431	-1,01478	,01034
Faktör 2	Varyansların Eşitliği Varsayımı	5,428	,024	,309	44	,759	,09861	,31916	-,54462	,74185
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			,498	41,090	,621	,09861	,19796	-,30115	,49837
Faktör 3	Varyansların Eşitliği Varsayımı	3,057	,087	-2,322	44	,025	-,67556	,29093	-1,26188	-,08923
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			-3,386	32,032	,002	-,67556	,19951	-1,08193	-,26918
Faktör 5	Varyansların Eşitliği Varsayımı	1,153	,289	-,842	44	,003	-,23056	,27373	-,78222	,32111
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			-,911	16,209	,376	-,23056	,25312	-,76658	,30547
Faktör 4	Varyansların Eşitliği Varsayımı	36,100	,000	-3,588	44	,001	-,94167	,26242	-1,47053	-,41280
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			-2,259	9,754	,048	-,94167	,41694	-1,87385	-,00949
Faktör 6	Varyansların Eşitliği Varsayımı	,258	,614	-3,278	44	,002	-1,35278	,41265	-2,18441	-,52114
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			-3,037	13,090	,009	-1,35278	,44549	-2,31453	-,39103

Bu sonuçlara göre;

- H33: “Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi hususunda algılamaları kalite güvence incelemesinden geçip geçmesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmiştir. Tablo (3.54)’den de anlaşılabacağı üzere; kalite güvencesinden geçen kuruluşlar, denetim standartlarının denetçiler tarafından iyi bilinmemesinin denetim kalitesini etkilediğini düşünmektedirler. Bununla birlikte bu kuruluşlar, kamu gözetim kurulunun, denetim ekibinin yeterli bilgi ve beceriye sahip için zorlayıcı bir güç olacağını belirtmektedirler.
- H34: “ Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmektedir. Tablo (3.54)’ye göre; kalite güvence incelemesinden geçen kuruluşlar, kamu gözetim kurulunun oluşturulması ile birlikte, herhangi bir bilginin denetim süreci esnasında denetçi tarafından kasten ihmal edilmediği hususunun da denetçiler için zorlayıcı bir güç olacağını düşünmektedirler. Ayrıca kurumun incelediği denetim raporları ile ilgili görüşlerini kamuya açıklayacak olmasının, piyasalarda şeffaflığı sağlayacağı beklenmektedir. Kalite güvence incelemesinde geçen kuruluşlar aynı zamanda, kamu gözetim kurulunun denetimi daha pahalı yapacağı fikrine katılmamaktadırlar. Bunun nedeni olarak, anketin son bölümünde kuruluşların önerilerini belirtmeleri amacıyla bırakılan bölümde, kamu gözetim kurulu ile birlikte düzenleme yetkisinin tek elde toplanacağı, bu nedenle denetim firmalarının birden fazla düzenlemeyi takip etmek ve bunun için kaynak ayırmak zorunda kalmayacak olmaları gösterilmektedir. Bununla birlikte aynı zamanda zaman tasarrufu da sağlanacağı belirtilmiştir.
- H35: “Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmektedir. Tablo (3.56)’de yer alan çapraz frekans tablosunda da görüldüğü üzere; kalite güvence incelemesinden geçen denetim firmaları, denetçi ve denetim firmalarının

gözetim sorumluluğunun kamu ve özel gözetim birimlerine ve denetim komitelerine bırakılması gerektiğini düşünmektedirler. Dolayısıyla kalite incelemesinden geçen kuruluşların, denetim firmaları ve meslek örgütleri tarafından yapılacak olan gözetime önem vermedikleri görülmektedir. Buna paralel olarak Tablo (3.54)'de görüldüğü üzere, kamu gözetim kurulunun personel yapısı içerisinde meslek uygulayıcılarının yer alması ancak meslek örgütünden kişilerin bulunmaması gerektiği belirtmektedirler.

Tablo 3.56. Kalite Güvence İncelemesinden Geçen Firmalara Göre Denetçi ve Denetim Firma Gözetimi

Kalite Güvence İncelemesi	Denetim firmaları tarafından					
	Hiç önemli değil	Önemli değil	Önemli	Kısmen Önemli	Çok önemli	Toplam
Evet (%)	0	19,56	30,43	10,86	17,39	78,26
Hayır (%)	0	0	0	6,52	15,21	21,73
Toplam	0	19,56	30,43	17,39	32,60	100,0
Meslek örgütleri tarafından						
Evet (%)	0	28,26	23,91	19,56	6,52	78,26
Hayır (%)	0	0	0	15,21	6,52	21,73
Toplam	0	28,26	23,91	34,78	13,04	100,0
Kamu veya özel gözetim birimi tarafından						
Evet (%)	0	0	19,56	28,26	30,43	78,26
Hayır (%)	0	6,52	15,21	0	0	21,73
Toplam	0	6,52	34,78	28,26	30,43	100,0
Denetim komiteleri tarafından						
Evet (%)	4,34	28,26	0	21,73	23,91	78,26
Hayır (%)	2,17	15,2	4,34	0	0	21,73
Toplam	6,52	43,4	4,34	21,73	23,91	100,0
Denetim kurulu tarafından						
Evet (%)	71,7	4,34	0	2,17	0	78,26
Hayır (%)	19,56	0	2,17	0	0	21,7
Toplam	91,3	4,34	2,17	2,17	0	100,0

Tablo (3.57)'da, kamu gözetim kurulunun yapısı içerisinde yer alması düşünülen kurumlara verilen öncelikler görülmektedir. Tablo (3.57)'a göre, en fazla öncelik 4.28 ortalama ile SPK'ya verilirken bunu 3.93 ortalama ile BDDK ve 3.85 ortalama ile EPDK takip etmektedir. Kuruluşların 3.11 ortalama ile Maliye Bakanlığı ve 2.62 ortalama ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın kurum yapısı içerisinde yer almasını çok önemli bulmadıkları tespit edilmiştir. Tablo (3.11)'de görüldüğü üzere, ankete katılan kuruluşların müşteri sayılarının sahip oldukları yetki belgelerine göre dağılımları incelendiğinde SPK yetki belgesi çerçevesinde denetim hizmeti verdikleri müşteri sayıları fazladır. Bu nedenle gözetim sistemi içerisinde yer alması istenen birimler içerisinde en fazla önceliğin verildiği kurumun SPK olması beklenen bir durumdur.

Tablo 3.57. Kamu gözetim kurulu İçerisinde Yer Alan Kurumlar

	Ortalama	Standart Sapma
SPK	4,28	1,068
BDDK	3,93	1,083
TÜRMÖB	3,85	1,282
EPDK	3,35	1,233
MALİYE BAKANLIĞI	3,11	1,229
SANAYİ VE TİCARET BAKANLIĞI	2,62	1,211

- H₃₁: “Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmektedir.
- H₃₂: “Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algılamaları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmektedir.
- H₃₆: “Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algılamaları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir” hipotezi reddedilmektedir.

SONUÇ

Bir toplumda kar amacı güden veya gütmeyen bir çok örgütsel veya bireysel işletme mevcuttur. Örgütsel ve bireysel işletmelerin hukuk düzenine uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarını belirlemek, aynı zamanda örgüt yöneticilerinin örgütle çıkar ilişkisi içinde bulunan kişilere ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla kayıt ve belge düzeni getirilmiştir. Bununla birlikte son yıllarda işletme sorunlarının çözümünde sayısal bilgilere duyulan gereksinimler artmakta, söz konusu bilgilerin zamanında ve eksiksiz olarak elde edilip değerlendirilmesi etkin bir işletme yönetiminin temelini oluşturmaktadır. Tüm bu gelişmeler etrafında işletmeler, mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleme, yorumlama ve analiz etme olarak ifade edilen muhasebe bilgi sürecinin işletme ve işletmeden çıkarı olan gruplar açısından fonksiyonunun önemi artmaktadır.

Diğer bir ifade ile artan rekabet ortamı ile birlikte işletmeler de büyüme sürecine girmişlerdir. Bu süreçle birlikte işletmelerin muhasebe yapıları ve dolayısıyla bu yapının düzgün işlemlerini sağlayan denetim yapısında da değişiklikler yaşanmış, yeni düzenlemeler getirilmiştir. Son yıllarda dünyada yaşanan muhasebe skandalları denetimle ilgili düzenlemelere olan ihtiyacı artırmıştır. Çünkü söz konusu skandallar incelendiğinde bu skandalların ortaya çıkış sebeplerinin başında denetim alanında yapılan hata ve usulsüzlüklerin olduğu tespit edilmiştir. Tüm bu gelişmeler doğrultusunda denetim sisteminin kamu gözetimi ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Yaşanan muhasebe skandalları sonucunda ortaya çıkan denetimin gözetimi ihtiyacı doğrultusunda birçok ülkede kamu gözetim kurumları oluşturulmuştur. Bazı ülkelerde ise yeni bir kurum oluşturmaksızın mevcut kurumlara denetimin kamu gözetimi ile ilgili sorumluluklar verilmiştir. Ülkemizde ise mevcut kurumlara bu sorumluluğun dağıtılmasından ziyade kamu gözetim kurulunun oluşturulması tercih edilmiştir.

Bu çalışmada, bağımsız denetim kalitesinin arttırılmasında kamu gözetim kurulunun rolünün incelenmesi amaçlanmıştır. Avrupa Birliği'nin kısa bir süre içerisinde Türkiye'nin kamu gözetim kurulunu oluşturması yönündeki talebi ve konu ile ilgili yapılmış çok fazla çalışmanın olmaması çalışmanın önemini artırmaktadır.

Çalışmada öncelikle, bağımsız denetim, denetim türleri ve denetim standartlarına yer verilmiştir. Bağımsız denetim ile ilgili açıklamaların ardından bağımsız denetimin kalitesi tanımlanmış ve bağımsız denetimin kalitesinin değerlendirilmesi amacıyla belirlenen kriterler incelenmiştir. Daha sonra denetimde kamu gözetimi ihtiyacından söz edilmiştir. Bu doğrultuda denetimin gözetimi tanımlanmış ve bu ihtiyacın ortaya çıkışına sebep olan muhasebe skandalları incelenmiştir. Son olarak, skandallar sonucunda oluşturulan denetim gözetim sisteminin farklı ülkelerdeki uygulamalarına yer verilmiş ve ülkemizdeki mevcut yapı ortaya konulmuştur.

Çalışmanın son bölümünde ise, Türkiye’de bağımsız denetim kalitesinin artırılmasında kamu gözetim kurulunun rolüne ilişkin algıları belirlemeye yönelik olarak yapılan araştırma ve sonuçları açıklanmıştır. Bağımsız denetim kalitesinin artırılmasında önemli etkiye sahip olmaları ve kamu gözetim kurulunun oluşturulmasından en fazla etkilenecek taraf olmaları nedeniyle sermaye piyasası kurulunun listesinde yer alan denetim firmaları alanı seçilmiştir. Bu doğrultuda hazırlanan anket formu istatistiki yöntemler yoluyla analiz edilmiştir.

Bağımsız denetim kalitesini artıracak bir kamu gözetim sisteminin; personel, finansman yapısının ve sahip olması gereken sorumluluklar ile kurum amacının ne olması gerektiğinin ortaya konulması çalışmanın alt amacı olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte çalışmada bağımsız denetim kalitesinin değerlendirilebilmesi amacıyla birinci bölümde bahsedilen kriterlerden bazıları incelenmiştir. Söz konusu kriterler; eğitim, bağımsızlık, denetim firma büyüklüğü, kalite güvence incelemeleri, iç denetim ve iç kontroldür. Ayrıca kaliteli bir denetimin kilit noktasının denetim standartlarına uygun davranılması olması nedeniyle denetim firmalarının denetim standartları bilgi düzeyi ile ilgili değerlendirme yapılmıştır.

Araştırma bulgularına göre, denetim firmalarının denetim personeline yeterli eğitim desteği verdiği tespit edilmiştir. Eğitim alanları kuruluşların müşteri sektörleri ile paralellik göstermektedir. Ancak müşterilerine muhasebe standartları konusunda danışmanlık hizmeti vermeleri nedeniyle kuruluşların büyük çoğunluğunun muhasebe standartları alanında yoğun bir eğitim programı hazırladığı görülmektedir. Bunun yanında yapılan görüşmelerden verilen bu danışmanlık hizmeti karşılığında

alınan gelirlerin denetim gelirleri içerisinde gösterildiği, bu nedenle denetim gelirlerinin olduğundan fazla görüldüğü belirlenmiştir. Çalışmada ayrıca denetim firmalarının denetim dışı hizmet gelirlerinin denetim gelirlerine oranının yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bu durumunun bağımsızlığı zedeleyebileceği dolayısıyla bağımsız denetim kalitesinin azalmasına neden olabileceği düşünülmektedir. Araştırma bulgularına göre denetçilerin, denetim süreci içerisinde daha önceki denetçi tarafından müşteri firmanın iç kontrol ve iç denetiminin etkinliği konusunda düzenlediği raporları dikkate aldığı tespit edilmiştir. Ancak kuruluşların büyük çoğunluğunun denetim standartları bilgi düzeyinin yetersiz olduğu görülmüştür.

Çalışmada bağımsız denetim kalitesini artıracak bir kamu gözetim sisteminin; personel, finansman yapısının ve sahip olması gereken sorumluluklar ile kurum amacının ne olması gerektiğinin ortaya konulması amacıyla yapılan tek yönlü ANOVA analizi ve T-testi analizi sonuçlarına göre ise şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları ile kuruluşların sermaye büyüklükleri, müşteri sayıları, denetim sayıları ve ortak sayıları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Bu sonucun çıkmasında, sermayesi fazla olan kuruluşların aynı zamanda müşteri, denetim ve ortak sayılarının da fazla olmasının etkili olduğu düşünülmektedir. Bu çalışmada büyük olarak nitelendirilen bu kuruluşlara göre; kalite kontrol, meslek ahlakı, bağımsızlık, denetim ve muhasebe standartlarının oluşturulma sorumluluğu kamu gözetim kuruluna bırakılmalıdır. Müşteri sayısı ve yıl içerisinde verdikleri denetim hizmet sayısının fazla olması nedeniyle birden fazla düzenlemeyi takip etmek zorunda kalmaları bu taleplerinde etkili olmuştur. Bu durumun maliyeti artırdığı, zaman kaybına sebep olduğu ve hata olasılığını artırdığı belirtilmektedir.
- Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi konusundaki algıları ile kuruluşların müşteri sayıları ve ortak sayıları ve yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamaları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Müşteri sayısı fazla olan kuruluşların uluslararası müşteri sayısının fazla olduğu görülmektedir. Avrupa Birliği Sekizinci Direktifi'nde belirtildiği

üzere; ülkelerin kendi gözetim sistemlerini oluşturmamaları durumunda, uluslararası piyasada işlem yapabilmeleri için Avrupa Birliği'nin oluşturmuş olduğu gözetim sisteminin incelemesine tabi tutulmaları söz konusudur. Bu nedenle uluslararası müşteriye ve yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olan kuruluşlar yurtdışı bağlantılarından dolayı ülkemizde de gözetim biriminin ve peer review sisteminin oluşturulmasını talep etmektedirler. Bununla birlikte kamu gözetim biriminin ve peer review sisteminin oluşturulmasının denetim kalitesini artıracığı düşünülmektedir.

- Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesine etkisi konusundaki algıları ile kuruluşların sermaye büyüklükleri ve kalite güvence incelemesinden geçip geçmemeleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Kalite güvence incelemesinden geçen kuruluşlara göre; denetim standartlarının denetçiler tarafından iyi bilinmemesi denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir. Kamu gözetim kurulunun oluşturulması ile denetçilerin yeterli niteliğe sahip olmasının sağlanabileceği düşünülmektedir. Ortak sayısı az olan kuruluşlar da aynı yönde görüş bildirmişlerdir.
- Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesinin arttırılmasına yönelik etkisi konusundaki algıları ile kalite güvence incelemesinden geçip geçmemeleri ve yabancı bir lisans anlaşmasının olup olmaması arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Kalite güvence incelemesinden geçen denetim firmaları ile yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olan kuruluşlara göre; kamu gözetim kurulunun denetim ve gözetim raporlarını yıl sonunda kamuya açıklayacak olmasının piyasada şeffaflığı sağlayacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte kamu gözetim kurulunun bir bilginin kasten ihmal edilmediğinin doğrulanması konusunda denetçileri zorlayıcı bir güç olacağı ifade edilmiştir. Tüm bu nedenler doğrultusunda kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesini artırıcı bir etkiye sahip olacağı belirtilmiştir. Ancak sözkonusu kurumun denetimi daha pahalı yapacağı da düşünülmektedir.
- Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısı konusundaki algıları ile sermaye büyüklüğü, ortak sayısı ve kalite güvence incelemesinden

geçip geçmemeleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Buna göre; kalite güvence incelemesinden geçen kuruluşlar, denetçi ve denetim firmalarının gözetim sorumluluğunun kamu ve özel gözetim birimlerine ve denetim komitelerine bırakılmasının denetim kalitesini artıracaklarını ifade etmektedirler. Bu nedenle kurum yapısı içerisinde meslek örgütünden ve mevcut denetim uygulayıcılarından seçilecek kişilerin bulunmasının denetim kalitesini olumsuz etkileyeceği düşünülmektedir. Sermaye büyüklüğü fazla olan kuruluşlar ise kurum yapısı içerisinde Sermaye Piyasası Kurulunun ağırlıkta olmasını tercih etmektedirler. Sermaye Piyasası Kurulu'nun yetki belgesi çerçevesinde denetledikleri müşteri sayılarının fazla olmasının bu sonucu etkilediği düşünülmektedir.

- Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısı konusundaki algıları ile kuruluşların müşteri sayıları, ve sermaye büyüklükleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Buna göre; sermayesi ve dolayısıyla müşteri sayısı fazla olan ve çalışmada büyük olarak gruplandırılan denetim firmaları kamu gözetim kurulunun finansmanının denetçiler ve denetim firmaları tarafından yapılması gerektiğini belirtmişlerdir. Diğer kuruluşlar ise bu sürece halka açık şirketlerinde katılması gerektiğini aksi takdirde kamu gözetim kurulunun denetimi daha pahalı hale getireceğini ifade etmektedirler.

Araştırma bulguları genel olarak denetim firmaları ve denetçiler tarafından kamu gözetim kuruluna ihtiyaç duyulduğunu göstermektedir. Özellikle yurtdışında müşterisi bulunan ya da yabancı ortaklığı bulunan denetim firmaları bu piyasalarda işlem yapabilmek amacıyla kurumun bir an önce oluşturulmasını beklemektedir. Bununla birlikte kurum ile birlikte denetim düzenlemelerinde yaşanan karmaşanın ortadan kaldırılacağı denetim hatalarının engellenmesi ve nitelikli personel istihdam etme konusunda zorlayıcı bir güç olacağı ifade edilmektedir.

Bağımsız denetim kalitesinin artırılması amacıyla oluşturulacak olan kamu gözetim kurulunun, söz konusu amaca hizmet edebilmesi için kurumun personel yapısı içerisinde mevcut denetim uygulayıcılarına yer verilmesi gerektiği ancak meslek örgütünden kişilerin bulunmaması gerektiği düşünülmektedir. Bununla birlikte sermayesi, müşteri sayısı ve denetim sayısı fazla olan dolayısıyla gelir miktarı

daha fazla olan kuruluşlar kuruma finansal desteğin denetçiler ve denetim firmaları tarafından sağlanması gerektiğini ancak diğer kuruluşlar ise bu sürece halka açık işletmelerin de dahil edilmesi gerektiğini düşünmektedirler.

Çalışmanın amacı doğrultusunda hazırlanan anket formunun son kısmında denetim firmalarının bağımsız denetim ve kamu gözetim kurulu ile ilgi görüşlerini ve varsa önerilerini belirtmeleri amacıyla ayrılan bölümle ilgili yapılan analizde;

- Kamu gözetim kurulunun mutlaka karma bir yapı şeklinde oluşturulması, oy haklarının eşit olarak dağıtılması kurulda çalışacak kişilerin bağımsız denetimde fiili olarak çalışan kişiler olması gerektiği,
- Kamu gözetim kurulunun güçlü, kararlı, tarafsız, şeffaf ve güven verici olması gerektiği ancak siyasi olmaması gerektiği,
- Kamu gözetim sistemi ile kayıt dışı ekonomik faaliyetler sistem içine çekmesi ve tüm ülkeyi kapsamı gerektiği,
- Kamu gözetim kurulunun oluşturulması için bürokratik engellerin kaldırılması, kırtasiyeciliğin en aza indirgenmesi, uygulanabilirliği olmayan yaptırımların tekrar gözden geçirilmesi ve uygulamacıların görüş ve önerilerine mutlaka başvurulması gerektiği,
- Kamu gözetim kurulu tarafından uygulanacak programın hazırlanmasının denetim firmalarına bırakılmaması gerektiği,
- Yasa, tebliğ, yönetmelik vb yaptırımların ülkemiz şartları ve gerekçeleri göz ardı edilmeden hazırlanması, sırf diğer ülkelerde böyle oluyor mantığı ile diğer şartların göz ardı edilerek uygulanmaya çalışılmaması gerektiği,
- Kamu gözetim kurulunun SPK, BDDK ve TÜRMOB tarafından oluşturulacak konsey tarafından seçilecek 10 kişiden oluşması, ayrıca akademik çevreden 3 profesör kurumun personel yapısına katılması gerektiği,
- Ülkemizdeki düzenleyici kuruluşların bağımsız denetime ilişkin tüm hususlardaki yetki ve sorumluluklarının kamu gözetim kuruluna devretmesi gerektiği, bunun için Amerika'daki Kamu Gözetim sistemi ile ilgili yapının ülkemize uygulanması gerektiği,

- Kamu gözetim kurulunun ülkemizde haksız rekabeti ve tekelleşmeyi engelleyeceği,
- Kamu gözetim kurulunun denetim firmalarının kendi aralarındaki rekabet şartlarını belirlemesi, denetim firmalarının, müşteri firma için hem muhasebe standartlarına göre raporlama yapması hem de denetim yapmasının zaman, maliyet ve gelir döngüsünü bozması nedeniyle, denetim kalitesi için müşteri firmaların Türkiye Muhasebe Standartlarını benimsemelerinin sağlanması gerektiği,
- Kamu gözetim sisteminin tüm kesimleri temsil etmesi gerektiği tespit edilmiştir.

Konu ile ilgili bundan sonraki araştırmalarda kamu gözetim kurulunun oluşturulmasından sonraki sürecin incelenmesi önerilebilir. Bu doğrultuda kurumun oluşturulmasından sonraki periyotta bağımsız denetim kalitesine olan etkisinin araştırılmasının faydalı olacağı düşünülmektedir. Ayrıca denetim sözleşmelerinin, 2006 yılından itibaren daha düzenli bir formatta hazırlanmaya başlanmasına rağmen dolayısıyla çok fazla eksik bilgi içermesi nedeniyle bağımsız denetim kalitesinin değerlendirilmesinde yetersiz olduğu tespit edilmiştir. Bundan sonraki çalışmalarda kamu gözetim kurulunun denetim kalitesine olan etkisinin denetim sözleşmelerinden yararlanılarak araştırılmasının anlamlı olabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

- ACAR, D. ve N. TETİK, **Genel Muhasebe**, Detay Yayıncılık, 6. Baskı, Ankara, 2007.
- AKGÜL, B. A., **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.
- AKIŞIK, O., **Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlak Kuralları**, Türmob Yayınları, 225, Ankara, 2005.
- ALBAYRAK, A. S., **Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Asil Yayınları, 1. Baskı, 2006.
- ARENS, A., J. LOEBBECKE, **Auditing: An Integrated Epproach**, Prentice Hall C., NY, 2000.
- BOZKURT Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998
- CANDAN, E., **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No:2007/374, Ankara 2007.
- ÇALGAN, E., E. MENTEŞE F. İŞİLOĞLU, M. V. TOROSLU , M. ÖZCAN, GÜLMEZ, N., SAVAŞ Ş., ONUR Z., AĞCA Z., **Muhasebe Denetimi**, İSM MMO Yayınları, Yayın No:113, İstanbul, 2008.
- ÇELİK, A., **Bağımsız Denetim Firmalarının Sorumluluğu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.
- DUMAN, Ö., **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, TESMER Yayın No. 78, Ankara, 2008.
- DURMUŞ N., TAŞ O., **Denetim**, SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında, Alfa Yayınları, İstanbul, 2008.
- EREN, E., **Örgütsel Davranış ve Yönetim Psikolojisi**, Beta Yayınları, 8.Baskı, İstanbul, 2004.
- GÜÇLÜ, F., **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, Detay Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara, 2007.
- GÜREDİN, E., **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 12. Baskı, Arkan Yayınları, İstanbul, 2008.
- GÜREDİN, E., **Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, Ekim, 2000.
- GÜRBÜZ Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, İstanbul, 1990
- HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, **Denetim İlke ve Esasları**, Hesap Uzmanları Derneği, Cilt:1, 3. Baskı, Yıldız Ofset Yayınları, Ankara, 2004.
- KANPAK GÜLMEZ N., Ş. SAVAŞ, J. Z. ONUR ve Z. AĞCA, **Muhasebe Denetimi**, İSM MMO Yayınları, Yayın No:113, İstanbul, 2008.
- KAVAL, H., **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara.2008.

- KAVAT, H., **Muhasebe Denetimi**, Gazi Yayınevi, Ankara 2003.
- KAVUT, L., O.TAŞ ve T. ŞAVLI, **Uluslar arası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMMO Yayınları, No: 130, İstanbul, 2009.
- KAYA Mehmet Emin, **Bağımsız Denetim Mevzuatı**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Haziran, 2007.
- KAYIŞ Aliye, **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Editör: KALAYCI Şeref, 3. Baskı, Ankara, 2008.
- KEPEKÇİ, C., **Bağımsız Denetim**, 5. Baskı, Avcıol Yayınevi, İstanbul, 2004.
- KİRACI Murat, **Uluslar arası Denetim Standartlarına Göre Örnekleme**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2009.
- KÖKLÜ N., Ş. BÜYÜKÖZTÜRK, Ö. ÇOKLUK, **Sosyal Bilimler için İstatistik**, 2. Baskı, Pegem Yayınları, Ankara, 2007.
- KÜÇÜKSÖZEN, C., **Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma**, SPK Yayınları, No.183, Ankara, 2005.
- MESSIER F. William, **Auditing: Systematic Approach**, McGraw-Hill Printed, University of Florida, 1997.
- MUCUK, İ., **Pazarlama İlkeleri**, Türkmen Kitapevi, 13. Baskı, İstanbul, 2001.
- OKSAY, S., O. ACAR, **Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim**, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, İstanbul, Ocak 2007.
- ÖNDER, F., **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu**, Asil Yayınları, 2008.
- ÖNDER, T., Batan Bankalar, **Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı**, Beta Yayınları, İstanbul, 2001.
- PEHLİVANLI, D., **Modern İç Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.
- PICKETT K. H. S., **The Internal Auditing Handbook**, Published by Wiley, England, 2000.
- SELİMOĞLU, S. K., M. ÖZBİRECİKLİ, G. KURT, Ş. UZAY, A. ALAGÖZ ve S. YANIK, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Yayınevi, Ankara 2008.
- SÜER, A. Z., **Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası Yayınları, İstanbul, Eylül 2004.
- TİKİCİ, M., **Örgütsel Davranış Boyutlarından Seçmeler**, Nobel Yayınevi, Ankara, 2005.
- TURGUT, M. F., Y BAYKUL., **Ölçekleme Teknikleri**, ÖSYM Yayınları, Ankara, 1992-1.
- TÜRKER, M., R. PEKDEMİR, Y. SELVİ ve F. YILMAZ, **Sınırlı Uygunluk Denetimi**, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:194, Ankara, 2002.

- Uluslar arası İç Denetim Standartları**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 4, İstanbul, 2008,
- ULUSOY Yasin, Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007.
- UZAY, Ş., İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:132, 1999.
- WHITTINGTON Pany, **Principles of Auditing and Other Assurance Service**, McGray Hill Printed, Fourteenth Edition, Singapore, 2003.
- YILANCI Münevver, **İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Osman Gazi Üniversitesi Yayınları, No:086, Eskişehir, 2003.

Makaleler:

- ABBOTT, L. J., S. PARKER ve G. F. PETERS , “Audit Committee Characteristics and Restatements”, **Auditing:A Journal of Practice &Theory**, 23(1), 2004.
- AICPA, “AICPA Standards For Performing And Reporting On Peer Reviews”, **AICPA**, ,2009.
- AKIŞIK, O., “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl: 4, Sayı: 14, Ocak, 2005.
- AL-AJMI, J., “Audit Firm, Corporate Governance, Audit Quality: Evidence From Bahrain”, **Advances in Accounting Incorporating Advances In International Accounting**, Bahrain, 2009.
- ALKAVAJI, Y., “Quality Assurance Review Programs of Auditing Firms: An International Perspective”, **Managerial Auditing Journal**, Vol:22, No:2007.
- ANAND, S., “Essentials Of Sarbanes Oxley”, **Sarbanes Oxley Institue**, Kanada, 2002.
- ANDERSON, U. .L, KADOUS K. ve KOONCE L., 2004, “The Role of Incentives to Manage Earnings and Quantification in Auditors Evaluations of Management-Provided Information”, **Auditing: A Journal of Practise&Theory**, 23, Mart, 2004
- ARENS A. A. Ve R. J. ELDER, “Auditing and Assurance Service”, **International Edition**, 2003.
- ARI, M., “Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği”, **Osmangazi Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Ekim,3(2), 2008.
- ARRUNADA, B., “Audit Quality: Attributes, Private Safeguards and The Role of Regulation”, **The European Accounting Review**, , 9-2, 2000.
- ARSLAN, A., “Denetim Mesleğinde Etik Prensipler”, **Finans Politik Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl:47, Sayı:540, Şubat 2010.

- ARSOY, A. P., “Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C:X, S:11, 2008.
- AYSAN, A. M., **Ekonomik Kalkınmada Muhasebe Denetiminin Rol ve Finansman Dergisi**, Sayı:27, Temmuz 2005.
- BARLAUP, K., I. H. DRONEN ve I. STUART, “Restoring Trust In Auditing Ethical Discernment and The Adelphia Scandal”, **Managerial Auditing Journal**, Vol:24, No:2, 2009.
- BATHER, A., “The Public Company Accounting Oversight Board: National and International Implication”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21, Number 6, 2006.
- BECKER, C. L., M. L. DEFOND , J. JIAMBALYO, K. R. SUBRAMANYAM, “The Effect Audit Quality on Earnings Managment”, **Contemporary Accounting Research**, 15,1998.
- BEDARD C. J., R. D. DEIS, B. M. CURTIS ve J. G. JENKINS, “Risk Monitoring and Control in Audit Firms: A Research Synthesis”, **Auditing: A Journal of Practise&Theory**, Vol.27, No.1, Mayıs, 2008.
- BEYAZITLI, E. ve C. İBİŞ, “Türkiye’de Finansal Raporların Güvenliği ve Kamu Gözetim Sistemi”, **Muhasebe Gündemi**, İzmir Serbest Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2007.
- BUSHMAN, R.ve J. A. SMITH, “Transparency, Financial Accounting Information and Corporate Governance”, **Economic Policy Review**, Vol:9, Issue:1, Nisan, 2003.
- CARCELLO V. Joseph, HERMANSON H. Roger, MCGRATH T. Neal, Audit Quality Attributes: The Perceptions Of Audit Partners, Prepares, and Financial Statement User, **Auditing: A Journal of Practise&Theory**, Vol.11, No.1,1992.
- CHOI J. H. ve T. J. WONG, “Auditors’ Governance Functions and Legal Environments: An International Investigation”, **Contemporary Accounting Research**, Vol.1, 2007.
- CİHANGİR M., M. İNAN, “Bankalarda Denetim Etkinliği ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na Devredilen Bankaların Denetimine İlişkin Bir İnceleme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs, 212, 2006.
- CORAM Paul, GLAVOVIC Alma, NG Juliana, WOODLIFF David R., “The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts”, **Auditing: A Journal of Practise&Theory**, Vol. 27, No. 1, Mayıs 2008.
- CRASWELL, A., D. J. STOKES ve J. LAUGHTON, “Auditor Independence and Fee Dependence”, **Journal of Accounting and Economics**, 33, 2002.
- ÇALIŞKAN, A., “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:63, 2006.
- ÇANKAYA, F., B. GEREKAN , “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 9, Sayı: 28, Nisan: 2009.

- ÇIRPAN, H.ve M. KOYUNCU, “İşletme Kültürünün Alt Kademe Yöneticileri Üzerindeki Etkisi: Bir Örnek Olay Çalışması”, **Öneri Dergisi**, C.2, S.9, Ocak, 1998.
- DEANGELO, L. E., “Auditor Size and Audit Quality”, **Journal of Accounting&Economics**, 3(3), 183-199,1981.
- DECHOW, M. P, G. R. SLOAN ve P. A. SWEENEY, “Causes and Consequences Of Earnings Manipulation: An Analysis Of Firms Subject to Enorcement Actions by The SEC”, **Contemporary Accounting Research**, Vol:13, No:1,(Spring), 1996.
- DEFOND, M. L., “The Association Between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching”, **Auditing:A Journal of Practice&Theory**, Vo:11, No:1, Spring,1992.
- DEZOORT, F.T., E. S. SALTERIO, “The Effect Of Corporate Governance Experince, Financial Reporting And Audit Knowledge On Audit Committee Members-Judgments”, **Auditing: A Journal of Practice And Theory**,Vol: 20, Issue: 2, 2001.
- DEZOORT, F.T., R. D. HERMANSON, W. R. HOUSTON, “Audit Committee Support for Auditors: The Effects of Materiality Justification and Accounting Precision”, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 22, 2003.
- DİNÇ, E., B. GEREKAN, “İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:13, Sayı: 3, 2008.
- DONALD, R. D., G. A. GRIoux, “ Determinants of Audit Quality in The Public Sector”, **The Accounting Review**, Vol.67, No: 3, July,1992.
- DÖNMEZ A., P. B. BERBEROĞLU, A. ERSOY, “ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi**, (9), 2005.
- DUNN A. K. ve W. B. MAYHEW, “Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality”, **Review of Accounting Studies**, Vol.17, 2004.
- DURSUN, A., “Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım Finansal Tabloların Sigorta Ettirilmesi Modeli”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 6 (2), 2005.
- EILIFSEN, A. Ve W. F. MESSIER, “The Incidence and Detection of Misstatements: A Review and Integration of Archival Research”, **Journal of Accounting Literature**, Vol:19, 2000.
- ELGİN, İ., “Bağımsız Denetim Gözetim Kurulu”, **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, 21.yıl, Ağustos, 2006.
- ELVERİCİ, A. E., “J-SOX Amerikalı SOX’un Yerini Alır mı?”, **Dünya Gazetesi**, (07.03.2009)
- ERDOĞAN, M., “Muhasebe Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, (5), 2002.

- ERGİN, H., Ş. SEVİM ve A. ELİUZ , “Kurumsal Yönetimin Ögesi Olarak Denetim Komitesinin Etkinliği ve İMKB’ye Kayıtlı Şirketlerde Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 25, Mayıs 2008.
- ERGUN, Ü., “Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarının Görünümü”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı:1, Cilt:1, Nisan 1999.
- FEARNLEY S., B. VIVIEN, “The Reform Of The UK’s Auditor Independence Framework After The Enron Collapse: An Example Of Evidence-Based Policy Making”, **International Journal of Auditing**, 8, 2004.
- FRANCIS, J. R., K REICHELT ve D. WANG, “The Pricing of National and Cityspecific Reputations for Industry Expertise in U.S. Audit Marker”, **The Accounting Review**, 80, No:1, 2005.
- FRANCIS, J. R., “What Do We Know About Audit Quality”, **The British Accounting Review**, 36, 2004.
- FRANCIS, J.R., D. STOKES, D. ANDERSON, “City Markets as a Unit of Analysis in Audit Research and There-Examination of Big 6 Market Shares”, **Abacus**, (35), 1999.
- GİLES J. P., K. E. VENUTI, C. R. JONES, “The PCOAB and Convergence of The Global Auditing and Accounting Profession”, **The CPA Journal**, 74, 9, Proquest Central, 2004.
- GOODWIN, J. ve J. L. SEOW, “The Influence of Financial Reportig and Auditing: Perception of Auditors and Directors in Singapore”, **Accounting and Finance**, 42, 2002.
- GUNTHER W. J. Ve R. R. MOORE, “Auditing The Auditor: Oversight or Overkill”, **Economic&Finance Policy Review**, Vol. 1, Number 5, 2002.
- HASS, S., G. SARENS ve M. ALLAGRINI, “Usage of Internal Auditing Standards by Companies In The United States and Select European Countries”, **Managerial Auditing Journal**, Vol:24, No.9, 2009.
- HOGAN, C. E., R. ZABIHOLLAH, A. R. RILEY, “Financial Statement Fraud: Insights From The Academic Literature”, **Auditing:A Journal of Practice &Theory**, Vol:27, No:2, November, 2008.
- İŞGÜDEN, B.ve A. ÇABUK, “Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 16, Aralık 2006.
- JOHNSTONE, M. K., H. M. SUTTON H. ve D. T. WARFIELD, “Antecedents and Consequences of Independence Risk: Framework for Analysis”, **Accounting Horizons**, Vol:15, No:1, March 2001.
- KAISER, F. H., An Index of Factorial Simplicity, **Psychometrika**, Vol:39, No:1, 1974
- KALAYCI, Ş., A. KARATAŞ, “Hisse Senedi Getirileri ve Finansal Oranlar İlişkisi İMKB’de Bir Temel Analiz Araştırması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 27, 2005.

- KAPLAN E. S., F. E. O'DONNELL, M. B. AREL, "The Influence of Auditor Experience on The Persuasiveness of Information Provided by Management", **Auditing. A Journal of Practise&Theory**, Vol. 27, No. 1, Mayıs 2008.
- KAPLAN E. Steven, O'DONNELL F. Edward, AREL M. Barbara, "The Influence of Auditor Experience on The Persuasiveness of Information Provided by Management", **Auditing. A Journal of Practise&Theory**, Vol. 27, No. 1, Mayıs 2008.
- KARAGÖZ, Y., S. EKİCİ, "Sosyal Bilimlerde Yapılan Uygulamalı Araştırmalarda Kullanılan İstatistiksel Teknikler ve Ölçekler", **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2004.
- KARAPETROVIC, S. ve W. WILLBORN, "Quality Assurance and Effectiveness Of Systems", **International Journal of Quality&Reliability Management**, Vol.17, No.6, 2000.
- KARDEŞ, S. S. ve H. GÖKTEPE, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl 17, Mayıs-Haziran, 2007.
- KAVUT, L., "Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları", **IMKB Dergisi**, Cilt:5, Sayı:20, Ekim-Kasım-Aralık, 2001.
- KAYAR, İ., "Sermaye Piyasasında Mesleki ve Etik Kurallar Üzerine Bir Değerlendirme", **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:19, Yıl:2005/2.
- KAYIM, A., "1984'ten 2006'ya Avrupa Birliği'nde Yasal (Mali) Denetim: Revize 8. Direktif Neler Getiriyor", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMM Yayınları, Haziran-Temmuz, Sayı:76, Yıl:2006.
- KİRACI, M., "Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:4, Sayı:14, Ocak 2005.
- KNAPP, C. M., "Audit Conflict: An Empirical Study of The Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure", **The Accounting Review**, Vol: LX, No:2, April 1985.
- KNECHEL W. Robert, VANSTRAELEN Ann, "The Relationship Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions", **Auditing: A Journal Of Practise & Theory**, Vol.26, No: 1, Mayıs, 2007.
- KORKMAZ, U., "Kamuda İç Denetim", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 25, 2007.
- KRISHAN V. Gopal, "Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management", **Accounting Horizons**, Vol. 17, 2003.
- KURT, G. ve B. AKYÜZ, "Banka Denetim Komitelerinin Görev ve Sorumluluklarını Yerine Getirmedeki Etkinliklerine Yönelik Bir Araştırma", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 4, Aralık, 2009.

- KWON, S. Y., C. Y. LIM , S. TAN ve P. MUI , “Legal Systems and Earnings Quality: The Role of Auditor Industry Specialization”, **Auditing: A Journal of Practise&Theory**, Vol:26, No:2, November 2007.
- KWON, S. Y., C. Y. LIM, S. TAN, P. MUI, “Legal Systems and Earnings Quality: The Role of Auditor Industry Specialization”, **Auditing: A Journal of Practise&Theory**, Vol:26, No:2, November 2007.
- LAKIS, V., “Independent Auditing Development Tendencies”, *Technological and A Economic Development Baltic Journal on Sustainability*, 14(2),2008.
- LEE, H. Y. ve V. MANDE, “The Effect Of The Private Securities Litigation Reform Act of 1995 On Accounting Discretion of Client Managers Of Big 6 and Non- Big 6 Auditors”, **Auditing: A Journal of Practise &Theory** 22(1), 2003.
- LENNOX, C. S.,”Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses”, **Journal Business Finance &Accounting** 26, No.7, Oct\Sept.,1999.
- LENNOX, C. ve J. PITTMAN, “Auditing The Auditors: Evidence On The Recent Reforms To The External Monitoring Of Audit Firms”, **Journal of Accounting and Economics**, 2009.
- LEUZ, C., P. WYSOCKI ve D. NANDA, “Investor Protection and Earnings Management: An International Comparison”, **Journal of Financial Economics**, Vol.69, No.3, September, 2003.
- LYS Thomas, WATTS L. Ross, “Lawsuits Against Auditors”, **Journal of Accounting Research**, Vol.32, 1994.
- LYS, T. ve L. R. WATTS, Lawsuit Against Auditors”, **Journal of Accounting Research**, Vol.32, Supplement, 1994.
- NELSON, K. K., A. R. PRICE, R. B. ROUNTREE, “The Market Reaction to Arthur Andersen’s Role In The Enron Scandal: Loss of Reputation or Confounding Effects”, **Journal of Accounting and Economics**, Vol:46, 2008.
- OTLEY D.T., B.J PIERCE, , “The Operation of Control System in Large Audit Firms”, **Auditing. A Journal of Practise&Theory**, 15, No. 2,1996
- ÖMÜRGÖNÜLSEN, M ve U. ÖMÜRGÖNÜLSEN, “Critical Thinking About Creative Accounting in The Face Of A Recent Scandal In The Turkish Banking Sector”, **Critical Perspective on Accounting**, 20, 2009.
- ÖZBİRECİKLİ, M., “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:5,Sayı:18, Nisan, 2006.
- ÖZDOĞAN F, İ.TÜZÜN KALEMCİ, “Öğrencilerin Üniversitelerine Duydukları Güven Üzerine Bir Araştırma”, Kastamonu Üniversitesi, **Kastamonu Eğitim Dergisi**, Cilt: 15, No: 2, 2007.

- ÖZKORKUT, K., “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 195, Mart 2009.
- ÖZTÜRK, C., “Uluslararası Standartlar Çerçevesinde Denetim ve Benzeri” Hizmetler, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 25, Mayıs 2008.
- PALMRASE Z, “Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality”, **Accounting Review**, 1988
- PATRICK, J. M., “The PCOAB and The Future Of Oversight”, **Journal of Accountancy**, Dec 2004.
- POTT, C., J. T. MOCK ve C. WATRIN , “The Efeect Of A Transparency Report On Auditor Independence: Practitioners’ Self-assessmenet”, **Review Managerial Science**, 2, 28, 2008.
- RAIBORN, C., SCHORG C., “The Sarbanes Oxley Act Of 2002: An Analysis Of And Comments On The Accounting Related Provisions”, **Journal of Business and Management**, April, 2004.
- REZAAEE, Z., “High Quality Financial Reporting”, **Strategic Finance**, February 2003.
- ROBINS, F., “Corporate Governance After Sarbanes Oxley:An Australian Perspective”, **Corporate Governance**, 6, 2006.
- ROBINS, F., “Corporate Governance After Sarbanes-Oxley:An Avustralian Perspective”, **Corporate Governance**, Vol:6, No:1, 2006.
- RUSSELL, J.ve J. ARMITAGE, “Peer Review Effectiveness: An Analysis Of Potantial Loopholes Within The USA Peer Review Program”, **Managerial Auditing Journal**, Vol:21, Issue:1, 2006.
- SALTIK, N., “İç Kontrol Standartları”, **Bütçe Dünyası**, Cilt:2, Sayı:26, 2007.
- SAYAR, Z. ve A. ALP, “Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Bağımsız Denetim ve Muhasebe-Denetim Mesleğinin Rolü: Sermaye Piyasaları Açısından Bir Değerlendirme”, **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, 23(267), 2008.
- SCHROEDER, M.S., I. SOLOMON , D. VIKREY, “Auditing Quality.Perceptions of Audit Committee Chairpersons and Audit Partners”, **Auditing: A Journal of Practise&Theory**, 5(2),86-89 ,1986.
- SEVİM, Ş., T. ÇETİNOĞLU , N. KURNAZ, “Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat-Mart, Sayı:74, Yıl:2006.
- SIKKA, P., S. FILLING ve P. LIEW , “The Audit Crunch: Reforming Auditing”, **Managerial Auditing Journal**, Vo:24, No:2, 2009.
- ŞİRİN, M., “Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 61, Nisan-Haziran, 2006.

- TACKETT, J., F. WOLF ve G. CLAYPOOL, “Sarbanes Oxley and Audit Failure; A Critical Examination”, **Managerial Auditing Journal**, Vol:19, No: 3, 2004.
- TITMAN, S. ve B. TRUEMAN, “Information Quality and The Valuation of New Shares”, **Journal of Accounting and Economics**, Vol.8, Issue.2, 2002.
- TUAN, K.ve J. SAĞLAR, “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:4,Sayı:11, Ocak 2004.
- TÜRMOB, “Denetçi Gözetim Kurulu Avrupa Grubu Kuruldu”, **TÜRMOB**, Yıl:2, Sayı: 6, Şubat, 2006.
- TÜRMOB, “Finansal Raporlama Konseyi’nin Denetim Kalitesi Çerçevesi”, **TÜRMOB**, Sayı.15, Yılı:2008, Nisan 2008.
- TUSİAD, “Yönetim Kurullarında İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru”, **TUSİAD**, Yayın No: TUSİAD-T/2008- 05-461, Mayıs 2008.
- TÜRKER, M., “Uluslararası Denetim Standartlarına Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:19, Temmuz, 2006.
- ÜNSAL, A., “İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci”, **KMU İİBF Dergisi**, Yıl: 10, Sayı:14, Haziran, 2008.
- WINETROUB, D. A. ve F. X. BOCHANSKI, “Tax Services And Auditor Independent”, **Publication Of KPMG’s Department Of Professional Practise-Audit and Risk Advisory**, (212)909-5600, 2004.
- YARDIMCIOĞLU, M., “Denetim Standartlarının Dünya ve Türkiye’de Gelişim Süreci”, **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl: 15, Sayı: 91, Nisan, 2007.
- ZAİF, F., “Avrupa Birliği Denetim ve Denetçiye İlişkin Esasların Uyumlaştırılması Çalışmaları”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 6/3, Ankara, 2004.
- ZHANG, P., “The Impact Of The Public Expectations Of Auditors On Audit Quality and Auditing Standards Compliance”, **Contemporary Accounting Research**, Vol:24, No:2 (Summer), 2007.
- ZHANG, Y., J. ZHOU ve N. ZHOU, “Audit Committee Quality, Auditor Independence and Internal Control Weaknesse”, **Journal of Accounting and Public Policy**,26, 2007.
- ZHAO S., L. CHEN, L. HUA, “Study of American Audit Faulire”, **Journal of Modern Accounting and Auding**, Vol:2, No:6, 2006.

Çalışma Raporları:

Audit Inspection Powers of the Austrralian Securities and Investments Commission, Consultation Paper, September 2005, <http://treasury.gov.au> (16.02.2010)

Avrupa Birliği Komisyonu Uyum Raporu, Esas No: 1/169, Karar No: 17, Rapor Tarihi: 27/11/2008

- BOYLE, P., **International Convergence of Accounting and Auditing Standards and Regulation**, World Bank Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation Paper for Module 10, 17 October 2005.
- CASTERELLA, R. J. ve K. L. JENSEN, Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality, Working Paper, Mart, 2007.
- CHEN, Q., Do Audit Actions Consistent with Increased Auditor Specticisim Deter Potential Management Malfeasance, Working Paper, Behavioral Accounting Research Seminar, Mayıs 14, 2009.
- Dünya Bankası-IMF Türkiye Standartlara Uyum Raporu (ROSC) Muhasebe ve Denetim, Mart 2007.
- Enforcemetn in The European Union, A Comparative Survey: Spain and The UK**, Workpaper, <http://www.uv.es/catedra-aeca/workshop/files/SP2Heras.pdf>. (03.08.2009)
- Enhancing Audit Quality**, Working Paper, Accounting Today, , December 2008.
- FRC, Professional Oversight Board for Accountancy Complaints and Disipline Prosedures Review, Financial Reporting Council, February, 2005.
- HUNT, B., **Regulation of The Auditing Profession**, Working Paper, November, 2009.
- KOPP, L., W. M. LEMON ve M. RENNIE, **A Model of Trust and Professional Skepticism in The Auditor-Client Relationship**, School of Accountancy Seminar, Waterloo Üniversitesi, 2003.
- MARIANNE, O., **Avoiding Another Enron: The Role Of The External Auditor In Financial Regulation And Supervision**, Munich Personal Repec Archive, 2007, s. 1147, <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/1147/> (10.03.2009).
- O'ROURKE, M., **Parmalat Scandal Highlights Fraud Concerns**, Risk Management, Magazine, Proquest Central, , 51, Mar 2004.
- Oversight and Independence of CPA Auditing in Japan**, The Japanese Institute of Certified Public Accountants Working Paper, 2004, <http://www.hp.jicpa.or.jp/english/pdf/e-oversight.pdf>, (06.01.2010).
- PEEK, L., H. BLANCO ve M. ROXAS, **Sarbanes Oxley Act o 2002:Corporate Governance and Public Accounting Firms Oversight in NAFTA Countries**, Amercan Accounting Association 2004 Mid-Atlantic Region Meeting Paper, Working Paper, February, 2006.
- Sermaye Piyasası Kurulu, **2008 Yılı Faaliyet Raporu**, SPK.
- SKINNER J. D.ve S. SRINIVASAN, **Audit Quality and Audit Reputation Evidence from Japan**, Working Paper, January 2009, Revised, March 2009.
- ZERNI, M., **Essays on Audit Quality**, Acta Universitatis Ouluensis, Working Paper, Linnanmaa, Nowember, 2009.

Tezler:

- ALTINTAŞ, T., **Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 2006.
- BAKDUR, A., **Bankacılık Sektörünü Düzenleyen Kurumların Yapıları: Ülke Uygulamaları ve Türkiye için Öneri**, Mali Piyasalar Dairesi Başkanlığı, Uzmanlık Tezi, Yayın No: DPT: 2678.
- CHAN, L., **Three Essays On The Effect Of The Sarbanes-Oxley Act of 2002 On The Audit Environmen**, Doktora Tezi, M.S.University of Akron, 2007.
- ÇITAK, N., **Hileli Mali Raporlamada Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama**, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü, 2007.
- DANG L., **Assesing Actual Auditing Quality**, Doktora Tezi, Drexel Üniversitesi, Amerika, Mayıs 2004.
- ENGBRETSON T. J., **The Perceived Effectivess Of The Sarbanes Oxley Act Of 2002 In Improving Audit Quality: A Multiple Constituency Approach**, Doktora Tezi, Virginia Üniversitesi, Ağustos, 2006.
- ENGBRETSON T. J., **The Perceived Effectivess of The Sarbanes OXLEY Act of 2002 In Improving Audit Quality: A Multiple Constituency Approach**, Doktora Tezi, Virginia Üniversitesi, Ağustos, 2006.
- LI Chan, **Assessment On Audit Delay in The SOX Era Three Essays On The Effect Of The Sarbanes-Oxley Act Of 2002 On The Audit Environment, "The Impact Of SOX Section 404 Internal Control Quality"**, Doktora Tezi, Akron Üniversitesi, 2007.
- LITTLE, C. S., **An Exploratory Study of the Peer Review Process: Perception Held by Federal Audit Executives Compared to Perception Held by Private Sector Audit Executives**, Doktora Tezi, Baltimore Üni., 2006.
- OKUR, M., **Bağımsız Denetimin Denetimi**, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü, Ankara, Kasım 2007.
- PIKE E, J., **Studies On Auditing**, Doktora Tezi, Wisconsin Üniversitesi, Madison, 2003.
- SON, M., **Do Non Audit Service Influnce AuditQuality**, Doktora Tezi, Nebraska Üniversitesi, Lincoln, 2005.
- XIAOCHUAN, Z., **An Emprical Analysis of The Relationship between Audit Committee Multiple Directorship and Financial Reporting Quality**, Doktora Tezi, Drexel Üniversitesi, Amerika, 2008.

Kongrede Sunulan Yayınlar:

- AKDOĞAN, N., "TFRS ve Denetim Standartlarının Finansal Tabloların Şeffaflığı Üzerindeki Etkileri ve Denetimin Gözetimi", MÖDAV, 4. Uluslararası Muhasebe Konferansı, 15-27 Kasım, İstanbul, 2007.

- AYSAN, A. M., “Ekonomik Kalkınmada Muhasebe Denetiminin Rolü”, Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, **VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Sempozyum Sunuş Bildirisi**, İstanbul, Mart, 2006.
- BABUÇCU K. S., “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Denetim Standartlarının Finansal Tabloların Şeffaflığı Üzerindeki Etkileri ve Denetim Gözetimi”, MODAV, **Uluslararası Muhasebe Konferansı**, 15-17 Kasım, 2007.
- CEYLAN, A., “Kalite Güvence Standardı, Türkiye’deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları”, **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, Ankara 30-31 Mart, 2007
- COŞKUN, A., “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları ve TTK’da Denetim”, **IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İstanbul, Ekim, 2009.
- ÇİFTÇİ, Y., A. ERSERİM, “Bağımsız Denetime İlişkin Ulusal ve Uluslararası Güncel Düzenlemelerin İncelenmesi”, **II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri**, 28-29 Haziran, Giresun, 2007.
- DARMAN, G. M., “Kurumsal Yönetim Dünyadaki ve Türkiye’deki Gelişmeler”, **ASİAD Semineri**, Antalya, 23 Aralık 2006.
- DURUKAN, B., “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Raporlama Standartları Uygulamalarındaki Önemi”, **Türkiye Standartları Sempozyumu XII**, 26-30 Kasım, Kıbrıs,
- GÖNEN, S., Ş. UZAY, “Türkiye’de Bağımsız Denetim Firmalarının Görünümü”, **1.Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı**, Trakya Üniversitesi, Edirne, 11-13 Haziran 2009.
- HEGARTY, J., “Striking The Balance Global-V-Local, Rules-V-Principles”, MODAV, **4. Uluslararası Muhasebe Konferansı**, 15-17 Kasım, 2007.
- ISMAIL, A. H., Z. MOHD-SANUSI, Y. MAT ISA ve S. KASIM, “Implementation of Audit Quality Control System: Preliminary Evidence From Small and Medium Audit Practices in Malaysia”, **The 9. Asian Academic Accounting Association Annual Conference**, Dubai, November, 2008.
- KAPICIGİL, A., “Kalite Nedir Hizmet Kalitesi Nedir Kalite Güvence Kavramı”, **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, Ankara, 30-31 Mart 2007.
- KEELSALL, H. M., “Australian Perspective on Oversight of Auditing Standards-Setting”, **17. Dünya Muhasebe Kongresi**, 2008.
- KUMAR, R. K., L. LIM, “Was Andersen Less Than Its Peers? A Comparative Analysis Of Audit Quality”, **American Accounting Association National Conference**, Chicago, 2007.
- POEL V. D. K., V. M. S. OPIJNEN ve A. VANSTRAELEN, “Public Oversight and Audit Quality: Evidence from Public Oversight of Audit Firms in the Netherlands”, European Auditing Research Network, **Fifth Earnet Symposium**, Valencia, 2009.

- SELÇİK, M., “Denetim Mesleğinde Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar”, **Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu**, VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul, 2006.
- SEMERCİ,Ç., “Araştırma Görevlilerinin Öğretim Üyelğine İlişkin Tutum Ölçeğinin Üçlü, Beşli ve Yedili Derecelemeye Geçerlik ve Güvenirliği”, **XIII. Ulusal Eğitim Bilimleri Kurultayı**, İnönü Üniversitesi Eğitim Fakültesi, Malatya, 6-9 Temmuz 2004.
- SYLPH J., “Transparency and Audit Regulation”, **Federation Des Experts Comptables Mediterraneens Conference**, İstanbul, 2005.
- ŞANLI N., “TÜRMOB’un Kalite Güvence Sistemi Yaklaşımı”, **2. Uluslararası Denetim Sempozyumu**, Antalya, Nisan, 2007.
- ŞAVLI T., “Türkiye’de Kalite Güvence Sisteminin Değerlendirilmesi”, **2.Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 2007.
- TOROMAN, C., B. TUNÇSİPER, “Şirket Skandalları İle Muhasebe Eğitimi Arasındaki İlişki ve Bu Skandalların Muhasebe Eğitim Sistemindeki Yansımaları”, **XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu**, 23-27 Mayıs, Antalya, 2007.
- UYAR, S. ve M. ÇELİK, “Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerine Göre Denetim Raporları: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda Bir Araştırma”, **26. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu**, Antalya, 2007.
- UZAY Ş., “Denetimde Kalite”, Konya SMMMO, **I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı**, 14-17 Mayıs 2009.
- UZAY Ş., TANÇ A., M ERCİYES., “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe”, **12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi**, İstanbul, 20-24 Temmuz 2008.
- UZAY Şaban, “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirlik”, WCAE, **The 10.th World Congress of Accounting Educators & The 3.rd Annual International Accounting Conference**, 9-11 Kasım, İstanbul, 2006.
- UZAY, Ş., “Faaliyet Denetimine Genel Bir Bakış”, **II.Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya, 25-29 Nisan 2007.
- UZAY, Ş., “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, **The 1st Annual International Accounting Conference**, İstanbul, 3-5 November 2004.
- YÜKSEL G., “Kalite Güvence Standardı, Türkiye’deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları”, **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, Ankara 30-31 Mart 2007.

Yasa, Tasarı ve Tebliğler:

Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı, Genel Gerekçe, Esas No:1/619, Dönemi ve Yasama Yılı: 23/2, Meclise Geliş Tarihi: (25/06/2008)

Sermaye Piyasası Kurulu, Haftalık Bülten, 24.07.2000-28.07.200, No:2000/29, <http://www.spk.gov.tr/apps/haftalikbulten/index.aspx>, (07.01.2010).

Türk Ticaret Kanunu, 09/07/1956, 9353 Sayılı Resmi Gazete.

9/11/2005 Tarihli Türk Ticaret Kanun Tasarısı, Genel Gerekçe, D.Avrupa’da Ticaret Hukuku Alanında Reform Konuları, II. Ticaret Şirketleri Kitabına Giren Konular, 2. Anonim Şirketler, m.72 Denetleme ve Denetçiler.

12.06.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Seri:X, No:22 Sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Kısım 2, md.13.

Avrupa birliğinde yasal denetimin kalitesinin güvencesi hakkında 15/11/2000 tarihli komisyon tavsiyesi (2001/256/EC) : Asgari gereklilikler (2001), ATRG, L 91/91

İnternette Yayınlanan Dergi Makaleleri:

KOZLU, E., **PARMALAT Skandalı’nın Finans Dünyasında Bırakacağı İzler**, Garanti Dergisi, http://dowland.garanti.com.tr/garanti_dergisi/04/garanti_dergisi_01104.pdf (26.07.2009)

YILDIRIM, A., **Denetim firmaları Denetlenebilir mi**, Stratejik Boyut Dergisi, 12.04.2009, www.stratejikboyut.com/.../denetim-kuruluslari-denetlenebilir-mi-509.html, (30.09.2009)

AYTULUN, A., **Neden Denetim ve AB Topluluk Müktesebatında Denetim Düzenlemesi**, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, <http://www.tmud.org.tr/.../File/ABMUHASEBEVEDENETIM.ppt>, (29.01.2010)

CHEN Y. T. ve R. ELDER, **Industry Specialization and Audit Fee: The Effect of Industry Type and Market Defination**, <http://www.aaaahq.org/audit/midyear/02midyear/papers/AuditorFeeSpecialization.pdf>, (10.03.2009)

CHEN, Y.T., R. ELDER, **Industry Specialization and Audit Fee: The Effect of Industry Type and Market Defination**, <http://www.aaaahq.org/audit/midyear/02midyear/papers/AuditorFeeSpecialization.pdf> (10.03.2009)

ÇOLAK, E., **Kurumsal Yönetim, Uyum ve Raporlama**, <http://www.spk.gov.tr/filesys/twinning/konferans II/> (06.06.2009).

DEVLİN, D., **Avrupa’ya Giden Yol-Muhasebe, Raporlama ve Kurumsal Güçlendirme Programı, Denetim Mesleğinin Kamu Gözetimi**, <http://siteresources.worldbank.org/INTERCAADVPRO/Resorcue/1934132-1136843884813/Devlin-Turk.ppt> (15.05.2010) .

- DOĞRUER, U., **Geniş Açıdan Muhasebe Denetimi**, <http://www.muhasetr.com/yazarlarımız/ufukdogruer/005> (26.10.2009)
- Financial Reporting Council Document, http://www.investmentturk.org/news/research/2004/topic/corporate_governance/asbo4o.pdf, (02.08.2009).
- <http://www.denetimnet.com/Pages/isletmelerdeicDenetimFaaliyetininBaslatilmasindaBasariFaktorleri.aspx> (26.05.2009).
- <http://www.epdk.org.tr>
- <http://www.fsa.go.jp/en/refer/data/20050527.pdf>, (16.12.2009).
- <http://www.hazine.org.tr>
- <http://www.ismmo.org.tr/docs/..010/NAZIM%20HİKMET%20HİKMET.ppt>, (16.12.2009)
- <http://www.TÜRMÖB.org.tr>
- HUMPHREY, C., LOFT Anne, The Complex World of International Auditing Regulation, <<http://qfinance.com/auditing-best-practise/the-complex-world-of-international-auditing-regulation?full>>, (16.02.2010)
- INOUE, T., **Japanese Audit Oversight Current State and Future Vision**, Finansial Services Agency of Japan 2008, http://www.ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/10122008_inoue_en.pdf, (16.12.2009)
- KANAPP, M., **Europe's Enron: Royal Ahold**, http://aaahq.org/audit/midyear/07/midyear/papers/knapp_europesenron.pdf, (23.07.2009).
- KILIÇ, H., **Denetçinin Rotasyonu**, <<http://www.archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/08sempozyum/sempozyum2007/>> (06.06.2009)
- KURT, G., **Dünyada Yaşanan Muhasebe Denetim Skandalları ve Yansımaları Sarbanes Oxley Yasası**, <http://websitem.gazi.edu.tr/ganite/Dosyaindir>, (24.09.2009)
- Public Oversight Board (2003b), **Panel On Audit Effectiveness**, <http://www.pobauditpanel.org>. (30.12.2009).
- QUADACKERS, L., T. GROOT, A. WRIGHT, What is Professional Specticism? Four Determinants of Auditors' Spectical Disposition and Their Relationship to Analytical Procedures Planning Behavior, Ağustos, 2007.
- Referans Gazatesi, 05.01.2008, <http://www.muhasetr.com/ulusalbasin>
- Sarbanes Oxley Yasasının Denetim Bağımsızlığını ve Denetim Etkinliği ve Sermaye Piyasasında Şeffaflığı Sağlama Açısından Değerlendirilmesi, www.modav.org.tr/upload/tezler/Sarbanes-Oxley.pdf, (01.03.2009).
- TALU, H., Sarbanes Oxley Yasasının Denetimin Bağımsızlığını Ve Etkinliği Ve Sermaye Piyasasında Şeffaflığı Sağlama Açısından Değerlendirilmesi, <http://www.modav.org.tr/yazarPrf.asp?id=1> (10.02.2009)
- The Institute of Internal Audit, **International Standarts fort he Professional Practice of Internal Auditing**, <http://www.theiaa.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, (05.01.2010)

The Relationship Between, **Internal Control and Fraud: What Have We Learned From Parmalat**, <http://www3.wz.edu.pl/sknf/publikacje/papers/parmalat.pdf>, (23.07.2009).

TÜRMÖB-TESMER, Denetim, Mesleki Uyum Eğitimi, <http://zsmmm.org.tr/MUE/Denetim.ppt> (11.03.2010)

Türk Bankacılık Sisteminin Güçlendirilmesine Yönelik Çabalar ve İmar Bankası Olayı, 2003, http://www.tmsf.org.tr/documents/reports/tr/basintoplantisi_sunus_23102003.pdf, (06.10.2010).

UZUN, A. K., **İşletmelerde İç Denetim Faaliyetlerinin Başlatılmasında Başarı Faktörleri**, <http://www.verginet.net/Yazdir.aspx?IcerikID=30672> (25.06.200)

EKLER

EK 1: Anket Soruları

TÜRKİYE’DE DENETİMİN KAMU GÖZETİMİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Sayın Sorumlu Ortak Baş Denetçi,

Bildiğiniz gibi özellikle Enron ve benzeri skandallardan sonra, denetim kalitesini artırmak ve denetçi bağımsızlığını sağlamak için ABD’de Sarbanes – Oxley Yasası, Avrupa Birliği’nde 8. Direktif, ülkemizde ise, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından, 2006 yılında Seri: 22 No’lu Tebliğ yayınlanmıştır. Maliye Bakanlığı tarafından ise 2008 Haziran ayında denetim firmalarının incelenmesi ve gözetimi için yeni bir kurul önerisi olan Kamu gözetim kurulunun oluşturulması amacıyla” Bağımsız Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurulu” başlıklı bir tasarı meclise sunulmuştur. Maliye Bakanlığı tarafından şuanda bu yeni yapı hakkında tarafların görüşleri toplanmaktadır.

http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyonlar_sd.calismalar?p-kom_kod=36&p_islem=1

Bu bağlamda; Sorumlu Baş Denetçi tarafından doldurulması istenen bu anket formu,” Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu gözetim kurulunun Rolüne Yönelik Bir Araştırma” başlıklı Süleyman Demirel Üniversitesi Bilimsel Araştırmalar Projesi kapsamlı çalışmaya ait olup, denetim firmalarının oluşturulacak olan yeni yapı hakkındaki görüşlerini tespit etmeye yöneliktir. Herhangi bir denetim firmasına ait bilgi münferit ve isim belirtilerek kullanılmayacaktır.

Araştırmanın toplu sonuçlarının elinize ulaşmasını istiyorsanız, anket formunun sonunda mail adresinizi lütfen belirtiniz. Anket sorularına vereceğiniz samimi cevaplarla çalışmaya katkıda bulunacağınız için şimdiden teşekkür eder saygılarımızı sunarız.

Prof Dr. Durmuş ACAR
Araştırma Görevlisi Serpil SENAL

Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
serduz@mynet.com
GSM: 0530.441.7268
İş Tel: 0246.211.3005

A. GENEL BİLGİLER

Denetim Firmasının Adı :
Firmanızın Kuruluş Tarihi :
Firmanızın Merkezi :
Firmanızın Ortak Sayısı :
Firmanızın Hizmet Verdiği Müşterilerin Sektörleri:
Toplam Müşteri Sayınız :
Yıllık ortalama olarak gerçekleştirdiğiniz denetim sayınızı belirtiniz:

1. Firmanızda çalışan personelinizin ünvanları itibari ile sayılarını belirtiniz.

- Sorumlu ortak baş denetçi kişi
- Baş denetçi sayısı kişi
- Kıdemli denetçi sayısı kişi
- Denetçi sayısı kişi
- Denetçi yardımcısı sayısı kişi

2. Müşteri firmalarınızın faaliyet gösterdikleri alanlara göre sayısını belirtiniz

- Ulusal bazda faaliyet gösteren müşteri firma sayınız Adet
- Uluslar arası bazda faaliyet gösteren müşteri firma sayınız..... Adet
- Diğer..... Adet

3. Yabancı bir lisans anlaşmasına sahip misiniz. ?

☐ Evet ☐ Hayır

4. Sahip olduğunuz yetki belgelerine göre toplam müşteri sayınızı belirtiniz.

<u>Müşteri Sayısı</u>	<u>Yetki Belgesi Türü</u>
.....	
.....	
.....	
.....	
.....	

5. Son beş yılda müşteri firma tarafından firmanıza açılan dava sayılarını ve sebeplerini belirtiniz.

Dava Sebepleri	Açılan Dava Sayısı
Müşteri Kabulü ve Sürekliliği İle İlgili	
Bağımsızlıkla İlgili	
Personel Yönetimi İle ilgili	
Sözleşme Kapsamı İle İlgili	
Gözetim İle İlgili	
Diğer..... (Lütfen belirtiniz)	

6. Denetim hizmeti için müşterilerden talep edilecek denetim ücretinin belirlenmesi aşamasında dikkate alınan kriterler konusunda önceliklerinizi belirtiniz. (1-Hiç önemli değil, 2-Önemli Değil, 3-Önemli, 4- Kısmen Önemli, 5-Çok Önemli)

- () Müşterinin sektörü
- () Müşteri firmanın büyüklüğü
- () Müşteri firmanın konsolide hesapların olması
- () Müşteri firmaya sunulan diğer denetim dışı hizmetler
- () Çalışma süresi
- () Diğer(Lütfen belirtiniz)

7. Denetim dışı hizmetlerden alınan ücretler, bağımsız denetim hizmetinden alınan ücretlerden ayrı olarak finansal tablolarınızda raporlanıyor mu?

☐ Evet ☐ Hayır

8. 2009 yılı itibari ile denetim dışı hizmetlerden elde ettiğiniz toplam yıllık denetim ücretini belirtiniz.....TL.

9. Müşteri firmalarınıza verdiğiniz denetim dışı hizmet türlerini ve 2009 yılı itibari ile bu hizmetlerden elde ettiğiniz gelir miktarlarını belirtiniz.

Hizmet Türleri	Son yıl itibari ile elde edilen gelir miktarı
Muhasebe defterinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetler	
Finansal bilgi sisteminin kurulması	
Değerleme veya aktüerya hizmetleri verilmesi veya expertiz ve uygunluk raporu hazırlanması	
İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi veya iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi	
Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi	
Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetinin verilmesi	
Hukuki danışmanlık hizmeti verilmesi	
Tahkim ve bilirkişilik yapılması	
Vergi hizmetleri	
Diğer (lütfen belirtiniz)	
TOPLAM	

10. 2009 yılı itibari ile müşterilerinize sunduğunuz denetim hizmetinden aldığınız yıllık ve ara dönem toplam denetim ücretini belirtiniz.

Ara dönem toplam denetim ücreti	TL
Yıllık toplam denetim ücreti	TL

11. 2009 yılı itibari ile en büyük iki müşterinizden sağladığınız yıllık ve ara dönem toplam denetim ücretini belirtiniz.

Ara dönem toplam denetim ücreti	TL
Yıllık toplam denetim ücreti	TL

12. 2009 yılı itibari ile sahip olduğunuz yetki belgeleri bazında elde ettiğiniz gelir dağılımınızı belirtiniz.

<u>Toplam Denetim Ücreti</u>	<u>Yetki Belgesi Türü</u>
.....TL	
.....TL	
.....TL	
.....TL	
.....TL	

13. Geçen yıllara ait tahsil edemediğiniz denetim ücreti varsa tahsil edememe nedenlerinizi belirtiniz.

.....

14. Son beş yıl içerisinde firmanız herhangi bir birleşme gerçekleştirdi mi?

☐ Evet

☐ Hayır

15. Personelinize hangi konularda eğitim desteği verildiğini belirtiniz. (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz)

() Denetim Metodolojisi

() Bağımsızlık İlkeleri

() Muhasebe Standartları

() Vergi

() IP Denetimi

() Sigortacılık Mevzuatı

() Bankacılık Mevzuatı

() Hile Denetimi

() Risk Denetimi

() Diğer(Lütfen belirtiniz)

16. Müşteri firmanıza hisse senedi yatırımı yapıyor musunuz?

☐ Evet

☐ Hayır

17. Firmanızla ilgili olarak son kalite güvence incelemesinin yapıldığı tarihi belirtiniz.

.....

18. Denetim çalışmalarında istatistiksel ve istatistiksel olmayan örnekleme modelini kullanma yüzdenizi belirtiniz.

• İstatistiksel örnekleme yöntemini kullanma yüzdesi.....%

• İstatistiksel olmayan örnekleme yöntemini kullanma yüzdesi.....%

19. Denetim hizmeti verdiğiniz müşteri firmaya denetim için gittiğiniz zaman geçmiş yıllara ait aşağıdaki raporların incelenmesi hususunda önceliklerinizi belirtiniz. (1-Hiçbir zaman, 2-Nadiren, 3-Bazen, 4-Sık Sık, 5-Her zaman)

() Finansal tablolar üzerine denetçinin görüşünün belirtildiği raporun incelenmesi

() İç kontrol sisteminin etkinliği konusunda denetçi görüşünün belirtildiği rapor

() İç kontrol sisteminin etkinliği konusunda müşteri yönetiminin görüşünün belirtildiği rapor

() İç denetim sisteminin etkinliği konusunda denetçi görüşünün belirtildiği rapor

() İç denetim sisteminin etkinliği konusunda müşteri yönetiminin görüşünün belirtildiği rapor

20. Verilen bağımsız denetim hizmetinin kalite kontrolünün yapıldığı aşama açısından önceliklerinizi belirtiniz. (1-Hiçbir zaman, 2- Nadiren, 3- Bazen, 4- Sık sık, 5- Her zaman)

() Bağımsız denetim süreci başlamadan önceki süreçte kalite kontrol incelemesi yapılır.

() Bağımsız denetim sürecinin başlangıç aşamasında kalite kontrol incelemesi yapılır.

- () Bağımsız denetim raporunun düzenlenmesine kadar olan süreçte kalite kontrol incelemesi yapılır.
- () Bağımsız denetim raporunun tamamlanmasından sonra kalite kontrol incelemesi yapılır.
- 21. Aşağıda belirtilen hususları mevzuata aykırı olarak nitelendirme hususunda önceliklerinizi belirtiniz. (1-Hiçbir zaman, 2-Nadiren, 3-Bazen, 4-Sık Sık, 5-Her zaman)**
- () Vergi yükümlülüğü konusunda esnek düzenlemeleri bulunan bölgelerdeki işletmelerle gerçekleştirilen olağandışı işlemler tespit edilmesi durumu mevzuata aykırılık olarak nitelendirilir.
- () Piyasa fiyatından oldukça yüksek fiyattan gerçekleştirilen alım satım işlemlerinin tespit edilmesi durumu mevzuata aykırılık olarak nitelendirilir.
- () Hamiline düzenlenen kasa fişleri ile yapılan alım satım tespit edilmesi durumu mevzuata aykırılık olarak nitelendirilir.
- () Basında işletme ile ilgili yer alan yorumlar tespit edilmesi durumu mevzuata aykırılık olarak nitelendirilir.
- () Mal ve hizmet alımları ile ilgili ödemelerin, kaynağı oluşturan ülke dışında başka bir ülkeye yapıldığının tespit edilmesi durumu mevzuata aykırılık olarak nitelendirilir.

B. DENETİM KALİTESİ ve GÖZETİM SİSTEMİNE İLİŞKİN BİLGİLER

- 22. Denetim firmaları tarafından hazırlanan denetim raporlarının Kamuyu aydınlatma ve piyasalarda şeffaflığın sağlanması açısından yeterlilik düzeyi hususunda görüşlerinizi belirtiniz.**
- () Kesinlikle Yetersiz () Kısmen Yetersiz () Fikrim Yok () Kısmen Yeterli () Kesinlikle Yeterli
- 23. Denetim Şirketleri arasında kalite farkı yaratan etkenler konusunda görüşlerinizi belirtiniz. (1-Hiç önemli değil, 2-Önemli Değil, 3-Önemli, 4- Kısmen Önemli, 5-Çok Önemli)**
- () Teknik bilgi
- () Personel niteliği
- () Hizmet içi eğitime gerekli önemin verilmemesi
- () Denetim firmasının büyüklüğü
- () Yabancı bir firmanın temsilcisi olarak faaliyette bulunma
- () Diğer.....(Lütfen belirtiniz)
- 24. Denetim firması ve denetçilerin gözetimi hangi yolla yapılmalıdır?(Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz)**
- () Denetim firmaları tarafından
- () Meslek örgütleri tarafından
- () Kamu veya özel gözetim birimleri tarafından
- () Denetim komiteleri tarafından
- () Denetim kurulları tarafından
- () Diğer(Lütfen belirtiniz)

25. Oluşturulması planlanan gözetim sistemi içerisinde aktif olarak yer almasının gerektiğini düşündüğünüz kurumlar hususunda önceliklerinizi belirtiniz. (1-Hiç önemli değil, 2-Önemli Değil, 3-Önemli, 4- Kısmen Önemli, 5-Çok Önemli)

- () Sermaye Piyasası Kurulu
 () BDDK
 () Maliye Bakanlığı
 () TÜRMOB
 () EPDK
 () Sanayi ve Ticaret Bakanlığı

26. Kamu gözetim sisteminin ve bu doğrultuda oluşturulacak birimin amacının önem derecesini belirtiniz.? (1-Hiç önemli değil, 2-Önemli Değil, 3-Önemli, 4- Kısmen Önemli, 5-Çok Önemli)

- () Kurumsal raporların ve beyanların şeffaflığını güvenilirliğini ve doğruluğunu iyileştirmek
 () Hilelerin ortaya çıkarılması için denetçilere sorumluluk vermek
 () Finansal tablolardaki raporlanabilir finansal bilgilerin sınırlarını açıklamak
 () Yatırımcının güvenini kazanmak
 () Denetim firmalarının hesap verebilirliğini ve bağımsızlığını artırmak
 () Standartları belirlemek
 () Bağımsız denetim firmalarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetleme

Bağımsız denetim kalitesinin artırılması amacıyla oluşturulması planlanan gözetim sistemi hakkında aşağıdaki ifadelere ilişkin düşüncelerinizi lütfen belirtiniz.

	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum
Türkiye’de Bağımsız Denetim Kalitesi Konusunda Eksiklikler Bulunmaktadır.					
Bağımsız denetim sisteminin Kendi Kendini düzenleyen bir yapının oluşturulmasına ihtiyacı bulunmaktadır.					
Bağımsız denetim firmalarını kontrol eden bir gözetim sisteminin olmaması denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir.					
Denetim firmaları tarafından bağımsız denetim standartlarının iyi bilinmemesi denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir.					
Kamu gözetim kurulu, denetim ekibinin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması için zorlayıcı bir güç olacaktır.					
Birden fazla kurum tarafından oluşturulan bağımsız denetim standartlarının var olması denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir.					

	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum
Avrupa Birliğine giriş sürecinde olan ülkemizin, bağımsız denetim firmaları ile denetçilerin denetiminden ve denetim standartlarının oluşturulmasından sorumlu olacak bağımsız bir gözetim kurumunun oluşturulmasına ihtiyacı bulunmaktadır.					
Oluşturulacak olan bir Kamu gözetim kurulu denetimin daha pahalı olmasına neden olacaktır.					
Kamu gözetim kurulu bir bilginin kasten ihmal edilmediğinin doğrulanması konusunda denetçileri zorlayıcı bir güç olacaktır.					
Kamu gözetim kurulu farklı otoriteler tarafından farklı düzenlemeler yapılmasını önleyecek ve dolayısıyla tek tip raporlar hazırlanmasını sağlayacaktır.					
Oluşturulacak olan kamu gözetim sistemi ve kamu gözetim birimi denetim firmaları tarafından finanse edilmelidir.					
Oluşturulacak olan kamu gözetim sistemi denetçiler tarafından finanse edilmelidir.					
Kurum tarafından denetim firmaları ile ilgili denetim ve gözetim raporlarının yıl sonunda kamuya açıklanması denetimde şeffaflığı sağlayacaktır.					
Kurum yapısı içerisinde meslek örgütlerinden kişiler bulunmamalıdır.					
Üyelerin çoğu veya tamamı mevcut denetim uygulayıcılarından seçilmelidir.					
Üyelerin tamamı veya çoğu şuanda veya son beş yıldır denetim uygulayıcısı olarak herhangi bir hizmette bulunmamış olmalıdır.					
Kalite Kontrol Standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğuna bırakılmalıdır.					
Meslek Ahlakı Standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğuna bırakılmalıdır.					
Bağımsızlık Standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğuna bırakılmalıdır.					
Denetim Standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğuna bırakılmalıdır.					
Muhasebe Standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğuna bırakılmalıdır.					

Ülkemizde Bağımsız denetimin kalitesinin arttırılmasına ilişkin olarak oluşturulması düşünülen kamu gözetim sistemi ile ilgili düşünceleriniz veya önerileriniz varsa lütfen belirtiniz.

Not: Çalışma tamamlandığında, bir örneğinin adresinize gönderilmesini istiyorsanız lütfen isminizi ve e-mail adresinizi belirtiniz:

GÖSTERDİĞİNİZ İLGİDEN DOLAYI TEŞEKKÜR EDERİZ.

EK:2 Analiz Sonuçları Özet Tablosu

FAKTÖRLER	HİPOTEZLER	ANLAMLILIK	SONUÇ
Faktör 1	H1: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları kuruluşların sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.45	Kabul
	H7: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları kuruluşların müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.04	Kabul
	H13: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.08	Kabul
	H19: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.001	Kabul
	H25: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.167	Red
	H31: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.252	Red
Faktör 2	H2: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları kuruluşların sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.604	Red
	H8: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları kuruluşların müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.026	Kabul
	H14: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0,043	Red
	H20: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.014	Kabul
	H26: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0,000	Kabul
	H32: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.759	Red
Faktör 3	H3: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususunda algıları kuruluşların sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.006	Kabul
	H9: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları kuruluşların müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.883	Red
	H15: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0,174	Red
	H21: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususunda algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.225	Red
	H27: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.566	Red

EK:2 Analiz Sonuçları Özet Tablosu (devamı)

	H33: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.025	Kabul
Faktör 4	H4: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.252	Red
	H10: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.180	Red
	H16: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.009	Red
	H22: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.311	Red
	H28: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.005	Kabul
	H34: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.048	Kabul
Faktör 5	H5: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.024	Kabul
	H11: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.969	Red
	H17: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.490	Red
	H23: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.010	Kabul
	H29: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.150	Red
	H35: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.003	Kabul
Faktör 6	H6: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.452	Red
	H12: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.04	Kabul
	H18: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.331	Red
	H24: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.867	Red

EK:2 Analiz Sonuçları Özet Tablosu (devamı)

	H30: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.286	Red
	H36: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.002	Red

ANOVA ve T-testi analizi sonuçlarının değerlendirilmesinde anlamlılık 0.05 olarak alınmıştır. Ancak Anova analizinin yapılması sırasında hipotezin sig değerinin 0.05'den küçük çıkmasına rağmen Tukey testi sonucunda ortaya çıkan farklılığın anlamlı çıkmaması nedeniyle bu gibi durumlarda hipotez reddedilmiştir.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler:

Adı Soyadı :Serpil SENAL
Doğum Yeri :Isparta
Doğum Yılı :1983
Medeni Hali :Evli
Yabancı Dil ve Düzeyi: İngilizce (İyi)

Eğitim Durumu:

Lise : İzmir Kız Lisesi
Lisans : Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
 İşletme Bölümü (1999-2003)
Yüksek Lisans : Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Bölümü (2003-2005)
Doktora : Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Bölümü (2005-2011)

İş Deneyimi:

- Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi- Araştırma Görevlisi- (2005- halen).

Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar:

Hakemli Dergilerde Yayımlanan Teknik Not, Editöre Mektup, Tartışma, Vaka Takdimi Ve Özet Türünden Yayınlar Dışındaki Makale

- Burcu ASLANTAŞ ATEŞ, Serpil DÜZENLİ; "Muhasebe Meslek Mensuplarının Paket Program Tercihlerinin Analitik Hiyerarşi Prosesi İle Analizi" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Cilt 9,Sayı:2, Haziran 2007, ss.93-110.
- Serpil DÜZENLİ, Burcu ASLANTAŞ ATEŞ; "Transfer Fiyatlandırmasının Kurumlar Vergisi Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenme" Vergi Raporu Dergisi Sayı:115, Nisan 2009, ss.84-98.
- Hayrettin USUL, Serpil DÜZENLİ, "Muhasebe Sisteminin Oluşturulmasında Örgüt İkliminin Etkisi, Muhasebe ve Finans Dergisi, Sayı 32, Ekim 2006, ss.117-126.

Uluslararası Toplantıda Sunularak Tam Metin Olarak Yayımlanan Bildiri

- Serpil SENAL, Burcu ASLANTAŞ ATEŞ ve Ozan ÖZDEMİR; "Yönetim Karar Verme Süreci ve Maliyet Yönetim Yaklaşımları", Uluslararası Davraz Kongresi: "Küresel Diyalog", Süleyman Demirel Üniversitesi, 24-27 Eylül 2009, Isparta.

Ulusal Toplantıda Sunularak Tam Metin Olarak Yayımlanan Bildiri

- Hayrettin USUL, Ecir KÜÇÜKSİLLE, Serpil DÜZENLİ, Muhasebe Eğitimi ve Bilgi Tabanlı Uzman Sistemler, XXVII. Türkiye Eğitim Sempozyumu, 23-27 Nisan, 2007.

Ulusal Kuruluşlarca Desteklenen Projede Alınan Görev

- TÜBİTAK 1001 107K072 No.lu Projede Bursiyer "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanması" – Yürütücü: Prof. Dr. Durmuş Acar, 2007 – 2010.
- Süleyman Demirel Üniversitesi, Bilimsel Araştırma Projeleri, 1758-D08 Nolu Proje, Prof Dr Durmuş ACAR yürütücülüğünde, 2008-2010