

ARAŞTIRMA MAKALESİ / RESEARCH ARTICLE

DENETİM KALİTESİNİN BAĞIMSIZLIK İLKESİ VE ETİK İLİŞKİSİ BAĞLAMINDA İNCELENMESİ

EXAMINING THE AUDIT QUALITY IN THE CONTEXT OF INDEPENDENCE PRINCIPLE AND ETHICS

Doç. Dr. Nurcan SÜKLÜM¹

ÖZ

Bağımsız denetim faaliyeti yürüten bağımsız denetim kuruluşları, işletmelerin finansal raporlarının muhasebe standartlarına uygun, tarafsız, doğru ve güvenilir bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı ve işletmenin gerçek durumunu yansıtmayı yansıtmadığının belirlenmesi konusunda önemli bir role sahiptir. Denetçinin bu noktada sorumluluğunu yerine getirmesi denetimin kaliteli olmasına katkıda bulunmaktadır. Denetimin kaliteli olması ise, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na uyulmasına bağlıdır. Bu noktada denetim faaliyetini yürüten denetçinin, bağımsızlık ilkesine ve etik kurallara uygun olarak hareket etmesi oldukça önemlidir. Bağımsız denetim kuruluşları hazırladıkları şeffaflık raporlarında bağımsızlık ve etik ilkelerine yer vermektedir. Bu çalışmada içerik analizi yöntemi kullanılmış ve Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarının hazırladıkları şeffaflık raporları, bağımsızlık ve etik ilkeleri açısından incelenmiştir. Çalışma sonucunda bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarında, bağımsız denetim kalitesi açısından çok önemli uygulamalar olarak görülebilen bağımsız denetim ekibinin belirli sürelerle rotasyona tabi tutulması, denetim ekibinde yer alanlardan bağımsızlık taahhüdü alınması, yeni müşteri kabulünde bağımsızlık ve etik ilkelere dikkat edilmesi, bağımsızlık ve etik ilkelerin kalite kontrol sisteminde yer alması gibi uygulamaların nispeten fazla olduğu tespit edilmiştir. Ancak etik ve bağımsızlık ilkeleri ile ilgili eğitimler, rüşvetin engellenmesi, siyaset yasağı, disiplin politikaları gibi konularda sayının oldukça az olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Kalitesi, Bağımsızlık İlkesi, Etik, Şeffaflık Raporu, Bağımsız Denetim Kuruluşları.

JEL Sınıflandırma Kodları: M41, M42.

ABSTRACT

Independent audit firms, which carry out independent auditing activities, have an important role in determining whether the financial reports of the businesses are prepared in accordance with accounting standards, impartially, accurately and reliably and whether they reflect the actual situation of the business. Fulfillment of their responsibility by the auditors at this point leads to perform a qualified audit. The quality of the audit depends on the compliance with the Independent Auditing Standards. At this point, it is very important for the auditor who conducts the auditing activity to act in accordance with the principle of independence and ethical rules. Independent audit firms include the principles of independence and ethics in their own transparency reports. In the study, Content Analysis Method is used, and transparency reports prepared by independent auditing firms operating in Turkey are examined in terms of independence and ethical principles. As a result of the study, following applications are identified according to the transparency reports of the independent audit firms: rotation of the independent audit team, which can be seen as very important practices in terms of independent audit quality, for certain periods of time, taking commitment to independence from those in the audit team, paying attention to

¹  Hitit Üniversitesi, Sungurlu Meslek Yüksek Okulu, Dış Ticaret Bölümü, nurcansuklum@hitit.edu.tr

independence and ethical principles in accepting new customers and involving quality of independence and ethical principles in the control system. However, it is determined that the number of issues related to ethics and independence principles, bribery prevention, banning of politics and disciplinary policies is very low.

Keywords: Quality of Audit, Independence Principle, Ethic, Transparency Report, Independent Auditing Firms.

JEL Classification Codes: M41, M42.

1. GİRİŞ

İşletmelerin ürettikleri finansal bilgilerin doğruluğunun denetlenmesi, paydaşların ihtiyaç duydukları güvenilir bilginin sunulmasında önemli rol oynamaktadır. Denetim faaliyetinin bağımsız denetim kuruluşları tarafından Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na uygun olarak yapılması denetimin kalitesini belirleyen etkenlerden birisidir.

2000'li yıllarda denetim konusunda yeni düzenlemeler yapılmasını zorunlu kılan Enron, Worldcom, Parmalat gibi büyük şirketlerin çeşitli muhasebe skandallarına yol açmaları ve bu şirketleri denetleyen Arthur Andersen, Deloitte ve Grant Thornton gibi bağımsız denetim şirketlerinin de bu skandallara karışmaları veya muhasebe hilelerini göz ardı etmeleri gibi olumsuz bazı olaylar yaşanmıştır. Amerikan Kongresi tarafından kar amacı gütmeyen, kamu faydasına ve halka açık şirketlerin denetimini gözetmek amacıyla 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) Sarbanes Oxley Act (SOA) ismiyle tanınan Kamuya Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıları Koruma Yasası yürürlüğe konulmuş ve bu Yasa ile Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) kurulmuştur. SOA ile ABD tarihinde ilk kez şirketleri denetleyen bağımsız denetçilerin denetlenmesi söz konusu olmuştur (Yılmaz, 2018: 3061). Ülkemizde de bağımsız denetim alanında benzer gelişmeler yaşanmaktadır. Bunlardan birisi, Temmuz 2012 tarihinde düzenlenerek yürürlüğe girmiş ve bağımsız denetçi kavramında ve bağımsız denetimin uygulanmasında önemli değişiklikler getirmiş olan yeni Türk Ticaret Kanunu'dur (TTK). Benzer bir gelişme de yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek amacıyla 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kuruluş olmasıdır. KGK, ülkemizde bağımsız denetimle ilgili tüm yetkilere sahip tek kuruluş konumundadır.

Benzer olumsuzlukların yaşanmaması için denetim faaliyetinin kaliteli bir şekilde yapılması büyük önem arz etmektedir. Denetçilerin denetim görevini yürütürken bağımsızlık ilkesine ve etik kurallara uymaları ayrıca, bağımsız denetim kuruluşlarının 2013 yılında zorunlu hale getirilen “Şeffaflık Raporu” yayınlamaları denetim kalitesi üzerinde olumlu katkılarda bulunmaktadır.

Çalışmada öncelikle konu kavramsal olarak incelenmiş daha sonra içerik analizi yöntemiyle ülkemizde faaliyette bulunan bağımsız denetim kuruluşlarının 2018 yılında yayınladıkları şeffaflık raporları bağımsızlık ilkesi ve etik kurallara uyum açısından incelenmiştir.

2. DENETİM KALİTESİ

İşletmeler, hazırladıkları finansal raporlarının mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tam anlamıyla gerçeğe uygun ve güvenilir bir şekilde hazırladığını kanıtlamak için işletme dışından tarafsız bir kişi ya da kuruma onaylatma ihtiyacı duymaktadır. Bu uygulama, işletmelerin hem piyasadaki prestijleri hem de güvenilirlikleri açısından oldukça önemlidir.

Denetim, ekonomik işlemlere ait sonuçların daha önce tespit edilmiş kriterlere uygun olup olmadığının incelenmesi, daha sonra sonuçların ilgili taraflara duyurulmasına yönelik bağımsız bir şekilde kanıt toplanması ve ilgili kanıtların değerlendirilmesi sürecidir (Güredin, 2000: 5). Muhasebe denetimi ise, bir işletmenin finansal tablo ve açıklanması gereken diğer bilgilerinin belirlenmiş standartlara uygunluğu konusunda makul güvence sağlayacak kanıtların elde edilmesi ve bağımsız denetim standartlarına uygunluğunun kontrol edilip değerlendirilmesi ve raporlanmasıdır (Kaval, 2008: 10).

Bağımsız denetim, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4/1- b Madde'sinde “Mali tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygun ve doğru olması konusunda, yeterli ve uygun bağımsız

denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında belirtilen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenerek raporlar halinde sonuçlandırılmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Bağımsız denetim faaliyetini yapmaya yetkili taraflar aynı yönetmelikte “bağımsız denetçi” ve “bağımsız denetim kuruluşu” şeklinde belirtilmiştir. Aynı yönetmeliğin 4/1- a Madde’inde bağımsız denetçi, “Bağımsız denetim yapmak amacıyla, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetki verilmiş kişiler” olarak tanımlanırken, “bağımsız denetim kuruluşları ise 4/1- ç Madde’inde, “Kurum tarafından bağımsız denetim yapmak konusunda yetki verilmiş ortakları yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensuplarından oluşan sermaye şirketleridir” şeklinde tanımlanmıştır. Yönetmelikte adı geçen kurum, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’dur.

Yine yönetmeliğin 11. Madde’inde “bağımsız denetim, sadece KGK tarafından yetki verilen denetim kuruluşları veya yetkili denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)’ lerin ve faaliyet konuları, işletme büyüklükleri, personel sayısı ve benzer kriterler dahilinde KGK tarafından belirlenen firmaların denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından, diğer firmaların denetim görevi ise denetim kuruluşları veya (Ek ibare: RG-21/7/2017-30130) denetim görevini yürütmek isteyen bağımsız denetçilerce gerçekleştirilmektedir” şeklinde hükme bağlanmıştır.

Bağımsız denetçiler veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetinin ve bağımsız denetim sonuçlarının, güvenilir olması için kaliteli bir şekilde yapılması gerekmektedir. Denetim kalitesinden bahsedilebilmesi için, bu kapsamda yürütülen faaliyetlerin bağımsız denetim standartlarına uygun olması gerekmektedir.

Denetim kalitesi konusunda başlangıç noktası olarak kabul edilebilecek bir tanım DeAngelo tarafından yapılmıştır ve DeAngelo, denetim kalitesini denetçinin, işletmenin muhasebe sisteminde yapmış olduğu hata ve yanlışlıkların tespit etmesi ve bunu raporda belirtmesi olarak tanımlamıştır. Tanıma göre denetim kalitesi, denetçinin bağımsız olması ve denetlediği işletmenin hatalı veya yanlış bildirimlerini tespit edebilme yeteneği ile doğrudan bağlantılıdır (Aktaran Akçay ve Bilen 2018: 231).

Denetimin kalitesi konusunda standart olarak kabul edilmiş ve bağımsız denetim faaliyetlerinde uygulanmasına yönelik olarak 2004 yılında Avrupa Birliği tarafından “Denetim Kalitesi İle İlgili Temel İlkeler (Guidelines on Audit Quality)” adında bir rapor hazırlanmıştır. Denetim Kalitesi İle İlgili Temel İlkeler kapsamında denetimle ilgili sekiz adet temel özellikten bahsedilmektedir. Bu ilkeler; önemlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, kapsam, zamanında gerçekleştirme, açıklık, verimlilik ve etkililik ilkeleridir (Ada ve Yardımcıoğlu, 2017: 1734).

İngiltere’nin Finansal Raporlama Konseyi (FRC- Financial Reporting Council), denetimin kalitesine ilişkin denetçiler ve paydaşlar arasındaki veri alışverişinin etkili bir şekilde yapılmasına yönelik beş kilit denetim kalitesi faktöründen oluşan ‘Denetim Kalitesi Çerçevesi’ raporunu yayınlamıştır. Çerçevede belirtilen konular şunlardır;

- Denetim şirketi bünyesindeki alışkanlıklar,
- Ortakların ve personelin yetenekler,
- Denetim faaliyetinin verimliliği,
- Denetim faaliyeti sonucu düzenlenen raporların güven verip vermediği konusu,
- Kurumsal yönetime şirketin yaklaşım tarzı gibi denetçinin dışında gerçekleşen etkenler (Acar, Senal ve Usul, 2011: 279).

Denetim kuruluşları ve denetçiler asgari şartları KGK tarafından belirlenmiş bir kalite kontrol sistemi çerçevesinde, kalite standartlarına uygun ve güven verici bir şekilde denetim faaliyeti yürütmek mecburiyetindedirler (Bağımsız Denetim Yönetmeliği Madde 19/1- Madde 20/1). Böylece denetim sürecinin Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde belgelendirilmiş olduğu ve TDS’ lere ek olarak başta meslek etiği ve kalite kontrol sistemine uygun bir şekilde yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu açıdan bağımsız denetçi, mesleki etik ilkelerine uymak zorundadır (Akdoğan ve Bozkurt Yazar, 2012: 25).

3. BAĞIMSIZLIK İLKESİ VE ETİK

Bağımsız denetimin temel unsurlarından birisi bağımsızlık ilkesidir. Bağımsız denetçinin veya denetim kuruluşunun ve dolayısıyla sundukları denetim raporunun güvenilirliğinin zedelenmemesi için bağımsızlık ilkesine bağlı kalınması gerekmektedir. Bağımsız denetimin sağlıklı bir şekilde tamamlanabilmesi, bağımsızlık ilkesine sıkı sıkıya bağlı kalınmasına bağlıdır. Bağımsızlık ilkesi, denetim mesleğinin temelini oluşturmaktadır. Denetçinin denetim faaliyetini yürütürken denetim ile ilgili bütün hususlarda bağımsız davranması gerekmektedir. Denetimde bağımsızlık denetimin kanıt toplama aşamasından, bunları değerlendirme ve sonuçları raporlama aşaması da dahil bütün aşamalarında tarafsız davranılması gerektiğini ifade etmektedir (Demir ve Çiftçi, 2016: 89).

Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Kurallar Kurulu (IESBA- International Ethics Standards Board for Accountants) tarafından yayınlanan etik kurallar içerisinde bağımsızlık konusu geniş çaplı olarak ele alınmakta, KAYİK ve diğer işletmeler için ayrı ayrı açıklamalara ve örneklere yer verilmektedir. Bağımsızlık kavramının temelini, doğruluk ve cesaret oluşturmaktadır. Çünkü muhasebe, iletişim sürecinin bir fonksiyonudur ve iletişim modeli içerisinde muhasebe, sistematik düşünmeye hizmet eden bir düşünce aracıdır ve dolayısıyla da muhasebe meslek mensupları yerine getirdikleri faaliyetler sonucunda elde ettikleri bilgileri ilgililere aktarma görevini üstlenmektedir. İletilen bilginin güvenilirliğinin sağlanabilmesi için denetçiler hem doğruyu söylemeli hem de doğru söyleme noktasında cesaretlidir (Uçma Uysal, Türker ve Kurt, 2019: 45).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. Maddesi'nde bağımsızlıkla ilgili ilkeler şöyle belirtilmiştir:

- Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim faaliyetlerinde denetlenen işletmeden bağımsız, tarafsız olmak ve bu işletmelerin yönetim kademelerinde yer alamamaktadır.
- Bağımsız denetim kuruluşu veya denetçilerin, bağımsızlıklarının tehlikeye düşmesi durumunda bağımsızlığın yok olduğu kabul edilmektedir.

Anılan yönetmeliğe göre bazı durumlarda denetçinin bağımsızlığı kısmen ya da tamamen ortadan kalkabilir. Böyle durumlarda denetçinin bu durumu ortadan kaldıracak önlemleri alması gerekmektedir. Denetçinin bağımsızlığını zedeleyen ya da ortadan kaldıran durumlar şunlardır:

- Denetçilerin, denetim kuruluşunun ortakları veya akrabalarıyla ya da denetim kuruluşları tarafından denetlenen firmalarla olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerinin bulunması,
- Daha önce yapılan denetim ücretinin, mazeretsiz, denetlenen firma tarafından ödenmemiş olması,
- Denetim ücretinin, denetimin sonucuna göre şekilleneceğine dair karar alınması, denetimin etkinliği ile ilgili şüphe oluşması,
- Bağımsızlık durumunu tehlikeye atan farklı durumların oluşması (Bağımsız Denetim Yönetmeliği Madde 22).

KGK tarafından yayınlanan “ Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı” (BDS 200)' de bağımsızlık ilkesine yer vermiştir. Standartta göre, bir denetimde, denetçinin denetimi yapılan firmadan bağımsız olması kamu yararına olduğundan bağımsızlık ilkesine bağlı kalınması mecburi tutulmuştur. Bağımsızlık, hem esasta hem de şekilde bağımsızlık olarak tanımlanmıştır. Bağımsızlık denetçinin firmadan bağımsız olmasını, raporunu herhangi bir baskı altında olmadan oluşturabilmesini, dürüst davranabilmesini, tarafsız olmasını ve mesleki şüpheciliğini devam ettirmesini temin etmektedir.

Denetim şirketleri ve denetçiler, denetim faaliyetlerini esasta bağımsızlık ve şekilde bağımsızlık kurallarına uygun olarak gerçekleştirmektedir. Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüst, tarafsız ve mesleki şüphecilik ilkesine uygun ve etki altında kalmadan kararını vermesidir. Şekilde bağımsızlık ise; denetim şirketinin, denetçinin ya da ekibinin; konuyla ilgili üçüncü kişiler üzerinde, dürüst ve tarafsız davranmadığı ya da mesleki şüphecilik ilkesinden uzaklaştığı izlenimi yaratabilecek hal ve tavırlardan uzak durmasıdır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 22).

Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları zaman zaman bağımsız denetçi ve kuruluş sayısındaki artışa bağlı artan rekabet, müşteri portföylerini kaybetme kaygısı gibi nedenlerle, asgari ücret tarifesi altında iş kabul etmek, yeterli bilgi ve tecrübeleri olmayan işleri kabul etmek, yönetimin istediği şekilde görüş bildirecek

tarafsızlıktan ödün vermek gibi etik olmayan davranışlara yönelebilirler. Aynı zamanda artan rekabete ek olarak bağımsız denetim konusunda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmamaları da etik olmayan davranışlarda bulunmalarına neden olabilir. Bağımsız denetçilerin meslek etiği ilkelerinin bilincinde olması ve etik ikilemde kaldıklarında bu ilkelerden faydalanması gerekmektedir (Gümrah ve Yılmaz, 2018: 349). Etik dışı davranışın boyutları çeşitli yönlerden değerlendirilmesi gereken bir durumdur. Etik olmayan faaliyetlerin ve bunların finansal piyasalara olası etkilerinin, hem sayısal hem de mesleğin toplumsal izlenimi açısından değerlendirilmesi gerekmektedir (Alkan, 2018: 130).

Muhasebe meslek etiği, meslek mensuplarının işle ilgili faaliyetlerini düzenleyen ilke ve kurallardan oluşmaktadır. Muhasebe etiği konusunda ulusal ve uluslararası farklı düzenlemeler mevcuttur. Uluslararası düzeyde Muhasebe etiği ile ilgili ilk çalışma 1966 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA- American Institute of Certified Public Accountants) tarafından başlatılmıştır. 1998 yılında ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC-International Federation of Accountants) “Muhasebe Mesleği için Meslek Yasası” nı çıkarmıştır. Ayrıca, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI- The International Organization of Supreme Audit Institutions) ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA- The Institute of Internal Auditors) tarafından geliştirilen Etik Kuralları da yaşanan gelişmeler arasındadır. Türkiye’ de ise, Maliye Bakanlığı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Sermaye Piyasası Kurulu ve İç Denetçiler Enstitüsü tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmıştır (Koçberber, 2008: 70; Bilen ve Yılmaz, 2014: 61).

Ülkemizde bilanço usulünde defter itutan gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir ve gerçeği yansıtacak biçimde muhasebeleştirilmesi ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından 1992 yılında 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlanmıştır. Tebliğde yer alan temel kavramlardan “Sosyal Sorumluluk Kavramı” ile “Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı” doğrudan etik ilkesi ile ilgilidir.

Ülkemizde etik konusu ile ilgili güncel bir başka düzenleme TÜRMOB tarafından yapılmıştır. TÜRMOB tarafından hazırlanan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete’de yürürlüğe girmiştir. Yönetmeliğin hedefi, tüm üyeleri maksimum meslekî bilgisi olan, sosyal sorumluluk anlayışına sahip, etik ilkelere riayet eden, güven ve saygı duyulan meslek mensubu yaratmak amacıyla faaliyetlerinde bağlı kalmaları zorunlu asgari düzeydeki etik prensipleri tespit etmektir. Yönetmelikte etik ilkeler üç bölüm halinde sunulmaktadır. İlk kısım tüm meslek mensuplarının uyması gereken ana etik ilkeleri ve bu konuyla ilgili kavramsal çerçeveyi ifade etmektedir. İkinci bölüm bağımsız çalışan meslek mensupları, üçüncü bölüm ise bağımlı çalışanları ilgilendiren kuralları kapsamaktadır. Yönetmeliğin 1. Maddesinde 5 adet ana etik ilke belirlenmiştir. Bu ilkeler, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış ilkesidir.

Bağımsız denetimle ilgili tüm yetkilere sahip tek kuruluş konumunda olan KGK tarafından 21/05/2015 tarihli ve 29362 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı” ‘nda yer alan temel etik ilkeleri şunlardır:

- **Dürüstlük:** Denetim mesleğinin yürütülmesinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak.
- **Tarafsızlık:** Denetimle ilgili yargılarını ve kararlarını hiçbir etki altında kalmadan vermek.
- **Mesleki Yeterlilik ve Özen:** Mesleği ile ilgili konularda gelişmelere ayak uydurabilmek ve özenli davranmak.
- **Sır Saklama (Gizlilik):** Mesleği yürütürken elde ettiği bilgileri ve sonuçları kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına uygun olacak şekilde kullanmamak.
- **Mesleğe Uygun Davranış:** Denetim mesleğinin onurunu tehlikeye atabilecek faaliyetlerden uzak durmak (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı).

Bağımsız denetim yapan bağımsız denetçinin bağımsız olması ve etik ilkelere bağlı kalması denetim faaliyetinin kaliteli olduğunun bir göstergesi olarak kabul edilebilmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız ve etik ilkelere uygun bir denetim faaliyeti yürüttüğünü kamuya açıklamaları bu noktada önem arz etmektedir. Bu konuda bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladıkları şeffaflık raporları bu ihtiyacı gideren bir uygulama olarak önemli bir konumdadır.

4. ŞEFFAFLIK RAPORLARI

Şeffaflık; mevcut kurallar ve düzenlemelere göre kararların alınması ve uygulanması, bu durumdan etkilenecek tarafların bilgiye ulaşmasının temini ve bu bilginin de ulaşılabilir, anlaşılır olması durumudur (www.seffaflik.org). Bağımsız denetim kuruluşları yaptıkları denetim faaliyetlerini ve bu faaliyet sonuçlarını şeffaflık göstergelerine uygun bir biçimde rapor halinde sunmaktadırlar.

Şeffaflık raporlarıyla ilgili dünyadaki gelişmelere bakıldığında Birleşik Krallık'ta 2008 yılında yapılan bir kanunla her yıl denetim yapan bağımsız denetim firmaları tarafından kendi web adreslerinde şeffaflık raporları yayınlanma zorunluluğu getirildiği görülmektedir. Avrupa Birliği ise 16 Nisan 2014 yılında yayınladığı direktifte AB ülkeleri açısından şeffaflık raporlarının her bir mali yılın bitiminden itibaren üç ay içerisinde web sitelerinde yayınlanmasını zorunlu hale getirmiştir. Direktifin 8. Maddesinde şeffaflık raporlarında belirtilmesi gereken hususlar şöyle belirtilmiştir:

- Denetim firmasının hukuki ve sermaye yapısının açıklanması,
- Herhangi bir denetim ağına dahil olma durumu ile ilgili bilgi,
- Denetim kuruluşunun yönetim yapısı ile ilgili bilgi,
- Denetim kuruluşunun iç kalite kontrol sistemi ile ilgili bilgi,
- Son gerçekleştirilen kalite güvence sistemi kontrolü ile ilgili bilgi,
- Denetimi yapılan KAYİK firmalarının listesi,
- Denetim kuruluşunun bağımsız davrandığını ifade eden bilgi,
- Yapılan denetim çalışmalarından elde edilen gelir bilgileri,
- Denetim kuruluşu ortaklarının ücretlendirmeleri ile ilgili bilgi (Erdoğan ve Solak, 2016: 181).

Ülkemizde ise, KGK tarafından 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 36. Maddesiyle, bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış bağımsız denetim kuruluşlarının yıllık şeffaflık raporunu KGK’ya bildirmesi ve kendi internet sitelerinde yayımlamaları zorunluluğu getirilmiştir. Yönetmelikte “KAYİK, halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans, emeklilik, faktoring, finansman, finansal kiralama ve varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihracatçılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet konusu, istihdam durumu ve kamuoyunu ilgilendirdiği için KGK tarafından bu kapsamda görülen kuruluşlardır” şeklinde tanımlanmıştır.

Yine yönetmeliğin aynı maddesine göre şeffaflık raporu denetim kuruluşunun yönetim organı başkanı tarafından imzalanmakta ve denetim kuruluşuna ilişkin asgari olarak aşağıdaki bilgileri içermektedir:

- Denetim firmasının hukuki ve sermaye yapısı ile ilgili bilgi,
- Kilit yöneticiler ve sorumlu denetçilerle ilgili bilgi,
- Bir denetim ağına yer alıyorsa bununla ilgili bilgi,
- İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelerle ilişkili ise bunlarla ilgili bilgi,
- Organizasyon yapısı hakkında bilgi,
- Son gerçekleştirilen kalite güvence sistemi kontrolü ile ilgili bilgi,
- Denetimi yapılan KAYİK firmalarının listesi,
- Denetçilere yönelik verilen eğitimlere ilişkin bilgi,
- Bağımsızlık ilkesine uyum konusunda açıklanan bilgi,
- Elde edilen toplam gelirlerin, dağılımı ile ilgili bilgi,
- Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgiler,
- Kalite kontrol sistemi ve çalışma etkinliği ile ilgili bilgi
- KGK tarafından gerekli görülen diğer bilgiler (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 36).

5. DENETİM KALİTESİNİN BAĞIMSIZLIK İLKESİ VE ETİK İLİŞKİSİ BAĞLAMINDA İNCELENMESİ

5.1. Araştırmanın Amacı

Bağımsız denetim faaliyetinin kaliteli olduğunun bir göstergesi olarak bağımsız denetim yapan bağımsız denetçinin bağımsız olması ve etik ilkelere bağlı kalması gösterilebilir. Bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız ve etik ilkelere uygun bir denetim faaliyeti yürüttüklerini kamuya açıklamaları bu noktada önem arz etmektedir. Bu açıdan bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladıkları şeffaflık raporlarının bu ihtiyacı gideren bir uygulama olduğu söylenebilir. Bu önemi dolayısıyla çalışmada bağımsız denetim yapma yetkisi olan bağımsız denetim kuruluşlarının KGK'nın web sayfasında yayınlamış oldukları şeffaflık raporlarının içerikleri, bağımsızlık ilkesi ve etik ilkesi ilişkisi açısından incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışma kapsamında incelenen bağımsız denetim kuruluşları bilgisi çalışma ekinde Ek 1'de sunulmuştur.

5.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Çalışmada KGK tarafından KAYİK'leri denetleme yetkisi verilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporları incelenmiştir. 2019 yılı itibariyle KGK resmi web sayfasında 127 adet bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır. Araştırma kapsamına 127 işletme dahil edilmiş, ancak 35 bağımsız denetim kuruluşu 2018 yılında KAYİK denetimi yapmadıkları için şeffaflık raporu düzenlemediklerini belirtmiş, 5 bağımsız denetim kuruluşunun 2018 yılı şeffaflık raporuna ulaşamamış, 8 tanesinin web sayfasına ulaşamamıştır. Bu nedenle toplamda 48 kuruluş kapsam dışı bırakılmış, 79 bağımsız denetim kuruluşu çalışmaya dahil edilmiştir. Araştırmada aynı zamanda zaman kısıtı nedeniyle bağımsız denetim kuruluşlarının 2018 yılı şeffaflık raporları çalışmaya dahil edilmiştir.

5.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Özellikle sosyal bilimler alanında oldukça sık kullanılan bir yöntem olan içerik analizi, belirli kurallar dahilinde yapılan kodlamalarla bir metnin alt kategorilere ayrılarak sistematik bir şekilde özetlendiği bir yöntem olarak tanımlanabilmektedir (Büyüköztürk vd., 2018: 259). Çalışmada bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporları denetimde bağımsızlık ilkesi ve etik ilkesi ilişkisi açısından analiz edilmek istendiğinden bu amaca en uygun yöntem içerik analizi yöntemi olduğu için bu yöntem kullanılmıştır. Bu amaçla çalışmaya dahil edilen 79 bağımsız denetim kuruluşunun 2018 yılı şeffaflık raporlarına KGK'nın resmi web sayfasından ulaşılmıştır.

5.4. Araştırmanın Bulguları

Çalışmada bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarında yer alan bağımsızlık ve etik ilkelere ilişkin bildirimleri içerik analizi yöntemiyle analiz edilmiştir. Bunun için öncelikle veriler Tablo 1'de belirtildiği gibi 24 madde altında toplanmıştır. Çalışma kapsamına alınan 24 ifade, bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarında bağımsız denetim ve etik ilkesi ile ilişkisi olduğu düşünülen ifadeler seçilerek oluşturulmuştur. Çalışmada bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporları incelenmiş, belirtilen 24 ifadenin yer aldığı ifadeler taranmış ve her bir ifadenin kaç kuruluşun şeffaflık raporunda yer aldığı görülmüştür. Yapılan çalışma sonucunda ortaya çıkan bulgular Tablo 1'de belirtildiği gibi kategorize edilmiş ve yorumlanmıştır.

Tablo 1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Şeffaflık Raporlarında Yer Alan Bağımsızlık ve Etik İlkelere İlişkin İfade ve Uygulamalar

Madde Türü	Bağımsız Denetim Kuruluşu Sayısı
Kalite kontrol sisteminde bağımsızlık ve etik ilkesine yer verilme durumu	48
Kalite güvence sistemi incelemesinde bağımsızlığı ve etik ilkeleri tehlikeye sokacak bir durum tespitinin olup olmadığı ile ilgili bilgi olma durumu	10
2018 yılı incelemesinde uyarı veya yaptırım (idari veya para cezası) uygulanma durumu	2
Denetim ekibi ve personelin bağımsızlık ve etik ilkelere bağlı kaldıklarına ve kalacaklarına ilişkin bağımsızlık taahhüdü alınma durumu	55
Bağımsızlığı ve etik ilkeleri tehdit edecek durumlara karşı önlem alınma durumu	14
Sorumlu denetçinin ekibindeki denetçilerin işlerini bağımsız ve etik ilkelere bağlı bir şekilde yapıp yapmadıklarını kontrol etme durumu	6
Denetçi bağımsızlığını zedeleyen durumların yazılı hale getirilme durumu	42
Personele verilen eğitimlerde bağımsızlık ve etik konusuna değinilme durumu	27
Personele yönelik verilen eğitimlerde "bağımsızlık" ve "etik" başlıklı eğitim verilme durumu	19
Bağımsızlık ve etik ilkesine aykırı davranışlarda disiplin politikaları uygulanma durumu	20
Etik lideri bulunma durumu	3
Bağımsızlık lideri bulunma durumu	3
Bağımsızlık ekibi bulunma durumu	1
İşe ilk alımlarda bağımsızlık ve etik konusuna önem verilme durumu	20
Bağımsızlık ve etik politikaları hakkında personelin bilgilendirilmesi ve personelin erişimine sunulması durumu	12
Denetim ekibinin belirli sürelerle rotasyona tabi olma durumu	39
Müşteri kabulü sürecinde bağımsızlık ve etik ilkelere bağlılık konusuna dikkat edilme durumu	51
Mesleki sorumluluk sigortası yapılma durumu	5
Performans değerlemesinde, ücret artışlarında ve terfilerde bağımsızlık ve etik ilkesine uyum konusunun göz önünde bulundurulma durumu	16
Kuruluş bünyesinde rüşvet konusuyla ilgili tedbir alınma durumu	7
Bağımsızlık ve etik ilkelere bağlılığın esas alınmasını teşvik amacıyla ödüllendirme sistemi uygulanma durumu	2
Bağımsızlık ve etik ilkesinin ihlal edildiğinin düşünüldüğü durumlarda şikayet mekanizması bulunma durumu	23
Etik kodu bulunma durumu	1
Denetim ekibi ve çalışanlar için siyaset yasağı bulunma durumu	2

Yapılan araştırma sonucunda çalışmaya dahil edilen 79 bağımsız denetim kuruluşunun 2018 yılına ait şeffaflık raporlarında yer alan bağımsızlık ve etik ilkeleri ile ilgili ifadeler Tablo 1’de yer almaktadır. Araştırma sonucuna göre bağımsız denetim kuruluşlarının nispeten çoğunluğunun (48 işletme) Kalite Kontrol Sistemleri’nde bağımsızlık ve etik ilkelerin yer aldığı görülmektedir. Bağımsız denetimin kalitesinin bir göstergesi olarak bağımsızlığa ve etik ilkelere bağlı kalmanın önemi göz önünde bulundurulduğunda sayının tatminkar olmadığı söylenebilir.

Denetim kalitesi açısından bir başka önemli uygulama denetim ekibinde yer alan denetçilerden düzenli olarak bağımsız davranacaklarına dair yazılı bir taahhüt alınması uygulamasıdır. Şeffaflık raporlarında bu uygulamayı yaptıklarını ifade eden kuruluş sayısı 55’tir. Yine bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında bağımsız davranmanın önemi düşünüldüğünde sayının tatmin edici olmadığı söylenebilir.

Bağımsız denetim kuruluşları yeni bir denetim işi olduğunda bir araştırma yapmaktadır. Bu araştırma sonucunda, bağımsızlığı tehlikeye düşüreceği ve etik ilkeleri ihlal edeceği konusunda bir şüpheye düşmesi ve yeterli kanıtlara ulaşması durumunda söz konusu işletmenin denetim işini reddetmektedir. 51 bağımsız denetim kuruluşu bu uygulamayı yaptıklarını şeffaflık raporlarında belirtmişlerdir.

Bağımsız denetim kuruluşları, denetim ekiplerini belirlerken yakınlık tehdidi ve ekonomik çıkar elde etme gibi bağımsızlığı tehlikeye düşürebilecek ve etik ilkeleri ihlal edebileceğini düşündüğü durumlara karşı dikkatli olmak

zorundadır ve bunu önlemek amacıyla denetim ekibini ve denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişileri rotasyona tabi tutmaktadır. Bu uygulama bağımsız denetim kalitesi açısından oldukça önemlidir. Ne yazık ki şeffaflık raporlarında bu uygulamayı gerçekleştirdiklerini belirten kuruluş sayısının (39 işletme) oldukça az olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetim ekibinde yer alan denetçilerin, denetim esnasında ortaya çıkabilecek bağımsızlığı tehlikeye düşürebilecek durumları, alınan önlemleri ve değerlendirmeleri yazılı olarak kayda almaları ve yönetime bildirmeleri gerekmektedir. 42 bağımsız denetim kuruluşu bu uygulamaya yer verdiklerini şeffaflık raporlarında belirtmişlerdir.

Bağımsız denetimin kalitesi açısından etik ilkeler ve bağımsızlıkla ilgili eğitimin verilmesi, etik ilkelerin ve bağımsızlığın ihlali durumunda disiplin politikalarının devreye girmesi, siyaset yasağının bulunması, rüşvetin önlenmesi ile ilgili uygulamaların olması, performans değerlendirme sürecinde etik ve bağımsızlıkla ilgili kriterlerin bulunması, etik ve bağımsızlık ekibi ve liderinin bulunması gibi uygulamaların da önemli olduğu düşünülmektedir. Etik ilkeleri ihlal ettiği tespit edilen bağımsız denetçilerin katı bir disiplin yaptırımına tabi tutulması denetimin güvenilirliği açısından çok önemlidir. Yine tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de siyasi görüşlerin yapılan işe yansımaları tarafsızlık ilkesine zarar vermektedir. Bağımsız denetçilerin siyasi görüşlerini denetim faaliyetine yansıtılmaları denetledikleri işletmelerin yaptıkları hataları ve usulsüzlükleri görmezden gelmelerine neden olabilir. Bu da tarafsızlık ve etik ilkesine aykırı bir durum teşkil edebilir. Bu nedenle siyaset yasağı bağımsız denetim kuruluşlarının uygulamaları gereken bir politikadır. Ancak bunu uygulayan kuruluş sayısının da oldukça az olduğu incelenen şeffaflık raporlarından anlaşılmaktadır. Çalışma sonucuna göre rüşvetin önlenmesi ile ilgili politikaları uyguladığını belirten kuruluş sayısı da oldukça azdır. Benzer şekilde denetlediği işletmeden maddi menfaat elde eden bağımsız denetçinin gerçekleştirdiği denetim faaliyetinin bağımsız, tarafsız ve etik ilkesine uygun olduğu düşünülemez. Tüm bağımsız denetim kuruluşlarının bu konuda sıkı bir politika uygulaması gerekmekte, ancak mevcut duruma bakıldığında incelenen şeffaflık raporlarında bunu uygulayan kuruluş sayısının da oldukça az olduğu görülmektedir.

6. SONUÇ

Bağımsız denetimin kalitesi açısından gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetlerinin bağımsız ve etik ilkelere bağlı bir şekilde yapılması oldukça önemlidir. Bağımsız denetim kuruluşları her yıl yayınladıkları şeffaflık raporlarında bu kriterlere ne kadar dikkat ettiklerini beyan etmektedirler. Ancak yapılan araştırma sonucunda bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarında yer alan ifadelerin farklılık gösterdiği görülmektedir. Çalışmada bağımsızlık ve etik ilkelerle ilgili olduğu düşünülerek oluşturulan 24 ifadenin her bağımsız denetim kuruluşunda aynı şekilde ve sayıda yer almadığı tespit edilmiştir.

Çalışmanın sonuçları genel olarak değerlendirildiğinde bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarında, Kalite Kontrol Sistemleri'nde bağımsızlık ve etik ilkelerin yer alma durumu, denetim ekibinde yer alan denetçilerden düzenli olarak bağımsız davranacaklarına dair yazılı bir taahhüt alınması uygulamasının yapılma durumu, yeni müşteri kabul edilmesi sürecinde bağımsızlık ve etik ilkelerin ihlal edilmesi riskinin göz önünde bulundurulması durumu, denetim ekiplerini belirlerken yakınlık tehdidi ve ekonomik çıkar elde etme gibi bağımsızlığı tehlikeye düşürebilecek ve etik ilkeleri ihlal edebileceğini düşündüğü durumlara karşı dikkatli olmak ve bunu önlemek amacıyla denetim ekibini ve denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişileri rotasyona tabi tutma uygulamasını gerçekleştirme durumu, bağımsız denetim ekibinde yer alan denetçilerin, denetim esnasında ortaya çıkabilecek bağımsızlığı tehlikeye düşürebilecek durumları, alınan önlemleri ve değerlendirmeleri yazılı olarak kayda almaları ve yönetime bildirme konusundaki uygulamaları gerçekleştiren ve bunu raporlarında beyan eden kuruluş sayısının nispeten fazla olduğu görülmektedir. Ancak yine de bu uygulamaların önemi göz önünde bulundurulduğunda sayının yetersiz olduğu söylenebilir.

Bağımsız denetimin kalitesi açısından önemli olduğu düşünülen diğer uygulamalar ise, etik ilkeler ve bağımsızlıkla ilgili eğitimin verilmesi, etik ilkelerin ve bağımsızlığın ihlali durumunda disiplin politikalarının devreye girmesi, siyaset yasağının bulunması, rüşvetin önlenmesi ile ilgili uygulamaların olması, performans değerlendirme sürecinde etik ve bağımsızlıkla ilgili kriterlerin bulunması, etik ve bağımsızlık ekibi ve liderinin bulunması gibi uygulamalardır. Bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporları bu ifadeler açısından incelendiğinde sayının oldukça az olduğu görülmektedir.

Çalışmada zaman kısıtı nedeniyle bağımsız denetim kuruluşlarının 2018 yılında yayınladıkları şeffaflık raporları incelenmiştir. İlerde yapılacak çalışmalarda yıllar itibariyle şeffaflık raporlarının karşılaştırmalı olarak incelenmesinin faydalı olacağına inanılmaktadır.

KAYNAKÇA

- Acar, D., Senal, S. ve Usul, H. (2011). Bağımsız denetim kalitesi: denetim firmaları üzerine bir araştırma. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(22), 273-306.
- Ada, Ş. ve Yardımcıoğlu, M. (2017). Bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerine bir literatür incelemesi. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 4 (14), 1732-1740.
- Akçay, A. ve Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. *Van Yüzcüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 227-256.
- Akdoğan, H. ve Bozkurt Yazar, B. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanununun denetim alanında getirdiği yenilikler. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(2), 21-30.
- Alkan, G. İ. (2018). Etik teoriler ışığında bağımsız denetim ve BİST’de bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Özel Sayı 20, 129-139.
- Bilen, A. ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe mesleğinde etik ve etikle ilgili çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), 57-72.
- Büyüköztürk, Ş., Çakmak Kılıç, E., Akgün, Ö. E., Karadeniz, Ş., ve Demirel, F. (2018). *Eğitimde bilimsel araştırma yöntemleri*. 25. Baskı, Ankara: Pegem Akademi.
- Demir, E. ve Çiftçi, Y. (2016). Denetçi bağımsızlığının etik ilkeler çerçevesinde incelenmesi: bir denetim firması uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 18(31), 88-97.
- Erdoğan, S. ve Solak, B. (2016). Türkiye’de şeffaflık raporları ve bağımsız denetim sektörüne yönelik ampirik bir çalışma. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 175-195.
- Gümrah, Ö. ve Yılmaz, B. (2018). Bağımsız denetim ve muhasebe meslek etiği: bağımsız denetçilerin etik ilkelere yaklaşımları üzerine bir araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 21(2), 348-373.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*. 10. Baskı, Kırklareli: Beta Yayınevi.
- Kaval, H. 82008. *Muhasebe Denetimi*, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Koçberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye’de denetim etiği. *Sayıştay Dergisi*, (68), 65-89.
- Uçma Uysal, T., Türker, M. ve Kurt, G. (2019). *Etik ve etik kurallar, muhasebe meslek mensupları için*. T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:116, Araştırma / İnceleme / Çeviri Dizisi No:45, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Birinci Baskı, Ankara.
- Yılmaz, Z. (2018). Denetim kalitesi ve şeffaflık. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 7(4), 3059-3087.
- Uluslararası Şeffaflık Derneği. (2020). Erişim adresi: <http://www.seffaflik.org/yolsuzluk/seffaflik-nedir/>, (28 Şubat 2020).
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (2020). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.16907&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20denetim>, (23 Şubat 2020).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2020). Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/>, (20 Şubat 2020).
- Türkiye Denetim Standartları. (2020). *Bağımsız denetçiler için etik kurallar*, Erişim adresi: [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C3%87%C4%B0LER%20%C4%B0C3%87%C4%B0N%20ET%C4%B0K%20KURALLAR\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C3%87%C4%B0LER%20%C4%B0C3%87%C4%B0N%20ET%C4%B0K%20KURALLAR(1).pdf), (23 Şubat 2020).

Ek 1. Çalışma Kapsamında İncelenen Bağımsız Denetim Kuruluşu Listesi

Bağımsız Denetim Kuruluşu Adı

- A-1 Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A. Ş.
AAC Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
ACC Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Adalya Uluslar Arası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Aday Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
AG Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
Ak Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Akademik Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
AKT Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Aktan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Analitik Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
Anıl Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
Aren Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Arılar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Avrasya Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
AYK Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi
BD Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
BDD Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
Bilgi Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Bilgili Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Birleşim Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
C&Ç Bağımsız Denetim ve Yönetim Danışmanlığı A.Ş.
Consulta Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
CPA Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
Çözüm Ünlüer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Detay Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
DMF Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
DMR Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Edit Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi
Elit Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
GRC Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Güçbir Bağımsız Denetim Anonim Şirketi

Bağımsız Denetim Kuruluşu Adı

Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi
HLB Saygın Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
IHY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
Işık Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
İrfan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
İtimat Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
Köker Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Lidya Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Lisans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
MBK Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Mercek Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim A.Ş.
MGI Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Mod Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
PWC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Reform Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Rehber Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Report Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Ser-Berker Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
SUN Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Türkerler Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Türkmen Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Ulusal Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Uzman Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Vezin Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Vizyon Grup Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Yeditepe Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
YKY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Yorum Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Onat Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
