



## BAĞIMSIZ DENETÇİ BAKIŞ AÇISI İLE GÖZETİM FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ

### EVALUATION OF OVERSIGHT ACTIVITIES FROM AN INDEPENDENT AUDITOR'S PERSPECTIVE: THE CASE OF TURKEY

Aydın KARAPINAR<sup>1</sup>, Tuğba DÖLEN<sup>2</sup>



1. Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi,  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme  
Bölümü, aydin.karapinar@hbv.edu.tr,  
<https://orcid.org/0000-0001-7189-8733>
2. Dr. Öğr. Üyesi, Ankara Hacı Bayram Veli  
Üniversitesi, Polatlı Sosyal Bilimler Meslek  
Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü,  
tuğba.dolen@hbv.edu.tr,  
<https://orcid.org/0000-0003-3230-0318>

#### Öz

Çalışmamızda, kamu gözetim faaliyetlerinin etkinliği denetçilerin bakış açısı ile değerlendirilmiştir. Bu amaçla, gözetime tabi tutulmuş olan denetim şirketlerinde görev yapan denetçilere yönelik alan araştırması yapılmıştır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yürütülen gözetim faaliyetleri, gözetim ekibinin yeterliliği, zaman ve kaynak yeterliliği ile savunma hakkının sınırlandırılmaması değişkenleri ile ele alınmıştır. Araştırma, bağımsız denetçilerin belirlenen üç değişken konusunda kararsız kaldıklarını göstermektedir. Değişkenler, araştırmacıların demografik özellikleriyle karşılaştırıldığında; gözetim için ayrılan zaman ve kaynağın bağımsız denetçi iş unvanı açısından farklılık göstermediği, bağımsız denetçilerin KAYİK denetim belgesine sahip olma durumunun KGK gözetim ekibiyle ilgili yeterlilik algısını değiştirmede ve bağımsız denetim kuruluşlarının savunma hakkının sınırlandırılmamasına ilişkin görüşlerinin iş unvanına göre farklılık göstermediği ortaya konulmuştur. Ayrıca KGK gözetim faaliyetleri için ayrılan zaman ve kaynak ile gözetim ekibinin yeterliliği algısı arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu Gözetimi, Bağımsız Denetçi, Bağımsız Denetim.

#### Abstract

In our study, the effectiveness of public oversight activities has been evaluated from the perspective of auditors. There is no field study addressing auditors working in auditing companies subject to public oversight. The oversight activities carried out by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) have been discussed with the variables of competence of the oversight team, time and resource availability and not restricting the right to defense. The research presents that the independent auditors are indecisive about the three determined variables. When the variables are compared with the demographic characteristics of the researchers; it has been revealed that the time and resources allocated for supervision do not differ in terms of the professional title of the independent auditor, the fact that independent auditors have the PIE audit certificate does not change the competency perception regarding the KGK oversight team and that the opinions of independent audit firms on not restricting the right to defense do not differ according to the professional title. Moreover, it has been found that there is a significant and positive relationship between the time and resources allocated for KGK oversight activities and the competence of the oversight team.

**Keywords:** Public Oversight, Independent Auditor, Independent Audit.

**Makale Türü** Article Type  
Araştırma Makalesi Research Article

**Başvuru Tarihi** Application Date  
14.01.2021 01.14.2021

**Yayına Kabul Tarihi** Admission Date  
17.02.2022 02.17.2022

DOI

<https://doi.org/10.30798/makuiibf.860927>

## **EXTENDED SUMMARY**

### **Research Problem**

The aim of the study is to evaluate public oversight activities from an independent auditor's perspective. Furthermore, this study aims to reveal the opinions and perceptions of independent auditors regarding the public oversight process.

### **Research Questions**

In the present study, solutions are sought for the subjects like the opinions of the independent auditors regarding the adequacy of the time and resources allocated in public oversight activities, not restricting the right of defense and the competence of the oversight team. It is one of the research questions whether there is a relationship between the demographic characteristics of the independent auditors and the differences between the stated variables, the time and resources allocated for the KGK (Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority) oversight activities and the competence of the oversight team.

### **Literature Review**

Some of the studies in the literature have discussed the benefits of the public oversight model (Carcello et al., 2011; Gipper et al., 2019; Alkan & Turel, 2019; Bratten et al., 2020; Pekdemir et al., 2020). On the other hand, some of the studies include the studies (Sakin, 2019; Lennox & Pittman, 2010) where the results are obtained that the existence of the public oversight system does not benefit the efficiency and quality of the independent audit. There is no study addressing auditors working in audit companies subject to public oversight.

### **Methodology**

The field research method has been used in the study. The questionnaire method has been preferred as a data collection tool. The questionnaire, being multiple-choice regarding the demographic information of the auditors in independent auditing institutions, and open-ended regarding individual's thoughts on oversight activities, consisting of a total of 28 questions about the KGK oversight team and the oversight process, prepared according to the five-point Likert scale was sent to independent audit institutions in 2018. The answers were received from 50 independent auditors who were audited as part of our research. Only 5 of these auditors answered the open-ended question. Descriptive statistics on the demographic information of 50 independent auditors included in the study are presented. Then, the hypotheses on the KGK oversight team and the oversight process has been tested. The variables used in the hypotheses are as follows, the competence of the oversight team, the time and resources availability and not restricting the right to defense. The questions prepared according to the five-point Likert scale have been directed to the independent auditors in order to determine their opinions on the competence of the KGK oversight team, whether sufficient time and resources have been transferred by the KGK, and whether the right of defense is sufficiently exercised. Questions directed to determine their opinions on the KGK oversight team regarding its competence are as follows; professional education levels of

experts who monitor KGK, sector knowledge, professional experience, whether they are sufficient in number, and whether they are acting diligently. The questions, directed to determine the time and resources efficiency and whether the right to defense has been sufficiently exercised aiming to reveal the attitudes, opinions and perceptions of independent auditors on these issues. Values of frequency distribution, mean and standard deviation of the answers to the questions given by the auditors on the determined variables are included in the present study.

### **Results and Conclusions**

Within the scope of our study, it has been observed that 68% of the independent audit institutions where 50 independent auditors who have been subjected to KGK oversight work are not a member of any audit network, 42% of them employ several employees between 6-10, 38% of them are companies operating for 6-10 years and 36% for 1-5 years. 52% of the participants included in the study consist of auditors with more than 10 years of professional experience and 56% of them have the PIE audit authorization license. In our study, it is observed that the independent auditors were indecisive about the group questions related to the competence of the oversight team, the time and resource availability and not restricting the right to defense. In other words, auditors do not present an attitude. The following results were obtained through our study: The independent auditors were indecisive about these variables; the group questions related to the competence of the oversight team, the time and resource availability and not restricting the right to defense, The time and resources allocated for oversight do not differ in terms of the job title of the independent auditor, The fact that the independent auditors have the PIE audit license does not change their perception of competence regarding the KGK oversight team, Opinions of independent audit firms regarding not restricting the right to defense do not differ according to any job title, There is a significant and positive relationship between the time and resources allocated for KGK oversight activities and the competence of the oversight team. Our research is the first study carried out for independent auditors who have undergone KGK oversight. Evaluating the effectiveness of public oversight with the variables of the oversight team's competence, time and resource availability, and not restricting the right to the defense provided the opportunity to present the expectations of independent auditors.

## 1. GİRİŞ

2000'li yılların başında dünyada yaşanan şirket skandalları ve muhasebe manipülasyonları nedeniyle bağımsız denetime duyulan güven azalmıştır. Bunun sonucunda; bağımsız denetim etkinliğinin, kalitesinin ve bağımsız denetime duyulan güvenin artması amacıyla kamu gözetim ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Kamu gözetimi, 2002'de ABD'de yürürlüğe girmiş ve Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından 1978 yılından itibaren uygulanan meslektaş incelemesinin yerini almıştır (Yazar ve Yalçın, 2019). Sarbanes Oxley Yasası ile "Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB)" kurulmuş ve bu kurum denetim şirketlerinin gözetimini üstlenmiştir (Gipper v.d., 2020). Ancak halka açık şirket müşterileri olan denetim firmalarına, meslektaş incelemesi veya PCAOB gözetimi şeklinde iki tercih hakkı sunulmuştur (Lennox ve Pittman, 2010). Ayrıca, PCAOB gözetimi, 100'den fazla halka açık şirket için düzenli olarak denetim raporları yayımlayan bağımsız denetim kuruluşları için yıllık, 100 veya daha az müşterisi olan denetim firmaları için ise üç yılda bir yapılmaktadır (Riley vd., 2008).

Türkiye'de ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 2011 yılında finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak ve etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek amacıyla kurulmuştur. Her yıl yetkilendirdiği bağımsız denetim firmaları üzerinde, "denetçinin denetimi" olarak ifade edilen prosedürler kapsamında, gözetim görevini ifa etmektedir (Gökgez, 2019). Kurum, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 34 ve 36'ncı maddeleri çerçevesinde 2014 yılından itibaren denetim şirketlerinin gözetimini yapmaya başlamıştır ("KGK 2018 Yıllık İnceleme Raporu", 2018). İnceleme raporları 2016 yılından itibaren her yıl kurumun resmi internet sitesi aracılığıyla paylaşılmaktadır. Paylaşılan inceleme raporlarında PCAOB gözetiminden farklı olarak incelenen bağımsız denetim kuruluşlarının isimleri yer almamakta, yapılan incelemeler sonucunda elde edilen bulgulara yer verilmektedir.

KGK tarafından gerçekleştirilen kamu gözetimi; sözleşme bildirimleri, denetim raporları bildirimleri, gelir bildirimleri, mesleki sorumluluk sigortası ve şeffaflık raporları üzerinde yürütülen temel gözetim faaliyetlerinden oluşmaktadır. Yürütülen temel gözetim faaliyetleri kapsamında, denetim kuruluşları ve denetçilerin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğilerinin kontrolü yapılmaktadır.

Çalışmada, öncelikle KGK'nın denetim şirketlerini ve denetçileri inceleme aşamaları özetlenmiş ve daha sonra kamu gözetim etkinliği gözetime tabi tutulmuş bağımsız denetçiler açısından değerlendirilmiştir. Çalışmada son olarak değerlendirme ve sonuç bölümlerine yer verilmiştir.

## **2. KAMU GÖZETİM KURUMU İNCELEME SÜRECİ**

KGK inceleme faaliyetleri her yıl hazırlanan yıllık inceleme planı kapsamında kalite kontrol incelemeleri ve seçilmiş dosya incelemelerinden oluşmaktadır. İncelemeler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları (KAYİK) denetleyen denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir yapılmaktadır (“KGK 2018 Yıllık İnceleme Raporu”, 2018). Bununla birlikte, planlanmış incelemeler yanında ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli görülen diğer hallerde de incelemeler gerçekleştirilmektedir.

Dosya inceleme süreci yıllık inceleme kurum taslağının hazırlanması ile başlar. Bu kapsamda kurumun potansiyel yetki alanı içerisinde hangi denetim kuruluşlarının ve denetçilerin ya da hangi faaliyetlerin ve süreçlerin inceleneceği risk odaklı bir yaklaşım çerçevesinde yapılan analiz ve değerlendirmeler neticesinde belirlenmektedir (“KGK 2018 Yıllık İnceleme Raporu”, 2018). Bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyetlerini inceleyecek gözetim ekibi kurum tarafından belirlenmekte ve inceleme sahada başlamaktadır.

Yıllık inceleme planı hazırlandıktan sonra incelenecek bağımsız denetim kuruluşu ile kurum tarafından atanan gözetim ekibi açılış toplantısı yapmakta ve incelenecek dosya fiziki olarak teslim alınmaktadır. Tüm bu süreç kurum tarafından hazırlanan inceleme rehberi ile yürütülmektedir.

İnceleme faaliyetleri çerçevesinde mevzuata aykırılıkları tespit edilen bulgular rapora yazılmadan önce bağımsız denetim kuruluşu ile paylaşılmaktadır. Kurum tarafından bu süreçte inceleme tespit tutanağı düzenlenmektedir. Ancak bu aşamada bağımsız denetim şirketlerinden ve denetçilerden savunma alınmamaktadır. Tespit tutanağının bağımsız denetim kuruluşu yetkilileri ve denetçiler tarafından imzalanmasından sonra savunma hakkı verilmektedir.

Kurum, inceleme tespit tutanağı düzenleyip, imzalattıktan sonra inceleme raporu hazırlamakta ve bu raporu inceleme daire başkanlığı bünyesinde bulunan değerlendirme komisyonuna göndermektedir. Daha sonra inceleme konusuna göre mevzuata aykırılıkları tespit edilen bağımsız denetim kuruluşu ve denetçiler belirlenmekte ve savunmaları alınmaktadır. Denetim kuruluşu ve denetçinin savunmasının alınmasını müteakip ise konuya ilişkin “Gözetim Raporu” hazırlanarak, rapor gereğinin yapılması amacıyla Uygulama Dairesi Başkanlığına iletilmektedir. Uygulama daire başkanlığı, hazırlanan gözetim raporuna istinaden bağımsız denetim kuruluşlarına ve denetçilere uyarı, idari para cezası ve faaliyet izninin askıya alınması (“KGK 2018 Yıllık İnceleme Raporu”, 2018) şeklinde yaptırımlar uygulayarak gözetim faaliyetini sonlandırmaktadır.

KGK, bağımsız denetim kalitesinin artırılması amacıyla 2014 yılından itibaren kalite kontrol sistemlerine yönelik incelemeler ve 2016 yılından itibaren ise seçilmiş dosya incelemeleri yapmaktadır. Gerçekleştirilen kamu gözetim raporları 2016 yılında itibaren her yıl kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Paylaşılan rapordaki kalite kontrol incelemeleri ve seçilmiş dosya incelemeleri ayrı ayrı gösterilmekte,

incelenen denetim kuruluşu ve denetçilerin sayıları belirtilmektedir. İnceleme bulgularının denetim dosyalarında görülme sıklığı ve en çok tespit edilen bulgular ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

### **3. LİTERATÜR TARAMASI**

Literatürdeki çalışmaların bir kısmı kamu gözetim modelinin faydalarını (Carcello v.d., 2011; Gipper vd., 2019; Alkan ve Türel, 2019; Bratten vd., 2020; Pekdemir vd., 2020; Mustapha ve Kong, 2021) ele almışlardır. Çalışmaların bazıları ise kamu gözetim sisteminin varlığının bağımsız denetimin etkinliğine ve kalitesine fayda sağlamadığına dair sonuçların elde edildiği çalışmalardan (Sakin, 2019; Lennox ve Pittman, 2010) oluşmaktadır.

Lennox ve Pittman (2010), PCAOB tarafından gerçekleştirilen kamu gözetim faaliyetlerini denetçilerin bakış açılarıyla değerlendirmişlerdir. Çalışma sonucuna göre, PCAOB tarafından paylaşılan gözetim raporlarındaki içeriğin yetersiz olduğunu ve denetim kalitesine katkı sağlamadığını ortaya koymuşlardır. Öte yandan halka açık şirket müşterileri olan denetim firmalarına, meslektaş incelemesi veya kamu gözetimi şeklinde iki tercih hakkı sunulmasına rağmen, kamu denetiminin tercih edildiğini tespit etmişlerdir.

Carcello vd. (2011), PCAOB tarafından yapılan gözetim faaliyetlerinin, dört büyük denetim şirketleri tarafından gerçekleştirilen denetimin kalitesini iyileştirip iyileştirmedeğini incelemiştir. PCAOB gözetim faaliyetlerinin, dört büyük denetim şirketlerinin denetim kalitesini arttırdığı sonucuna ulaşmışlardır.

Kleinman vd. (2014), farklı ülkelerdeki gözetim sistemlerini analiz ettikleri çalışmalarında, gerçekleşen gözetim faaliyetlerinin denetim kalitesini iyileştirdiğine dair ikna edici bir kanıtta rastlamamışlardır. Denetim kalitesinin artmasıyla ilgili ülkelerin ulusal kültürleri, hukuk sistemleri, muhasebe standartları, denetim standartları ve denetim uygulama rejimleri arasındaki etkileşimlerden nasıl etkilendiğini daha iyi anlamak için sistematik bir araştırma programına ihtiyaç olduğu ortaya konulmuştur.

Alkan ve Türel (2019) çalışmalarında, bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin KGK'nın etkinliği konusundaki algılarını ölçmeye yönelik bir araştırma yapmışlardır. Bağımsız denetçiler; gözetimin etkili bir şekilde yapıldığını, düzenlenen idari yaptırımların yeterli olduğunu, KGK'nın yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkilediğini ve bağımsız denetimde KGK dışında bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunmadığını belirtmişlerdir. Vergi müfettişlerinin görüşlerinin ise aynı yönde olmadığı ortaya konulmuştur.

Gipper vd. (2019) çalışmalarında kamu gözetiminin finansal raporlama güvenilirliği üzerindeki etkisini incelemektedir. Ampirik araştırma sonucuna göre; kamu gözetiminin finansal raporlamının güvenilirliğini arttırdığını ve gözetim faaliyetlerinin sermaye piyasasına yararlı olduğunu tespit edilmiştir.

Sakin (2019), KGK'nın 2016 ve 2017 yılı inceleme raporlarını temel alarak yaptığı çalışmada, Türkiye'deki denetim kalitesini değerlendirmiştir. KGK'nın idari ceza mekanizmasını çalıştırmamasının ve inceleme sonuçlarının şirket bazında kamuoyuna açıklamamasının denetim kalitesi üzerinde negatif bir etki yaptığı sonucuna ulaşmıştır.

Bratten vd. (2020) çalışmalarında, gözetim faaliyetlerinin denetim kalitesiyle ne ölçüde ilişkili olduğunu ortaya koymak amacıyla 2015-2017 yılları arasında S&P 1500 endeksinde yer alan şirketlere bildirilen gözetim faaliyet raporlarını kullanmışlardır. Denetim komitesinin rapor ettiği gözetim faaliyetlerinin, şirketin denetim kalitesi konusunda yatırımcılara güven verdiğini tespit etmişlerdir.

Pekdemir vd. (2020), Türkiye'deki kamu gözetim faaliyetlerine ilişkin İstanbul'daki muhasebe meslek mensuplarının düşüncelerini ve algılarını ortaya koymayı amaçlamışlardır. Anket sorularından elde edilen sonuçlara göre; meslek mensupları kamu gözetim faaliyetlerinin muhasebe mesleğini olumlu etkileyeceğini, Türkiye'deki mali ve para piyasaları için verimli ve etkili mali raporlamaya katkıda bulunacağını ifade etmişlerdir.

Mustapha ve Kong (2021), Malezya'daki gözetim faaliyetlerinin bağımsız denetçiler üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Mülakat tekniği ile elde edilen sonuçlara göre; Malezya'da gözetim kurulu kurulduktan sonra denetim ücretlerinde bir değişiklik olmadığı, denetim kanıt sayısı ile denetim kalitesinin ise arttığı ortaya konulmuştur.

Özbingöl ve Akdoğan (2021) çalışmalarında IFIAR üyesi olan 10 ülkenin kamu gözetim sistemlerini çeşitli açılardan kıyaslanmışlardır. İncelenen ülkelerin 9'unda kamu gözetim kurumları, kendi ulusal ülke sınırları içerisinde faaliyetlerini yaparken, sadece ABD'nin hem kendi ülke sınırlarında hem de dışarısında gözetim faaliyetlerini gerçekleştirdiğini tespit etmişlerdir. Ayrıca incelenen ülkelerin hepsinde gözetim alanına ve gözetim yaklaşımına ilişkin uygulamaların ortak olduğunu ortaya koymuşlardır.

## **4. ARAŞTIRMA**

### **4.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı**

Araştırmanın amacı, kamu gözetim faaliyetlerini bağımsız denetçi bakış açısıyla değerlendirmektir. Ayrıca bu araştırma, bağımsız denetçilerin kamu gözetim süreciyle ilişkin düşüncelerini ve algılarını ortaya koymayı amaçlamaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda alan araştırması yöntemi kullanılmıştır. Veri toplama aracı olarak anket tekniği tercih edilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarındaki denetçilerin demografik bilgileri ile ilgili çoktan seçmeli, gözetim faaliyetleri hakkındaki düşünceleriyle ilgili açık uçlu, KGK gözetim ekibi ve gözetim süreciyle ilgili beşli likert ölçeğine göre hazırlanmış toplam 28 sorudan oluşan anket 2018 yılında bağımsız denetim kuruluşlarına gönderilmiştir.



**Tablo 1.** İncelenen Denetim Kuruluşlarının Yıllara Göre Dağılımı

Yıllar	Bağımsız Denetim Kuruluş Sayısı	İncelenen Denetim Kuruluşu Sayısı	Yüzde
2014	145	63	0,434
2015	196	52	0,265
2016	235	26	0,110
2017	249	61	0,244
2018	271	66	0,227
2019	283	72	0,254

**Kaynak:** KGK Yıllık İnceleme Raporları (www.kgk.gov.tr)

KGK tarafından incelenen denetim kuruluşlarının yıllara göre dağılımı Tablo 1’de görülmektedir. KGK tarafından inceleme sonuçları her yıl bir raporla kamuoyuna açıklanmakta ancak gözetime tabi tutulmuş olan bağımsız denetim kuruluşlarının isimleri bilinmemektedir. Bu nedenle; kamu gözetiminin etkinliğini, bağımsız denetçiler açısından değerlendirebilmek için 2018 yılı itibariyle sicile aktif kayıtlı bulunan 271 bağımsız denetim kuruluşuna anket iki kez gönderilmiştir. Araştırmamızın amacına yönelik gözetime tabi tutulmuş olan denetim şirketlerinde görev yapan denetçilerden cevap alınmıştır. 2018 yılı içerisinde 66 bağımsız denetim kuruluşu için gözetim faaliyetleri yürütülmüştür. Araştırmamız kapsamında gözetime tabi tutulmuş olan 50 bağımsız denetçiden cevap alınmıştır. Bu denetçilerden sadece 5’i ise, açık uçlu soruya cevap vermiştir.

#### 4.2. Araştırma Yöntemi ve Hipotezleri

Araştırmaya dahil edilen 50 bağımsız denetçinin demografik bilgilerine ilişkin tanımlayıcı istatistik bilgilerine yer verilecektir. Daha sonra KGK gözetim ekibi ve gözetim süreci ile ilgili oluşturulan hipotezler test edilmiştir. Oluşturulan hipotezlerde kullanılan değişkenler; gözetim ekibinin yeterliliği, zaman ve kaynak yeterliliği ile savunma hakkının sınırlandırılmamasıdır.

Bağımsız denetçilere, KGK gözetim ekibinin yeterliliğiyle ilgili görüşlerini, KGK tarafından yeterli zaman ve kaynak aktarılıp aktarılmadığını ve savunma hakkının yeterli ölçüde yapıp yapılmadığını tespit etmek için beşli likert ölçeğine göre hazırlanmış sorular yönlendirilmiştir.

KGK gözetim ekibinin yeterliliğiyle ilgili görüşlerini tespit etmek için yönlendirilen sorular; KGK gözetimini yapan uzmanların mesleki eğitim seviyeleri, sektör bilgileri, mesleki tecrübeleri, sayıca yeterli olup olmadıkları ve özenli davranıp davranmadıkları ile ilgilidir. Zaman ve kaynak yeterliliği ile savunma hakkının yeterli ölçüde yapıp yapılmadığını belirlemek amacıyla yönlendirilen sorular ise; bağımsız denetçilerin bu konulardaki tutum, fikir ve algılarını ortaya koymaya yöneliktir. Denetçilerin, tespit edilen değişkenlere ilişkin yönlendirilen sorulara verdikleri cevapların frekans dağılımına, ortalama ve standart sapma değerlerine yer verilmiştir.

Araştırmanın amaçlarına göre oluşturulan hipotezler şunlardır:



Hipotez 1: Gözetim için ayrılan zaman ve kaynağın yeterliliğine göre bağımsız denetçi iş unvanı açısından farklılık yoktur.

Hipotez 2: KGK gözetim ekibinin yeterliliğine göre denetçilerin KAYİK denetim yetki belgesine sahip olması açısından farklılık yoktur.

Hipotez 3: Bağımsız denetim kuruluşlarının savunma hakkının sınırlandırılmamasına ilişkin görüşleri iş unvanına göre farklılık göstermez.

Hipotez 4: KGK gözetim faaliyetleri için ayrılan zaman ve kaynak ile gözetim ekibinin yeterliliği arasında ilişki yoktur.

Hipotez testlerinde belirlenen değişkenler açısından gruplar karşılaştırırken iki grubun karşılaştırılmasında bağımsız örneklem t-testi, ikiden fazla grubun karşılaştırılmasında Kruskal-Wallis, Welch ve Brown-Forsythe testleri kullanılmıştır. İki değişken arasındaki ilişkinin araştırılması için ise Spearman Korelasyon testi yapılmıştır.

### **4.3. Araştırma Bulguları**

Araştırmanın amaçları doğrultusunda oluşturulan hipotezlerin test edilmesine başlamadan önce araştırmada kullanılan ölçeğin güvenilirliği Cronbach Alfa testi ile değerlendirilmiştir. Kamu gözetiminin etkinliğinin bağımsız denetçi bakış açısıyla değerlendirilmesine yönelik soruların sorulardan alınan cevaplar doğrultusunda ölçeğin genel Cronbach's Alfa değerinin 0,926 olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuca göre ölçek oldukça güvenilirdir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin demografik özellikleri ile ilgili bulgular Tablo 2'de gösterilmektedir.

**Tablo 2.** Bağımsız Denetçilerin Demografik Özelliklerine Ait Frekans Bilgileri

Demografik Bilgiler	Sayı	Yüzde	
<b>Mesleki Tecrübe</b>	2-5 Yıl	15	30
	6-10 Yıl	9	18
	11-20 Yıl	17	34
	21 Yıldan fazla	9	18
<b>Şirketin Yapısı</b>	Herhangi bir denetim ağına üye değiliz	34	68
	Uluslararası bir denetim ağına üyeyiz	16	32
<b>Şirketin Yaşı</b>	1-5 Yıl	18	36
	6-10 Yıl	19	38
	11-15 Yıl	5	10
	16 Yıl ve daha fazla	8	16
<b>Çalışan Sayısı</b>	1-5 Kişi	9	18
	6-10 Kişi	21	42
	11-15 Kişi	12	24
	16-20 Kişi	2	4
	21-25 Kişi	2	4
	26 Kişi ve daha fazla	4	8
<b>İş Unvanı</b>	Baş Denetçi	6	12
	Denetçi	10	20
	Denetçi Yardımcısı	14	28
	Kıdemli Denetçi	6	12
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	14	28
<b>KAYİK denetim yetki belgesi var mı?</b>	Evet	28	56
	Hayır	22	44

Araştırmaya katılan denetçilerin çalıştıkları bağımsız denetim kuruluşların %68'inin herhangi bir denetim ağına üye olmadıkları, %42'sinde 6-10 kişi arasında çalışan sayısına sahip oldukları, %38'inin 6-10 yıl arasında ve %36'sının ise 1-5 yıl arasında faaliyet gösteren şirketlerden oluştuğu görülmektedir.

Araştırmaya katılanların %34'ü 10-20 yıl arasında mesleki tecrübeye ve %56'sı KAYİK denetim yetki belgesine sahip olan denetçilerden oluşmaktadır. İş unvanları açısından incelendiğinde; ankete cevap verenlerin en yüksek %28 ile sorumlu ortak baş denetçi ve yine %28 ile denetçi yardımcısı oldukları görülmektedir.

Bağımsız denetçilerden biri KGK gözetim faaliyetlerinin, bağımsız denetim kuruluşları üzerinde ciddi bir baskı yarattığını ve kurumun bağımsız denetim firmalarını cezalandırmak yerine yol gösterme misyonuna sahip olması gerektiğini söylemiştir. Konu ile ilgili "KGK denetimi, firmalar üzerinde ciddi bir baskı uygulamaktadır. KGK denetiminde amaç ceza yazmak olmamalıdır. Ceza yazmak istense elbette birşey bulunur. Burada amaç denetimin kalitesini arttırmak olmalıdır." ifadeleriyle cevap vermiştir.

Bağımsız denetçilerin gözetim ekibinin yeterliliği ile ilgili görüşlerini ortaya koymak amacıyla sorulan toplam 5 soruya ilişkin cevapların dağılımı Tablo 3’de gösterilmiştir.

**Tablo 3.** KGK Gözetim Ekibinin Yeterliliğiyle İlgili Görüşlere Ait Bulgular

KGK GÖZETİM EKİBİNİN YETERLİLİĞİYLE İLGİLİ GÖRÜŞLER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
KGK gözetim ekibi yeterli kişilerden oluşmaktadır.	4	8	15	30	15	30	12	24	4	8	2,94	1,096
KGK gözetimini yapan uzmanların mesleki eğitim seviyeleri yeterlidir.	4	8	14	28	12	24	14	28	6	12	3,08	1,175
KGK gözetimini yapan uzmanların sektör bilgileri yeterlidir.	6	12	14	28	14	28	10	20	6	12	2,92	1,209
KGK gözetimini yapan uzmanlar yeterli mesleki tecrübeye sahiptirler.	10	20	13	26	10	20	14	28	3	6	2,74	1,242
KGK gözetimini yapan uzmanlar özenli davranmışlardır.	5	10	12	24	15	30	13	26	5	10	3,02	1,152

Tablo 3’deki sonuçlar incelenirken; “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” ifadeleri ile “kesinlikle katılmıyorum” ve “katılmıyorum” ifadeleri birlikte değerlendirilmiştir. Buna göre; bağımsız denetçilerin

- %32’si KGK gözetim ekibinin yeterli kişilerden oluştuğunu, %38’i yetersiz olduğunu,
- %40’ı KGK gözetim faaliyetini yürüten uzmanların mesleki eğitim seviyelerinin yeterli, %36’sı yetersiz bulunduğunu,
- %32’si KGK gözetimini yapan uzmanların sektör bilgilerinin yeterli, %40’ı yetersiz olduğunu,
- %34’ü KGK gözetimini yapan uzmanların yeterli mesleki tecrübeye sahip olduğunu, %46’sı olmadığını,
- %36’sı KGK gözetimini yapan uzmanların özenli davrandıklarını, %34’ünün ise özensiz davrandıklarını belirtmişlerdir.

Belirlenen değişkenlere ilişkin yönlendirilen likert tipi soruların değerlendirilmesine ait aralıklar; 1,00 - 1,79 kesinlikle katılmıyorum, 1,80 - 2,59 katılmıyorum, 2,60 - 3,39 kararsızım, 3,40 - 4,19 katılıyorum, 4,20 - 5,00 kesinlikle katılıyorum şeklindedir (Uzun ve Yiğit, 2011). Her bir soruya ait ortalama değerlere bakıldığında; katılımcıların KGK gözetim ekibinin yeterliliği ile ilgili sorularda kararsız oldukları görülmektedir.

Açık uçlu sorulara bakıldığında ise, bağımsız denetçiler, genel olarak gözetim ekibinin yeterliliği konusunda şüphelerini dile getirmişlerdir. Bir denetçi bu konu hakkında; “Denetim tecrübesi olan, muhasebe verileri ve işleyişi hakkında bilgi sahibi olan, mevzuat hükümlerini uygulama ile birlikte yorumlayabilecek düzeyde kişiler denetim yapsa daha iyi olur” ifadesini kullanmıştır.

Bağımsız denetçilere, gözetim faaliyetlerinin yürütülmesi için KGK tarafından yeterli zaman ve kaynak aktarılıp aktarılmadığını tespit etmek için sorulan soruların dağılımı Tablo 4’de yer almaktadır.

**Tablo 4.** Zaman ve Kaynak Yeterliliğiyle İlgili Görüşlere Ait Bulgular

ZAMAN VE KAYNAK YETERLİLİĞİYLE İLGİLİ GÖRÜŞLER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
KGK ekibi gözetim süreci hakkında yeterli bilgilendirme yapmıştır.	2	4,0	14	28,0	13	26,0	19	38,0	2	4,0	3,10	0,995
KGK gözetime ayrılan süre yeterlidir.	4	8,0	8	16,0	12	24,0	21	42,0	5	10,0	3,30	1,111
Tespit tutanağı düzenlenmeden önce ön tespitlerin tarafımıza bildirilmesi yeterlidir	6	12,0	9	18,0	8	16,0	25	50,0	2	4,0	3,16	1,149
Tespit tutanağı imzalandıktan sonraki süreç tarafıma yeterli ölçüde açıklanmıştır.	6	12,0	6	12,0	23	46,0	12	24,0	2	4,0	2,96	1,020
KGK gözetimi objektif esaslara göre yürütülmüştür.	6	12,0	10	20,0	15	30,0	14	28,0	5	10,0	3,04	1,177

Tablo 4’deki bulgulara göre; bağımsız denetçilerin

- %42’si gözetim süreciyle ilgili yeterli bilgilendirmenin yapıldığı, %32’si yapılmadığını,
- %52’si gözetim için ayrılan sürenin yeterli, %24’ü yetersiz olduğunu,
- %54’ü tespit tutanağı düzenlenmeden önce ön tespitlerin bildirilme süresinin yeterli, %30’u yetersiz olduğunu,
- %28’i tespit tutanağı imzalandıktan sonraki sürecin yeterli ölçüde açıklandığını, %24’ü açıklanmadığını,
- %38’i gözetiminin objektif esaslara göre yürütüldüğünü, %32’si yürütülmediğini belirtmişlerdir.

Zaman ve kaynak yeterliliği ile ilgili soruların ortalama değerleri incelendiğinde, likert ölçek aralığına göre; bu değişkene ait sorularda katılımcıların kararsız oldukları tespit edilmiştir.

Bağımsız denetçileri savunma hakkının sınırlandırılmamasına ilişkin görüşlerini ortaya koymak amacıyla beşli likert ölçeğine göre hazırlanmış sorulara ilişkin cevapların dağılımı Tablo 5'de yer almaktadır.

**Tablo 5.** Savunma Hakkının Sınırlandırılmamasına İlişkin Görüşlere Ait Bulgular

SAVUNMA HAKKININ SINIRLANDIRILMAMASINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katlıyorum		Kesinlikle Katlıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
Tespit tutanağı düzenlenmeden önce ön tespitler hakkında savunma yapmak için tarafımıza yeterli süre verilmiştir.	4	8,0	13	26,0	12	24,0	18	36,0	2	4,0	3,02	1,070
Tespit tutanağı imzalanma aşamasında, tespitleri değerlendirmek için yeterli süre verilmiştir.	7	14,0	7	14,0	14	28,0	21	42,0	1	2,0	3,04	1,106
Tespitlerle ilgili yazılı savunma için yeterli süre verilmiştir.	3	6,0	5	10,0	16	32,0	25	50,0	1	2,0	3,29	0,890
Ön tespit tutanağı ile yazılı savunma bildirim arasında tespit edilen hususlarda azalma olmuştur.	5	10,0	10	20,0	16	32,0	15	30,0	4	8,0	3,06	1,114
Yapılan savunma sonrasında tespit sayısı azalmıştır.	4	8,0	9	18,0	11	22,0	19	38,0	5	10,0	3,25	1,139
Gerçekleşen savunmanın dikkate alındığını düşünüyorum.	7	14,0	12	24,0	15	30,0	12	24,0	3	6,0	2,84	1,143

Tablo 5'de görüldüğü üzere; araştırmaya katılanların,

- %40'ı ön tespitler hakkında savunma yapmak için yeterli süre verildiğini, %32'si verilmediğini,
- %44'ü tespit tutanağı imzalanma aşamasında tespitleri değerlendirmek için yeterli süre verildiğini, %28'i verilmediğini,
- %52'si yazılı savunma için yeterli süre verildiğini, %16'sı verilmediği,
- %48'i yapılan savunma sonrasında tespit sayısında azalama olduğunu, %26'sı olmadığını,
- %30'u gerçekleşen savunmanın dikkate alındığını, %28'i alınmadığını belirtmişlerdir.

Savunma hakkının sınırlandırılmaması ile ilgili sorulan soruların ortalama değer aralıkları 2,60 - 3,39 arasındadır. Buna göre, belirlenen diğer değişkenlerde olduğu gibi katılımcıların kararsız oldukları görülmektedir.

Test edilecek hipotezlerde kullanılan gözetim ekibinin yeterliliği, zaman ve kaynak yeterliliği ile savunma hakkının sınırlandırılmaması değişkenlerinin tanımlayıcı istatistik verileri Tablo 6'da yer almaktadır.

**Tablo 6.** Tanımlayıcı İstatistik Verileri

		İstatistik	Standart Hata	
<b>Gözetim Ekibinin Yeterliliği</b>	Ortalama	2,9400	0,14904	
	Ortalama İçin %95 Güven Aralığı	Alt Sınır	2,6405	
		Üst Sınır	3,2395	
	%5 Kesilmiş Ortalama	2,9467		
	Medyan	3,0000		
	Varyans	1,111		
	Standart Sapma	1,0538		
	Minimum	1,00		
	Maximum	5,00		
	Çarpıklık	-0,068	0,337	
	Basıklık	-0,922	0,662	
<b>Zaman ve Kaynak Yeterliliği</b>	Ortalama	3,1080	0,12996	
	Ortalama İçin %95 Güven Aralığı	Alt Sınır	2,8468	
		Üst Sınır	3,3692	
	%5 Kesilmiş Ortalama	3,1244		
	Medyan	3,3000		
	Varyans	0,844		
	Standart Sapma	0,91893		
	Minimum	1,00		
	Maximum	5,00		
	Çarpıklık	-0,525	0,337	
	Basıklık	0,500	0,662	
<b>Savunma Hakkı</b>	Ortalama	3,0620	0,12103	
	Ortalama İçin %95 Güven Aralığı	Alt Sınır	2,8188	
		Üst Sınır	3,3052	
	%5 Kesilmiş Ortalama	3,0893		
	Medyan	3,0833		
	Varyans	0,732		
	Standart Sapma	0,85585		
	Minimum	1,00		
	Maximum	4,33		
	Çarpıklık	-0,484	0,337	
	Basıklık	-0,510	0,662	

Tablo 6'da yer alan değişkenlerin normal dağılım gösterip göstermesi, hipotezlerin test edilmesinde kullanılacak testlere karar vermedeki varsayımlardan biridir. Bu nedenle değişkenlerin normallik sınaması basıklık-çarpıklık değerleri, Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk testleri ile yapılmıştır. Basıklık-çarpıklık değerlerine bakıldığında değişkenlerin normal dağıldığı görülmektedir. Ancak hem Q-Q Plot, P-P Plot, Kutu ve Histogram grafiklerinde hem de istatistiksel testlerde zaman ve kaynak yeterliliği değişkeninin normal dağılmadığı tespit edilmiştir. İstatistiksel testler arasında yer alan

Shapiro-Wilk testi normallik testleri içinde en güçlü testlerden biridir (Özdamar, 2011). Bu nedenle normallik sınaması hem Kolmogorov-Smirnov hem de Shapiro-Wilk testleri ile gerçekleştirilmiş, sonuçlar Tablo 7’de gösterilmiştir.

**Tablo 7.** Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk Test Sonuçları

	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Gözetim Ekibinin Yeterliliği	0,134	50	0,206	0,964	50	0,131
Zaman ve Kaynak Yeterliliği	0,133	50	0,027	0,955	50	0,049
Savunma Hakkı	0,111	50	0,168	0,957	50	0,068

Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk test sonucuna göre; gözetim ekibinin yeterliliği ve savunma hakkı değişkenlerine ait verilerin normal dağıldığı, zaman ve kaynak yeterliliği değişkeni ile ilgili verilerin ise normal dağılıma uygun olmadığı tespit edilmiştir. Bu nedenle hipotezlerin test edilmesinde, değişkenler dikkate alınarak hem parametrik testler hem de parametrik olmayan testlerin uygulanması gerekmektedir.

“Gözetim için ayrılan zaman ve kaynağa göre bağımsız denetçi iş unvanı açısından farklılık yoktur” şeklinde oluşturulan hipotez 1’in test edilmesince Kruskal-Wallis testi kullanılmıştır. Kruskal-Wallis testi sonuçları Tablo 8’de görülmektedir.

**Tablo 8.** Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

İş Unvanı	N	Sıra Ort.	X <sup>2</sup>	S.d.	p.
Denetçi Yardımcısı	14	21,86	4,895	4	0,298
Denetçi	10	24,25			
Kıdemli Denetçi	6	36,00			
Baş Denetçi	6	28,33			
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	14	24,32			

Yapılan Kruskal-Wallis test sonucunda hipotez 1’in %95 güvenlilikle kabul edildiği görülmektedir (sig = p >  $\alpha$  = 0,05). Elde edilen bulgular, gözetim için ayrılan zaman ve kaynağa göre bağımsız denetçi iş unvanı açısından anlamlı bir farklılığının olmadığını göstermektedir. Hesaplanan sıralı ortalama değerlerine bakıldığında; gözetim için ayrılan zaman ve kaynağın yeterliliğine ilişkin görüşleri, bağımsız denetçilerin kıdemli denetçi (36,00), baş denetçi (28,33), sorumlu ortak baş denetçi (24,32), denetçi (24,25) ve denetçi yardımcısı (21,86) unvanına bağlı olarak büyükten küçüğe sıralanabilir.

KGK gözetim ekibinin yeterliliğine göre denetçilerin KAYİK denetim yetki belgesine sahip olması açısından farklılık gösterip göstermediğini sınamak üzere uygulanan t-testi sonuçları Tablo 9’da yer almaktadır.

**Tablo 9.** Bağımsız Örneklem T- Testi Sonuçları

KAYİK Denetim Belgesi	N	Ort.	SS	df	t	p
Var	28	3,0910	1,13200	48	1,161	0,251
Yok	22	2,7455	0,93438			



Bağımsız örneklem t-testi sonucuna göre; “KGK gözetim ekibinin yeterliliğine göre denetçilerin KAYİK denetim yetki belgesine sahip olması açısından farklılık yoktur” şeklinde oluşturulan hipotez 2 istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığı için kabul edilmiştir. ( $\text{sig}=\text{p} > \alpha = 0,05$ ). Araştırmada, KGK gözetim ekibinin mesleki eğitim düzeyleri, sektör bilgileri ve mesleki tecrübeleri, ekip yeterliliğinin unsurlarıdır. Bağımsız denetçilerin KAYİK denetim belgesine sahip olma durumu, KGK gözetim ekibiyle ilgili yeterlilik algısını değiştirmemektedir.

“Bağımsız denetim kuruluşlarının savunma hakkının sınırlandırılmamasına ilişkin görüşleri iş unvanına göre farklılık göstermez” şeklinde oluşturulan hipotez 3’ün test edilmesinde öncelikle gruplar arasında varyansların homojenliği sınanmıştır. Varyansların homojenliğini kontrol etmek için uygulanan Levene test sonucu Tablo 10’da yer almaktadır.

**Tablo 10.** Varyansların Homojenliği Testi (Levene) Sonuçları

Levene İstatistiği	SD 1	SD 2	p
6,102	4	45	0,001

Tablo 10’daki Levene test sonucuna göre varyansların homejen olmadığı görülmektedir ( $\text{p}<0,05$ ). Bu durumda Hipotez 3’ün test edilmesinde Welch ve Brown-Forsythe testleri kullanılmış ve test sonuçları Tablo 11’de sunulmuştur.

**Tablo 11.** Welch ve Brown-Forsythe Test Sonuçları

	F Değeri	SD	p
Welch	1,750	16,594	0,187
Brown-Forsythe	1,264	27,197	0,308

Welch ve Brown-Forsythe test sonuçlarına göre; bağımsız denetim kuruluşlarının savunma hakkının sınırlandırılmamasına ilişkin görüşlerinin iş unvanına göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir ( $\text{p}>0,05$ ). Buna göre; bağımsız denetçilerin iş unvanlarının farklı olması, savunma hakkının sınırlandırılmamasına ilişkin görüşlerini değiştirmemektedir.

“KGK gözetim faaliyetleri için ayrılan zaman ve kaynak ile gözetim ekibinin yeterliliği arasında ilişki yoktur” şeklinde oluşturulan hipotez 4’ün test edilmesi için basit korelasyon analizi yapılmıştır. Gözetim ekibinin yeterliliği değişkeni normal dağılmadığı için Spearman Korelasyon testi kullanılmış ve test sonuçları Tablo 12’de gösterilmiştir.

**Tablo 12.** Spearman’s Korelasyon Test Sonuçları

		Zaman ve Kaynak Yeterliliği	Gözetim Ekibinin Yeterliliği
Zaman ve Kaynak Yeterliliği	Spearman’s Korelasyon	1,000	0,684
	Sig. (2-tailed)		0,000
	N	50	50
Gözetim Ekibinin Yeterliliği	Spearman’s Korelasyon	0,684	1,000
	Sig. (2-tailed)	0,000	
	N	50	50

Tablo 12’de yer alan sonuçlara göre; anlamlılık oranının (Sig.2-tailed) 0,05’den küçük olduğu ve KGK gözetim faaliyetleri için ayrılan zaman ve kaynak ile gözetim ekibinin yeterliliği arasında

anamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu görülmektedir. Korelasyon katsayısının 0,50-1,00 aralığında olması yüksek ilişki olarak kabul edildiğinde (Kalaycı, 2008), bu iki değişken arasındaki ilişkinin güçlü olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Başka bir ifadeyle; gözetim faaliyetleri için ayrılan zaman ve kaynak arttıkça gözetim ekibinin yeterliliği algısı da artmaktadır.

## 5. DEĞERLENDİRME

Çalışmamız kapsamında; KGK gözetimine tabi tutulmuş 50 bağımsız denetçinin çalıştıkları bağımsız denetim kuruluşlardan %68'sinin herhangi bir denetim ağına üye olmadıkları, %42'sinde 6-10 kişi arasında çalışan sayısına sahip oldukları, %38'inin 6-10 yıl arasında ve %36'sının ise 1-5 yıl arasında faaliyet gösteren şirketlerden oluştuğu görülmektedir. Araştırmaya katılanların %52'si 10 yıldan fazla mesleki tecrübeye ve %56'sı KAYİK denetim yetki belgesine sahip olan denetçilerden oluşmaktadır.

Alkan ve Türel (2019) ile Pekdemir vd. (2020)'in bağımsız denetçilerin ve muhasebe meslek mensuplarının bakış açısıyla KGK gözetim faaliyetlerini değerlendirdikleri çalışmalardan farklı olarak araştırmamızda, KGK gözetiminden geçmiş bağımsız denetçiler dahil edilmiştir. KGK gözetim etkinliği; bağımsız denetçilere yönlendirilen sorulardan elde edilen değişkenler ile değerlendirilmiştir. Bu değişkenler; gözetim ekibinin yeterliliği, zaman ve kaynak yeterliliği ile savunma hakkının sınırlandırılmamasıdır.

Lennox ve Pittman (2010), Carcello vd. (2011), Kleinman vd. (2014), Gipper vd. (2019), Sakin (2019), Bratten vd. (2020), Mustapha ve Kong (2021) tarafından yürütülen çalışmaların odak noktasının kamu gözetim faaliyetlerinin denetim kalitesine olan etkisini ortaya koymaya yönelik olduğu görülmektedir. Bu çalışmalardan farklı olarak araştırmamızda, bağımsız denetçilerin kamu gözetim süreciyle ilişkin düşüncelerini ve algılarını ortaya koymayı amaçlanmaktadır.

Çalışmamızda, bağımsız denetçilerin gözetim ekibinin yeterliliği, zaman ve kaynak yeterliliği ile savunma hakkının sınırlandırılmaması ile ilgili grup sorularında kararsız kaldıkları görülmektedir. Bir başka ifade ile, denetçiler tutum bildirmemektedir.

Bağımsız denetçilerin düşüncelerini açıklama konusunda kararsız kalmaları, korkuya ve kendini korumaya yönelik sessizlik davranışı (Alparslan ve Kayalar, 2012), bilgi paylaşmak, konuşmak, geri bildirimde bulunmak konusundaki isteksizlik (Vakola ve Bouradas, 2005), yaptırımlardan dolayı kurumu eleştiri korkusu ve ihtiyatlı hareket etme isteği gibi nedenler olabilir. Ayrıca Türkiye'nin sosyolojik olarak yasal kontrol odaklı toplum kültürüne (Karapınar, 2016) sahip olması ve kamu kurumlarına karşı bu kültürel yaklaşımı katılımcıların kararsızlık eğiliminde bir unsur olarak düşünülebilir. Denetçilerin KGK gözetimi hakkındaki düşüncelerini açıklama konusundaki endişelerinin olduğu görülmektedir. İleride yapılacak araştırmalarda denetçilerin düşüncelerini açıklama konusundaki endişelerine yönelik çalışmaların olması önerilmektedir.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir yapılan gözetim faaliyetleri nedeniyle; KGK gözetim ekibiyle ilgili yeterlilik algısı ile bağımsız denetçilerin KAYİK denetim belgesine sahip olması arasındaki farklılık test edilmiştir. Bağımsız denetçilerin KAYİK denetim belgesine sahip olma durumu, KGK gözetim ekibiyle ilgili yeterlilik algısını değiştirmedığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bağımsız denetim sürecinde varılan tespitler, bulgular ve denetim kanıtları subjektif unsurlar taşıyabilmektedir. Bağımsız denetimin birçok evresinde denetçi öznel yargısını kullanmaktadır. Denetçi görüşü de denetçi kanaatine dayanmaktadır. Bu nedenle; KGK gözetim faaliyetlerinin sadece belgeler üzerinden yapılması, bağımsız denetçinin gerekli açıklamaları yapmasını engellemekte ve savunma hakkını sınırlandırmaktadır. Bağımsız denetçi tespitlerinin subjektifliği KGK gözetiminde dikkate alınmalıdır. Bu nedenle araştırmamızda; bağımsız denetçilerin savunma hakkının sınırlandırılmamasına ilişkin görüşlerinin iş unvanına göre farklılık gösterip göstermediği ortaya konulmuştur. Yapılan analiz sonucunda; bağımsız denetçilerin iş unvanlarının farklı olması, savunma hakkının sınırlandırılmamasına ilişkin görüşlerini değiştirmedığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bağımsız denetçi, bir yıllık denetim faaliyetini planlayarak denetimi gerçekleştirmektedir. Bu nedenle KGK gözetim faaliyeti için yeterli zaman ve kaynağın ayrılması gerekir. Bu bakımdan, araştırmamızda bağımsız denetçilerin gözetim için ayrılan zaman ve kaynağa ilişkin algıları ile iş unvanları arasında farklılık olup olmadığı ve gözetim ekibinin yeterliliği algısı ile ayrılan zaman ve kaynak arasındaki ilişki irdelenmiştir. Yapılan istatistiksel testler sonucunda; gözetim için ayrılan zaman ve kaynağa göre bağımsız denetçi iş unvanı açısından anlamlı bir farklılığının olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca KGK gözetim faaliyetleri için ayrılan zaman ve kaynak ile gözetim ekibinin yeterliliği algısı arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu ortaya konulmuştur. Başka bir ifadeyle; gözetim faaliyetleri için ayrılan zaman ve kaynak arttıkça gözetim ekibinin yeterliliği algısı da artmaktadır.

## 6. SONUÇ

Bu çalışmada; kamu gözetiminin etkinliğini, bağımsız denetçi bakış açısıyla değerlendirebilmek için 2018 yılı itibariyle sicile aktif kayıtlı bulunan 271 bağımsız denetim kuruluşuna anket gönderilmiş, gözetime tabi tutulmuş 50 bağımsız denetçiden cevap alınmıştır. Araştırmanın amacına yönelik oluşturulan hipotezler test edilmiştir.

Araştırmamızda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- Gözetim ekibinin yeterliliği, zaman ve kaynak yeterliliği ile savunma hakkının sınırlandırılmaması değişkenleriyle ilgili sorularda katılımcılar kararsız kalmışlardır.
- Gözetim için ayrılan zaman ve kaynak, bağımsız denetçi iş unvanı açısından farklılık göstermemektedir.

- Bağımsız denetçilerin KAYİK denetim belgesine sahip olma durumu, KGK gözetim ekibiyle ilgili yeterlilik algısını değiştirmemektedir.
- Bağımsız denetim kuruluşlarının savunma hakkının sınırlandırılmamasına ilişkin görüşleri iş unvanına göre farklılık göstermemektedir.
- KGK gözetim faaliyetleri için ayrılan zaman ve kaynak ile gözetim ekibinin yeterliliği arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki vardır.

Araştırmamız, KGK gözetiminden geçmiş bağımsız denetçilere yönelik yapılan ilk çalışmadır. Kamu gözetim etkinliğinin; gözetim ekibinin yeterliliği, zaman ve kaynak yeterliliği ile savunma hakkının sınırlandırılmaması değişkenleri ile değerlendirilmesi bağımsız denetçilerin beklentilerini ortaya koyma fırsatı sağlamıştır. İlerleyen yıllarda, bağımsız denetçilerin beklentileri dikkate alınarak yapılacak gözetim süreci, bağımsız denetimin ve gözetimin daha etkin hale gelmesine yardımcı olacaktır.

KGK gözetim sürecinin şeffaf bir şekilde yürütülmesi için PCAOB gözetiminde olduğu gibi incelenen bağımsız denetim kuruluşlarının isimleri kamuoyu ile paylaşılmalıdır. Denetim sektörüne yön vermek ve kalitesinin artırılması amacıyla KGK, inceleme tutanaklarını, savunma istenilen konuları ve idari yaptırımları şirket adlarını gizleyerek kamuoyuna sunmalıdır. Ayrıca denetçi yargısı ve denetimin subjektifliği gözetim faaliyetlerinin yürütülmesinde dikkate alınmalıdır. Bağımsız denetim kuruluşları ile paylaşılan tespitler için yeterli savunma hakkı verilmeli, gözetim sürecine uzlaşma aşaması getirilmelidir.

## KAYNAKÇA

- Alkan, A. ve Türel, A. (2019). Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumunun bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkinliği. *Istanbul Management Journal*, 87(1), 141-158. <https://doi.org/10.26650/imj.2019.87.0006>
- Alparslan, A. M. ve Kayalar, M. (2012). Örgütsel sessizlik: sessizlik davranışları ve örgütsel ve bireysel etkileri. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(6), 136-147.
- Bratten, B., Causholli, M. ve Sulcaj, V. (2019). *Overseeing the external audit function: evidence from audit committees' reported activities*. Erişim Adresi: <https://ssrn.com/abstract=3314334>
- Carcello, J.V., Hollingsworth, C. ve Mastrolia, S.A. (2011). The effect of PCAOB inspections on big 4 audit quality, *Research in Accounting Regulation*, 23(2), 85-96. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2011.10.001>
- Gipper, B., Leuz, C. ve Maffett, M. (2020). Public oversight and reporting credibility: Evidence from the PCAOB audit inspection regime. *The Review of Financial Studies*, 33(10), 4532-4579. <https://doi.org/10.1093/rfs/hhz149>
- Gokgoz, A. (2019). A qualitative assessment on public oversight accounting and auditing standards authority and auditor's audit within the context of surveillance concept. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 5(4), 87-102. <https://doi.org/10.32602/jafas.2019.39>

- Karapınar, A. (2016). Halka açık türk şirketlerinin finansal tablolarının uyum düzeyi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8(3), 138-153. <https://doi.org/10.20491/isarder.2016.193>
- Kalaycı, Ş. (2008). *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- KGK 2018 Yıllık İnceleme Raporu. (2020, 12 Kasım). Erişim adresi [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/YILLIK\\_INCELEME\\_RAPORU\\_2018.pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/YILLIK_INCELEME_RAPORU_2018.pdf)
- Kleinman, G., Lin, B. B. ve Palmon, D. (2014). Audit quality: A cross-national comparison of audit regulatory regimes. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 29(1), 61-87. <https://doi.org/10.1177/0148558X13516127>
- Lennox, C. ve Pittman, J. (2010). Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms. *Journal of Accounting and Economics*, 49(1-2), 84-103. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2009.04.002>
- Mustapha, M. ve Kong, L. Y. (2021). An independent audit oversight system in a developing country. *Studies of Applied Economics*, 39(4), 1-13. <http://dx.doi.org/10.25115/eea.v39i4.4573>
- Özbingöl, A. ve Akdoğan, N. (2021). Bağımsız denetimin gözetimi: Ülkelerarası kamu gözetim kurumlarının yapısal karşılaştırması. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 20(62), 1-20. <https://doi.org/10.31460/mbdd.789670>
- Özdamar, K. (2011). *Paket programlar ile istatistiksel veri analizi*. Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- Pekdemir, R., Zigindere, N. D. ve Suer, A. Z. (2020). Public interest oversight on professional accountancy: How do accountants perceive it in Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 19(2), 333-350. <http://dx.doi.org/10.24818/jamis.2020.02006>
- Riley, R. R., Jr, Jenkins, J.G., Roush, P.Y. ve Thibodeau, J.C. (2008). Audit quality in the post-SOX audit environment: What your auditing students must know about the PCAOB inspection process. *Current Issues in Auditing*, 2(2), A17-A25. <https://doi.org/10.2308/ciia.2008.2.2.A17>
- Sakin, T. (2019). KGK inceleme raporları çerçevesinde Türkiye’de denetim kalitesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (61), 25-33. <https://doi.org/10.26650/MED.2019591382>
- Uzun, Ö. ve Yiğit, E. (2011). Örgütsel stres ve örgütsel bağlılık ilişkisi üzerine orta kademe otel yöneticileri üzerinde yapılan bir araştırma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 6(1), 181-213.
- Vakola, M. ve Bouradas, D. (2005). Antecedents and consequences of organisational silence: an empirical investigation. *Employee Relations*, 27(5), 441-458. <https://doi.org/10.1108/01425450510611997>
- Yazar, B. B. ve Yalçın, Z. (2019). Bağımsız denetimde kamu gözetim kurumlarının önemi: gelişmiş ülke uygulamaları. *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 260-277.