

# İzmir YMMO Dergisi

Yıl/Year: 2020 Cilt/Volume: 2 Sayı/No:2 Dönem/Period:  
Aralık/December 2020 Sayfa: 1-26

## Devlet ve Özel Sektör Ayrımında Denetçi Bağımsızlığı

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ<sup>1</sup>,  
Meltem GELİROĞLU<sup>2</sup>

### Özet

*Bu çalışma, denetçilerin kamu ve özel sektör ayrımında bağımsızlıklarını incelemek amacıyla, yasal düzenlemeler ve bilimsel araştırmalar incelenerek hazırlanmıştır. Denetim, kuşkusuz her faaliyet için gerekli bir süreçtir, fakat denetimde bağımsızlık, denetimin kalitesini etkileyen en önemli unsurlardandır. Tarafsızlığını sağlayamamış bir denetçi veya denetim kurumu tarafından sunulan hiç bir bilgi güven vermeyecek ve kabul görmeyecektir. Gerek ülkemizde gerekse dünyanın önde gelen ülkelerinde denetim mesleğinin itibarını korumak ve piyasaların ihtiyacı olan güvenli bilgiyi sunmak için bir çok yasal düzenleme yapılmıştır. Fakat, yasal düzenlemelerin etkinliğini destekleyecek olan en önemli unsur denetçilerin etik olmayan kültürel özelliklerinin bertaraf edilmesi olacaktır.*

**Anahtar Kelimeler:** Denetçi Bağımsızlığı, Bağımsızlığa Yönelik Tehditler, Etik Değerler

**JEL Sınıflama Kodları:** M40, M42

---

<sup>1</sup> Prof. Dr. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Anabilim Dalı suleyman.yukcu@deu.edu.tr

<sup>2</sup> Meltem Geliroğlu Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, meltembuyukkaraca@gmail.com

## **Auditor Independence By Puplic and Private Sector**

### ***Abstract***

*This study has been prepared by examining legal regulations and scientific research in order to examine the independence of auditors in terms of public and private sectors. Inspection is a necessary procedure for all process, but liberty in audit is one of the most important factors affecting the quality of the audit. Any information provided by an auditor or audit institution which has not been able to ensure its impartiality will not be reassuring or acceptable. Many legal regulations have been made both in our country and in the leading countries of the world in order to protect the reputation of the audit profession and to provide the reliable information needed by the markets. However, the most important factor is supports the effectiveness of legal regulations will be the elimination of unethical cultural characteristics of the auditors.*

**Keywords:** *Independency of Auditor, Threats To Independence, Ethical Principles*

**JEL Classification Codes:** *M40, M42*

## **1. GİRİŞ**

Denetim bir süreçtir, bu süreçte kuruluşların faaliyetlerini, önceden belirlenen amaçlara uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğini inceleyen ve raporlayan denetim görevlileri mevcuttur. Denetim yönetimin sorumluluğunda olan en önemli fonksiyonlarından biridir. Denetim doğru yapıldığında hem mevcut organizasyonun zayıf noktalarını ortaya çıkarır, hem de yeni stratejilerin oluşturulmasına, yeni işlerin geliştirilmesine imkan sunarak dinamik bir örgüt yapısının oluşmasına katkı sağlar.

Denetim ihtiyaçları ve denetçi çeşitleri organizasyonların çeşitliliği ile paralel ilerler. Kamu kurumlarının kendi iç denetimleri için geliştirilmiş denetim organizasyonları, özel sektör kuruluşlarının iç denetim departmanları, kamu denetçilerinin özel sektör denetimleri ve bağımsız denetim kuruluşlarının denetim faaliyetleri ayrı ayrı sınıflandırılmış ve denetim organizasyonları için ilkeler ve standartlar geliştirilmiştir.

Bu çalışmanın amacı denetçilerin bağımsızlığını etkileyen unsurların devlet ve özel sektör ayırımında analiz edilmesidir. Çalışmada kamu denetim kadroları ile özel sektör denetçilerinin mesleki yolculukları ve denetim süreçleri ayrı ayrı incelenecek olup birbirleri ile ilişkisi ve denetçinin bağımsızlığı bağlamında karşılaştırmalarına yer verilecektir.

## **2. LİTERATÜR ÖZETİ**

Literatürde denetim ve denetçi bağımsızlığı hakkında yapılan bazı çalışmalar konumuz kapsamında ele alınmış ve aşağıda özetlenmiştir.

Erdoğan 2002 yılında sunduğu çalışmasında muhasebe, denetim ve bağımsız denetim konularını ele almış, sadece bağımsız bir denetimden geçmiş ve onaylanmış bilgilere güvenilebileceğini ifade etmiş, karar alıcılar için bu güvenin önemine vurgu yapılmıştır (Erdoğan, 2002:51).

Ataman 2010 yılındaki çalışmasında kamu denetim kadrolarına giriş aşamalarını incelemiştir, kamudaki gelişmelerin denetimin etkinliğine ve verimliliğine olumlu katkı sağlayacağını ifade etmiştir (Ataman, 2010:17).

Bozkurt 2013 yılında denetim kavramına değinmiş, dünyada ve Türkiye'deki denetim anlayışının birbirine paralel bir seyir izlediğini ifade etmiştir. Değişen denetim anlayışına göre yeni yapılanmaların ihtiyacından bahsedilmiştir (Bozkurt, 2013,62).

Kızılboğa 2013 yılında yayınlanan çalışmasında iç denetim türüne değinmiş ve denetimin kalitesinin denetçinin kalitesiyle yakından ilişkili olduğu sonucuna ulaşmış ve mesleki yeterliliklerin önemine vurgu yapmıştır (Kızılboğa, 2013:107).

Cömert ve Uzun 2014 yılında ele aldıkları çalışmalarında bağımsız denetçiler için itibar yönetiminden bahsetmişlerdir ve denetçinin en önemli ve

tek gerçek sermayesinin itibarı olduğuna vurgu yapmışlardır (Cömert ve Uzun, 2014:358).

Karavardar 2015 yılında yayınlanan çalışmasında, denetim sürecindeki kaliteyi belirlemede denetçinin bağımsızlığını en önemli unsur olarak belirtmiştir. Son yıllarda yaşanan skandallar denetçinin bağımsızlığının teminine yönelik çalışmalar geliştirilmesi gereğini ortaya koymuştur. Sarbanes Oxley yasası ve benzer düzenlemeler bu konunun önemine işaret etmektedir. Yazar çalışmasında denetçi bağımsızlığının belirlenmesinde Demster Shafer teorisinin kanaat fonksiyon yaklaşımına dayalı analitik bir uygulamasını sunmuştur (Karavardar,2015:1).

Yaşar 2015 yılında sunduğu çalışmasında olumsuz denetçi görüşü sonrasında denetçi değişikliği arasındaki ilişkiyi incelemiş ve anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna varmıştır. Olumsuz görüş sonrasında şirket yöneticilerinin bağımsız denetçi değiştirdiği tespit edilmiştir, fakat olumsuz görüş alan işletmelerin sonraki denetimlerde olumlu görüş aldıkları izlenmemiştir (Yaşar, 2015:81).

Demir ve Çiftçi 2016 yılında yayınlanan çalışmalarında, bağımsız denetim faaliyetini yerine getiren bağımsız denetçilerin gerçekten bağımsız olmalarının ve etik ilkeler çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmelerinin bağımsız denetimin kalitesi ve güvenilirliği açısından önemine vurgu yapmışlardır. Kurumsal bir bağımsız denetim firması üzerinde görüşme ve gözlem tekniği kullanılarak bir uygulamaya yer verilmiştir. Uygulama sonucunda, denetlenen firmalardaki kalifiye personel eksikliği sonucunda denetlenen firmaların mali tablolarının denetçi tarafından hazırlandığı izlenmiş, denetim ekibinin bilişim teknolojilerine uyum sağlamada yavaş kaldığı ifade edilmiştir (Demir ve Çiftçi, 2016: 89).

Gönen ve Rasgen 2016 yılında bağımsız denetimde zorunlu denetçi rotasyonu konusunu farklı ülkelerdeki uygulamalar ışığında ele almıştır. Bağımsız denetim, yabancı yatırımcı taleplerini korumak ve artırmak için gerekli olan güvenli ortamı temin eden bir sistemdir. Yaşanan skandallar sonrası yatırımcıların tekrar piyasalara dönüşünü sağlamak adına güvensizliği azaltmak için her ülke farklı yasal düzenlemeler ortaya koymuştur. Çalışmada, yasal düzenlemelerle zorunlu denetim firması ve denetçi rotasyonunun sağlanması ve böylece rotasyonun denetim kalitesini artırması ve denetçi bağımsızlığını sağlaması beklendiği açıklanmıştır.Çalışmanın sonucunda zorunlu denetçi rotasyonunun denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini artırdığı belirtilmiştir. Buna karşılık zorunlu rotasyon sürecinde firmalara özgü bilgilerin eski denetçiden yeni denetçiye aktarılamaması nedeniyle denetim maliyetlerinde artış olduğu rotasyonun olumsuz tarafı olarak sunulmuştur (Gönen ve Rasgen, 2016:1809-1822).

Kartal 2017 yılında yayınlanan çalışmasında , banka denetçilerinin yetki sınırlarının düzenlenmesi konusuna değinmiş, denetçilerin denetim görevlerini yerine getirirken sorumlu oldukları alanlar ile sınırlı bir şekilde yetkilerini kullanmaları gerektiği ifade edilmiştir. Yetki sınırlarının aşılması durumunda disiplin komiteleri tarafından karar alınmasının denetçinin bağımsızlığı ile uyumlu olmadığına vurgu yapılmıştır (Kartal, 2017:111).

Ercan 2017 yılındaki çalışmasında Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) denetçi bağımsızlığına yönelik görüşlerini araştırmıştır. Araştırma sonucunda, denetçinin müşterisine ekonomik bağımlılığının var olması, denetim firmaları arasındaki rekabet, denetim firmalarının düşük ücretle hizmet sunmaları, işletme yönetimlerinin denetim firmalarını seçmesi gibi unsurların denetçi bağımsızlığını zedeleyebileceği yönünde tespitler sunmuştur. Fakat, denetçinin müşteriye denetim dışı hizmetler sunmasının bağımsızlığı zedeleyeceği konusunda YMM'lerin nötr oldukları raporlanmıştır. YMM'lerin büyük bir çoğunluğu denetçi raporlarına olan güvenin sağlanmasında en önemli faktörün bağımsızlık olduğu, bağımsızlığın sağlanmasında ise en büyük sorumluluğun denetçilere ait olduğu görüşünde birleşmişlerdir. İlave olarak YMM'lerin bazı kişisel özellikleri ile denetçi bağımsızlığına yönelik algı düzeyleri arasında önemli farklılık çıktığı ifade edilmiştir (Ercan, 2017:261).

Denetçi bağımsızlığına etki eden unsurları farklı açıdan ele alan Karavardar Ailesi 2017 yılında ortaya koydukları çalışmalarında bilişsel önyargı tiplerinden bahsetmişlerdir. Çalışma sonucunda, önyargılara ilişkin önem sıralamalarının kadın ve erkek katılımcılarda farklılık gösterdiği izlenmiştir. Mesleki tecrübe arttıkça bu farklılık azalmış, benzer hale geldiğinden bahsedilmiştir. Artan tecrübe ile önyargı sıralamalarında farklılık gözlenmiştir. Başlangıçta deneyimsiz denetçilerin kıdemli denetçiler tarafından kabul edilmek, teyit edilmek ihtiyacına paralel olarak mesleki bilgi ve tecrübe eksikliği önemli bir unsur iken, tecrübe, kıdem ve mesleki sorumluluk arttıkça önemli unsurun yerini belirsizlikten kaçınma önyargısı almıştır (Karavardar ve Karavardar, 2017:46).

Kakaşçı 2017 yılında sunduğu tez çalışmasında muhasebe denetiminde etik sorununu kapsamlıca ele almıştır. Çalışmada, dünyada yaşanan muhasebe skandallarına bakıldığında bu skandallara sebep olan kişilerin kanuni düzenlemeleri en iyi şekilde bilen, iyi okullardan mezun olmuş, mesleklerinde gerekli bilgi birikim ve donanıma sahip bireyler oldukları belirtilmiştir. Bu sebeple denetçinin ahlaki değerlerinin önemine vurgu yapılmıştır. Ayrıca meslek mensuplarının etik eğitiminin önemine ve bağlı olunan meslek odalarının sürekli eğitim sistemleri ile etik değerlerin kalıcı bir şekilde meslek mensuplarının iş akışlarına entegre edilmesi gereğinden söz edilmiştir (Kakaşçı, 2017: 111-113).

Kartal ve arkadaşları 2018 yılındaki çalışmalarında iç denetçilerin uygulamada bağımsızlıklarını değerlendirmeyi amaçlamışlar ve bu yönde anket çalışması yapmışlardır. Çalışmanın sonucunda denetçi bağımsızlığını sınırlayan unsurların varlığından bahsedilmiştir. Türkiye'de iç denetçilerin bağımsızlığına yönelik öncü bir çalışma olan bu makalede denetçilerin daha faydalı çalışabilmesi için belirtilen sınırlayıcı hususlar hakkında bankaların düzenleyici aksiyonlar alması gerektiği belirtilmiştir (Kartal vd., 2018:41).

Doğan ve Hilal 2019 yılında sundukları çalışmalarında denetim kavramına tarihsel gelişimi içerisinde çok geniş açılardan değinmiştir. Denetim ve denetçi türleri ile bağımsız denetim kavramlarını açıklamıştır. Muhasebe skandalları sonrasında ulusal ve uluslararası düzeyde yapılan yasal düzenlemelerden bahsedilmiştir (Doğan ve Hilal 2019:1-7).

Meral 2019 yılında sunduğu tez çalışmasında ücretin denetim bağımsızlığı üzerindeki etkisi konusunu ele almış ve çalışmanın sonucunda hizmet ücretinin denetim kalitesini belirlemede önemli bir faktör olduğunu fakat denetimin bağımsızlığının sadece ücrete bağlı olmadığını, bağımsızlığa etki eden bir çok unsurun olduğunu belirtmiştir. Ayrıca ücretin kamu otoritesi tarafından belirlenmesinin bağımsızlığı sağlamada önemli bir alternatif olacağı, denetimin gözetimi sisteminin sağlanması zorunluluğundan bahsedilmiştir (Meral, 2019:90).

Özger ve Tuğay 2020 yılında ortaya koydukları çalışmalarında bağımsız denetimde zorunlu rotasyonun denetçinin bağımsızlığına etkisi üzerinde araştırma yapmışlardır. Bu araştırma sonucunda Kamu Gözetim Kurumu tarafından yetkilendirildiği bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin algılarından elde edilen sonuçlara göre; denetimde rotasyonun denetim kalitesine ve denetçinin bağımsızlığına olumlu katkı sağladığı tespit edilmiştir (Özger ve Tuğay, 2020:33).

Akyüz ve Kestane 2020 yılındaki makalelerinde yasal mevzuatlar ışığında denetçi bağımsızlığını ele almışlar ve bu çerçevede denetçilerin sahip olması gereken ilkeleri, uymaları gereken kuralları açıklamışlardır. Çalışmada Türkiye’de denetim faaliyetlerine yönelik farklı kanun ve düzenlemelerin olduğu, uygulamada birlik sağlanması için uyumlaştırma çabalarının artırılması gerektiği sonucuna varılmıştır. Ayrıca denetlenen firmaların çeşitliliği göz önünde bulunarak denetçi bağımsızlığına yönelik düzenlemelerin yeniden yapılandırılması gereği ortaya koyulmuştur.denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin de birbirinden ayrılması gereğine vurgu yapılmıştır (Akyüz ve Kestane 2020:184).

### **3. KAMU DENETÇİLİĞİ**

Kamu, en dar sözlük anlamı ile bütünü ifade etmektedir. Bir ülkedeki halkın bütünü ve halk hizmeti gören devlet organlarının tamamı da yine kamunun tanımı olarak ifade edilmektedir (sozluk.gov.tr, 2020).

Kamu denetimi, görev yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamu ihtiyaçlarına yanıt vermek üzere denetim yapan taraflarca gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir (Ataman, 2010: 3).

Kamu denetçisi denetim faaliyetlerini kamu adına sürdüren kişilerdir. Bağlı oldukları kuruma, denetledikleri kurumlar ve olaylara ilişkin rapor sunarlar. Kamudaki denetim kamu içinde olabileceği gibi, kamu tarafından özel kişi ve kuruluşların denetlenmesi şeklinde de olabilir (Tokmar, 2019: 12).

Kamu denetçileri, Bakanlıklar ve benzeri kamu kuruluşlarına bağlı olarak çalışırlar. Kamu denetçileri, kendi kurumlarında yaptıkları incelemelerde iç denetim, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları çalışmalarda ise kamu denetimi görevini sürdürürler (Doğan ve Hilal, 2019: 55).

Makalemizin konusu gereği, devlet iç denetimlerine yer verilmeyecek olup, kamu adına özel sektör üzerinde denetim yetkisine sahip olan başlıca kamu kuruluşları aşağıdaki gibidir.

- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetleme Kurulu
- T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı
- T.C. Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı
- T.C. Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı
- T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı
- Sermaye Piyasası Kurumu
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

### **3.1 KAMU DENETÇİLİĞİ MESLEĞİNE GİRİŞ VE MESLEKİ SORUMLULUKLAR**

Bu bölümde kamu kurumlarında denetçi mesleğine giriş süreci ve denetim faaliyetlerine yönelik konular incelenecektir.

#### **3.1.1 Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetleme Kurulu**

Vergi Denetim Kurulu'nun idari yapısı aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır. "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Daire Başkanları ve Vergi Müfettişleri'nden oluşur. Merkezi Ankara'dır" (hmb.gov.tr, 2020).

Bazı görev ve sorumlulukları aşağıdaki şekilde özetlenebilir (hmb.gov.tr, 2020);

- Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- Vergi sorumluluğuna ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek,
- İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek
- Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.

Vergi Denetleme Kurulu'nun (VDK) en temel amacı kayıt dışı ekonominin ve yolsuzlukların önüne geçerek vergi kayıplarını önlemektir. Kurul vergi incelemelerini, vergi usul kanunu çerçevesinde, ulusal ve uluslararası denetim standartlarını da gözeterek sürdürmektedir (VDK 2018 Faaliyet Raporu, 2021).

Denetim faaliyetlerini sürdüren denetçiler, denetledikleri kurumun faaliyetine son verecek zararlara yol açmayı hedeflemezler, Devlet'in de amacı işletmelerin sürekliliğini korumak suretiyle ekonominin gelişmesini, istihdamın ve refahın artmasını sağlamaktır.

Vergi denetim kadrolarına girebilmek için Kamu Personeli Seçme Sınavında (KPSS) lisans düzeyinde başarılı olmak gerekir. Adayların, en az dört yıllık

eğitim veren ve detayları ilgili düzenlemerde belirtilen lisans düzeyinde mezun olmaları gerekir. Daha sonra kurumun açacağı yazılı ve sözlü sınavlarda başarılı olanlar müfettiş yardımcısı olarak atanır. Ataması yapılan müfettiş yardımcılarını en az üç ay eğitime tabi tutulur, ve başarılarına göre atamaları yapılır. Vergi müfettiş yardımcılarını mesleğe girişlerinden on sekiz ay sonra denetleme yetkisi verilir, üç yıl sonra da müfettiş kadrolarına geçebilmek için sınavlara girmeye hak kazanılır, müfettiş kadrolarında on yıl çalışanlar başmüfettişliğe yükselme imkanı bulur.

Vergi müfettişliğine yetiştirilecek adayların seçiminin büyük bir titizlikle yapıldığı, mesleki gelişimlerine yüksek derecede önem verildiği yasal düzenlemelerin bu kapsamda detaylıca düzenlendiği izlenmektedir.

Vergi Müfettişlerinin görevlerini yerine getirirken sorumlulukları ve ilkeleri Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile açıklanmış olup denetçinin bağımsızlığı ile ilgili olan sorumluluklar aşağıda belirtilmiştir (Resmî Gazete Tarihi: 31.10.2011, Sayı: 28101):

- *Mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda bulunamazlar.*
- *Teftiş edilen birimin faaliyetlerini aksatmayacak şekilde teftiş yaparlar.*
- *Denetim ilişkisi içinde oldukları taraflara konuk olamazlar, ilgili olanların hizmet ve ikramlarını kabul edemezler, bunlarla alışveriş yapamazlar, borç alıp veremezler.*
- *Unvan ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine çıkar sağlayamazlar,*
- *Yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket ederek tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermezler*
- *Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak bulunmasıdır ve bu bağlamda gerekirse mükellef lehine düzeltmelerin yapılmasını sağlarlar,*
- *Denetledikleri kurum hakkında öğrendikleri mesleki bilgileri, maddi veya diğer sırları ifşa edemezler, kendileri veya başkalarının yararına kullanamazlar. Bu yasak görevleri sona erse bile devam eder*
- *Denetlemeleri sırasında incelemelerine yönelik kişisel kanaat belirten yorumlara yer veremezler*
- *Bilerek mükellefin lehine veya aleyhine denetim sürelerini uzatamazlar*
- *Ticaret faaliyetinde bulunanlar veya özel şirketlerde görev alanlar tekrar göreve atanamazlar*
- *Görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde önceden inceleme yaptıkları mükellefler veya ilişkili kişilerden herhangi bir görev veya iş alamazlar,3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında sözleşme düzenleyemezler.*

2018 yılı itibari ile Türkiye genelinde görev yapan müfettiş sayısı 8.262 olmakla birlikte son yedi yılda yapılan alımlarla birlikte vergi müfettişi sayısı ikiye katlanmıştır. Bakanlık vergi müfettişi eğitimlerine ve mesleki itibara çok



önem vermektedir ve itibarın korunması, meslek mensubu müfettişlerin sürekli gelişmesi için kurum içi eğitim faaliyetlerini sürdürmektedir (VDK 2018 Faaliyet Raporu, 2021).

### 3.1.2 Sosyal Güvenlik Kurumu Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı

Sosyal Güvenlik Kurumu Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği'nde kurumun idari yapısı aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

Sosyal Güvenlik Kurumu Rehberlik ve Teftiş Başkanlığının görev merkezi Ankara'dır. Bu merkez, müfettişlerin de görev merkezidir. Devamlı denetim ve teftişi sağlamak amacıyla Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde grup başkanlığı şeklinde müfettişlerin çalışmaları sağlanır.

Kayıt dışı istihdamı önleyerek çalışanların hak kaybının bertaraf edilmesi, emeklilik ve sosyal güvenlik haklarının kamu gücüyle korunmasını sağlamak, hazinenin gelir kaybını önlemek Sosyal Güvenlik Kurumu Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı kurumunun amaçları arasında gösterilebilir.

Kurum kadrolarında müfettiş olabilmek için aynı VDK müfettiş atamalarında olduğu gibi bir süreç ile karşılaşmaktayız. KPSS sınavının ardından kurumun açacağı yazılı ve sözlü sınavlar olmak üzere üç aşamalı şekilde yapılır, başarılı olanlar müfettiş yardımcılığı görevine atanır ve üç yıl süreyle müfettiş yardımcıları yetiştirme programları çerçevesinde kişilerin mesleki ve kişisel donanımlarının edinimesi sağlanır. Müfettişlik karakter ve vasıfları ile bağdaşmayacak tutum ve davranışlar sergileyen müfettiş adaylarının kurum içinde başka görevlere ataması yapılarak müfettişlik kadrosunun standartları korunur.

Sosyal Güvenlik Kurumu Müfettişlerinin sorumlulukları ve denetimleri sırasında uymaları gereken önemli hususlar ve etik ilkeler aşağıdaki gibidir (Resmî Gazete Tarihi: 10.08.2007 Sayısı: 26609):

- *Dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, güvenilirlik ve yeterlik ilkelerini gözeterek bir yaklaşım içinde olurlar,*
- *Teftiş yerleri ile ilgili edindikleri bilgi ve belgelerin gizliliğine önem verirler,*
- *İnsani ve sosyal ilişkilerin gerektirdiği durumlar hariç, hakkında teftiş, inceleme, soruşturma ve ön inceleme yaptıkları personelden işyeri sahiplerinden ve yetkililerinden veya görevleri sırasında diğer kişilerden, özel hizmet ve alışılmış olmayan ikramlar kabul edemezler, bu kişilerle iş ilişkisinden farklı bir ilişki kuramazlar, borç alamaz ve veremezler,*
- *Denetçiler giyimleri ve davranışları ile bağlı buldukları kurumun saygı ve itibarını en yüksek derecede temsil ederler,*
- *Kurum personeli, herhangi bir şekilde bağlı bulunan işveren veya sigortalılarla ilgili işlere bakamazlar.*

### 3.1.3 Aile, Çalışma ve Sosyal hizmetler Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı

Rehberlik ve Teftiş Kurulu Bakanlığın yetki alanlarına giren faaliyetlerle ilgili inceleme, teftiş ve soruşturmaları yürütmek, raporlamak ve gerekli önemleri almakla görevlidir. İşsizlik Sigortası kanunu, Türkiye İş Kurumu Kanunu, İş Kanunu gibi yasal düzenlemeler uyarınca işletmeleri denetleme yetkiler bulunmaktadır. Kayıt dışı istihdamla mücadele en temel amaçlarından biridir (ailevecalisma.gov, 2021).

Sosyal hizmetlerle ilgili konular makale konumuz gereği kapsam dışında tutulmuştur. Kurumda çalışacak müfettişlerin seçimi diğer kamu kurumları ile benzerlik göstermekte olup ayrıca açıklama gereğ duyulmamıştır.

Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığına bağlı müfettişlerin uyması gerekli etik kurallar Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Teftiş Kurulu Yönetmeliği'nde aşağıdaki gibi açıklanmıştır (Resmi Gazete Tarihi:31.10.2012 Sayısı 28453)

- *Denetim mesleğinin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak nitelikte davranışlarda bulunamazlar*
- *Görevin başarıyla yerine getirilmesi, adil ve nesnel bir sonucun ortaya çıkması amacıyla dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, güvenilirlik ve yeterli ilkelerini gözeterek bir yaklaşım içinde olmak zorundadırlar*
- *Görevleri sırasında ve çalışmalarını esnasında giyimleri, davranışları ve hareketleri ile kendilerine saygı ve itibar duyulmasını sağlarlar*
- *Denetim yerlerini, yapacakları işleri ve görevleri dolayısıyla edindikleri gizli bilgi ve belgeleri açıklamazlar*
- *Başladıkları denetimleri olanaklar ölçüsünde ara vermeden, kendileri yapmak zorundadırlar. Emir almadıkça işlerini bırakmaz, başka bir müfettişe devredemezler.*
- *Akrabalık bağının olduğu işyerlerinde teftiş yapamazlar.*
- *Denetledikleri kurumda gördükleri ve öğrendiklerini resmi işlerin yürütülüp sonuçlandırılması yönünden zorunluluk bulunmadıkça açıklamazlar.*

#### **3.1.4 Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı**

Ticaret Bakanlığı nezdinde oluşturulan teftiş kurulu ile ilgili yönetmelik 28 Şubat 2020 tarihinde yayımlanmıştır. Teftiş, inceleme, denetleme ve soruşturma işlemlerine ilişkin, yöntem ve teknikler geliştirmek, standart ve ilkelerin oluşturulmasını sağlamak ve bunlara ilişkin rehberler hazırlamak en önemli görevlerinden biridir. Bu bağlamda oluşturulmuş müfettiş kadroları ile teftişlerini ilgili yönetmelikte belirtilen, yukarıda da diğer kurumlarda detaylı şekilde anlatılan usul ve esaslar eşliğinde yürütmektedirler.

#### **3.1.5 Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı**

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na bağlı olarak kurulan Rehberlik ve Teftiş Kurulu Bakanlığın geniş görev ve sorumluluk dahilindeki hususlar hakkında teftiş yetkisine sahiptir. Diğer kamu denetçileri ile aynı prensiple denetim faaliyetlerini sürdürürler.

### **3.1.6 Sermaye Piyasası Kurulu**

Sermaye piyasası, hisse senedi, tahvil gibi yatırım aracı olan kıymetli evrakların alınıp satıldığı piyasaların tümünü ifade eder. Tasarruf sahiplerinin menkul kıymetlere yatırım yapması ile daha hızlı ve geniş bir katılım olacak ve ekonomik kalkınma sağlanacaktır. Bu sebeple sermaye piyasasının güvenli, şeffaf ve net bir şekilde çalışmasına, yatırımcıların haklarının korunmasına ihtiyaç duyulmuştur.

Bu bağlamda Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 1982 yılında Türkiye'nin ilk düzenleyici ve denetleyici kurumu olarak kurulmuştur. Kurum sermaye piyasasının güven ve şeffaflık içinde faaliyetlerinin yürütülmesi ve yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması amacıyla çalışır.

*“Kurul idari ve mali özerkliğe sahip bir kamu tüzel kişisidir ve kendisine verilen görev ve yetkileri kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak yerine getirir ve kullanır. Kurulun merkezi İstanbul'dadır”* (spk.gov.tr, 2020).

Merkezi İstanbul'a taşınmamış olup günümüzde Ankara'dadır

Şirketler menkul kıymet çıkarabilmek için SPK'dan izin alırlar, menkul kıymetleri alan yatırımcılar ortaklık veya alacak hakkı kazanırlar.

Sermaye piyasasında Borsa İstanbul başta olmak üzere, Takas Bank, yatırım kuruluşları, halka açık şirketler, Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu , derecelendirme şirketleri, Merkezi Kayıt Kuruluşu, Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşlar Birliği faaliyet göstermektedir.

Bankaların denetim süreçlerinin düzenlenmesinden sonra SPK'ya bağlı ortaklıkların denetlenmesi gündeme gelmiş ve bu düzenlemeler ile Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik SPK kanununda yapılan ilk düzenleme olarak 1987 yılında yayımlanmıştır. Bu tarihi takiben aralıklarla yeni yönetmelikler yayımlamak suretiyle uygulamaya yön verilmiştir. En son 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397. Maddesine uygun olarak Sermaye piyasasında Bağımsız Denetim Standartları hakkında tebliğ güncellenmiş ve çağımızın ihtiyacı olan muhasebe ve denetim standartları uygulamada yerini almıştır (Tokmar, 2019: 19).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in (Seri: X, No:22)" 12. Maddesine göre;

*“Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür.”*

Uygulamada, denetim firmalarının, denetim yaptığı firmalara danışmanlık, resmi defterlerin tutulması gibi başka hizmetler verdikleri görülmüştür, ilgili tebliği ile bu uygulama yasaklanmıştır.

Fakat 3568 sayılı Kanun çerçevesinde; beyannamelerin ve finansal tabloların vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve tasdik etmek, bir konu hakkında yazılı görüş bildirmek ve rapor düzenlemek faaliyetleri istisnadır (Atağan, 2007: 82-83).

### 3.1.7 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

Bankaların faaliyetleri nedeniyle karşılaşılabilecekleri tehdit ve risklerin izlenmesi amacıyla etkin bir iç denetim sisteminin zorunluluğuna ihtiyaç vardır. 2006 yılında çıkarılan yönetmelikle bankaların finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulacağı açıklanmıştır. Günümüzde hem finansal tabloların hem de bankalarda kullanılan bilgi sistemlerinin denetimi söz konusudur.

Kurum, finansal piyasalardaki denetim ve gözetim sisteminin etkinliğinin arttırılması ve bağımsız karar mekanizmalarının oluşturulması yönündeki politikalara paralel olarak, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir otorite olarak kurulmuş; ihtiyatlılık, bağımsızlık, güvenilirlik gibi temel değerler kapsamında İstanbul’da faaliyetini sürdürmektedir (bddk.org.tr, 2021).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun (BDDK) düzenleme ve denetimine tabi olan kuruluşlar aşağıdaki gibidir (Tokmar, 2019: 21).

- Bankalar ve derecelendirme kuruluşları,
- Finansal holding şirketleri,
- Finansal kiralama ve faktöring şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri

BDDK, bankaların denetlenmesinde yetkilendirilecek kuruluşları ve faaliyetlerini belirlemek amacıyla bir düzenleme gerçekleştirmiştir. Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğin 12. maddesinde; bağımsızlığın tanımı ve bağımsızlıkla ilgili konular açıklanmıştır. Buna göre;

*“Bağımsızlık, yetkili denetim kuruluşlarının ortakları, yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, denetçileri ile yöneticilerinin ve istihdam ettikleri bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetlerini doğruluk, tarafsızlık ve mesleki süphecilik ilkeleri çerçevesinde yürütmelerini sağlayacak davranışlar ve anlayışlar bütünüdür.”* Şeklinde ifade edilmiştir (Atağan, 2007: 83).

Tüm açıklamalarda görüleceği gibi bağımsızlık hangi kurumda olursa olsun ortak bir dil ile ifade edilmiş ve doğruluk, tarafsızlık olgularına vurgu yapılmıştır.

### 3.2 KAMU DENETİM GÖREVLİLERİNİN UYACAKLARI MESLEKİ ETİK DAVRANIŞ İLKELERİ

Tüm denetim kurumları nezdinde oluşturulmuş denetim kurullarının, her biri için ayrı ayrı yönetmelikler ve iç yönergeler oluşturulmuş, tebliğler çıkarılmıştır. Kamu denetim kadrolarının uyması gereken usul, esas ve etik kurallardan detaylıca bahsedilmiştir. Bu kaynakların yanı sıra Başbakanlıkça bir yönetmelik çıkarılmış olup kamu denetim görevlilerinin uyması gereken etik kurallar tek bir yönetmelikte tekrar açıklanmıştır.

Denetim görevlilerine ilişkin etik davranış ilkeleri aşağıdaki gibidir (Resmi Gazete, 2010:27699).

Tarafsızlık ve Nesnellik

Eşitlik

Dürüstlük.

Gizlilik

Çıkar Çatışmasından Kaçınma

Nezaket ve Saygı

Yetkinlik ve Meslekî Özen

Denetim görevlilerinin uymaları gereken bu temel kurallara, kamu ve özel sektör ayrımı gözetmeksizin tüm denetim personellerinin eksiksiz uyması beklenmektedir. Tarafsızlık, nesnellik, eşitlik, dürüstlük, gizlilik, çıkar ilişkilerinden kaçınma, nezaket, saygı, mesleki özen ve yetkinlik olguları bir denetçiye olmazsa olmaz özellikler arasındadır. Bu kavramlardan herhangi birinin yoksunluğu denetçi hakkında şüphe oluşturacak ve denetimin etkinliğine gölge düşürecektir.

#### **4. ÖZEL SEKTÖR DENETÇİLİĞİ**

Özel sektör, bir ekonomide kamunun elinde olmayan kısmı ifade eder. Özel kişi veya kuruluşlar tarafından oluşturulmuş örgütlerdir. En genel ve temel amaçları kar elde etmektir.

Küreselleşme ile yeni piyasalara açılma fırsatları, yeni müşteri ve yatırımcılar bulma imkanlarını artırmış, firmaların mali bilgilerinin tüm taraflarca okunabilmesi önem kazanmıştır. Finansal tabloların her geçen gün önem kazandığı günümüzde, sunulan bilgilerin doğruluğuna inancın azaldığı görülmüştür. Kuşkusuz bu şüpheliğin en büyük sebebi muhasebe ve denetim alanlarında yaşanan büyük skandallardır. Dünya devi şirketlerin ve denetim firmalarının adlarını duyduğumuz bu skandallar sonrasında etik ilkeler bağlamında yasal düzenlemelerde artış gözlenmiştir.

Tarafsız, şeffaf, doğru ve sosyal sorumluluk ilkesi gereği tüm tarafların haklarını gözeten denetçilerin varlığı her dönem olduğu gibi günümüzde de önemini sürdürmektedir.

Bu bölümde özel şirketlere ait mali tabloların düzenlenmesinde ve denetlenmesinde aktif rol sahibi meslek mensuplarını, denetimlerde bağımsızlık ilkesi kapsamında inceleyeceğiz.

#### **4.1 ÖZEL SEKTÖR DENETÇİLİĞİ MESLEĞİNE GİRİŞ VE ETİK İLKELER**

Kamu denetim kadrolarına giriş süreçlerinde olduğu gibi özel sektör denetim kadrolarına giriş için de belirli sınavlar, belgeler ve yetkinlikler çeşitli şekillerde düzenlenmiştir. Her ne kadar adı özel sektör denetçiliği olarak yer alsada bu denetçiler görevlerini kamu adına icra etmektedirler. Kamu tarafından belirlenen usullere ve hasaasiyetlere uymadıkları takdirde meslekten men edilme gibi yaptırımlarla karşılaşabilirler. Yazımız devamında, kamu adına denetim faaliyetlerini sürdüren başlıca özel sektör denetim meslek mensuplarına değinilecektir.

#### **4.1.1 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Mensubu**

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Temel Eğitim Staj Merkezi (TESMER) tarafından mesleğe giriş ve yeterlilik sınavları düzenlenmektedir. Yasal düzenlemelerde belirtilen bölümlerden lisans derecesinde mezun olan kişiler ilgili sınavlara girebilirler. Stajı başlatma sınavında başarılı olanlar üç yıllık staj sürecini başlatarak mesleğe ilk adımlarını atarlar. Staj süresi sonunda gerçekleşen yetlilik sınavının başarıyla tamamlanmasıyla aday meslek mensupları Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) belgesini almaya hak kazanır. On yıl süreyle SMMM mesleğini yapmış olanlar Yeminli Mali Müşavir'lik (YMM) Sınavına giriş hakkı kazanırlar. Vergi müfettişlerinin de YMM mesleğine geçiş hakları ayrıca düzenlenmiştir. YMM meslek mensuplarının mesleğe girişte etmiş oldukları yemin metni aşağıdaki gibidir:

*“Yeminli malî müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, meslekî kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim”* (3568 Sayılı Kanun Md:11).

YMM meslek mensupları üzerine yapılan bir araştırmada, araştırmaya katılan YMM'lerin tamamına yakını bağımsızlık ilkesinin, denetçi raporlarına güvenin sağlanmasında en önemli unsur olduğunu ifade etmişlerdir. Bağımsızlığın sağlamabilmesinde sorumluluğun denetçilere ait olduğu görüşünde ise tam birlik sağlanmıştır. Ayrıca, denetim mesleğini diğer mesleklerden ayıran en önemli unsurun bağımsızlık olduğu görüşü hakimdir (Ercan, 2017: 261).

#### **4.1.2 Bağımsız Denetim Meslek Mensubu**

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye Muhasebe Standartları'nın oluşturulması, yayınlanması, denetim standartlarının belirlenmesi konularında yetkili kılınmıştır. Bu bağlamda kurum bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, bu kişi ve kurumların faaliyetlerinin denetlenmesinde yetkilidir (kgk.gov.tr, 2020).

SMMM ve YMM belgesine sahip kişiler KGK tarafından yürütülen sınavları ve süreçleri başarı ile tamamlayarak yetki belgesi almaya hak kazanır. Bağımsız Denetçi'nin sürekli eğitimi ve gözetimi kurum tarafında organize edilen etkinlikler ile sürdürülür.

Bu denetçilik türünde, denetçi veya denetim firması herhangi bir işletme veya kurum ile ilişkisi olmaksızın, bir serbest meslek faaliyeti olarak finansal tablo denetim hizmetini yerine getirmektedir. Bu tür hizmeti veren kişiye dış denetçi veya bağımsız denetçi, denetim faaliyetine de muhasebe denetimi veya bağımsız denetim olarak isimlendirilmektedir (Demir ve Çiftçi, 2016: 89).

Bağımsız denetçinin bağımsızlığının sağlanmasına yönelik yapılmış yasal düzenlemelerin yanı sıra KGK tarafından yayımlanmış standartlar da mevcuttur.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) denetim bağımsız denetim ve özel denetim şeklinde iki başlıkta tanımlanmıştır. Bağımsız denetim, yıl sonunda işletmelerin finansal tablolarının Uluslararası Denetim Standartlarına göre denetlenmesidir. Bağımsız denetim sonunda hakim şirketle bağlı şirketin ilişkilerinde hilenin varlığı ile ilgili bir görüş bildirmesi durumunda, bağlı şirketin pay sahipleri şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilir ve bu bağlamda yapılacak denetim özel denetim olarak ifade edilmektedir (Tokmar, 2019: 9).

KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. Maddesinde bağımsızlık aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

- Denetçiler denetlenen işletmelerden bağımsız ve tarafsız olmalı
- Denetlenen işletmeler denetim sürecinde karar alma süreçlerine katılmamalı
- Denetçilerin bağımsızlıklarını tehlikeye düşürecek özel durumların bulunmaması gereklidir (Demir ve Çiftçi, 2016: 89).

Denetçilerin işletmelerle yakın bağının olması, samimiyet derecesinin sınırı bağımsızlık için hassas bir çizgidir. İnsan olmanın doğası gereği tarafsızlığını sağlamakta zorlanabilecek hal ve ortamlardan en baştan sakınmak, denetçinin işini kolaylaştıracaktır.

Türkiye Denetim Standartları içerisinde yer alan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dahil)” isimli düzenlemede etik kurallar aşağıdaki temel ilkeler çerçevesinde düzenlenmiştir (kgk.gov.tr, 2021).

- Dürüstlük
- Tarafsızlık
- Mesleki yeterlilik ve özen
- Sır saklama
- Mesleğe uygun davranış

Denetim mesleği diğer tüm mesleklerle hem çok benzer hem çok ayrı ve olmazsa olmaz ilkeler barındıran bir meslektir. İnsanın kişilik özelliklerinin en çok önem arz ettiği bu meslek dalında, kişinin karakterinin mesleğin

gerekliliklerine uygun olmaması mesleğin matematiğine en yüksek derecede hakimiyeti olsa bile, “başarılı bir denetçi” çıktısına engel olacaktır.

Aynı düzenlemede bağımsızlık standartları düzenlenmiştir (kgk.gov.tr, 2021).

- Bağımsız denetimde kavramsal çerçevenin uygulanması
- Ücretler
- Ödüllendirme ve değerlendirme politikaları
- Hediyeler ve ağırlanma
- Hukuki ihtilaflar ve hukuki ihtilaflar tehditleri
- Finansal çıkarlar
- Krediler ve garantiler
- İş ilişkileri
- Ailevi ve kişisel ilişkiler
- Denetim müşterisine yakın zamanda verilen hizmetler
- Denetim müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet verilmesi
- Denetim müşterisi tarafından istihdam
- Çalışanların geçici olarak görevlendirilmesi
- Çalışanların denetim müşterisiyle uzun süreli ilişkisi
- Denetim müşterisine güvence dışı hizmetlerin sunulması

Gerek etik standartlar gerekse bağımsızlık standartları incelendiğinde mesleğin gerektiği gibi icra edilebilmesi için detaylı bir şekilde açıklandığı görülmektedir. İnsan sosyal bir varlıktır ve denetçilik bu sosyal ilişkileri minimum tutmayı gerektirebilir. İşte bu bağlamda düzenlemeler her detayı incelemiş ve hediyelerin bile ölçüsü belirlenmiştir.

#### 4.1.3 İç Denetim Meslek Mensubu

İç denetim, işletme hedeflerinin gerçekleşme sürecinde, bu hedeflere engel oluşturabilecek tehdit unsurlarının ortaya çıkarılmasını sağlayacak şekilde gerçekleşmesi gereken bir süreçtir (Tokmar, 2019: 12).

İç denetim, kurumun kendi içinde örgütlenmiş bir departman tarafından kuruma değer katma amacı taşıyarak, bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim standartları, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü - The Institute of Internal Auditors (IIA) tarafından dinamik bir şekilde sürekli güncellenecek bir yapı ile oluşturulmuştur. IIA tarafından yayınlanmış olan “Etik Kurallar” ile iç denetim mesleğinin iş ahlakı kültürü geliştirilmektedir (Uzun, 2008: 2).

İç denetim bağlı olduğu şirketin yönetimi adına denetim yapar ve doğrudan yönetime bağlıdır, kurum içinde belirlenmiş kural ve prosedürlere uyulup uyulmadığını düzenli olarak gözden geçirir (Atağan, 2007: 12).

Ülkemizde iç denetim faaliyetlerinde yetkilendirme Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) tarafından sürdürülmektedir. İç denetim faaliyetlerinin etkin



bir şekilde yapılması kamu denetimi ve bağımsız denetim süreçlerini olumlu yönde katkı sağlayacaktır.

Ayrıca BDDK ve SPK tarafından yapılan düzenlemeler ile iç denetimin yasal bir zorunluluk haline geldiği ve buna bağlı olarak şirket ve kurum yönetiminde sorumlulukların arttığı bir dönem başlamıştır (Uzun, 2008: 3).

Avrupa Birliği'nin sahip olduğu yaklaşımda iç denetçi bağımsızlığının sağlanabilmesinde aşağıdaki durumların varlığına ihtiyaç vardır: (Kızılboga, 2013: 114)

- İç denetim biriminin en üst yöneticiye bağlı olması ve raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunması gereklidir.
- İç denetim biriminin yapacağı planlar, çalışmalar üst yöneticiden bağımsız olarak hazırlanmalıdır.
- İç denetçilerin özlük hakları, atamaları ve görevlerine son verilmeleri, idari hiyerarşi içerisindeki konumu ve üst yönetimle ilişkisi özel bir statüde düzenlenmelidir.
- Üst yönetim ve iç denetçiler arasındaki iş ilişkisinde birbirlerinin görev alanlarına karışmamalı ve bu konuda iç denetçilerin bağımsızlıklarına vurgu yapılmalıdır.
- İç denetçinin danışmanlık görevi denetim sonuçları ile sınırlı tutulmalı, organizasyonun faaliyetlerini geliştirmek ve organizasyona değer katmak amacı dışına taşmamalıdır.
- Denetim raporlarının açık bir şekilde paylaşılmasına özen gösterilmelidir.

## **5. DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞI KAVRAMININ KAMU VE ÖZEL SEKTÖR KAPSAMINDA İNCELENMESİ**

Bağ, iki şeyi birbirine bağlamak amaçlı kullanılan nesnelere verilen isimdir. İnsa ilişkilerinde bağ ise ilgi ve ilişki olarak açıklanabilmektedir. (sozluk.gov.tr)

Bir kişinin diğer bir kişiyle bağının olması birçok durum ile sağlanabilir. Vatandaşlık bağı, kan bağı, aile bağı, siyaset bağı, din bağı, ekonomi bağı, gönül bağı, sözleşme bağı, yasal bağ, gibi kişiler ve kurumlar arasında görünmez bir birlik oluşturan bağ örneklerinin sayısı artırılabilir.

Davranışlarını ve tutumlarını, herhangi bir gücün etkisi altında kalmadan düzenleyebilen, özgür ve hür iradeleri ile hareket edebilen kişi ve kurumlar bağımsız olarak nitelendirilebilir (sozluk.gov.tr, 2021).

Makalemizin kamu denetçiliği ile ilgili bölümünde görüleceği gibi denetim kelimesinden ziyade teftiş kelimesinin kamu kurumlarında kullanımı yaygındır. Bu sebeple teftiş ve denetim kavramlarına kısaca değinmeye ihtiyaç duyulmuştur

Denetim sözlük anlamı ile teftiş kelimesinin Türkçe karşılığıdır, fakat İngilizce'de her iki kelime ayrı ayrı ifade edilmektedir. Teftiş kelimesi "inspection" olarak adlandırılırken denetim kelimesi "audit" olarak karşılık bulmaktadır.

Teftiş, soruşturma anlamında ifade edilirken kamu idaresinin, şikayet ve suç oluşturan durumları uzman kadrolarıyla inceleme eylemi olarak açıklanabilir. Bu anlamda üst bir idarenin varlığı söz konusudur ve denetim kavramını da içine alan geniş bir faaliyet olarak tanımlanır (Örenay, 2012: 92-96).

Kamu denetim faaliyetlerinin genellikle bir şikayet veya riskli sektörler, üzerine olduğunu düşündüğümüzde özel sektör denetim faaliyetlerinden ayrıştığı açıktır. Ayrıca kamu gücünün varlığı denetimlerdeki koşulların ayrışması açısından başka bir farklılık unsurudur. Kamu denetçisinin denetlediği özel sektör işletmesine ekonomik bağımlılığının olmaması, denetimlerinde bağımsız davranabilmesine büyük katkı sağlarken “hazineci” yaklaşımdan uzak durarak bağımsızlık anlayışının pekişmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır.

Bağımsızlığın görünürde ve zihinde olmak üzere iki açıdan değerlendirilmesi gerekir ve denetçi zihinde bağımsız olduğunu görünürde de kanıtlamak zorundadır. Düşünce bağımsızlık, denetçinin denetimi boyunca bağımsızlığını tehlikeye atacak ilişkilerden kaçınmasıdır, denetçi bu durumu kendi içinde ve sadece kendisi değerlendirebilir. Görünürde bağımsızlık ise, denetçi dışındaki kişilerin denetçi hakkındaki düşünce ve görüşleridir. Denetçi bu iki durumu aynı anda sağlayamaz ise bağımsızlığı tehlikeye düşer. Yasal bağımsızlığın yanı sıra ekonomik ve sosyal açıdan da denetçinin denetlenenden bağımsız olması gerekir (Ercan, 2017: 266).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, denetçi bağımsızlığına yönelik tehdit unsurlarını aşağıdaki gibi özetlemiştir (Karakaş, 2008: 39-40).

***Kişisel menfaat tehditleri:***

- Denetçinin geçimini sağlamak için denetlenene bağımlılığı, müşteri ilişkisi,yeniden seçilmesinin yönetim kuruluna bağlı olması
- Denetçinin denetlenen işletmede kuzenine iş bulması,
- Ususluzluk yaptığı bilinen firmanın kamu kurumlarına şikayet edilmesi sonucunda ihbar ödüllendirme sisteminin varlığı,
- Denetçinin denetlenen şirketin hisse senetlerine yatırım yapması,
- Denetçinin denetlenen şirketten borç para alması
- Denetçinin denetlenen şirketin beş yıldızlı otelinde ücretsiz konaklaması
- Denetlenen şirketin denetçi ücretini ödememesi,
- Denetim raporlarının olumsuz sonuçlanmasında denetçi ücretinin düşük tutulması.

Bu tehdit hem kamu denetçisi hem de özel sektör denetçisinin bağımsızlığında bir risk unsurudur.

***Kendi kendini denetleme tehditleri:***

Denetçinin daha önce denetlenen şirketin ilgili departmanlarında çalışmış olması, denetlenen firmanın donanımlı personel eksikliği sebebi ile, denetçi

firmanın, denetim dışında başka hizmetler sunması sonucu kendi oluşturduğu mali tabloları denetlemesi.

Bu tehdit kamu denetçisinin bağımsızlığını tehlikeye düşürecek bir risk unsuru değildir.

***Savunma tehditleri:***

Denetlenen firmaya karşı açılmış bir davada denetçinin firmayı savunmak durumunda kalması bir tehdit unsuru olacaktır. Bu tehdit kamu denetçisinin bağımsızlığını tehlikeye düşürecek bir risk unsuru değildir.

***Yakınlık veya güven tehditleri:***

Denetçi ile denetlenen firma arasında sosyal ilişkilerin varlığı, uzun yıllar iş birliği içinde olunması ve denetlenen firmaya aşırı güven duyulması tehdit olarak görülecektir.

- Denetlene firma hakkında müşteri ve tedarikçilerin olumlu söz ve eylemlerine denetçinin güvenmesi,
- Denetçinin eşinin denetlenen firmada çalışması,
- Denetçinin muhasebe müdürüne güvenmesi.

Bu tehdit hem kamu denetçisi hem de özel sektör denetçisinin bağımsızlığı için bir risk unsurudur

***Yıldırma tehditleri***

Denetlenen şirketin denetçiye karşı çeşitli korkutma ve yıldırma eylemleri, denetçinin bağımsızlığına ciddi etki yapacak, ve bağımsız karar almaktan kaçınabilecektir.

Bu tehdit hem kamu denetçisi hem de özel sektör denetçisinin bağımsızlığı için bir risk unsurudur.

Buraya kadar denetçinin bağımsızlığının sağlanması amacıyla düzenlenmiş bir çok yasal ve mesleki düzenlemelerden bahsettik, bu yasal düzenlemelere paralel olarak denetlenen ve denetçi firmalar tarafından da bağımsızlığın gerçekleşmesi amacıyla geliştirilen iç düzenlemeler mevcuttur. Kuşkusuz çeşitlilik dünyamızın en büyük zenginliğidir. İnsan doğasındaki çeşitlilik gibi ekonomik hayatın baş rol oyuncuları işletme yapılarındaki çeşitlilik de sınırsızdır. Tablodan da görülebileceği gibi denetçinin bağımsızlığına etki edecek unsurları sınırlamak neredeyse imkansızdır.

Tablo 1-Denetçinin Bağımsızlığına Yönelik Tehditler ve Risk Durumu

	DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞINA YÖNELİK POTANSİYEL TEHDİT UNSURLARI	RİSK DURUMLARI		
		KAMU DENETÇİLERİ	BAĞIMSIZ DENETÇİLER	İÇ DENETÇİLER
<b>Ekonomik Bağımsızlık Tehditleri</b>	Denetlenen kurum ile denetçinin hizmet ücreti ilişkisi	Risk yok	Yüksek risk	Yüksek risk
	Denetçinin denetlenen bankadan imtiyazlı kredi çekmesi	Risk yok	Yüksek risk	Risk yok
	Denetim dışı hizmetlerin sağlanması	Risk yok	Yüksek risk	Risk yok
	Denetim piyasasındaki yüksek rekabet ve müşteriy kaybetme kaygısı	Risk yok	Yüksek risk	Risk yok
	İşini, mesleğini kaybetme kaygısı	Risk yok	Risk yok	Yüksek risk
	Uzun süreli hizmet/iş ilişkisinin varlığı	Risk yok	Orta risk	Yüksek risk
	Yasal ücretin çok üzerinde veya çok altında anlaşılması	Risk yok	Yüksek risk	Risk yok
	Hizmet ücretinin tahsil edilememesi	Risk yok	Orta risk	Orta risk
	Yönetim tarafında maddi değeri yüksek hediyelerin sunulması	Yüksek risk	Yüksek risk	Yüksek risk
	Denetlenen şirketin hisse senedine yatırım yapılmış olunması	Orta risk	Yüksek risk	Risk yok
İhbar ödüllendirme sisteminin varlığı	Yüksek risk	Risk yok	Risk yok	
<b>Yönetmelik Bağımsızlık Tehditleri</b>	Edinilen sırların mefaat ilişkisi içerisinde kullanılması	Yüksek risk	Yüksek risk	Yüksek risk
	Siyasi baskılar	Yüksek risk	Yüksek risk	Risk yok
	Kendi kendini denetleme tehlikesi	Risk yok	Yüksek risk	Yüksek risk
	Kalifiye eleman eksikliği	Risk yok	Yüksek risk	Yüksek risk
	Şirket yöneticisi konumunda bulunmak	Risk yok	Yüksek risk	Yüksek risk
Kmu denetçiliğinden özel denetçiliğe geçiş ve kamu gücünü kullanması	Risk yok	Yüksek risk	Risk yok	
<b>Sosyal Bağımsızlık Tehditleri</b>	Akrabalık, eş, dost ilişkilerinin varlığı	Yüksek risk	Yüksek risk	Yüksek risk
	Denetçiye, yakınlarına denetlenen kurum tarafından tehdit edilmesi	Yüksek risk	Yüksek risk	Risk yok
	Kuruma aşırı güven duygusunun varlığı	Yüksek risk	Yüksek risk	Yüksek risk
	Duygusal yakınlık ve bağ oluşması, sempati duyulması	Yüksek risk	Yüksek risk	Yüksek risk
	Denetçi ile denetlenen tarafların sosyal iletişim varlığı	Düşük risk	Yüksek risk	Yüksek risk
<b>Mesleki Yeterlilik ve Kişisel Özellikler Açısından Tehditler</b>	Mesleki bilgi ve özen eksikliği	Yüksek risk	Yüksek risk	Yüksek risk
	Bilişim alanında bilgi ve birikimin yetersizliği	Yüksek risk	Yüksek risk	Yüksek risk
	Kolay ikna edilen, şüpheli olmayan karakter varlığı	Yüksek risk	Yüksek risk	Yüksek risk
	Taraf tutmaya yatkın, çıkarıcı kişilik özelliğinin varlığı	Yüksek risk	Yüksek risk	Yüksek risk
	Maddi zenginliğe zaafın varlığı	Yüksek risk	Yüksek risk	Yüksek risk
	Siyasi fanatizm, futbol gibi fanatik taraftarlık	Yüksek risk	Yüksek risk	Yüksek risk
	Etik değerleri gözetmeyen hırslı karakter varlığı	Yüksek risk	Yüksek risk	Yüksek risk
	Acıma, empati kurma duygularında aşırılık halinin varlığı	Yüksek risk	Yüksek risk	Yüksek risk

(Karavardar, 2015, Atağan, 2007, Ercan, 2017, KGK Etik Kurallar, Bağımsızlık Standartları, ve diğer yasal düzenlemelerden faydalanılarak oluşturulmuştur.)

Tablodan görüleceği gibi bağlı olunan kuruma göre bağımsızlığa etki edecek unsurlar değişmektedir. Ekonomik bağımlılığın olduğu noktada tarafsızlığın korunması zorlaşırken, ekonomik bağımsızlığın var olduğu görevlerde denetimde bağımsızlık çok daha kolay sağlanabilmektedir. Bunun yanı sıra iç denetim mesleğinde bağımsızlığa etki edecek unsurların azlığı da dikkat çekmektedir. Üst yönetim tarafından desteklenen iç denetim faaliyetlerinde bağımsızlığı sağlamak nispeten daha kolay olacaktır. En yüksek riskin özel sektör denetçilerinde olduğu çok açıktır, ekonomik anlamda denetlenen kuruma bağlı olunması, yüksek rekabetin varlığı, olumsuz denetçi görüşlerine karşı ortaya çıkan tepkiler denetçilerin bağımsızlıklarına gölge düşürmektedir.

## **6. SONUÇ**

Sermaye piyasasındaki global hareketlilik ve sınırların kalkmasıyla ekonomik faaliyetlerin çeşitliliği artmış, finansal tabloların ortak bir dil ile sunulmasına ihtiyaç duyulmuştur. Muhasebe ve denetim alanlarında yaşanan skandallar sonucunda toplumun bir çok kesimi zarar görmüştür.

Özellikle tasarruf sahibi yatırımcıların, hileli finansal raporlarla yanıltılması ve ekonomik anlamda ciddi zararlar görmesi, devlet denetim kurumlarının ve skandallarla gündeme gelen denetim firmalarının yeniden yapılandırılması ihtiyacını doğurmuştur.

Bu duruma paralel olarak denetim yetkisine sahip kuruluşlar tarafından yönetmelikler ve tebliğler ile bu ihtiyaca cevap verilmeye çalışılmış fakat dağınık bir yapı ortaya çıkmıştır, ayrıca hukuki bir yaptırımdan da tam anlamıyla bahsetmek imkansızdır.

Kamu ve özel sektör ayrımında denetçinin bağımsızlığı incelendiğinde kamu denetçisinin ekonomik ve yönetsel bağımsızlık üzerine tehdit unsurları daha az iken, özel sektör denetim kurum ve kişilerinin ekonomik ve yönetsel açıdan daha fazla risk unsuruyla karşı karşıya kaldığı gözlenmektedir. Sosyal bağımsızlık tehditleri tüm denetçi türlerinde risk oluşturmakla birlikte kamu denetçilerinin kamu erkini kullanma kabiliyetleri daha yüksek olduğu için bu riskleri bertaraf etmeleri görece daha kolay olacaktır. Fakat her durumda insan olmaktan gelen farklı kişisel özelliklerin yasal düzenlemelerde belirtilen denetçi olabilme kriterlerinde buluşturulması, etik olmayan kültürel özelliklerin bertaraf edilmesi bağımsızlık ilkesinin gerçekleşmesinde en önemli unsur olarak tüm zamanlarda önemliliğini koruyacaktır.

## KAYNAKLAR

### Mevzuat

1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Resmî Gazete Tarihi: 13.06.1989 Sayısı: 20194
2. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş teftiş Kurulu Yönetmeliği, Resmî Gazete Tarihi: 31.10.2012 Sayısı:28453
3. Denetim Görevlilerinin Uyacakları Mesleki Etik Davranış İlkeleri Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete,14.09.2010 Sayı:27699
4. Serbest Muhasebeciler, Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Resmî Gazete Tarihi: 19.10.2007 Sayısı: 26675
5. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği (Seri X, No:22)
6. Sosyal Güvenlik Kurumu Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği, Resmî Gazete Tarihi: 10.08.2007 Sayısı: 26609
7. Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği Resmî Gazete Tarihi: 28.02.2020 Sayısı: 31053
8. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, Resmî Gazete Tarihi: 31 Ekim 2011, Sayısı: 28101
9. Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmî Gazete Tarihi: 31.10.2011, Sayı: 28101

### Makale

1. AKYÜZ, Fatma ve KESTANE, Ali (2020) “Yasal Mevzuat Işığında Denetçi Bağımsızlığı”, IBAD Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 6, (184-203)
2. ATAMAN, Başak, (2010) “Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış” sayı 87, (17-26)  
(<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/150758>)

3. BOZKURT, Paşa, (2013) “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler” Denetim Dergisi, Sayı 12, (56-62)
4. DEMİR, Esra ve ÇİFTÇİ, Yavuz, (2016) “Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması”, KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi Sayı 18, (88-97)  
[http://dergi.kmu.edu.tr/userfiles/files/2016Aral%C4%B1k/10-E\\_Demir,%20Y\\_%20%C3%87ift%C3%A7i\\_.pdf](http://dergi.kmu.edu.tr/userfiles/files/2016Aral%C4%B1k/10-E_Demir,%20Y_%20%C3%87ift%C3%A7i_.pdf)
5. DOĞAN, Burcu ve HİLAL, Erdem, (2019) Türkiye’de Muhasebe Denetimi, İksad Yayınevi, Ankara
6. ERCAN, Cuma, (2017) “Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler ve Koruma Önlemleri Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma” , KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 14, Sayı 2, (261-284)  
<https://dergipark.org.tr/pub/ksusbd/issue/31599/331187>
7. ERDOĞAN, Murat, (2002) “Muhasebe Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, Doğu Üniversitesi Dergisi, Sayı 5, (51-63)
8. GÖNEN, Seçkin ve RASGEN, Mithat (2016) “Bağımsız Denetimde Zorunlu Denetçi Rotasyonu”, İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, Cilt 5, Sayı 7, (1809,1822)
9. KARAVARDAR, Alper, (2015) “Denetçi Bağımsızlık Riskinin Belirlenmesinde Kanaat Fonksiyonu Yaklaşımının Kullanımı: Bir Uygulama” Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 33, Sayı 3, (75-98)
10. KARAVARDAR, Alper, KARAVARDAR, Gülşah, (2017) “Denetim Kararlarını Etkileyen Bilişsel Önyargılar” Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt/Volume X Sayı/Number 1 Nisan, (26-48)
11. KARTAL, Mustafa Tefik, (2017) “Düzenlemeler Açısından Banka Denetçilerinin Yetki Sınırlarının Belirlenmesi Üzerine Bir İnceleme” Türkiye Bankalar Birliği Bankacılar Dergisi Sayı 102, (111-133)

12. KARTAL, Mustafa Tevfik, DEPREN, Özer ve DEPREN Serpil, (2018) “Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetçilerin Bağımsızlığı Üzerine Bir Araştırma”, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar (642) Ağustos, (41-68)
13. KIZILBOĞA, Ruveyda, (2013) “İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığın Önemi”, Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi Cilt I, Sayı I, ISSN 2147-6934, (107-119)  
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1153>
14. KIZILBOĞA, Ruveyda, (2013)“İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığın Önemi”, Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi Cilt I, Sayı I, ISSN 2147-6934, (107-119)  
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1153>
15. ÖRENAY, Hami, (2012) “Teftiş ve Denetim Kavramları ve Denetimin Yeniden Yapılanması”, Denetim Dergisi (92-96)  
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/denetisim/issue/22472/240371>
16. ÖZGER, Seden ve TUĞAY, Osman, (2020) “ Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesine Etkisi ve Rotosyan ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişkide Denetçi Bağımsızlığının Aracılık Rolü: Bağımsız Denetçilerin Algılarına Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz Sayısı (33-52)
17. YAŞAR, Alpaslan, (2015), “Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasında İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak Sayısı (81-96)
18. UZUN, Ali Kamil, (2008) İç Denetim Nedir, Dünya Gazetesi  
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ali%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale-D%C3%BCnya.pdf>

#### **Tez**

1. ATAĞAN, Hilmi (2007) “Uluslararası Gelişmeler Çerçevesinde Denetçinin Bağımsızlığı”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Programı, Yüksek Lisans Tezi, Tez Danışmanı Yrd. Doç. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ



2. KAKAŞCI, Murat (2017) “Muhasebe Denetiminde Etik Sorunu: Etik İlkelerin Dış Denetim Kalitesi ve Güvenilirliği Üzerine Etkisi”, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Tez Danışmanı Doç. Dr. Orhan BOZKURT
3. KARAKAŞ, Arzu, (2008) “Dış Denetçilerin Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Yeterliliğinin Tespitine Yönelik Bir Pilot Araştırma”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Tez Danışmanı Doç. Dr. Lerzan KAVUT
4. MERAL, Eray, (2019) “Ücretin Denetim Bağımsızlığı Üzerindeki Etkisi”, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Tezi, Tez Danışmanı Prof. Dr. S.Saygın EYÜPGİLLER
5. TOKMAR, Ercan, (2019) “Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamaları: Tekstil Sektörü Örneği” İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi Tez danışmanı Dr. Öğr. Üyesi Hülya YILMAZ

#### **Elektronik Kaynak**

1. CÖMERT, Nuran ve UZUN Ali Kemal, (2014) “Bağımsız Denetçiler İçin İtibar Yönerimi”  
<https://www.researchgate.net/profile/Nuran-Coemert-2>
2. [http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/kurumsal/merkez-teskilati/ana\\_hizmet\\_birimleri/rehberlik\\_ve\\_teftis\\_baskanligi/gorev\\_lerimiz](http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/kurumsal/merkez-teskilati/ana_hizmet_birimleri/rehberlik_ve_teftis_baskanligi/gorev_lerimiz)
3. <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/0/0>
4. <https://www.resmigazete.gov.tr/>
5. [Kamu Gözetimi Kurumu \(kgk.gov.tr\)](http://www.kgk.gov.tr/)

6. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (hmb.gov.tr)
7. Türk Dil Kurumu (<https://sozluk.gov.tr/>)
8. Vergi Denetleme Kurulu 2018 Yılı Faaliyet Raporu  
<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf> (02.01.2021)