

BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN ARTTIRILMASINDA KAMU GÖZETİM KURULU'NUN ROLÜ: BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA¹

Prof. Dr. Durmuş ACAR*

Dr. Serpil SENAL**

ÖZET

Mali tabloların hata ve yanlışlık içerme olasılığı, mali tablo kullanıcılarının işletme yönetiminden gelen bilgilere güvenmelerini ve bu bilgilere dayanarak karar almalarını zorlaştırmaktadır. Karar verme sürecinde yararlanılan finansal ve finansal olmayan bilginin güvenilirliğinin ve doğruluğunun saptanmasında denetim önemli bir fonksiyon üstlenmektedir. Denetim bu fonksiyonu ile birlikte bünyesinde bazı riskleri de barındırmaktadır. Bağımsız denetçinin ücretini bizzat denetlediği şirketten alıyor olması, bağımsız denetim sektöründe kar amaçlı bağımsız denetim firmalarının rekabet ediyor olması bu kuruluşların bağımsızlığı konusunda tereddütlere neden olmaktadır. Çalışmanın amacı, ülkemizde bağımsız denetimle ilgili bu tereddütlerin ortadan kaldırılması amacıyla oluşturulması düşünülen kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki rolünü incelemektir.

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

ABSTRACT

THE ROLE OF THE PUBLIC OVERSIGHT BOARD IN BOOSTING THE QUALITY OF THE INDEPENDENT AUDITING: STUDY ON INDEPENDENT AUDITING FIRMS

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

¹ Bu makale, yazarlar tarafından hazırlanıp yönetilen “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine bir Araştırma” başlıklı yayınlanmamış doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Söz konusu doktora tezi Süleyman Demirel Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi tarafından 1758-D08 No'lu Proje kapsamında desteklenmiştir.

* Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

** Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

1. GİRİŞ

Günümüzde mali piyasalarda güven ortamının sağlanması ve sürdürülebilmesi için gerekli olan şeffaflığın sağlanmasında bağımsız denetimin önemi gittikçe artmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetimin etkinliği ve uluslararası standart ve etik kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesi mali piyasalar açısından önem arz etmektedir. Ancak bağımsız denetim mesleğinde artan rekabet, denetçiler ve denetim firmalarını müşteri portföylerini koruma çabası içine itmiştir. Artan rekabet, fiyat kırmalarına yol açmakla kalmamış, ayrıca denetçilerin bağımsızlıkları üzerinde de bir tehdit oluşturmaya başlamıştır. Dolayısıyla bazı denetim firmaları önemli sayılabilecek müşterilerini kaybetmektense, bağımsızlıklarından ödün vermeyi tercih edebilmekte, müşteri firmaların raporlarında sundukları görüşlerin olumlu olması yönündeki talepleri, denetçiler ve denetim firmalarının zamanla onların bu isteklerini kabul etmelerine ve tarafsızlıklarını yitirmelerine yol açabilmektedir.

Enron, WorldCom, Adelphia ve Parmalat gibi skandalların ortaya çıkması ile birlikte, denetim firmalarının, denetim sürecindeki fonksiyonlarını tam olarak yerine getirmedikleri görülmektedir. Bu skandallar incelendiğinde, denetçilerin, denetim standartlarını yanlış uyguladığı ve yorumladığı, yanlış denetim raporları hazırladıkları tespit edilmiştir. Tüm bu gelişmeler ve sermaye piyasalarına olan güveninin yeniden tesisi amacıyla kamunun bir takım düzenlemeler yapması zorunlu hale gelmiştir. Söz konusu düzenlemelerin temel odağı ise bağımsız denetim alanı olmuştur. Bağımsız denetimin daha kaliteli ve yeterli güvenilirlikte yapılmasını teminen, bağımsız

denetim standartlarının kalitesinin artırılması çalışmalarının yanı sıra, yeni gözetim ve denetim mekanizmaları tasarlanmış ve bağımsız denetim faaliyetinin sıkı bir denetim altında olması genel tercih konusu olmuştur. Bu çalışma ile ülkemizde de oluşturulması planlanan kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesinin artırılmasındaki rolü incelenmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetim kalitesini artıracak bir kamu gözetim kurulunun personel, finansman yapısının nasıl olması gerektiği ve kurulun amaç ve sorumluluklarının neler olması gerektiği araştırılmaktadır.

2. Bağımsız Denetim

Toplumsal ve ekonomik değişim, işletmelerin büyümesi, işletmeler arası ticari ilişkilerin giderek artması gibi nedenlerle finansal verilerde de sayısal bir artışa neden olmuş ve bu veriler mali tabloların içeriğindeki karmaşıklığı arttırmıştır. Bu gibi olayların mali bilgiler üzerindeki etkisini incelemek ve mali tabloların güvenilirlik derecesini artırmak amacıyla kurulan sistemlerden biri de bağımsız denetimdir.²

Bağımsız denetim, bir işletmenin bilançosu, gelir tablosu ve kar dağıtım tablosu gibi mali tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebe ile ilgili bilgileri içeren belgelerin defterlere, defterlerdeki bilgilerin mali tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığı gibi hususların tespit edilmesi için yapılan denetimdir.³ Bağımsız denetim tek bir işlem veya faaliyet olmayıp, birbirini izleyen işlemler zincirinden oluşmakta ve finansal tabloların güvenilirlik derecesini artırmaktadır.⁴

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

³ Ömer DUMAN, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, TESMER Yayınları, Yayın No:78, Ankara, 2008, s.13

⁴ TÜRMOB-TESMER, **Denetim**, Mesleki Uyum Eğitimi, < <http://zsmmm.org.tr/MUE/Denetim.ppt> > (11.03.2010)

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

3. Bağımsız Denetimin Kalitesi

Kalite; en genel anlamıyla müşteri ihtiyaçlarının karşılanması, beklentilere uygunluk, operasyon performansının iyileştirilmesi, maliyetlerin düşürülmesi ve standartların yükseltilmesinde kullanılan stratejik bir yönetim aracıdır.⁵ Bu çerçevede denetim kalitesi de, denetçinin ve denetim firmasının kendi içindeki iç süreçlerinin belirli bir kalite düzeyinde, istenilen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir sisteme sahip olması anlamına gelmektedir.⁶

Başlangıçta denetimin amacı, hata ve hileleri beyan etmek olarak tanımlanırken, 20.y.y.'in dördüncü çeyreğiyle birlikte denetimin amacı finansal tabloların güvenilirliğini onaylamak olmuştur.⁷ Çünkü finansal tabloların şirket yönetiminin kontrolündeki bilgilere dayanması, finansal kullanıcıları ile yöneticilerin çıkarlarının birbirleriyle çatışması ve finansal tablo kullanıcılarının bilgiler üzerindeki kontrol kabiliyetinin imkânsızlaşması, finansal tabloların güvensizliği sorununu ortaya çıkarmaktadır.⁸ Denetim kalitesi ile bu güvensizliğin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır.⁹

Literatürde denetimin kalitesini ölçmeye yönelik kesin bir ölçü olmamakla birlikte genellikle başvurulan ölçütler ikiye ayrılmaktadır. Bunlar denetim sürecinin kalitesine ve denetimin sonuçlarına ilişkin ölçütlerdir. Denetim sürecinin kalitesine ilişkin ölçütler; denetim sürecinde yapılan çalışmaların güvenilirliğini ve kalitesini sağlamak amacıyla gerek denetim firmaları gerekse denetçiler için düzenlenmiş olan meslek standartlarıdır. Denetim sonuçları ile ilgili ölçüt olarak ise mali tablo kullanıcılarının denetçi raporuna olan güven derecesi dikkate alınmaktadır.¹⁰

İngiltere'nin Finansal Raporlama Konseyi (FRC), denetim kalitesi ile ilgili olarak denetçiler, denetim komiteleri, hazırlayıcılar, yatırımcılar ve diğer paydaşlar arasında etkili bir iletişimi desteklemek amacıyla hazırlanan 'Denetim Kalitesi Çerçevesi'ni yayınlamıştır. Çerçeve aşağıdaki beş kilit denetim kalitesi faktörünü ele almaktadır. Bunlar:¹¹

- Denetim firması içindeki gelenekler,

⁵ Aysun KAPICIGİL, "Kalite Nedir Hizmet Kalitesi Nedir Kalite Güvence Kavramı", **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, 30-31 Mart 2007, Ankara, s.206.

⁶ Ahmet CEYLAN, Kalite Güvence Standardı, Türkiye'deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları, **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, 30-31 Mart, 2007, Ankara, s.220.

⁷ Vaeovlas LAKIS, "Independent Auditing Development Tendencies, Technological and A Economic Development Baltic", **Journal on Sustainability**, 2008, 14(2), s. 171-183.

⁸ Mehmet ŞİRİN, "Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:61, Nisan-Haziran, 2006, s.23

⁹ PALMRASE Z., "Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", **Accounting Review**, 1988, 63, s. 55-73'den aktaran AL-AJMI Jasim, "Audit Firm, Corporate Governance, and Audit Quality: Evidence From Bahrain", **Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting**, 2009, s. 1.

¹⁰ KAVUT, a.g.e., s.4.

¹¹ TÜRMOB, **Finansal Raporlama Konseyi'nin Denetim Kalitesi Çerçevesi**, TÜRMOB, Sayı.15, Yılı:2008, s. 8.

- Ortakların ve personelin becerileri ve kişisel özellikleri,
- Denetim sürecinin etkinliği,
- Denetim raporlarının güvenilirliği ve kullanılabilirliği,
- Kurumsal yönetime şirketin yaklaşımı gibi denetçinin kontrolü dışında faktörlerdir.

4. Bağımsız Denetim Kalitesi ile ilgili Kamu Gözetimi

Uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu muhasebe uygulamalarının ortaya çıkmasıyla birlikte, klasik ulusal muhasebe anlayışı; uluslararası danışmanlık, uluslararası vergicilik, küresel yönetim; stratejik danışmanlık, uluslararası muhasebe standartları danışmanlığı, risk yönetimi fonksiyonlarının oluşturulması veya mevcutlarının geliştirilmesi şeklinde değişmiştir. Uluslararası muhasebe standartlarına uygunluğu sağlamak üzere uluslararası denetim standartlarına göre denetim ve raporlama fonksiyonu da gelişmiş ve değişmiştir.¹² Bu doğrultuda son zamanlarda Türkiye'nin de içerisinde bulunduğu birçok ülkede denetim mesleği ile ilgili düzenlemeler yapılmaktadır. Yapılan bu düzenlemelerin bir bölümü muhasebe mesleği ile ilgili iken diğer bölümü denetimle ilgili düzenlemeleri içermektedir. Bu düzenlemeler şu şekilde sınıflandırılabilir:¹³

- Eğitim standartları ile ilgili düzenlemeler,
- Denetim standartları ile ilgili düzenlemeler,

- Etik standartlar ile ilgili düzenlemeler,
- Disiplin faaliyetleri ile ilgili düzenlemeler.

Denetim standartları ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerin başında ABD'de Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (AICPA) çıkarmış olduğu Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nı (GKGDS) açıklayan Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğler'dir (Statement on Auditing Standards-SAS). Denetim alanında dünyada kabul gören bir başka düzenleme ise IFAC'ın yayınlamış olduğu Uluslararası Denetim Standartları (ISA)'dır.¹⁴ Bu hususlar dışında denetim mesleği ile ilgili düzenleme yapılan konuların başında denetçi performansı ve mesleki hesap verilebilirlik alanlarında yapılan düzenlemeler gelmektedir. Bu alanda yapılan iki yeni düzenleme şunlardır:¹⁵

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

Bu doğrultuda, bağımsız denetimin gözetimi ifadesi, genel olarak bağımsız denetim faaliyetinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve faaliyetin standartlara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin çeşitli araçlarla kontrolü anlamına gelmektedir.¹⁶ Kendi kendini düzenleyen yapı (Peer Review) ise; bir denetim firmasının oluşturulan kalite kontrol prosedürünün ve denetim firmasının bu prosedüre ne kadar uyduğunun başka bir denetim firması veya denetim takımı tarafından incelenmesi sürecidir.¹⁷

¹² Masum TÜRKER, "Uluslararası Denetim Standartlarına Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:19, Temmuz, 2006, s.91.

¹³ SYLPH Jimm, "Transparency and Audit Regulation", **Federation Des Experts Comptables Mediterraneens Conference**, İstanbul, 2005, s.3-5.

¹⁴ Murat KİRACI, **Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Örneklemeler**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 29.

¹⁵ SYLPH, **a.g.e.**, s.3-5.

¹⁶ Mahmut OKUR, **Bağımsız Denetimin Denetimi**, Sermaye Piyasası Kurulu Uzmanlık Tezi, Ankara, 2007, s. 12.

¹⁷ Pany WHITTINGTON, **Principles of Auditing and Other Assurance Service**, McGray Hill Printed, Fourteenth Edition, Singapore, 2003, s. 47.

4.1. Bağımsız Denetimin Kamu Gözetimine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler

ABD’de yaşanan Enron, World Com gibi finansal skandallar, sermaye piyasasında güven ortamının azalmasına neden olmuş, söz konusu skandalların bir daha yaşanmaması için gerek şirket yönetimlerine gerekse mali tablo denetimi yapan denetçilere yeni görev ve sorumluluklar getiren düzenlemelere gidilmesine yol açmıştır.¹⁸ Bu gelişmeler doğrultusunda oluşturulan SOX Yasası ile piyasaların muhasebe mesleğine, kurumsal beyanlara ve finansal raporlara olan güvenlerinin tekrar sağlanması amaçlanmıştır.

Sarbanes Oxley Yasası’nın 101-109 Nolu bölümleri Kamuya Açık Şirketlerin Muhasebe Gözetimine ayrılmıştır. Yatırımcıyı ve kamu çıkarını koruyabilmek amacıyla, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin muhasebe denetim raporlarının doğru ve dürüst olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda gözetim yapmak amacıyla Halka Açık Şirketlerin Muhasebe Gözetimi Kurulunu (PCAOB) oluşturmuştur.¹⁹

Avrupa Birliği’nin hem ekonomik hem de siyasal açıdan tek pazar olma isteği, dünyada yaşanan küreselleşme akımı karşısında değişikliğe uğramış ve tek pazar hedefi küreselleşen piyasalar nedeni ile farklılaşmıştır. Birliğe üye devletlerin işletmeleri, yeni finansal kaynaklar bulabilmek için dış piyasalara açılmak zorunda

kalmışlar ve bunun sonucu olarak birlik işletmeleri için finansal raporlama sorunları ortaya çıkmıştır. Bunun yanı sıra Enron olayı da Birlik bünyesinde denetime ilişkin getirilen düzenlemelerin nedenlerinden biri olmuştur.²⁰ Bu süreçte Avrupa komisyonu, 2006 yılında 8. Direktif’i modernize eden bir yönerge hazırlayarak Parlamente’ye sunmuştur. Modernize edilen 8. Direktif, meslek uygulayıcılarından oluşmayan etkili bir kamu gözetim sisteminin kurulmasını gerekli kılmıştır. Kurulacak olan bu kamu gözetim otoritesi denetim firmalarının kayda alınmasından, denetim firmalarının ve denetçilerin kalite kontrolünden, denetçilere sağlanacak sürekli eğitimden, denetim firmaları ile ilgili disiplinler faaliyetlerin takibinden sorumlu tutulmaktadır.²¹

Japonya’da ise denetçilerin ve denetim firmalarının gözetimi ile ilgili olarak iki yapı bulunmaktadır. Bunlar; Finansal Hizmet Acentası (Financial Services Agency-FSA) ve Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu’dur (CPAAOB). CPAAOB, 1996’daki finansal patlama ve 2002 Enron Skandalından sonra Amerika’da Kamu gözetim kurulunun oluşturulmasını takiben piyasada tekrar kamu güvenliğini sağlamak amacıyla 2004 yılında kurulmuştur. FSA tarafından kurulmuş bir yapı olup, devlet tarafından finanse edilmektedir. Koordinasyon-inceleme bölümü ve gözetim-soruşturma bölümü olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır.²² Kurulun 8 üyesi meslek uygulayıcısı değildir.

¹⁸ **Audit Inspection Powers of the Australian Securities and Investments Commission**, Consultation Paper, September 2005, <<http://treasury.gov.au>>, (16.02.2010)

¹⁹ Ercan BEYAZITLI, Cemal İBİŞ, **Türkiye’de Finansal Raporların Güvenliği ve Kamu Gözetim Sistemi**, Muhasebe Gündemi, İzmir Serbest Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2007, s. 58.

²⁰ Figen ZAFİ, “Avrupa Birliği Denetim ve Denetçiye İlişkin Esasların Uyumlaştırılması Çalışmaları”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 6/3, Ankara, 2004, s. 154

²¹ Van De Katrein POEL, Van Martijin OPIJEN, Maijor STEVEN, Ann VANSTRAELEN, “Public Oversight and Audit Quality: Evidence from Public Oversight of Audit Firms in the Netherlands”, **Fifth Earnet Symposium**, European Auditing Research Network, Valencia, 2009, s.8

²² <<http://www.fsa.go.jp/en/refer/data/20050527.pdf>>, (16.12.2009)

Gözetim fonksiyonunu FSA ile paylaşmaktadır. Bu fonksiyonu dışında CPAAOB, denetim firmalarına karşı disiplin faaliyetlerini uygulamak, denetim firmalarını yerinde teftiş etmek ve her bir denetim firmasının kalite kontrol sürecini incelemek gibi fonksiyonlara da sahiptir. FSA'nın rolü ise CPAAOB'den gelen tavsiyelere dayanarak denetim firmaları veya JICPA'ya karşı olan disiplinler faaliyetlerini uygulamaktır.²³

Avusturya'da yaşanan skandallar incelendiğinde, bu ülkede de denetim firmalarının ortaya çıkan muhasebe skandallarında büyük bir role sahip olduğu görülmüştür. Enron olayından 6 ay önce 2001 yılında bir telekomünikasyon firması olan One Tek. Şirketi, ulusal perakende satış şirketi olan Harris Scarfe ve en büyük sigorta şirketlerinden olan HHH şirketinde ortaya çıkan skandallar, Avusturya'da yatırımcı güvenini önemli bir ölçüde yok etmiştir. Skandalların yaşanmasındaki en büyük etkenin tecrübesiz yönetim ve finansal bilginin yönetim kurulundan saklanması ve denetim firmalarının yapılan usulsüzlüklere göz yumması olduğu tespit edilmiştir. Harris Scarfe, altı yıl boyunca birçok muhasebe usulsüzlüğü ile net varlıklarını şişirilmiş olarak beyan etmiş ve bu olay denetim firması tarafından fark edilmemiştir. HHH Şirketinde yaşananlar da benzerlik göstermektedir. Bu şirketlerde görülen ortak nokta şirketlerin denetim komitesinin yönetim kurullarından bağımsız olmaması ve denetimlerinin Enron'un denetçisi olan Arthur Andersen, Ernst & Young, Pricewa-

terhouse Coopers gibi dört büyüklerden olan denetim firmaları tarafından yapılmasıdır.²⁴

Amerika'da yapılan düzenlemeler derecesinde olmasa da, HHH gibi kurumsal skandalların yaşanmasıyla birlikte Avusturya'da Amerika'daki düzenlemelere benzer düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan en önemli düzenleme, denetim ve finansal raporlama ile ilgili birçok reformu içeren ve CLERP 9 olarak adlandırılan yasanın 2004 yılında çıkarılması ile gerçekleşmiştir. Bu yasa ile diğer ülkelerde olduğu gibi ayrı bir gözetim sistemi kurulmaksızın mevcut kurumlara denetçilerin ve denetim firmalarının gözetimi sorumluluğu dağıtılmıştır.²⁵

Almanya'da işletme denetçileri ve yeminli muhasebe denetçileri mesleği, 1961 yılında çıkartılan "İşletme Denetçileri Meslek Örgütü" yasasına göre yürütülmektedir. Denetim kuralları ve standartları İktisat Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Bağımsız denetim sisteminde işletmeler sadece tüzel kişilikleri ile değil aynı zamanda gerçek kişi olarak da denetime tabi olmaktadır.²⁶ İşletme denetçileri ve yeminli muhasebe denetçileri İktisat Bakanlığı gözetimine tabidir. Almanya'da bütün denetçiler WPK adlı denetim örgütünün üyesi olmak zorundadır.²⁷ Denetimin gözetimi ile ilgili düzenleme ise "Bağımsız Denetçiler Gözetim Yasası" ile 2005 yılında yapılmıştır. Bu yasa ile Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu (Auditor Oversight Board-AOB) oluşturulmuştur.²⁸

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

24 Fred ROBINS, "Corporate Governance After Sarbanes Oxley: An Australian Perspective", **Corporate Governance**, 6, 2006, s.35-36.

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

26 Ataman Başak AKGÜL, **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s.20

27 Faruk GÜÇLÜ, **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, Detay Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara, 2007, s.93

28 İnci ELGİN, "Bağımsız Denetim Gözetim Kurulları", **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, Ağustos, 2006, s.30

Enron ve diğer kurumsal skandallar ile Kanada piyasalarında da ciddi bir güven kaybı yaşanmıştır. Bu süreç doğrultusunda düzenleyici yapılar, bağımsız denetçiler ve halka açık şirketlerin finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğu konusunda kamu güvenini tekrar oluşturmak amacıyla, 2003 yılında Kanada Serbest Muhasebecileri ile birlikte Kanada Kamu Gözetim Kurulu'nu (The Canadian Public Accountability Board-CPAB) kurmuşlardır

Seçilmiş ülke uygulamalarında göze çarpan husus, bağımsız denetim kalitesi ve yeterliliğinin temin edilmesinde, gerek bağımsız denetim standartlarının oluşturulması ve uygulanması, gerekse söz konusu standartlara uyumun gözetilmesi noktasında bütüncül bir sistem dizayn edilerek, bağımsız denetime yönelik kalite kontrol çalışmalarının, sistemin bütününe kapsayacak veya sistemdeki önemli risklerin üzerinde yoğunlaşacak şekilde planlanması olmuştur.²⁹

4.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimin Gözetimi

Türkiye’de genel olarak şirketlerin mali tablolarının denetimini düzenleyen tek bir standart seti bulunmamaktadır. TÜRMOB, iç düzenlemeleri vasıtasıyla, denetimlerin nasıl yürütüleceğine dair kılavuzlar hazırlamıştır. Ayrıca Türk Ticaret Kanunu’nda belirttiği üzere, her düzenleyici kendi yetki alanındaki bir tüzel kişiliğin, denetim firması tarafından denetiminin nasıl yapılacağına ilişkin düzenlemeleri, ikinci bir mevzuatta belirleme yetkisine sahiptir. Bu da bankalar, sigorta şirketleri ve kamuya açık şirketler ve

vergi denetimleri için farklı denetim prosedürlerine yol açmaktadır.³⁰

Bağımsız denetim şirketleri, aracı kurumlar olup, faaliyet izni ve yetkisi almaları, bağımsız denetim yapacakları kurumların ya da birimlerin tabi olduğu kanun ve faaliyet kapsamı uyarınca değişebilmektedir. Bu değişkenliğin yanında bazı durumlarda birden fazla denetim iznine ve kanuna tabi olabilmektedirler. Örneğin bankaların denetleme yetkisine sahip bir şirket, bankaların sözleşme ile kurmuş oldukları yatırım fonlarını SPK tarafından yetki almış olarak ve SPK tarafından hazırlanmış yönetmelik dahilinde denetlemektedir.³¹

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

Kendi kendini denetim (peer review) niteliğinde bir incelemeye ise ülkemizde yalnızca tek bir defa başvurulmuştur. BDDK, 2002 yılında yayınlamış olduğu bir yönetmelikle, Türkiye’de kurulu özel sermayeli bankalar için, BDDK’nın saptayacağı bağımsız denetim firmaları tarafından 31.12.2001 dönemi mali tabloları ile ilgili

²⁹ OKUR, a.g.e., s. 2

³⁰ Dünya Bankası-IMF Türkiye Standartlara Uyum Raporu(ROSC), **Muhasebe ve Denetim, Mart**, Sermaye Piyasası Kurulu, 2007, SPK, s.27.

³¹ Ahmet BAKDUR, **Bankacılık Sektörünü Düzenleyen Kurumların Yapıları: Ülke Uygulamaları ve Türkiye için Öneri**, Mali Piyasalar Dairesi Başkanlığı Uzmanlık Tezi, Yayın No: DPT:2678, s.40.

olarak düzenlenen bağımsız denetim raporları üzerinde ikinci inceleme istemiştir. BDDK tarafından bankalar için ikinci denetim istenmesinde, o dönemde yaşanan gelişmelerin etkisi olmuştur.³²

Bağımsız denetime yetkili kuruluşların ve dolayısıyla denetim ile ilgili düzenlemelerin bu kadar çeşitlilik göstermesi ve verilen denetim hizmetleri için kalite güvencesi sağlayan bir sistemin olmaması nedeniyle, ülkemizde öncelikle Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) oluşturulmuş ve denetim standartları oluşturma görevi bu kurum sorumluluğuna bırakılarak standartların tek çatı altında toplanması amaçlanmıştır. Bunun yanı sıra 2008 yılı Haziran ayında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulan "Bağımsız Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurumu"* adlı yasa tasarısı ile bağımsız denetim firmaları tarafından verilen denetim hizmetine kalite güvencesi sağlayacak bir sistemin oluşturulması hedeflenmektedir.

5. Araştırma

5.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmada bağımsız denetim kalitesinin artırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun rolünün araştırılması amaçlanmaktadır. Bununla birlikte, bağımsız denetim kalitesini artıracak bir kamu gözetim sisteminin; personel, finansman yapısının ve sahip olması gereken sorumluluklar ile kurum amacının ne olması gerektiğinin ortaya konulması çalışmanın alt amacı olarak belirlenmiştir.

5.2. Araştırmanın Kapsamı

Çalışmada ana kütle olarak, 2009 yılı itibari ile Sermaye Piyasası Kurulu'nun listesinde yer alan 94 denetim firması seçilmiştir. Saha araştırması esnasında bu firmalardan 2 tanesinin birleşme gerçekleştirdiği, bir firmanın ise faaliyette olmadığı tespit edilmiş, dolayısı ile çalışmada ana kütle sayısı 91'e düşmüştür.

5.3. Veri Toplama Yöntemi

Çalışmada, saha araştırmasında veri toplama yöntemlerinden birisi olan anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırma kapsamında anakütlenin tamamına ulaşmak amacıyla tüm kuruluşlardan elektronik posta ve telefon yoluyla randevu alınmaya çalışılmıştır.

Tüm bu çabalar sonucunda 20 denetim firması elektronik posta yoluyla anketlere cevap verirken, 26 denetim firması ile yüz yüze görüşülmüş ve anket çalışmasına katılımları sağlanmıştır. Bu kuruluşlardan 30 tanesi ankette yer alan tüm bilgileri beyan etmiş ancak 16 denetim firması gelir miktarları ile ilgili bilgileri beyan etmeden çalışmaya katılmışlardır. Bu doğrultuda 46 anket formunun geri dönüşümü sağlanmıştır. Geri dönüşüm oranı %50.5'dir.

5.4. Ölçeğin Güvenilirlik Değeri

Ölçeğin güvenilirliği, o ölçeğin farklı zamanlarda, aynı örnekleme uygulandığı durumda, aynı sonuçları verme derecesini göstermektedir. Bu anlamda güvenilirlik, bir değişkeni ölçmek için sorulan soruların ne derecede bilinçli olarak cevaplandırıldığına bir göstergesidir.³³

³² Şaban UZAY, "Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirlik", WCAE, "The 10.th World Congress of Accounting Educators & The 3.trd Annual International Accounting Conference, 9-11 Kasım, 2006, İstanbul, s.22.

* Kanun tasarısı "Kamu Gözetim Kurumu" olarak meclise sunulmasına rağmen bu çalışmada kamu gözetim sistemi çerçevesinde oluşturulan yapıyı ifade etmek amacıyla "kurul" kavramı kullanılmıştır.

³³ F. Bahar ÖZDOĞAN, İpek TÜZÜN KALEMCİ, "Öğrencilerin Üniversitelerine Duydukları Güven Üzerine Bir Araştırma, Kastamonu Üniversitesi", *Kastamonu Eğitim Dergisi*, Cilt:15, No:2,2007, s.644

Tablo 1. Cronbach's Alfa Değeri

Cronbach's Alfa	Yorumu
0.80-1.00 Arası	Yüksek
0.60-0.80 Arası	Oldukça güvenilir
0.40-0.60 Arası	Güvenilirlik düşük
0.40'dan aşağısı	Güvenilir değil

Bu araştırmada, güvenilirlik analizi yapılırken Cronbach's Alpha değeri kullanılmıştır. Cronbach's Alfa, sorular arası korelasyona bağlı uyum değeridir. Cronbach's Alfa değeri faktör altındaki soruların toplamdaki güvenilirlik seviyesini göstermektedir. Cronbach's Alfa değerinin 0.70 ve üstü olduğu durumlarda ölçeğin *oldukça güvenilir* olduğu kabul edilir. Ancak, soru sayısı az olduğunda bu sınır 0.60 değeri ve üstü olarak kabul edilebilir.³⁴ Tablo (3.1)'de görüldüğü üzere, çalışmada Cronbach's Alfa değeri 0.703 olarak bulunmuştur. Bu değer *oldukça güvenilir* bir seviye olarak kabul edilmektedir.

5.5. Araştırma Verilerinin Analizi

Araştırmada anket soruları SPSS 15.0 sürümü kullanılarak analiz edilmiştir. Bu doğrultuda denetim kalitesinin artırılmasında kamu gözetim kurulunun rolünün tespiti için ise T-testi ve ANOVA analizi kullanılmıştır. Çalışma 0.05 anlamlılık seviyesinde değerlendirilmiştir. Analizde kullanılan değişken sayısının fazlalığı ve ara-

larındaki muhtemel yüksek derecedeki çoklu doğrusal bağlantı, hesaplama sonucunda elde edilen bulguların doğruluğunu ve yorumlanmasını güçleştirmektedir. Bu tür durumlarda toplam değişkenlerin içerdiği bilgiyi maksimum düzeyde açıklayabilecek daha az sayıdaki boyuta indirmek uygun bir yöntemdir.³⁵ Çalışmanın analiz aşamasında bu güçlüklerle karşılaşılması nedeniyle verilere faktör analizi uygulanmış ve anket soruları toplam değişkenlerin içerdiği bilgiyi maksimum derecede açıklayabilecek soru sayısına indirgenmiştir.

Tablo 2. KMO ve Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliği Testi (KMO)		,545
Küresellik Testi (Bartlett's Test of Sphericity)	Yaklaşık Ki Kare Değeri	384.145
	Df	190
	Anlamlılık (Sig.)	,000

Faktör analizinde KMO değeri 0,545 ($p < 0,05$) bulunmuştur. Verilerin faktör analizine uyumluluğu kabul edilebilir düzeydedir. Özdeğerler grafiğinde de görüleceği üzere, özdeğeri 1'den büyük olan faktör sayısı 6 adettir. 6. faktörden sonraki faktörler için grafikteki kırılmaların çok küçük, ihmal edilebilir düzeyde olduğu anlaşılmaktadır.

³⁴ Aliye KAYIŞ, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Editör: KALAYCI Şeref, 3. Baskı, Ankara, 2008, s.405

³⁵ DİNÇ Engin, GEREKAN Bilal, İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 13, Sayı:3, 2008, s.78.

Tablo 3. Faktör Analizi Özet Tablosu

Faktör Adı	Faktör Alt Maddeleri	Faktör Yüğü	Faktör Açıklayıcılığı
Kamu gözetim kurulunun Sorumluluğuna Bırakılacak Düzenlemeler	Bağımsızlık standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğuna bırakılmalıdır	,934	17,756
	Meslek ahlakı standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğuna bırakılmalıdır	,930	
	Kalite kontrol standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğuna bırakılmalıdır	,831	
	Denetim standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğuna bırakılmalıdır	,742	
	Muhasebe standartlarının oluşturulması gözetim sistemi biriminin sorumluluğuna bırakılmalıdır	,604	
Kamu gözetim kurulunun Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasına Yönelik Etkisi	Kamu gözetim kurulu bir bilginin kasten ihmal edilmediğinin doğrulanması konusunda denetçileri zorlayıcı bir güç olacaktır	,743	12,285
	Kurum tarafından denetim firmaları ile ilgili denetim ve gözetim raporlarının yılsonunda kamuya açıklanması denetimde şeffaflığı sağlayacaktır.	,712	
	Avrupa Birliği giriş sürecinde olan ülkemizin, bağımsız denetim firmaları ile denetçilerin denetiminden ve denetim standartlarının oluşturulmasından sorumlu olacak bağımsız bir gözetim kurumunun oluşturulmasına ihtiyacı bulunmaktadır.	,634	
	Oluşturulacak olan kamu gözetim kurulu denetimin daha pahalı olmasına neden olacaktır	,571	
Bağımsız Denetim Kalitesi Hususunda Görüşler	Türkiye’de bağımsız denetim kalitesi konusunda eksiklikler bulunmaktadır.	,778	11,922
	Bağımsız denetim sisteminin Kendi Kendini düzenleyen bir yapının oluşturulmaması bağımsız denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir.	,726	
	Kamu gözetim kurulu farklı otoriteler tarafından farklı düzenlemeler yapılmasını önleyecek ve dolayısıyla tek tip raporlar hazırlanmasını sağlayacaktır.	,580	
	Birden fazla kurum tarafından oluşturulan bağımsız denetim standartlarının var olması denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir.	,527	
	Bağımsız denetim firmalarını kontrol eden bir gözetim sisteminin olmaması denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir.	,487	

Faktör Adı	Faktör Alt Maddeleri	Faktör Yüğü	Faktör Açıklayıcılığı
Kamu gözetim kurulunun Finansman Yapısı	Oluşturulacak olan kamu gözetim sistemi ve kamu gözetim birimi denetim firmaları tarafından finanse edilmelidir.	,881	9,763
	Oluşturulacak olan kamu gözetim sistemi denetçiler tarafından finanse edilmelidir.	,877	
Personel Niteliğinin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi	Denetim firmaları tarafından bağımsız denetim standartlarının iyi bilinmemesi denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir.	,847	8,722
	Kamu gözetim kurulu, denetim ekibinin, yeterli bilgi ve beceriye sahip olması için zorlayıcı bir güç olacaktır.	,790	
Kamu gözetim kurulunun Personel Yapısı	Üyelerin çoğu veya tamamı mevcut denetim uygulayıcılarından seçilmelidir.	,757	8,145
	Kurum yapısı içerisinde meslek örgütlerinden kişiler bulunmamalıdır	,700	
TOPLAM			68,592

Tablo (3)'de görüldüğü üzere, 0,40'ten yüksek olmasına dikkat edilmiştir. Açıklanan varyans yüzdesi için sosyal bilimlerde önerilen oran %60 ve üzeridir.³⁶ Çalışmada tüm faktörlerin ankette ölçülen "bağımsız denetim kalitesinin arttırılmasında kamu gözetim kurulunun rolü" olgusunu açıklayabilme oranı %68,592 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran sosyal bilimler alanı için önerilen oranın üstündedir.

5.6. Araştırmanın Bulguları

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim kalitesinin arttırılmasında kamu gözetim kurulunun rolünü tespit etmeye yönelik olarak yapılan hipotez test sonuçları sunulmaktadır. Buna gö-

re çalışmada bağımsız denetim kalitesini arttıracak bir kamu gözetim sisteminin; personel, finansman yapısının ve sahip olması gereken sorumluluklar ile kurum amacının ne olması gerektiğinin ortaya konulması amacıyla tek yönlü ANOVA analizi ve T-testi analizi kullanılmıştır. ANOVA ve T-testleri parametrik testlerdir. Parametrik test; belirli bir dağılıma ve varyans kavramına dayanarak işlemler yapan, esnek olmayan testlerdir. Parametrik testlerin kullanılabilmesi için verilerin normallik şartını sağlaması gerekmektedir. Çalışmada veriler, faktör analizi sonucunda bulunan faktör skorları olarak kullanıldıkları için normal dağılım şartını sağlamaktadır.

³⁶ ALBAYRAK Ali Sait, *Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Asil Yayınları, 1. Baskı, 2006, s. 189.

Tablo 4. Analiz Sonuçları Özet Tablosu

FAKTÖRLER	HİPOTEZLER	ANLAMLILIK	SONUÇ
Faktör 1	H1: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları kuruluşların sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.45	Kabul
	H7: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları kuruluşların müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.04	Kabul
	H13: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.08	Kabul
	H19: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.001	Kabul
	H25: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.167	Red
	H31: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.252	Red
Faktör 2	H2: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları kuruluşların sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.604	Red
	H8: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları kuruluşların müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.026	Kabul
	H14: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0,043	Red
	H20: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.014	Kabul
	H26: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0,000	Kabul
	H32: Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi hususundaki algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.759	Red
	H3: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususunda algıları kuruluşların sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.006	Kabul
	H9: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları kuruluşların müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.883	Red

FAKTÖRLER	HİPOTEZLER	ANLAMLILIK	SONUÇ
Faktör 3	H15: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0,174	Red
	H21: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususunda algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.225	Red
	H27: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.566	Red
	H33: Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.025	Kabul
Faktör 4	H4: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.252	Red
	H10: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.180	Red
	H16: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.009	Red
	H22: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.311	Red
	H28: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.005	Kabul
	H34: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi hususundaki algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.048	Kabul
Faktör 5	H5: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.024	Kabul
	H11: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.969	Red
	H17: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.490	Red
	H23: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.010	Kabul

FAKTÖRLER	HİPOTEZLER	ANLAMLILIK	SONUÇ
	H29: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.150	Red
	H35: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısına ilişkin algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.003	Kabul
Faktör 6	H6: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları sermaye büyüklüklerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.452	Red
	H12: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları müşteri sayılarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.04	Kabul
	H18: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları denetim sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.331	Red
	H24: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları ortak sayısına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.867	Red
	H30: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamalarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.286	Red
	H36: Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısına ilişkin algıları kalite güvence incelemesinden geçip geçmemesine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	0.002	Red

Bu bulgulara göre,

- Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun sorumluluğuna bırakılacak düzenlemelere ilişkin algıları ile kuruluşların sermaye büyüklükleri, müşteri sayıları, denetim sayıları ve ortak sayıları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Bu sonucun çıkmasında, sermayesi fazla olan kuruluşların aynı zamanda müşteri, denetim ve ortak sayılarının da fazla olmasının etkili olduğu düşünülmektedir. Bu çalışmada büyük olarak nitelendirilen bu kuruluşlara göre; kalite kontrol, mes-

lek ahlakı, bağımsızlık, denetim ve muhasebe standartlarının oluşturulma sorumluluğu kamu gözetim kuruluna bırakılmalıdır. Müşteri sayısı ve yıl içerisinde verdikleri denetim hizmet sayısının fazla olması nedeniyle birden fazla düzenlemeyi takip etmek zorunda kalmaları bu taleplerinde etkili olmuştur. Bu durumun maliyeti artırdığı, zaman kaybına sebep olduğu ve hata olasılığını artırdığı belirtilmektedir.

- Denetim firmalarının bağımsız denetim kalitesi konusundaki algıları ile kuruluşların

müşteri sayıları, ortak sayıları ve yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olup olmamaları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Müşteri sayısı fazla olan kuruluşların uluslararası müşteri sayısının da fazla olduğu görülmektedir. Avrupa Birliği Sekizinci Direktifi'nde belirtildiği üzere; ülkelerin kendi gözetim sistemlerini oluşturmamaları durumunda, uluslararası piyasada işlem yapabilmeleri için Avrupa Birliği'nin oluşturmuş olduğu gözetim sisteminin incelemesine tabi tutulmaları söz konusudur. Bu nedenle uluslararası müşteriye ve yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olan kuruluşlar yurtdışı bağlantılarından dolayı ülkemizde de gözetim biriminin ve peer review sisteminin oluşturulmasını talep etmektedirler. Bununla birlikte kamu gözetim biriminin ve kendi kendini düzenleyen (peer review) bir sisteminin oluşturulmasının denetim kalitesini artıracığı düşünülmektedir.

- Denetim firmalarının personel niteliğinin bağımsız denetim kalitesine etkisi konusundaki algıları ile kuruluşların sermaye büyüklükleri ve kalite güvence incelemesinden geçip geçmemeleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Kalite güvence incelemesinden geçen kuruluşlara göre; denetim standartlarının denetçiler tarafından iyi bilinmemesi denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir. Kamu gözetim kurulunun oluşturulması ile denetçilerin yeterli niteliğe sahip olmasının sağlanabileceği düşünülmektedir. Ortak sayısı az olan kuruluşlar da aynı yönde görüş bildirmişlerdir.
- Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesinin artırılmasına yönelik etkisi konusundaki algıları ile kalite güvence incelemesinden geçip geçmemeleri ve yabancı bir lisans anlaşmasının olup olmaması arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Kalite güvence incelemesin-

den geçen denetim firmaları ile yabancı bir lisans anlaşmasına sahip olan kuruluşlara göre; kamu gözetim kurulunun denetim ve gözetim raporlarını yıl sonunda kamuya açıklayacak olmasının piyasada şeffaflığı sağlayacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte kamu gözetim kurulunun bir bilginin kasten ihmal edilmediğinin doğrulanması konusunda denetçileri zorlayıcı bir güç olacağı ifade edilmiştir. Tüm bu nedenler doğrultusunda kamu gözetim kurulunun bağımsız denetim kalitesini artırıcı bir etkiye sahip olacağı belirtilmiştir. Ancak söz konusu kurumun denetimi daha pahalı yapacağı da düşünülmektedir.

- Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun personel yapısı konusundaki algıları ile sermaye büyüklüğü, ortak sayısı ve kalite güvence incelemesinden geçip geçmemeleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Buna göre; kalite güvence incelemesinden geçen kuruluşlar, denetçi ve denetim firmalarının gözetim sorumluluğunun kamu ve özel gözetim birimlerine ve denetim komitelerine bırakılmasının denetim kalitesini artıracığını ifade etmektedirler. Bu nedenle kurum yapısı içerisinde meslek örgütünden ve mevcut denetim uygulayıcılarından seçilecek kişilerin bulunmasının denetim kalitesini olumsuz etkileyeceği düşünülmektedir. Sermaye büyüklüğü fazla olan kuruluşlar ise kurum yapısı içerisinde Sermaye Piyasası Kurulunun ağırlıkta olmasını tercih etmektedirler. Sermaye Piyasası Kurulu'nun yetki belgesi çerçevesinde denetledikleri müşteri sayılarının fazla olmasının bu sonucu etkilediği düşünülmektedir.
- Denetim firmalarının kamu gözetim kurulunun finansal yapısı konusundaki algıları ile kuruluşların müşteri sayıları, ve sermaye büyüklükleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Buna göre; sermayesi ve dolaylı-

sıyla müşteri sayısı fazla olan ve çalışmada büyük olarak gruplandırılan denetim firmaları kamu gözetim kurulunun finansmanının denetçiler ve denetim firmaları tarafından yapılması gerektiğini belirtmişlerdir. Diğer kuruluşlar ise bu sürece halka açık şirketlerinde katılması gerektiğini aksi takdirde kamu gözetim kurulunun denetimi daha pahalı hale getireceğini ifade etmektedirler.

SONUÇ

Araştırma bulguları genel olarak denetim firmaları ve denetçiler tarafından kamu gözetim kuruluna ihtiyaç duyulduğunu göstermektedir. Özellikle yurtdışında müşterisi bulunan ya da yabancı ortaklığı bulunan denetim firmaları bu piyasalarda işlem yapabilmek amacıyla kurumun bir an önce oluşturulmasını beklemektedir. Bununla birlikte kurum ile birlikte denetim düzenle-

melerinde yaşanan karmaşanın ortadan kaldırılacağı, denetim hatalarının engellenmesi ve nitelikli personel istihdam etme konusunda zorlayıcı bir güç olacağı ifade edilmektedir.

Bağımsız denetim kalitesinin artırılması amacıyla oluşturulacak olan kamu gözetim kurulunun, söz konusu amaca hizmet edebilmesi için kurumun personel yapısı içerisinde mevcut denetim uygulayıcılarına yer verilmesi gerektiği ancak meslek örgütünden kişilerin bulunmaması gerektiği düşünülmektedir. Bununla birlikte sermayesi, müşteri sayısı ve denetim sayısı fazla olan dolayısıyla gelir miktarı daha fazla olan kuruluşlar kuruma finansal desteğin denetçiler ve denetim firmaları tarafından sağlanması gerektiğini ancak diğer kuruluşlar ise bu sürece halka açık işletmelerin de dahil edilmesi gerektiğini düşünmektedirler.

KAYNAKÇA

- Kavut, Lerzan, “Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları”, **İMKB Dergisi**, Cilt:5, Sayı:20, Ekim-Kasım-Aralık, 2001
- Duman, Ömer, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, TESMER Yayınları, Yayın No:78, Ankara, 2008, s.13
- TÜRMOB-TESMER, **Denetim**, Mesleki Uyum Eğitimi, < <http://zsmmm.org.tr/MUE/Denetim.ppt> > (11.03.2010)
- Kapıcıgil, Aysun, “Kalite Nedir Hizmet Kalitesi Nedir Kalite Güvence Kavramı”, **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, 30-31 Mart 2007, Ankara, s.206
- Ceylan, Ahmet, Kalite Güvence Standardı, Türkiye’deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları, **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, 30-31 Mart, 2007, Ankara, s.220
- Lakis, Vaclovas, “Independent Auditing Development Tendencies, Technological and A Economic Development Baltic”, **Journal on Sustainability**, 2008, 14(2), s.171-183
- Şirin, Mehmet, “Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:61, Nisan-Haziran, 2006, s.23
- Palmrse, Z., “Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality”, **Accounting Review**, 1988, 63, s. 55-73’den aktaran AL-AJMI Jasim, “Audit Firm, Corporate Governance, and Audit Quality: Evidence From Bahrain”, **Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting**, 2009, s.1
- TÜRMOB, Finansal Raporlama Konseyi’nin Denetim Kalitesi Çerçevesi, TÜRMOB, Sayı.15, Yılı:2008, s.8
- Türker, Masum, “Uluslararası Denetim Standartlarına Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:19, Temmuz, 2006, s.91
- Sylph Jimm, “Transparency and Audit Regulation”, **Federation Des Experts Comptables Mediterraneens Conference**, İstanbul, 2005, s.3-5
- Kıracı, Murat, **Uluslar arası Denetim Standartlarına Göre Örneklem**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 29.
- Whittington, Pany, **Principles of A uditing and Other Assurance Service**, McGray Hill Printed, Fourteenth Edition, Singapore, 2003, s. 47.
- Özdoğan, Bahar ve Tüzün, Kalemci, İpek , “Öğrencilerin Üniversitelerine Duydukları Güven Üzerine Bir Araştırma, Kastamonu Üniversitesi”, **Kastamonu Eğitim Dergisi**, Cilt:15, No:2,2007, s.644
- Kayış, Aliye, **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Editör: KALAYCI Şeref, 3. Baskı, Ankara, 2008, s.405
- Albayrak, Ali Sait, **Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Asil Yayınları, 1. Baskı, 2006, s. 189.
- Zaif, Figen, “Avrupa Birliği Denetim ve Denetçiye İlişkin Esasların Uyumlaştırılması Çalışmaları”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 6/3, Ankara, 2004, s.154
- Poel, Van De Katrein, Opijnen Van Martijin, Steven, Major, Vanstraelen, „Ann, “Public Oversight and Audit Quality: Evidence from Public Oversight of Audit Firms in the Netherlands”, **Fifht Earnet Symposium**, European Auditing Research Network, Valencia, 2009, s.8 <<http://www.fsa.go.jp/en/refer/data/20050527.pdf>, >, (16.12.2009)
- BATHER, **Audit Inspection Powers of the Austrralian Securities and Investments Commission**, Consultation Paper, September 2005, <<http://treasury.gov.au> >, (16.02.2010)
- Beyazıtılı, Ercan, İbiş Cemal, “Türkiye’de Finansal Raporların Güvenliği ve Kamu Gözetim Sistemi”, **Muhasebe Gündemi**, İzmir Serbest Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2007, s. 58
- Inoue, Toshitake, **Japanese Audit Oversight Current State and Future Vision**, Finansial ServicesAgency of Japan, 2008, <http://www.ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/10122008_inoue_en.pdf, >, (16.12.2009)

Robins, Fred, “Corporate Governance After Sarbanes-Oxley:An Avustralian Perspective”, **Corporate Governance**, Vol:6, No:1, 2006.

Ataman, Akgül, Başak, **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s. 20

Güçlü, Faruk, **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, Detay Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara, 2007, s.90

Elgin, İnci, “Bağımsız Denetim Gözetim Kurulu”, **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, 21.yıl, Ağustos, 2006,s.30

Okur, M., **Bağımsız Denetimin Denetimi**, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü, Ankara, Kasım 2007, s. 12

Dünya Bankası-IMF Türkiye Standartlara Uyum Raporu(ROSC) Muhasebe ve Denetim, Mart 2007, Sermaye Piyasası Kurulu, 2008 Yılı Faaliyet Raporu, SPK.

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

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

Dinç, Engin, Gerekan, Bilal, İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:13, Sayı:3, 2008, s.78