

Bağımsız Denetçilerin Kamu Gözetimi Kurumu ile İlgili Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma *

A research on the determination of the independent auditors' opinions on the
public oversight authority

Burcu DOĞAN^{1**}

Cuma ERCAN²

¹ Adıyaman Üniversitesi, Besni MYO, budogan@adiyaman.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-2857-4335>.

² Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, cercan27@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-7440-740X>.

** Yazışılan Yazar/Corresponding author

Makale Geliş/Received: 17.05.2020

Makale Kabul/Accepted: 12.06.2020

Öz

Son yıllarda başta ABD ve bazı Avrupa ülkelerinde yaşanan finansal skandallar denetime olan güveni zedelemiş ve bazı önlemler alma gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu önlemlerin başında, denetimin denetimi için kamu gözetimi kurumunun oluşturulması gelmektedir. Ülkemizde 02.11.2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuştur. KGK'nin kurulması ile birlikte, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçileri ve denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunları denetlemek yetkisi yasa ile tek çatı altında toplanmıştır. Bu çalışmada, bağımsız denetçilerin Kamu Gözetimi Kurumu ile ilgili görüşlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, Gaziantep, Adıyaman ve Kilis'te faaliyet gösteren bağımsız denetçilere bir anket uygulanmıştır. Ankette, bağımsız denetçilere KGK'nin çalışmaları ile ilgili düşüncelerini ölçmek için açık uçlu sorular yöneltilmiştir. Araştırma sonucunda, denetçilerin çoğunluğunun kurumun çalışmalarını yetersiz bulduğu tespit edilmiştir. Ancak, ilerleyen dönemlerde KGK'nin denetçilerin beklentilerini karşılayacağı görülmüştür. KGK'nin bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim şirketleriyle ilgili geliştirmeye çalıştığı standartların, ilerleyen dönemlerde bağımsız denetim ve denetçilik mesleği açısından olumlu sonuçlar doğuracağı beklenmektedir.

Anahtar kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Kamu Gözetim Kurumu

JEL kodları: M42, M48

Abstract

Financial scandals in the USA and some European countries in recent years have damaged the trust in the audit and revealed the need to take some measures. At the beginning of these measures is the idea of establishing a public oversight institution for the audit. Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority was established in our country on 02.11.2011. With the establishment of the Public Oversight Authority, the authority to determine audit standards, empower independent auditors and audit institutions and supervise them has been gathered under one roof by law. In this study, it is aimed to determine the opinions of independent auditors about Public Oversight Authority. For this purpose, a questionnaire was applied to independent auditors operating in Gaziantep, Adıyaman and Kilis. In the survey, open-ended questions were asked to independent auditors to measure their opinions about the work of the Public Oversight Authority. As a result of the research, it was determined that the majority of the auditors found the organization's work insufficient. However, it is in the direction that UPS' expectations will be met in the future. The standards that the UPS tries to develop regarding independent auditors and independent audit companies will have positive results in terms of independent auditing and auditing profession in the future.

Keywords: Independent Audit, Independent Auditor, Public Oversight Authority

JEL codes: M42, M48

* Bu makale, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bilim Dalında kabul edilen "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetimdeki Etkinliğinin Değerlendirilmesi: TRC 1 Bölgesi Uygulaması" adlı doktora tezinden üretilmiştir

1. GİRİŞ

2000'li yılların başında önce Amerika'da, sonra diğer gelişmiş ülkelerde ortaya çıkan Enron, Worldcom, Adelphia ve Parmalat gibi skandallar denetime olan güveni zedelemiş ve bağımsız denetim alanında birtakım köklü yapılanmaları beraberinde getirmiştir. Bu skandallar incelendiği zaman, denetçilerin denetim ile ilgili standartları tam olarak uygulamadığı, denetlediği işletmeye aynı zamanda danışmanlık hizmeti verdiği, bu nedenle hazırladıkları denetim raporlarının gerçeği yansıtmadığı görülmektedir. Bu noktada bağımsız denetime olan güveni tekrar sağlamak amacıyla denetimin de denetimi fikri ortaya çıkmıştır.

Başta Amerika, ardından gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde olmak üzere denetimin gözetimi ile ilgili yapısal düzenlemeler oluşturulmuştur. Ülkemizde de Yeni Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde öngörülen bağımsız denetim alanının düzenlenmesi için 660 sayılı KHK ile 2 Kasım 2011'de KGK kurulmuştur. Böylece denetimle ilgili standart belirleme, bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirme ve bunların faaliyetlerini denetleme yetkisi yasa ile tek çatı altında toplamış ve KGK tek yetkili kuruluş olmuştur.

Bu çalışmada, bağımsız denetçilerin Kamu Gözetimi Kurumu ile ilgili görüşlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda, KGK'nin profesyonellik düzeyi, bağımsız denetim standartlarını düzenlemesi, KGK'nin bir kısım üniversiteler ile anlaşmak suretiyle mesleki uyum eğitimi noktasındaki çalışmaları ve YMM ve SMMM'lerin bağımsız denetçi unvanını almalarına rağmen mevzuat uyumsuzluğu nedeniyle denetimin ifası noktasında uygulamada ortaya çıkan sorunlarla ilgili konular bağımsız denetçilerin bakış açısıyla değerlendirilmiş ve öneriler geliştirilmeye çalışılmıştır.

2. BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETÇİ KAVRAMLARI

2.1. Bağımsız Denetim

Genel anlamda denetim; iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Kaval,2008:3). Denetim kavramının Türkçede kullanım anlamı ile ilgi olarak Türk Dil Kurumunu yaptığı tanıma da yer vermek gerekmektedir. Bu tanıma göre; denetleme, "Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, baki, teftiş, murakabe, kontrol etmektir" (TDK,2015).

Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (American Association of Public Accountants-AAPA) ise denetimi şöyle tanımlamaktadır: "Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili kanaatlerin tarafsız olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili kişilere iletilmesinden oluşan sistematik bir süreçtir" (Kell, Boynton and Ziegler,1989: 4)

Sermaye piyasası kurulunca yayımlanan X/22 Seri No'lu " Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğin" 4. Maddesinde, Bağımsız denetimi şu şekilde tanımlamıştır; "İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde

edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması ifade eder." (SPK, 2013).

KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre bağımsız denetim; finansal tabloların ve çeşitli finansal bilgilerin, doğruluğu ve raporlama standartlarına uygunluğu konusunda, makul bir güvence verecek uygun ve yeterli denetim kanıtları elde etmek için, denetim standartlarında belirtilen teknikler uygulanarak belge, kayıt ve defterler üzerinden denetlenerek raporlanmasıdır (KGK, 2011).

Bağımsız denetim, denetimi yapılan şirketin sunduğu mali tabloların denetim standartlarına olan uygunluğunun raporlanmasının, bağımsız kurum ya da kişiler tarafından yapılmasıdır. Bağımsız denetimde amaç, bir bütün olarak mali tabloların mali durumu, finansal durumdaki değişimleri ve faaliyet sonuçlarını genel kabul gören muhasebe ilkelerinin kapsamında, dürüst bir şekilde yansıttığı konusunda bir yargıya varmak ve denetim raporuyla bu yargıyı üçüncü şahıslara bildirmektir. Bu raporda en önemli nokta, içeriğinde denetime tutulan mali tabloların dürüstlüğuyle ilgili bir görüş bildirilmesidir (Yeşil, 2006: 11).

Yukardaki tanımlarda geçen denetimin unsurlarını şöyle sıralamak mümkündür. Bunlar (Akçay ve Bilen, 2017: 3);

- Denetim Bir Süreçtir: Denetimin belli aşamalardan oluşması, aşamaların muhasebe biliminin gerektirdiği bilgi ve belgelerinin daha önceden belirlenmiş olan ilke/kurallar bütününe göre hazırlanması ve bir rapor haline getirilmesi işlemidir.
- İktisadi Faaliyet ve Olaylara İlişkin İddialar: Hazırlanan bilgi ve belgelerin bir iddia olması ve bu iddiaların finansal bilgi kullanıcıların kullanımına sunulması aşamasıdır. Bu iddiaların doğruluğunu araştırmak da denetçinin görev ve sorumluluğundadır.
- Önceden Saptanmış Ölçütler: Denetim faaliyeti gerçekleştirilmeden önce belirlenen ölçütlerin kanun, yönetmelik ve ilkelere göre hazırlanması aşamasıdır.
- Tarafsızca Kanıt Toplama ve Kanıtları Değerlendirme: Belirlenen denetim hedeflerine ulaşılabilmesi için denetçi tarafından gereksinim duyulan bilgi ve belgelerin hazırlanması işidir.

2.2. Bağımsız Denetçi

Denetçi, denetim faaliyetlerini meslek edinmiş, mesleki bilgi ve deneyime sahip bağımsız davranabilen, yüksek etik değerler taşıyan kişidir (Güçlü, 2013: 8).

Bağımsız denetçiler müşterilerine bir denetim şirketine bağlı olarak veya kendi başlarına profesyonel denetim hizmeti sunan uzman kişilerdir (Karacan ve Uygun, 2012: 46).

Denetçi olmak isteyenler, SMMM ya da YMM olmanın yanında şu şartları da taşımalıdırlar (BDY md.14):

- a) Türkiye'de yerleşik olmalı,
- b) Lisans mezunu olmalı,
- c) Denetçilik sınavında başarılı olmalı,

- ç) Kurum tarafından belirlenen mesleki eğitimleri tamamlamalı,
- d) Medeni hakları kullanabilmeli,
- e) Yönetmelik kapsamında belirtilmiş olan suçlardan ceza almış olmamalı,
- f) Mesleğin gerektirdiği karakterde olmalı, itibari olumsuz olmamalı,
- g) Faaliyet izni daha önce Kurum tarafından iptal edilmiş olmalı.

Denetçi olmak isteyenler, en az 3 sene uygulamalı eğitim almalıdır. 3568 sayılı yasa çerçevesinde vergi ve tasdik denetiminde geçen süre, bu süre içerisinde sayılmaktadır. Mesleki tecrübesi en az 15 sene olanlarda mesleki eğitim şartı aranmamaktadır. 4 seneyi aşmamak şartıyla lisans ve lisansüstü eğitimi ile 3568 sayılı kanun kapsamında olan staj ve mesleki faaliyet süreleri mesleki tecrübe olarak hesaplanmaktadır (BDY md.15(1-3)).

Mesleki eğitim almış olan kişiler, bu süre içerisinde denetçi yardımcısı görevindedir ve denetçinin gözetimi altında denetime katılmaktadır. Mesleki eğitim alacak olanlar ve gözetiminde denetçi yardımcısı olacak kişilerle ilgili hususları KGK belirlemektedir (BDY md.15(4-6)).

3. KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU

ABD'de yaşanan muhasebe ve denetim skandallarına bir tepki olarak 2002 yılında çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act – SOA) ile muhasebe ve denetim mesleğini önemli ölçüde etkileyecek düzenlemeler getirilmiştir. Bu düzenlemelerin başında ise, Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB)'un oluşturulması gelmektedir. Kamu Gözetim Kurulu, bağımsız denetçilerin ve denetim şirketlerinin denetimi görevini üstlenmiş olup, kâr amacı gütmeyen bağımsız bir kamu kuruluşu niteliğindedir (Hill and McEnroe,2005:34).

ABD'deki bu gelişmelerin ardından AB Komisyonu ile, IFAC, IOSCO gibi uluslararası nitelikli kuruluşlar da PCAOB benzeri bir modeli benimsemişler ve üyelerine önermişlerdir. Türkiye'de ise bu süreçte denetim şirketlerinin denetimi SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı gibi düzenleyici kurumlar tarafından; denetçilerin denetimleri ise TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı'na gerçekleştirilmekteydi. Türkiye'de 90'lı yıllardan itibaren özellikle mali sektörde karşılaşılan skandallar hem bağımsız denetim firmalarının hem de bunların gözetiminin zayıf olduğunu bizlere göstermiştir. Dolayısıyla ülkemizde hem yatırımcının ve kamunun çıkarlarının korunması, hem de üyelik görüşmelerine başladığımız AB'nin bu konudaki düzenlemelerine uyum sağlayabilmek için bağımsız, etkin çalışan bir kamu gözetim kurumunun oluşturulması gereği ortaya çıkmıştır (Uzay, 2006:1).

Tüm bu gelişmelerin bir yansıması olarak, Türkiye'de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 02/11/2011 tarihli Resmî Gazete' de yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur. Söz konusu Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan KGK, kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip bir kurumdur. Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; TMS'nin uluslararası standartlar ile uyumlu olmasını sağlamak, standartları belirlemek, bağımsız denetimde kalite, güven ve uygulama birliği sağlamak, denetim kuruluşu ve denetçilere yetki vermek, denetleme yapmak, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak için KGK'nin teşkilat, kuruluş, sorumluluk, yetki ve görevleriyle ilgili esas ve usulleri düzenlemektir.

Ülkemizde KGK; AB uygulamalarına ve 8. Yönerge'ye paralel bir şekilde düzenlenmiştir. KGK teknik olarak birçok yetki ve görevi üzerinde toplamıştır: Bunları aşağıdaki başlıklar altında özetlemek mümkündür. Şöyle ki (Arıkan,2011:10);

- Kamu gözetimi görevinin yapılması,
- Muhasebe Standartlarının oluşturulması ve yayımlanması,
- Denetim Standartlarının oluşturulması ve yayımlanması,
- Denetçinin belirlenmesi, sicili ve disiplini,
- Denetim kuruluşlarının listeye alınması,
- Etik ilkelerin belirlenmesi,
- Yabancı firmaların çalışmaları ile ilgili koşulların belirlenmesi,
- Kalite güvence sisteminin işleyişi,
- Sınav.

KGK'de temel amaç, denetim raporlarının bağımsız ve doğru bir şekilde hazırlanmasıyla ilgili kamu yararını korumak ve karşılaştırılabilir, güvenilir ve doğru finansal bilgi sunmaktır. Bu çerçevede başta sigorta şirketleri, bankalar, borsa şirketleri olmak üzere belirlenmiş olan büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini izleme ve gözetme amacıyla kurulmuştur (KGK,2011).

KGK, kamu yararına olan kuruluşlarda yalnızca bağımsız denetim kuruluşlarına denetim yetkisi vermektedir. Denetim yapacak kuruluşu yetkilendirirken, ilgili sektör düzenleyicilerine danışarak, sektörün özelliklerine göre farklı ölçütler belirleyebilmektedir (KGK,2011).

Bu temel amacın haricinde kurumun kuruluş amaçları: Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması ve yayımlanması, bağımsız denetimde uygulama birliğinin sağlanması, gereken kalite ve güvenin oluşturulması, denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi ve faaliyetlerinin denetlenmesi, bağımsız denetim alanında kamu gözetiminin yapılmasıdır (KGK,2011).

Muhasebe skandallarının yaşandığı ve dolayısıyla denetime olan güvenin azaldığı bir dönemde KGK'nin kurulması bu güvenin tekrar tesis edilmesi açısından son derece önemlidir. Diğer taraftan KGK'nin kuruluş sürecine kadar ülkemizde denetim konusunda yetkili birçok kurum bulunmaktadır. Bu da uygulamada çok başlılığa ve dolayısıyla farklı uygulamalara yol açmaktadır. Bu nedenle KGK'nin kurulması denetimde çok başlılığı ortadan kaldırmaktadır.

2011 yılından itibaren KGK muhasebe ve denetim standartları ile ilgili karar alan tek yetkili organ olarak görev yapmaktadır. Kurumun yetkileri, uluslararası arenada yapılan çalışmalarla şekillenerek, ülkemiz ihtiyaçlarına göre ilgililere doğru, güvenilir bilgilere erişim sağlamaktadır.

4. LİTERATÜR TARAMASI

Denetimle ilgili literatür incelendiğinde kamu gözetim kurumunun görev ve yetkileri ile ilgili sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Konu ile ilgili literatürdeki bazı çalışmalar aşağıda verilmiştir.

Uzay (2006) çalışmasında, denetçilerin denetiminde yeni bir model olarak kamu gözetim kurulu ve Türkiye'de uygulanabilirliğini incelemiştir. Araştırma sonucunda Türkiye'de bağımsız denetimin kalitesinin yükseltilmesi ve bu suretle yatırımcıların ve kamunun çıkarlarının korunması için bağımsız, faal çalışan bir kamu gözetim kurumunun oluşturulmasının fayda sağlayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Arıkan (2011) çalışmasında, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulmasına ilişkin kararnameyi; hukuki yönden, usul yönünden ve teknik yönden incelemiştir. Çalışmada, Kamu Gözetimi Kurulu ile ilgili bazı eksikliklere işaret edilmekle birlikte, özellikle son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları sonrasında denetçinin de denetlenmesi olgusunun kamu çıkarı adına büyük yararlar sağlayacağı öngörülmektedir.

Dölen (2013) çalışmasında, bağımsız denetime duyulan güvenin ve denetimin bağımsızlığını muhasebe meslek mensupları açısından incelemiştir. Araştırma sonucunda KGK'nin güvenilir ve bağımsız denetim için şirketlere denetçi ataması yapması gerektiği tespit edilmiştir.

Sağlar ve Yüce (2015) çalışmalarında, bağımsız denetçi adaylarının KGK'dan beklentilerini tespit etmek için bir araştırma yapmışlardır. Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının önemli bir kısmının eğitim görevinin TÜRMOB tarafından, diğer görev ve yetkilerin ise KGK tarafından yerine getirilmesi gerektiği görüşünde oldukları tespit edilmiştir.

Akbulut (2015) çalışmasında, Amerika Birleşik Devletleri'nde Kamu Gözetimi Kurulu'nun ortaya çıkışını ve günümüzdeki önemini incelemiştir. Araştırma sonucunda, söz konusu kurulun denetim firmalarının faaliyetlerini etkilediği, ancak bu süreçte mevcut iş modellerinin ve işleyiş biçimlerinin değişmediği tespit edilmiştir.

Osma, Gisbert and Cristóbal (2017) tarafından yapılan çalışmada, AB üye ülkelerdeki yasal denetçiler için kamu gözetim sistemlerine ilişkin karşılaştırmalı bir genel bakış ile AB genelindeki denetçiler için kamu gözetim sistemlerinin uygulanması, uyumlaştırılması, istikrara kavuşturulması araştırılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda, gözetim sistemlerinin uyumlaştırılmasına ilişkin direktiflerin varlığına rağmen ön direktif gözetim sistemlerinin bazı özelliklerinin mevcut sistemlerde sürdüğünü ve bu nedenle, ek olarak Avrupa'daki denetim mesleğinin denetim usullerini uyumlu hale getirmek için ulus aşırı çabaların gerçekten gerekli olduğunu tespit etmişlerdir.

Alkan ve Turel (2019) yaptıkları çalışmada, KGK'nın bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkinliğini incelemişler. Çalışma sonuçlarına göre, KGK'nın bağımsız denetim sistemi üzerinde etkinliği konusunda araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin genel algısının olumlu olduğu, ancak vergi müfettişlerinin genel algılarının ise aynı yönde olmadığı tespit edilmiştir.

5. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN KGK İLE İLGİLİ GÖRÜŞLERİ

5.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Türkiye’de 2011 yılına kadar denetim mesleği yürürlükteki mevzuat gereğince SPK, BDDK, TÜRMOB, TÜDESK gibi birçok kurum tarafından gerçekleştirilmekteydi. Bağımsız denetime yetkili kuruluşların ve denetim ile ilgili faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde bu kuruluşların rolü 2011 yılında KGK kurulana kadar devam etmekteydi. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim şirketleri, muhasebe standartları ile ilgili yapılacak ve yerine getirilmesi gereken kararları belirlemek ve yayınlamaktan sorumlu organ olarak 2011 yılı itibariyle KGK tek yetkili kurum olarak faaliyetlerine başlamıştır.

Bu çalışmada, mevcut yapı içerisinde KGK’nin profesyonelliği ve bağımsız denetim ile ilgili çalışmalarının bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Araştırmanın örneklemini seçilirken “ana kütle” olarak literatürle uyumlu bir şekilde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) kayıtlı bağımsız denetçiler kabul edilmiştir. Haziran 2016 itibariyle KGK’den bağımsız denetçi belgesi alan SMMM ve YMM’lerin illere göre sayısı şu şekildedir: Gaziantep 273, Adıyaman 39 ve Kilis’te 2 tane olmak üzere toplam 314 bağımsız denetçi bulunmaktadır.

Bu çalışmanın anketi, 2016 yılı Haziran ve Eylül ayları arasında meslek mensuplarına uygulanmıştır. Bu aylarda mali tatil ve geçici vergi dönemi yoğunluğu gibi işlemlerin fazla olmasından dolayı 22 tane meslek mensubu çok yoğun olduklarını ifade ederek ankete katılamayacaklarını beyan etmişlerdir. 17 tane meslek mensubu ise bağımsız denetçi belgeleri almalarına rağmen, denetim ile ilgilenmediklerini beyan ederek ankete katılmamışlardır. Meslek mensuplarından 51 tanesinin ise tüm iletişim kanallarının kullanılmasına rağmen bürolarında bulunmadıkları, adreslerinde olmadıkları; 3 kişinin saha çalışması yapılacak olan Adıyaman, Gaziantep ve Kilis illeri dışında başka bir şehirde ikamet ettikleri, 1 kişinin öldüğü tespit edilmiştir. Toplamda 94 bağımsız denetçiye çeşitli nedenlerden dolayı anket uygulanamamıştır. Maddi imkânsızlıklardan dolayı araştırma kapsamına sadece bu üç il dâhil edilmiştir.

Bir araştırmada örneklem, bir yığından (ana kütle) incelenmek üzere seçilmiş bir kısım elemanları oluşturan küçük bir gruba verilen addır (Dilek, 1999: 110). Örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde; evrendeki eleman sayısı biliniyor ise oransal yaklaşımdan yararlanır. Oransal yaklaşım şu şekilde formüle edilmektedir (Weiers, 2008: 300):

$$n = \frac{q * p * \left(\frac{Z_{\alpha}}{d}\right)^2}{1 + \frac{1}{N} * \left[q * p * \left(\frac{Z_{\alpha}}{d}\right)^2 - 1\right]} + p \quad (1)$$

p: Anakütlede gözlenen X’in oranı

q: (1-p) değeri

N: Anakütle hacmi

n: Örneklem hacmi

Z α : $\alpha=0.05$ için 1.96.

d: kabul edilebilir hata oranı

Yukarıdaki formülde, p ve q değerleri genel olarak bilinmemektedir. Bu nedenle anakütleyi en iyi temsil edecek örneklem seçimi için başarı oranı (anakütlede gözlenen X olayının oranı) $p=0,5$ olarak kabul edilir.

Araştırmanın evrenini Gaziantep, Adıyaman ve Kilis'te faaliyet gösteren bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Bu illerde faaliyet gösteren ve denetçi belgesine sahip 220 bağımsız denetçi tespit edilmiştir. Oransal yaklaşım formülüne göre, örneklem hacmi %95 güven seviyesinde, +/-%5 kabul edilebilir hata oranı ile hesaplanmış ve 141 bulunmuştur. Bu çalışmada 141 denetçi ile anket yapılmıştır.

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; katılımcıları demografik özellikleri ile ilgili sorular yer alırken, ikinci bölümde ise; katılımcıların KGK ilgili görüşlerini ölçmek için hazırlanan açık uçlu sorular yer almaktadır. Verilerin analizinde istatistiksel analiz programı olan SPSS (Statistical Packages For The Social Sciences) 23.0 paket programı kullanılmıştır.

5.2. Araştırmanın Bulguları

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle ankete katılan bağımsız denetçilerin genel özelliklerine ilişkin tanımlayıcı istatistikler ve KGK ile ilgili görüşlerinin yer aldığı bulgulara yer verilecektir.

5.2.1. Bağımsız Denetçilere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Bu bölümde ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetleri, yaşları, öğrenim düzeyleri, mesleki unvanları, denetim alanındaki tecrübeleri ve hangi ilde faaliyet gösterdiklerine ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarından elde edilen verilere ilişkin frekans dağılım tabloları ve bu tablolarda yer alan verilerin analizi aşağıdaki gibidir;

Tablo 1. Katılımcıların Cinsiyet Frekans Dağılımı

		Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde
Değişken	Kadın	9	6,4	6,4
	Erkek	132	93,6	100,0
	Toplam	141	100,0	

Tablo 1'de katılımcıların cinsiyet frekans dağılımına ilişkin veriler yer almaktadır. Tablo 1'deki bulgulara göre; ankete katılan bağımsız denetçilerin %93,6'sı (132 kişi) erkek, %6,4'ü (9 kişi) kadındır. Yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir mesleğini ifa edenlerin yüksek oranda erkek meslek mensuplarından oluştuğu görülmektedir.

Tablo 2. Katılımcıların Yaş Aralıklarının Frekans Dağılımı

Yaş Aralığı	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde
30 ve altı	11	7,8	7,8
31-40	24	17,0	24,8
41-50	55	39,0	63,8
51-60	41	29,1	92,9
61 ve üstü	10	7,1	100,0
Toplam	141	100,0	

Tablo 2'de ankete katılan YMM ve SMMM'lerin yaş aralıklarına ilişkin frekans dağılımı yer almaktadır. Katılımcıların yaş aralıkları sınıflandırılırken, 30 yaş ve altı, 31-40 yaş, 41-50 yaş, 51-60 yaş ile 61 yaş ve üstü olmak üzere 6 kategoriye ayrılmıştır. Tablo 2'deki veriler incelendiğinde, ankete katılan bağımsız denetçilerin %7,8'inin (11 kişi), 30 ve altı yaş aralığında olduğu görülmektedir. Katılımcıların 31-40 yaş aralığında olanların oranı ise %17'dir (24 kişi). 41-50 yaş aralığında bulunan katılımcılar toplam katılımcıların %39'unu (55 kişi) oluşturmuştur. Katılımcıların 51-60 yaş aralığında olanların oranı ise %29,1 değeri ile 41 kişidir. 61 ve üstü yaş aralığında bulunan katılımcılar ise %7,1 oranı ile 10 kişi olduğu tespit edilmiştir.

41-50 yaş aralığında bulunan katılımcılar ile 51-60 yaş aralığında bulunan katılımcıların, bağımsız denetçiler arasındaki yüzdelik oranı toplamda %68,1 (96 kişi) ile en fazla kesimi oluşturmaktadır. Bu duruma etken denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranmasının etkili olduğu söylenebilir.

Tablo 3. Katılımcıların Eğitim Düzeyine Göre Frekans Dağılımı

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde
Lisans	108	76,6	76,6
Yüksek Lisans	30	21,3	97,9
Doktora	3	2,1	100,0
Toplam	141	100,0	

Tablo 3 ankete katılan denetçilerin eğitim durumuna ilişkin frekans dağılımını göstermektedir. Katılımcıların eğitim durumu sınıflandırılırken lisans, yüksek lisans ve doktora olmak üzere 3 kategoriye ayrılmıştır. Tablo 3'teki veriler incelendiğinde ankete katılan bağımsız denetçilerin %76,6'sı lisans (108 kişi), %21,3'ü yüksek lisans (30 kişi) ve %2,1'i doktora (3 kişi) mezunudur. Lisans mezunu oranının %76,6 ile 108 kişi gibi yüksek bir oranda çıkmasında mesleği icra edebilmek için ilk koşulun lisans mezuniyeti şartı içermesidir.

Table 4. Katılımcıların Mesleki Unvanına Göre Frekans Dağılımı

Mesleki Unvan	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde
Yeminli Mali Müşavir	28	19,9	19,9
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	113	80,1	100,0
Toplam	141	100,0	

Tablo 4'te ankete katılan bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarını göre frekans dağılımı yer almaktadır. Tablo 4'teki verilere göre ankete katılan bağımsız denetçilerin %80,1'i (113 kişi) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, %19,9'u (28 kişi) Yeminli Mali Müşavir unvanına sahiptir.

Tablo 5. Bağımsız Denetçilerin Mesleki Tecrübelerine Göre Frekans Dağılımı

Mesleki Tecrübe	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde
1-5 Yıl	87	61,7	61,7
6-10 Yıl	18	12,8	74,5
11-15 Yıl	17	12,1	86,5
16-20 Yıl	9	6,4	92,9
20 Yıl ve Üzeri	10	7,1	100,0
Total	141	100,0	

Tablo 5'de ankete katılan bağımsız denetçilerin denetim alanındaki mesleki tecrübelerini gösteren frekans dağılımı yer almaktadır. Katılımcıların mesleki tecrübe yılları analiz sırasında 5 kategoriye ayrılmıştır. Bu kategoriler 1-5 yıl, 6-10 yıl, 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri biçimindedir. Tablo 5'deki verilere göre ankete katılan bağımsız denetçilerin %61,7'si (87 kişi) 1-5 yıl arası mesleki tecrübeye sahiptir. Ayrıca %12,8'i (18 kişi) 6-10 yıl arasında, %12,1'si (17 kişi) 11-15 yıl arasında, %6,4'ü (9 kişi) 16-20 yıl arasında ve %7,1'i (10 kişi) 20 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olduğu tespit edilmiştir.

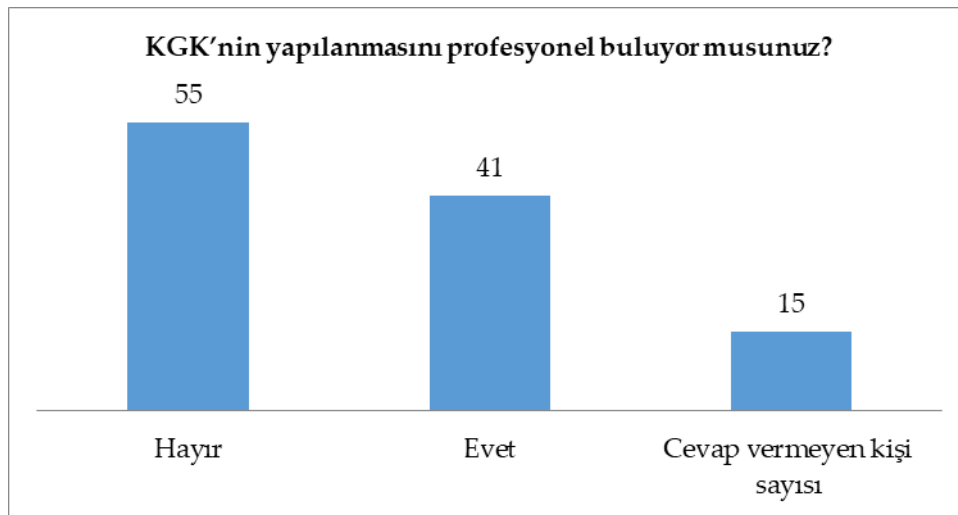
Tablo 6. Katılımcıların Faaliyette Bulunduğu ile Göre Frekans Dağılımı

Faaliyet İli	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde
Gaziantep	119	84,4	84,4
Adıyaman	20	14,2	98,6
Kilis	2	1,4	100,0
Toplam	141	100,0	

Tablo 6'da ankete katılan denetçilerin faaliyette buldukları illere göre frekans dağılımı yer almaktadır. Anket çalışması Adıyaman, Gaziantep ve Kilis'i kapsamaktadır. Tablo 6'ya göre ankete katılan bağımsız denetçilerin %84,4'ü (119 kişi) Gaziantep, %14,2'si (20 kişi) Adıyaman ve %1,4'ü (2 kişi) Kilis ilinden faaliyette bulunmaktadır. KGK'nin ve TÜRMOB'un SMMM-YMM dağılımında da Gaziantep ilinin ilk sırada yer alması denetçi dağılımını da doğrular niteliktedir.

5.2.2. Bağımsız Denetçilerin KGK İle İlgili Görüşleri

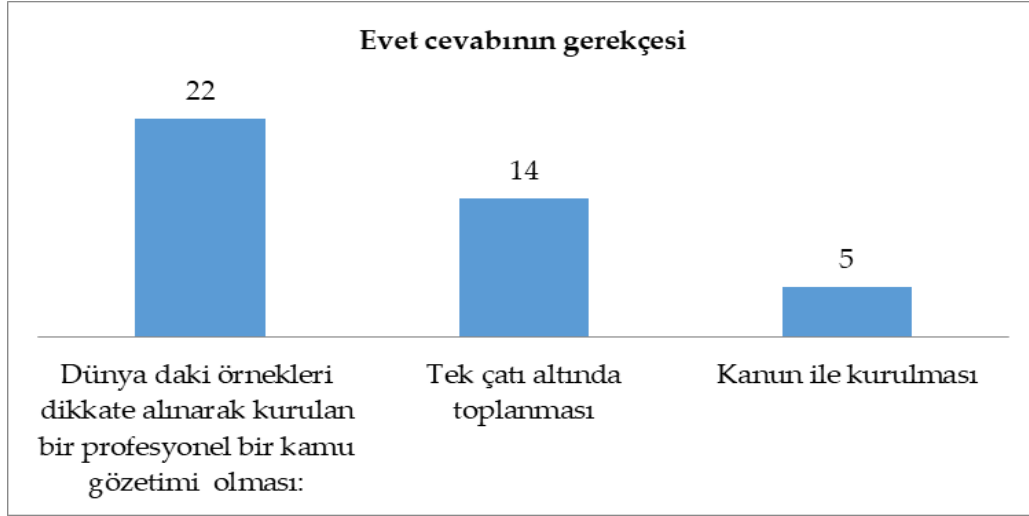
Bu bölümde ankete katılan denetçilerin KGK ile ilgili görüşleri yer almaktadır. Araştırma 141 denetçi ile gerçekleştirilmiştir. Ancak ankete katılan denetçilerden 30 kişi açık uçlu olarak yöneltilen sorulara cevap vermek istememiştir. Bu çalışmada amaç mevcut durumu tespit etmek olduğundan açık uçlu sorulara verilen cevaplar grafiksel olarak gösterilmiştir.



Grafik 1. KGK'nin yapılanmasını profesyonel buluyor musunuz?

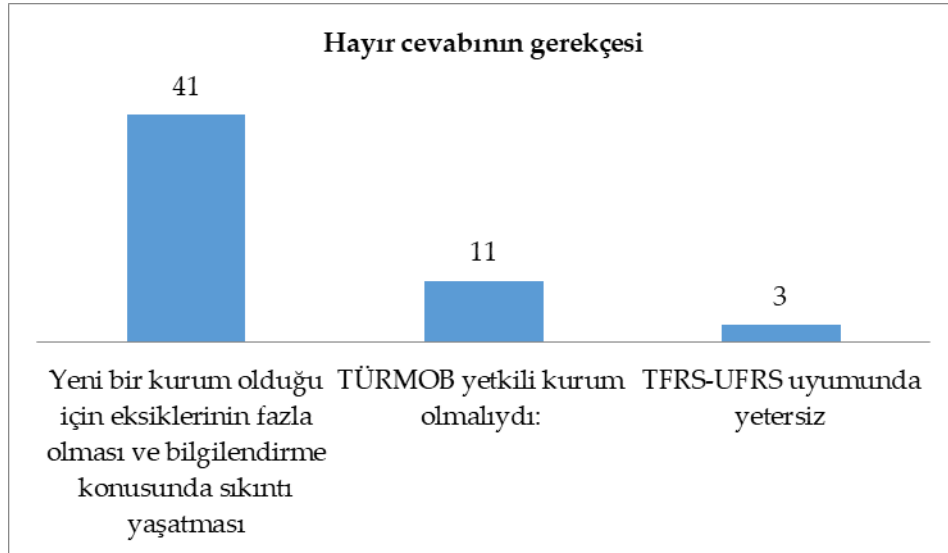
KGK'nin yapılanmasını profesyonel bulup bulmadıkları konusunda sorulan soruya 41 kişi evet, 55 kişi hayır ve 15 kişi ise bu soruyu boş bırakmıştır. Hayır cevabının yüksek çıkmasında KGK'nin yeni kurulmuş bir kurum olması ve bilgi eksikliği etkili olabilir.

Nitekim bire bir görüşmeler ile yapılan anket sonucunda denetçilerin bu durumu sözlü olarak ifade ettikleri görülmüştür.



Grafik 2. KGK'nin yapılanmasını profesyonel buluyor musunuz soruna evet cevabı veren katılımcıların görüşleri

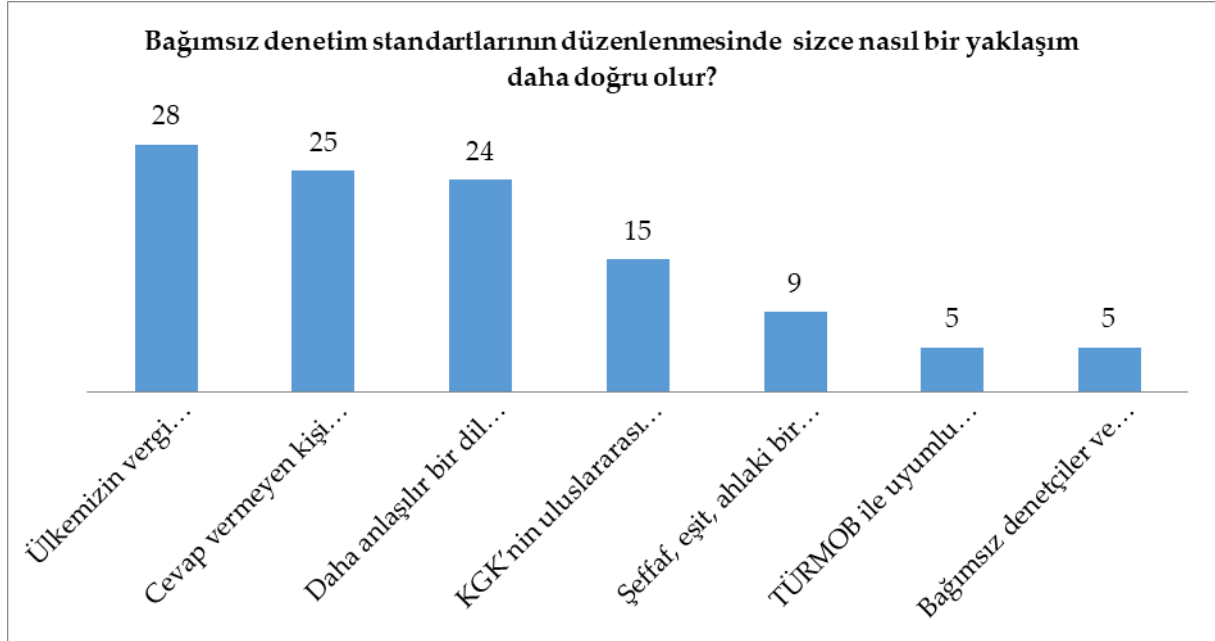
KGK'nin yapılanmasını profesyonel bulup bulmadıkları konusunda sorulan soruya 41 kişi evet cevabını vermiştir. Evet cevabı verenlerden 22 kişi Dünyadaki örnekleri dikkate alınarak kurulan profesyonel bir kurum olmasını, 14 kişi tek çatı altında toplanmasını ve 5 kişi de kanun ile kurulmasını gerekçe olarak göstermiştir. Yapılan görüşmeler esnasında Amerika'da kurulan PCAOB (Kamu Gözetimi Kurumu) örnek gösterilmiştir. Tek çatı altında toplanmasının SPK, BDDK VE TÜRMOB gibi kurumların yerine faaliyetlerin tek elden yapılmasını olumlu olarak yorumladıkları gözlenmiştir.



Grafik 3. KGK'nin yapılanmasını profesyonel buluyor musunuz soruna hayır cevabı veren katılımcıların görüşleri

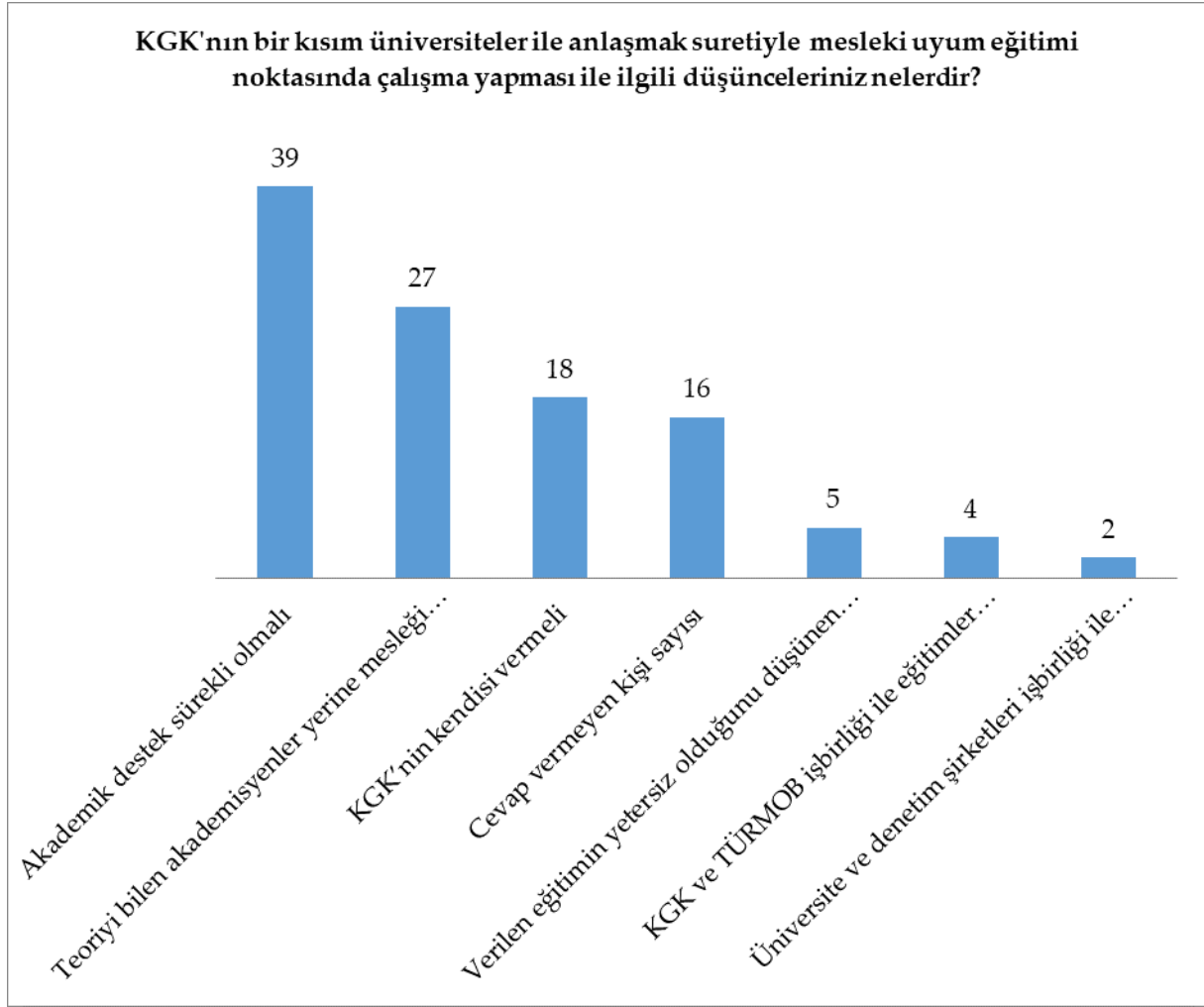
KGK'nin yapılanmasını profesyonel bulup bulmadıkları konusunda sorulan soruya 55 kişi hayır cevabını vermiştir. Hayır cevabı verenlerden 41 kişi yeni bir kurum olduğu için eksiklerinin fazla olmasını ve bilgilendirme konusunda sıkıntı yaşatmasını, 11 kişi TÜRMOB

yetkili kurum olmalıydı ve 3 kişi TFRS-UFRS uyumunda yetersiz olduğunu gerekçe olarak göstermiştir. Bu cevapları veren denetçiler de evet cevabı verenler ile bazı noktalarda aynı düşündüklerini, ilerleyen dönemlerde yapılacak çalışmalar ile kurumun daha aktif olabileceğini düşündüklerini söylemişlerdir.



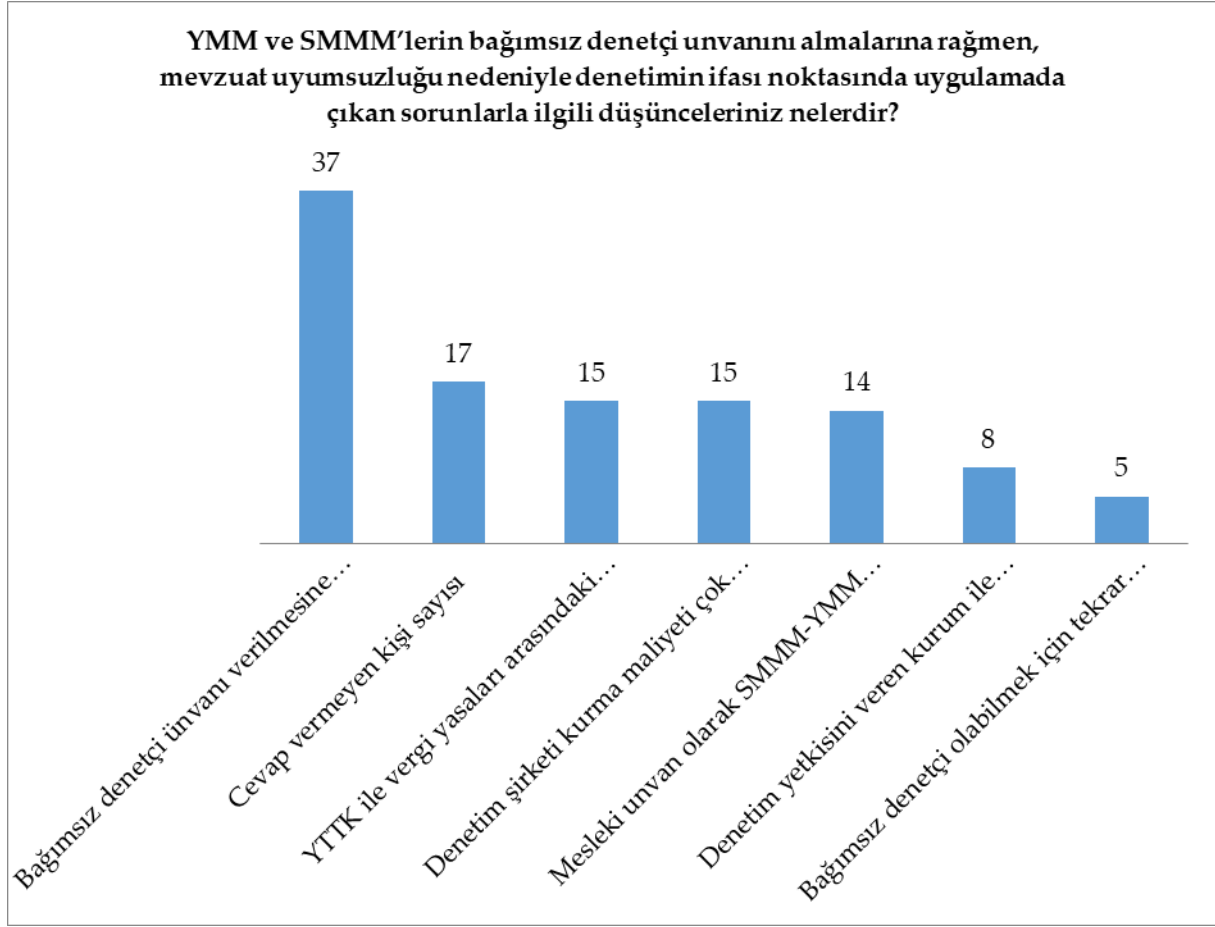
Grafik 4. Bağımsız denetim standartlarının düzenlenmesinde sizce nasıl bir yaklaşım daha doğru olur?

Bağımsız denetim standartlarının düzenlenmesinde sizce nasıl bir yaklaşım daha doğru olur sorusuna 28 kişi Türkiye vergi yasaları, ticaret yasaları, muhasebe anlayışı ele alınarak hazırlanmalı, 9 kişi şeffaf, eşit, ahlaki bir yaklaşımı benimsemeli cevabını vermiştir. 24 kişi daha anlaşılır bir dil olmalı, 5 kişi TÜRMOB ile uyumlu çalışmalı, 5 kişi bağımsız denetçiler ve denetim şirketlerinin görüşlerine de yer verilmeli ve 15 kişi ise "KGK'nin uluslararası denetim standartlarını hazırlaması doğru bir yaklaşımdır cevabını vermiştir. 25 kişi ise bu soruyu cevaplamamıştır. Bu soruda verilen cevaplar bu şekilde olmasına rağmen yapılan sohbet esnasında İngilizceden çevrilmesi yerine Türkiye'nin kendine uygun bir şekilde denetim standartları hazırlaması gerektiği ifade edilmiştir.



Grafik 5. KGK'nın bir kısım üniversiteler ile anlaşmak suretiyle mesleki uyum eğitimi noktasında çalışma yapması ile ilgili düşünceleriniz nelerdir?

KGK'nın bir kısım üniversiteler ile anlaşmak suretiyle mesleki uyum eğitimi noktasında çalışma yapmaktadır. Bu konu ile ilgili düşünceleriniz nelerdir? Sorusuna 39 kişi akademik destek sürekli olmalı, 27 kişi teoriyi bilen akademisyenler yerine mesleği icra eden kişiler tarafından eğitim verilmeli, 18 kişi KGK'nın kendisi vermeli cevabını vermiştir. 4 kişi KGK ve TÜRMOB işbirliği ile eğitimler gerçekleştirilmeli, 2 kişi üniversite ve denetim şirketleri işbirliği ile eğitimler gerçekleştirilmeli, 5 kişi verilen eğitimin yetersiz olduğunu belirtirken, 16 kişi ise soruyu cevaplandırmamıştır. Yapılan görüşmeler sırasında mesleki tecrübesi olan ve 15 yıllık meslek hayatından sonra bu belgeyi alan kişiler ağırlıklı olarak verilen eğitimlerin yetersizliği üzerine fikir beyan etmişlerdir.



Grafik 6. YMM ve SMMM'lerin bağımsız denetçi unvanını almalarına rağmen, mevzuat uyumsuzluğu nedeniyle denetimin ifası noktasında uygulamada çıkan sorunlarla ilgili düşünceleriniz nelerdir?

YMM ve SMMM'lerin bağımsız denetçi unvanını almalarına rağmen, mevzuat uyumsuzluğu nedeniyle denetimin ifası noktasında uygulamada çıkan sorunlarla ilgili düşünceleriniz nelerdir? Sorusuna 37 kişi bağımsız denetçi ünvanı verilmesine rağmen denetimin ifası için mevzuattaki eksiklikler giderilmeli, 15 kişi YTTK ile vergi yasaları arasındaki uyumsuzluk giderilmeli, 14 kişi mesleki unvan olarak SMMM-YMM ayrımı kaldırılmalı ve bağımsız denetçi olarak mesleği icra etmelidir demiştir. 15 kişi denetim şirketi kurma maliyeti çok yüksek ama denetim ücreti düşük, 5 kişi bağımsız denetçi olabilmek için tekrar sınava girilmemeli, 8 kişi denetim yetkisini veren kurum ile denetçiyi denetleyen kurum aynı olmamalı ve 17 kişi ise bu soruyu cevaplandırmamıştır.

6. SONUÇ

Küreselleşmenin etkisi ile birlikte uluslararası ticaret gelişmiş ve işletmeler artan rekabet ortamında büyüme sürecine girmiştir. İşletmelerin faaliyetlerini uluslararası boyuta taşıması ile birlikte muhasebe yapıları ve bu yapının sağlıklı işleyebilmesine katkı sağlayan denetim yapısında da değişiklikler yapılmış ve değişen dünya şartlarında denetim mekanizması da yeni düzenlemeleri beraberinde getirmiştir. Başta ABD ve AB ülkeleri olmak üzere pek çok gelişmiş ülkede birtakım köklü düzenlemelere gidilmiş ve bu bağlamda kamu gözetimi kurumu kurulmuştur. Ülkemizde de 2011 yılında KGK kurularak denetim, denetçiler ve

denetim şirketleri için yeni düzenlemelerin daha güvenilir yapılmasına zemin hazırlamıştır. SPK, BDDK, TTK ve TÜRMOB gibi birçok kurumun denetim ile ilgili çalışmalarından sonra tek yetkili organ olarak KGK ile birlikte çok başlılık biterek yeni bir yapılanma yaşanmıştır.

Bu çalışmada, yakın bir tarihte kurulan KGK ile ilgili denetçilerin görüşlerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Araştırma sonucunda ulaşılan verileri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

- KGK'nin yapılanmasını denetçilerin 55'i profesyonel bulmazken, 41'i profesyonel bulmaktadır. Ayrıca denetçilerin 15'i ise bu konuda fikir beyan etmemiştir. KGK'nin yapılanmasını profesyonel bulmayan denetçilerin çoğunluğu bu düşüncelerine gerekçe olarak kurumun yeni olmasını ve bilgilendirme konusunda sıkıntı yaşatmasını ileri sürmektedirler.
- Diğer taraftan KGK'nin yapılanmasını profesyonel bulan denetçilerin bu düşüncelerine gerekçe olarak, dünyadaki örnekleri dikkate alınarak kurulan profesyonel bir kurum olmasını, tek çatı altında toplanmasını ve kanun ile kurulmasını göstermektedirler.
- Bağımsız denetim standartlarının düzenlenmesi konusunda katılımcıların çoğu; İngilizceden çevrilmesi yerine Türkiye'nin kendi yasa ve muhasebe anlayışına uygun bir şekilde, daha anlaşılır bir dil ile hazırlaması gerektiği görüşündedirler. Denetçilerin bir kısmı ise; KGK'nin denetim standartlarını hazırlamasını doğru ve yerinde bir yaklaşım olarak görmektedirler.
- Araştırmaya katılan denetçilerin çoğu, mesleki uyum eğitiminin üniversiteler tarafından verilmesini doğru bulurken, bir kısmı ise, teoriyi bilen akademisyenler yerine mesleği icra eden kişiler tarafından verilmesini savunmaktadırlar.

Bağımsız denetçilerin, KGK ile ilgili olarak sürekli bir beklenti ve yapılan düzenlemeler ile ilgili olarak eleştirileri ve önerileri bulunmaktadır. Yapılan çalışma sonucundan çıkarılabilecek olanlar, KGK'nin ilerleyen dönemlerde denetçilerin beklentilerinin karşılanacağı yönündedir.

KGK'nin bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim şirketleriyle ilgili geliştirmeye çalıştığı standartlar, ilerleyen dönemlerde bağımsız denetim ve denetçilik mesleği açısından olumlu sonuçlar doğuracaktır. Bağımsız denetimde dünyadaki örnekleri dikkate alınarak meslek örgütlerinin daha aktif hale getirilmesi yararlı sonuçlar doğurabilir.

KGK'nin denetçilerin istek ve beklentilerini tespit edip, bu beklentiler karşılandığı takdirde denetimin denetimi için kurulmuş olan kurumun da faaliyetleri hakkında olumlu görüşlerin artacağı öngörülebilir.

KAYNAKÇA

Akbulut, D.H. (2015). Denetimin Gözetimi, Amerika Birleşik Devletleri Kamu Gözetimi Kurulu, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Cilt: 52 Sayı: 603, 79-93.

Akçay, A. ve Bilen, A. (2017). *Uygulamalı Muhasebe Denetimi Teoriden Pratiğe*. Ankara: Detay Yayıncılık.

- Alkan, A. ve Turel, A. (2019). Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumunun bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkinliği. *İstanbul Management Journal*, 87, 141158. <http://doi.org/10.26650/imj.2019.87.0006>
- Arıkan, Y. (2011). "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Görüşler / Saptamalar / Öneriler", *Mali Çözümler Dergisi*, Eylül-Ekim 2011, 7-15.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012). T.C. Resmî Gazete, Tarihi (28509, 26.12.2012).
- Dilek, M. (1999). *İstatistik*. Muğla: Muğla Üniversitesi Basımevi.
- Dölen, T. (2015). Bağımsız denetime duyulan güvenin ve denetimin bağımsızlığının muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(2), 175 189.
- Güçlü, F. (2013). *Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler)*, 4. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Hill Nancy T., Mcenroe John E., Stevens Kevin T ., "Auditors' Reactions to Sarbanes – Oxley and PCAOB", *Special Auditing Issue/The CPA Journal*, November 2005.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2012). *Denetim ve Raporlama*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kaval, H. (2008) *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3.Baskı, Gazi Kitabevi.
- Kell, W.G., Boynton C., Ziegler R.(1989). *Modern Auditing* (4.Edition). New York: John Wiley and Sons Publication
- KGK (2011). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.
<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/KHK/660%20say%C4%B1%20KHK.pdf> (20.01.2019)
- Osma, B.C., Gisbert, A. And Cristóbal. E. (2017). Public oversight systems for statutory auditors in the european union. *European Journal of Law and Economics* December, 44(3),517–552 <https://www.rsa.anu.edu.au/media/1992389/UG-Report-2017.pdf>29.01.2018
- SPK. (1982). SPK, Seri: X No: 22 sayılı "Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları hakkındaki tebliğ" Türk Dil Kurumu. (2015). Denetim.
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.56b077c6cb1d43.54694008
- TÜRMOB (1989). Bağımsız Denetim Yönetmeliği Tebliğ <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=10857> (27.11.2016).
- UZAY, Ş. (2006) "Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:8, Sayı 4, 175-210.
- Sağlar, J. ve Yüce, D. (2015). Bağımsız denetimde kamu gözetim kurumunun rolü ve kurumdan beklentilerin tespitine yönelik bir araştırma. *Niğe Üniversitesi İktisadi ve*

İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8(3), 45-57.
<http://iibfdergi.nigde.edu.tr/article/view/5000112695>

Yeşil, A. (2006). Dış denetçinin bağımsızlığı ve Türkiye'deki durum. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Weiers, R. (2008). Introduction to business statistics, 7th. South Western Cenage Learning.