

# DENETÇİLERİN BAĞIMSIZLIĞININ DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ: BİST'DE YAPILAN BİR UYGULAMA

**Doç. Dr. Suphi ASLANOĞLU\***

**Yrd. Doç. Dr. Tuba Derya BASKAN\*\***

Makale Gönderim Tarihi : 12.08.2015 / Kabul Tarihi : 13.04.2016

## ÖZ

Denetimin etkin bir şekilde gerçekleşmesi, denetim raporlarının şartlara ve kurallara uygun olarak hazırlanması, bağımsız denetçilerin tarafsız ve dürüst davranmasından geçmektedir. Denetimin bağımsız olabilmesi için bir takım şartlar ve uygulamalar gerekmektedir. Denetimin açık, anlaşılır ve doğru yapılabilmesi için bir takım yasal prosedürler konulmaktadır. Bu çalışmada, denetçilerin bağımsızlığı ve denetim kalitesi ile ilgili gerekli açıklamalara yer verildikten ve literatür araştırması yapıldıktan sonra denetçilerin bağımsızlığı ile denetim kalitesi arasındaki ilişki incelenecek ve denetçilerin bağımsızlığının denetim kalitesine olan etkileri ortaya çıkarılacaktır. Bu amaçla, BİST’de yer alan işletmelerde denetçilerin bağımsızlığını ölçmeye yönelik bir çalışma yapılarak, denetimin kalitesi ile denetçilerin bağımsızlığı arasındaki ilişki ortaya konulmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim Kalitesi, Denetçi Bağımsızlığı

## ABSTRACT

Efficiency in audit depends on the compatibility of audit reports with the procedures determined and the integrity of independent auditors. Independency of the audit process requires certain conditions and practices. Both in the World and in Turkey, legal procedures are put into force to ensure clarity and integrity. In this study, first, we explore the literature on the independency of auditors and the quality of audit process. Laster, we analyse the relationship between the independency and audit quality. In doing this, we use the data on the companies listed in BIST.

**Keywords:** Audit Quality, Auditor’s Independency.

\* Kırıkkale Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman ABD Öğr. Üyesi

\*\* Kırıkkale Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman ABD Öğr. Üyesi

## 1. GİRİŞ

2001 yılından itibaren ABD’de başlayan muhasebe skandalları ABD’nin en büyük yedinci şirketi olarak gösterilen enerji devi Enron’la başlayıp, telekomünikasyon devleri WorldCom, Adelphia, Qwest ve Global Crossing, Dynogy, Royald Ahold ve Parmalat, Carme Vakası, Kmart, Tyco International, Xerox gibi tanınmış diğer şirketlerle devam etmiştir. Muhasebe skandalları ve bunların bir sonucu olarak Arthur Andersen gibi kaliteli denetim hizmeti verdiği kabul edilen bir denetim şirketinin faaliyetlerinin son bulması, denetimde kalite tartışmalarını da beraberinde getirmiştir. Bunun üzerine, her ülke kendi içinde konuya ilişkin birtakım yasal düzenlemeler yapmıştır. Bu yasal düzenlemeler ile denetim standartları oluşturulmuş ve denetim şirketlerinin verdikleri görüşlere olan güvenin artırılması ve gözetimi mümkün kılınmıştır. Bu standartlarda, hem denetçilerin bağımsızlığına hem de denetim kalitesine ayrıntılı değinilmiştir. Çünkü denetim hizmetlerinin kalitesini belirleyen etkenler arasında denetçinin bilgi, deneyim ve yeteneği kadar bağımsızlığı da önemli bir yere sahiptir.

## 2. Genel Olarak Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi

Serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim firmasının ortağı ya da yetkili denetçisi olan kişiler tarafından işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini saptamak amacıyla yapılan denetim çalışmasına bağımsız denetim denir (Duman, 2008,21). Günümüzde, bağımsız denetimin önemini ve denetime duyulan gereksinimi arttıran başlıca faktörler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Aktuğlu, 1996, 11-12).

- İşletmelerin ölçeklerindeki büyüme,
- Devlet müdahalelerinin artması,

- İşletme ile ilgili çıkar gruplarının çoğalması ve kuvvetlenmesi,
- Rekabetin şiddetlenmesi ve hız kazanması,
- Ekonomide insan faktörünün öneminin artması.

Bağımsız denetim, denetlenen müşteri işletmenin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir görüş bildirme sürecidir. Bu süreci yerine getiren denetçiler, müşteri işletmenin finansal tabloları hakkında bilgi kullanıcılarına fayda sağlamaktadırlar.

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim firmasında görevli kişilerdir. Finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi hizmetlerini verebilen bağımsız denetçiler, serbest meslek sahibi olarak sözleşmeye dayalı bir ücret karşılığında kâr amaçlı işletmeler, kâr amaçsız işletmeler, resmi kuruluşlar ve kişiler için denetim yaparlar (Güredin, 2007,19). Bağımsız denetçiler herhangi bir işletmeye bağlı olmaksızın, denetim işini bir serbest meslek icrası olarak yerine getirir ve denetim işini bir denetim firmasına bağlı veya kendi adlarına yaparlar (Çömlekçi, 2004,8).

Bağımsız denetçi yapacağı denetimde (Pickett vd, 2005,10);

- Denetimin zamanının, kapsamının, raporlanacak kısımların planlanması,
- Mali işlemlerin bağımsız ve profesyonel metodların yardımıyla incelenmesi,
- Denetimin tam ve doğru yapılması için kalite kontrolünün sağlanması,
- İşletmenin iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi,
- İncelemeler sonucunda erişilen kanaatin denetim raporu aracılığı ile ortaklara iletilmek

üzere işletme yönetimine sunulması süreçlerini izleyebilecektir.

### 2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına Göre Bağımsızlık İlkesi

Denetçiler denetledikleri kurumdan bağımsız olmak ve inceledikleri konuları nesnel bir şekilde ele almak durumundadırlar. Bağımsızlık ilkesini “nesnel davranış” ve “yansızlık” başlığı altında iki alt ilke şekillendirmektedir. Denetçinin bağımsızlığı, kişisel veya dış çıkarlar nedeniyle hiçbir şekilde zedelenmemelidir. Denetçiler menfaatlerinin söz konusu olabileceği her türlü konu ile ilgilenmekten kaçınmak zorundadırlar. Denetçiler tarafından yürütülen her işte, özellikle eksiksiz ve objektif olması gereken denetçi raporlarında, nesnellik ve yansızlık gereklidir. Bu nedenle, kanaat ve raporların sonuç bölümlerinin bu bilgilerden yararlanacak yatırımcılar, işverenler, çalışanlar gibi bilgi kullanıcılar için Yüksek Denetleme Kurumunun denetim standartları uyarınca toplanmış ve birleştirilmiş kanıtlara dayanması zorunludur (Koçberber,2008,74).

Bağımsız denetçilerin yaptıkları denetimin güvenilirliğinin yüksek olabilmesi için, genel kabul görmüş standartlara uygun denetim yapılmalıdır. Genel kabul görmüş denetim standartlarından biri de bağımsızlık ilkesidir.

Denetçiler denetim faaliyetleri sırasında ön yargıdan uzak davranabilme, kararlarını rahatça alabilme ve uygulayabilme yetkisine sahip olmalıdırlar. Aksi durumda denetçi ya da denetçiler, denetimi gerçekleştirirken bağımsız düşüncelerini engellendiği için bağımsız davranmamaktadır (Güçlü, 2007,15; Bozkurt, 2006,38). Bağımsızlık standardı, denetçinin serbest meslek sahibi olarak çalışmasını, tarafsız ve dürüst davranış içinde olmasını öngörür (Selimoğlu vd, 2008,10).

Denetçinin bağımsızlığı şu şekilde sağlanmaktadır (Bozkurt, 2006,38).

- Karakter yapısı,
- Şekil özelliği.

Bağımsız denetçiler, işletme ile işletmenin finansal bilgilerini kullananlar arasında bir iletişim ağı rolü gördükleri için iki tarafa da kesin güven vermek zorundadırlar. İşletmeler bilgi kullanıcılarına, bağımsız denetim hizmeti aracılığıyla finansal tabloların doğru ve güvenilir olduğunu göstermeye çalışırlar. Bu yönüyle bağımsız olma, taraflar arasında çıkar birliğinin korunması açısından denetçinin tarafsız davranmasını ve sadece mesleğinin gereklerinin yerine getirecek dürüstlükle olmasını gerektirir. Bu tarafsızlık ve dürüstlük, denetimin her aşamasında ve özellikle denetim raporunun hazırlanmasında mutlaka ortaya konulmalıdır. Aynı zamanda denetçi, konuşmaları ve davranışlarıyla ile denetlenecek işletmelerle ilişkisi bakımından bilgi kullanıcıları tarafından herhangi bir şüpheye yol açmamalıdır (Selimoğlu vd, 2008,10-11).

Denetçinin davranışları, üçüncü kişilerin bağımsızlık algısını sarsmamalıdır. Bağımsızlıkla ilgili olarak Enron olayı tüm dikkatleri üzerinde toplamışsa da bu olaydan önce, Waste Management Inc.’in karını 5 yıl boyunca toplam 1,43 milyar dolar yüksek göstermesi, Sunbeam Corporation’da görülen hileli raporlama ve dünyanın önde gelen iletişim şirketlerinden WorldCom Inc.’in kârını 9 milyar dolar yüksek göstermesi, tüm bu firmaların denetçisi olan Arthur Andersen’in itibarını tamamen yok etmiş ve firma faaliyetlerine son vermek zorunda kalmıştır (Pirgaip, 2004,17).

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre bağımsızlığı gölgeleyebilecek konular şu şekilde sıralanabilir(Aksoy, 2006,189);

- Denetlenen şirket veya sahipleri ile kişisel tanışma, akrabalık bağı ya da ortaklığa sahip olma,

- Denetlenen şirketten maaş, borç almak gibi maddi fayda sağlamak,
- Denetlenen şirketin hisse senedi, tahvil gibi finansman araçlarına dolaysız ya da dolaylı yoldan sahip olmak,
- Denetçinin denetlenen şirketten kayda değer hediye alması ya da özel bir indirimle şirketten pay alması

Bu hususlar, bağımsızlık konusunda çok önemli olmakla birlikte denetçinin kişiliği ve vicdani sorumluluğu asıl önemli unsur olarak karşımıza çıkmaktadır (Çömlekçi, 2004,19).

## 2.2. Ülkemizde Bağımsız Denetim Adına Yapılan Yasal Düzenlemeler ve Bağımsızlık İlkesi

Ülkemizde bağımsız denetim adına yapılan yasal düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

### 2.2.1. 3568 sayılı Kanun ve Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi ve Bağımsızlık İlkesi

13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca hazırlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde, denetim standartları ve bağımsızlık ile ilgili konular yer almaktadır. Bu kanunun amacı, işletmelerin faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabii tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere,<sup>1</sup> 'Serbest Mu-

hasebecilik', 'Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik' ve 'Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.

Denetçinin bağımsızlığı düşüncesi, Batılı ve özellikle de Anglo-Amerikan düşünce yapısı tarafından ortaya atılan ve tasarlanan bir olgudur. Bağımsızlık, denetimin herhangi bir önyargı ve subjektiflik söz konusu olmaksızın yerine getirilmesini ifade etmektedir. Bağımsızlık tarihsel ve filozofik bakımdan meslek mensuplarıyla ilgili bir müessesedir ve sürdürülmesi mesleğin gücü ve önemine bağlıdır.

3568 sayılı Kanunda, denetim görevini ifa eden meslek mensuplarının bağımsızlığı tanımlanmış değildir. Böyle bir tanım bulunmamasına rağmen Kanun bazı maddelerinde bağımsızlık kavramına değinmektedir.

Madde 45 "Yasaklar" başlığı altında meslek mensuplarınca yapması yasaklanan faaliyetler belirtilmiştir. Buna göre:

*"Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci malî müşavirler bu ünvanlarla, yeminli malî müşavirler ise bu ünvan ve tasdik yetkisiyle; 2 nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tâbi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticarî faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.*

*Yeminli malî müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve fîruundan biri ve 3 üncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhrî husumlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları*

1 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5786 sayılı Kanun'un 19. Maddesi ile Serbest Muhasebecilik ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

olan serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci malî müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler.

*Bilirkişilik, tasfiye memuru, hayrî ve ilmî kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevleri meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz.*

*Birden çok meslek mensubu çalışmalarını; serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci malî müşavirlik veya yeminli malî müşavirlik ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirebilirler. Bu bürolarda yapılan faaliyetler ticarî faaliyet sayılmaz. Şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğacak cezaî sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir.”*

Madde 48 “Disiplin Cezaları” başlığı altında yine bağımsızlık tanımı geçmektedir. Buna göre “Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yapmayan veya kusurlu olarak yapan ya da bu Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak meslekî faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.” Bu hükümde, meslek mensuplarının bağımsız olması gerekliliği vurgulanmış fakat nelerin bağımsızlığı sarsacağı belirtilmemiştir

Madde 11 “Yemin” başlığı altında bağımsızlığın adı geçmektedir. Buna göre, YMM mesleğine başlayacak olanlar “Yeminli malî müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, meslek kuralına ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.” şeklinde yemin etmelidirler.

3568 sayılı Kanun’da bağımsızlıkla ilgili ölçü olabilecek bir düzenleme bulunmadığı gibi bağımsızlık yönünden bu kanun son derece zayıftır. Hatta bağımsızlık kavramı sadece birkaç yerde geçmiş ve temenniden öteye gidememiştir.

### 2.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu’nun Bağımsızlık İlkesi Uygulamaları

Bağımsız denetimin belli işletmeler için zorunlu hale gelmesi, 1980’li yılların ikinci yarısı ile 1990’lı yılların ilk yarısında Sermaye Piyasası Kurulu’nun koordinatörlüğünde yapılan hukuki düzenlemeler ile olmuştur. Ayrıca, 3568 Sayılı Kanun ile denetim ve muhasebe mesleği düzenlenmiş bir kanunla mesleğin hukuki durumu gündeme getirilmiştir (Çiftçi, 2007,2). Türkiye’de iç denetçilerin yanı sıra kamu denetçilerinin de yetersiz kalması sebebiyle bankalar 16.01.1987 tarihinde bağımsız denetimi düzenleyen bir tebliğ hazırlamıştır. Ama Türkiye’de bağımsız denetimin bugünkü şekli için SPK, bağlı şirketlerin denetimini düzenlemek amacıyla 13.12.1987 tarihinde Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmelik yayınlayarak bağımsız denetleme kuruluşlarını oluşturmuştur. 24.12.1987 tarihinde ise T.C. Merkez Bankası bağımsız denetim hakkında tebliğ yayınlayarak bankalara bağımsız denetleme zorunluluğu getirmiştir. SPK bağımsız denetleme kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları ve uyulması gereken kurulları 18.06.1988 tarihinde Seri X, No:4 Tebliği ile belirlemiştir. Sonrasında ise 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, Yeminli, Mali Müşavirlik Kanunu ve onu izleyen yönetmelik ve tebliğler 13.06.1989 tarihinde yayınlanmıştır.

SPK 08.02.2007 tarih ve 5 no’lu toplantısında; Kurulun Seri: X, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları” hakkındaki tebliği’nin yayın tarihi olan 12.06.2006 tarihinden sonra Sermaye Piyasasında bağımsız denetim için yetkili kuruluşlar listesine alınma talebiyle Kurula başvuruda bulunan kuruluşlar ve yönetici veya bağımsız denetçi olarak işe alınacak kişilerle ilgili şartlar yer almıştır (SPK, 2007 Resmi Gazete). Ayrıca, bu tebliğ IFAC tarafından yayımlanan ‘Uluslararası Denetim Standartları (UDS)’na uyum doğrultusunda düzenlenmiştir (Çiftçi,

2007,2). En son olarak 6102 sayılı TTK'ya göre, muhasebe ve denetim standartları kurumunu teşkilat ve görevleri hakkında kanun hükmünde kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemek için 06.12.2012 tarihinde yeni SPK tasarısı kabul edilmiştir. 30.12.2012 yılında da SPK kanunu resmi gazetede yayınlanmıştır. SPK'nın yayınladığı tebliğe göre bağımsızlık ilkesine 5 bölüm 22 madde de değinilmiştir.

### 2.2.3. Bankalar Kanununa Göre Bağımsızlık

19.10.2005 Tarihli ve 5411 sayılı Bankalar Kanununun amacı, finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanmasına, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasına ilişkin usûl ve esasları düzenlemektir. Bankalar Kanunu madde 15'e göre, bankaların bağımsız denetim, değerlendirme, derecelendirme ve destek hizmeti faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesine, yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına Kurulca karar verilir. Buna ilişkin usûl ve esaslar ilgili meslek birliklerinin görüşü alınarak Kurulca belirlenir.

Bağımsız denetim kuruluşları, bankalarda sadece mali tabloların bağımsız dış denetimini değil, bunların kullandıkları bilgi teknolojilerini de inceleyip rapora bağlamaktadırlar. Böylece bağımsız muhasebe denetiminin sağlığı veya güvenilirliği açısından olmasa olmaz koşullarından birisi olan ve iç kontrol sisteminin de bir unsuru olan bilgi sistemlerinin güvenilirliği sayesinde Bağımsız Dış Denetimin kalitesi de artmaktadır (Kaval, 2008,34).

### 2.3. Dünyadaki Önemli Muhasebe Kurullarının Kalite Çalışmaları

Dünyada muhasebe mesleği ile ilgili kurullar kurulmaya başlanmış, standart çalışmaları yapılmıştır. Bunlardan belki de en önemlisi; 11.

Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde Almanya Münih'te 07 Ekim 1977 tarihinde kurulan "Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC-International Federation of Accountants Committee)"dur. IFAC, dünyadaki muhasebecilerin hem hizmetlerinin kaliteli olması ve hem de kamu çıkarını korumak için çalışmalar yapmaktadır. Merkezi New York'da bulunan IFAC'ın temel amacı, iletişim ve politik gelişmeler karşısında standartlar belirlemek, kamunun çıkarlarına hizmet etmek, muhasebe mesleğini dünya genelinde güçlendirmektir (IFAC-erişim tarihi:04.04.2010). Bu nedenle, IFAC çeşitli bildirimler yayınlamaya denetimde uluslararası bir uyum ve kabul geliştirmeye çalışmaktadır.

Federasyon, bu işlevini bağımsız standart oluşturucu kurulları ile yerine getirerek etik, denetim ve güvence, eğitim ve devlet muhasebesi konularında uluslararası standartlar oluşturur ve aynı zamanda özel sektörde, küçük ve orta ölçekli olarak çalışan ve gelişmekte olan ülkelerdeki profesyonel muhasebeciler için kılavuzluk yapacak açıklamalar yayımlar (Güredin, 2007,52). IFAC, bu görevlerini yerine getirirken kurumsal yönetim ilkelerini benimseyerek, etkili bir biçimde faaliyette bulunmayı ve uluslararası çözümler üretmeyi amaçlamaktadır (Özalp, 2008, 202).

IFAC'ın bağımsız denetimin kalitesi ile ilgili en önemli düzenlemesi, "Uluslararası Denetim Standardı 220 Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi için Kalite Kontrol"dür. Bunun dışında, Kurul'un tüm güvence hizmetleri için geçerli olması amacıyla yayınladığı "Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1" bulunmaktadır. IFAC'nin "Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, Gözden Geçirme, Diğer Güvence ve ilgili Hizmetler"e ilişkin Önsöz'ün 4. maddesinde, Uluslararası Denetim Standartlarının sadece tarihi finansal tabloların denetiminde geçerli olduğu belirtilmiştir. Aynı önsözün 9. maddesinde ise Uluslararası Kalite Kontrol Standartları'nın Kurul'un hakkında düzenleme yaptığı tüm sözleşme türleri için uygu-

lanması gerektiği ifade edilmiştir (IFAC-erişim tarihi:04.04.2010).

1975 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) günümüzde de yürürlükte olan standartlar oluşturmuştur. Bu kurul; kaliteli, şeffaf uluslararası muhasebe standartları geliştirmek, ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarını uyumlaştırmak, standartları ve uygulamaları takip etmek, standartlar oluşturulmadan önce bir standardın her ülkede uygulanabilirliğini incelemek için gelişmiş ve gelişmemiş ülkelerde saha analizlerini yapmak amacını taşımaktadır.

1982 yılında IASC ve IFAC arasında yapılan anlaşma ile birleşme kararı alınarak IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir (Başpınar, 2005,54). Edinburgh’da 24 Mayıs 2000 tarihinde yapılan toplantı ile IASC bağlı bulunduğu IFAC’dan ayrılarak bağımsız bir kuruluş haline getirilmiş, ancak, önceden de olduğu gibi IFAC’ın üyeleri, IASC/IASB’nin de üyesi olmaya devam etmişlerdir (Aksoy, 2005,188).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB)’nin ise kurulması yine aynı tarihlere denk gelmektedir. 1977 yılında “Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi” olarak kurulan ve ismi 2002 yılında “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu” olarak değiştirilen kuruldur (IFAC, erişim tarihi:14.03.2010). Amacı, uluslararası standartların benimsenmesi, ülkelerin kendi ulusal standartları ile uluslararası standartların karşılaştırılması ve önemli uyumsuzlukların giderilmesidir (Güredin, 2007,53). Bu kurul tarafından günümüze kadar yapılan en önemli çalışmalardan birisi ‘basitleştirme’ veya ‘sadeleştirme’ kavramlarının projelendirilmesidir. Yani denetim ve güvence standartları adı altındaki yaptırımların daha anlaşılır, açık, sade bildiri haline gelmesi ve tekrar gözden geçirilmesidir (Pekdemir, 2010,6).

Amerika’da denetim mesleğinin yasal kurallara dayalı olarak yapılması için, 1896 yılında ABD’de bulunan İngiliz yatırımcılar haklarını korumak amacıyla ‘Certified Public Accountant (CPA)’ı kurmuş ve denetim mesleğinin gelişmesinde bu devlet düzenlemelerinin önemli etkileri görülmüştür (Çarıkçioğlu, 1995,1). Amerika Birleşik Devletlerinde, 1887 yılında Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü kurulmuştur. 1917 yılında yarı resmi nitelikli kurulan Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) standart ve kurallar koymak, araştırmalar yapmak, yayın yapmak, muhasebe mesleğinin faaliyetlerini belirlemek, sertifikalı kamu muhasebecileri giriş sınavını hazırlamak ve değerlendirmek fonksiyonlarını yerine getirmeyi üstlenmiştir (Ataman, 2000, 27). Ayrıca, ilerde ayrıntılı ele alınacak olan ABD’de 1933 Yasası (*Securities Act of 1933*) ve 1934 Yasası ile bağımsız denetçilerin menkul kıymetlerin ilk halka arzında karşı karşıya kaldıkları hukuki ve cezai sorumluluk belirtilmiştir.

Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (Federation des Experts Comptables Europeens - FEE) adı ile olmak üzere Amerika’da ve Avrupa’da denetim çalışmaları için kurullar kurulmuştur. Bu kurullar hem standartları düzenlemek, hem muhasebe ile ilgili sorunlara yüksek kaliteli ve birbiriyle uyumlu çözümler bulabilmek, hem de küresel muhasebe uygulamalarına kendi bölgelerinde uygun çözümler bulabilmek adına kurulan kurullardır (Çelik, 2005, 105; Kaya, 2003, 222).

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu, hazırladığı standartlarla finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamış; Avrupa Birliği’ndeki menkul kıymet borsalarında var olmaları için finansal tabloların taraflar arasında tanınırlılığını sağlamıştır (Çelik, 2005,105).

Amerikan standartları ile uluslararası standartları uyumlaştırmak, direktifleri açık ve kesin olarak belirlemek için, Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board – FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) 18 Eylül 2002 tarihinde imza atmışlardır (Kaya, 2003,3).

Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board – FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) Amerikan standartları ile uluslararası standartları uyumlaştırmak, direktifleri açık ve kesin olarak belirlemek amacıyla 18 Eylül 2002 tarihinde anlaşma yaptılar.

Fransa’da 1942 yılında ‘Uzman Muhasebeciler ve Yetkili Muhasebeciler Milli Birliği’ kurulmuştur. 1945 yılında yayımlanan kararname ile Uzman Muhasebeci ve Yetkili Muhasebeci arasındaki fark yasal niteliğe kavuşmuştur. Vergi kaçakçılığının çoğalması ve yanlış işleyen mali işlemler nedeniyle 1947 yılında Muhasebe Yüksek Konseyi Birinci Muhasebe Planı hazırlayarak kamu işletmelerinde bu planı zorunlu tutmuştur. 1957 yılında ise ikinci muhasebe planı yapılmış ve sektörel muhasebe planları da düzenlenmiştir. Fransa’da bağımsız denetim için 1976 yılında yetkili muhasebeci tanımı ‘*bağımsız olarak bir işletmeyi denetleme ve değerlendirme yetkisi taşıyan kişi*’ şeklinde ortaya çıkmıştır (Çarıkçıoğlu, 1995,1). Bunları takiben 1982’de üçüncü muhasebe planı yapılarak tüm işletmelerde kabul edilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Fransa’da diğer ülkelerin çoğundan farklı olarak muhasebe ile denetim fonksiyonları birbirlerinden ayrılarak, muhasebe mesleği için daha sert ve katı kurallara getirilmiştir. (Ertürk, 2007,49).

Almanya’da 1928 yılında “Yeminli Denetçiler Odası” kurularak, denetim işlerini, vergi danışmanlığını, hukuki danışmanlık gibi hizmetleri

sunmaya başlanmıştır. Almanya’da ilk kez bağımsız denetçi mesleği 1931 yılında yürürlüğe giren anonim şirketlerin bağımsız mali denetim şirketleri tarafından denetlenmesinin uygulama kararı ile kabul edilmiştir. Denetçilik mesleğinde İngiltere’den sonra en uzun süreç Almanya görülmüştür. Almanya’da denetim görevi iki grupta toplanmaktadır (Turan, 2008, 32) :

- Hem muhasebe denetimi, hem de vergi müşavirliği ve işletme danışmanlığı yapmakla yetkin olan denetçiler (Wirtschaftsprüfer, Vereidigter Buchprüfer),
- Yalnızca vergileme konusunda mükellefe yardımcı olan ve tasdik yetkisi bulunan denetçiler (Steuerberater).

1943’te kurulan bağımsız denetçi meslek odasına (Wirtschaftsprüferkammer) Almanya’daki bütün bağımsız denetçilerin (Wirtschaftsprüfer) üye olma zorunluluğu bulunmaktadır. Burada bağımsız denetçilerin eğitilmesi ve standartları yerine getirmesi faaliyetleri yapılmaktadır (Tüm, 2010,54).

Japonya’da ise 1948 yılında “Bağımsız Ve Yeminli Kamu Muhasebeciliği” yasası çıkartılmıştır. 1966 yılında çıkartılan “Muhasebecilerin sınırsız sorumluluğu” esasına dayanan Denetim Şirketleri Sistemine geçilerek geçmişte bireysel uygulamacılar tarafından yürütülen sistem düzeltilmeye çalışılmıştır. Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsünün bu ülkeye yasal düzenlemelerde çok katkıları olmuştur (Ertürk, 2007,47; Çarıkçıoğlu, 1995,2).

Dünyayı 2000’li yılların başında etkilemeye başlayan şirket iflasları ve skandallarının en büyük nedenlerinin başında yönetimin başarısızlığı ve güvensiz finansal raporlamalar gösterilmektedir. Ortaya çıkan bu skandallar bağımsız denetime ve raporlara olan güveni sarsarak denetim sürecine ciddi zararlar vermiştir (İbiş, 2006,127). Bu sebeple, dünyada sarsılan bu güvenin tekrar yerine getirilmesi için bazı düzenlemelere gidilmiş ve



yeni yasalar yürürlüğe girmiştir. Bütün bunlarla amaçlanan kaliteli bir denetim hizmeti sunarak güven faktörünü yükseltmektir.

### 3. Denetçilerin Bağımsızlığının Denetim Kalitesine Etkileri

#### 3.1. Literatür Taraması

Muhasebedeki hata ve hileleri ortaya çıkarabilme ve bu hata ve hilelerin açıklanma olasılığı şeklinde ilk defa De Angelo (1981) tarafından bağımsız denetim kalitesi tanımlanmıştır. Sonrasında yapılan çalışmalarda denetim kalitesi ve denetim kalitesinin eksikliği neticesinde ortaya çıkan durumlarla ilgili çalışmalar yapılmıştır (Altıntaş,2007,80). Genel olarak denetim kalitesi, denetlenen işletmenin finansal tablolarına ilişkin uygun görüşü sunmak ve bu görüşü gerekli kanıtlarla ve objektif yargılarla desteklemektir. Başka bir anlatımla denetçiler bağımsız, güvenilir, yeterli ve uygun denetim kanıtları ile desteklenmiş denetim raporları düzenlediklerinde kaliteli bir hizmet vermiş olacaktırlar (Durukan vd., 2007, 36)

Bağımsız denetim firmalarının çalışmalarını ve yapısını belirleyen, denetim komitelerinin ve denetçilerin bağımsızlığını ve önemini ortaya koyan bir çalışma Abott, Parker ve Peters (2004) tarafından yapılmıştır. Yapılan çalışmada ulaşılan sonuca göre, bağımsız denetim firmalarının önceden belirlenmiş standartlara göre çalışması, kurumsal şirketler için zorunlu olmaktadır.

Yapılan yeni düzenlemeler, SOX gibi, denetim komitelerinin bağımsızlığının tanımlanmasına izin vermelidir. Ayrıca, finansal raporlama süreci devam ederken bağımsız denetim firmaları düzenli ve profesyonel amaçlara hizmet etmek için çalışmalıdır. Bu sayede yapılan denetimin kalitesi artacaktır (Abott; 2004,69). Diğer taraftan Tuntiwongpiboon ve Dugan (1994) yılında kurumsallaşmış denetim firmalarının denetimin kalitesini artırmada rolünün olmadığını saptamıştır.

Şirket skandallarında, özellikle Enron ve sonraki muhasebe skandallarından sonra denetçi rotasyonunun önemi artmış ve bu konuyla ilgili çalışmalar denetimin güvenilirliği açısından önem kazanmıştır (IFAC, 2007,76). Denetçi rotasyonunun denetçinin bağımsızlığını artıracaklarını belirten DeAngelo'nun (1981) çalışmasına karşılık denetçi rotasyonunun denetçinin bağımsızlığını azaltacağını belirten Summer (1998) ile Arrunda ve Paz-Ares'in (1997) çalışmaları da bulunmaktadır (Knechel vd, 2007,113). Benzer bir görüş olarak Davis (2003) ve Casterella (2002)'nin yaptıkları denetim rotasyonu ile ilgili çalışmada, denetçi rotasyonunun az olmasının denetimin kalitesini azalttığını göstermiştir. 2002'de benzer bir çalışma olarak Johnson hileli finansal raporlama ile denetim firmalarının sürekliliği arasındaki ilişkiyi ölçen bir çalışma yapmıştır. Yine 2004'te "denetim firmalarının sürekliliği ve hileli finansal raporlama" adlı Carcello ve Nagy'nin çalışmasında da denetim rotasyonunun gerekliliği ve bunun hileli finansal raporlama üzerindeki etkileri araştırılmış ve benzer sonuçlara ulaşılmıştır (Carcello vd, 2004,1-2).

Bağımsız denetimin etkinliğinin ve kalitesinin nasıl artırılacağı ile ilgili olarak bir başka çalışma ise, Mock ve Samet (1982), Sutton ve Lampe(1990-1991) ve Carcello ve diğerlerinin (1992) bağımsız denetimin niteliklerini belirledikleri çalışmadır. Carcello vd.'nin yapmış olduğu araştırmada finansal tabloları düzenleyenler, denetleyenler ve yatırımcılar arasında denetimin etkinliği ve kalitesi açısından farklı görüşler olup olmadığını incelenmiştir (Kavut, 2001,7-8). Bu çalışmaya göre, bağımsız denetim firmalarının müşteri işletme ile çalışma süresinin, denetim firmalarının uzmanlığının, denetim firmasının müşteri işletmenin beklentilerine cevap verebilmesinin ve genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetim firmalarının çalışmasının faktörleri belirlenmiştir (Carcello vd, 1992,11). Bu çalışmalar ışığında denetçilerin bağımsızlığının

kaliteli denetim çalışmaları üzerindeki etkilerini incelersek, öncelikle denetçilerin bağımsızlıklarını tehlikeye sokabilecek faktörleri ortadan kaldırmak veya bu durumlardan kaçınmak için buna neden olacak faktörlere bakmalıyız. IFAC denetçilerin bağımsızlığını etkileyen faktörleri beş kısımda sıralamıştır (Commission, 2002,37).

- Kişisel menfaat tehdidi; örneğin; kişinin işletmeden sağlayacağı finansal menfaat, işletmeyi kaybetme korkusu vb.
- Kendi kendini denetleme; objektifliğin korunmasındaki sıkıntılar,
- Tarafsızlık Tehdidi; müşteri işletmenin mahkemeye çıkma durumlarında denetçilerin işletmeyi savunması ya da muhalefette olması,
- Ahbaplık tehdidi; Bağımsız denetçinin müşteri işletme ile uzun süreli iş ilişkisinin olması neticesinde, işletmede çalışan bazı kişilerle oluşturulan arkadaşlık ilişkilerin raporlamalara objektif yansımaması,
- Bıktırma Tehdidi, Müşteri işletmenin güçlü olması durumunda oluşturulan bir takım korkularla denetçilerin görüşlerini objektif yapamaması.

Denetçiler bu faktörleri bildikten sonra karar verirlerken bağımsızlıklarının bozulmaması için dürüstlük ve tarafsızlık belirleyicilerinden yararlanmalıdırlar. Bu iki kavram birbirini tamamlamaktadır. Ama dürüstlük temel ilkedir. Denetçilerin hazırladıkları raporların objektif olduğunu düşünebilmek için bağımsızlık ilkelerine uygun hazırlandığından emin olmak gerekmektedir. Bu da denetçilerin denetimin ilk aşamasından karar verme aşamasına kadar kendilerini engelleyici her türlü karardan uzak olmaları ile mümkün olmaktadır (Erdoğan, 2005,44). Denetçilerin denetim süreçlerinin her aşamasında kararlarını verirken ilgili tüm kayıtlara ve bilgilere ulaşmaları önemlidir. Önlerine çıkan olumsuzluklara karşı koymalı,

gereken yerlerde denetimden çekilmelidirler. Denetim sürecinin sonucunda kararlarını verirken objektif, engellemelere maruz kalmadan karar vermelidirler. Bu sayede bilgi kullanıcılar denetimin kalitesinin yüksek olduğunu düşünecekler ve raporlardan yararlanırken daha güven duyarak yararlanacaklardır (Arens vd, 2008,37).

Denetçilere kılavuzluk eden genel kabul görmüş denetim standartların, nitelikleri itibarıyla özellikli konularda açıklamalar yapmaktadır. Kalite kontrolleri için denetçiler ulusal ve uluslararası standartlar düzenlemişlerdir. Kaliteli denetim için hem genel kabul görmüş denetim standartlarına uyulacak hem de denetimde kalite kontrolü yapılması konusunda düzenlemeler yapılarak iç ve dış denetçilere yol gösterilecektir (Age,2008,38). Kalite konusunda profesyonel hizmet vermek için mesleki standartları kullanan işletmeler bilgi kullanıcılarına ve müşterilere güven verecektir. Bunun içinde mesleki standartlar ile işletmelerin sorumlulukları uyum içerisinde olmalıdır. Bu sorumluluğu koruyabilmek içinde herhangi bir işletmenin kalite kontrol standartlarına sahip olması gerekmektedir. AICPA kalite sistemi için bir takım politika ve prosedürler üzerine çalışmaktadır. Bu politika ve prosedürlerin içerdiği konulardan biri de *bağımsızlık; tarafsızlık ve güven verme* şeklindedir (Cook, vd, 1984,48). Bu ilkeye göre de denetim çalışmaları süresince her aşamasında denetçiler bağımsız olmalı, mesleki yükümlülükler tam, yansız, dürüst, objektif bir şekilde yerine getirilmelidir. Örneğin; denetim firmasında çalışanların yaptıkları her denetim çalışması için bağımsız olduklarına dair bildirim formu doldurmaları gerekmektedir (Age,2008,38).

Ayrıca, kalite kontrol standartları için uygulanan politika ve prosedürlere ülkelerin muhasebe yapıları, toplumsal yapıları uygun olmalı ve firmalar da çalışan tüm personel uymalıdır. Yine, bu politikalar tüm personelle iletişim içinde olmalı ve onların istek ve beklentilerine göre oluşturulma-

lıdır. İşletmeler bağımsız denetim firmaları önerileri için bir liste tutmalı ve bu liste çalışanlar tarafından periyodik olarak gözden geçirilmelidir. Bağımsız denetim firmalarının herhangi bir personelle ilişkisi olmadığı belirtilmelidir. Bu sayede firmaları denetleyen bağımsız denetim firmaları rotasyona da tabi tutulacak bağımsızlık faktörü artacaktır. Ayrıca, bu politikalar çalışanların vizyonlarını geliştirmelerinin yanı sıra kişilerin bağımsız düşünme becerilerinin önemini vurgulamada da sorumludur. Bağımsızlık üzerine mesleki bilgi kaynakları firma personeli için ulaşılabilir bir referans kaynağı olmalıdır (Cook, vd, 1984,49).

Denetçiler aynı zamanda koruyucu önlemler olarak da bağımsızlıklarını tehdit eden unsurları ortadan kaldırmak istemektedirler. Bu önlemleri üç kısımda sıralayabiliriz (Karakaş, 2008,41-43).

- **Denetlenen müşteri işletmenin önlemleri;** denetçiler denetimini yaptıkları müşteri işletmelerin yönetim yapılarını dikkate almalıdır. Denetçilerin işletme yönetimi dışından kişilerce atanması, kurumsal yönetimi benimseyen bir politika gütmesi denetçilerin bağımsızlığını etkileyen önemli roller arasındadır.
- **Kalite güvencesi;** denetçilerin bağımsızlığını ortaya koyan sistemler açısından kalite güvence sistemleri önemlidir. Denetçi kalite ve etik kuralların uygulandığını izleyerek ve kontrol sistemi ile kanıtlayarak önlemler ve prosedürler içeren ayrıntılı bir kontrol ortam olup olmadığını dikkate almalıdır.
- **Denetçinin genel olarak önlemleri**  
Bir denetim firmasının koruma sisteminde genellikle şunlar yer alır;
  - Yazılı bağımsızlık politikaları ve ilgili önlemler,
  - Düzenli eğitim dahil, çalışanlar ile ilgili değişikliklerin ve politikaların etkin olması ve zamanında bildirilmesi,

- Hem yasal olarak hem de özel durumlar karşısında bağımsızlık standartlarını sağlamak için çalışanların uygulayacakları prosedürler,
- Koruma sisteminin yeterliliğinden, güncellenmesinden ve değişikliklerin zamanında bildirilmesinden üst düzeyde sorumlu olanların belirlenmesi,
- Her bir denetim müşterisi için, bağımsızlık riskinin ve tehditlerin değerlendirilmesine ilişkin ulaşılan sonuçların özetlerini içeren belgelendirme,
- Koruma politikalarına uygunluğunun iç izlenmesidir.

Ayrıca, koruyucu önlemler olarak denetim firmalarının denetim dışı hizmetlerden dolayı aldıkları ücretleri kamuoyuna uygun şekilde bildirmeleri ile denetçilerin müşteri işletme yönetimine veya denetim komitesine karşı bağımsızlığını onaylayan yazılı bir açıklama yapmaları da değerlendirilebilir. Finansal skandallarda söz konusu koruma önlemlerinin, bağımsızlık tehditlerini azaltmada veya yok etmede yetersiz kaldığı veya etkin şekilde uygulanmadığı görülmektedir.

### 3.2. Denetçilerin Bağımsızlığının Denetimin Kalitesine Etkisinin Ölçülmesi Üzerine BİST'te Bir Uygulama

#### 3.2.1. Araştırmanın Amacı ve Konusu

Finansal raporlardaki hile ve usulsüzlükler, finansal raporların güvenilirliğini ve kalitesini düşürmektedir. Ayrıca, sermaye piyasalarına olan güveni de azaltmaktadır. Bu nedenle işletmeler hata ve hilelerinin tespitinde kendi şirketlerinin itibarı ve geleceği için bağımsız denetçilerden yardım almaktadır. Bu aşamada bağımsız denetçilerin tarafsız, dürüst, muhasebe standartlarına bağlı ve mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olması denetimin kalitesini artırmaktadır. Burada, ba-

ğımsız denetçilerin bağımsızlığının var olması ile bağımsız denetimin kalitesi arasındaki ilişki incelenecektir. Denetim raporlarındaki kalitenin artışında bağımsız denetçilerin tarafsız ve dürüstlüğü rol oynamakta ise bunun kural koyucu yetkili merciler açısından önemli olacağı düşünülmektedir.

### 3.2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma kapsamında Türkiye’de Borsa İstanbul (BIST)’da faaliyette bulunan halka açık şirketlerin yöneticileri ya da muhasebe birim sorumlularıyla görüşme yapılarak bağımsız denetim faaliyetlerinden sağlanan fayda algıları ölçülmeye çalışılmıştır. Uygulamanın yapıldığı dönemde, Türkiye’de faaliyette bulunan 352 adet halka açık şirketin, oluşturulan anket formunu doldurmaları istenmiştir. Bu çalışmanın Türkiye’deki firmalardan sadece halka açık şirketlerle yapılmasının nedeni ise, bu şirketlerde bağımsız denetimin ve hazırlanan finansal raporların kamuya açıklanmasının zorunlu olması gereğidir. Halka açık olmayan şirketlerde bağımsız denetim ve sunulan raporların kamuya açıklanmasının zorunlu olmaması nedeniyle bu firmalar araştırma kapsamı dışında bırakılmıştır.

Çalışma kapsamında yapılan veri araştırması ile bağımsız denetçilerin bağımsızlığının işletmelerdeki hata ve hileleri önlemedeki rolü ve etkinliği tespit edilmeye çalışılmıştır. Yapılan çalışmada, kişi ve şirket isimlerinin açıklanmaması nedeniyle, güvenilirlik oranının yüksek olduğu düşünülmektedir. Bunun için halka açık şirketlerin oluşturulan anket formunu (Ek 1) doldurmaları istenmiştir. Bu anket formu gerekli literatür taramasından sonra son halini almıştır. Sorular iki kısımdan oluşturulmuştur. Birinci kısım, şirketlerin demografik yapısını belirlemeye ilişkin olurken ikinci kısım denetçilerin bağımsızlığının denetim kalitesine etkisini ölçmeye yöneliktir

Bu çalışma yapıldığı sırada Türkiye’de hisseleri

BIST’de işlem gören 352 adet şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin yarısından çoğu İstanbul’da bulunmaktadır. Bu araştırmanın yapıldığı ana kütlelin çok fazla sayıda olması, bu firmaların yoğun çalışıyor olması ve soruları cevaplandırmada bir takım prosedürlerin işlemesi çalışmayı zorlaştırıcı etkenler arasında yer almaktadır. Ayrıca, soruların cevap verme açısından belirli bir bilgi birikimini gerektirmesi nedeniyle şirkette çalışan herkesin değil de üst düzey yöneticilerinin ya da birim müdürlerinin cevap verebilmesi yine zorlaştırıcı bir başka etken olarak karşımıza çıkmıştır.

Ana kütleyle ulaşmak için öncelikle halka açık şirketlerin internette olan mail adreslerine gerekli açıklamalar yapılarak sorular gönderilmiştir. Bununla birlikte, bu yöntem ile şirketlerden geri dönüş alınmamıştır. Sonrasında halka açık şirketlerin tamamına telefonla ulaşılmış, sorumlu kişilerin birebir e-mailleri alınmıştır. Bu şekilde 273 firmada çalışan yetkili kişilerin iletişim bilgileri alınmıştır. Bu kişilerden bir kısmı zamanlarının olmamasından, bir kısmı soruları cevaplamaya yetkileri olmadığından, bir kısmı şirketin benimsediği prensipler nedeniyle, yine bir kısmı ise soruların niteliğinin kendileri açısından cevaplamaya elverişli olmaması gibi nedenlerden dolayı anket formunu doldurmamıştır. Netice itibarıyla ulaşılan 273 firmadan sadece 96’sı geri dönüş yapmıştır. Doldurulan anket formlarının incelenmesi neticesinde, cevapların analizinin yapılabilmesi açısından bunlardan 82 tanesi geçerli kabul edilmiştir. Daha sonra ise Ankara, İstanbul ve İzmir’deki firmaların çoğunluğunun randevu vermemesi ya da çok sonraki bir tarihe randevu vermesi nedeniyle mümkün olduğunca randevusuz yüz yüze görüşmeler yapılmıştır. Bu şekilde de 105 firmaya ulaşılarak toplamda 352 firmadan 187 sonuç alınmış ve çalışma %53 katılım oranı ile sonuçlandırılmıştır.

Ulaşılan bu sonuçtan sonra bir tablo hazırlanıp kodlanarak SPSS formatında bilgisayar ortamına aktarılarak analizi yapılmıştır. Ankette bulunan

demografik sorulara frekans dağılımı ve bağımsız denetçilerin bağımsızlığının denetimin kalitesine etkisine yönelik sorulara ise faktör analizi uygulanmıştır.

### 3.2.3. Araştırma Sonucu Şirketlerin Demografik Özelliklerinin Analizi

Araştırma yapılan şirketlerin demografik özellikleri kapsamında firmaların faaliyet süreleri, ankete cevap verenlerin mesleki unvanları, şirketlerin halka açıklık oranları ve şirket çalışanlarının sayısının dağılımı aşağıdaki tablolarda görülmektedir.

**Tablo 1: Şirketlerin Faaliyet Süreleri**

Yıl	Frekans	Yüzde (%)
3 yıldan az	1	0,6
3-5 yıl	6	3,82
5-10 yıl	11	7,0
10-15 yıl	18	11,46
15 yıl ve üstü	121	77,0

Buna göre araştırmada faaliyette bulunan şirketlerin 121'i (% 77,0) 15 yıl ve üstü, 18'i (% 11,46) 10-15 yıl arası, 11'i (% 7,0) 5-10 yıl arası, 6'sı (% 3,82) 3-5 yıl arası, 1'i ise (% 0,6) 3 yıl ve daha az hizmet veren şirketler arasında görülmektedir. Uzun yıllardan beri faaliyet gösteren şirketlerin oranının yüksek olması da bu çalışmanın etkinlik oranını artırmaktadır. Ayrıca uzun yıllardan beri faaliyet gösteren şirketlerin mali tablolarında gözükken hata ve hilelerin ortaya çıkma sıklığı, aldıkları tedbirler, şimdiye kadar ceza alma oranları gibi unsurların incelenmesi de sonucu daha net şekilde ortaya çıkaracaktır.

**Tablo 2: Ankete Cevap Verenlerin Mesleki Unvanlarına Göre Dağılımı**

Mesleki Unvan	Frekans	Yüzde (%)
Yönetim Kurulu Başkanı	4	2,43
Yönetim Kurulu Üyesi	3	1,82
Genel Müdür	1	0,6
Genel Müdür Yardımcısı	3	1,82
Birim Müdürü	85	51,8
Birim Müdür Yardımcısı	24	14,6
Diğer	44	26,8

Araştırmada yer alan şirketlerde çalışan ve ankete cevap verenlerin mesleki unvanları incelendiğinde, 85 kişinin (%51,8) birim müdürü, 44 kişinin (%26,8) şef, amir vb. gibi diğer pozisyondakilerden 24 kişinin (%14,6) birim müdür yardımcısı, 4 kişinin (%2,43) yönetim kurulu başkanı, 3 kişinin (%1,82) genel müdür yardımcısı ve 3 kişinin (%1,82) yönetim kurulu üyelerinden oluştuğu dağılımı görülmektedir. Meslek unvanları açısından bakıldığında, çoğunluğun muhasebeden sorumlu birim müdürleri olması da doğrudan mali tablolarla ilgili kişiler tarafından sorulara cevap verildiğini göstermektedir.

**Tablo 3: Şirketlerin Halka Açıklık Oranına Göre Dağılımı**

Halka Açıklık	Frekans	Yüzde (%)
%1-%9	64	34,22
%10-%19	19	10,16
%20-%29	23	12,30
%30-%39	29	15,51
%40-%49	14	7,49
%50 ve üzeri	38	20,32

Araştırma yapılan şirketlerin halka açıklık oranının dağılımı incelendiğinde, 64 şirketin (%34,22) %1-%9 oranında, 38 şirketin (%20,32) %50 ve üzeri oranında, 29 şirketin (%15,51) %30-%39 oranında, 23 şirketin (%12,30) %20-%29 oranında, 19 şirketin (%10,16) %10-%19 oranında ve 14 şirketin ise (%7,49) %40-%49 oranında halka açıklık dağılımları görülmektedir.

**Tablo 4: Şirkette Çalışan Sayısına Göre**

Çalışan Sayısı	Frekans	Yüzde (%)
1-49 kişi	66	35,29
50-199 kişi	36	19,25
200-499kişi	28	14,97
500 ve üzeri	57	30,48

Son olarak tablo 4'de görüldüğü gibi 66 şirketin 1-49 kişi aralığında, 57 şirketin 500 ve üzeri, 36 şirketin 50-199 kişi aralığı, 28 şirketin ise 200-499 kişi aralığında çalışana sahip olduğu görülmektedir.

### 3.2.4. Denetçilerin Bağımsızlığının Denetimin Kalitesine Etkisinin Analizi

Çalışmanın ikinci bölümünde denetçilerin bağımsızlığını belirleyen tarafsızlık ve dürüstlük ilkeleri çerçevesinde bir takım sorular hazırlanmıştır. Bu sorular hazırlanırken aynı zamanda denetimle ilgili yapılan yasal düzenlemelerin,

şirket itibarlarının ve beklentilerinin de bağımsız denetçilerin bağımsızlığını etkileyeceği göz önüne alınan ölçütler arasında yer almaktadır. Bu çerçevede hazırlanan soruları 6 faktör grubuna ayırarak hem çalışmanın güvenilirliğini hem de bağımsız denetçileri bağımsızlığının denetimin etkisini ne ölçüde etkilediği tespit edilmeye çalışılmaktadır.

**Tablo 5: Faktör Analizi Sonuçları**

Değişkenler	Faktör yükleri	Özdeğer	Açıklanan varyans %	Toplam varyans %
<b>Faktör 1: Denetimde Yapılan Yasal Düzenlemeler</b>		10,349	30,438	30,438
Denetim faaliyetlerinde yer alan denetim rotasyonu sayesinde hileli finansal raporlamalarda azalmanın olması	,818			
Yasaların bağımsız denetim kuruluşlarına sağladığı sorumluluk ortamı, denetimin tam olarak yerine getirilmesini sağlamakta	,732			
Yaşanan skandallar neticesinde azalan güvenin artırılmasına yönelik yeni yasal düzenlemelerin alınması	,682			
Denetçilerin temel sorumluluğunun hileli finansal tabloları önlemek olması	,674			
Yasaların bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik hazırladığı sorumluluk ortamının denetim mesleği açısından gerekliliğinin olması	,572			
Yaşanan şirket skandalları sonrasında çıkartılan yeni denetim düzenlemelerinin, kaybedilen güvenin kazanılmasında etkili olması	,509			
<b>Cronbach's Alpha</b>				<b>,862</b>
<b>Faktör 2: Kaliteli Denetim Çalışması</b>		2,720	8,001	38,439
Bağımsız denetçinin denetim standartlarını yeterince kavraması	,750			
Denetlenen şirketin etkin bir muhasebe ve iç denetim biriminin olması	,666			
Etkin bir denetim çalışmasının, hata ve hilelerin bulunmasında rol oynaması	,607			
Bağımsız denetçinin gerekli mesleki özeni gösterip göstermediği konusunda uzmanlaşmış bir denetçi tarafından denetlenmesi	,602			
İşletmelerin finansal tablolarındaki bilgilerinin (dipnot, fatura, senet) açık, şeffaf ve doğrulanabilir olması	,579			
Her bir denetim aşamasında, denetim ekibi sorumlusunun ayrıntılı incelemesi	,507			

Müşteri işletmede bulunan her türlü hata ve hilelerinin işletme yönetimine bildirilmesi	,413			
<b>Cronbach's Alpha</b>				<b>,777</b>
<b>Faktör 3: Denetim Firmalarının Hata ve Hileleri Önleme Yetkinliği</b>		1,939	5,703	44,142
Hukuki sorumluluk düzeyindeki artışın, bağımsız denetim kurumlarının daha düzenli, kapsamlı ve doğru çalışmalar yapmasını sağlaması	,724			
Yasal bir yaptırımın olması, hata ve hilelerin bulunmasında rol oynar	,710			
Hata ve hilelerin önlenmesinde, yasal yaptırımların bulunmasının önemi	,604			
Hukuki sorumluluklar arttıkça müşteri işletmenin bağımsız denetim kurumlarına olan güveni artmakta	,591			
Denetim çalışmaları ile ilgili yapılan yasal yaptırımların yeterli olması	,558			
<b>Cronbach's Alpha</b>				<b>,830</b>
<b>Faktör 4: Denetim Firmasının İtibarı</b>		1,513	4,450	48,592
İflas, borçluluk ve devir hallerinde, bağımsız denetim firmaları ile sözleşme yapılması, adli mercilerin işletmelere olan güvenin artması	,741			
Bağımsız denetim kurumlarının yeni bir denetim işini kabul etmesinden önce müşteri işletmenin çalıştığı önceki denetçiyle görüşerek bilgi toplanması	,602			
Bağımsız denetçiler ile işletmeler arasında oluşan ahhap ilişkisinin, hata ve hilelerin bulunmasında olumlu rol oynaması	,531			
Bağımsız denetim işletmede çalışan yöneticilerin itibarını ve güvenilirliğini artırmada etkili olması	,504			
<b>Cronbach's Alpha</b>				<b>,705</b>
<b>Faktör 5: Denetim Firmalarından Beklenen Faydanın Sağlanması</b>	1,356	3,987	52,579	
Denetimin tamamlama aşamasında denetçi görüşünün, denetim ekibinde görevli olmayan başka bir sorumlu ortak baş denetçi tarafından gözden geçirilmesi	,648			
Bağımsız denetim kurumunun müşteri işletmenin hedeflerine yeteri kadar cevap verebilmesi	,610			
Müşteri işletmenin istediği denetim çalışmasının maliyetinin beklenen faydadan düşük olması	,508			
Hata ve hilelerin önlenmesinde ve raporlanmasında, 'makul güvence vermek' çerçevesinde bağımsız denetçinin sınırlı bir sorumluluğu bulunmalı	,416			



<b>Faktör 6: Denetçilerin Tecrübesi</b>	1,240	3,646	56,225	
Denetçilerin daha önce yapmış olduğu denetim çalışmalarının olması	,783			
Denetçilerin mesleki açıdan yeterli bilgi birikimine sahip olması	,421			
<b>Cronbach's Alpha</b>				<b>,542</b>
<b>Tüm Değişkenler İlgili Cronbach's Alpha</b>				<b>,921</b>

Temel bileşenleri belirlemek üzere 34 değişkene varimax rotasyonları faktör analizi yapılmış, faktör yükü 0,40 altında olan 1 değişken analizden çıkarılmış ve 33 değişken analize tabi tutulmuştur. Analiz sonucunda, KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) örneklem uygunluk ölçüsü sonucu 0,831 ve Bartlett's testi sonucu 2438,689 p=,000 çıkması değişkenlerden anlamlı sonuçlar çıkabileceğini göstermektedir. Bu altı faktör toplam varyansın %56,225'ini açıklamaktadır. Ayrıca değişkenlere Cronbach's Alpha testi uygulanarak güvenilirlikleri test edilmiştir. Cronbach Alfa katsayısı 0 ile 1 arasında bir değer alır. Eğer bu katsayı negatif bir değer çıkarsa güvenilirlik modelinin bozulmasına neden olmaktadır. Alfa katsayısına bağlı

olarak ölçeğin güvenilirliği aşağıdaki gibi yorumlanmaktadır;

0.00 ≤ ∞ < 0.40 Güvenilir Değil

0.40 ≤ ∞ < 0.60 Güvenilirlik Düşük

0.60 ≤ ∞ < 0.80 Oldukça Güvenilir

0.80 ≤ ∞ < 1.00 Yüksek Derecede Güvenilir

Değişkenlere uygulanan Cronbach's Alpha testinin sonucu,921 çıkmış bu da değişkenlerin güvenilirliklerinin yüksek düzeyde olduğunu göstermiştir.

**Tablo 6: Faktörlerin Değişkenlere Göre Analizi**

Faktörler	Öz Değeri	Toplam Varyans
<b>1.Faktör:</b> Denetimde Yapılan Yasal Düzenlemeler	10.349	%30.438
<b>2.Faktör:</b> Denetim Çalışmalarında Uzmanlaşma	2.720	%8.001
<b>3.Faktör:</b> Denetim Firmalarının Hata ve Hileyi Önleme Yetkinliği	1.939	%5.703
<b>4.Faktör:</b> Denetim Firmasının İtibarı	1.513	%4.450
<b>5.Faktör:</b> Denetim Firmalarından Beklenen Fayda	1.356	%3.987
<b>6.Faktör:</b> Denetçi Tecrübesi	1.240	%3.646

Faktör analiz sonucunda, değişkenler 6 faktör altında toplanmıştır. Birinci faktör, denetimde yapılan yasal düzenlemeler olarak isimlendirilmiş ve 6 değişkenden oluşmaktadır. Bu faktörün öz değeri 10,349 olup toplam varyansın %30,438'ini açıklamaktadır.

İkinci faktör, denetim çalışmalarında uzmanlaşma olarak isimlendirilmiş ve 7 değişkenden oluşmaktadır. Bu değişkenlerin öz değeri 2,720 olup toplam varyansın %8,001'ini açıklamaktadır.

Üçüncü faktör, denetim firmalarının hata ve hile önlemedeki yetkinliği olarak adlandırılmış ve 5 değişkenden oluşmaktadır. Öz değeri 1,939 olup toplam varyansın %5,703'ünü açıklamaktadır.

Dördüncü faktör, denetim firmasının itibarı olarak belirlenmiş 4 değişkeninden oluşmaktadır. Öz değeri 1,513 olup toplam varyansın %4,450'sini açıklamaktadır.

Beşinci faktör, denetim firmalarından beklenen faydanın sağlanması olarak belirlenmiş 4 değişkenden oluşmaktadır. Öz değeri 1,356 olup toplam varyansın %3,987'sini açıklamaktadır.

Altıncı faktör ise, denetçilerin tecrübesi olarak belirlenmiş 2 değişkenden oluşmaktadır. Öz

değeri 1,240 olup toplam varyansın %3,646'sını açıklamaktadır.

Yukarıda denetimde yasal düzenlemeler, denetim çalışmalarında uzmanlaşma, denetim firmalarının hata ve hileleri önleme, denetim firmasının itibarı, denetim firmalarından beklenen faydanın sağlanması ve denetçilerin tecrübesi adı altında denetçilerin bağımsızlığının denetimin kalitesini etkilemesine yönelik altı faktör grubu incelenmiştir. Bu faktör gruplarına göre yapılan çalışmada denetçilerin bağımsızlığı daha ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Denetimin kalitesinin yüksek olabilmesi için denetçilerin bağımsızlığının çok önemli bir unsur olduğu her bir faktör analizi için ulaşılan bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır. Neticede denetimin etkinliği için denetçi bağımsızlığının önemi hep yüksek derecede saptanmıştır.

#### 4. SONUÇ

Muhasebe sistemi, işletme faaliyetlerinin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun şekilde finansal tabloları düzenlenmeyi hedeflemektedir. Öte yanan, kayıt dışı ekonominin azaltılması ve vergi kaçakçılığının önlenmesinde muhasebe sisteminin tutarlı şekilde işlemesi önem arz etmek-

tedir. Bunlar ise ancak düzgün işleyen muhasebe düzeni ve muhasebenin etkili bir şekilde denetimi ile mümkündür. İşletmeler bunun için bağımsız denetim firmalarından yoğun bir şekilde yararlanmaya başlamışlardır. Bağımsız denetim, işletmelerin genel kabul görmüş denetim standartlarına göre finansal tabloların hazırlanıp hazırlanmadığını ve muhasebenin uygun şekilde kullanılarak gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığını tespit etmektedir. Denetim, yeterli bilgi deneyimine sahip uzman ve bağımsız kişilerce yapılmalıdır. Bağımsızlık, denetim mesleğinin vazgeçilmez bir unsurudur.

Bu çalışmada, denetimin tarafsız ve dürüst sonuçlar verebilmesi için denetçinin bağımsızlığının önemi vurgulanmaya çalışılmaktadır. Bu kapsamda, denetimin kalitesinin yüksek oranda arttığı tespit edilmiştir. Yani, bağımsız denetim

kendisinden beklenen faydayı sağlamak için kaliteli bir denetim hizmeti vermelidir. Bağımsız denetçilerin tarafsız, dürüst ve bağımsız davranması kaliteli denetim için başlıca koşullardan olmakla birlikte, dünyada yaşanan şirket skandallarından sonra denetçilerin bağımsızlığı daha da önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, kamuyu aydınlatma ve şeffaflığın sağlanması açısından önemli olan bağımsız denetime güvenin artması için denetçilerin bağımsız ve tarafsız davranması son derece önemli hale gelmiştir. Dünya da ve ülkemizde denetçilerin kaliteli bir çalışma yapabilmeleri için bağımsızlığının önemi anlaşılmış ve denetçilerin bağımsızlığı için de çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan çalışmalar bağımsız davranabilen denetçilerin daha kaliteli ve etkin bir denetim raporu sunabildiklerini göstermektedir.

**KAYNAKÇA**

- AKSOY, Ahmet, K., YALÇINER, İşletme Sermayesi Yönetimi, Gazi Kitapevi, 2005.
- AKTUĞLU, M., Denetleme ve Revizyon, Barış Yayınları, İzmir, 1996.
- ALTINTAŞ, A.Taylan, “Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesine İlişkin Bir Araştırma”(Yayınlanmamış Doktora Tezi),İstanbul Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı, 2007.
- ARENS, Alvin A., ELBER, Randal J, BEASLEY, Mark S., Auditing and Assurance Services, 12th edition, New Jersey: Prentice Hall, 2008.
- ATAMAN, A.B., Türk Denetim Kurumları, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2000.
- BOZKURT, N., Muhasebe Denetimi, 4.Basım, 2006, İstanbul Alfa Basım Yayın.
- CARCELLO, V.Joseph; A.L.Nagy; “Auditor Specialization and Fraudulent Financial Reporting”, Managerial Auditing Journal, 19, 2004, (51-68).
- COMMISSION RECOMMENDATION of 16 May 2002, “Statutory Auditors independence in the EU: A set up Fundamental Principles”, Official Journal of the European Communities.
- COOK, W.J.; Gary M.WINKLE, Auditing,Houghton Mifflin Company, Third Edition 1984.
- ÇARIKÇIOĞLU, P., “Türkiye’de Denetimin Gelişimi”,I. Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İstanbul, Nisan 1995.
- ÇELİK, Orhan, “Avrupa Birliği’nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılma Süreci: Türkiye’nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu”,Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi,Cilt: 60 Sayı: 1, 2005.
- ÇÖMLEKÇİ, F. vd., Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi Yayını, Ekim 2004, Eskişehir.
- ÇİFTÇİ, Y.; A.,ERSERİM, “Bağımsız Denetime İlişkin Ulusal ve Uluslar arası Güncel Düzenlemelerin İncelenmesi”,II.Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri, Giresun 28-29 Haziran 2007, 1-24.
- DUMAN,Ö., Muhasebe Denetimi ve Raporlama, TESMER Yayınları, Yayın No:37,2008.
- DURUKAN, M. B., KAPUCUGİL İ.A.; 2007, “Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve, Audit Quality and Models Of Service Quality: A Conceptual Framework” Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2007, ss.35–62.
- ERDOĞAN, M., Denetim, Denetim Maliye Hukuk Yayınları, Ankara 2005.
- ERTÜRK, S., “1989 Yılından Günümüze Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Etkinliği”, Gazi Üniversitesi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2007.
- GÜREDİN, E., Denetim ve Güvence Hizmetleri- SMMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, 11.baskı, Arıkan Yayınevi, Ocak 2007.
- GÜÇLÜ, F., Muhasebe Denetimi- İlkeler ve Teknikler, Detay Yayıncılık, Ankara 2007.
- IFAC, Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IIASB), “Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements”, 2007.
- İBİŞ, C., Muhasebe Denetiminde Bilanço Sonrası Olaylar, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 6, Eylül 1997, ss.53-61.
- KARAKAŞ,A. “Dış Denetçilerin Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Yeterliliğinin Tespitine Yönelik Bir Pilot Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, 2008, İstanbul.
- KAYA, İ., “FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru,” VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya- 16.20 Nisan 2003.

KAVAL, H., Muhasebe Denetimi, Gazi Kitapevi, Ankara 2008.

KOÇBERBER, S., “Dünyada Ve Türkiye’de Denetim Etiği”, Sayıştay Dergisi, Sayı 68, Ocak-Mart 2008.

KNECHEL, R. W., Ann Vanstraelen, “The Relationship Between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions”, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.:26, 2007, ss.113-131.

ÖZALP, İ., Uluslar arası İşletmecilik, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 2008.

PEKDEMİR, R., “Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler”, Mali Çözüm Dergisi, Ankara-2010, ss.117-126

PICKETT, KH.SPENCER, PICKETT,M., JENNİFER, ‘Auditing For Managers’, Wiley Editorial, 2005.

SELİMOĞLU, K.S.vd., Muhasebe Denetimi, Özkan Matbaacılık, Gazi Kitapevi, 2008.

TURAN, A.K., “Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Meslek Mensuplarının Rolü ve Önemi”, Yüksek Lisans Tezi Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir 2008.

TÜM, K., “Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi:YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma”, (Yayınlanmamış doktora tezi), Adana-2010.

YILDIRIM,M., Bağımsız Dış Denetim, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeterlilik Etüt Raporu, İstanbul.

**EK****ETKİLİ BİR DENETİM ÇALIŞMASININ TESPİTİ İÇİN  
HALKA AÇIK ŞİRKETLERE UYGULANAN ANKET ÇALIŞMASI**

Dünyada peş peşe yaşanan şirket skandalları ve bu skandalların küresel ölçekte etkili olması işletmelerin, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bu kuruluşları denetleyecek olan düzenleyici ve denetleyici kurumların bir takım yeni düzenlemeler yapmasına sebep olmuştur. Bu anket çalışması ile muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde bağımsız denetim kuruluşlarının rolü ve etkinliğinin tespiti amaçlanmıştır.

Bu anket formu üzerine isim yazmanıza gerek yoktur. Ankete iştirak edenlerin, ismi ve çalıştıkları kurum gizli tutulacaktır. Anket sonuçları sadece akademik amaçlarla kullanılacak olup herhangi bir ticari faaliyette kullanılmayacaktır.

Ankette 47 adet soru bulunmakta olup, bütün soruların tek bir cevapla cevaplanması ve soruların atlanmadan cevaplanması çalışmanın etkinliği açısından önem taşımaktadır. Katkılarınız için teşekkür ederiz.

1- Kaç yıldır firmanız faaliyet halindedir?

- a ( )3 yıldan az
- b ( ) 3-5 yıl
- c ( ) 5-10 yıl
- d ( )10-15 yıl
- e ( )15 yıl ve üstü

2- Mesleki ünvanınızı işaretler misiniz?

- a ( )Yönetim Kurulu Başkanı
- b ( )Yönetim Kurulu Üyesi
- c ( ) Genel Müdür
- d ( ) Genel Müdür Yardımcısı
- e ( )Birim Müdürü
- f ( )Birim Müdür Yardımcısı
- g ( )Diğer(Lütfen belirtiniz

3- İşletmeniz halka açıklık oranı nedir?

- a ( ) %1-%9
- b ( ) %10-%19

- c( ) %20-%29
- d( ) %30-%39
- e( )%40-%49
- f( )%50 ve üzeri

4- İşletmenizde çalışanların sayısı hangi aralık içinde yer almaktadır?

- a( )1-49 kişi
- b( ) 50-199 kişi
- c( ) 200-499kişi
- d( ) 500 ve üzeri

5- Şirketiniz kaç yıldan beri bağımsız denetim hizmeti almaktadır?

- a( )5'den az
- b( )5-10
- c( )11-15
- d( ) 16-20
- e( )21 ve üzeri

6- Firmanız daha önce hata ve hilelerin bulunmasından kaynaklı ceza aldı mı?

- a( )Evet
- b( )Hayır

7- Eğer cevabınız evet ise kaç defa ceza almıştır?

- a( )5'den az
- b( )5-10 arası
- c( )10-15 arası
- d( )15-20 arası
- e( ) 20 ve üzeri

		Çok Önemli	Önemli	Ne Önemli Ne de Önemli Değil	Önemli Değil	Hiç Önemli Değil
	<b>BAĞIMSIZ DENETİMİN ETKİNLİĞİ VE SORUMLULUĞU</b>					
14.	Etkin bir denetim çalışmasının, hata ve hilelerin bulunmasında rol oynaması					
15.	Bağımsız denetçinin denetim standartlarını yeterince kavraması					
16.	Bağımsız denetçinin gerekli mesleki özeni gösterip göstermediği konusunda uzmanlaşmış bir denetçi tarafından denetlenmesi					
17.	İşletmelerin finansal tablolarındaki bilgilerinin (dipnot, fatura, senet) açık, şeffaf ve doğrulanabilir olması					
18.	Hata ve hilelerin önlenmesinde ve raporlanmasında , ‘makul güvence vermek’ çerçevesinde bağımsız denetçinin sınırlı bir sorumluluğu bulunmalı					
19.	Müşteri işletmede bulunan her türlü hata ve hilelerinin işletme yönetimine bildirilmesi					
20.	Bağımsız denetim kurumunun müşteri işletmenin hedeflerine yeteri kadar cevap verebilmesi					
21.	Her bir denetim aşamasında, denetim ekibi sorumlusunun ayrıntılı incelemesi					
22.	Müşteri işletmenin istediği denetim çalışmasının maliyetinin beklenen faydadan düşük olması					
23.	Denetimin tamamlama aşamasında denetçi görüşünün, denetim ekibinde görevli olmayan başka bir sorumlu ortak baş denetçi tarafından gözden geçirilmesi					
24.	Hata ve hilelerin önlenmesinde, yasal yaptırımların bulunmasının önemi					



25.	İflas, borçluluk ve devir hallerinde, bağımsız denetim firmaları ile sözleşme yapılması, adli mercilerin işletmelere olan güvenin artması					
26.	Hukuki sorumluluklar arttıkça müşteri işletmenin bağımsız denetim kurumlarına olan güveni artmakta					
27.	Hukuki sorumluluk düzeyindeki artışın, bağımsız denetim kurumlarının daha düzenli, kapsamlı ve doğru çalışmalar yapmasını sağlaması					
28.	Yasal bir yaptırımın olması, hata ve hilelerin bulunmasında rol oynar					
29.	Denetim çalışmaları ile ilgili yapılan yasal yaptırımların yeterli olması					
30.	Bağımsız denetim kurumlarının yeni bir denetim işini kabul etmesinden önce müşteri işletmenin çalıştığı önceki denetçiyle görüşerek bilgi toplanması					
31.	Denetim ekibini oluşturan her bir kişinin, belli zaman dilimi aralığında rotasyona tabi tutulması					
32.	Bağımsız denetçiler ile işletmeler arasında oluşan ahbap ilişkisinin, hata ve hilelerin bulunmasında olumlu rol oynaması					
33.	Bağımsız denetim işletmede çalışan yöneticilerin itibarını ve güvenilirliğini artırmada etkili olması					
34.	Denetçinin kişilik özelliklerinin denetim mesleğinin gerekliliklerine uygun olması					
35.	Denetçilerin mesleki açıdan yeterli bilgi birikimine sahip olması					
36.	Denetçilerin daha önce yapmış olduğu denetim çalışmalarının olması					
37.	Bağımsız denetim kuruluşlarının yapması gereken müşteri işletmedeki her işlemi incelemek yerine belli başlı işlemleri incelemek					
38.	Yaşanan şirket skandalları sonrasında çıkartılan yeni denetim düzenlemelerinin, kaybedilen güvenin kazanılmasında etkili olması					
39.	Yasaların bağımsız denetim kuruluşlarına sağladığı sorumluluk ortamı, denetimin tam olarak yerine getirilmesini sağlamakta					

40.	Denetim faaliyetlerinde yer alan denetim rotasyonu sayesinde hileli finansal raporlamalarda azalmanın olması					
41.	Denetçilerin temel sorumluluğunun hileli finansal tabloları önlemek olması					
42.	Yasaların bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik hazırladığı sorumluluk ortamının denetim mesleği açısından gerekliliğinin olması					
43.	Yaşanan skandallar neticesinde azalan güvenin artırılmasına yönelik yeni yasal düzenlemelerin alınması					