



## Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetim Sistemi Üzerindeki Etkinliği\*

### The Effectiveness of Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority on Independent Audit System

Ahmet Alkan<sup>1</sup>

Aslı Türel<sup>2</sup>

#### Öz

Dünyadaki denetim anlayışında meydana gelen gelişime paralel olarak Türkiye’de de sistem ve sistem üzerindeki otoriteler değişimden payını almış ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ışığında 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuştur.

Bu çalışmada Türk idari teşkilatında nispeten genç bir kurum olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun yapısı, görevleri, dünyadaki gelişime ne derece uyum sağladığı, bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri üzerinde nasıl bir etki bıraktığı incelenmiştir.

#### Anahtar Sözcükler

Bağımsız denetim, Kamu gözetimi, Bağımsız denetçi

#### Abstract

In parallel with the development in audit approaches occurring in the world, the system and authorities overseeing the system in Turkey have seen their share of those changes, and in light of Turkish Commercial Code 6102 with Decree Law 660, “The Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority” was established.

In this study, the duties and structure of “The Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority” (which is a relatively young institution in Turkish administrative organization), the extent to which it adapts to developments in the world, and how it has an impact on independent auditors and tax inspectors have been studied.

#### Keywords

Independent Audit, Public oversight, Independent auditor

\* Bu makale, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalında kabul edilen yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

1 Sorumlu Yazar: Ahmet Alkan (Ticaret Başmüfettişi), Ticaret Bakanlığı, Ankara, Türkiye

E-posta: ahmetsgk@gmail.com ORCID: 0000-0001-9878-4859

2 Aslı Türel (Prof. Dr.), İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, İstanbul, Türkiye.

E-posta: gunduzay@istanbul.edu.tr ORCID: 0000-0002-2658-4636

**Atf:** Alkan, A. ve Türel, A. (2019). Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumunun bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkinliği. *Istanbul Management Journal*, 87, 141-158. <http://doi.org/10.26650/imj.2019.87.0006>

## **Extended Summary**

### **Research Question**

The purpose of this study was to examine the impact of The Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) on the independent audit system in Turkey. There are two main research questions:

Does The Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) have an impact on the independent audit system in Turkey?

Is there any difference between the opinions of independent auditors and tax inspectors regarding the impact of The Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) on the independent audit system in Turkey?

### **Literature Review**

Independent auditors and independent audit firms (which are the elements of the independent audit system that need to provide confidence in the financial markets), have not fulfilled their duties in the past. Accounting fraud and auditor failures led to the need for the supervision and audit of these independent auditors and independent audit institutions. In order to increase the confidence in the audit and the quality of the audit, the KGK with a public legal entity with administrative autonomy as a regulatory and supervisory body was established in 2013.

The KGK has the duty and authority to form and publish Turkish Accounting Standards and Turkish Auditing Standards that comply with international standards. The KGK also has the authority and duty to audit and supervise the auditing activities and activities of the independent auditors and audit firms and the compliance with the regulations and standards published.

### **Method**

In this study, a survey was developed to gather information. Considering the duties and powers of the KGK, attention was paid to include the most effective questions in the scale. Fifteen questions were prepared for this purpose. A five-point Likert scale was used to collect data and evaluate the answers. The answer options were scaled between 1 and 5, 1 = strongly disagree, 2 = disagree, 3 = neutral, 4 = agree, 5 = strongly agree. The Cronbach—Alpha test was used to test the reliability of the scale. According to the test results, the alpha value was 0.88 for questions directed to independent auditors and 0.948 for questions directed to tax inspectors. In other words, there were highly reliable results in both participant groups.

The research questions were directed at two separate groups of participants: independent auditors and tax inspectors. The main population of the study consists of independent auditors working in independent audit firms and tax inspectors working for the Tax Inspection Board of the Treasury and the Ministry of Finance. As of 30 June 2018, there are 17,812 independent auditors registered in the KGK. The number of tax inspectors is approximately 8,000 people. Approximately 550 of the independent auditors were contacted and 60 of them participated in the survey. 65 of the 500 tax inspectors received and answered the questionnaire.

### **Findings and Conclusions**

According to the results of the study, the general perception of independent auditors participating in the study on the effectiveness of the KGK on the independent auditing system has been found positive, yet the same cannot be said for the general perceptions of tax inspectors. Independent auditors stated that the KGK is very effective in the implementation of independent auditing standards, has a reducing effect on errors and frauds in financial statements, took measures to protect the independence of the auditor and auditor, and took necessary measures to increase the level of auditors' education, creates a free competition environment for independent auditing, enables auditors to work more meticulously and diligently, supervises the auditing firms and auditors effectively, applies sufficient administrative sanctions and increases the investors' confidence in the financial statements.

## **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetim Sistemi Üzerindeki Etkinliği**

Günümüz dünyasında, bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmelere paralel olarak uluslararası ticaretin ulaştığı boyutlar, işletmelerin faaliyetleriyle ilgilenen kişi ve kuruluşların sayısını her geçen gün artırmıştır. “Bir işletme ile ilgili en önemli temel bilgi kaynağı nedir?” sorusuna verilecek cevapların başında ise hiç şüphesiz “finansal tablolar” gelir. Hal böyle olunca finansal tabloların güvenilirliği, işletmelerin faaliyetleri ile ilgilenen kişi ve kuruluşların işletmeler hakkında doğru bilgi edinmeleri açısından büyük önem taşımaktadır. Ekonomik hayatta verilecek kararların belirleyicisi konumuna gelen bu güvenin sağlanması için, işletmelerin gerçekleştirdikleri işlemlere ve faaliyetlere ilişkin olarak kamuya açıkladıkları finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunun ve yasal düzenlemelere uygunluğunun düzenli olarak denetlenmesi gerekmektedir (660 sayılı KHK gerekçesi).

Bu kapsamda genel itibariyle 01/07/2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile sermaye şirketlerinin finansal tablolarının denetlenmesi sistemi değiştirilmiş ve murakıplar eli ile yapılan denetleme bir kısım şirketler açısından yerini bağımsız denetime bırakmıştır. Şirket denetimine ilişkin genel çerçevenin oluşturulduğu 6102 sayılı TTK’da ayrıca denetimin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) belirlediği esaslar bağlamında gerçekleştirileceği hüküm altına alınmış ve bu çerçevede 02/11/2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile KGK kurulmuştur.

Çalışmamızın amacı, Türkiye’de bağımsız denetim sistemi üzerinde KGK’nın ne derece etkin olduğu sorusuna cevap vermektir. Bu amaçla sistemin öznesi konumunda olan bağımsız denetçiler ile bağımsız denetçilerin ürünü denetim raporlarından kamu açısından en fazla yararlanma potansiyeli olan vergi müfettişlerinin konu hakkındaki algıları ölçülmüştür.

Bağımsız denetime olan güven sermayenin de hareketliliğini artırmıştır. Sermaye güvensiz alanlardan güvenli alanlara, güvenli alanlardan da daha güvenli alanlara bu sayede hareket edebilmektedir. Ancak bu güvenin oluşmasında uluslararası standartların varlığı da etkili olmuştur. Uzun zaman içinde erişilen tecrübeler ile ortaya çıkan ve denetimi gerçekleştirecek denetçinin mesleki yeterliliğinden başlayarak, denetim raporunun sonlandırılmasına kadar ki sürecin tamamında var olan bu standartların uygulandığını bilen sermaye sahipleri yatırım yapma kararı verirken daha az tereddüt etmektedir.

Ancak tüm bu standartlara rağmen bağımsız denetim sisteminin sorunsuz işlediğini söylemek de olanaksızdır. Geçmiş yıllarda yaşanan muhasebe skandalları da bunun en tabii örneğidir. Skandallar sonucunda gözetim kurumlarına duyulan ihtiyaç kendini göstermiştir. Kamu gözetim kurumlarının oluşturulmasına neden olan skandalların başında; Enron, Worldcom, ve Parmalat gelmektedir. Dünyada bu konu üzerine yapılan

çalışmaların yanında Türkiye’de de bu ihtiyacı karşılamak için 20. yüzyıldan itibaren bir kısmı kendi alanlarında olmak üzere birçok otorite yetkilendirilmiştir. Ancak zamanla bu otoriteler yerine bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim şirketlerinin, daha da genel anlamda bağımsız denetim sisteminin gözetimini yapmak üzere tek bir otoritenin yetkilendirilmesi yoluna gidilmiştir.

Finansal piyasalarda güveni sağlamak için ihtiyaç duyulan bağımsız denetim sisteminin öznesi olan bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim firmalarının görevlerini tam olarak yerine getirmemeleri, işletmelerin yaptıkları muhasebe hileleri ile usulsüzlüklerine göz yummaları, bu bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının da gözetimi ve denetimi ihtiyacını doğurmuştur.

### **Dünyadaki Bağımsız Denetim Otoritesi Örnekleri**

Denetimin tarihinin çok eski zamanlara uzanmasına karşın bu alandaki otoriteler olan gözetim kurumlarının kuruluşlarının çok yeni olduğunu söyleyebilmemiz mümkündür. Bununla birlikte, bu kurumlar küreselleşmenin de etkisiyle tüm dünyada hızla kuruluşlarını tamamlamakta ve gelişimlerini sürdürmektedir. Çalışmada öncelikli olarak Amerika Birleşik Devletleri örneği ele alınmış, ardından da Birleşik Krallık ve Almanya örnekleri teşkilat yapılarına da yer verilerek açıklanmıştır.

Amerika Birleşik Devletlerinde, 30 Temmuz 2002 tarihli Sarbanes Oxley Yasası ile doğru ve bağımsız denetim raporları hazırlanmasının sağlanması ile yatırımcıların çıkarlarını korumak için kurulan kurul (Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB), biri kurul başkanı olmak üzere toplam 5 üyeden oluşmaktadır. Ana hedefi halka açık şirketlerin denetimini yapan denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemleri ile denetçiler tarafından sürdürülen denetim işinin izlenmesi olan PCAOB’un görevleri arasında Securities and Exchange Commission (SEC) Kanunu’na uygun davranılmasının sağlanması, standartlar oluşturulması veya daha önce oluşturulmuş standartların kabul edilmesi ve denetim şirketleri ile denetçilerinin yetkilendirilmesi de bulunmaktadır. Diğer ülkelerdeki düzenleyici otoriteler ile işbirliği yapan kurul, denetimini hem ABD hem de kendine kayıtlı diğer ülkelerdeki denetim şirketleri üzerinde yapmaktadır (Pekuz ve Aydoğan, 2017). 2017 yılı Ekim ayı itibarıyla, PCAOB nezdinde 19 tanesi Türkiye’de olmak üzere toplam 1.932 denetim şirketi kaydı bulunmaktadır (<https://pcaobus.org/Registration/Firms/pages/registeredfirms.aspx>, 23 Ekim 2017).

Birleşik Krallık’ta bulunan Financial Reporting Council’un (FRC) misyonu, iş dünyasında şeffaflık ve bütünlüğü teşvik etmektir. FRC, Birleşik Krallık muhasebe ve denetim standartlarını, aktüeryal işlemlerle ilgili mesleki standartları ile kurumsal yönetim ilkelerini belirlemekle yetkili kuruldur. Kurul başkan, başkan vekili, icra kurulu başkanı, davranış icra direktörü, kodlar ve standartlar direktörü, kodlar ve standartlar dairesi başkanı, davranış komitesi başkanı ve icracı olmayan diğer direktörlerden

oluşmaktadır (<https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/Who-we-are-What-we-do.pdf>, 5 Mayıs 2016.).

Tamamı Federal Ekonomi Bakanlığı tarafından atanan 10 üyeden oluşan Abschluss Prüfer Aufsichts Kommission (APAK), 27 Aralık 2004 tarihli Denetçi Gözetim Yasası'na göre Almanya'da kurulmuştur (<http://www.apak-aoc.de/index.php/en/about-aoc/objectives-and-remits>, 21 Haziran 2015.). APAK, Alman Muhasebeciler Odası ve oda ile ilişkili tüm denetçiler üzerinde kamu gözetiminden sorumludur.

### **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)**

Özellikle son yıllarda dünyada yaşanan şirket ve muhasebe skandallarının ardından denetçinin de denetlenmesi fikri ortaya çıkmış, böylelikle bu alanda kamu gözetimi bir ihtiyaç haline gelmiştir. Türkiye'de bu konuda çok fazla yetkili kurum ve kurulun bulunması, bu kurum ya da kurulların sayısı kadar farklı denetim uygulamaları ve beklentilerini de ortaya çıkarmıştır. Mevcut parçalı yapının ortadan kaldırılarak uygulama birliğinin gerçekleştirilmesi, denetime olan güven ve denetim kalitesinin artırılması amacıyla düzenleyici ve denetleyici kurum niteliğinde idari özerkliğe sahip kamu tüzel kişiliğine haiz KGK kurulmuş ve AB'nin bağımsız denetime ilişkin müktesebatına uyum sağlanmıştır (Karasu, 2014: 101). Türkiye'de kamu gözetimine duyulan ihtiyaç ABD ve AB'deki gelişmelere paralel şekilde oluşmasına karşın TTK ile birlikte bir zorunluluk haline gelmiştir (Sağlar ve Yüce, 2015: 48).

KGK'nın kurulması, 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiyle, Bakanlar Kurulu'nca 26 Eylül 2011 tarihinde 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile kararlaştırılmış ve bu kararın 2 Kasım 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanması ile kuruluş işlemi tamamlanmıştır. Bu kararname ile amaçlanan, KGK'nın kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek iken, yine kararnamenin amaç başlıklı maddesinde bu kurulun nasıl bir kurul olacağı yani ne gibi görevleri olduğu da belirtilmiştir. Bunlar, uluslararası finansal raporlama ve denetim standartları ile uyumlu ulusal standartlarımızı oluşturmak ve bunları yayımlamak, bağımsız denetimde kalite, güven ve uygulama birliği sağlamak, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak şeklinde yer almaktadır.

### **KGK'nın Görev ve Yetkileri**

Kurul, uluslararası standartlarla uyum sağlayan Türkiye Muhasebe Standartlarını ve Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak görev ve yetkisine sahiptir. Kurulun, muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin ikincil düzenlemeleri yapmanın ve ihtiyaç duyulan kararları almanın yanında, kendi alanları ile ilgili düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında da onay verme

yetkisi bulunmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını belirleme yetkisinin yanında KGK, bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçilerin çalışma esaslarını belirleme konusunda da yetkili otoritedir.

Kurul, bu kuruluş şartları ile çalışma esaslarını belirlerken, denetim kuruluşlarının, denetlenen kuruluş veya işletmeden bağımsız olması hususunu göz önünde bulundurmaktadır. Bağımsız denetim görevini yapacak meslek mensuplarında hangi niteliklerin aranacağını belirlemek de yine KGK'nın yetki alanındadır. Bu kişileri yetkilendirerek listeler halinde ilan eder. Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşları nezdinde yapılan inceleme ve denetimler sonucunda aykırılık saptanırsa bunların faaliyet izinlerini iptal eder veya askıya alır.

Kurulun, bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının denetim çalışmalarını ve faaliyetlerini, yaptığı düzenlemeler ve yayımladığı standartlar ile uyumunu denetleme ve gözetleme yetki ve görevi bulunmaktadır. Gözetim Daire Başkanlığı bünyesinde bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine yönelik çalışma yürütülmüştür. Bunun sonucunda bağımsız denetimin kapsamı Bakanlar Kurulu'na belirlenmiştir. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin müşterileriyle yaptıkları sözleşmelerin incelenerek bir kısım kriterler açısından analize tabi tutulması Gözetim Daire Başkanlığınca yapılmaktadır. Böylelikle "İnceleme Planı" hazırlanabilmektedir. Kalite Kontrol Standardı 1 kapsamında hazırlanan Bağımsız Denetim Kalite Güvence Sistemi İnceleme Raporu ve kontrol listeleri çalışmaları yine bahse konu daire başkanlığınca yapılmaktadır. Bunun yanında, SPK, BDDK ve EPDK tarafından yapılan denetimlerin takipleri de yapılmaktadır (Pekuz ve Demirbaş, 2017: 5). Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK) denetimini yapan bağımsız denetim kuruluşları için hazırlanması zorunlu olan şeffaflık raporlarına ilişkin çalışmalar ile bu raporların hazırlanması, yayınlanması ve bildirim yükümlülüğünün kontrolü de Gözetim Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir.

Kurul, yetkilendirdiği bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarını, oluşturduğu resmi siciline kayıt etmektedir. Bu bağlamda, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının sicile kaydı için gereken bilgilerinin kaydı, kontrolü, takibi, güncel tutulması, güvenlik ve paylaşımı ile ilanına ilişkin işlemleri kapsayan "Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliği" 25 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 30 Haziran 2018 tarihi itibarıyla bağımsız denetçi resmi siciline kayıtlı 17.812 tane bağımsız denetçinin, kurum tarafından yetkilendirilmesine karar verilmiştir. Gerekli harç ve ücretleri ödeyerek tescil başvurusunda bulunmayan, yani tescil ve ilan süreci devam eden 1.995 bağımsız denetçi adayı bulunmaktadır. Bağımsız denetçilerden 3.030 adedi Yeminli Mali Müşavir, 14.782 si ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavirdir (<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6703/Tablo-1-Yetkilendirilen-ve-Tescil-Edilen-Denetçi-Sayısı->, 22 Aralık 2018.). Yine 2018 yılı Aralık ayı itibarıyla yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşu sayısı da 271'dir.

## Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetim Sistemi Üzerindeki Etkinliğini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma

### Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, KGK'nın ülkemiz bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkisini ortaya koymaktır. Bu amaçla, sistemde denetleme görevini gerçekleştiren bağımsız denetçiler ile kamu açısından denetim raporlarından en fazla yararlanan kurumlardan biri olan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Vergi Denetim Kurulu üyeleri olan vergi müfettişlerinin görüşleri ortaya konulmuştur. Belirlenen iki grup üzerinde görüş farkı bulunup bulunmadığı da incelenmiştir.

### Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmada bağımsız denetim yapılan sektör olarak herhangi bir sınırlama yapılmamıştır. Bağımsız denetçiler üzerinde uygulama yapılırken tecrübe, unvan gibi nispeten önemlilik arz eden özellikler bilhassa dikkate alınmaya çalışılmış, buna rağmen ülkemizde anket ile veri toplama yöntemi uygulanan araştırmalara gösterilen ilginin çok zayıf olmasından dolayı elektronik olarak birçok bağımsız denetim şirketine gönderilen ankete beklenen geri dönüş olmaması araştırmanın bir kısıtını oluşturmuştur. Yine vergi müfettişleri üzerinde uygulama yapılırken de belirli özellikler dikkate alınmaya çalışılmıştır. Araştırmaya katılım gösteren bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin araştırma kapsamında verdikleri yanıtlar KGK'nın bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkinliği konusunda bir kanıt oluşturacağına inanılmaktadır.

### Araştırmanın Yöntemi ve Veri Toplama Aracı

Bu çalışmada veri toplamak için bir ölçek geliştirilmiştir. KGK'nın görev ve yetkileri dikkate alınarak araştırmanın amacı bakımından en etkili olabilecek soruların ölçeğe dâhil edilmesine dikkat edilmiştir. Bu amaçla on beş soru hazırlanmıştır. Soruların cevaplanmasında ve değerlendirilmesinde ise beşli likert ölçeği kullanılmıştır. Cevap seçenekleri 1 ve 5 arasında ölçeklendirilmiş, 1=Kesinlikle Katılmıyorum; 2=Katılmıyorum; 3=Kararsızım; 4=Katılıyorum; 5=Kesinlikle Katılıyorum şeklinde değerlendirilmiştir. Ölçeğin güvenilirliğinin test edilmesinde Cronbach – Alpha testi uygulanmıştır. Test sonuçlarına göre bağımsız denetçilere yöneltilen sorular için alfa değeri 0,88, vergi müfettişlerine yöneltilen sorular için alfa değeri ise 0,948 bulunmuştur. Yani her iki grup içinde yüksek derecede güvenilir sonuçlar söz konusu olmuştur.

### Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örneklem

Araştırma soruları, bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri olmak üzere iki ayrı katılımcı grubuna yöneltilmiştir. Araştırmanın ana kütesinin ilk ayağı ülkemiz bağımsız denetim sisteminde yer alan bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız



denetçiler olup 30 Haziran 2018 tarihi itibarıyla bağımsız denetçi resmi siciline kayıtlı 17.812 bağımsız denetçi bulunmaktadır. Ana kütle için ikinci ayağı ise Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu üyelerinden vergi müfettişleri olup bu grubun ana kütle büyüklüğü ise yaklaşık 8.000 kişidir. Bağımsız denetçilerden, çoğunluğu Ankara ve İstanbul illerinde bulunanlara doğrudan veya çalıştıkları denetim şirketi vasıtasıyla yaklaşık 550 tanesine ulaşılmış, bunlardan da 60' ı ankete katılım sağlamıştır. Yine ulaşılan yaklaşık 500 vergi müfettişinin de 65'i anketi cevaplamıştır.

### Veri Analizi ve Sonuçlar

Bu bölümde, anket soruları yöneltilen bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin özelliklerine göre frekans dağılımları verilmiştir. Daha sonra ise katılımcıların, KGK'nın bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkinliği hakkındaki düşünceleri analiz edilmiştir.

### Katılımcıların Özellikleri

Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerine cinsiyet, yaş, unvan ve mesleki tecrübeleri ile ilgili sorular ve ayrıca bağımsız denetçilere çalıştıkları denetim firmasının dört büyük denetim şirketi arasında olup olmadığı sorusu yöneltilmiştir. Sorulara verilen yanıtlara ilişkin veriler ise aşağıda sunulmuştur.

Tablo 1

*Bağımsız Denetçi ve Vergi Müfettişlerinin Cinsiyetlerine Göre Frekans Dağılımı*

Cinsiyet	Bağımsız Denetçiler		Vergi Müfettişleri	
	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
Erkek	49	81,7	60	92,3
Kadın	10	16,7	5	7,7
Cevapsız	1	1,6	0	0,0
<b>Toplam</b>	<b>60</b>	<b>100,0</b>	<b>65</b>	<b>100,0</b>

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin % 81,7'sinin, vergi müfettişlerinin ise % 92,3'ünün erkek, bağımsız denetçilerin % 16,7'sinin, vergi müfettişlerinin ise % 7,7'sinin kadın olduğu, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden bir tanesinin ise cinsiyetini belirtmediği görülmüştür.

Tablo 2

*Bağımsız Denetçi ve Vergi Müfettişlerinin Yaşlarına Göre Frekans Dağılımı*

Yaş	Bağımsız Denetçiler		Vergi Müfettişleri	
	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
21-30	0	0,0	13	20,0
31-40	8	13,3	46	70,8
41-50	17	28,3	6	9,2
51-60	17	28,3	0	0,0
61 ve Üzeri	18	30,0	0	0,0
<b>Toplam</b>	<b>60</b>	<b>100,00</b>	<b>65</b>	<b>100,0</b>

Araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin % 20' sinin 21-30 yaş aralığında, bağımsız denetçilerin % 13,3' ünün, vergi müfettişlerinin ise % 70,8' inin 31-40 yaş aralığında, bağımsız denetçilerin % 28,3' ünün, vergi müfettişlerinin % 9,2' sinin 41-50 yaş aralığında, bağımsız denetçilerin % 28,3' ünün 51-60 yaş aralığında, % 30' unun da 61 ve üzeri yaşta olduğu görülmüştür.

Tablo 3

*Bağımsız Denetçi ve Vergi Müfettişlerinin Unvanına Göre Frekans Dağılımı*

Bağımsız Denetçiler			Vergi Müfettişleri		
Unvanı	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)	Unvanı	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
Denetçi	22	36,7	Müfettiş Yardımcısı	29	44,6
Kıdemli Denetçi	5	8,3	Müfettiş	33	50,8
Sorumlu Ortak Başdenetçi	30	50,0	Başmüfettiş	3	4,6
Diğer	3	5,0	Diğer	0	0,0
<b>Toplam</b>	<b>60</b>	<b>100,0</b>	<b>Toplam</b>	<b>65</b>	<b>100,0</b>

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin % 36,7' sinin denetçi, % 8,3' ünün kıdemli denetçi, yüzde 50' sinin sorumlu ortak başdenetçi, vergi müfettişlerinin ise % 44,6' sının müfettiş yardımcısı, % 50,8' inin müfettiş ve % 4,6' sının da başmüfettiş unvanına sahip oldukları görülmüştür.

Tablo 4

*Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Denetim Firmasına Göre Frekans Dağılımı*

Çalıştığımız Firma	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
Dört Büyük	18	30,0
Diğer	40	66,7
Cevapsız	2	3,3
<b>Toplam</b>	<b>60</b>	<b>100,0</b>

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin % 30' unun dört büyük denetim firmasında, % 66,7' sinin ise diğer denetim firmalarından birinde çalıştığı, % 3,3' ünün ise bu soruya yanıt vermediği görülmüştür.

Tablo 5

*Bağımsız Denetçi ve Vergi Müfettişlerinin Mesleki Tecrübelerine Göre Frekans Dağılımı*

Mesleki Tecrübe	Bağımsız Denetçiler		Vergi Müfettişleri	
	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
1-5 Yıl	2	3,3	26	40,0
6-10 Yıl	6	10,0	21	32,3
11-15 Yıl	5	8,3	15	23,1
16-20 Yıl	10	16,7	1	1,5
21-25 Yıl	12	20,0	2	3,1
26 Yıl ve Üzeri	25	41,7	0	0,0
<b>Toplam</b>	<b>60</b>	<b>100,0</b>	<b>65</b>	<b>100,0</b>

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin % 3,3' ünün, vergi müfettişlerinin de % 40' inin mesleki tecrübelerinin 1-5 yıl, bağımsız denetçilerin % 10' unun, vergi müfettişlerinin de % 32,3' ünün mesleki tecrübelerinin 6-10 yıl, bağımsız denetçilerin %

8,3' ünün, vergi müfettişlerinin % 23,1' inin mesleki tecrübelerinin 11-15 yıl, bağımsız denetçilerin % 16,7' sinin, vergi müfettişlerinin % 1,5' unun mesleki tecrübelerinin 16-20 yıl, bağımsız denetçilerin % 20' sinin, vergi müfettişlerinin % 3,1' inin mesleki tecrübelerinin 21-25 yıl ve bağımsız denetçilerinin % 41,7' sinin mesleki tecrübesinin 26 yıl ve üzeri olduğu görülmüştür.

KGK'nın ülkemiz bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkinliğini ölçmek amacıyla hazırlanan ölçek içerisinde yer alan 15 soruya ilişkin bağımsız denetçiler ve vergi müfettişleri tarafından verilen cevapların ortalaması ve standart sapması aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 6  
KGK'nın Bağımsız Denetim Sistemi Üzerindeki Etkinliğine İlişkin Sonuçlar

	Bağımsız Denetçiler		Vergi Müfettişleri	
	Ortalama	Standart Sapma	Ortalama	Standart Sapma
KGK'nın Bağımsız Denetim Standartlarının Uygulanması Üzerindeki Etkinliği	3,68	1,00	2,78	1,20
KGK'nın Bağımsız Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkisi	3,92	1,03	3,05	1,16
KGK'nın Finansal Tablolardaki Hata ve Hile Risklerini Azaltıcı Etkisi	3,60	1,07	2,91	,99
KGK'nın Denetim ve Denetçinin Bağımsızlığını Koruması	3,72	,95	2,89	1,13
KGK'nın Yaptığı/Yaptırdığı Sınavların Meslek İçin Gerekliliği	3,95	,81	3,43	1,06
KGK'nın Yaptığı/Yaptırdığı Sınavların Gerekli Bilgileri Ölçüp Ölçmediği	3,76	,65	3,11	,88
KGK'nın Mevcut Bağımsız Denetçilerin Eğitim Seviyelerinin Artırılması İçin Gerekli Tedbirleri Alıp Almadığı	3,47	,77	2,85	1,10
KGK'nın Denetim Mesleğindeki Global Gelişmeleri Takibi	3,90	,81	3,02	1,02
KGK'nın Denetim Mesleğinin Sorunlarına Karşı Duyarlılığı	3,42	,78	2,74	1,12
KGK'nın Bağımsız Denetimde Serbest Rekabet Ortamı Oluşturması	3,13	1,29	2,75	1,05
KGK'nın Bağımsız Denetçilerin Titiz ve Özenli Çalışmasını Sağlaması	3,87	,94	2,94	1,10
KGK'nın Denetim Firmaları ile Denetçilerin Gözetimi Üzerindeki Etkinliği	3,90	,75	2,65	,97
KGK Tarafından Düzenlenen İdari Yaptırımların Yeterliliği	3,63	,86	2,56	,92
Bağımsız Denetimde KGK Haricinde Başka Bir Gözetim Kurumuna İhtiyaç Olup Olmaması	4,03	1,04	2,83	1,24
KGK'nın Yatırımcıların Finansal Tablolara Duyduğu Güveni Olumlu Yönde Etkileyip Etkilemediği	3,67	1,11	2,91	1,10

KGK'nın bağımsız denetim standartlarının uygulanmasındaki etkinliği konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişlerinin görüşleri olumsuz yöndedir. Bir diğer ifadeyle bağımsız denetçiler denetim standartlarının uygulanması

konusunda KGK'nın etkin rol oynadığını düşünürken vergi müfettişlerinin görüşlerinin aynı yönde olmadığı anlaşılmaktadır.

KGK'nın bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi konusunda bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri olumlu görüş vermişlerdir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri bağımsız denetimin kalitesi üzerinde KGK'nın olumlu etkisi olduğunu düşünmektedirler.

KGK'nın finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltmada etkinliği konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişlerinin görüşleri olumsuz yöndedir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetçiler finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltma konusunda KGK'nın etkin rol oynadığını düşünürken vergi müfettişleri bu konudaki düşünceleri aksi yöndedir.

KGK'nın denetim ve denetçilerin bağımsızlığının korunmasındaki etkinliği konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişlerinin görüşü olumsuz yöndedir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetçiler denetim ve denetçilerin bağımsızlığının korunması konusunda KGK'nın etkin rol oynadığını düşünürken vergi müfettişlerinin bu konudaki görüşlerinin aksi yönde olduğu görülmüştür.

KGK'nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekliliği konusunda bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri olumlu görüş vermişlerdir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri KGK'nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekli olduğunu düşünmektedirler.

KGK'nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekli bilgileri ölçtüğü konusunda bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri olumlu görüş vermişlerdir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri KGK'nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekli bilgileri ölçtüğünü düşünmektedirler.

KGK'nın bağımsız denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri alıp almadığı konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişlerinin görüşleri olumsuz yöndedir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler KGK'nın bağımsız denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri aldığını düşünürken vergi müfettişlerinin düşüncelerinin aynı yönde olmadıkları görülmektedir.

KGK'nın global gelişmeleri takibi konusunda bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri olumlu görüş vermişlerdir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler ile vergi müfettişleri KGK'nın global gelişmeleri takip ettiğini düşünmektedirler.

KGK'nın bağımsız denetçilik mesleği ile ilgili sorunlara karşı duyarlılığı konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişlerinin görüşü olumsuzdur.

Başka bir şekilde açıklanacak olursa, bağımsız denetçiler KGK'nın denetim mesleği ile ilgili sorunlara duyarlı olduğunu düşünürken, vergi müfettişlerinin düşüncesi aksi yöndedir.

KGK'nın bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturduğu konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş bildirmişken vergi müfettişlerinin görüşleri olumsuz yöndedir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler KGK'nın bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturduğunu düşünürken vergi müfettişleri bu şekilde düşünmemektedirler.

KGK'nın bağımsız denetçilerin daha titiz ve özenli çalışmasını sağladığı konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişleri olumsuz görüş bildirmişlerdir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler KGK'nın titizlik ve özen sağlamada olumlu etkisi olduğunu düşünürken vergi müfettişleri bu konuda aksi düşünce belirtmişlerdir.

Denetim firmaları ile denetçilerin gözetiminin KGK tarafından etkili bir şekilde yapıldığı konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişlerinin görüşü olumsuzdur. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler KGK'nın bağımsız denetim firmaları ile bağımsız denetçilerin gözetimini etkili bir şekilde yaptığını düşünürken, vergi müfettişleri bu konuda aynı düşünceye sahip değildir.

KGK'nın uyguladığı idari yaptırımların yeterli olduğu konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişleri olumsuz görüş bildirmişlerdir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler KGK'nın düzenlediği idari yaptırımların yeterli olduğunu düşünürken vergi müfettişlerinin bu konuda aynı fikirde olmadıkları görülmektedir.

Bağımsız denetimde KGK haricinde başka bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunmadığı konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişlerinin görüşü olumsuzdur. Yine aynı şekilde KGK'nın, yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkilediği konusunda bağımsız denetçiler olumlu görüş vermişken vergi müfettişlerinin görüşü olumsuz yöndedir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler KGK'nın, yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkilediğini düşünürken vergi müfettişleri bu konuda aynı fikirde değildir.

Vergi müfettişleri ile bağımsız denetçilerin, KGK'nın bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkinliğine yönelik yöneltilen 15 önermeye ilişkin görüşleri arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlılık düzeyini test etmek amacıyla aşağıda oluşturulan hipotezleri test etmek amacıyla bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır.

$H_1$ : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın bağımsız denetim standartlarının uygulanmasındaki etkinliğine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

$H_2$ : Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkinliğine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H<sub>3</sub>: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltmadaki etkinliğine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur

H<sub>4</sub>: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın denetim ve denetçilerin bağımsızlığını korumadaki etkinliğine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H<sub>5</sub>: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekliliğine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H<sub>6</sub>: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın yaptığı veya yaptırdığı sınavların bağımsız denetçilik mesleği için gerekli bilgileri ölçtüğüne ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H<sub>7</sub>: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın, mevcut bağımsız denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri aldığına ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H<sub>8</sub>: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın denetim mesleği ile ilgili global gelişmeleri takibine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H<sub>9</sub>: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın bağımsız denetim mesleği ile ilgili sorunlara duyarlılığına ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H<sub>10</sub>: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturduğuna ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H<sub>11</sub>: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın bağımsız denetçilerin daha titiz ve özenli çalışmalarını sağladığına ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H<sub>12</sub>: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, denetim firmaları ile denetçilerin gözetiminin KGK tarafından etkili bir şekilde yapıldığı konusundaki görüşleri arasında fark yoktur.

H<sub>13</sub>: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın düzenlediği idari yaptırımların yeterliliğine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H<sub>14</sub>: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, bağımsız denetimde KGK haricinde başka bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunmadığına ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

H<sub>15</sub>: Bağımsız denetçiler ile vergi müfettişlerinin, KGK'nın yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkilediğine ilişkin görüşleri arasında fark yoktur.

Tablo 7

*Bağımsız Denetçiler ile Vergi Müfettişlerinin 15 Önermeye Verdikleri Cevapların Ortalamalarının Farklılığı Testi*

	Varyansların Eşitliği	Levene'in Varyansların Eşitliği Testi		Ortalamaların Farklılığı Testi			
		F	Anlamlılık	t	Serbeslik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)	Ortalama Fark
H <sub>1</sub>	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	5,111	,026	4,516	123	,000	,899
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			4,550	121,652	,000	,899
H <sub>2</sub>	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	3,835	,052	4,411	123	,000	,871
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			4,433	122,779	,000	,871
H <sub>3</sub>	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	,055	,815	3,735	123	,000	,692
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			3,723	119,985	,000	,692
H <sub>4</sub>	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	2,104	,149	4,372	123	,000	,824
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			4,402	122,082	,000	,824
H <sub>5</sub>	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	15,962	,000	3,056	123	,003	,519
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			3,088	119,013	,003	,519
H <sub>6</sub>	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	4,355	,039	4,648	122	,000	,655
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			4,716	117,155	,000	,655
H <sub>7</sub>	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	3,318	,071	3,629	122	,000	,628
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			3,690	114,733	,000	,628
H <sub>8</sub>	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	1,107	,295	5,313	123	,000	,885
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			5,361	120,567	,000	,885
H <sub>9</sub>	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	8,759	,004	3,882	123	,000	,678
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			3,935	115,009	,000	,678
H <sub>10</sub>	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	2,028	,157	1,813	122	,072	,383
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			1,801	113,905	,074	,383
H <sub>11</sub>	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	4,319	,040	5,030	123	,000	,928
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			5,060	122,392	,000	,928
H <sub>12</sub>	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	8,494	,004	8,000	123	,000	1,254
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			8,083	119,330	,000	1,254

H <sub>13</sub>	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	,149	,700	6,660	122	,000	1,071
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			6,674	121,999	,000	1,071
H <sub>14</sub>	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	3,857	,052	5,834	123	,000	1,203
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			5,875	121,849	,000	1,203
H <sub>15</sub>	Varyansların Eşit Olduğu Varsayımı	,001	,978	3,829	123	,000	,759
	Varyansların Eşit Olmadığı Varsayımı			3,827	121,921	,000	,759

Levene'in varyansların eşitliği testi sonuçlarına göre tüm varyansların eşit olduğu saptanmıştır ( $p > 0,05$ ). Varyansların eşit olduğu varsayımı altında da araştırmaya katılanların cevapları arasında istatistik olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre tüm hipotezler reddedilmiştir ( $p < 0,05$ ). Bir diğer ifadeyle, % 95 güven aralığında katılımcıların algıları arasındaki fark anlamlıdır.

### Sonuç

Finansal piyasalarda güven sağlamak için ihtiyaç duyulan bağımsız denetim sisteminin öznelere olan bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim firmalarının görevlerini tam olarak yerine getirmemeleri, işletmelerin yaptıkları muhasebe hileleri ile usulsüzlüklerine göz yummaları, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının da gözetimi ve denetimi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Genel itibarıyla 01/07/2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile sermaye şirketlerinin finansal tablolarının denetlenmesi sistemi değiştirilerek murakıplar eli ile yapılan denetleme yerine bağımsız denetim sistemi kabul edilmiştir. Bağımsız denetime ilişkin genel çerçevenin oluşturulduğu 6102 sayılı TTK'da ayrıca denetimin, KGK'nın belirlediği esaslar bağlamında gerçekleştirileceği hüküm altına alınmıştır. Türkiye'de 2011 yılında 660 sayılı KHK ile kurulmuş olan KGK bugüne kadar birçok denetim ve finansal raporlama standardı yayınlanmış, üç yüze yakın bağımsız denetim kuruluşunu ve de çok sayıda bağımsız denetçiyi yetkilendirmiştir.

Bu çalışmada bağımsız denetim standartlarını, bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartları ile bağımsız denetçiler ve bu kuruluşların çalışma esaslarını belirleyen, bağımsız denetçileri yetkilendiren ve gözetimini yapan, bunların sicilini tutan KGK'nın, bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkinliği konusu incelenmiştir ve bu konuda bağımsız denetçiler ile finansal raporlar ve bağımsız denetim raporlarından en fazla yararlanma potansiyeli bulunan vergi müfettişlerinin algılarını ölçmeye yönelik bir araştırma yapılmıştır.



Bu araştırma kapsamında, KGK'nın, denetim standartlarının uygulanması ile bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi, finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltıcı etkisi, denetçi bağımsızlığına etkisi, yaptığı/yaptırdığı sınavların denetim mesleği için gerekliliği, denetim mesleği ile ilgili dünya çapındaki gelişmeleri takibi, mesleki sorunlara duyarlılığı, gözetimi, uyguladığı yaptırımlar vs. hakkında hazırlanan önermeler hedef gruba yöneltilerek verdikleri cevaplar test edilmiştir.

Bu çalışma kapsamında yapılan araştırma ile ulaşılan sonuçlara göre KGK'nın bağımsız denetim sistemi üzerinde etkinliği konusunda araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin genel algısının olumlu olduğu belirlenmişken, vergi müfettişlerinin genel algılarının aynı yönde olduğu söylenememektedir. Özellikle, bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren kesim olan bağımsız denetçiler, KGK'nın bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkinliği konusunda yöneltilen tüm önermelere olumlu cevap vermişlerdir. Şöyle ki, bağımsız denetçiler, KGK'nın bağımsız denetim standartlarının uygulanmasında oldukça etkin olduğunu, finansal tablolardaki hata ve hile risklerini azaltıcı bir etkisi bulunduğunu, denetim ve denetçinin bağımsızlığını koruyacak önlemleri aldığını, mevcut denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması için gerekli tedbirleri almakta olduğunu, bağımsız denetçilik mesleği ile ilgili sorunlara karşı duyarlı olduğunu, bağımsız denetimde serbest rekabet ortamı oluşturduğunu, denetçilerin daha titiz ve özenli çalışmasını sağladığını, denetim firmaları ve denetçilerin gözetimini etkili bir şekilde yaptığını, düzenlediği idari yaptırımların yeterli olduğunu, yatırımcıların finansal tablolara duyduğu güveni olumlu yönde etkilediğini ve bağımsız denetimde KGK dışında bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunmadığını düşünürken, vergi müfettişlerinin görüşlerinin aynı yönde olmadığı saptanmakla birlikte keskin bir şekilde reddetmedikleri de cevaplanan önermelerin ortalamalarından görülmektedir.

Bununla birlikte, KGK'nın bağımsız denetimin kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunduğunu, KGK tarafından yapılan veya yaptırılan sınavların denetim mesleği için gerekli olmasının yanında gerekli bilgileri de ölçtüğünü ve KGK'nın denetim mesleğindeki global gelişmeleri yakından takip ettiği hususlarında hem araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin hem de vergi müfettişlerinin aynı fikirde oldukları ve bu konularda olumlu görüş belirttikleri saptanmıştır.

Yöneltilen 15 önerme arasından, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin en fazla katıldığı önerme "bağımsız denetimde KGK haricinde başka bir gözetim kurumuna ihtiyaç bulunmamaktadır" önermesi olduğu, buna karşılık, yine araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin verdikleri cevaplara göre de bu grubun en fazla katılmadığı önermenin "KGK tarafından düzenlenen idari yaptırımlar yeterlidir" önermesi olduğu saptanmıştır.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almamışlardır.

### Kaynakça/References

- Karasu, R. (2014). Yeni bir düzenleyici ve denetleyici kurum: kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu. *Amme İdaresi Dergisi*, 79-105.
- Pekuz V. ve Demirbaş H. (2017). Kamu Gözetimi Kurumu İle Bağımsız Denetimde Yeni Dönem, *Muhasebe ve Denetim Dünyası (e dergi)*, 18 Aralık 2017.
- Pekuz V. ve Aydoğan Z. E. (2017). Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları, *Muhasebe ve Denetim Dünyası (e dergi)*, 18 Aralık 2017.
- Sağlar, J. ve Yüce, D. (2015). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Niğde Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Temmuz 2015, 45-57.
- [http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6703/Tablo-1-Yetkilendirilen-ve-Tescil-Edilen-Denetçi-Sayısı\\_\(Çevirimiçi\)](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6703/Tablo-1-Yetkilendirilen-ve-Tescil-Edilen-Denetçi-Sayısı_(Çevirimiçi)), 22 Aralık 2018.
- [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KGK\\_Faaliyet\\_Raporu\\_2013.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KGK_Faaliyet_Raporu_2013.pdf), (Çevirimiçi), 12 Ocak 2018.
- <http://denkur.kgk.gov.tr/>, (Çevirimiçi), 22 Aralık 2018.
- <https://pcaobus.org/Registration/Firms/pages/registeredfirms.aspx>, (Çevirimiçi), 23 Ekim 2017.
- <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/Who-we-are-What-we-do.pdf>, (Çevirimiçi), 5 Mayıs 2016.
- <http://www.apak-aoc.de/index.php/en/about-aoc/objectives-and-remits>, (Çevirimiçi), 21 Haziran 2015.
- 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete, 2 Kasım 2011, Sayı:28103
- 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Gerekçesi