

T.C.  
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN  
“BAĞIMSIZLIK İLKESİNE” UYUM SORUNU

İŞLETME ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan  
Adnan DEDE

Tez Danışmanı  
Yrd. Doç. Dr. Erdem BAĞCI

İSTANBUL-2015



## TEZ TANITIM FORMU

- ADI SOYADI** : Adnan DEDE
- TEZİN DİLİ** : Türkçe
- TEZİN ADI** : Türkiye'de Bağımsız Denetçilerin "Bağımsızlık İlkesine" Uyum Sorunu
- ENSTİTÜ** : İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- ANABİLİM DALI** : İşletme
- TEZİN TÜRÜ** : Yüksek Lisans
- TEZİN TARİHİ** : 06.07.2015
- SAYFA SAYISI** : 103
- TEZ DANIŞMANI** : Yrd. Doç. Dr. Erdem BAĞCI
- DİZİN TERİMLERİ** : Denetim, Denetçi, Bağımsız Denetçi, Denetim Türleri, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetimde Bağımsızlık İlkesi, Denetim Süreci, Denetim Test Çalışmaları, Denetim Standartları, Uluslararası Denetim Standartları.
- TÜRKÇE ÖZET** : Bu tezin amacı, Türkiye'de faaliyet gösteren Denetim Şirketlerindeki Denetçilerin "Bağımsızlık İlkesine" uyum derecesini ölçmektir.
- DAĞITIM LİSTESİ** : 1. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,  
2. Tez Danışmanı.

Adnan DEDE

T.C.  
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN  
“BAĞIMSIZLIK İLKESİNE” UYUM SORUNU

İŞLETME ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan  
Adnan DEDE

Tez Danışmanı  
Yrd. Doç. Dr. Erdem BAĞCI

İSTANBUL-2015

**BEYAN**

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğu, kullanılan verilerde herhangi tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez olarak sunulmadığını beyan ederim.

Adnan DEDE

23.07.2015

**T.C.**  
**İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

Adnan DEDE'nin "Türkiye'de Bağımsız Denetçilerin Bağımsızlık İlkesine Uyum Sorunu" adlı tez çalışması, jürimiz tarafından İşletme anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

\_\_\_\_\_  
*Yrd.Doç.Dr.Emre ERGÜVEN*

Üye

\_\_\_\_\_  
*Yrd.Doç.Dr.Erdem BAĞCI*  
*(Danışman)*

Üye

\_\_\_\_\_  
*Yrd.Doç.Dr.Levent POLAT*

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

... / ... / 2015

*Doç. Dr. Ragıp Kutay KARACA*  
Enstitü Müdürü

## ÖZET

Çalışmanın konusu “Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin Bağımsızlık İlkesine Uyum Sorununun” nedenlerini irdelemektir. Bu çalışma ile Türkiye’de bağımsız denetçilerin bağımsızlık ilkesine uyum sorununun tespiti yapılarak, çözüm önerileri getirilmesi hedeflenmiştir. Bu bağlamda, çalışmanın temel amacı Türkiye’de bağımsız denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin yeterli düzeyde bağımsız davranıp / davranmadıklarını tespit etmek ve bağımsız davranmamalarının varsa nedenlerini incelemektir.

Teorik bölümde, denetim, denetim türleri, denetçi ile ilgili temel kavramlar, bağımsız denetimde bağımsızlık ilkesi, denetim süreci aşamaları, denetim standartlarının tanımı, önemi, türleri, özellikleri ve uluslararası denetim standartları konuları irdelenmiştir.

Araştırma bölümünde yöntem olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket sonucu elde edilen veriler tanımlayıcı veri analiz yöntemi ile SPSS 20 ( Statistical Packages for the Social Sciences/ Sosyal Bilimler istatistik programı) programı kullanılarak istatistiksel analizler gerçekleştirilmiştir. Anket uygulamasında örneklem olarak İstanbul’da faaliyet gösteren 60 adet denetim firmasını temsilen her firma için birer bağımsız denetçi ile anket yapılmıştır. Türkiye’de KGK’dan (Kamu Gözetim Kurumu) yetki almış toplam 172 adet denetim şirketi olduğu dikkate alınırsa 60 denetim firmasına ulaşılmış olması örneklemin evreni güçlü bir şekilde temsil ettiği söylenebilir.

Araştırmada, müşteri işletmelere ilişkin sorunlar, bağımsız denetim mesleği ile ilgili mevcut politika ve düzenlemelere ilişkin sorunlar, bağımsız denetçilerin bağımsızlık ilkesini etkileyen durumlar, bağımsız denetçilerin denetim şirketlerine bakış açısı ve Türkiye’de bağımsız denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin yeterli düzeyde bağımsız davranmadıkları ya da davranmadıkları sorunları irdelenmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Denetim, Denetçi, Bağımsız Denetçi, Denetim Türleri, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetimde Bağımsızlık İlkesi, Denetim Süreci, Denetim Standartları, Uluslararası Denetim Standartları.

## SUMMARY

The subject of the research "of the Independent Auditor Independence Policy Compliance Issues in Turkey" to examine the reasons. In this study, the determination of compliance issues by the principle of independence of the independent auditors in Turkey, has aimed to propose solutions. In this context, the main purpose of work of inspectors working in the independent inspection companies in Turkey sufficient independent act / behave unable to examine the reasons for their failure to detect and act independently if necessary.

In the theoretical section, inspection, audit types, basic concepts related to the auditors, the audit principle of independence, the audit process stages, the definition of auditing standards, importance, types, features and international auditing standards issues were discussed.

As part of the research method, survey method used. The data obtained with the survey results of descriptive data analysis SPSS 20 (Statistical Packages for the Social Sciences / Social Sciences statistical program) statistical analyzes were performed using the program. In surveys, the samples as representative of the 60 audit firms operating in Istanbul were interviewed by an independent auditor for each company. From the UPS in Turkey (Public Supervisory Authority) Given that the company has received a total of 172 audits have been reached jurisdiction of the sample said that 60 audit firms represents a strong universe.

In the study, problems related to customer business, independent auditing profession Related issues relating to existing policies and regulations, the independent auditor affect its independence policy states, in terms of independent auditors to audit companies to view and sufficient act independently they do not or behave unable problems of inspectors working in the independent inspection companies in Turkey were examined.

**Keywords:** Audit, Auditor, independent auditor, audit types, Independent Auditors, the Independent Auditor Independence Policy, Process Control, Auditing Standards and International Standards on Auditing.



# İÇİNDEKİLER

SAYFA

|  |      |
|--|------|
| ÖZET.....  | I    |
| SUMMARY .....  | II   |
| İÇİNDEKİLER.....   | III  |
| KISALTMALAR LİSTESİ .....  | VII  |
| TABLolar LİSTESİ .....   | VIII |
| ŞEKİLLER LİSTESİ .....   | X    |
| ÖNSÖZ.....   | XII  |
| GİRİŞ.....   | 1    |
| BİRİNCİ BÖLÜM .....  | 3    |
| DENETİM, DENETİM TÜRLERİ, DENETÇİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK İLKESİ..... | 3    |
| 1.1. DENETİMİN ÖZELLİKLERİ, PRENSİPLERİ VE TEKNİKLERİ.....   | 3    |
| 1.1.1. Denetimin Tanımı .....  | 3    |
| 1.1.2. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Yasal Çerçevesi.....   | 4    |
| 1.1.3. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler.....   | 4    |
| 1.1.4. Bağımsız Denetimi Gerçekleştirecek Şirketler.....   | 8    |
| 1.1.5. Tam Tasdik.....   | 8    |
| 1.1.6. Denetimin İktisadi Faaliyet ve Olaylarla İlgili İddialardan Oluşması .....                          | 8    |
| 1.1.7. Önceden Belirlenmiş Ölçütlere Uygunluk .....  | 9    |
| 1.1.8. Kanıtların Toplanması, Raporlanması ve İlgililere Sunulması.....                                    | 9    |
| 1.2. DENETİM TÜRLERİ .....   | 10   |
| 1.2.1. Mali Tablolar (Finansal Tablolar) Denetimi.....   | 10   |
| 1.2.2. Uygunluk (Usul) Denetimi .....  | 10   |
| 1.2.3. Faaliyet (Performans) Denetimi.....   | 11   |
| 1.3. DENETÇİNİN TANIMI VE DENETÇİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR .....   | 11   |
| 1.3.1. Denetçinin Tanımı.....  | 11   |
| 1.3.2. Denetçinin Özellikleri .....  | 11   |
| 1.3.3. Denetçinin Sorumlulukları .....   | 12   |
| 1.3.4. Bağımsız Denetçiler.....  | 13   |
| 1.3.5. İç Denetçiler.....  | 13   |
| 1.3.6. Kamu Denetçileri .....  | 14   |
| 1.3.7. Yönetim .....   | 14   |
| 1.3.8. Ortaklar.....   | 15   |
| 1.3.9. Yönetim Kurulu .....  | 15   |
| 1.4. BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK İLKESİ .....   | 16   |
| 1.4.1. Denetçinin Bağımsızlığı İlkesi .....  | 16   |
| 1.4.2. Bağımsız Denetimde Denetçinin Bağımsızlığı.....   | 16   |
| 1.4.3. Denetçilerin Bağımsızlık İlkesine Uymu ve Yasaklanan Faaliyetler ....                               | 17   |
| 1.4.4. Denetçi Bağımsızlığı İle ilgili Uluslararası Yasal Düzenlemeler .....                               | 17   |
| 1.4.5. Denetçi Bağımsızlığı İle İlgili Türkiye'deki Yasal Düzenlemeler .....                               | 18   |
| 1.4.6. Denetçinin Bağımsızlığını Etkileyen Rotasyon İle İlgili Uluslararası Yasal Düzenlemeler .....       | 19   |

|  |           |
|--|-----------|
| 1.4.7. Türkiye’de Denetçinin Bağımsızlığını Etkileyen Rotasyon İle İlgili Yasal Düzenlemeler .....                 | 19        |
| 1.4.8. Bağımsızlık İlkesine Uyumda Karşılaşılan Sorunlar ve Uyumsuzluklar:   | 20        |
| <b>İKİNCİ BÖLÜM.....</b>   | <b>23</b> |
| <b>DENETİM SÜRECİ AŞAMALARI.....</b>   | <b>23</b> |
| <b>2.1. DENETİM SÜRECİ KAVRAMI.....</b>  | <b>23</b> |
| <b>2.2. MÜŞTERİ İLE GÖRÜŞÜLEREK DENETİMİN KABUL EDİLMESİ .....</b>   | <b>25</b> |
| 2.2.1. Ön Görüşme .....  | 25        |
| 2.2.2. İşletme Yönetiminin Bağımsız Denetim İsteğinin Denetçi Tarafından Kabul Edilerek Sözleşme İmzalanması ..... | 26        |
| <b>2.3. BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMASININ PLANLAMASI (UDS 300 STANDARDI)27</b>   |           |
| 2.3.1. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilerek Kontrol Riskinin Tespit Edilmesi .....                              | 27        |
| 2.3.2. Denetim Çalışmasında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi .....   | 28        |
| 2.3.3. Denetim Çalışmasında, Denetim Riskinin Tespit Edilmesi .....  | 28        |
| 2.3.3.1. Denetim Riskinin Bileşikleri .....  | 29        |
| 2.3.4. Denetim Çalışmasında Hedeflenen Amaç.....   | 30        |
| 2.3.5. Denetim Çalışma Programının Hazırlanması .....  | 31        |
| 2.3.6. Denetim Çalışmasının Sistematiği .....  | 31        |
| 2.3.6.1. İnsan Kaynakları ve Personel Yönetimi .....   | 32        |
| 2.3.6.2. Mal ve Hizmet Satın Alma ve Ödeme .....   | 32        |
| 2.3.6.3. Finansal Tabloların Raporlanması .....  | 32        |
| 2.3.6.4. Maddi Duran Varlıkların Yatırım Yönetimi.....   | 32        |
| 2.3.6.5. Üretim ve Stok Yönetimi .....   | 33        |
| 2.3.6.6. Satış ve Tahsilat Yönetimi .....  | 33        |
| 2.3.7. Denetim Çalışmalarının Ne Zaman Uygulayacağını Belirlenmesi.....  | 33        |
| 2.3.8. Denetim Çalışma Ekibinin Gözetimi .....   | 34        |
| <b>2.4. DENETİM TEST ÇALIŞMALARI .....</b>   | <b>34</b> |
| 2.4.1. Uygunluk Test Çalışmaları .....   | 34        |
| 2.4.2. Maddi Doğruluk Testleri .....   | 35        |
| 2.4.3. Muhasebe Hesap Bakiyelerinin Doğruluğunun Test Edilmesi .....   | 35        |
| 2.4.4. Maddi Doğruluk Testi Olarak Analitik Testlerin Uygulanması .....  | 35        |
| <b>2.5. DENETİM KANITLARININ TOPLANMASI VE ÇALIŞMANIN SONUÇLANDIRILMASI .....</b>                                  | <b>36</b> |
| 2.5.1. Denetim Kanıtlarının Toplanması.....  | 36        |
| 2.5.2. Denetim Kanıtlarının Kontrolü .....   | 36        |
| 2.5.3. İşletmenin Gelecekteki Belirsizliklerin Varlığının Kontrolü .....   | 37        |
| 2.5.4. İşletmenin, Sürekliliği Kavramını Tehdit Eden Olayların Varlığının Kontrolü .....                           | 37        |
| <b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....</b>  | <b>38</b> |
| <b>DENETİM STANDARTLARI.....</b>   | <b>38</b> |
| <b>3.1. DENETİM STANDARTLARI TANIMI, ÖNEMİ, TÜRLERİ VE ÖZELLİKLERİ ..</b>  | <b>38</b> |
| 3.1.1. Denetim Standartları Kavramı.....   | 38        |
| 3.1.2. Denetim Standartlarının Özellikleri.....  | 38        |
| 3.1.2.1. Genel Açıklama Standardı.....   | 39        |
| 3.1.2.2. Yeterli Açıklama Standardı .....  | 39        |

|   |           |
|---|-----------|
| 3.1.3. Denetim Standartlarının Önemi.....   | 39        |
| 3.1.4. Denetim Standartlarının Türleri .....  | 39        |
| 3.1.4.1. Genel Standartlar .....  | 40        |
| 3.1.4.2. Denetçinin, Mesleki Yeterliliği ve Eğitim Standardı .....  | 40        |
| 3.1.4.3. Denetçinin Bağımsız Olma Standardı .....   | 40        |
| 3.1.4.4. Denetçinin Mesleki Özen Gösterme ve Dikkatli Olma Standardı .....  | 41        |
| 3.1.5. Çalışma Alanı Standartları .....   | 41        |
| 3.1.5.1. Planlama ve Gözetim Standardı .....  | 41        |
| 3.1.5.2. Kanıt Toplama Standardı .....  | 41        |
| 3.1.5.3. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı .....  | 42        |
| 3.1.6. Raporlama Standartları .....   | 43        |
| 3.1.6.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı .....  | 43        |
| 3.1.6.2. Muhasebe İlkelerinde Süreklilik Standardı .....  | 44        |
| 3.1.6.3. Mali Tablolardaki Bilgilerin Yeterli Açıklama Standardı .....  | 44        |
| 3.1.6.4. Denetçinin, Denetim Raporunun Sonunda Görüş Bildirmesi Standardı .....   | 44        |
| <b>3.2. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI .....</b>   | <b>45</b> |
| 3.2.1. Uluslararası Denetim Standartların Genel Olarak Tanımlanması .....   | 45        |
| 3.2.2. Uluslararası Denetim Standartlarının İçerik Yapısı .....   | 46        |
| 3.2.3. Uluslararası Denetim Standartlarının İçeriği .....   | 47        |
| <b>DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....</b>  | <b>49</b> |
| <b>TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN “BAĞIMSIZLIK İLKESİNE” UYUM SORUNU .....</b>  | <b>49</b> |
| <b>4.1. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ .....</b>   | <b>49</b> |
| 4.1.1. Araştırmanın Amacı .....   | 49        |
| 4.1.2. Araştırmanın Önemi.....  | 49        |
| 4.1.3. Araştırmanın Problemi .....  | 49        |
| 4.1.4. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Büyüklüğü.....   | 50        |
| 4.1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları.....   | 50        |
| 4.1.6. Çalışmanın Hipotezleri.....  | 50        |
| 4.1.7. Araştırmanın Varsayımları .....  | 51        |
| 4.1.8. Araştırmada Kullanılan Ölçekler .....  | 51        |
| 4.1.9. Analizlerin Sonuçları ve Bulgular.....   | 52        |
| 4.1.10. Ölçeklerin Geçerlilik ve Güvenilirlik Sonuçları .....   | 54        |
| 4.1.11. Anket Uygulamasına Katılanlar İle İlgili Sosyo - Demografik Bulgular .....  | 56        |
| 4.1.12. Anket Uygulamasına Katılanların, “Müşteri İşletmelere” İlişkin Sorulara Verdikleri Cevaplar ve Bulgular .....                                     | 64        |
| 4.1.13. Ankete Katılanların Bağımsız Denetim Mesleği İle İlgili “Mevcut Politika ve Düzenlemelere” İlişkin Sorulara Verdikleri Cevaplar ve Bulgular ..... | 70        |
| 4.1.14. Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin “Bağımsızlığı Etkileyen Durumlar” İle İlgili Sorulara Verdikleri Cevaplar ve Bulgular .....                  | 76        |
| 4.1.15. Ankete Katılanların “Bağımsız Denetçilerin Denetim Şirketlerine Bakış Açısı” İle İlgili Sorulara Verdikleri Cevaplar ve Bulgular.....             | 83        |

|   |            |
|---|------------|
| 4.1.16. Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin “Bağımsız Denetim Fonksiyonu” İle İlgili Sorulara Verdikleri Cevaplar ve Bulgular..... | 88         |
| 4.1.17. Araştırma Boyutlarının Tanımlayıcı İstatistikleri ve Korelasyon Değerleri.....  | 91         |
| 4.1.18. Araştırma Boyutlarının Regresyon Analiz Sonuçları.....  | 93         |
| 4.1.18.1. Araştırma Boyutlarının Regresyon Analiz Sonuçları Karşılaştırılması .....   | 93         |
| 4.1.19. Araştırmanın Düzenleyicilik Testleri .....  | 95         |
| 4.1.19.1. Düzenleyicilik Testleri Karşılaştırılması.....  | 95         |
| <b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>   | <b>97</b>  |
| <b>KAYNAKÇA.....</b>  | <b>100</b> |
| <b>EKLER .....</b>  | <b>--</b>  |
| <b>EK-A.....</b>  | <b>--</b>  |
| <b>TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN.....</b>  | <b>--</b>  |
| <b>“BAĞIMSIZLIK İLKESİNE” UYUM SORUNU.....</b>  | <b>--</b>  |

## KISALTMALAR LİSTESİ

|                   |   |  |
|-------------------|---|--|
| <b>A.G.E.</b>     | : | ADI GEÇEN ESER   |
| <b>I.A.A.S.B:</b> | : | ULUSLARARASI DENETİM VE GÜVENCE STANDARTLARI<br>KURULU |
| <b>I.A.P.C.</b>   | : | ULUSLARARASI DENETİM KOMİTESİ                          |
| <b>I.A.P.C.</b>   | : | ULUSLARARASI DENETİM UYGULAMA KOMİTESİ                 |
| <b>I.F.A.C</b>    | : | ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU                 |
| <b>İ.İ.B.F.</b>   | : | İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ                   |
| <b>İ.K.Ü.</b>     | : | İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ                           |
| <b>İ.T.Ü.</b>     | : | İSTANBUL TEKNİK ÜNİVERSİTESİ                           |
| <b>KGK</b>        | : | KAMU GÖZETİM KURUMU                                    |
| <b>KMO.</b>       | : | ÖRNEKLEM UYGUNLUK ÖLÇÜSÜ                               |
| <b>S.</b>         | : | SAYFA  |
| <b>SPK</b>        | : | SERMAYE PİYASASI KURULU                                |
| <b>SS.</b>        | : | SAYFALAR   |
| <b>T.M.S.K.</b>   | : | TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU                   |
| <b>TFRS.</b>      | : | TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI                |
| <b>TTK.</b>       | : | TÜRK TİCARET KANUNU                                    |
| <b>U.D.S.</b>     | : | ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI                      |
| <b>UFRS.</b>      | : | ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI           |
| <b>VB.</b>        | : | VE BENZERİ   |
| <b>VD.</b>        | : | VE DEVAMI  |

## TABLolar LİSTESİ

### SAYFA

|  |    |
|--|----|
| <b>Tablo-1</b> Denetim Zaman Çizelgesi Örneği.....   | 33 |
| <b>Tablo-2</b> IFAC Tarafından Yayımlanan Uluslararası Denetim Standartlarının 2014 Yılı İtibariyle Listesi .....                            | 47 |
| <b>Tablo-3</b> Ankete Katılım Oranı .....  | 51 |
| <b>Tablo-4</b> Ölçeğin Geçerlilik ve Güvenirliliği .....   | 51 |
| <b>Tablo-5</b> Ankete Katılım Oranı .....  | 52 |
| <b>Tablo-6</b> Ölçeğin Geçerlilik ve Güvenirliliği .....   | 52 |
| <b>Tablo-7</b> KMO ve Bartlett's Test Tablosu .....  | 53 |
| <b>Tablo-8</b> Toplam Varyans Tablosu .....  | 54 |
| <b>Tablo-9</b> Toplam Varyans Tablosu .....  | 54 |
| <b>Tablo-10</b> Ankete Katılım Oranı .....   | 55 |
| <b>Tablo-11</b> Ölçeğin Geçerlilik ve Güvenirliliği .....  | 55 |
| <b>Tablo-12</b> Anket Uygulamasına Katılan Denetçilerin Çalışma Süresi.....  | 56 |
| <b>Tablo-13</b> Anket Uygulamasına Katılanların Eğitim Durumu .....  | 57 |
| <b>Tablo-14</b> Anket Uygulamasına Katılan Denetçilerin Bağımsız Denetim Firmasındaki Görevleri.....   | 58 |
| <b>Tablo-15</b> Denetim Firmasının Türü.....   | 59 |
| <b>Tablo-16</b> Denetim Firmasının Çalışan Sayısı .....  | 60 |
| <b>Tablo-17</b> Bağımsız Denetimde Ölçü Aldığımız Standartlar.....   | 61 |
| <b>Tablo-18</b> Bağımsız Denetim Alanında Çalışan En Etkili Örgüt.....   | 62 |
| <b>Tablo-19</b> Bağımsız Muhasebe Denetimi ile ilgili Sorunlar Ölçeğinin Güvenilirlik Analizi .  | 63 |
| <b>Tablo-20</b> Denetlenen İşletmeler Uluslararası Muhasebe Standartlarını Uygulanmamaktadır.....  | 64 |
| <b>Tablo-21</b> Denetimi Yapılan İşletme Yönetimi Denetçileri Etki Altına Almaya Çalışmaktadır. ....   | 65 |
| <b>Tablo-22</b> Denetlenen Firma Yöneticileriyle Kurulan İlişkilerde Samimiyet ve Güvenin Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir..... | 66 |
| <b>Tablo-23</b> Müşteri Denetçi Üzerinde Zaman Kısıtlaması Getirmektedir.....  | 67 |
| <b>Tablo-24</b> Genelde Müşteri İşletmenin Etkin Bir Muhasebe ve İç Kontrol Sistemi .....  | 68 |
| <b>Tablo-25</b> Genelde Müşteri İşletme Kurumsal Yönetim İlkelerine Uzaktır. ....  | 69 |
| <b>Tablo-26</b> Ülkemizde Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum Yeterince .....   | 70 |
| <b>Tablo-27</b> Denetim Firmaları Arasında Çok Sıkı Bir Rekabet Vardır. ....   | 71 |
| <b>Tablo-28</b> Ülkemizde Bir Mevzuat Karmaşası Mevcuttur. ....  | 72 |
| <b>Tablo-29</b> Ülkemizde Cezalar Yeterince Caydırıcı Değildir. ....   | 73 |
| <b>Tablo-30</b> Ülkemizde Kamuoyu Bağımsız Denetim Konusunda Yeterince Bilinçli Değildir. ....   | 74 |
| <b>Tablo-31</b> Bağımsız Denetim Hizmeti Ücreti Düşüktür.....  | 75 |
| <b>Tablo-32</b> Ülke Ekonomisindeki Çalkantılar Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.....   | 76 |
| <b>Tablo-33</b> Müşteri İşletmenin Kendi Hedefleri Doğrultusundaki Beklentileri Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.....           | 77 |
| <b>Tablo-34</b> Ülkede Yerleşmiş Olan Etik Değerler Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.....                                       | 78 |

|   |    |
|---|----|
| <b>Tablo-35</b> Müşteri İşletmedeki Kurum Kültürü Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir. ....                   | 79 |
| <b>Tablo-36</b> Çalışılan Denetim Kuruluşundan Kaynaklanan Baskılar Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir. .... | 80 |
| <b>Tablo-37</b> Bireysel Olarak Çalışmamak Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir. ....                          | 81 |
| <b>Tablo-38</b> Denetim Şirketleri Haksız Rekabet Yapmaktadır. ....   | 82 |
| <b>Tablo-39</b> Denetim Şirketleri Kurum İçi Eğitime Yeterince Önem Vermemektedir. ....                                 | 83 |
| <b>Tablo-40</b> Denetimde Yetkili Kurumlar Arasında Uyumsuzluk Mevcuttur. ....  | 84 |
| <b>Tablo-41</b> Denetim Şirketleri Denetim Çalışmasına Yeterli Süreyi Ayırmamaktadır. ..                                | 85 |
| <b>Tablo-42</b> Bağımsız Muhasebe Denetimi İçin Gerekli İnsan Kaynağı Uygun Şekilde Sağlanamamaktadır. ....             | 86 |
| <b>Tablo 43</b> Bağımsız Denetim Şirketleri Değişime Çok Açık Değildir. ....  | 87 |
| <b>Tablo-44</b> Bağımsız Denetçiler Dünya Standartlarına Göre Görevlerini Tam Anlamıyla Yerine Getirmektedirler. ....   | 88 |
| <b>Tablo-45</b> Bağımsız Denetçiler Mevcut Yasal Mevzuatlara Tam Olarak Uyum Sağlamaktadırlar. ....                     | 89 |
| <b>Tablo-46</b> Bağımsız Denetçiler Müşteri İşletmelere Her Anlamda Güven Sağlamaktadırlar. ....                        | 90 |
| <b>Tablo-47</b> Araştırma Boyutlarının Tanımlayıcı İstatistikleri ve Korelasyon Değerleri ...                           | 91 |
| <b>Tablo-48</b> Araştırma Boyutlarının Regresyon Analiz Sonuçları .....   | 93 |
| <b>Tablo-49</b> Düzenleyicilik Testleri .....   | 95 |

## ŞEKİLLER LİSTESİ

### SAYFA

|  |    |
|--|----|
| <b>Şekil-1</b> Denetçi Bağımsızlığı Şeması.....  | 17 |
| <b>Şekil-2</b> Denetim Süreci Şeması.....  | 23 |
| <b>Şekil-3</b> Anket Uygulamasına Katılan Denetçilerin Çalışma Süresi.....   | 56 |
| <b>Şekil-4</b> Anket Uygulamasına Katılanların Eğitim Durumu .....   | 57 |
| <b>Şekil-5</b> Anket Uygulamasına Katılan Denetçilerin Bağımsız Denetim Firmasındaki Görevleri.....  | 58 |
| <b>Şekil-6</b> Denetim Firmasının Türü.....  | 59 |
| <b>Şekil-7</b> Denetim Firmasının Çalışan Sayısı .....   | 60 |
| <b>Frekans Şekil-8</b> Bağımsız Denetimde Ölçü Aldığımız Standartlar .....   | 61 |
| <b>Şekil-9</b> Bağımsız Denetim Alanında Çalışan En Etkili Örgüt.....  | 62 |
| <b>Şekil-10</b> Denetlenen İşletmeler Uluslararası Muhasebe Standartlarını Uygulamamaktadır.....   | 64 |
| <b>Şekil-11</b> Denetimi Yapılan İşletme Yönetimi Denetçileri Etki Altına Almaya Çalışmaktadır. ....                                       | 65 |
| <b>Şekil-12</b> Denetlenen Firma Yöneticileriyle Kurulan İlişkilerde Samimiyet ve Güven Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir..... | 66 |
| <b>Şekil-13</b> Müşteri Denetçi Üzerinde Zaman Kısıtlaması Getirmektedir.....  | 67 |
| <b>Şekil-14</b> Genelde Müşteri İşletmenin Etkin Bir Muhasebe ve İç Kontrol Sistemi .....  | 68 |
| <b>Şekil-15</b> Genelde Müşteri İşletme Kurumsal Yönetim İlkelerine Uzaktır.....   | 69 |
| <b>Şekil-16</b> Ülkemizde Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum Yeterince Sağlanamamıştır.....  | 70 |
| <b>Şekil-17</b> Denetim Firmaları Arasında Çok Sıkı Bir Rekabet Vardır. ....   | 71 |
| <b>Şekil-18</b> Ülkemizde Bir Mevzuat Karmaşası Mevcuttur.....   | 72 |
| <b>Şekil-19</b> Ülkemizde Cezalar Yeterince Caydırıcı Değildir. ....   | 73 |
| <b>Şekil-20</b> Ülkemizde Kamuoyu Bağımsız Denetim Konusunda Yeterince Bilinçli Değildir. ....   | 74 |
| <b>Şekil-21</b> Bağımsız Denetim Hizmeti Ücreti Düşüktür. ....   | 75 |
| <b>Şekil-22</b> Ülke Ekonomisindeki Çalkantılar Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir. ....  | 76 |
| <b>Şekil-23</b> Müşteri İşletmenin Kendi Hedefleri Doğrultusundaki Beklentileri Denetçi....  | 77 |
| <b>Şekil-24</b> Ülkede Yerleşmiş Olan Etik Değerler Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir. ....                                    | 78 |
| <b>Şekil-25</b> Müşteri İşletmedeki Kurum Kültürü Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir. ....                                      | 79 |
| <b>Şekil-26</b> Çalışılan Denetim Kuruluşundan Kaynaklanan Baskıları Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir. ....                   | 80 |
| <b>Şekil-27</b> Bireysel Olarak Çalışmamak Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir. ....   | 81 |
| <b>Şekil-28</b> Denetim Şirketleri Haksız Rekabet Yapmaktadır. ....  | 82 |
| <b>Şekil-29</b> Denetim Şirketleri Kurum İçi Eğitime Yeterince Önem Vermemektedir. ....  | 83 |
| <b>Şekil-30</b> Denetimde Yetkili Kurumlar Arasında Uyumsuzluk Mevcuttur. ....   | 84 |
| <b>Şekil-31</b> Denetim Şirketleri Denetim Çalışmasına Yeterli Süreyi Ayırmamaktadır.....  | 85 |
| <b>Şekil-32</b> Bağımsız Muhasebe Denetimi İçin Gerekli İnsan Kaynağı Uygun Şekilde Sağlanamamaktadır.....                                 | 86 |



|  |    |
|--|----|
| <b>Şekil-33</b> Bağımsız Denetim Şirketleri Değişime Çok Açık Değildir.....  | 87 |
| <b>Şekil-34</b> Bağımsız Denetçiler Dünya Standartlarına Göre Görevlerini Tam Anlamıyla Yerine Getirmektedirler..... | 88 |
| <b>Şekil-35</b> Bağımsız Denetçiler Mevcut Yasal Mevzuatlara Tam Olarak Uyum Sağlamaktadırlar.....                   | 89 |
| <b>Şekil-36</b> Bağımsız Denetçiler Müşteri İşletmelere Her Anlamda Güven Sağlamaktadırlar.....                      | 90 |

## ÖNSÖZ

Yüksek Lisans eğitimim süresinde deneyim, destek, bilgisini esirgemeyen İstanbul Gelişim Üniversitesi hocalarıma önerilerini ve yol göstericiliğini esirgemeyen Tez danışmanım, Yrd. Doç. Dr. Erdem BAĞCI hocama şükranlarımı sunuyorum.

Adnan DEDE

## GİRİŞ

Çalışmanın konusu “Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin Bağımsızlık İlkesine Uyum Sorununun” nedenlerini irdelemek, bağımsız denetçilerin yeterli düzeyde bağımsız davranıp / davranmamalarını tespit etmek ve varsa bağımsız davranmamalarının nedenlerini incelemektir.

Çalışmanın ana temasını oluşturan konular; Bağımsız denetimde bağımsızlık ilkesi, bağımsız denetçinin bağımsızlığı, denetçilerin bağımsızlık ilkesine uyum ve yasaklanan faaliyetler, denetçi bağımsızlığı ile ilgili Türkiye’de ve uluslararası düzeyde yasal düzenlemeler, denetçinin bağımsızlığını etkileyen rotasyon ile ilgili ulusal ve uluslararası yasal düzenlemeler, bağımsızlık İlkesine uyumda karşılaşılan sorunlar ve uyumsuzluklar irdelenecektir.

Bağımsız muhasebe denetimi, Türkiye’de faaliyetlerini sürdüren işletmeler açısından büyük bir öneme sahiptir. Bağımsız denetimin usulüne uygun olarak yapılması ülke ekonomisi açısından büyük önem arz edebilmektedir. Diğer bir ifadeyle, bağımsız denetimden geçmemiş finansal tablolar, aslında güvenilirliği onaylanmamış bir bilgi niteliği taşıyabilmektedir. Denetim ile ilgili standartlar, işletmelerin uymaları gereken birtakım sorumlulukları da beraberinde getirmektedir. Bu kapsamda yapılacak olan araştırmalar, denetim şirketlerinin bakış açısını geliştirebilecek, mevcut problemlere bilimsel çözüm önerileri sunabilecek, işletmelerin ilgili çevresiyle iletişimlerini güçlendirebilecek ve işletmeler, kamu kurumları, tüketiciler ile daha etkin faaliyetlerin sürdürülmesine neden olabilecektir.

Çalışma dört ana bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlerin başlıklarını, alt başlıklarını ve kapsamını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür; Birinci bölümde, denetimin tanımı, denetimin iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialardan oluşması, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk, kanıtların toplanması, raporlanması ve ilgililere sunulması, denetim türleri olarak, mali tablolar (finansal tablolar) denetimi, uygunluk (usul) denetimi, faaliyet (performans) denetimi, denetçinin tanımı ve denetçi ile ilgili temel kavramlar, denetçinin tanımı, özellikleri ve sorumlulukları, denetçi türleri, bağımsız denetçiler, iç denetçiler, kamu denetçileri, denetçinin ilişkide bulunacağı gruplar, yönetim, ortaklar, yönetim kurulu ve çalışmanın ana konusunu oluşturan bağımsız denetimde bağımsızlık ilkesi, bağımsız denetçinin bağımsızlığı, konularına yer verilecektir.

*İkinci bölümde*, denetim süreci aşamaları, denetim süreci kavramı, müşteri ile görüşülerek denetimin kabul edilmesi, denetlenen işletme hakkında bilgi toplama, işletme yönetiminin bağımsız denetim talebinin denetçi tarafından kabul edilerek bağımsız denetim sözleşmesi imzalanması, bağımsız denetim çalışmasının planlanması, iç kontrol sisteminin değerlendirilerek kontrol riskinin tespit edilmesi,

denetim çalışmasında önemlilik düzeyinin belirlenmesi, denetim çalışmasında denetim riskinin tespit edilmesi, denetim çalışmasında hedeflenen amaç, denetim çalışma programının hazırlanması, denetim çalışmasının sistematığı, denetim çalışmalarının ne zaman uygulanacağının belirlenmesi, denetim çalışma ekibinin gözetimi, denetim test çalışmaları, uygunluk test çalışmaları, maddi doğruluk testleri, muhasebe hesap bakiyelerinin doğruluğunun test edilmesi, denetim faaliyetlerinin uygulanması, iç kontrol sisteminin test edilmesi, denetim çalışmasının sonuçlandırılması, denetim kanıtlarının kontrolü, işletmenin gelecekteki belirsizliklerin varlığının kontrolü, işletmenin, sürekliliği kavramını tehdit eden olayların varlığının kontrolü,

nc bölümde, denetim standartları, tanımı, önemi türleri ve özellikleri, uluslararası denetim standartlarının genel olarak tanımlanması, içerik yapısı ve içeriğine yer verilecektir.

Dördüncü bölümde, “Türkiye’de Bağımsız Deneticilerin Bağımsızlık İlkesine Uyum Sorunu” irdelenmiştir. Anket yöntemi ile elde edilen veriler, ileri sürülen hipotezler kapsamında, SPSS 20 (Sosyal Bilimler İstatistik Programı /Statistical Packages for the Social Sciences)ile istatistik analizler yapılmıştır. Araştırmada, Türkiye’de KGK’dan (Kamu Gözetim Kurumu) yetki almış toplam 172 adet denetim şirketinden, İstanbul ilinde faaliyet gösteren 60 adet denetim şirketinde çalışan 60 adet Denetçi kura ile seçilerek araştırmanın örneklem büyüklüğü belirlenmiştir.

Araştırmada, müşteri işletmelere ilişkin sorunlar, bağımsız denetim mesleği ile ilgili mevcut politika ve düzenlemelere ilişkin sorunlar, bağımsız denetçilerin bağımsızlık ilkesini etkileyen durumlar, bağımsız denetçilerin denetim şirketlerine bakış açısı ve Türkiye’de bağımsız denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin yeterli düzeyde bağımsız davranmadıkları ya da davranamadıkları sorunları irdelenmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **DENETİM, DENETİM TÜRLERİ, DENETÇİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR**

#### **VEBAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK İLKESİ**

#### **1.1. DENETİMİN ÖZELLİKLERİ, PRENSİPLERİ VE TEKNİKLERİ**

Bu kısımda, denetimin, bir süreçten oluşması, denetimin, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialardan oluşması, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk, uygunluk derecesinin saptanması, kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi, bağımsız denetimden faydalanan bilgi kullanıcıları ve denetim sonuçlarının raporlanması ve ilgililere sunulması konularına yer verilecektir<sup>1</sup>.

##### **1.1.1. Denetimin Tanımı**

Denetim kavramının kökenini oluşturan Latince *audire* kelimesi işitmek, dikkatlice dinlemek anlamına gelmektedir. Denetleme, bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek<sup>2</sup>, kontrol işlevlerini yerine getirmek olarak ifade edilebilir.

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır.

Latince *Audire* kelimesinden türemiş, dikkatli bir şekilde dinlemek duymak anlamına gelen kavrama denetim denir. Kontrol etmek, teşvik etmek, karşılıklı olarak murakabe etmek anlamlarına gelen, yapılan işin kurallara uygun olarak yapılıp yapılmadığını tespit etmek faaliyetlerine denetleme denir.

İşletmelerin, iktisadi faaliyet ve sonuçlarının, finansal tablolarına uygunluğunun, meslek mensubu bireyler tarafından mesleki özen ve titizlikle tarafsız olarak incelenmesi faaliyetine denetim diyebiliriz. Denetim kelimesi, Latince' den gelen bir kavram olup, yapılan işin kontrolünde, duyu organlarının dikkatini konuya yöneltmek olarak ifade edilebilir.

---

<sup>1</sup> Nejdet Tanker, *Mali Tablo Analizi*, Gazi Yayınevi, Ankara, 2001, ss. 57-58.

<sup>2</sup> Rifat Üstün, *Muhasebesi Yönetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1999, ss. 36-37.

### 1.1.2. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Yasal Çerçevesi

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının incelenerek genel kabul görüşmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu hakkında bir görüşü varılarak, rapor halinde sunulmasıdır<sup>3</sup>.

Türkiye’ de 1994 yılında çıkarılan 1 sıra no’lu muhasebe sistemleri uygulama genel tebliği uygulanmaya başlanmıştır. İşletmelerin, sağlıklı, doğru gerçeği yansıtan muhasebe bilgileri üretmesi sonucu muhasebe denetiminin kolaylaştığı ifade edilebilir<sup>4</sup>.

Türkiye’ de bağımsız denetim dünyadaki ekonomik etkileşim sonucu gelişme kaydetmiştir. Türkiye’ de işletmelerin, muhasebe işlemlerinin tamamının bilgisayar ortamında gerçekleştirmesi muhasebenin önemi ve bağımsız denetimin kavranma düzeyini göstermektedir<sup>5</sup>.

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni TTK ile işletmelere muhasebe denetimi zorunluluğu getirilmiştir. İşletmelerin muhasebe denetimlerinin yapılmasının kontrolü için yeni bir kurul olan kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu kurulmuştur. Böylece, işletmelere yatırım yapanlar, kredi verenler ortaklar gibi ilgililerin makul güvence altına alınması yasal bir kontrol mekanizması olan bağımsız denetimi doğurmuştur. Kamusal bir görev alan, işletmelerin muhasebe denetimi, 6102 sayılı yeni TTK ile güvence altına alınmıştır. Türkiye’ de muhasebe denetimi işletmelerin gerçek durumunu yansıtması için finansal tabloların denetiminin ilgililere makul güvence sağlaması sonucunu doğurmuştur<sup>6</sup>.

### 1.1.3. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

Bağımsız denetime tabi şirketler KGK tarafından yayınlanan tebliğler ile yayınlanmaktadır. Bu tebliğ ile; aktif toplamı, yıllık net satışı, çalışan sayısı olarak üç kriterlerinden en az ikisini, ( tek olarak, iştirakleri, ortaklıkları dahil) gerçekleştiren şirketler, baz alınan yıldaki kriterlere göre, bir sonraki yıl başından itibaren bağımsız denetime tabi olmaktadır.

<sup>3</sup> Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınevi, İstanbul, 2012, ss. 44-45.

<sup>4</sup> Adil Kaya, “Muhasebe Standartları”, *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 2000, ss. 21-48, s. 36.

<sup>5</sup> Ümit Gücenme Gençoğlu, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007, ss. 50-51.

<sup>6</sup> Seval Kardeş Selimoğlu ve Şaban Uzay, *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitapevi Ankara, 2014, ss.73-74.

**Aşağıdaki kriterlere göre (I) sayılı liste de yer alan şirketler, yeni TTK ve 660 sayılı KHK ile bağımsız denetime tabidir<sup>7</sup>;**

- a) Aktif toplamı yüz elli milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı iki yüz milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı beş yüz ve üstü.

(I) SAYILI LİSTE

**1. Sermaye Piyasası Kuruluna tabi şirketler<sup>8</sup>;**

- a) Yatırım kuruluşları,
- b) Kolektif yatırım kuruluşları,
- c) Portföy yönetim şirketleri,
- ç) İpotek finansmanı kuruluşları,
- d) Varlık kiralama şirketleri,
- e) Merkezi takas kuruluşları,
- f) Merkezi saklama kuruluşları,
- g) Veri depolama kuruluşları,
- ğ) Derecelendirme kuruluşları,
- h) Değerleme kuruluşları,

i) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.

**2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kuruluna tabi şirketler;**

- a) Bankalar,
- b) Derecelendirme kuruluşları,
- c) Finansal holding şirketleri,
- ç) Finansal kiralama şirketleri,
- d) Faktoring şirketleri,
- e) Finansman şirketleri,
- f) Varlık yönetim şirketleri,
- g) Finansal holding şirketler ( BDDK'nın tanımladığı nitelikli paya sahip olan),

**3. Sigortacılık Kanunu ve Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamındaki, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.**

**4. İstanbul Altın Borsasına kayıtlı; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti yapan anonim şirketler.**

**5. Umumi Mağazalar Kanunu hükümlerince kurulan anonim şirketler ve anonim şirket şeklinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri.**

<sup>7</sup> Resmi Gazete, Sayı 28537, 23 Ocak 2013.

<sup>8</sup> Resmi Gazete, Sayı 28537, 23 Ocak 2013.

**6. Medya hizmeti sunan şirketler (ulusal, karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi şirketler)**

Aktif toplamı, yıllık net satışı ve çalışan sayısı kriterlerine göre; (II) sayılı liste de yer alan şirketler, yeni TTK ve 660 sayılı KHK ile bağımsız denetime tabidir<sup>9</sup>;

(II) SAYILI LİSTE

**1. Doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin en az % 25'i kamusal nitelikli, meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve üst kuruluşlarına ait olan şirketlerden aşağıdaki üç kriterden en az ikisini gerçekleştiren şirketler;**

- a) Aktif toplamı kırk milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı elli milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı yüz yirmi beş ve üstü

**2. Günlük gazete çıkaran şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini gerçekleştiren şirketler;**

- a) Aktif toplamı elli milyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı yetmiş beş milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı yüz yetmiş beş ve üstü.

**3. Elektronik İmza Kanunu, Elektronik Haberleşme Kanunu ve Bilgi Teknolojileri İletişim Kurumunun denetimine tabi şirketler (Kaynak tahsisi içermeyen şirketler ve çağrı merkezi şirketleri hariç), aşağıdaki üç kriterden en az ikisini sağlayan şirketler;**

- a) Aktif toplamı yetmiş beş milyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı iki yüz elli ve üstü.

**4. Doğalgaz Piyasası Kanunu, Petrol Piyasası Kanunu, Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu, Enerji Piyasası Düzenleme Kuruluna tabi, lisans, sertifika, yetki belgesi sahibi şirketlerden (4046 sayılı Kanuna tabi Kamu İktisadi kurumları hariç) aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini gerçekleştiren şirketler;**

- a) Aktif toplamı yetmiş beş milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı iki yüz elli ve üstü.

---

<sup>9</sup> Resmi Gazete, Sayı 28537, 23 Ocak 2013.



**5. Bir borsada işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanununa göre halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç kriterden en az ikisini gerçekleştiren şirketler:**

- a) Aktif toplamı on beş milyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı elli ve üstü.

**6. Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri, Bankacılık Kanunu kapsamındaki fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketlerden (faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan iştirak ve şirketler hariç) aşağıdaki üç kriterden en az ikisini gerçekleştirmiş şirketler:**

- a) Aktif toplamı yüz elli milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı iki yüz milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı beş yüz ve üstü.

**7. Kamu İktisadi Teşebbüsleri, bağlı ortaklıklar ve sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketlerden aşağıdaki üç kriterden en az ikisini sağlayan şirketler:**

- a) Aktif toplamı kırk milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı elli milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı yüz yirmi beş ve üstü.

01.02.2015/ 29254 sayılı Resmi Gazetede ki değişiklik ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kriterleri değiştirilmiştir. Buna göre yukarıda sıralanmış olan; (I) sayılı listede yer alan şirketler ve (II) sayılı listenin yedinci sırasında yer alanlar hariç sermayesinin en az % 50 ve daha fazlası Devlete, il özel idarelerine, vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler bu Kararın kapsamı dışında bırakılmıştır. Şirketler, üç kriterden (Aktif toplamı, Net Satış, Çalışan Sayısı) en az ikisini art arda iki hesap döneminde geçmeleri halinde gelecek hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olmaktadır. Bağımsız denetime geçen şirketler, söz konusu en az iki kriterden, art arda iki hesap döneminde altında kalması veya bir hesap döneminde söz konusu kriterlerden en az ikisi yüzde yirmi veya daha fazla altında kalması halinde, gelecek hesap döneminden itibaren bağımsız denetimden çıkarılmaktadırlar. Aktif toplamı 50 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 100 milyon TL üstü, çalışan sayısı 200 kişi ve üstü olan işletmeler ise 01.01.2015 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabidirler<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> Resmi Gazete, Sayı 29254, 1 Şubat 2015.

#### **1.1.4. Bağımsız Denetimi Gerçekleştirecek Şirketler**

Bağımsız denetimi gerçekleştirecek şirketler, Türkiye'de bağımsız denetime tabi işletmelerin denetimini yapmakta olan, kamu gözetimi kurumundan yetki almış, anonim şirket veya limitet şirket olarak örgütlenmiş bağımsız denetim şirketleridir. Bağımsız denetim şirketlerinin yasal çerçevesini, bağımsız denetimi düzenlemek üzere 02.11.2011 tarihinde 660 sayılı K.H.K. ile kurulan Kamu Gözetimi Kurumu düzenlemektedir<sup>11</sup>.

#### **1.1.5. Tam Tasdik**

Türkiye'de vergi denetimi maliye bakanlığı tarafından, 213 sayılı vergi usul kanunu çerçevesinde yapılmaktadır. Tam tasdik, Türkiye'de verginin doğruluğunun tespiti amacıyla 3568 sayılı yasa ile yetkilendirilen YMM'ler tarafından yapılmaktadır. Maliye bakanlığının kontrolü altında yapılmakta olan tam tasdik denetimi, bağımsız denetimden ayrı bir denetim olduğu ifade edilebilir. Bağımsız denetim kapsama alanı itibariyle, verginin doğruluğu standardına göre tam tasdik konusunu da kapsadığı ifade edilebilir.

#### **1.1.6. Denetimin İktisadi Faaliyet ve Olaylarla İlgili İddialardan Oluşması**

Denetim, olaylar ve iddialarla ilgili başlangıç ve sonucu olan bir süreçtir. Denetim faaliyetinin süreci, hazırlık safhası, bilgi ve kanıt toplanma safhası, toplanan bilgi ve kanıtların işlenmesi ve değerlendirilmesi, denetim sonucuna ulaşılması ve denetim görüşünün yer aldığı denetim raporunun hazırlanması ve ilgililere verilmesi aşamalarıdır<sup>12</sup>.

Denetim çalışmaları kesinlikle başlangıç ve sonu belli olan bir dönemi kapsamalıdır. Bu ise genelde bir yıl olabileceği gibi, üç aylık, iki yıllık veya işletmenin tüm faaliyet dönemini kapsayacak bir süreç olabilir.

İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar ifadesi ile muhasebenin iktisadi bilgileri teşhis etme, ölçme ve raporlama işlevleri belirtilmek istenmektedir<sup>13</sup>. Denetlenen işletme yönetiminin, denetçiye verdiği mali tablolar ile tüm bilgi ve belgeler o işletmenin iddiaları olup, denetçi bu iddiaların doğruluğu hususunda araştırmalar yapacak ve makul güvence oluşturacaktır. Denetim faaliyetlerinde

<sup>11</sup> Resmi Gazete, Sayı 28537, 23 Ocak 2013.

<sup>12</sup> Üstün, a.g.e.,ss. 34-35.

<sup>13</sup> Ümit Gücenme, *Genel Muhasebe*, Marmara Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000, ss. 22-24.

temel olarak yapılan işlem, işletmenin çeşitli şekillerde ortaya koyduğu ve doğru olduğunu iddia ettiği bilgiler ile denetçinin kendi doğrularının karşılaştırılmasıdır.

### 1.1.7. Önceden Belirlenmiş Ölçütlere Uygunluk

Önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk, denetçinin, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili mali tablo, bilgi ve belgeler ile ilgili iddiaların, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları, işletme yönetiminin performans ile ilgili ölçüleri, kanun, yönetmelik gibi yasma ve yürütmenin koymuş olduğu kurallara uygunluğunun araştırması şeklinde ifade edilebilir<sup>14</sup>.

Uygunluk derecesinin saptanması, yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin önceden saptanmış ölçütlere ne derecede uyum içinde bulunduğunu belirleyen ölçüdür. Bu uygunluk ya da uyumsuzluk nicel olarak veya nitel olarak saptanıp belirlenebilir<sup>15</sup>.

### 1.1.8. Kanıtların Toplanması, Raporlanması ve İlgililere Sunulması

Denetçinin, objektif ve tarafsız olarak kanıtları toplaması ve değerlendirmesidir. Kanıtların objektif olması veya olmamasından daha önemlisi, kanıtların objektif bir biçimde değerlendirilmesi büyük önem arz etmektedir<sup>16</sup>. Bilgi kullanıcıları, sermaye koyan ortaklar, şirket çalışanları, borç verenler, yatırım yapanlar, devlet kurumları gibi tüm kamuyu kapsamaktadır<sup>17</sup>.

İşletmenin denetim işini hiçbir araştırma yapmadan, sözleşme imzalayan denetim firması ve onu temsil eden denetçinin hazırlayacağı rapor sağlam temellere oturamaz. Örneğin, denetlenecek "A" işletmesinin denetim işini alan, "B" denetim şirketi hiçbir araştırma yapmadan denetim sözleşmesini imzalamıştır. "A" işletmesinin finansal tabloları UFRS'ye göre denetlenmiş ve "B" bağımsız denetim şirketi olumlu rapor vermiştir. "A" işletmesinin denetim raporu ilgililere sunularak yayınlanmıştır. Raporun yayınlanmasından iki ay sonra şirketin iflası istenmiştir. "A" işletmesinin bağımsız denetimden önce süregelen yüksek tutarlı, sonuç aşamasına gelmiş hukuki davası olduğu anlaşılmıştır. "B" bağımsız denetim şirketi, "A" işletmesinin denetim işini almadan, önce inceleme ve araştırma yapmadan, sözleşme imzaladığı için yapılan denetim amacına ulaşmamış ve iki ay sonra işletme iflasını istemiştir. Denetimin sonuçlarının raporlanması, denetimin son

<sup>14</sup> Yüksel Koç Yalkın, *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2006, ss. 49-51.

<sup>15</sup> Bozkurt, a.g.e.,ss. 23-25.

<sup>16</sup> Figen Altuğ, *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000, ss. 32-34.

<sup>17</sup> Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2010,ss. 30-32.

aşamasıdır. Denetçi, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgeler üzerinde yapmış olduğu incelemeler sonucunda objektif bir biçimde değerlendirmelerde bulunarak bir sonuca ulaşmasıdır<sup>18</sup>. Burada denetçi kesin, kati bir doğruluğu onaylamaz.

## 1.2. DENETİM TÜRLERİ

Bu kısımda, mali tablolar (finansal tablolar) denetimi, uygunluk (usul) denetimi ve faaliyet (performans) denetimi konularına yer verilecektir.

### 1.2.1. Mali Tablolar (Finansal Tablolar) Denetimi

Bir işletmenin, mali tablolarının bir bütün olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal mevzuata uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, önceden belirlenmiş ölçütlerle uyum içinde olup olmadığı, mali tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı hususlarında bir görüş oluşturulmaya çalışılan denetime mali tablolar denetimi denir<sup>19</sup>. Muhasebe ile ilgili bilgilerin bulunduğu mali tablolara dayanılarak karar alma durumunda bulunan yetkililerin karar almalarında en önemli etken, bu bilgilerin sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte olmasıdır<sup>20</sup>.

Mali tablolar denetiminin içerdiği genel özellikler; mali tablolara güvenilirlik kazandırmak, denetçinin işletmeden bağımsız bir kişiliğe sahip olması, denetimin amacının yanlış beyanların ortaya çıkarılması olması, denetçi tarafından mali tablolar hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturulması, denetçinin mali tablolar hakkında görüşünü mantıklı bir temele oturtması ve mali tabloların %100 güvenilir olduğu anlamına gelmemesidir.

### 1.2.2. Uygunluk (Usul) Denetimi

Bir işletmenin, mali işlem ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı ve diğer yetkili kişi ve kuruluşlar tarafından belirlenen kurallara ve yasal mevzuata uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan incelemedir. Uygunluk denetimi, vergi matrahının tespitine yönelik olarak, Vergi Usul Kanunu hükümlerine uyulup uyulmadığının tespitine yönelik denetimdir<sup>21</sup>. Örneğin, işletme yönetimi tarafından hammaddenin üretime sevk edilirken ambar çıkış belgesi düzenleyip düzenlemediğinin tespiti uygunluk denetimine bir örnek olabilir.

<sup>18</sup> Nuri Tortop, *Yönetim Bilimi*, Yargı Yayınları, Ankara, 1993, ss. 14-16.

<sup>19</sup> Üstün, a.g.e.,ss. 6-7.

<sup>20</sup> A. Kazım Kırtış, *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, Teorik ve Uygulamalı*, 2. Baskı, Evin Ofset Yay., Malatya, 2009, ss. 99-100.

<sup>21</sup> Kerim Banar, *Genel Muhasebe*, Nisan Kitabevi, Ankara, 2007, ss. 56-58.

Kamu kurum ve kuruluşlarının mali işlemlerinin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının Sayıştay tarafından tespiti, kamu veya özel sektörde çalışanların ücret bordrolarının doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğinin Sigorta Müfettişleri tarafından tespiti de uygunluk denetimidir.

### **1.2.3. Faaliyet (Performans) Denetimi**

Faaliyet denetimi, işletmenin örgütsel yapısının, iç kontrol ve iş akış yapısının denetlenerek, işletme yönetimin başarısının tespitine yönelik denetimdir<sup>22</sup>.

Denetimde amaç, işletme bölümlerinin etkinliği ve verimliliğinin araştırılarak işletme yönetimine ilgili bölümlerin faaliyetleri hakkında önerilerde bulunmaktır. Faaliyet denetimi işletme içi faaliyetler ile ilgili olduğundan uygulamada bu faaliyetlerin iç denetçiler ve devlete bağlı kamu denetçileri tarafından yapıldığı görülmektedir.

## **1.3. DENETÇİNİN TANIMI VE DENETÇİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR**

Bu kısımda, denetçinin tanımı, denetçinin özellikleri ve denetçinin sorumlulukları ve tarihi gelişimi konularına yer verilecektir.

### **1.3.1. Denetçinin Tanımı**

Muhasebe denetim mesleği ile ilgili gerekli eğitimi almış mesleğin gerekli ahlaki özelliklerine sahip, tarafsızlık ilkesine bağlı bireye denetçi denir<sup>23</sup>. Denetçi, kurumsallaşan işletmeler için yöneticilere yol gösteren bir rehber gibidir. Kurumsallaşan veya kurumsallaşmayan işletmeler, muhasebe denetimine önem vermek zorundadırlar. Denetim işletmeleri açısından, denetçi denetim kalitesini yakalamak zorundadır. Denetim işletmesinin kurumsallaşması kamusal görev olan denetimin kalitesini arttıracaktır. Uluslararası muhasebe standartları, denetçinin, denetim kalite standartlarını yasal zemine oturtmuştur.

### **1.3.2. Denetçinin Özellikleri**

Tarafsızlık ilkesine sadık, ahlaki meziyetleri olan, sürekli gelişime açık, disiplinli, istikrarlı, mesleğin kalitesini yüksek seviyelere ulaştırabilme çabasını gösterebilen özellikler, denetçinin başlıca özellikleri olarak tanımlanabilir<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> Orhan Çelik, *Muhasebe Yönetimi*, TÜRMOB Yayınları, İstanbul, 2011, ss. 45-47

<sup>23</sup> Çelik, a.g.e, ss. 90-91.

<sup>24</sup> Cengiz Erdamar, *Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2010, ss. 37-39.

Denetlenecek işletme ile denetim şirketi arasındaki denetim sözleşmesi, ön incelemeden sonra gerçekleşecektir. Bağımsızlık ilkesinden taviz verilmeden, ön incelemelerin yapılması, bağımsız dış denetimin koşullarındandır<sup>25</sup>.

Kurumsallaşan denetim işletmeleri, çalışan denetim elemanlarının denetçide olması gereken nitelikleri takip edebilmelidir. Denetçide olması gereken nitelikler, öncelikle denetim kalitesini ve sonuçta kamusal görev olan denetimin olumsuz etkilenmesine neden olacaktır.

### 1.3.3. Denetçinin Sorumlulukları

Denetçinin, denetlenen işletmenin mali tablolarını denetlemesinin sonuçları önemli sorumlulukları doğurmaktadır. İşletmenin, bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu, fon akım tablosu gibi mali nitelikli finansal tabloları bir bütün olarak değerlendirilerek denetlenmektedir. Denetçi, işletmenin bir bütün olarak finansal tablolarını, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk ve muhasebe standartlarına göre denetler<sup>26</sup>.

İşletmenin denetiminden beklenen sonuç, yatırımcılara makul düzeyde gerçek durumu sunmaktır. İşletme ilgililerine sunulan bilgi, denetçi tarafından hazırlanan rapor ile sağlanır<sup>27</sup>.

Denetçi, denetim raporunda bir görüş sunar. Denetim raporu, genel kuruldan önce işletme yönetimine sunulmak zorundadır. Denetçinin sorumluluğu, denetim faaliyetini genel ilkelere uygun olarak yapmak ve süresinde denetim raporunu yönetime sunmaktır. Denetim faaliyeti bir süreç olup, işletme ilgililerine doğru ve güvenilir bilgi üretmek amacı taşıdığı bilinmektedir. Denetçinin sorumluluğu, doğru ve güvenilir bilgileri, her türlü denetim kanıtı ile sağlaması gerekmektedir. Denetim kanıtının kalitesi, denetçinin sorumluluğunu yerine getirmesinin ilk adımı olarak ifade edilebilir.

Denetçi sorumluluğunu yerine getirirken kamusal bir görev yaptığı bilinci ile hareket etmelidir. İşletmelerin bağımsız denetimi sonucunda, bağımsız denetim raporu yayınlanarak, kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Denetçi, işletme denetimini, bir bütün olarak gerçekleştirmektedir. Denetimin bir bütün olmasının anlamı, işletme faaliyetleri ile işletmenin sürekliliğinin tehlikede olup olmadığının ve finansal tablolarının birlikte denetlenerek bir görüşe ulaşılması olarak ifade edilebilir. İşletme yönetimi, tüm mali tablolarını, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve

<sup>25</sup> Ömer Duman, *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2008, ss. 16-17.

<sup>26</sup> Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2000, ss. 9-10.

<sup>27</sup> Yüksel Koç Yalkın, *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2006, ss. 50-51.

muhasabe standartlarına uygun olarak hazırlanıp, bağımsız denetçiye sunar. Bağımsız denetçi, işletme yönetimi tarafından sunulan mali tablolardaki bilgilerin doğruluğunu denetleyerek bir görüş oluşturur<sup>28</sup>.

Denetçinin görüşü, denetim raporu ile işletme yönetimine sunulur. Denetçinin, denetim raporunda sunduğu bilgiler yüzde yüz doğru olduğu anlamı taşımaz. Denetçinin sorumluluğu, denetlenen işletme ile ilgili makul güvence oluşturmaktır.

#### 1.3.4. Bağımsız Denetçiler

Denetim mesleğinin getirdiği mesleki özelliklere sahip, bireysel veya denetim şirketi bünyesinde çalışan, işletmelerin muhasabe denetimlerini tarafsızlık ilkelerine sadık kalarak gerçekleştiren bireylere bağımsız denetçiler denilebilir<sup>29</sup>.

İşletmelerin, bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu, gibi finansal tablolarının denetimini bağımsız denetçiler yaparlar. Bağımsız denetçilerin görevleri, işletmelerin finansal tablolarının, muhasabe standartlarına, muhasabe ilkelerine ve yasal mevzuata uygunluğunun denetimini içermektedir. Bir bütün olarak işletmelerin faaliyetlerinin denetimi bağımsız denetimin kapsama alanına girmektedir. Bağımsız denetçiler mesleki sınav sonucunda meslek unvanı kazanırlar, faaliyetleri serbest meslek olarak tanımlanabilir.

#### 1.3.5. İç Denetçiler

İşletmenin, mali, finansal, faaliyet gibi hareketlerinin denetlenmesi amacıyla, yönetim tarafından seçilerek işletme bünyesinde çalıştırılan bireylere iç denetçi denir. İşletme veriminin artırılması, yeni politikalar üretilmesi, yönetime bilgi akışının sağlanması, işletme aktiflerinin korunması, bağımsız dış denetime yardımcı olunması, iç denetimin amacı ve iç denetçinin görevleri olarak tanımlanabilir<sup>30</sup>.

İç denetçi, yönetime işletme içindeki olaylar hakkında bilgiler sunar. İç denetimin öncelikli amacı, işletmenin maddi ve maddi olmayan tüm varlıklarının korunmasını sağlamaktır. İşletmenin sürekliliğinin tehlikeye girmemesi için, yönetime bilgi verilerek, uyarılar yapılması iç denetimin görevleri arasında sayılabilir.

İşletme faaliyetlerinin denetlenerek, eksiklik, yanlışlık gibi olumsuzlukların giderilmesi amacıyla yönetime raporlar hazırlanması iç denetçinin görevidir. Bağımsız dış denetim, işletme iç denetiminden faydalanmaktadır. İşletme iç

<sup>28</sup> Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınevi, İstanbul, 2012, ss.365-366.

<sup>29</sup> Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi*, TÜRMÖB Yayınları, Ankara, 2003, ss. 14-16.

<sup>30</sup> Hanifi Ayboğa, "Muhasebe – Hukuk İlişkileri", *Mali Çözüm Dergisi*, 2004, ss. 70-98, s. 83.

denetiminin kalite düzeyinin, bağımsız dış denetimin kalite kontrolünü artırdığı ifade edilebilir.

### 1.3.6. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, kamu kurumları bünyesinde çalışan ve denetim yapan bireylerdir. Kamu denetçilerinin denetim faaliyetini gerçekleştirdiği işletme ile denetimi yaptıran kuruluş kamu kuruluşu niteliğindedir. Kamu kuruluşlarının faaliyetlerinin kendi yasal düzenlemelere uygunluğunun denetimi kamu denetiminin amacı olarak ifade edilebilir. Başbakanlık yüksek denetleme kurumu, Sayıştay, devlet denetleme kurumu, kamusal denetleme kurumları olarak faaliyet göstermektedir<sup>31</sup>.

Kamusal denetimin asıl amacının, kamusal faaliyetleri gerçekleştiren devlet kurumlarının faaliyetlerinin denetlenmesidir. Genel ilke olarak denetimin amacı, açık, şeffaf ve hesap verilebilir nitelik taşıması, kamusal denetim içinde geçerli olduğu ifade edilebilir.

Sermaye piyasasında hisseleri alınıp satılan kamu işletmelerinin denetimi SPK tarafından yapılmaktadır. Belediyeler, il özel idareleri gibi kamusal faaliyetler gerçekleştiren kurumların denetimi, kamusal denetime örnek olarak gösterilebilir.

### 1.3.7. Yönetim

Denetçi, işletme yönetiminin kontrolü altındaki üst idari birimler ve muhasebe birimi ile ilişki içerisinde bulunmaktadır. İşletme yönetimi, mali tabloların yasal mevzuata göre hazırlanmasından sorumludur. Denetçi ise, işletme yönetimi tarafından sunulan mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunun denetlenmesinden sorumludur. Denetçi, denetlediği işletme yönetimi ile denetim kanıtlarını ve bilgileri sağlamak için ilişki içerisinde bulunmaktadır<sup>32</sup>.

Denetçi, denetim faaliyeti süresince sürekli olarak bilgi ve belge toplayarak denetim kanıtı elde etmek isteyecektir. Denetçiye bilgi ve belgenin işletme yönetimi tarafından sağlanması gerekmektedir.

Denetçinin, denetimin tüm aşamasında, işletme yönetimi ile ilişki içinde olması doğal bir zorunluluk olduğu ifade edilebilir. Denetçi, işletme yönetimine mali tablolar ile ilgili yasal mevzuat değişiklikleri hakkında tavsiyelerde bulunabilir. Ancak, mali

<sup>31</sup> Oktay Güvemli, *Dünyada Muhasebe Tarihi*, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, ss.15-17.

<sup>32</sup> Mehmet Yazıcı, "Muhasebe Standardının Tanımı", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ankara, 2003, ss. 22-45, s. 36.



tabloların yasal mevzuata göre hazırlanma sorumluluğu işletme yönetimine ait olduğu bilinmektedir.

### 1.3.8. Ortaklar

İşletmeye yatırım yapan ortaklar, yöneticilerden beklentilerinin gerçekleştirip, gerçekleştirmediğini öğrenmek isterler. İşletmenin mali durumu hakkında bilgi almak isteyen ortaklar, bağımsız denetimden geçmiş mali tablolardan bu bilgileri öğrenebilirler. Bağımsız denetçinin asıl sorumluluğu, işletme ortaklarına sunulan denetim raporunun makul güvenceyi sağlamasıdır<sup>33</sup>.

Bağımsız denetimin sonucunda oluşan rapor, yönetim kuruluna sunulurken, ortaklara hesap verilmesi anlamına geldiği ifade edilebilir. İşletme yönetimi, işletme varlıklarını koruyarak ortaklara karşı görevini yapmış sayılmaz. İşletme faaliyetlerinin, ortakların menfaatlerini maksimum düzeyde sağlamasından, yönetimin sorumlu olduğu bilinmektedir.

### 1.3.9. Yönetim Kurulu

İşletme faaliyetlerinin, işletme ilgililerinin beklentilerine uygun olarak sürdürülmesinden yönetim kurulu sorumludur. İşletme yönetimi, işletme içindeki bireylerden oluşabilir. Yönetim kurulu ise işletme yönetiminde bulunanlardan teşekkül edebilir. İşletme yönetimi ile yönetim kurulunun birbirini tamamladığı ifade edilebilir.

İşletme içinde, denetim komitesi oluşturulmalıdır. Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi ile ilişki içinde olması, bağımsızlığını etkilemez. İşletme içindeki iç denetim komitesi, yönetim kurulu ile bağımsız denetçi arasında bir köprü görevi oluşturarak, bağımsızlığın zedelenmesini önleyebileceği ifade edilebilir<sup>34</sup>.

İşletme yönetimi, yönetim kurulunu oluşturarak sorumluluklarını yerine getirebilir. Yönetim kurulunun asli görevi, işletmeye yatırım yapanların haklarının korunması yönünde faaliyetlerin gerçekleştirilmesidir. İşletme yönetim kurulu işletme faaliyetlerinin amaca uygun yönetilmesinin denetlenmesi için iç denetim birimi oluşturabilir. Bağımsız dış denetim, yönetim kurulundan etkilenmeden iç denetim komitesi ile çalışarak bağımsızlığının etkilenmesini önleyebilir.

---

<sup>33</sup> Gücenme, a.g.e.,ss. 44-45.

<sup>34</sup> Kamil Büyükmirza, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Yayınevi,13.Baskı, Ankara, 2008,ss. 15-16.

## **1.4. BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK İLKESİ**

Bu bölümde, denetçinin bağımsızlığı ilkesi, bağımsız denetimde denetçinin bağımsızlığı, denetçilerin bağımsızlık ilkesine uyumu ve yasaklanan faaliyetler, denetçi bağımsızlığı ile ilgili uluslararası yasal düzenlemeler, denetçi bağımsızlığı ile ilgili Türkiye'deki yasal düzenlemeler, denetçinin bağımsızlığını etkileyen rotasyon ile ilgili uluslararası yasal düzenlemeler, Türkiye'de denetçinin bağımsızlığını etkileyen rotasyon ile ilgili yasal düzenlemeler, bağımsızlık İlkesine uyumda karşılaşılan sorunlar ve uyumsuzluklar konuları irdelenecektir. Bu bağlamda öncelikle bağımsız denetçinin uyması gereken bağımsızlık ilkesinin ne anlama geldiği teorik olarak incelenecektir.

### **1.4.1. Denetçinin Bağımsızlığı İlkesi**

Denetim çalışmasının amacına ulaşabilmesi için denetçinin olmasa olmaz en önemli özelliği bağımsız hareket edebilmesidir. Dünya'da yaşanan finansal krizler, şirket iflasları, skandallar, denetçinin bağımsızlığı konusunu uluslararası arenada yasal platformda tartışılır hale getirmiştir. Denetçinin Bağımsızlığı, yapılan denetim çalışmasının, dürüst, tarafsız, objektif kriterlere göre yapılması anlamına gelmektedir. Bu alanda uluslararası yasal düzenlemeler ile Türkiye'deki yasal düzenlemelere değinilmiştir<sup>35</sup>.

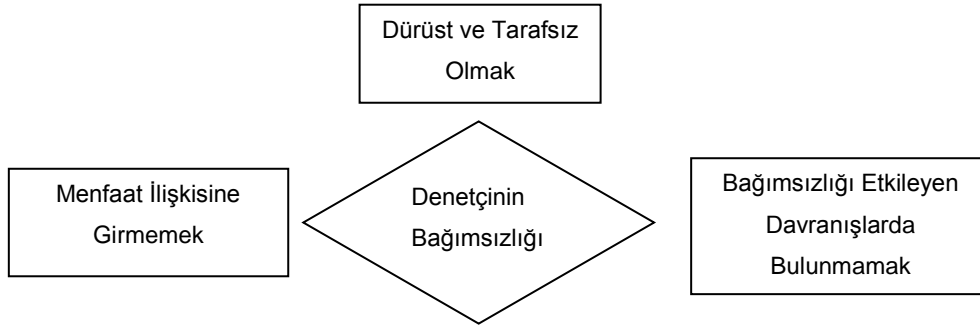
### **1.4.2. Bağımsız Denetimde Denetçinin Bağımsızlığı**

Bağımsız denetimin amacına ulaşabilmesi için en öncül koşul denetçinin bağımsızlığı ilkesidir. Denetçinin bağımsızlığı ilkesi Sermaye Piyasası Kurulunca yayınlanan Tebliğ Seri: X, No:22 ile yasal çerçevesi çizilmiştir. Standartların başında denetçi bağımsızlığı gelmektedir. SPK'nın denetçi bağımsızlığı ile ilgili tebliğinde denetçinin, mesleki faaliyetini tarafsız, dürüst ve hiçbir etki altında kalmadan yapacağı yasal olarak zorunluluk haline getirilmiştir. Denetim faaliyetlerinde, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim şirketleri bağımsızlığı etkileyen hususlardan uzak kalmak zorundadırlar. Denetçi bağımsızlığı için, denetçinin tarafsız ve dürüst olmasının yanında bağımsızlığı etkileyen davranışlar sergilememesi ve çıkar ilişkisine girmemesi gerekmektedir. Denetçi bağımsızlığının temel unsurları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir<sup>36</sup>.

<sup>35</sup> [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_200.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf), ( Erişim Tarihi: 05.06.2015).

<sup>36</sup> Kepekçi, a.g.e., ss.14-15.

### Şekil-1 Denetçi Bağımsızlığı Şeması<sup>37</sup>



#### 1.4.3. Denetçilerin Bağımsızlık İlkesine Uyumu ve Yasaklanan Faaliyetler

Bağımsızlık ilkesi, denetimin ilk koşuludur. Bu bağlamda denetçinin uyması gereken kurallar ve yasaklanan faaliyetler aşağıda sıralanmıştır. Aşağıda sıralanan durumların oluşması durumunda, denetçinin bağımsızlığının ortadan kalkmış olduğu kabul edilerek görevi bırakması gerekir<sup>38</sup>;

1. Denetçiler denetimini yaptıkları işletme paydaşları ile borç alacak ilişkisine giremezler.
2. Denetçiler denetim faaliyetleri sırasında öğrenmiş oldukları bilgileri denetim esnasında ve denetimden sonrada açıklayamazlar, başkalarının menfaatine kullanamazlar.
3. Denetçiler Ticari faaliyette bulunamazlar.
4. Denetçiler başka bir denetim şirketinde yönetici, denetçi, olarak çalışamazlar ve ortak olamazlar.
5. Denetçiler meslek ve meslek onurunu zedeleyen davranışlarda bulunamazlar.
6. Denetçiler reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar.
7. Bağımsız denetim şirketinde çalışan denetçiler, eş, akraba, gibi hısımlık ilişkisinde olduğu yakın akrabaların ortak olduğu şirketlerin denetiminde bulunamazlar.

#### 1.4.4. Denetçi Bağımsızlığı İle ilgili Uluslararası Yasal Düzenlemeler

Denetçilerin Bağımsızlığı ile ilgili uluslararası en etkin kurumlardan birisi Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü – (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından denetçilerin davranışlarını belirleyen kuralları

<sup>37</sup> Çelik, a.g.e., ss. 65-66.

<sup>38</sup> <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2017>, ( Erişim Tarihi: 13.06.2015).

içeren mesleki kurallar yayınlanmıştır. Uluslararası alanda denetçi bağımsızlığını içeren kurallar bütününü AICPA, 11 kural ve 6 prensip olarak yayınlanmıştır. Bu kurallar, Bağımsızlık, Tarafsızlık, Mesleki Özen, Dürüstlük, sorumluluk, Kamu yararı, denetimin kapsam ve niteliğine uyum, standartlara uyum, muhasebe prensiplerine uyum, denetlenen işletmenin bilgilerini saklama, şarta bağlı ücret alınması, reklam yasağı, hizmet satışına yönelik diğer istek ve talepler, danışmanlık ücretleri, mesleki faaliyet şeklindeki konulardır<sup>39</sup>.

Denetçinin bağımsızlığı ile ilgili yayınlanan kuralları içeren belge, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından yayınlanmış ve daha sonra revize edilerek Profesyonel Muhasebeciler Etik Kuralları (Code of Ethics for Professional Accountants) adı altında 8.bölümde denetçinin bağımsızlık kuralları şeklinde yayınlanmıştır. Uluslararası Denetim, Güvence Hizmetleri ve Etik Düzenlemeler El Kitabı IFAC tarafından yayımlanmış (International Standards on Auditing and Assurance) değişiklikler, yasal düzenlemeler ayrı ayrı başlıklar halinde takdim edilmiştir. Bu başlıklar dört bölüme ayrılmaktadır<sup>40</sup>;

1. A Bölümünde denetçilerin uyacakları genel kuralları ve IESBA kodlarını kapsar.
2. B Bölümü kamu hizmetlerini yapan denetçileri kapsamaktadır.
3. C Bölümünde bağımsız çalışan denetçilerin uyacakları kuralları kapsamaktadır.
4. Denetçinin bağımsızlığı ile ilgili Avrupa Birliği'nin 8.direktifi yasal hükümler içermektedir.

#### **1.4.5. Denetçi Bağımsızlığı İle İlgili Türkiye'deki Yasal Düzenlemeler**

Denetçinin bağımsızlığı ile ilgili olarak Türkiye'de SPK yasal düzenlemeler yapmaktadır. Denetçinin bağımsızlığı ile ilgili düzenlemeleri içeren en son tebliğ, SPK'nın Seri:X, No:22 no'lu tebliğ ile yayınlanmıştır. SPK'nın yayınlamış olduğu bu tebliğin üçüncü bölümünün 12.maddesinde denetçi bağımsızlığının tanımı, 13.madde'de ise denetçinin bağımsızlığını kaybettiği durumlar yayınlanmıştır. Türkiye'de denetçi bağımsızlığı ile ilgili yasal düzenleme yapan başka bir kurum olarak BDDK yasal düzenlemeler yapmaktadır. BDDK'nın yayınlamış olduğu yönetmeliğin 6.7.8.maddeleri denetçinin bağımsızlığını tanımlamaktadır<sup>41</sup>.

<sup>39</sup> <http://ismmmo.org.tr>, (Erişim Tarihi: 15.03.2015).

<sup>40</sup> <http://web.ifac.org>, (Erişim Tarihi: 15.03.2015).

<sup>41</sup> <http://www.bddk.org.tr>, (Erişim Tarihi: 29.05.2015).

Türkiye’de 3568 Sayılı yasa ile kurulmuş olan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, Yeminli Mali Müşavirler Kanununun çalışma Usul ve Esasları yönetmeliğinin 9.maddesi denetçinin mesleki bağımsızlığını yasal platforma taşımıştır<sup>42</sup>.

#### **1.4.6. Denetçinin Bağımsızlığını Etkileyen Rotasyon İle İlgili Uluslararası Yasal Düzenlemeler**

Kurumsal yönetim, bağımsız denetim, bağımsız denetçi, denetçinin bağımsızlığı konuları, ABD’de yaşanan finansal skandallar sonucu Sarbanes-Oxley yasası ile yasal platforma taşınmıştır. Bu yasa ile denetçinin yapamayacağı işler tanımlanmış, denetim kadrosunun rotasyonu zorunlu hale getirilmiş, denetim ve denetim dışı alınan ücretlerin yıllık faaliyet raporunda yayınlanması zorunlu hale gelmiş, denetim komitesinden denetim ve denetim dışı çalışmalar için izin zorunluluğu getirilmiş, denetçinin belirlenen bazı konuları denetim komitesine rapor olarak sunması zorunlu hale getirilmiş, denetim şirketinin ortağının ücretinin tespitinde sınırlamalar getirilmiştir. Denetçinin bağımsızlığının sağlanması amacıyla denetim raporunu onaylayan sorumlu ortak baş denetçinin denetlenen aynı şirkette beş yıldan fazla denetim faaliyeti yapması yasaklanmıştır<sup>43</sup>.

AB’nin 8.direktifinde sorumlu ortak baş denetçi denetim yaptığı şirkette en fazla yedi yıl denetim yapabilir ve iki yıl geçmeden tekrar aynı şirkette denetim yapamaz hükmü yer almaktadır<sup>44</sup>.

#### **1.4.7. Türkiye’de Denetçinin Bağımsızlığını Etkileyen Rotasyon İle İlgili Yasal Düzenlemeler**

Denetçinin rotasyonu ile ilgili Türkiye’de SPK, Seri X, 22 no’lu tebliğ ile yasal düzenlemeler yapmıştır. SPK tebliğinin üçüncü kısım 6.maddesinde bağımsız denetim şirketinin seçimi en çok yedi yıl için yapılabileceği, tebliğin 2.kısımında ise denetlenen şirketin yönetim kurulu tarafından seçilebileceği belirtilmektedir. Aynı tebliğde, denetlenen şirket, İki hesap dönemi geçmeden tekrar aynı denetim şirketi ile denetim sözleşmesi imzalamaz hükmü yer almaktadır. SPK’nın Seri X, 22 No’lu tebliği, yeni bir tebliğ ile 26.03.2011 tarihli resmi gazetede yayınlanarak değiştirilmiştir. Bu yeni değişikliğe göre, denetim şirketlerinin seçimindeki yedi yıllık

<sup>42</sup> www.turmob.org.tr, (Erişim Tarihi: 13.06.2015).

<sup>43</sup> http://www.modav.org.tr, (Erişim Tarihi: 22.05.2015).

<sup>44</sup> www.denetimnet.net, (Erişim Tarihi: 18.05.2015).

süre, bazı şartları taşıyan borsada işlem gören sermaye piyasası araçları için uygulanamaz hükmü getirilmiştir<sup>45</sup>.

Buna göre denetim sözleşmesi imzalanan denetim şirketinde çalışan sorumlu ortak baş denetçi en fazla beş hesap dönemi görev yapabilir ve iki hesap dönemi geçmeden tekrar görev alamaz şeklinde değiştirilmiştir. SPK denetim şirketi rotasyonunu kaldırarak yerine sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunu getirmiştir.

“BDDK, bankaların bağımsız denetimini yapacak denetim şirketlerindeki denetçilerin denetim çalışmalarında beş hesap dönemi için görev alabilir hükmünü getirmiştir. Bankalar, denetim şirketi ile en az üç hesap dönemi en fazla sekiz hesap dönemi için bağımsız denetim sözleşmesi yapabilir. Hazırlanacak denetim sözleşme ile belirlenen süre içinde aynı bağımsız denetim şirketi ile çalışmak şartıyla yıllık sözleşmeler yapılabilir. “Denetim sözleşme süresinin bitiminde, farklı ortaklık yapısı ve bağımsız denetçi kadrosuna sahip olsa bile yurt içi veya yurt dışındaki aynı bağımsız denetim şirketi ile hukuki bağlantısı bulunan bir başka yetkili denetim şirketi ile imzalanan bağımsız denetim sözleşmesi aynı yetkili denetim şirketi ile yapılmış kabul edilir<sup>46</sup>.”

#### **1.4.8. Bağımsızlık İlkesine Uyumda Karşılaşılan Sorunlar ve Uyumsuzluklar:**

Bağımsız denetim, mali tabloların doğruluğu hakkında bir görüş sunmaktır. Bu bağlamda, denetçi görüşü denetlenen işletme hakkında yatırımcılara makul güvenceyi sağlamaktadır. Yasal platformda ise Türkiye’de, Türk Ticaret Kanununun zorunlu kılmış olduğu bağımsız denetim, bağımsızlık açısından yatırımcılara ve ilgililere beklenen düzeyde güven vermemektedir. Türkiye’de ve Dünya’da yaşanan ticaret şirketlerinin ve bankaların iflasları bağımsız denetimin beklenen düzeyde yapılmadığını veya yapılamadığını göstermiştir. Bağımsız denetimde bağımsızlık ilkesine ilişkin temel iki düşünce, gerçekte bağımsızlık ve görünüşte bağımsızlık şeklinde tanımlanabilir.

IFAC’ın meslek ahlak kurallarına göre, bağımsız denetçinin bağımsızlığını tehlikeye sokan durumlar; Kişisel menfaat sağlamak, samimiyet ve güvenden kaynaklanan objektif olamamak, korkutma ve yıldırma, taraf ve savunucu olmak, kendi kendini denetlemek şeklinde ifade edilebilir<sup>47</sup>.

<sup>45</sup> www.spk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 15.03.2015).

<sup>46</sup> www.bddk.org.tr, (Erişim Tarihi: 15.03.2015).

<sup>47</sup> Şaban Uzay, Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye’de Muhasebe Denetimi, Muğla, 2007, ss. 44-46, (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**).

#### 1.4.8.1. Denetçinin Bağımsızlığı ile Finansal Skandalların İlişkisi

Denetçinin bağımsız ilkesine göre özde bağımsız olarak görevini tarafsız ve hiçbir etki altında kalmadan yapması beklenmektedir. Ancak, Dünya’da yaşanan finansal skandallar ve iflaslar, denetlenmiş firmaların iflasları ile sonuçlanmıştır. Bu bağlamda dünyada bağımsız denetimin sorgulanmasına neden olmuştur.

ABD ve İngiltere’de finansal skandallara karşı tepkiler 2001 yılından itibaren artmaya başlamıştır. ABD’de yaşanan finansal skandalların nedenleri; bağımsız denetim yapan denetim şirketlerinin görevlerinin gereğini yapmaması ve denetim şirketlerinin aşırı koruma altına alınmaları ve üst düzey yöneticilerin maaşlarının hisse senedi piyasasının getirilerine bağlanması, hisse senedi satın alma yetkisi verilmesi ve kurumsal yanlış uygulamalardan kaynaklanmaktadır<sup>48</sup>.

Finansal skandallar sonucu ABD ve İngiltere’de getirilen öneriler; bağımsız denetimin sorunlarının giderilerek yapılması, eğitime daha fazla önem verilmesi, kurumsal yönetim ilkelerine tam uyum sağlanması, kamusal menfaatlerin ön plana çıkarılması şeklinde olmuştur. ABD’de Eron ve World Com firmalarında olan olaylar sonucunda Sarbanes-Oxley kanunları çıkarılarak, denetçi bağımsızlığının önemi anlaşılmış ve bu yönde yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda, bağımsız denetimin sorunları ve denetçi bağımsızlığı ile finansal skandalların doğrudan ilişkili olduğu ifade edilebilir.

#### 1.4.8.2. Türkiye’de Bağımsız Denetçinin Bağımsızlığı İle İlgili Sorunlar

Türkiye’de finansal skandalların başında bağımsız denetimden geçmiş bankaların iflasları gösterilebilir. Bu bağlamda, Toprak bank, Etibank, Yurt bank, Egebank, Yaşar bank, Demirbank, Türk Ticaret Bankası, Kent bank, Bayındır bank, Bank Kapital, İmar bankası, Pamukbank, gibi bankalar 1998-2001 yılları arasında bağımsız denetimden geçtikleri halde batmış ve fona devredilmiş bankalardır. Bu bankaların Türkiye ekonomisine vermiş olduğu zararlar bilinmektedir.

Türkiye’de bağımsız denetimden geçen finans şirketleri, bankalar ve ticaret şirketlerinin iflasları bağımsız denetimdeki sorunların önemli boyutlarda olduğunu göstermektedir. Bağımsız denetimin sorunlarının başında bağımsızlık ilkesine uyumun sorunu gelmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de bağımsız denetimin bağımsızlık ilkesine uyum sorunları olarak<sup>49</sup>;

<sup>48</sup> Stiglitz, Joseph, *Dünyanın En Parlak 10 yılının Hikâyesi*, CSA Global Yayın Ajansı, İstanbul, 2004, 65-66.

<sup>49</sup> <http://iibdergisi.ksu.edu.tr/Imagesimages/files/2013-4.pdf>, (Erişim: 12.06.2015)

1. Ülke ekonomisindeki çalkantılar,
  2. Müşteri işletmelerin kendi hedefleri doğrultusundaki beklentileri,
  3. Ülkede yerleşmiş olan etik değerler,
  4. Müşteri işletmedeki kurum kültürü,
  5. Çalışılan denetim kuruluşundan kaynaklanan baskılar,
  6. Bireysel olarak çalışmamak,
  7. Bağımsız denetim şirketlerinin haksız rekabet yapmaları,
- denetçi bağımsızlığını olumsuz etkileyen unsurlar olarak ifade edilebilir.



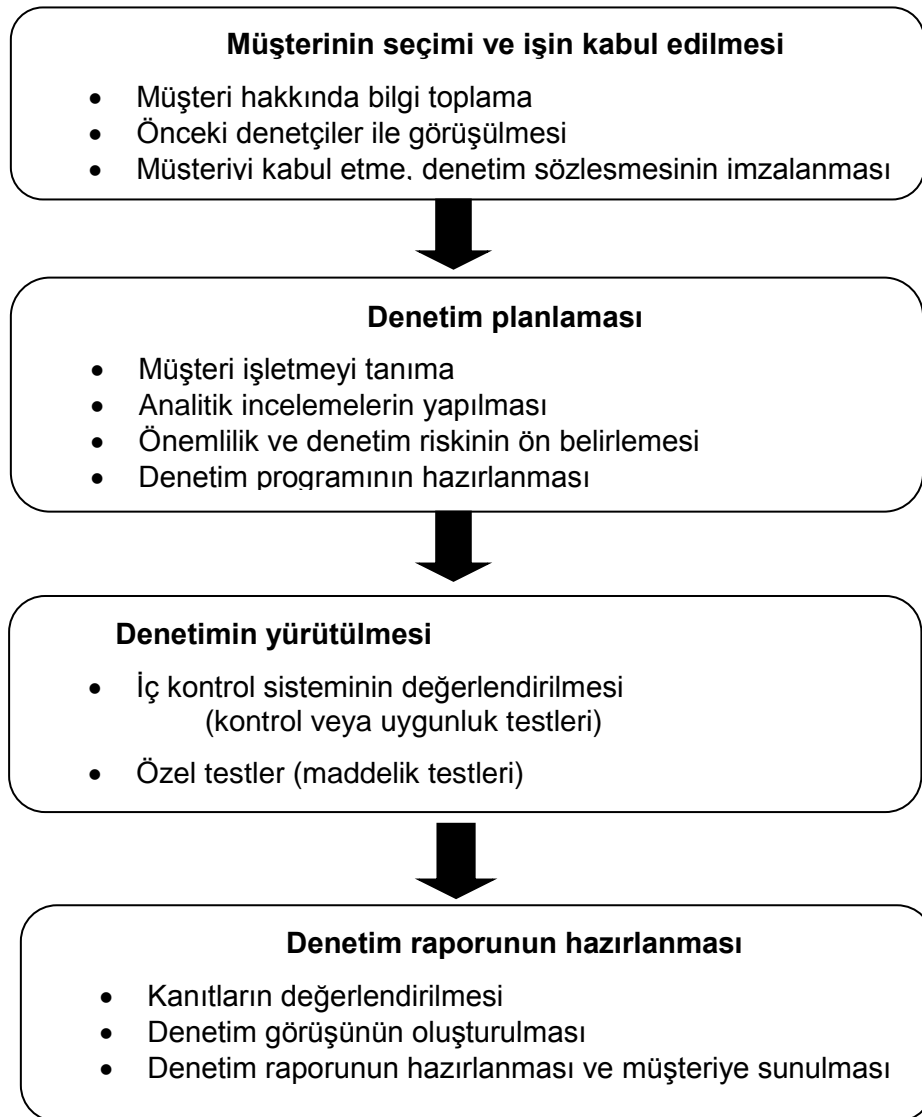
## İKİNCİ BÖLÜM

### DENETİM SÜRECİ AŞAMALARI

#### 2.1. DENETİM SÜRECİ KAVRAMI

Denetim çalışmasının belirli bir zaman içinde birbirini takip eden iki aşamadan oluşan sürecine denetim süreci denir. Denetim sürecinin dört basamaktan oluşacağını ifade edebiliriz<sup>50</sup>. Denetim süreci, müşteri seçimi, planlama, yürütme ve raporun tamamlanması, aşamalarından oluşmaktadır. Aşağıdaki tabloda denetim süreci şematik olarak ifade edilmiştir.

**Şekil-2** Denetim Süreci Şeması<sup>51</sup>



<sup>50</sup> Bozkurt, a.g.e.,ss. 77-78.

<sup>51</sup> <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>, (Erişim Tarihi: 15.03.2015).

İşletmeler ve denetim komitesi, yönetim kurulu adına iç ve dış denetimin amacına ulaşmasını takip eden birim olarak tanımlanabilir. Türkiye'de, KGK, SPK, BDDK, halka açık ve halka açık olmayan şirketlerde denetim komitesinin etkinliğini yasal olarak düzenleyen kurumlardır. Halka açık şirketlerde, finansal raporların kamuoyuna açıklanması yönetim kurulu adına denetim komitesinin kontrolünde yapılmaktadır. İşletmelerden iç kontrol ve bağımsız dış denetimin tüm aşamalarının amaca uygun gerçekleşmesi denetim komitesinin gözetiminde yapılması beklenir<sup>52</sup>.

6102 sayılı TTK ile bağımsız denetimin, muhasebe standartlarının gözetimini yapmak üzere 660' nolu K.H.K. ile kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu kurulmuştur. KGK çok başlılığı önleme amacıyla geniş yetkilerle donatılmıştır. KGK, SPK, BDDK gibi kurumlar bağımsız muhasebe denetiminde otoriter kurumlardır. KGK'nin denetçi yetkilendirme, disiplin, gözetim gibi yetkileri vardır<sup>53</sup>.

TTK' ya göre bağımsız muhasebe denetiminde yetkili kurum KGK olmasına rağmen, ticari defterlerin tutulması, değerlendirme hükümleri gibi konularda diğer kurumlarda mevzuat değişiklikleri yapmışlardır. Bağımsız muhasebe denetimine tabi şirketlerin denetim ve gözetiminde de yetki karmaşası vardır. SPK, BDDK tarafından bağımsız muhasebe denetimi yapılırken, yeni Türk Ticaret Kanununa göre KGK tarafından da denetim ve gözetim faaliyetleri yapılmaktadır.<sup>54</sup>

Türkiye'de, özellikle KOBİ işletmelerde kurumsallaşma kültürü çok azdır. İşletmelerde, kurumsal yapının olmayışı işletmelerin geleceğini ve sürekliliğini tehlikeye sokmaktadır. İşletme varlıklarının korunması, gerekli kurumsal bilgi, kurumsal kültür, iç kontrol sisteminin etkinliği ve bağımsız denetim ile sağlanabilir. Türkiye'deki işletmelerde, kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç denetim konularında yapılanma istek ve arzusu yoktur. İşletmelerde kurumsal kültür anlayışının olmayışı işletmelerin geleceği ile süreklilik kavramını tehlikeye sokmaktadır<sup>55</sup>. Türkiye'deki işletmelerin büyük bir çoğunluğu aile şirketi şeklinde olması, kurumsal kültür anlayışının yerleşmesini engellemektedir.

Finansal tabloların, TFRS' ye uygunluğunun denetlenmesi ile yatırımcılara makul güvence sağlanacak ve Türkiye'de bağımsız muhasebe denetiminde kalite kontrol amacına ulaşmış olacaktır. Bağımsız muhasebe denetiminin her basamağında kalite kontrolün zorunluluk olduğu UFRS 220 standardı ile

<sup>52</sup> Aydın Karapınar, *Bilgisayarlı Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, ss. 36-37.

<sup>53</sup> Ayboğa, a.g.e.,ss. 44-45.

<sup>54</sup> <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/>, (Erişim Tarihi: 10.03.2015).

<sup>55</sup> Semih Soyer, *Uluslar Arası Denetim Standartları*, Ankara Üniversitesi, Ankara, 2006, ss. 78-80, (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**).

gösterilmektedir. Türkiye'de bağımsız muhasebe denetiminde kalite kontrol sistemlerinin şartlarını KGK düzenlemektedir<sup>56</sup>.

Ekonomik krizlerden en çok etkilenen işletmelerin, kurumsal yapısı olmayan işletmeler olduğu bilinmektedir. 6102 sayılı TTK. 366/2 maddesi, yönetim kuruluna iç denetim kurma görevini vermiştir. TTK. 378. maddesi yönetim kuruluna risk yönetimi amacıyla sistemler kurma görevini vermektedir<sup>57</sup>. Yeni Türk Ticaret Kanununda İç kontrol sistemi ve kurumsallaşma içeriğine yer verilmiştir. Denetçinin birçok mesleki sorumlulukları vardır. Denetim faaliyetinde denetçinin, denetlenen işletmeyi mali ve mali olmayan farklı yönlerle incelemesi gerekmektedir.

## **2.2. MÜŞTERİ İLE GÖRÜŞÜLEREK DENETİMİN KABUL EDİLMESİ**

Bu kısımda, denetlenen işletme hakkında bilgi toplama, işletme yönetiminin bağımsız denetim isteğinin denetçi tarafından kabul edilerek sözleşme imzalanması konularına yer verilecektir.

### **2.2.1. Ön Görüşme**

Denetim faaliyeti, denetlenecek işletme ve denetçinin belirlenmesi ile başlar. İşletme, denetim teklifini denetçiye götürebilir. Denetçi, müşteri işletmenin denetim teklifini kabul etmeden önce işletme hakkında ön çalışma yaparak olumlu veya olumsuz cevap verebilir. Bağımsız muhasebe denetiminin üst düzeyde uygulandığı ülkelerde, denetçi, müşteri işletme ile anlaşma yapmadan önce belirli bir süre araştırma yapması uygun görülmektedir<sup>58</sup>.

Denetçi, denetleyeceği işletme ile sözleşme yapmadan, önceki denetçi ile görüşmesi gerekir. Denetlenecek işletmenin piyasa şartlarındaki durumu ve genel yapısı hakkında bilgi toplanması denetçi için ön çalışma niteliği taşımaktadır. Denetim sözleşmesinin ön çalışma sonucu gerçekleştirilmesi uygun olacaktır. Denetçi, Denetlenecek işletmenin dış piyasa faaliyetleri ile iç yapısı hakkında verileri toplayarak değerlendirmeye tabi tutar. Denetçi işletmenin, çalıştığı sektördeki başarı durumu, kaynak yapısı, hukuki sorunları, iç kontrol sisteminin varlığı konularında bilgileri toplar. Denetim sözleşmesi öncesi, denetçinin işletme hakkında topladığı bilgileri, değerlendirip işi alıp almamaya karar vermesi gerekir.

<sup>56</sup> <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0517.pdf>, (Erişim Tarihi: 09.06.2014).

<sup>57</sup> [https://www.alomaliye.com/kasim\\_06/tms\\_41\\_eki.pdf](https://www.alomaliye.com/kasim_06/tms_41_eki.pdf), (Erişim Tarihi: 17.02.2015).

<sup>58</sup> <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/hizm.k11iunsalar%FEtek.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.12.2014).

## 2.2.2. İşletme Yönetiminin Bağımsız Denetim İsteğinin Denetçi Tarafından Kabul Edilerek Sözleşme İmzalanması

Denetçi, denetim işini almadan önce, işletme hakkında toplanan bilgileri değerlendirir. Denetlenen işletme hakkında, önceki dönemlerde yapılan denetim çalışmaları için, önceki denetçi ile görüşülmelidir. Denetçi, denetlenecek işletmenin, iç kontrol yapısı, personel yapısı gibi denetim çalışmasını etkileyecek unsurları değerlendirilerek, kalite kontrol standardının uygulanmasını sağlamalıdır. Denetçi, ön çalışmalar sonucu, denetim çalışması için işletme hakkında olumlu kanaate ulaşırsa, bir yazı ile sözleşme yapılacağını işletme yönetimine bildirir. Denetim konusunda anlaşan işletme yönetimi ile denetçi sözleşmeyi imzalayarak, birer nüshasını tarafların alması ile denetim çalışması başlar.

Bağımsız Denetim Sözleşmesinde bulunması zorunlu bilgiler şunlardır<sup>59</sup>;

1. Tarafların bilgileri,
2. Denetim çalışmasının kapsama alanı,
3. Denetim çalışmasının amacı,
4. Denetimin başlangıç ve bitiş tarihi,
5. Mali tablolardaki bilgilerin sorumluluğunu işletme yönetimine ait olduğu,
6. Mali tabloların muhasebe standartlarına göre düzenlenmiş olacağı,
7. Denetim çalışması genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yapılacağı,
8. Bağımsız denetimin ana kütle üzerinden örnekleme tekniği ile yapılacağı,
9. İç kontrol sisteminden kaynaklanan yanlışlıkların ortaya çıkarılmama riskinin olabileceği,
10. Bağımsız denetim çalışmasında işletme yönetiminden istenen her türlü bilgi ve belgenin, denetçiye verileceği,
11. Denetimin çalışma yeri, süresi ve dönemi,
12. Bağımsız denetimin amacı, yanlışlıkları ve yolsuzları bulmak olmayıp, mali tablolardaki bilgilerin doğruluğu hakkında bir görüşe ulaşmak olduğu,
13. Denetim ücretinin tespiti ve ödeme durumu,
14. Bağımsız denetim ekibinin çalışma süreleri, mesleki unvanları, sorumlulukları,
15. Raporun işletme yönetimine teslim tarihi, bağımsız denetim raporunun işletmenin genel kurulundan önce verilmesi gerektiği şeklindedir.

---

<sup>59</sup> Taş, a.g.e.,ss. 25-26.

### 2.3. BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMASININ PLANLAMASI (UDS 300 STANDARDI)

UDS 300 Standardına göre, finansal tabloların bağımsız denetiminin planlanması zorunluluk haline gelmiştir. Genel olarak tüm çalışmaların başarısının planlamaya bağlı olduğu ifade edilebilir. Plansız bir çalışma, karmaşa yaratacak ve çalışmayı zorlaştıracaktır. Bağımsız denetim, işin kabulü ve sözleşmenin imzalanması ile başlar. Denetim çalışmasının ilk basamağı işin planlamasıdır. Denetimin planlanması, daha kısa sürede daha az kaynakla amaca ulaşmayı sağlayacaktır. Bağımsız denetim çalışmasının planlanması öncelikle, denetlenecek işletme hakkında bilgiler elde edilerek denetçi tarafından toplanır. Denetçi, denetlenecek işletme ile ilgili bilgileri toplayarak denetimin planlama aşamasında kullanacaktır. Bağımsız denetim sözleşmesi taraflar arasında imzalandıktan sonra denetim çalışması başlar. Sözleşme imzalanmadan önce denetim şirketinin topladığı bilgiler denetim çalışmasının planlaması için kaynak olmaktadır. Denetim çalışmasının planlaması aşamasında değerlendirilmesi gereken bilgiler<sup>60</sup>;

1. İşletmenin iç kontrol sistemi hakkında elde edilen bilgiler değerlendirilerek, kontrol riskinin tespit edilmesi,
2. İşletmenin, denetim riskinin tespit edilmesi,
3. İşletmenin denetiminde önemlilik düzeyinin tespiti,
4. Denetim çalışmasının aşamalara ayrılarak bir program dahilinde uygulanmaya başlanması doğru olacaktır<sup>61</sup>.

#### 2.3.1. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilerek Kontrol Riskinin Tespit Edilmesi

İşletmelerin, iç kontrol sistemleri, bürokratik işlemleri azaltarak, kayıp ve kaçakları önleyerek işletme varlıklarını korumaktadır. İşletmelerin finansal ve finansal olmayan faaliyetlerinin kontrolü, iç kontrol sisteminin görevleri arasındadır. İşletmelerin, iç kontrol sistemleri, alım, satım, üretim, ortak, alacak, borç, banka finans gibi işlemlerin kontrollerini sağlayan sistemlerdir<sup>62</sup>.

Genel olarak iç kontrol sistemleri maksimum düzeyde çalışan işletmelerin kurumsal işletmeler oldukları bilinmektedir. İç kontrol sistemlerinin etkin olarak çalışması, bağımsız denetim faaliyetini kolaylaştıracağı ifade edilebilir. Denetçinin

<sup>60</sup> <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der85m5.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.02.2015).

<sup>37</sup> <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/10/tr/tubasavli.pdf>,(Erişim Tarihi: 01.11.2014).

<sup>62</sup> Hüseyin Özer, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay Yayınları, Ankara 1997, ss. 21-22.

denetim faaliyetine başlamadan önce planlamanın en önemli basamağı olan iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgileri sağlaması ve test etmesi gerekir.

### **2.3.2. Denetim Çalışmasında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi**

Önemlilik kavramı, mali tabloların denetiminde tespit edilen hataların işletmeye yatırım yapacakların kararlarını etkileyecek düzeyde olması şeklinde ifade edilebilir. Gerçek dışı işlemlerin kayıt edilmesi veya gerçekten olan işlemlerin kayıt edilmemesi hata ve yolsuzluk işlemlerini kapsayabilir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulmaması, kayıtların gerçeği yansıtmadığı anlamına gelir. Denetlenen işletmenin finansal tablolarındaki hataların önemlilik düzeyini, nitelik ve rakamsal büyüklük belirlemektedir. Örneğin, işletme nitelik ve rakamsal olarak büyük bir tutarı mali tablolarında gerçek dışı olarak kayıt etmemişse, yanlışlık yatırımcıların kararını etkileyeceğinden önemlilik düzeyi yüksektir denir. Denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bilgilerdeki yanlışlık düzeyinin önemli olup olmadığının tespitinden denetçi sorumlu olmaktadır. Denetim çalışmasını yapan denetçi önemlilik düzeyini kendi mesleki yargısı ile belirleyecektir.

Denetçinin, önemli bulunduğu bilgi ve tutar hakkında, yanlışlık riskinin az olması için daha fazla kanıt toplaması gerekmektedir. Bağımsız denetimde önemlilik, mali tablolardaki bilgilerin doğru olup olmamasından kaynaklanan yanlışlık, bakiye tutar bazında değerlendirilmektedir. Mali tablolardaki bilgilerin önemliliği, denetçinin mali tablolar hakkında bir bütün olarak görüş oluşturmalarıdır.

Önemlilik kavramı, denetimin, planlama ve sonuç aşamalarında değerlendirilmektedir. Önemlilik kavramında, önemli hesabın bakiye tutarı ile hesap bakiyesinin önemliliği farklı kavramlardır. Örneğin, denetçinin önemlilik düzeyini 50.000TL kabul edilmesi durumunda, 100.000TL işlem için daha fazla kanıt toplaması, 1.000.000TL'lik bir varlık hesabı için bu tutarların tamamından daha fazla kanıt toplaması gerekir. Denetçi mali tablolardaki her hesabı değerlendirerek yanlışlığın bir bütün olarak mali tablolardaki önemini bulmalıdır<sup>63</sup>.

### **2.3.3. Denetim Çalışmasında, Denetim Riskinin Tespit Edilmesi**

Denetçinin, denetlenen işletmenin finansal tablolarındaki önemli hataları tespit edememesi sonucu yanlış görüş vermesi olasılığına bağımsız denetçinin riski denir. Denetim çalışmasında işletmenin finansal tablolarındaki önemli hataların olması riski ile denetçinin bu hataları tespit edememe riskinin bileşkesine denetim riski denir. Denetçi denetim çalışmasında, hataların finansal tablolara etkilerini tespit eder.

---

<sup>63</sup> Kepekçi, a.g.e., ss.15-17.

Finansal tablolara etkisi olmayan küçük hataların bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekir. Denetçi, finansal tablolara etki etmeyen hataların tespitinden sorumlu tutulamaz<sup>64</sup>.

Denetçi, denetlenen işletmenin finansal tablolarına etki eden hataları tespit edip, düzeltilmesini işletme yönetiminden isteyecektir. Düzeltilmiş, önemli hata içermeyen finansal tablolar, denetçiyi doğru görüşe ulaştıracaktır. Denetim çalışmasında denetçinin tespit ettiği küçük hatalar finansal tablolara etki etmiyorsa düzeltilmesi istenmez ancak notlarda belirtilir.

### **2.3.3.1. Denetim Riskinin Bileşikleri**

Yapısal risk, kontrol riski ve tespit edememe riski bir bütün olarak değerlendirdiğinde denetim riskini oluşturmaktadır. Denetlenen işletmenin finansal tablolarına etki eden hataların kaynağının yapısal riskten ve kontrol riskinden oluşması ve bu hataların tespit edilmeme riski, denetim riskinin bileşikleri olarak tanımlanabilir<sup>65</sup>.

#### **2.3.3.1.1. Yapısal Risk**

İşletmenin yapısal özelliğinden kaynaklanan hataların olma olasılığının yüksek olduğu riske yapısal risk denir. Denetlenen işletmenin sunmuş olduğu bilgilerin, yönetimden kaynaklanan, hile, usulsüzlük, güvenilirlik, işletmenin sürekliliği, işletme varlıklarının korunması gibi hususlar, yapısal riskin varlığına örnek olabilir. Denetçi, yapısal riskin yüksek olduğu işletmelerde daha fazla kanıt toplamak zorundadır. Denetçi yapısal riskin düzeyine etki edemez<sup>66</sup>.

Yapısal risk, işletmede iç kontrolün çok az veya hiç olmadığı durumda ortaya çıkmaktadır. Denetçi için yapısal riskin fazla olduğu durumlarda mümkün olduğunca fazla denetim kanıtı toplanması gerekmektedir. Denetlenen işletmede iç kontrol sisteminin olmaması yönetimin sunduğu bilgilerin güvenilirliğini maksimum düzeyde azaltmaktadır.

Denetçi yapısal riskin varlığını test etmelidir. Denetçi, işletmenin yapısı, finansal tablolardaki hatalar, önceki denetim çalışması, olağandışı durumlar, varlıkların korunması, süreklilik gibi hususlarda çalışmalar yaparak yapısal riskin varlığını tespit etmektedir<sup>67</sup>.

---

<sup>64</sup> Karapınar, a.g.e.,ss. 9-10.

<sup>65</sup> www.muhasabenet.net, (Erişim Tarihi: 15.09.2014).

<sup>66</sup> Ersin Güredin, *Denetim*, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2000, ss. 52-54.

<sup>67</sup> <http://enm.blogcu.com/muhasebe-denetimi-nedir/2716523>, (Erişim Tarihi: 11.01.2015).

### 2.3.3.1.2. Kontrol Riski

İşletme yönetimi tarafından sunulan bilgi, belge ve olaylar hakkındaki yanlışlığın, iç kontrol düzeni tarafından engellenememesi ihtimaline, kontrol riski denir. Kontrol riski, işletmenin iç kontrol düzeninin etkin çalışmasına göre değişiklik gösterir. İşletmenin sürekliliğinin tehlikeye girmesinin önlenmesi için tedbirler alınması hususunda, yönetime bilgi verilmesi iç kontrol sisteminin etkinliği ile sağlanabilir. İşletme varlıklarının korunması, iç kontrolün etkinliği ile mümkün olabilir. İç kontrol sistemi finansal bilgilerin doğruluğu hususundaki tüm kuralları içeren bir sistemdir. İç kontrol sistemini, kanun ve yasal mevzuata göre işletme faaliyetlerini sistematik hale getiren, sistemler bütünü olarak da ifade edilebiliriz.<sup>68</sup>

İç kontrol sisteminin unsurlarını, kontrol çevresi, risk değerlendirme, finansal bilgi sistemleri, kontrol işlemleri ve gözetimi olarak tanımlayabiliriz. Yapısal risk ve kontrol riski, işletmenin yapısından kaynaklanan risklerdir. Denetçi, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini test etmeli ve buna göre denetim kanıtlarını yeterli düzeyde toplamalıdır.

### 2.2.3.1.3. Tespit Edememe Riski

Denetçinin, denetlenen işletmenin finansal tablolarındaki önemli hata ve hileleri tespit edememesi ihtimaline tespit edememe riski denir.

### 2.3.4. Denetim Çalışmasında Hedeflenen Amaç

Finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu olup olmadığının tespit edilmesi çalışanları denetimin genel amacı olarak ifade edilebilir. Denetçi finansal tablolardaki bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu denetlerken uygulayacağı ilkeleri tespit etmelidir. Denetçi, tespit edilen ilkelere göre denetim kanıtları elde etmeye çalışmalıdır. Denetim çalışmasının hedeflediği amaç ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk arasında direkt bir bağlantı olduğu ifade edilebilir. Denetçinin denetim çalışmasında her bir hesabın, hesap grubunun, hesap bakiyesinin incelenmesi için tespit ettiği ilkelere özel denetim amaçları denir. Genel denetim amaçları oluşmadan, özel denetim amaçları oluşturulmalıdır. Genel olarak denetimin amaçları<sup>69</sup>; gerçeklik, bütünlük, sınıflandırma, kayıtsallık, doğruluk, açıklama, zamanlı olma, değerlendirme, giderleştirme, sahiplik ve hükümsüzlük doğrurma şeklinde ifade edilebilir.

<sup>68</sup> www.muhasabenet.net, (Erişim Tarihi: 15.09.2014).

<sup>69</sup> Faruk Güçlü, *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005, ss. 68-70.



### 2.3.5. Denetim Çalışma Programının Hazırlanması

Denetim çalışma planının ayrıntılarını oluşturan unsurlara denetim programı denir. Denetim programı sırasında, işletmenin ayrıntılarında, hesap gruplarının bilgilerine yönelik olarak, denetim testlerini, kim, ne zaman, hangi unsurları inceleyeceğinin ortaya konulması gerektiği ifade edilebilir. Denetçinin, denetim testlerini uygulayabilmesi için, denetim programından yararlanması ve denetim kanıtlarını toplaması gerekir<sup>70</sup>.

Denetim programı denetim çalışmasında görev dağılımını belirleyerek, denetimin uygulamasını kolaylaştırır. Denetim çalışması, sistematik bir süreçtir. Planlanan denetim çalışmasının uygulama basamağı programlama olarak tanımlanabilir. Denetçi, denetim çalışmasının amaca ulaşması için denetim kanıtlarını, program dahilinde elde edecektir. Denetlenen işletmenin, hesap grupları bakiyelerinin doğruluğu hakkında uygulanacak testleri, denetim programı belirler.

Denetim çalışmasının, programa dayalı olarak gerçekleştirilmesinin önemi<sup>71</sup>;

1. Görev dağılımını sağlar,
2. Zamanı verimli ve tasarruflu kullanmayı sağlar,
3. Denetimin her aşamasındaki sorumluluğu belirler,
4. Denetim sürecinin düzen içinde gerçekleşmesini sağlar,
5. Denetim çalışmasındaki denetçiye kılavuzluk görevi sağlar,
6. Denetçiye denetim kanıtı elde etmesini sağlar,
7. Denetim çalışmasının program dahilinde yapılması, zamanla değişen işletme şartlarına uyum sağlayamama durumunu ortaya çıkarabilir,
8. İşletme şartlarının değişmesi, denetim programının buna göre düzenlenmesi uygun olacaktır.

### 2.3.6. Denetim Çalışmasının Sistematiği

Denetim çalışması yapılacak işletmede, öncelikle ön hazırlık yapılmalıdır. Ön hazırlık, işletme bünyesindeki iç kontrol sisteminde olabilecek önemli hataların, yönetim tarafından önlenememesi hususlarının tespiti amacıyla yapılır. Denetlenecek işletmede denetim çalışmasının sistematiği işletme faaliyetine göre, denetim süreci olarak tanımlanabilir, ilgili süreçler<sup>72</sup>;

<sup>70</sup> [http://eyup.bel.tr/Files/ic\\_denetim/mevzuat/3/3\\_8.pdf](http://eyup.bel.tr/Files/ic_denetim/mevzuat/3/3_8.pdf), (Erişim Tarihi: 22.11.2014).

<sup>71</sup> <http://www.spk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 19.12.2014).

<sup>72</sup> [http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/mevzuat/ucuncu/kamu\\_ic\\_denetim\\_plani\\_ve\\_programi\\_hazirlama\\_rehberi.pdf](http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/mevzuat/ucuncu/kamu_ic_denetim_plani_ve_programi_hazirlama_rehberi.pdf), (Erişim Tarihi: 15.06.2014).

1. İnsan kaynakları ve personel yönetimi,
2. Mal ve hizmet satın alma ve önleme,
3. Finansal tabloların raporlanması.
4. Maddi duran varlıkların yatırım ve yönetimi,
5. Üretim ve stok yönetimi,
6. Satış ve tahsilat yönetimi,

#### **2.3.6.1. İnsan Kaynakları ve Personel Yönetimi**

İşletmeler, faaliyetlerini yürütebilmek için personel çalıştırmak zorundadır. Personel alımı, eğitimi, başarı kriterleri, işten ayrılma gibi süreç insan kaynakları ve personel yönetim süreci olarak tanımlanabilir. İnsan kaynakları yönetim süreci sonucunda, ücret ödemeleri gerçekleşerek finansal tablolara gider olarak yansımaktadır. Personelin sosyal hakları, ücret tahakkuk ve ödemeleri ile yasal kesintiler, insan kaynakları yönetim sürecinde denetlenir.

#### **2.3.6.2. Mal ve Hizmet Satın Alma ve Ödeme**

İşletmeler işteğal mevzularına göre gelir elde etmek için mal ve hizmet alırlar. Mal ve hizmet alım süresi sonucunda, ödemeler nakit ve kredili ödemeler şeklinde denetlenir. Örneğın, ayakkabı üreten bir işlemede, hammadde olan derinin alımı ve yardımcı madde olarak yapıştırıcı alımı satın alma süreci olarak ifade edilir. Satın alma talebi, ürün araştırması, sipariş talebi, ürünün alımı ile nakit ödeme, banka yolu ile ödeme veya açık hesap şeklinde çalışma işlemleri satın alma ise ödeme sürecidir<sup>73</sup>.

#### **2.3.6.3. Finansal Tabloların Raporlanması**

İşletmelerin doğal faaliyetleri sonucu gerçekleşen işlemlerin, muhasebe kayıtlarına alınması ve finansal tabloların açıklamaları ile birlikte sunulması işlemlerine finansal tabloların raporlanması denir.

#### **2.3.6.4. Maddi Duran Varlıkların Yatırım Yönetimi**

İşletmenin, finansal tablolarında mevcut olan maddi duran varlıkların, alınması, satılması ve amortisman ile itfa edilmesi hususlarının denetlenmesi maddi duran varlıkların yatırım yönetimi olarak ifade edilebilir.

---

<sup>73</sup> www.muhasenebenet.net, (Erişim Tarihi: 15.10.2014).

### 2.3.6.5. Üretim ve Stok Yönetimi

Üretim işletmelerinde maliyetlerin oluşması, ticaret işletmelerinde mal giriş ve çıkışları, stokların çeşit, miktar olarak takibi üretim ve stok yönetim süreci olarak tanımlanabilir.

### 2.3.6.6. Satış ve Tahsilat Yönetimi

İşletmelerin, kar elde etme amaçlarına ulaşmak için, mal ve hizmet satışı yaparak, bedelini tahsil etmesini içeren işlemler bütünü satış ve tahsil yönetimi olarak tanımlanabilir.

### 2.3.7. Denetim Çalışmalarının Ne Zaman Uygulayacağıın Belirlenmesi

Denetim çalışmaları, program dahilinde zamanı belirlenir. Dönem içinde ve dönem sonunda denetim çalışmaları yapılabilir. Denetlenecek işletme ilk kez denetleniyorsa fazla bilgiye ihtiyaç olduğundan daha fazla zaman ayırmak gerekebilir. Ancak daha önce denetlenmiş işletme hakkında önceki denetimden elde edilen veriler olduğu için daha az zaman gerekebilir. Denetim çalışmaları, denetimin amacına göre yeterli bir süreyi içermelidir. Denetimin kalitesinin süre ile ilişkili olduğu ifade edilebilir.

**Tablo-1** Denetim Zaman Çizelgesi Örneği<sup>74</sup>

|              |         |
|--------------|---------|
| Ocak 2013    |         |
| Şubat 2013   |         |
| Mart 2013    |         |
| Nisan 2013   | I.DÖNEM |
| Mayıs 2013   |         |
| Haziran 2013 |         |
| Temmuz 2013  |         |
| Ağustos 2013 |         |
| Eylül 2013   | 2.DÖNEM |
| Ekim 2013    |         |
| Kasım 2013   |         |
| Aralık 2013  |         |
| Ocak 2014    |         |
| Şubat 2014   |         |
|              | 3.DÖNEM |

Yukarıdaki denetim zaman çizelgesi örneğine göre; denetçi, Nisan 2013 ile Haziran 2013 tarihlerini içeren birinci dönemde denetim programını hazırlayarak denetim ekibini görevlendirmektedir. Temmuz 2013 ile Ocak 2014 tarihleri içeren

<sup>74</sup> Ferruh Çömlekçi, **Muhasebe Denetimi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1986, ss.18-20.

ikinci dönemde, işletmenin iç kontrol yapısını değerlendirip hesap bakiyelerini kontrol edip denetim çalışmasını yapmaktadır. Şubat 2014 tarihini içeren üçüncü dönemde, denetçi denetim raporunu tamamlayıp müşteri işletme yönetimine teslim etmektedir.

### **2.3.8. Denetim Çalışma Ekibinin Gözetimi**

Denetçi, denetim programında, çalıştıracağı ekibi belirler. Denetçi, denetim ekibinin yapacağı işleri, çalışmaları, yapılacak denetim testlerinin özelliklerini belirler ve gözetimini yapar. Denetim ekibinin bilgi ve deneyim düzeyi denetçi tarafından değerlendirilerek denetim kalitesinin etkilenmemesi sağlanmalıdır. Denetçi, denetim için yeterli zamanı denetim ekibine sağlamalıdır. Denetlenen işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin etkinliği test edilerek denetim ekibi gözetilmelidir<sup>75</sup>.

## **2.4. DENETİM TEST ÇALIŞMALARI**

Muhasebe denetiminde, kanıt toplama teknikleri kullanılarak, denetim kanıtlarının bir bütün haline getirilmesi işlemine, denetim test çalışmaları denir. Genel olarak denetim test çalışmaları yıl içinde veya yılsonlarında yapılmaktadır. Yıl içinde yapılan denetim test çalışmaları işletmenin genel iç kontrol sisteminin test edilmesine yöneliktir. İşletmelerin yılsonlarında yaptıkları denetim çalışmaları, yıl içinde yapılan test çalışmalarını kapsayan, daha kapsamlı tekniklerle, hesap bakiye sonuçlarının doğruluğunun tespit edilmesi çalışmalarıdır<sup>76</sup>.

Bu kısımda, uygunluk test çalışmaları, maddi doğruluk testleri, muhasebe hesap bakiyelerinin doğruluğunun test edilmesi ve maddi doğruluk testi olarak analitik testlerin uygulanması konularına yer verilecektir.

### **2.4.1. Uygunluk Test Çalışmaları**

İşletmelerin, iç kontrol sistemlerinin işleyişini ve etkinliğini ölçmeye yönelik yapılan çalışmalara uygunluk veya kontrol çalışmaları denir. İç kontrol sisteminin çalışma tekniklerinin test edilme amacı, finansal tablolarda olabilecek hataları önlemeye yönelik olup olmadığının tespit edilmesidir. Örneğin, işletmenin depolarındaki malların güvenlik ve emniyetinin sağlanması stoklarla ilgili olabilecek olumsuzlukları önlemeye yönelik tedbirlerdir<sup>77</sup>.

<sup>75</sup> [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_230.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_230.pdf), (Erişim Tarihi: 19.01.2015).

<sup>76</sup> <http://www.forumstajer.com/muhasebe-denetimi-test-1-t619.0.html>, (Erişim Tarihi: 16.07.2014).

<sup>77</sup> Bülent Üstünel, **Mali Tablolar**, Denet Yayıncılık, İstanbul, 1995, ss. 33-35.

### **2.4.2. Maddi Doğruluk Testleri**

Denetlenen işletmenin, mali tablolarındaki iddiaların dipnotlarıyla birlikte doğruluğunun araştırılması için kanıt toplama tekniklerine maddi doğruluk testleri denir. Mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenip düzenlenmediği hakkında kanıt toplanmasına' da maddi doğruluk testi denir. Her denetimde bulgu riski vardır. Denetimin amacına göre kabul edilebilir düzeye kadar, zaman ayrılarak nitelikli testler uygulanır<sup>78</sup>.

Denetlenen işletmedeki ticari faaliyetlerin, belgelere doğru kayıt edilip edilmediğinin tespit edilmesi gerekir. İşletme faaliyeti için düzenlenen belgelerin defterlerdeki doğruluğu ayrıca kontrol edilmelidir.

Belge ve defter kayıtlarının doğruluğu ileriye ve geriye doğru işlemlerin takibi suretiyle yapılabilir. İşlemlerin test edilmesi gerekir. Madde doğruluk testleri, finansal tablolardaki hata ve hileleri bulmaya yönelik testlerdir. İşlemlerin doğruluk testleri ise iç kontrol sisteminin doğru ve etkin çalışıp çalışmadığı hususlarının denetimine yöneliktir.

### **2.4.3. Muhasebe Hesap Bakiyelerinin Doğruluğunun Test Edilmesi**

Dönem sonu mizanı üzerinde yapılan çalışmalardır. Genel mizanda yer, alan, hesap bakiyelerinin tek tek hesap bazında test edilmesidir. Örneğin, müşterilerden alacaklar, bir müşteri için ayrı ayrı teyit mektupları gönderilerek hesap bakiyelerinin doğruluğu test edilir. Denetlenen işletmenin son çıkarılan genel mizan üzerinde yapılan çalışmalar sonucu hesap bakiyelerinin doğruluğu test edilir. Böylece gelir tablolu hesapları ve bilanço hesaplarına giden hesapların bakiyelerinin doğruluğu, test edilmiş olur. Hesap bakiyelerinin doğruluğunun test edilmesi maddi doğruluk testleri olarak ifade edilebilir. Stokların giriş çıkış belgelerinin varlığının işlenmesi kontrol testleri olarak tanımlanabilir. Kasa'daki paraların, çek senet gibi tediye belgelerinin işletme kasasında veya bankada saklanması incelenmesi kontrol testi olarak ifade edilebilir<sup>79</sup>.

### **2.4.4. Maddi Doğruluk Testi Olarak Analitik Testlerin Uygulanması**

Maddi doğruluk testleri olan analitik testler, veriler arasındaki ilişkileri inceleyerek, planlama safhasındaki kanıtların niteliğini tespit etmeye yönelik

<sup>78</sup> [http : // www .forumtayfa.net/odevler-dersler-tezler/169337-muhasebe-denetimi-mali-analiz-unite-6-a.html](http://www.forumtayfa.net/odevler-dersler-tezler/169337-muhasebe-denetimi-mali-analiz-unite-6-a.html), (Erişim Tarihi: 19.09.2014).

<sup>79</sup> [http://www.mizandenetim.com/mizandenetim.php?sayfa\\_id=160&kategori\\_id=160&i d=97 &ln g=1](http://www.mizandenetim.com/mizandenetim.php?sayfa_id=160&kategori_id=160&i d=97 &ln g=1), (Erişim Tarihi: 23.12.2014).

testlerdir. Örneğin, işletmenin önceki yıl stok rakamları ile cari yıl stok rakamları arasındaki ilişkilere analitik test uygulanabilir. Stoklama yapılan karşılaştırmalı testler, stok kullanma ve sektör ortalaması hakkında kanıt elde etmeye yönelik analitik testler niteliği denir. Analitik testler, bir sonuca ulaşmak için elde edilecek kanıtların tespitine yöneliktir. Denetlenen işletmenin stok devir hızı sektör ortalamasının üzerindedir. Böyle bir yargı için analitik testler yapılarak doğruluğu hakkında kanıtlar elde edilebilir<sup>80</sup>.

## **2.5. DENETİM KANITLARININ TOPLANMASI VE ÇALIŞMANIN SONUÇLANDIRILMASI**

Bu kısımda, denetim kanıtlarının kontrolü, işletmenin gelecekteki belirsizliklerinin varlığının kontrolü ve işletmenin sürekliliği kavramını tehdit eden olayların varlığının kontrolü konularına yer verilecektir.

### **2.5.1. Denetim Kanıtlarının Toplanması**

Denetlenen işletmenin, denetim faaliyetlerinin uygunluğunun, denetim kanıtları toplanarak kontrol edildiği aşamadır. Denetim programına göre, denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının test edildiği aşamaya denetim kanıtlarının toplandığı aşama olarak da ifade edilebilir. İç kontrol yapısının test edilmesi, hesap bakiyelerinin doğruluk testlerinin yapılması ve denetim programının denetim sistemine uygun olarak revize edilmesi denetim faaliyeti olarak tanımlanır. Bu kısımda, iç kontrol sisteminin test edilmesi konusu yer almaktadır<sup>81</sup>.

Denetçinin denetim faaliyetinin amacına uygun olarak gerçekleştirmesi işletmenin iç kontrol sisteminin test edilmesi ile değerlendirilebilir. İç kontrol sisteminin test edilmesi, iç kontrol etkinliğinin derecesini ölçmek için yapıldığı ifade edilebilir.

### **2.5.2. Denetim Kanıtlarının Kontrolü**

Denetçi tarafından denetim çalışmasının sonucu hakkında karar vermeden, denetim kanatlarının yeterliliği, doğruluğu hakkında yapılan tüm kontrollere denetim kanatlarının kontrollü denir. Denetim programının tüm aşamaları kontrol edilerek, denetimin amacına ulaşmış ulaşmadı değerlendirilerek, eksikler tamamlanır. Denetçi,

<sup>80</sup> <http://notoku.com/oran-analizi/>, (Erişim Tarihi: 17.02.2015).

<sup>81</sup> <http://www.mufad.org/journal/attachments/article/211/13.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.02.2015).

denetim programının her aşamasında yeterli kanatların olup olmadığını mesleki yargısına göre kontrol eder<sup>82</sup>.

Denetim çalışması tamamlandıktan sonra, denetim kalitesine ilişkin kontroller yapılmalıdır. Denetim ekibinin gözden kaçırabileceği eksikliklerin tespiti amacıyla, denetimin kalite kontrolleri yapılmalıdır.

Denetim çalışmasını tamamlayan denetim ekibinin finansal tabloları hazırlanmasından sonraki olayların varlığı hakkında araştırma yapması gerekir. Denetim çalışmasının bitmesi ile raporun yönetim kuruluna ve ilgililere verilmesi arasındaki süreç denetimin kalite kontrolünün zaman dilimi olarak ifade etmektedir. Kanıtların kontrolü, yönetimin sunduğu bilgilerin doğruluğu hakkında, yönetimden yetki alınıp alınmadığının tespiti, analitik testlerin doğruluğunun kontrolü, denetim çalışmasının sonuca bağlanması denetimin sonuçlandırılması aşamalarıdır. Denetim sonuçlandırılmadan, işletmenin sürekliliğinin tehlikede olup olmadığı, belirsizliğin varlığı, finansal tabloların tarihinden sonraki olayların mevcudiyeti hakkında kontroller yapılmalıdır.

### **2.5.3. İşletmenin Gelecekteki Belirsizliklerin Varlığının Kontrolü**

Denetim raporu sonuçlanmadan işletme ile ilişkili taraflar arasındaki gelecekteki belirsizliğin varlığını kontrolü denetçi tarafından yapılmalıdır<sup>83</sup>. İşletmenin gelecekte itibarını sarsabilecek davalar, kamu kurumları ile süregelen davalar, kefalet durumları, gelecekteki belirsizliklere örnek olabilir.

### **2.5.4. İşletmenin, Sürekliliği Kavramını Tehdit Eden Olayların Varlığının Kontrolü**

İşletme yöneticileri açısından, işletmelerin verimliliği ve sürekliliği en önemli amaçlardan birisidir. Bu nedenle, her işletme kanuni bir zorunluluktan kaynaklanan denetim faaliyetlerine gereken önemi vermelidir<sup>84</sup>.

Bağımsız dış denetimin önemi ve sorunları, denetim başlamadan önce yapılacak ön araştırma döneminden, raporun hazırlanarak yayınlanmasına kadar geçen süreyi kapsamaktadır. Yapılan bir araştırmada bağımsız denetim şirketlerinin %84 ünün, SPK ya tabi şirketlerin bağımsız denetime beklenen düzeyde anlam ve önem veremedikleri görüşünde olduğunu göstermektedir. Türkiye'de bağımsız dış

<sup>82</sup> www.muhasabebet.net, (Erişim Tarihi: 29.11.2014).

<sup>83</sup> <http://www.tsb.org.tr/default.aspx?pageID=654&yid=63>, (Erişim Tarihi: 02.03.2015).

<sup>84</sup> Mustafa Yurttadur, **Kobi Yönetimi ve Büyüme**, Beta Yay., İstanbul, 2011, ss. 73-74.

denetimin yasal mevzuatının zamanla amacına ulaşması ile bağımsız denetim, kontrol işlevinden çok işletmeler için rutin işlemler haline gelebilecektir<sup>85</sup>.

Denetçinin, olumlu denetim raporu verdikten sonra en az bir yıl işletmenin sürekliliğini tehlikeye sokacak olayların varlığını kontrol etmesi gerekir. Denetçi, denetimin her basamağında işletmenin sürekliliğini tehlikeye sokabilecek olayların varlığı hakkında denetim kanıtları elde etmeye çalışmalıdır. Denetçinin, denetlenen işletmenin avukatı ile yapmış olduğu bir görüşmede, işletmenin yüksek tutarda tazminat davasını kaybetmek üzere olduğunu öğrenmesi, işletmenin sürekliliğini tehdit eden olayın varlığına örnek olabilir. Bilanço tarihi ile bağımsız denetim raporunun yayınlanması arasında geçen süredeki olan olaylar incelenmelidir. Bu sürede olan olaylar genel kabul görmüş denetim standartlarına göre önemli ise denetim raporunda ayrıca açıklanmalıdır.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **DENETİM STANDARTLARI**

#### **3.1. DENETİM STANDARTLARI TANIMI, ÖNEMİ, TÜRLERİ VE ÖZELLİKLERİ**

Bu kısımda, denetim standartları kavramı, denetim standartlarının özellikleri, denetim standartlarının önemi, denetim standartlarının türleri, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları konularına yer verilecektir.

##### **3.1.1. Denetim Standartları Kavramı**

Toplumda çeşitli kesimler tarafından bir objenin düzeyinin önceden belirlenerek, genel kabul edilebilir düzeyine standart denir. Denetçinin denetim yapabilmesi için, uyması gereken kurallar bütününe denetim standartları denir<sup>86</sup>.

Denetim standartları, denetçiye görevini yerine getirirken, rehberlik görevi yapar. Denetimin kalite düzeyinin belirlenmesindeki kriterleri, denetim standartlarının belirlediği ifade edilebilir.

##### **3.1.2. Denetim Standartlarının Özellikleri**

Bu kısımda, genel açıklama standardı ve yeterli açıklama standardı konusuna yer verilecektir.

---

<sup>85</sup> Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2005, ss. 11-26.

<sup>86</sup> Bozkurt, a.g.e., ss.35-36.



### 3.1.2.1. Genel Açıklama Standardı

Bağımsız denetçinin, denetimini yapmış olduğu işletmenin genel durumu ile ilgili tüm açıklayıcı bilgileri, genel açıklama standardına göre, raporunda açıklaması şeklinde ifade edilebilir<sup>87</sup>.

### 3.1.2.2. Yeterli Açıklama Standardı

İşletmelerin bağımsız denetimini, genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yapan bağımsız denetçinin tüm detay açıklamaları dipnotlarda belirtmesi şeklinde tanımlanabilir<sup>88</sup>.

Bağımsız denetçi, mesleki yargısı ile ulaşılmış olduğu yargısını raporunda belirtirken, finansal tablolarda tüm detay bilgileri açıklaması gerekmektedir. Yeterli açıklama standardı, denetlenmiş finansal tablolardaki tüm bilgilerin anlaşılabilir ve beklenen düzeyde dipnotlarda açıklanmasıdır<sup>89</sup>.

### 3.1.3. Denetim Standartlarının Önemi

Denetim standartlarının kalite düzeyi, denetçinin denetim standartlarını uygulama kabiliyeti ile ölçülebilir. Denetim faaliyetinin her aşamasında uygulanan denetim teknikleri, denetçinin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olabilir. Denetçinin, uygulayacağı denetim teknikleri ile diğer ilkeler bir bütün olarak denetim standartlarını oluşturur<sup>90</sup>.

Denetim standartlarına sadık kalınarak yapılan denetim çalışması, denetçiyi amacına ulaştırabilir. Denetim çalışmasının her aşamasında uygulanacak kurallar denetim standartları ile belirlenmiştir. Denetimin kalitesini, denetçinin denetim standartlarına hangi ölçüde uyduğunun belirleyeceği ifade edilebilir.

### 3.1.4. Denetim Standartlarının Türleri

Bu kısımda, genel standartlar, denetçinin, mesleki yeterliliği ve eğitim standardı, denetçinin, bağımsız olma standardı, denetçinin mesleki özen gösterme ve dikkatli olma standardı, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları konularına yer verilecektir.

<sup>87</sup> [http : // www .somut .net/729/aof4ders/muhasebe-denetimi-ve-mali-analiz-ders-notlari.1.html](http://www.somut.net/729/aof4ders/muhasebe-denetimi-ve-mali-analiz-ders-notlari.1.html), (Erişim Tarihi: 03.10.2014).

<sup>88</sup> Çelik, a.g.e.,ss. 56-57.

<sup>89</sup> Baran Özeren, *Avrupa Birliğine Yeni Üye Olan Ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve El Kitaplarına Kısa Bakış*, Sayıştay Bilgi Notu, Ankara, 2004,ss.15-17.

<sup>90</sup> Mine Çetin, *Denetim Standartlarının Önemi*, Anı Yayıncılık, İstanbul, 2011, ss. 24-26.

### 3.1.4.1. Genel Standartlar

Genel standartlar, denetçinin uyması zorunlu olan şartlar, belirlenmiş ilkeler dizisinden oluşmaktadır. Her denetim görevini yerine getiren yetkilinin genel standartlara uyması zorunludur.

### 3.1.4.2. Denetçinin, Mesleki Yeterliliği ve Eğitim Standardı

Denetçinin mesleğe kabul şartlarını yerine getirmesini ifade eder. Denetçi, üniversitelerin en az lisans düzeyinde ilgili bölümlerden mezun olması aranmaktadır. Üniversitelerin, iktisat, işletme, maliye, finans, istatistik, ekonomi gibi bölümlerde lisans düzeyinde mezun olanlar, meslek sınavlarında başarılı olmaları gerekmektedir. Mesleki tecrübe açısından denetçiler, çalışma sürelerine göre denetçi yardımcısı, denetçi, baş denetçi, vb. unvanlar almaktadırlar<sup>91</sup>.

Denetçinin, mesleki eğitim ve yeterliliği sağlaması, sürekli eğitime tabi olması, mesleki eğitim standardının en önemli özelliği olarak tanımlanabilir. Sürekli gelişen, değişime uğrayan denetim mesleği denetçinin kendisini geliştirmesini zorunlu kılmaktadır<sup>92</sup>.

### 3.1.4.3. Denetçinin Bağımsız Olma Standardı

Denetçinin, denetim çalışmasını başından sonuna kadar hiçbir etki altında kalmadan tamamlaması bağımsızlık standardı olarak tanımlanabilir. Denetim raporuna olan güveni belirleyen ölçüt bağımsızlık standardı ile açıklanabilir. Bağımsızlık standardı gereği, denetçi, güvenilir, kaliteli bir çalışma sonucu yatırımcılara, ilgililere karşı görevini tam eksiksiz yerine getirmek zorundadır<sup>93</sup>.

Denetim çalışmasından beklenen yatırımcılara güvenilir bilgi sunmaktır. Bağımsızlık standardı, denetçinin, denetim çalışmasını, kendi mesleki bilgi ve deneyimine göre etki altında kalmadan tamamlamasını ifade eder<sup>94</sup>. Bağımsız düşünen denetçinin, denetimin kalitesini maksimum düzeyde gerçekleştireceği beklenmektedir. Etki altında kalan denetçinin güvenilir bilgi sağlayamayacağı ve denetimin amacından uzaklaşacağı bilinmektedir.

<sup>91</sup> Kepekçi, a.g.e., s.37-38.

<sup>92</sup> Büyükmirza, a.g.e. ss. 73-74.

<sup>93</sup> <http://www.muhasebettr.com/yazarlarimiz/hayrullah/021/>, (Erişim Tarihi: 22.03.2015).

<sup>94</sup> Hasan Türedi, *Muhasebe Denetimi*, Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF Yayını, Trabzon,1992, ss. 25-26.

#### **3.1.4.4. Denetçinin Mesleki Özen Gösterme ve Dikkatli Olma Standardı**

Denetçi, denetim çalışmasının başından denetim raporunun sonuna kadar gerekli olan mesleki titizlik, dikkat ve özeni göstermelidir. Mesleki özen ve dikkatli olma standardı gereği denetçinin, mevcut yerel düzenlemelere tam ve eksiksiz uyma zorunluluğu vardır<sup>95</sup>.

Denetçinin mesleki özen, dikkat titizlik ve yasal mevzuata uyması kendisinden beklenen mesleki özelliklerdir. Denetçinin denetim raporunun kalite düzeyini, mesleki özen, titizlik, mevzuata uyma, ölçütülerinin belirleyeceği ifade edilebilir.

#### **3.1.5. Çalışma Alanı Standartları**

Bu kısımda, planlama ve gözetim standardı, kanıt toplama standardı ve iç kontrol sisteminin incelenmesi standardı konularına yer verilecektir.

##### **3.1.5.1. Planlama ve Gözetim Standardı**

Denetim çalışmasının bir program dahilinde planlanması, denetçi yardımcılarının gözetim altında takip edilmesi, planlama ve gözetim standardı olarak tanımlanabilir. Yapılacak denetim çalışmasında, personel, zaman, kaynak ve iş planlaması, çalışma alanı standardının planlamasını içermektedir. Planlanan denetim çalışmasında, denetim ekibinin gözetim altında takip edilmesi ise standardın gözetim tanımını ifade etmektedir<sup>96</sup>.

Denetim çalışmasında, önce denetim programı yapılır. Denetim programında, yapılacak iş bölümü, işe göre personel istihdamı, ekip çalışması gibi hususlar belirlenir<sup>97</sup>. Denetim planı, çalışma aşamalarında duruma göre eklemeler, çıkarmalar, yeni düzenlemeler gerektirebilir. Denetim çalışmasının başarısı, denetim planının uygulama aşamalarında, çalışanların gözetimi ile mümkün olacağı ifade edilebilir.

##### **3.1.5.2. Kanıt Toplama Standardı**

Denetim çalışmasında, denetçinin bir görüşe ulaşabilmesi için yeterli düzeyde kanıt elde etmesi, kanıt toplaması, kanıt toplama standardı olarak tanımlanabilir. Yeterli kanıt tanımı denetim çalışmasını yapan denetçinin mesleki yargısının sonucu bir görüşe ulaşmasını sağlayan her türlü bilgi, belge olarak ifade edilebilir. Denetim

<sup>95</sup> Cumhur Şahin, **TAB. Analizi**, Detay Yayınları, Ankara, 2009, ss. 26-27.

<sup>96</sup> Çömlekçi, a.g.e.,ss. 44-45.

<sup>97</sup> [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/bds/bds\\_300.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/bds/bds_300.pdf), (Erişim Tarihi: 14.02.2015).

kanıtının kalitesini ise gerçeklik, süreklilik, zaman, nesnellik gibi unsurlar belirlemektedir. Denetim kanıtları, denetçi tarafından, iç denetim veya kendi çalışması ile dış kaynaklardan elde edilebilir. Kanıtlar iki başlık altında incelenebilir<sup>98</sup>;

### **1. Temel Nitelikli Kanıtlar**

Bağımsız muhasebe denetiminde, faturalar, irsaliyeler, gider belgeleri, banka dekontları, tahsilat ve tediye makbuzları, hesap ekstreleri, muhasebe mahsup fişleri, gibi belgeler ile, genel mizanlar, yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri, diğer yardımcı defterler, temel nitelikli kanıtlar olarak tanımlanabilir. Temel nitelikli kanıtların, muhasebe defterlerine doğru olarak kayıt edilmesi ve finansal tablolara aktarılması, denetçinin, denetlenen işletme hakkında mesleki yargısı ile değerlendirerek, sonucunda bir görüş oluşturması ile raporlanacaktır<sup>99</sup>.

### **2. Destekleyici Nitelikli Kanıtlar**

Denetçi tarafından, denetlenen işletme ile ilgili olarak, işletme dışı üçüncü kişilerden elde edilen kanıtlara destekleyici nitelikli kanıtlar denir. Denetlenen işletmenin, müşterileri ile yapılan teyit mektupları, banka mutabakat yazıları, müşteri ve satıcılar ile yapılan hesap bakiye mutabakat yazıları destekleyici nitelikli kanıtlara örnek olarak verilebilir. Destekleyici nitelikli kanıtların, mesleki bilgi düzeyi yeterli meslek mensuplarından alınması, güvenilirlik düzeyini etkileyen unsurlar olarak ifade edilebilir<sup>100</sup>.

#### **3.1.5.3. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı**

Denetlenen işletimde, iç kontrol sisteminin etkin olarak çalışması, yönetimin sunmuş olduğu bilanço, gelir tablosu gibi mali tabloların güvenilirlik ölçütünü arttırmaktadır. İşletmelerin iç kontrol sistemlerinin incelenmesi standardının temel iki amacı vardır. Birinci amaç, Denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin etkin olarak çalıştığının test edilmesidir.

---

<sup>98</sup> Üstünel, a.g.e.,ss. 27-28.

<sup>99</sup> [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_200.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf), (Erişim Tarihi: 16.01.2015).

<sup>100</sup> Özeren, a.g.e.,ss. 69-71.

Denetimin doğru görüşe varması için denetimin tüm ayrıntı ve kapsama alanının ölçütünü saptaması, iç kontrol sisteminin incelenmesi standardının ikincil amacı olarak tanımlanabilir<sup>101</sup>.

İşletmelerin iç kontrol sisteminin olması bağımsız denetimin işlemini kolaylaştırmaktadır. Ancak, iç kontrol sisteminin etkin ve amaca uygun olarak çalışması gerekir. Denetçi denetleyeceği işletmenin öncelikle iç kontrol sisteminin etkinlik derecesini belirlemesi gerekir. Denetim çalışmasında ayrıntılara girme ölçütü ve çalışma sahası denetçi tarafından tespit edilir. İç kontrol sisteminin incelenerek denetçinin işletme hakkında oluşturacağı görüş daha doğru olacaktır.

### **3.1.6. Raporlama Standartları**

Bu kısımda, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, muhasebe ilkelerinde süreklilik standardı, mali tablolardaki bilgilerin yeterli açıklama standardı ve denetçinin, denetim raporunun sonunda görüş bildirmesi standardı konularına yer verilecektir.

#### **3.1.6.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı**

Denetlenen işletmenin, mali tablolarının, faaliyetlerinin, mali yapısının, sürekliliğinin doğru olarak tespit etme ölçütü genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk ilkesi olarak tanımlanır. İşletme yönetiminin, denetçiye sunduğu mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenleyip düzenlenmediği hususu denetim raporunda nedenleri ile birlikte ayrıntılı olarak açıklanır<sup>102</sup>.

Denetçinin, denetlediği işletme hakkında denetim raporunun sonuç bölümünde oluşturacağı görüşün doğruluğu mali tabloların uygunluğunun belirleyeceği ifade edilebilir<sup>103</sup>. Denetlenen işletmenin, sunduğu mali tablolardaki bilgilerin doğruluğu, işletmenin sürekliliği, mali yapısı, faaliyetlerin verimliliği gibi hususlardaki bilgiler muhasebe ilkelerine uyum ile tespit edilebilir. Muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, denetçinin denetim çalışmasının temel dayanağı olduğunu ifade edebiliriz.

---

<sup>101</sup> Üstünel, a.g.e.,ss. 45-46.

<sup>102</sup> [http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md148/turkiyedevedunyada](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md148/turkiyedevedunyada) pdf, (Erişim Tarihi: 14.08.2014).

<sup>103</sup> Büyükmirza, a.g.e.,ss. 27-28.

### 3.1.6.2. Muhasebe İlkelerinde Süreklilik Standardı

Denetim çalışmasının yapıldığı dönemde uygulanan muhasebe ilkeleri ile daha önceki dönemde uygulanan muhasebe ilkeleri arasındaki uyum ve farklılıkların denetim raporuna etkilerinin açıklanması, muhasebe ilkelerinde süreklilik standardı olarak tanımlanabilir. İşletmelerin dönemler itibari ile finansal tablolarının karşılaştırılması, süreklilik olarak ifade edilebilir<sup>104</sup>.

Finansal tablolarda, dönemler arasındaki muhasebe ilkelerindeki farklılık, sonucu değiştiriyorsa denetim raporunda açıklanır. Örneğin, amortisman ayırma yöntemindeki farklılık, dönemler itibariyle değiştirilmiş ise denetim raporunda açıklanacaktır.

### 3.1.6.3. Mali Tablolardaki Bilgilerin Yeterli Açıklama Standardı

İşletmelere, yatırım yapacak ilgililerin kararlarını etkileyen bilgiler mali tablolarda yer almaktadır. Mali tablolardaki bilgilerin anlaşılabilir düzeyde olması, işletmeye yatırım yapacak ilgililerin kararlarını belirlemektedir. Mali tablolarda yer alan bilgilerin dipnotlarda yeterli derecede açıklanmalıdır. Denetçinin denetim yapmış olduğu işletmenin mali tablolarındaki bilgilerin yeterli derecede açıklayıcı olup olmadığı hususlarını denetim raporunda açıklanması gerekmektedir<sup>105</sup>.

Denetlenen işletmenin, mali tablolarındaki her bilginin, yeterli düzeyde açıklayıcı dipnotları olmalıdır. İşletmelere yatırım yapacak çeşitli kesimler olabilir. Finansal tablolardaki bilgilerin çeşitli düzeyde yatırımcı tarafından anlaşılabilir olması, karar almada belirleyici olmaktadır. Denetçi, denetlemiş olduğu işletmenin mali tablolarındaki bilgilerin her bir kaleminin yeterli düzeyde açıklanmadığını tespit ederse raporunda yeterli açıklama yoktur, şeklinde yazması gerekebilir. Çünkü yeterli düzeyde açıklanmayan mali tablo bilgisi denetçi görüşünü değiştirebilir.

### 3.1.6.4. Denetçinin, Denetim Raporunun Sonunda Görüş Bildirmesi Standardı

İşletmelerin, denetiminin yapılması sonucunda denetçinin bir görüşe ulaşması beklenmektedir. Denetim çalışması sonucunda denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bilgilerin doğruluğu hakkında denetçi genel bir görüşe ulaştığını ifade eder. Denetçinin denetlediği mali tablolardaki bilgilerin doğruluğu kendi mesleki sorumluluğu kapsamında değerlendirerek denetim raporunda açıklamalıdır Görüş

<sup>104</sup> Çelik, a.g.e.,ss. 36-37.

<sup>105</sup> Oktay Taş, *Bağımsız Denetim*, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2009, ss. 32-34.

bildirme standardı, denetçinin mali tabloların denetiminde almış olduğu mesleki sorumluluk düzeyini açıklaması gerektirmektedir<sup>106</sup>.

Denetçi, denetim çalışması sonucunda mutlaka bir görüşe ulaşmalıdır. Denetim raporu soncundaki görüş, olumlu, olumsuz, şartlı ve görüş bildirmekten kaçınma şeklide olmaktadır<sup>107</sup>. Denetçi, görüş bildirme standardına göre bir görüşe ulaşacak ve kendi mesleki sorumluluk düzeyini denetim raporunda belirtecektir. Denetim çalışmasının amacı, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bilgilerin doğruluğu hakkında bir görüşe varmaktır.

### **3.2. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI**

Bu kısımda, uluslararası denetim standartlarının genel olarak tanımlanması, uluslararası denetim standartlarının içerik yapısı ve uluslararası denetim standartlarının içeriği konularına yer verilecektir.

#### **3.2.1. Uluslararası Denetim Standartların Genel Olarak Tanımlanması**

Uluslararası denetim standartlarına bakıldığında dünyada genel olarak Amerika Birleşik Devletlerinde kullanılan “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” ile Uluslararası Denetim Standartları'nın (UDS) kabul gördüğü ifade edilebilir. Dünyada, genel kabul görmüş denetim standartları ile uluslararası denetim standartlarına göre hazırlanan mali tabloların denetimi sonucu hazırlanan denetim raporları geçerli olmaktadır. Genel kabul görmüş denetim standartları ile uluslararası denetim standartları genel olarak özünde aynı, ancak uygulamadan kaynaklanan bazı farklılıklar olabilmektedir<sup>108</sup>.

Uluslararası Denetim Standartları, üye ülkelerin meslek mensuplarının oluşturduğu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından hazırlanarak yayınlanmaktadır. IFAC tarafından oluşturulan, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), UDS ile birlikte uygulama ilkeleri hazırlayarak yayınlamaktadır.

Muhasebecilik mesleğinin, uluslararası düzeyde gelişimini sağlamak ve önemine değer katarak artırmak IFAC'ın kuruluş sözleşmesinde kuruluş amacı olarak ifade edilmektedir. IFAC'ın amacına ulaşması için Uluslararası Denetim Komitesi (IAPC), IFAC'ın Danışma Kurulu tarafından kurularak çalışmaya başlamıştır. Uluslararası Denetim Uygulama Komitesi (IAPC) bir alt komite

---

<sup>106</sup> Türedi, a.g.e.,ss. 21-22.

<sup>107</sup> Necmettin Ardoğan, *Muhasebe Denetimi*, Beta Yayınevi, Ankara, 1997, ss. 34-36.

<sup>108</sup> Taş, a.g.e.,ss. 65-66.

vasıtasıyla, denetim standartlarını hazırlatarak IFAC tarafından değerlendirilerek yayınlar<sup>109</sup>.

Uluslararası Denetim Standartlarının hazırlanarak yayınlanması görevini IFAC tarafından gerçekleştirildiği bilinmektedir. Muhasebe mesleğinin dünyada hak ettiği öneme ulaşması görevinin de IFAC'a yüklendiği ifade edilebilir. Uluslararası Denetim Standartları, IFAC'ın organizasyonunda üye ülke meslek mensuplarının çalışmaları sonucu hazırlanarak İngilizce olarak yayınlanmaktadır. UDS'ları yararlanarak, ülkelerin kendi dillerine çevrilmesi ile uygulandığı bilinmektedir. Ülkemizin IFAC üyesi olması ayrıca önemlidir.

### 3.2.2. Uluslararası Denetim Standartlarının İçerik Yapısı

Uluslararası Denetim Standartlarını düzenleyen IFAC standart oluşturma" sistemini sayısal kodlama şeklinde sınıflandırmıştır. Uluslararası Denetim Standartlarının içerik olarak yapısı, içindekiler bölümü, giriş bölümü, kapsam bölümü, kamu kuruluşlarının denetiminde dikkat edilecek hususlar bölümü ve ekler bölümüdür<sup>110</sup>.

UDS'ları IFAC tarafından kodlama sistemi kullanılarak hazırlanmıştır. UDS'ları genel yapısı ve içerik olarak beş bölümden oluşmuştur<sup>111</sup>;

1. *İçindekiler bölümü*: başlıklar ve paragraf numaralarının olduğu bölümdür.
2. *Giriş bölümü*: amaç, kapsam, kapsam dışı kalan konuların oluşturduğu bölümdür.
3. *Kapsam bölümü*: oldukça geniş tutulan genel ilkeler ve kurallardan oluşan bölümdür.
4. *Kamu kuruluşlarının denetiminde dikkat edilecek hususlar bölümü*, denetim çalışmasında ilgili kuruluşun kamu kuruluşu olması durumunda farklı hususların dikkate alınacağı durumları gösteren bölümdür.
5. *Ekler bölümü*: Sözleşme, rapor, denetim çalışma işlem örneklerinin olduğu bölümdür. Her standart 100-999 numaraları verilerek kodlanmıştır. Denetim uygulama bildirilerine 1000'den sonraki numaralar verilmiştir.

<sup>109</sup> Soyer, a.g.e., 2005, ss.55-56.

<sup>110</sup> <http://eprints.sdu.edu.tr/639/1/TS00719.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.05.2014).

<sup>111</sup> <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.03.2015).



### 3.2.3. Uluslararası Denetim Standartlarının İçeriği

Uluslararası Denetim Standartlarının içeriği IFAC (Uluslararası Muhasebeler Federasyonu) tarafından yayımlanan içerikler aşağıdaki tablodadır.

**Tablo-2** IFAC Tarafından Yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarının 2014 Yılı İtibariyle Listesi

|  |
|--|
| <b>GENEL İLKE VE SORUMLULUKLAR</b>   |
| <b>UDS 200</b> - BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE BAĞIMSIZ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA UYGUN OLARAK YÜRÜTÜLMESİ |
| <b>UDS 210</b> - BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN ŞARTLARI ÜZERİNDE ANLAŐMAYA VARILMASI  |
| <b>UDS 220</b> - FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE KONTROL   |
| <b>UDS 230</b> - BAĞIMSIZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ  |
| <b>UDS 240</b> - FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI                        |
| <b>UDS 250</b> - FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE İLGİLİ MEVZUATIN DİKKATE ALINMASI  |
| <b>UDS 260</b> - ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM   |
| <b>UDS 265</b> - İ KONTROL EKSİKLİKLERİNİN ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARA VE YÖNETİME BİLDİRİLMESİ                               |
| <b>RİSK DEĞERLENDİRMESİ VE DEĐERLENDİRİLMİŐ RİSKLERE VERİLECEK KARŐILIKLAR</b>   |
| <b>UDS 300</b> - FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNİN PLANLANMASI  |
| <b>UDS 315</b> - İŞLETME VE ÇEVRESİNİ TANIMAK SURETİYLE ÖNEMLİ YANLIŞLIK RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ                                  |
| <b>UDS 320</b> - BAĞIMSIZ DENETİMİN PLANLANMASINDA VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK   |
| <b>UDS 330</b> - BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DEĐERLENDİRİLMİŐ RİSKLERE KARŞI YAPACAĞI İŞLER  |
| <b>UDS 402</b> - HİZMET KURULUŞU KULLANAN BİR İŞLETMENİN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE DİKKATE ALINACAK HUSUSLAR                            |
| <b>UDS 450</b> - BAĞIMSIZ DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ SIRASINDA BELİRLENEN YANLIŞLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ                              |
| <b>BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI</b>  |
| <b>UDS 500</b> - BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI  |
| <b>UDS 501</b> - BAĞIMSIZ DENETİMİ KANITLARI BELİRLİ KALEMLER İÇİN DİKKATE ALINMASI GEREKEN ÖZEL HUSUSLAR                          |
| <b>UDS 505</b> - DIŞ TEYİTLER  |
| <b>UDS 510</b> - İLK BAĞIMSIZ DENETİMLER- AÇILIŐ BAKİYELERİ  |
| <b>UDS 520</b> - ANALİTİK PROSEDÜRLER  |
| <b>UDS 530</b> - BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖRNEKLEME  |

|   |
|---|
| <b>UDS 540</b> - GERÇEĞE UYGUN DEĞERE İLİŞKİN OLANLAR DÂHİL MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ  |
| <b>UDS 550</b> - İLİŞKİLİ TARAFLAR  |
| <b>UDS 560</b> - BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR   |
| <b>UDS 570</b> - İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ   |
| <b>UDS 580</b> - YAZILI AÇIKLAMALAR   |
| <b>BAŞKALARININ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI</b>   |
| <b>UDS 600</b> - ÖZEL HUSUSLAR-TOPLULUK FİNANSAL TABLOLARININ BAĞIMSIZ DENETİMİ (TOPLULUĞA BAĞLI BİRİM DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMALARI DÂHİL)                                |
| <b>UDS 610</b> - İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI   |
| <b>UDS 620</b> - UZMAN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI  |
| <b>BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLAMA</b>  |
| <b>UDS 700</b> - FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA  |
| <b>UDS 705</b> - BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ VERİLMESİ  |
| <b>UDS 706</b> - BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN DİKKAT ÇEKİLEN HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR PARAGRAFLARI   |
| <b>UDS 710</b> - ÖNCEKİ DÖNEMLERE AİT KARŞILIK GELEN BİLGİLER VE KARŞILAŞTIRMALI FİNANSAL TABLOLAR  |
| <b>UDS 720</b> - BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DENETLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARI İÇEREN DOKÜMANLARDAKİ DİĞER BİLGİLERE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI  |
| <b>ÖZEL ALANLAR</b>   |
| <b>UDS 800</b> - ÖZEL HUSUSLAR – ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ  |
| <b>UDS 805</b> - ÖZEL HUSUSLAR – TEK BİR FİNANSAL TABLONUN BAĞIMSIZ DENETİMİ İLE FİNANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ UNSURLARIN, HESAPLARIN VEYA KALEMLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ |
| <b>UDS 810</b> - ÖZET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN RAPOR VERMEK ÜZERE YAPILAN DENETİMLER  |

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN “BAĞIMSIZLIK İLKESİNE” UYUM SORUNU**

#### **4.1. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ**

Bu kısımda, araştırmanın amacı, araştırmanın önemi, araştırmanın problemi, araştırmanın evreni ve örneklem büyüklüğü, araştırmanın sınırlılıkları, araştırmanın modeli, araştırmanın varsayımları, araştırmanın hipotezleri, araştırmada kullanılan ölçekler, analizler sonuçları ve bulgular, anket uygulamasına katılanlar ile ilgili sosyo-demografik bulgulara yer verilecektir.

##### **4.1.1. Araştırmanın Amacı**

Bağımsız denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin Bağımsızlık ilkesine uyum sorununun nedenlerini tespit etmek amacıyla bu çalışma yapılacaktır. Bu bağlamda anket soruları karma şekilde hazırlanmıştır. Anket sorularının karma şekilde hazırlanması ile ankete katılanları yönlendirilmemesi sağlanmıştır. Bu çalışma ile Türkiye’de bağımsız denetçilerin bağımsızlık ilkesine uyum sorununun tespiti yapılarak, çözüm önerileri getirilmesi hedeflenmiştir.

##### **4.1.2. Araştırmanın Önemi**

İşletmelerin bağımsız denetimden geçmesinin anlamı, finansal tablolar ile diğer finansal bilgilerin bir bütün olarak denetlenerek bir görüşe varılması anlamına gelmektedir. İşletmelere yatırım yapacaklar, kredi verenler, çalışanlar, mal ve hizmet satanların, güvenilir bilgiye ihtiyaçları vardır. İşletmelerin güvenilir bilgi sunmaları, bağımsız denetimden geçmiş finansal bilgiler sunmaları ile mümkündür.

Bağımsız muhasebe denetimleri, hem denetleyen kurumlar, hem de denetlenen işletmeler açısından büyük önem arz etmektedir. Denetim ile ilgili hususlar işletmelerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için vazgeçilmez bir olgudur. Bu kapsamda araştırmanın, denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin bağımsızlık ilkesine uyum sorunu tespit edilerek, daha sağlıklı finansal bilgiler sunmalarını zorunlu hale getirecektir.

##### **4.1.3. Araştırmanın Problemi**

Bağımsız denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin bakış açısıyla “bağımsızlık ilkesine” uyum incelenecektir. Bu bağlamda temel problem bağımsızlık ilkesine

uyum sorununun altında yatan nedenler nelerdir? Konusunda literatür bilgileri, araştırma verileri ve yapılan analizler ile elde edilen sonuçlara dayalı öneriler geliştirilecektir. Ancak bağımsızlık ilkesine uyum sorununun nedenlerini incelemeyen önce bağımsızlık ilkesine uyum sorununun bağımsız denetçilerin karşılaştığı sorunlar içindeki önemini tespit etmek amacıyla da tespitler yapılacaktır.

#### 4.1.4. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Büyüklüğü

Araştırmamızda Türkiye’de KGK’dan yetki almış 172 adet denetim şirketi ve 11504 adet denetçi vardır<sup>112</sup>. Ancak bütün evrenin analiz edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, evren daraltılmış ve İstanbul’da faaliyet gösteren 60 adet denetim şirketinde çalışan 60 adet denetçi rastgele seçilerek araştırmanın alanı ve örneklem büyüklüğü tespit edilmiştir<sup>113</sup>.

#### 4.1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları

Çalışmada literatür taraması kısmında betimsel yöntem, uygulama kısmında ampirik yöntem izlenmiştir. Araştırma, değişkenleri ölçmek için geliştirilen ölçeklerle toplanan bilgilerle sınırlandırılmıştır.

#### 4.1.6. Çalışmanın Hipotezleri

Bağımsızlık ilkesine uyum sorununun bağımsız denetçilerin karşılaştığı sorunlar içindeki önemini tespit etmek amacıyla oluşturulan hipotezler:

**Hipotez 1:** Müşteri işletmelerden kaynaklanan sorunlar, Bağımsız Denetim fonksiyonunu negatif etkilemektedir.

**Hipotez 2:** Mevcut politika ve düzenlemeler kaynaklanan sorunlar, Bağımsız Denetim fonksiyonunu negatif etkilemektedir.

**Hipotez 3:** Denetçilerin “Bağımsızlık İlkesine Uyum Sorununu” olumsuz etkileyen durumlardan kaynaklanan sorunlar, Bağımsız Denetim fonksiyonunu negatif etkilemektedir.

**Hipotez 4:** Bağımsız denetçilerin bakış açısı, bağımsız muhasebe denetim fonksiyonu ile karşılaşılan sorunlar arasında düzenleyici rol oynar

<sup>112</sup> www.kgk.gov.tr, (Erişim tarihi: 22.05.2015).

<sup>113</sup> Yahşi Yazıcıoğlu ve Sami Erdoğan, *Spss Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2004, ss. 89-90.

#### 4.1.7. Araştırmanın Varsayımları

1. Çalışmada uygulanan yöntemin, bilimsel yöntem ilkelerine uygun olduğu varsayılmıştır.

2. Araştırmada neden-sonuç ilişkisini ortaya koyan anket yönteminin çalışma için uygun olacağı varsayılmıştır.

3. Çalışma bilimsel yönetime uygun olarak, objektif ve güvenilir olarak hazırlandığı varsayılmıştır.

4. İkincil kaynak taramalarının ve anket verilerinin çalışmanın amacını gerçekleştirmek için yeterli olacağı varsayılmıştır.

5. Anket uygulanan kişilerin samimi ve doğru cevaplar verdikleri varsayılmıştır.

#### 4.1.8. Araştırmada Kullanılan Ölçekler

Araştırmada 3 ölçek kullanılmıştır. “Bağımsız Denetim Şirketleri Sorunları” ölçeği, 3 boyutlu, 19 maddeli olarak düzenlenmiştir<sup>114</sup>. Madde ifadelerine örnek olarak “Denetlenen işletmeler uluslararası muhasebe standartlarını uygulamamaktadırlar.” cümlesi verilebilir. Katılımcılardan, ölçekte belirtilen ifadelerle hangi düzeyde katıldıklarını “Beşli Likert Ölçeği” üzerinde (1-Kesinlikle Katılmıyorum, ...,5- Kesinlikle Katılıyorum) işaretlemeleri istenmiştir. Yüksek puanlar sorunun yüksek olarak algılandığını ifade etmektedir. Ölçeğin güvenirliği 0,862 yeterli olarak hesaplanmıştır.

**Tablo-3** Ankete Katılım Oranı

|         | N  | %     |
|---------|----|-------|
| Geçerli | 60 | 100,0 |
| Hariç   | 0  | ,0    |
| Toplam  | 60 | 100,0 |

**Tablo-4** Ölçeğin Geçerlilik ve Güvenirliliği

| Cronbach's Alpha<br>(Güvenirlik Birimi) | N<br>(Madde Sayısı) |
|---|---------------------|
| ,862                                    | 19                  |

Araştırmada kullanılan ikinci ölçek “Bağımsız Denetim Şirketlerinin Bakış Açısı” ölçeğidir. Ölçek, 5 maddeli ve tek boyutlu bir ölçektir. Maddelere örnek

<sup>114</sup> Uzay a.g.e., ss.22-23.

olarak: “Denetim şirketlerinin kurum içi eğitime yeterince önem vermemektedir.” ifadesi verilebilir. Katılımcılardan, ölçekte belirtilen ifadelere hangi düzeyde katıldıklarını beşli Likert ölçeği üzerinde (1-Kesinlikle Katılmıyorum...,5- Kesinlikle Katılıyorum) işaretlemeleri istenmiştir. Bağımsız denetim şirketlerinin olumsuz bakış açısını ifade etmektedir. Ölçeğin güvenirliği 0.77 olarak hesaplanmıştır.

Araştırmada kullanılan üçüncü ölçek “Bağımsız Denetim Fonksiyonu” ölçeğidir. Ölçek, tek boyutlu, 3 maddeli olarak tarafımızdan oluşturulmuştur. Madde ifadelerine örnek olarak “Dünya standartlarında görevlerini tam anlamıyla yerine getirmektedirler.” cümlesi verilebilir. Katılımcılardan, ölçekte belirtilen ifadelere hangi düzeyde katıldıklarını “Beşli Likert Ölçeği” üzerinde (1-Kesinlikle Katılmıyorum...,5- Kesinlikle Katılıyorum) işaretlemeleri istenmiştir. Yüksek puanlar Bağımsız Denetim Fonksiyonunun başarısının yüksek olarak algılandığını ifade etmektedir. Ölçeğin güvenirliği 0,687 olarak hesaplanmıştır. Kullanılan ölçek ek olarak verilmiştir. Araştırma Bulguları ve Değerlendirme “Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin Bağımsızlık İlkesine Uyum Sorunu” konusunu ele alan bu çalışmanın uygulama kısmında, anket yöntemi ile veriler elde edilerek, analizler yapılmıştır. Araştırmada örneklem olarak denetim şirketlerinde çalışan Denetçiler seçilmiştir.

**Tablo-5** Ankete Katılım Oranı

|         | N  | %     |
|---------|----|-------|
| Gecerli | 60 | 100.0 |
| Haric   | 0  | .0    |
| Toplam  | 60 | 100.0 |

**Tablo-6** Ölçeğin Geçerlilik ve Güvenirliliği

| Cronbach's Alpha<br>(Güvenilirlik Birimi) | N<br>(Madde Sayısı) |
|---|---------------------|
| ,687                                      | 3                   |

#### 4.1.9. Analizlerin Sonuçları ve Bulgular

Çalışmada betimsel yöntem izlendiğinden, raporun yazımında ikincil kaynak taramaları yapılarak tamamlanmıştır. Çalışmanın uygulama kısmında anket yöntemi ile elde edilen veriler ışığında, istatistiksel analizler yapılmış, sonuçlar ve öneriler sunulmuştur. Form tanziminden sonra soruların anlaşılmasının test edilmesi için ilgili anket karşılıklı görüşme yöntemiyle uygulanmıştır. Soruların anlaşılabilir olduğunun test edilmesi ve güvenirlik analizinin pozitif sonuçlanması ile birlikte form araştırmacı tarafından katılımcılara dağıtılmıştır.

Çalışmanın hazırlanmasında ampirik yöntem tercih edildiğinden soruları cevaplandırmak veya varsayımları sınamak için gerekli veriler anket, gözlem

teknikleriyle toplanmıştır. Araştırma sonucunda toplanan veriler, SPSS 20 (Sosyal Bilimler İstatistik Programı / Statistical Packages for the Social Sciences) programında istatistiksel analizler uygulanarak irdelenmiştir.

Araştırmada kullanılan ölçeklerden ilki 18 sorudan oluşan, “bağımsız muhasebe denetimi” ile ilgili sorunlar ölçeğidir. İkinci veri toplama aracı ise 6 ifadeden ve tek boyuttan oluşan, bağımsız denetim şirketleri bakış açısı ölçeğidir. Son ölçek ise 3 maddeli “bağımsız denetim fonksiyon” ölçeğidir. Anketlere son şeklinin verilebilmesi için, öncelikle literatür taraması yapılmış ve ardından da pilot çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Pilot çalışmanın Cronbach Alfa güvenilirlik değerleri sırayla 0,94, 0,80 ve 0,87 olarak tespit edilmiştir ve bu değerler 0.70 üzerinde olduğu için örneklem üzerinde uygulanmıştır.

Bağımsız denetim şirketlerinin bakış açısıyla Türkiye’de bağımsız muhasebe denetiminde karşılaşılan sorunların önemini test edilmesi doğrultusunda geliştirilen hipotezlerin test edilmesi için verilerin normallik dağılımı incelenmiş ve parametrik testlerin yapılmasına karar verilmiştir. Bu doğrultuda, Pearson Korelasyon analizi, regresyon analizi ve hiyerarşik regresyon analizinden yararlanılmıştır. Ayrıca “Bağımsız Muhasebe Denetimi ile ilgili sorunlar” anketindeki boyutlara yönelik olarak faktör analizi yapılmış ve Cronbach Alpha güvenilirlik değerleri hesaplanmıştır. KMO (Measure of Sampling Adequacy / Örneklem uygunluk ölçüsü) örneklem uygunluğunun test sonucu 0,772 olarak bulunmuş ve Barlett küresellik testi de anlamlı sonuçlar vermiştir. (anlamlılık düzeyi  $p:0,000 < 0.001$ ).

Anket formunda katılımcıların eğitim düzeyi, deneyimi, denetim firmasının türü gibi demografik niteliklerinin değerlendirilmesinde frekans ve yüzde dağılımları ile aritmetik ortalama ve standart sapma kullanılmıştır.

Araştırmanın bulguları ve 2 ana başlık altında sunulmaktadır. İlk başlıkta araştırma katılımcıların sosyo-demografik özelliklerine ait genel bilgiler ve denetim firmasının özellikleri sunulmuştur. İkinci başlıkta ise araştırma hipotezlerine ait analizlerin sonuçlarına değinilmiştir.

**Tablo-7** KMO ve Bartlett's Test Tablosu

|  |                |         |
|--|----------------|---------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Uygunluk Ölçümü. |                | ,775    |
| Bartlett Küresellik Testi                    | Ki-Kare Değeri | 359,289 |
|  | df             | 78      |
|  | Sig.           | ,000    |

**Tablo-8** Toplam Varyans Tablosu

| Bileşen | İlk Öz değerler |           |             | Ekstraksiyon Kareler Toplamı Yüğü |
|---------|-----------------|-----------|-------------|-----------------------------------|
|         | Toplam          | % Varyans | Kümülatif % | Toplam                            |
| 1       | 5,391           | 41,465    | 41,465      | 5,391                             |
| 2       | 1,734           | 13,336    | 54,801      | 1,734                             |
| 3       | 1,129           | 8,687     | 63,488      | 1,129                             |
| 4       | ,893            | 6,867     | 70,355      |                                   |
| 5       | ,809            | 6,225     | 76,580      |                                   |
| 6       | ,645            | 4,965     | 81,545      |                                   |
| 7       | ,543            | 4,176     | 85,720      |                                   |
| 8       | ,480            | 3,690     | 89,411      |                                   |
| 9       | ,439            | 3,378     | 92,789      |                                   |
| 10      | ,395            | 3,040     | 95,829      |                                   |
| 11      | ,219            | 1,688     | 97,517      |                                   |
| 12      | ,174            | 1,341     | 98,858      |                                   |
| 13      | ,148            | 1,142     | 100,000     |                                   |

**Tablo-9** Toplam Varyans Tablosu

| Bileşen | Ekstraksiyon Kareler Toplamı Yüğü |             | Rotasyon Kareler Toplamı Yüğü |           |             |
|---------|-----------------------------------|-------------|-------------------------------|-----------|-------------|
|         | % Varyans                         | Kümülatif % | Toplam                        | % Varyans | Kümülatif % |
| 1       | 41,465                            | 41,465      | 3,127                         | 24,054    | 24,054      |
| 2       | 13,336                            | 54,801      | 2,637                         | 20,285    | 44,338      |
| 3       | 8,687                             | 63,488      | 2,489                         | 19,150    | 63,488      |

#### 4.1.10. Ölçeklerin Geçerlilik ve Güvenilirlik Sonuçları

Araştırmanın hipotezlerin test edilmesi öncelikle güvenilirlik analizleri yapılmıştır. Cronbach Alfa değerleri kontrol edilmiştir. Cronbach alfa katsayısı yöntemi, maddeler doğru-yanlış olacak şekilde puanlanmadığında, 1-3, 1-4, 1-5 gibi puanlandığında, kullanılması uygun olan bir iç tutarlılık tahmin yöntemidir. Cronbach alfa katsayısı, ölçekte yer alan maddelerin varyansları toplamının genel varyansa oranlanması ile bulunan bir ağırlıklı standart değişim ortalamasıdır. Alfa katsayısı 0-1 arasında değişim gösterir. Aşağıdaki aralıklarda değerlendirilir<sup>115</sup>:

1.  $0 < \alpha < 0.40$  ise ölçek güvenilir değil.
2.  $0.40 < \alpha < 0.60$  ise ölçek düşük güvenilirlikte kabul edilir.
3.  $0.60 < \alpha < 0.80$  ise ölçek oldukça güvenilir kabul edilir.
4.  $0.80 < \alpha < 1.00$  ise ölçek yüksek güvenilirlikte kabul edilir.
5. Araştırmada kullandığımız ölçeklerin güvenilirlik değerleri aşağıda verilmiştir.

<sup>115</sup> <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ouazd/article/viewFile/5000079401/5000073832>, ( Erişim tarihi: 12.06.2015).



6. Bağımsız Denetim Şirketleri Sorunları Ölçeği: 0,862 (yüksek güvenilir),  
7. Bağımsız Denetim Şirketlerinin Bakış Açısı ölçeğidir: 0,770(oldukça güvenilir),  
8. Bağımsız Denetim Fonksiyonu” ölçeğidir: 0,687(oldukça güvenilir)

| Sıra No | Boyut   | Cronbach Alfa (Güvenirlilik Analizi, Alfa Katsayısı) |
|---------|---|--|
| 1       | Bağımsızlığı Olumsuz Etkileyen durumlardan kaynaklanan Sorunlar | 0,84   |
| 2       | Müşteri İşletmelerden Kaynaklanan Sorunlar                      | 0,75   |
| 3       | Mevcut Politikalardan Kaynaklanan Sorunlar                      | 0,77   |

Güvenirlilik değerlerinin hesaplanmasından sonra Bağımsız Muhasebe Denetimi ile ilgili Sorunlar ölçeğinin yapı geçerliliğini test etmek üzere elde edilen veriler faktör analizine tabi tutulmuş (N=60) ve faktörlerin Cronbach Alpha güvenirlik değerleri tekrar hesaplanmıştır. Faktör analizindeki amaç değişkenler arası ilişkiyi belirlemek suretiyle büyük çaptaki değişkenlerin faktör adı verilen daha küçük sayıdaki değişken ile açıklanmasıdır.

**Tablo-10** Ankete Katılım Oranı

|         | N  | %     |
|---------|----|-------|
| Geçerli | 60 | 100,0 |
| Hariç   | 0  | ,0    |
| Toplam  | 60 | 100,0 |

**Tablo-11** Ölçeğin Geçerlilik ve Güvenirliliği

| Cronbach's Alpha (Güvenirlilik Birimi) | N (Madde Sayısı) |
|--|------------------|
| ,770                                   | 5                |

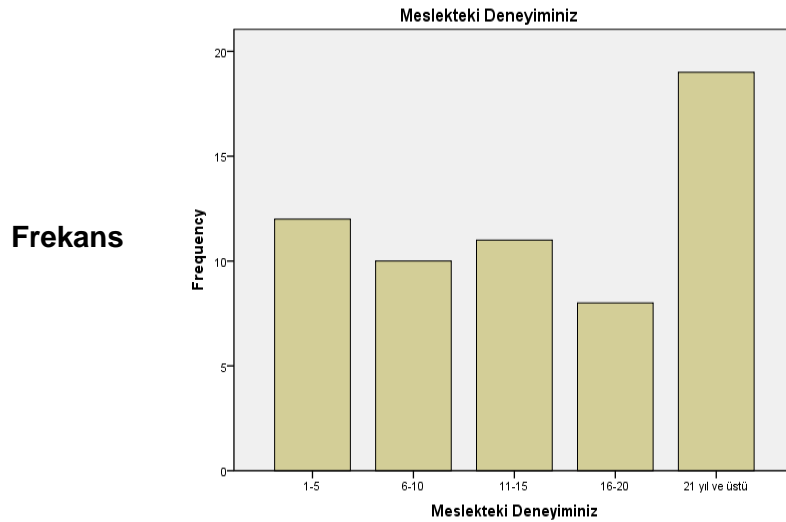
Örneklem yeterliliğini belirlemek için Kaiser – Meyer - Olkin (KMO) testi yapılmaktadır. Bulunan katsayı değeri 1.00'e yaklaştıkça mükemmel olmakta, 0.50'nin altında kabul edilememektedir. Verilerin çok değişkenli normal dağılıma uygunluğu "Barlett Testi" ile kontrol edilmektedir. Bağımsız Muhasebe Denetimi ile ilgili Sorunlar ölçeğın faktör analizi sonucunda Kaiser Meyer Olkin (KMO) örneklem uygunluğunun test sonucu 0,780(yeterli) olarak bulunmuş ve Bartlett küresellik testi de anlamlı sonuçlar vermiştir. (anlamlılık düzeyi  $p:0,000<0.001$ ). Faktör analizi sonrasında elde edilen faktörlerin güvenilirlik analizi aşağıda verilmiştir.

#### 4.1.11. Anket Uygulamasına Katılanlar İle İlgili Sosyo - Demografik Bulgular

Ankete katılanların Sosyo-demografik bilgilerine bu kısımda yer verilmiştir. Anket uygulamasına katılan denetçilerin "mesleki deneyiminiz nedir" sorusuna verdikleri cevaplar ve bulgular:

**Tablo-12** Anket Uygulamasına Katılan Denetçilerin Çalışma Süresi

|                | Frekans | Yüzde | Geçerli Yüzde | Toplam Yüzde |
|----------------|---------|-------|---------------|--------------|
| Geçerli 1-5    | 12      | 20    | 20            | 20           |
| 6-10           | 10      | 16,7  | 16,7          | 36,7         |
| 11-15          | 11      | 18,3  | 18,3          | 55,0         |
| 16-20          | 8       | 13,3  | 13,3          | 68,3         |
| 21 yıl ve üstü | 19      | 31,7  | 31,7          | 100,0        |
| Toplam         | 60      | 100,0 | 100,0         |              |



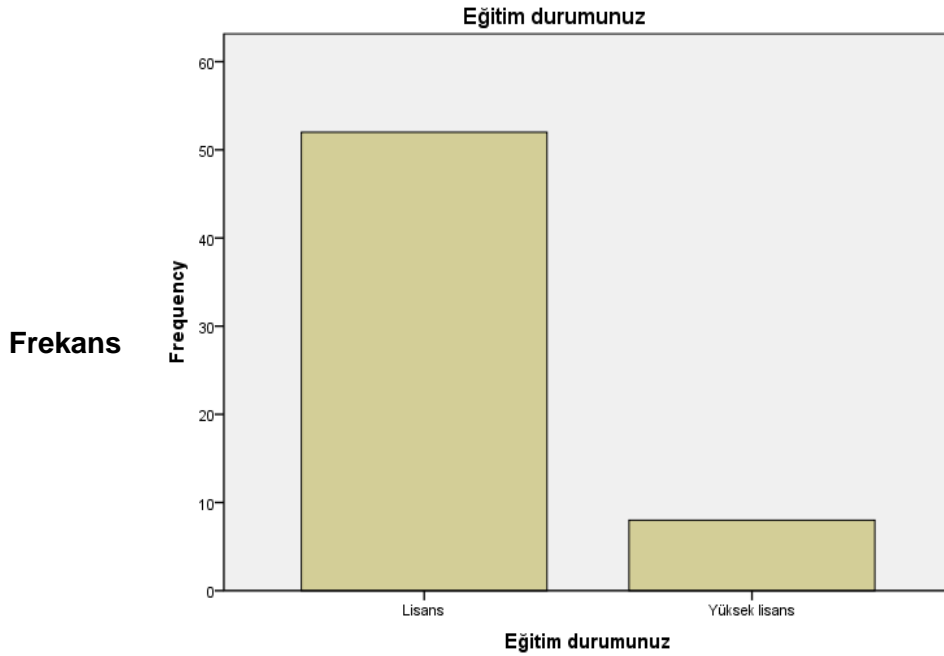
**Şekil-2** Anket Uygulamasına Katılan Denetçilerin Çalışma Süresi

Katılımcıların 12'sinin çalışma süresi 1-5 yıl arasında, 10'unun 6-10 yıl arasında, 11'inin 11-15 yıl arasında, 8'inin 16-20 yıl arasında, 19'unun 21 yıl ve üzerindedir. Katılımcıların büyük bir çoğunluğunun çalışma süresinin 21 yıl ve üstü olduğu görülmektedir. Anket uygulamasına katılanların %31,7'sinin çalışma süresinin 21 yıl ve üstü kişilerden oluşması, bağımsız denetim mesleğinde tecrübeli kişilerin çoğunlukta olduğunu göstermektedir.

Anket uygulamasına katılanların "eğitim durumunuz nedir" sorusuna verdikleri cevaplar ve bulgular:

**Tablo-13** Anket Uygulamasına Katılanların Eğitim Durumu

|                | Frekans | Yüzde | Geçerli Yüzde | Toplam Yüzde |
|----------------|---------|-------|---------------|--------------|
| Geçerli Lisans | 52      | 86,7  | 86,7          | 86,7         |
| Yüksek Lisans  | 8       | 13,3  | 13,3          | 100,0        |
| Toplam         | 60      | 100,0 | 100,0         |              |



**Şekil-3** Anket Uygulamasına Katılanların Eğitim Durumu

Bağımsız denetçilerin eğitim durumları incelendiğinde ise 52 kişinin (%86,7) üniversite, 8 kişinin (%13,3) Yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir. Genel

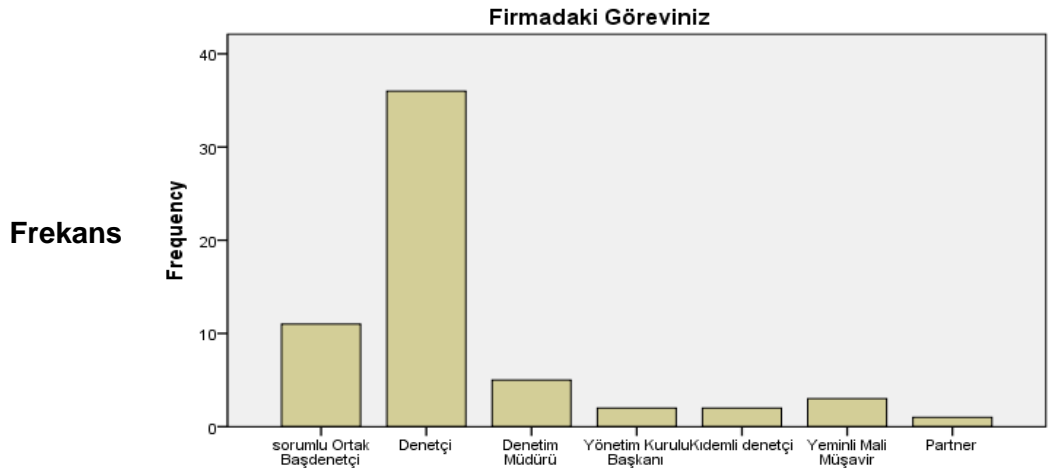
olarak tahmin edileceği üzere lisans ağırlıklı bir örneklem mevcuttur. Genel olarak ana evrenin de aynı şekilde bir yapıda olduğu değerlendirilmektedir.

Anket uygulamasına katılanların %86,7'sinin Lisans mezunu olduğu görülmektedir. Bu durum bağımsız denetimde eğitim düzeyinin ihtisaslaşma anlamıyla birlikte Lüksek Lisans seviyesine çıkarılması gerekmektedir.

Anket uygulamasına katılan denetçilerin “bağımsız denetim firmasındaki göreviniz nedir” sorusuna verdikleri cevaplar ve bulgular:

**Tablo-14** Anket Uygulamasına Katılan Denetçilerin Bağımsız Denetim Firmasındaki Görevleri

|                                   | Frekans | Yüzde | Geçerli Yüzde | Toplam Yüzde |
|-----------------------------------|---------|-------|---------------|--------------|
| Geçerli Sorumlu Ortak Baş denetçi | 11      | 18,3  | 18,3          | 18,3         |
| Denetçi                           | 36      | 60,0  | 60,0          | 78,3         |
| Denetim Müdürü                    | 5       | 8,3   | 8,3           | 86,7         |
| Yönetim Kurulu Başkanı            | 2       | 3,3   | 3,3           | 90,0         |
| Kıdemli denetçi                   | 2       | 3,3   | 3,3           | 93,3         |
| Yeminli Mali Müşavir              | 3       | 5,0   | 5,0           | 98,3         |
| Partner                           | 1       | 1,7   | 1,7           | 100,0        |
| Toplam                            | 60      | 100,0 | 100,0         |              |



**Şekil-4** Anket Uygulamasına Katılan Denetçilerin Bağımsız Denetim Firmasındaki Görevleri

Bağımsız denetim firmasında çalışan denetçilerin görevleri incelendiğinde ise 11 kişinin (%18,3) Sorumlu Ortak Baş denetçi, 36 kişinin (%60) Denetçi, 5 kişinin (%8,3) Denetim Müdürü, 2 kişinin (%3,3) Yönetim Kurulu Başkanı, 2 kişinin (%3,3)

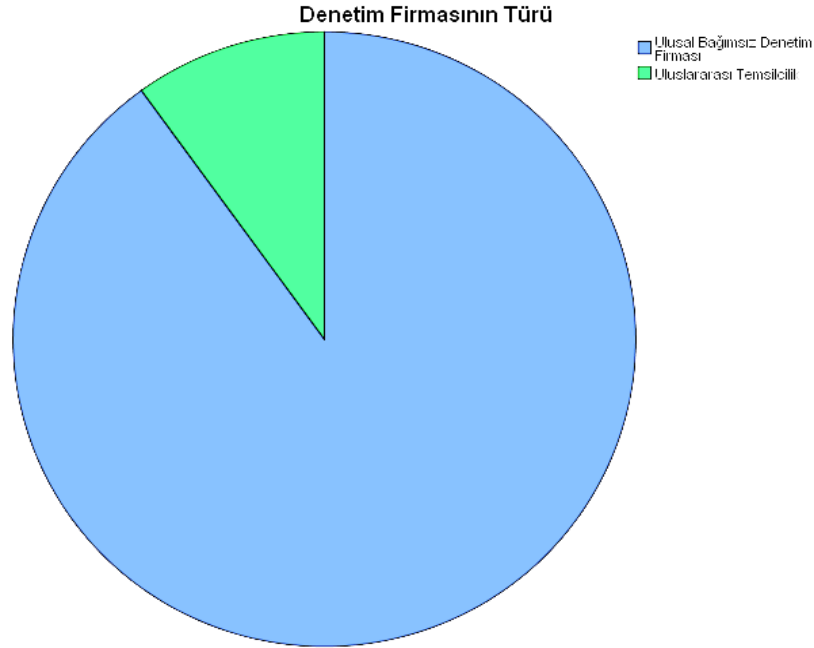
Kıdemli denetçi,3 kişinin (%5) Yeminli Mali Müşavir ve 1 kişinin (%1,7) partner olduğu görülmektedir.

Anket uygulamasına katılanların, bağımsız denetim şirketindeki görevlerine bakıldığında %60 gibi büyük bir çoğunluğunun denetçi olduğu görülmektedir. Çalışmanın konuyla ilgili kişiler tarafından yapılması ve sonuçların güvenilirliği açısından önemli bir husus olduğu tespit edilmiştir.

“Bağımsız denetim firmanızın türü nedir” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular

**Tablo-15** Denetim Firmasının Türü

|   | Frekans | Yüzde | Geçerli Yüzde | Toplam Yüzde |
|---|---------|-------|---------------|--------------|
| Geçerli Ulusal Bağımsız Denetim Firması | 54      | 90,0  | 90,0          | 90,0         |
| Uluslararası Temsilcilik                | 6       | 10,0  | 10,0          | 100,0        |
| Toplam                                  | 60      | 100,0 | 100,0         |              |



**Şekil-5** Denetim Firmasının Türü

Denetim firmalarının türü incelendiğinde ise 54 firmanın (%90) Ulusal Bağımsız Denetim Firması, 6 firmanın (%6) Uluslararası Temsilcilik olduğu

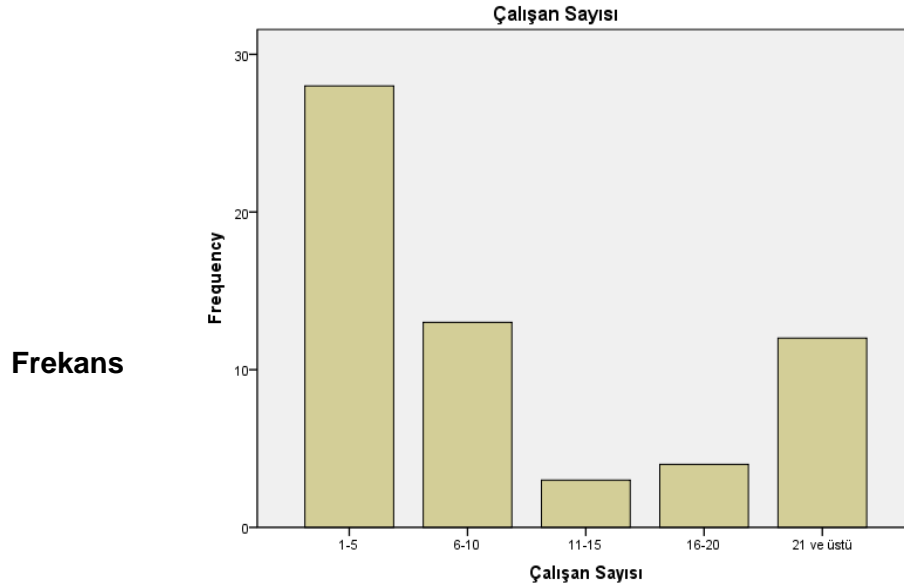
görülmektedir. Genel olarak ülkemizde ulusal firmaların ağırlıklı olduğu değerlendirildiğimizde bu beklenen bir dağılımdır.

Bunun nedeninin, bağımsız denetim sektörünün henüz uluslararası piyasaya açılmamasından dolayı Türkiye’de bağımsız denetim yapan firmaların uluslararası temsilcilik alanların az olmasından (%6) kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

“Bağımsız denetim firmanızda çalışan sayısı nedir” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-16** Denetim Firmasının Çalışan Sayısı

|         |            | Frekans | Yüzde | Geçerli Yüzde | Toplam Yüzde |
|---------|------------|---------|-------|---------------|--------------|
| Geçerli | 1-5        | 28      | 46,7  | 46,7          | 46,7         |
|         | 6-10       | 13      | 21,7  | 21,7          | 68,3         |
|         | 11-15      | 3       | 5,0   | 5,0           | 73,3         |
|         | 16-20      | 4       | 6,7   | 6,7           | 80,0         |
|         | 21 ve üstü | 12      | 20,0  | 20,0          | 100,0        |
| Toplam  |            | 60      | 100,0 | 100,0         |              |



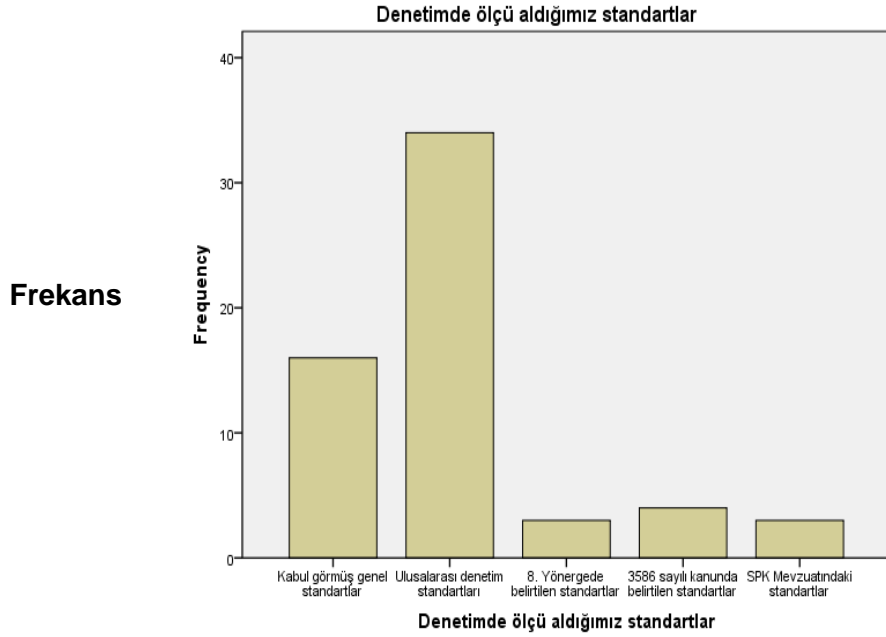
**Şekil-6** Denetim Firmasının Çalışan Sayısı

Denetim firmalarının çalışan sayısı incelendiğinde ise 28 firmanın (%46,7) 1-5 arasında, 13 firmanın (%21,7) 6-10re arasında, 3 firmanın (%5) 11-15 arasında, 4 firmanın (%6,7) 16-20 arasında ve 12 firmanın (%20) 21 ve üstü çalışanı olduğu tespit edilmiştir.

“Bağımsız denetimde ölçü aldığınız standartlar nelerdir” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-17** Bağımsız Denetimde Ölçü Aldığımız Standartlar

|  | Frekans | Yüzde | Geçerli Yüzde | Toplam Yüzde |
|--|---------|-------|---------------|--------------|
| Kabul görmüş genel standartlar             | 16      | 27    | 27            | 27           |
| Uluslararası denetim standartları          | 20      | 34    | 34            | 61           |
| 8. Yönergede belirtilen standartlar        | 3       | 4     | 4             | 65           |
| 3586 sayılı kanunda belirtilen standartlar | 8       | 14    | 14            | 79           |
| SPK Mevzuatındaki standartlar              | 13      | 21    | 21            | 100,0        |
| Toplam                                     | 60      | 100   | 100           |              |



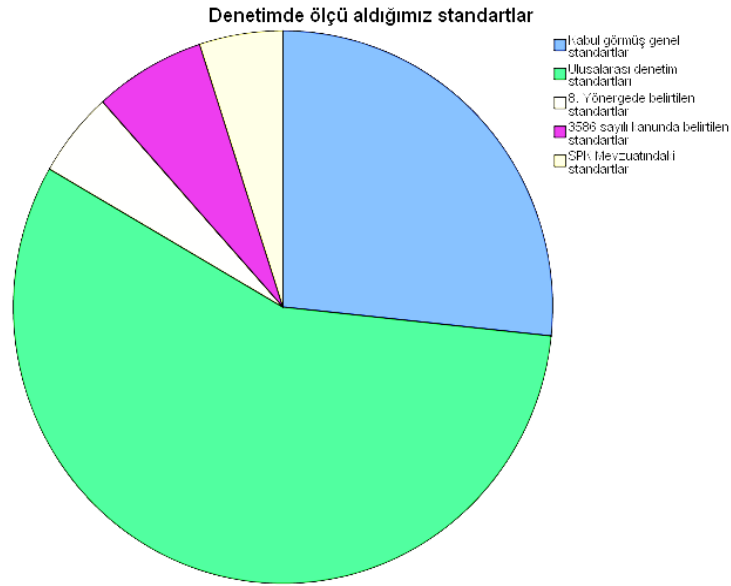
**Şekil-7** Bağımsız Denetimde Ölçü Aldığımız Standartlar

Ankete katılanların, “bağımsız denetimde ölçü aldığınız standartlar nelerdir?” sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde elde edilen sonuçlar: 20 firmanın (%34) Uluslararası denetim standartlarını, 16(%27) firmanın kabul görmüş genel standartları, 13 firmanın (%21) SPK Mevzuatındaki standartları, 14 firmanın (%14) 3586 sayılı kanunda belirtilen standartları ve 3 firmanın (%4) 8. yönergede belirtilen standartları ölçü aldığı görülmektedir.

“Bağımsız denetim alanında en etkili örgüt hangisidir” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-18** Bağımsız Denetim Alanında Çalışan En Etkili Örgüt

|                         | Frekans | Yüzde | Geçerli Yüzde | Toplam Yüzde |
|-------------------------|---------|-------|---------------|--------------|
| Sermaye Piyasası Kurulu | 19      | 31,7  | 31,7          | 31,7         |
| TÜRMOB                  | 30      | 50,0  | 50,0          | 81,7         |
| Maliye Bakanlığı        | 9       | 15    | 15            | 98,8         |
| Kamu Gözetimi Kurumu    | 2       | 1,2   | 1,2           | 100          |
| Toplam                  | 60      | 100,0 | 100,0         |              |



**Şekil-8** Bağımsız Denetim Alanında Çalışan En Etkili Örgüt

Tablo incelendiğinde, ankete katılanların, “bağımsız denetim alanında çalışan en etkili örgüt hangisidir?” sorusuna verdikleri cevapların sıralaması incelendiğinde, birinci sırada 30 firma (%50) TÜRMOB ’un en etkin olduğu, ikinci olarak 19 Firma (%31,7) Sermaye Piyasası Kurulu’nun etkin olduğu, üçüncü olarak ise 9 firmanın firma (%15) Maliye Bakanlığı’nın denetim alanında, Kamu Gözetimi Kurumu 2 Firma (%1,2) etkili kurum olduğu algısı hakimdir.



**Tablo-19** Bağımsız Muhasebe Denetimi ile ilgili Sorunlar Ölçeğinin Güvenilirlik Analizi

| Sıra No | Boyut   | Cronbach Alfa (Güvenirlik Analizi, Alfa Katsayısı) |
|---------|---|--|
| 1       | Bağımsızlığı Olumsuz Etkileyen durumlardan kaynaklanan Sorunlar | 0,84   |
| 2       | Müşteri İşletmelerden Kaynaklanan Sorunlar                      | 0,75   |
| 3       | Mevcut Politikalardan Kaynaklanan Sorunlar                      | 0,77   |

Faktör analizi sonrasında hipotezleri test etmek üzere Pearson Korelasyon analizi ve regresyon analizlerinden yararlanılmıştır. Korelasyon analizi, iki değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi veya bir değişkenin iki ya da daha çok değişken ile olan ilişkisini test etmek, varsa bu ilişkinin derecesini ölçmek için kullanılan istatistiksel bir yöntemdir. Değişkenler arasındaki ilişkinin derecesini gösteren katsayıya korelasyon katsayısı denir. Değişkenler arasındaki ilişkinin fonksiyonel şeklini belirleyen denkleme ise regresyon denklemi denir. Korelasyon ve regresyona ait sonuçlar ilgili bölümde ele alınmıştır.

Anket formunda katılımcıların demografik niteliklerinin değerlendirilmesinde frekans ve yüzde dağılımları ile aritmetik ortalama ve standart sapma kullanılmıştır.

Araştırmanın bulguları ve yorumları 2 ana başlık altında sunulmaktadır. İlk başlıkta araştırma katılımcılarının demografik özelliklerine ait genel bilgiler sunulmuştur. İkinci başlıkta ise araştırma hipotezlerine ait analizlerin sonuçlarına yer verilmiştir.

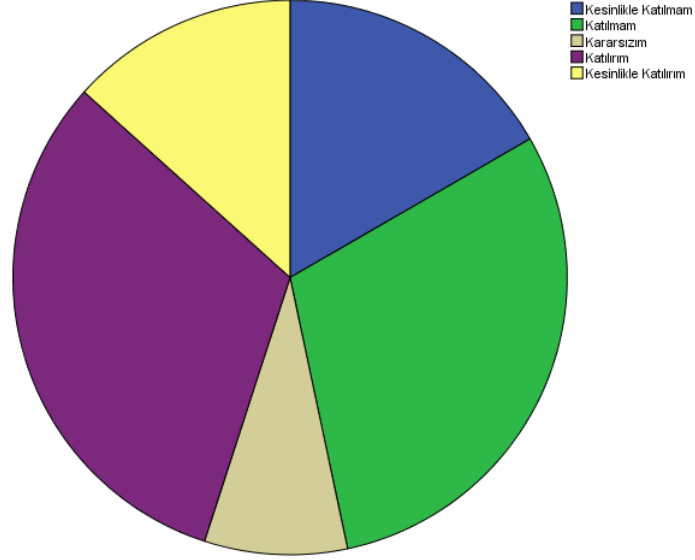
#### 4.1.12. Anket Uygulamasına Katılanların, “Müşteri İşletmelere” İlişkin Sorulara Verdikleri Cevaplar ve Bulgular

“Denetlenen işletmeler uluslararası muhasebe standartlarını uygulamamaktadır” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-20** Denetlenen İşletmeler Uluslararası Muhasebe Standartlarını Uygulamamaktadır.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 10   | 16,7  | 16,7          | 16,7            |
| Katılmam               | 18   | 30,0  | 30,0          | 46,7            |
| Kararsızım             | 5    | 8,3   | 8,3           | 55,0            |
| Katılıyorum            | 19   | 31,7  | 31,7          | 86,7            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 8    | 13,3  | 13,3          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |

Denetlenen işletmeler Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamamaktadırlar.



**Şekil-9** Denetlenen İşletmeler Uluslararası Muhasebe Standartlarını Uygulamamaktadır.

Ankete katılan bağımsız denetçilerin, “denetlenen şirketler muhasebe standartlarını uygulamamaktadır” sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde, 10 kişi(%16,7) kesinlikle katılmam, 18 kişi(%30,0) katılmam, 5 kişi(%8,3) kararsızım, 19 kişi(%31,7) katılıyorum, 8 kişi(%13,3) kesinlikle katılıyorum, şeklinde

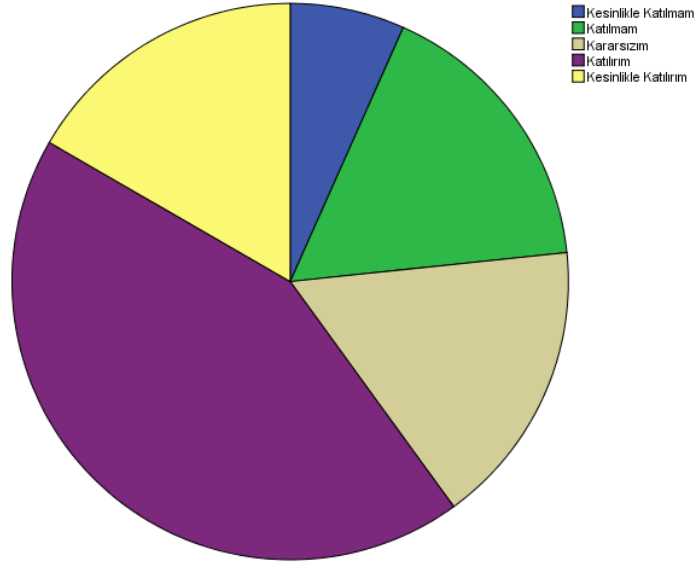
olduğu tespit edilmiştir.

“Denetimi yapılan işletme yönetimi denetçileri etki altına almaya çalışmaktadır” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-21** Denetimi Yapılan İşletme Yönetimi Denetçileri Etki Altına Almaya Çalışmaktadır.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 4    | 6,7   | 6,7           | 6,7             |
| Katılmam               | 10   | 16,7  | 16,7          | 23,3            |
| Kararsızım             | 10   | 16,7  | 16,7          | 40,0            |
| Katılıyorum            | 26   | 43,3  | 43,3          | 83,3            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 10   | 16,7  | 16,7          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |

Denetimi yapılan işletme yönetimi denetçileri etki altına almaya çalışmaktadır.



**Şekil-10** Denetimi Yapılan İşletme Yönetimi Denetçileri Etki Altına Almaya Çalışmaktadır.

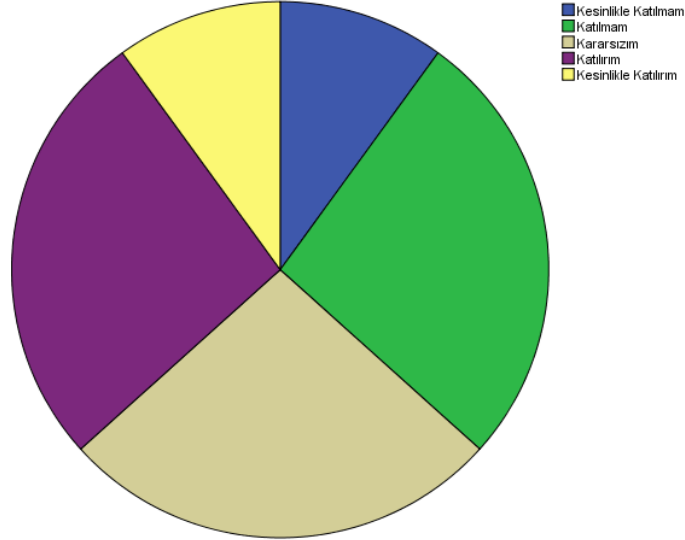
Ankete katılan bağımsız denetçilerin, “denetimi yapılan işletme yönetimi denetçileri etkisi konusunda, 4 kişi (%6,7) kesinlikle katılmam, 10 kişi (%16,7) katılmam, 10 kişi (%16,7) kararsızım, 26 kişi (%43,3) katılıyorum, 10 kişi (%16,7) kesinlikle katılıyorum şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“Denetlenen Firma Yöneticileriyle Kurulan İlişkilerde Samimiyet ve Güven Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir” sorusuna verilen cevaplar:

**Tablo-22** Denetlenen Firma Yöneticileriyle Kurulan İlişkilerde Samimiyet ve Güvenin Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 6    | 10,0  | 10,0          | 10,0            |
| Katılmam               | 16   | 26,7  | 26,7          | 36,7            |
| Kararsızım             | 16   | 26,7  | 26,7          | 63,3            |
| Katılıyorum            | 16   | 26,7  | 26,7          | 90,0            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 6    | 10,0  | 10,0          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |

Denetlenen firma yöneticileriyle kurulan ilişkilerde samimiyet ve güven denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir.



**Şekil-11** Denetlenen Firma Yöneticileriyle Kurulan İlişkilerde Samimiyet ve Güven Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.

Denetçinin, denetlenen firma yöneticileriyle kurulan ilişkilerde samimiyet ve güven konusunda, 6 kişi (%10) kesinlikle katılmam, 16 kişi (%26,7) katılmam, 16 kişi (26,7) kararsızım, 16 kişi (%26,7) katılıyorum, 6 kişi (%10,0) kesinlikle katılıyorum, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“Müşteri Denetçi Üzerinde Zaman Kısıtlaması Getirmektedir” sorusuna verilen cevaplar:

**Tablo-23** Müşteri Denetçi Üzerinde Zaman Kısıtlaması Getirmektedir.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 7    | 11,7  | 11,7          | 11,7            |
| Katılmam               | 7    | 11,7  | 11,7          | 23,3            |
| Kararsızım             | 6    | 10,0  | 10,0          | 33,3            |
| Katılıyorum            | 34   | 56,7  | 56,7          | 90,0            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 6    | 10,0  | 10,0          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |



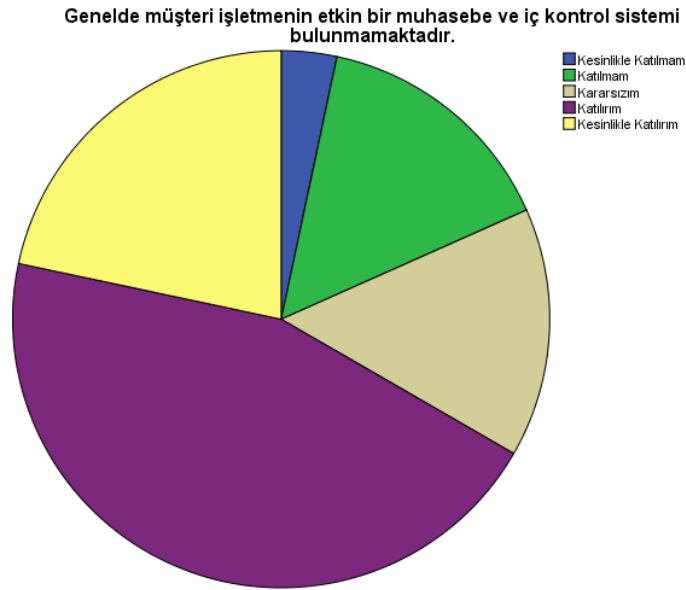
**Şekil-12** Müşteri Denetçi Üzerinde Zaman Kısıtlaması Getirmektedir.

Müşteri denetçi üzerinde zaman kısıtlaması konusunda, 7 kişi (%11,7) kesinlikle katılmam, 7 kişi (%11,7) katılmam, 6 kişi (%10,0) kararsızım, 34 kişi (%56,7) katılıyorum, 6 kişi (%10,0) kesinlikle katılıyorum, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“Genelde müşteri işletmenin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sistemi bulunmamaktadır” sorusuna verilen cevaplar:

**Tablo-24** Genelde Müşteri İşletmenin Etkin Bir Muhasebe ve İç Kontrol Sistemi

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 2    | 3,3   | 3,3           | 3,3             |
| Katılmam               | 9    | 15,0  | 15,0          | 18,3            |
| Kararsızım             | 9    | 15,0  | 15,0          | 33,3            |
| Katılıyorum            | 27   | 45,0  | 45,0          | 78,3            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 13   | 21,7  | 21,7          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |



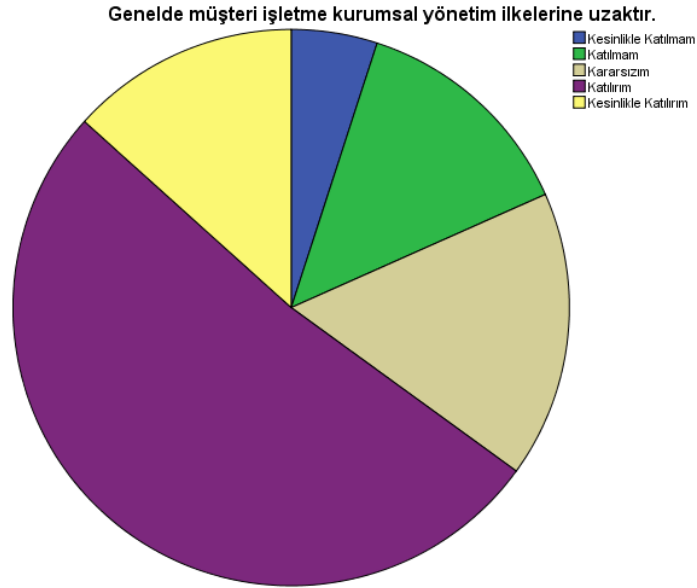
**Şekil-13** Genelde Müşteri İşletmenin Etkin Bir Muhasebe ve İç Kontrol Sistemi

Genelde müşteri işletmenin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sistemi konusunda, 2 kişi (%3,3) kesinlikle katılmam, 9 kişi (%15,0) katılmam, 9 kişi (%15,0) kararsızım, 27 kişi (%45,0) katılıyorum, 13 kişi (%21,7) kesinlikle katılıyorum şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“Genelde müşteri işletme kurumsal yönetim ilkelerine uzaktır” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-25** Genelde Müşteri İşletme Kurumsal Yönetim İlkelerine Uzaktır.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 3    | 5,0   | 5,0           | 5,0             |
| Katılmam               | 8    | 13,3  | 13,3          | 18,3            |
| Kararsızım             | 10   | 16,7  | 16,7          | 35,0            |
| Katılıyorum            | 31   | 51,7  | 51,7          | 86,7            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 8    | 13,3  | 13,3          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |



**Şekil-14** Genelde Müşteri İşletme Kurumsal Yönetim İlkelerine Uzaktır.

Müşterilerin, kurumsal yönetim ilkeleri anlayışının karşılaştırılması konusunda, 3 kişi (%5,0) kesinlikle katılmam, 8 kişi (%13,3) katılmam, 10 kişi (%16,7) kararsızım, 31 kişi (%51,7) katılıyorum, 8 kişi (%13,3) kesinlikle katılıyorum şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

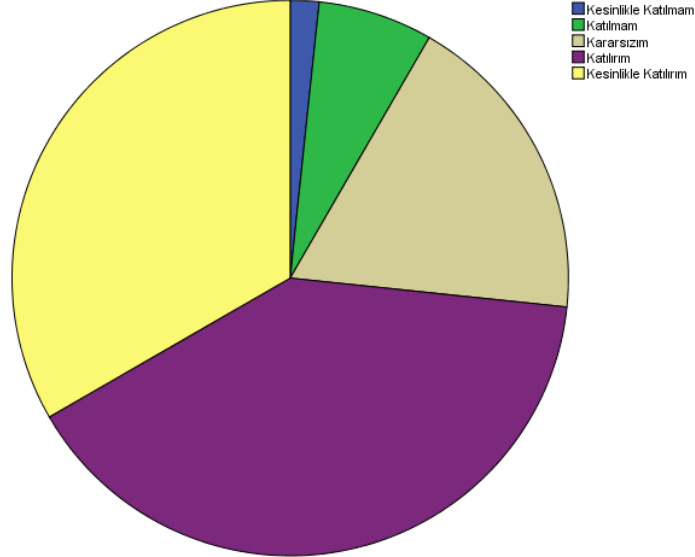
#### 4.1.13. Ankete Katılanların Bağımsız Denetim Mesleği İle İlgili “Mevcut Politika ve Düzenlemelere” İlişkin Sorulara Verdikleri Cevaplar ve Bulgular

“Ülkemizde Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum Yeterince Sağlanamamıştır” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-26** Ülkemizde Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum Yeterince

|                      | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|----------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam  | 1    | 1,7   | 1,7           | 1,7             |
| Katılmam             | 4    | 6,7   | 6,7           | 8,3             |
| Kararsızım           | 11   | 18,3  | 18,3          | 26,7            |
| Katılırim            | 24   | 40,0  | 40,0          | 66,7            |
| Kesinlikle Katılırim | 20   | 33,3  | 33,3          | 100,0           |
| Toplam               | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |

Ülkemizde Uluslararası Denetim Standartlarına uyum yeterince sağlanamamıştır



**Şekil-15** Ülkemizde Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum Yeterince Sağlanamamıştır.

Ülkemizde, uluslararası denetim standartlarına uyumun karşılaştırılması konusunda, 1 kişi (%1,7) kesinlikle katılmam, 4 kişi (%6,7) katılmam, 11 kişi (%18,3) kararsızım, 24 kişi (%40,0) katılırim, 20 kişi (%33,3) kesinlikle katılırim, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.



“Denetim firmaları arasında çok sıkı bir rekabet vardır” sorusuna verilen Cevaplar ve bulgular:

**Tablo-27** Denetim Firmaları Arasında Çok Sıkı Bir Rekabet Vardır.

|                      | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|----------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam  | 4    | 6,7   | 6,7           | 6,7             |
| Katılmam             | 6    | 10,0  | 10,0          | 16,7            |
| Kararsızım           | 8    | 13,3  | 13,3          | 30,0            |
| Katılırim            | 23   | 38,3  | 38,3          | 68,3            |
| Kesinlikle Katılırim | 19   | 31,7  | 31,7          | 100,0           |
| Toplam               | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |



**Şekil-16** Denetim Firmaları Arasında Çok Sıkı Bir Rekabet Vardır.

Denetim firmaları arasındaki rekabetin karşılaştırılması konusunda, 4 kişi (%6,7) kesinlikle katılmam, 6 kişi (%10,0) katılmam, 8 kişi (%13,3) kararsızım, 23 kişi (%38,3) katılırim, 19 kişi (%31,7) kesinlikle katılırim, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“Ülkemizde Bir Mevzuat Karmaşası Mevcuttur” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-28** Ülkemizde Bir Mevzuat Karmaşası Mevcuttur.

|                      | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|----------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam  | 1    | 1,7   | 1,7           | 1,7             |
| Katılmam             | 11   | 18,3  | 18,3          | 20,0            |
| Kararsızım           | 7    | 11,7  | 11,7          | 31,7            |
| Katılırim            | 21   | 35,0  | 35,0          | 66,7            |
| Kesinlikle Katılırim | 20   | 33,3  | 33,3          | 100,0           |
| Toplam               | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |



**Şekil-17** Ülkemizde Bir Mevzuat Karmaşası Mevcuttur.

Ülkemizde bir mevzuat karmaşası mevcudiyetinin karşılaştırılması konusunda, 1 kişi (%1,7) kesinlikle katılmam, 11 kişi (%18,3) katılmam, 7 kişi (%11,7) kararsızım, 21 kişi (%35,0) katılırim, 20 kişi (%33,3) kesinlikle katılırim, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“Ülkemizde cezalar yeterince caydırıcı değildir” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-29** Ülkemizde Cezalar Yeterince Caydırıcı Değildir.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 2    | 3,3   | 3,3           | 3,3             |
| Katılmam               | 13   | 21,7  | 21,7          | 25,0            |
| Kararsızım             | 11   | 18,3  | 18,3          | 43,3            |
| Katılıyorum            | 22   | 36,7  | 36,7          | 80,0            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 12   | 20,0  | 20,0          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |



**Şekil-18** Ülkemizde Cezalar Yeterince Caydırıcı Değildir.

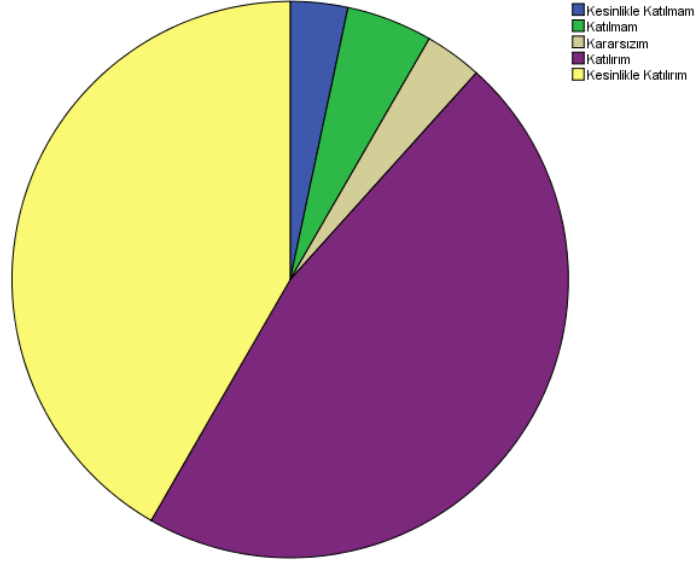
Ülkemizde cezaların caydırıcılığının karşılaştırılması konusunda, 2 kişi(%3,3) kesinlikle katılmam, 13 kişi (%21,7) katılmam, 11 kişi (%18,3) kararsızım, 22 kişi (%36,7) katılıyorum, 12 kişi (%20,0) kesinlikle katılıyorum, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“Ülkemizde kamuoyu bağımsız denetim konusunda yeterince bilinçli değildir” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-30** Ülkemizde Kamuoyu Bağımsız Denetim Konusunda Yeterince Bilinçli Değildir.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 2    | 3,3   | 3,3           | 3,3             |
| Katılmam               | 3    | 5,0   | 5,0           | 8,3             |
| Kararsızım             | 2    | 3,3   | 3,3           | 11,7            |
| Katılıyorum            | 28   | 46,7  | 46,7          | 58,3            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 25   | 41,7  | 41,7          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |

Ülkemizde Kamuoyu Bağımsız denetim konusunda yeterince bilinçli değildir.



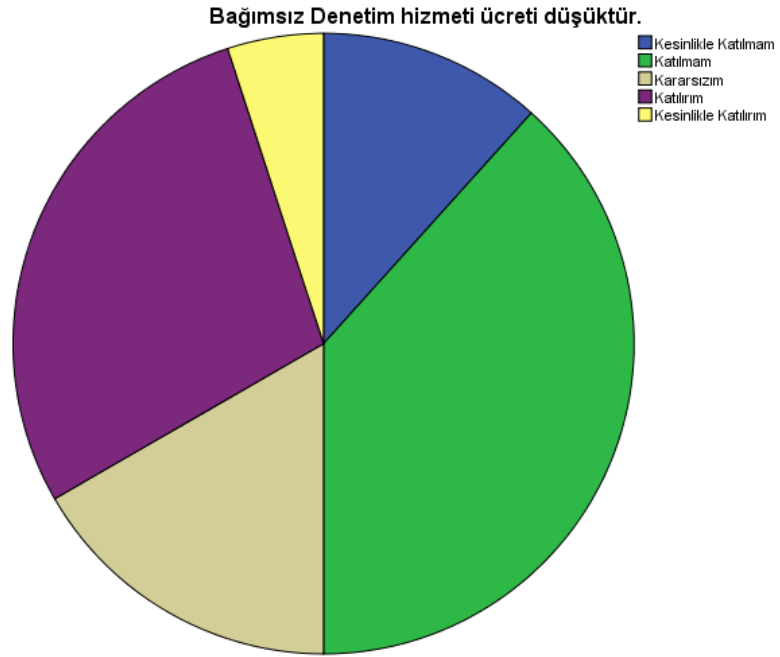
**Şekil-19** Ülkemizde Kamuoyu Bağımsız Denetim Konusunda Yeterince Bilinçli Değildir.

Ülkemizde kamuoyunun bağımsız denetim konusunda yeterince bilinçliliğinin karşılaştırılması konusunda, 2 kişi (%3,3) kesinlikle katılmam, 3 kişi (%5,0) katılmam, 2 kişi (%3,3) kararsızım, 28 kişi (%46,7) katılıyorum, 25 kişi (%41,7) kesinlikle katılıyorum, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“Bağımsız denetim hizmeti ücreti düşüktür” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-31** Bağımsız Denetim Hizmeti Ücreti Düşüktür.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 7    | 11,7  | 11,7          | 11,7            |
| Katılmam               | 23   | 38,3  | 38,3          | 50,0            |
| Kararsızım             | 10   | 16,7  | 16,7          | 66,7            |
| Katılıyorum            | 17   | 28,3  | 28,3          | 95,0            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 3    | 5,0   | 5,0           | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |



**Şekil-20** Bağımsız Denetim Hizmeti Ücreti Düşüktür.

Bağımsız denetim hizmet ücreti konusunda, 7 kişi (%11,7) kesinlikle katılmam, 23 kişi (%38,3) katılmam, 10 kişi (%16,7) kararsızım, 17 kişi (%28,3) katılıyorum, 3 kişi (%5,0) kesinlikle katılıyorum şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

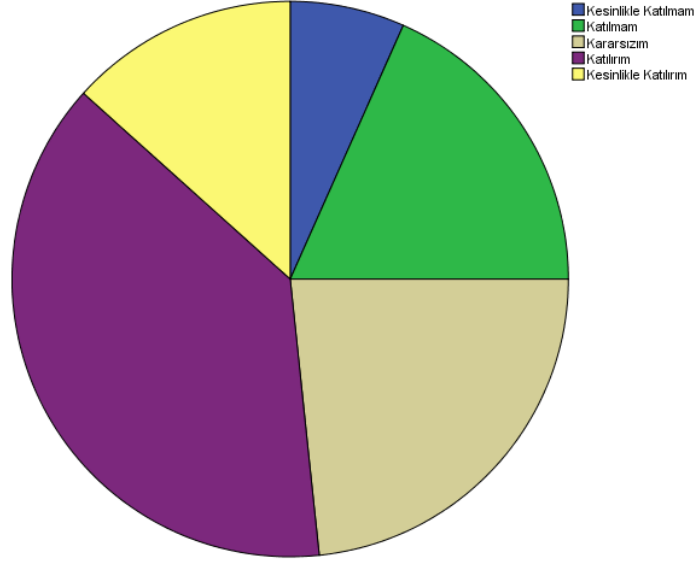
#### 4.1.14. Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin “Bağımsızlığı Etkileyen Durumlar” İle İlgili Sorulara Verdikleri Cevaplar ve Bulgular

“Ülke ekonomisindeki çalkantılar denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-32** Ülke Ekonomisindeki Çalkantılar Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 4    | 6,7   | 6,7           | 6,7             |
| Katılmam               | 11   | 18,3  | 18,3          | 25,0            |
| Kararsızım             | 14   | 23,3  | 23,3          | 48,3            |
| Katılıyorum            | 23   | 38,3  | 38,3          | 86,7            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 8    | 13,3  | 13,3          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |

Ülke ekonomisindeki çalkantılar denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir.



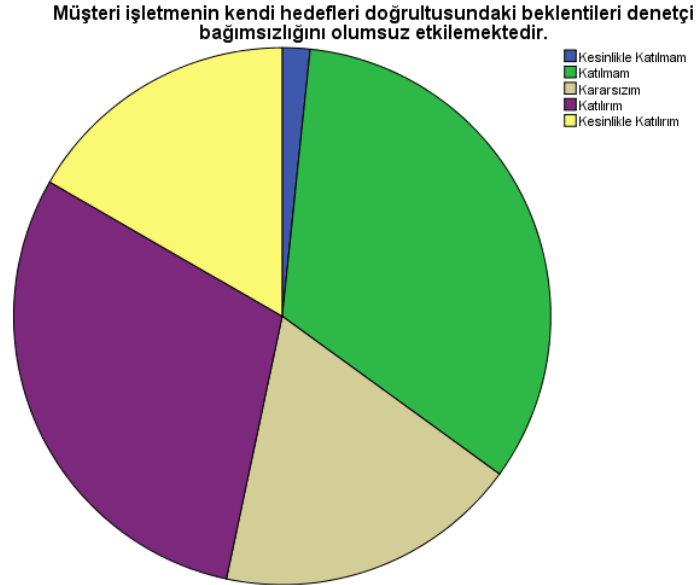
**Şekil-21** Ülke Ekonomisindeki Çalkantılar Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.

Ülke ekonomisindeki çalkantıların denetçi bağımsızlığı ile karşılaştırılması konusunda, 4 kişi (%6,7) kesinlikle katılmam, 11 kişi (%18,3) katılmam, 14 kişi (%23,3) kararsızım, 23 kişi(%38,3) katılıyorum, 8 kişi (%13,3) kesinlikle katılıyorum, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“Müşteri işletmenin kendi hedefleri doğrultusundaki beklentileri denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-33** Müşteri İşletmenin Kendi Hedefleri Doğrultusundaki Beklentileri Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 1    | 1,7   | 1,7           | 1,7             |
| Katılmam               | 20   | 33,3  | 33,3          | 35,0            |
| Kararsızım             | 11   | 18,3  | 18,3          | 53,3            |
| Katılıyorum            | 18   | 30,0  | 30,0          | 83,3            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 10   | 16,7  | 16,7          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |



**Şekil-22** Müşteri İşletmenin Kendi Hedefleri Doğrultusundaki Beklentileri Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.

Müşteri işletmenin kendi hedefleri doğrultusundaki beklentilerinin denetçi bağımsızlığı ile karşılaştırılması konusunda, 1 kişi (%1,7) kesinlikle katılmam, 20 kişi (%33,3) katılmam, 11 kişi (%18,3) kararsızım, 18 kişi (%30,0) katılıyorum, 10 kişi (%16,7) kesinlikle katılıyorum, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“Ülkede yerleşmiş olan etik değerler denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-34** Ülkede Yerleşmiş Olan Etik Değerler Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 6    | 10,0  | 10,0          | 10,0            |
| Katılmam               | 19   | 31,7  | 31,7          | 41,7            |
| Kararsızım             | 14   | 23,3  | 23,3          | 65,0            |
| Katılıyorum            | 16   | 26,7  | 26,7          | 91,7            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 5    | 8,3   | 8,3           | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |



**Şekil-23** Ülkede Yerleşmiş Olan Etik Değerler Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.

Ülkede yerleşmiş olan etik değerlerin denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkisinin karşılaştırılması konusunda, 6 kişi (%10,0) kesinlikle katılmam, 19 kişi (%31,7) katılmam, 14 kişi (%23,3) kararsızım, 16 kişi (%26,7) katılıyorum, 5 kişi (%8,3) kesinlikle katılıyorum, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

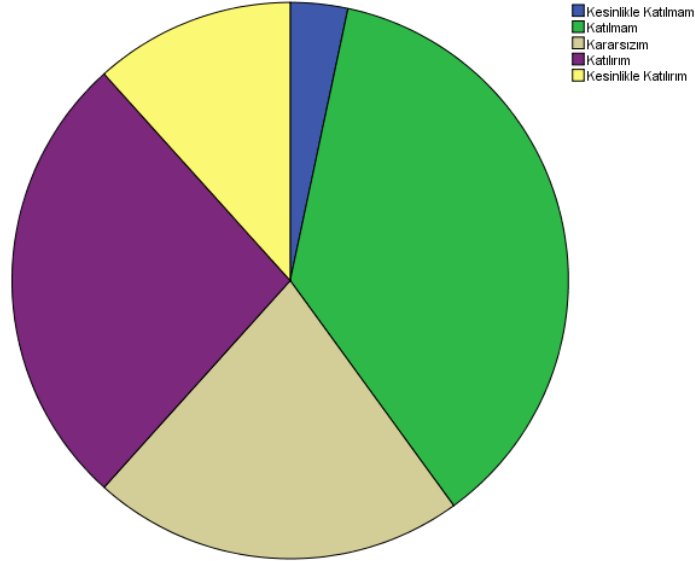


“Müşteri işletmedeki kurum kültürü denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-35** Müşteri İşletmedeki Kurum Kültürü Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 2    | 3,3   | 3,3           | 3,3             |
| Katılmam               | 20   | 33,4  | 33,4          | 36,7            |
| Kararsızım             | 13   | 21,7  | 21,7          | 58,4            |
| Katılıyorum            | 16   | 26,7  | 26,7          | 85,1            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 9    | 15,0  | 15,0          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |

Müşteri işletmedeki kurum kültürü denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir.



**Şekil-24** Müşteri İşletmedeki Kurum Kültürü Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.

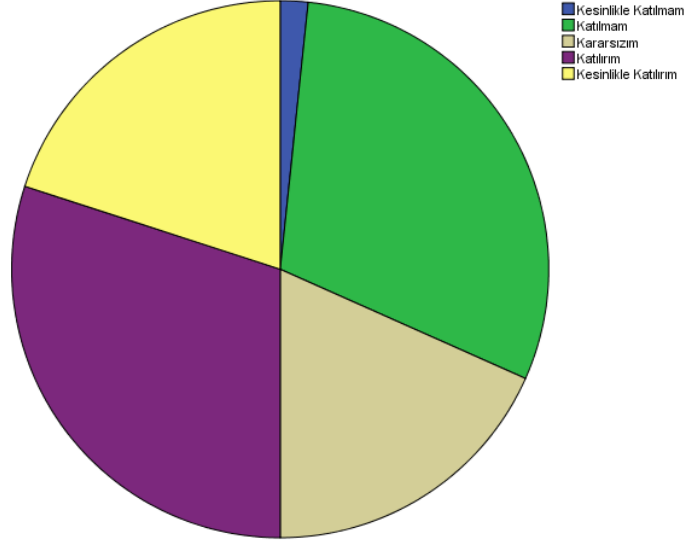
Müşteri işletmedeki kurum kültürünün denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkisinin karşılaştırılması konusunda, 2 kişi (%3,3) kesinlikle katılmam, 20 kişi (%33,4) katılmam, 13 kişi (21,7) kararsızım, 16 kişi (%26,7) katılıyorum, 9 kişi (%15,0) kesinlikle katılıyorum, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“ Çalışılan denetim kuruluşundan kaynaklanan baskılar denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir ” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-36** Çalışılan Denetim Kuruluşundan Kaynaklanan Baskılar Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 1    | 1,7   | 1,7           | 1,7             |
| Katılmam               | 18   | 30,0  | 30,0          | 31,7            |
| Kararsızım             | 11   | 18,3  | 18,3          | 50,0            |
| Katılıyorum            | 18   | 30,0  | 30,0          | 80,0            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 12   | 20,0  | 20,0          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |

Çalışılan denetim kuruluşundan kaynaklanan baskılar denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir.



**Şekil-25** Çalışılan Denetim Kuruluşundan Kaynaklanan Baskıları Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.

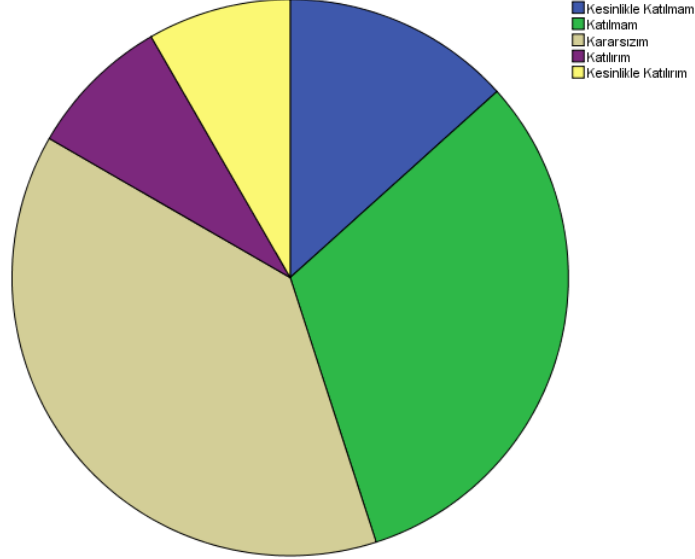
Çalışılan denetim kuruluşundan kaynaklanan baskıların denetçinin bağımsızlığı üzerindeki etkisinin karşılaştırılması konusunda, 1 kişi (%1,7) kesinlikle katılmam, 18 kişi (%30,0) katılmam, 11 kişi (%18,3) kararsızım, 18 kişi (%30,0) katılıyorum, 12 kişi (%20,0) kesinlikle katılıyorum, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“ Bireysel olarak çalışmamak denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir ” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-37** Bireysel Olarak Çalışmamak Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 5    | 8,3   | 8,3           | 8,3             |
| Katılmam               | 5    | 8,3   | 8,3           | 16,6            |
| Kararsızım             | 23   | 38,3  | 38,3          | 54,9            |
| Katılıyorum            | 8    | 13,3  | 13,3          | 68,2            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 19   | 31,7  | 31,7          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |

Bireysel olarak çalışmamak denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir.



**Şekil-26** Bireysel Olarak Çalışmamak Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilemektedir.

Bireysel olarak çalışmamanın denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkisinin karşılaştırılması konusunda, 5 kişi (%8,3) kesinlikle katılmam, 5 kişi (%8,3) katılmam, 23 kişi (38,3) kararsızım, 8 kişi (%13,3) katılıyorum, 19 kişi (%31,7) kesinlikle katılıyorum, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“Denetim şirketleri haksız rekabet yapmaktadır” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-38** Denetim Şirketleri Haksız Rekabet Yapmaktadır.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 1    | 1,7   | 1,7           | 1,7             |
| Katılmam               | 8    | 13,3  | 13,3          | 15,0            |
| Kararsızım             | 13   | 21,7  | 21,7          | 36,7            |
| Katılıyorum            | 23   | 38,3  | 38,3          | 75,0            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 15   | 25,0  | 25,0          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |



**Şekil-27** Denetim Şirketleri Haksız Rekabet Yapmaktadır.

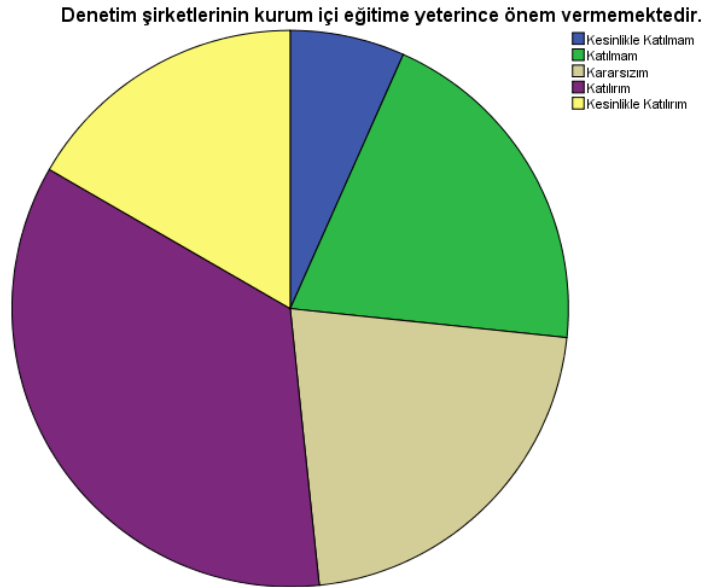
Denetim şirketleri arasında haksız rekabetin karşılaştırılması konusunda, 1 kişi (%1,7) kesinlikle katılmam, 8 kişi (%13,3) katılmam, 13 kişi (%21,7) kararsızım, 23 kişi (%38,3) katılıyorum, 15 kişi (%25,0) kesinlikle katılıyorum, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

#### 4.1.15. Ankete Katılanların “Bağımsız Denetçilerin Denetim Şirketlerine Bakış Açısı” İle İlgili Sorulara Verdikleri Cevaplar ve Bulgular

“Denetim şirketleri kurum içi eğitime yeterince önem vermemektedir” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-39** Denetim Şirketleri Kurum İçi Eğitime Yeterince Önem Vermemektedir.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 4    | 6,7   | 6,7           | 6,7             |
| Katılmam               | 12   | 20,0  | 20,0          | 26,7            |
| Kararsızım             | 13   | 21,7  | 21,7          | 48,3            |
| Katılıyorum            | 21   | 35,0  | 35,0          | 83,3            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 10   | 16,7  | 16,7          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |



**Şekil-28** Denetim Şirketleri Kurum İçi Eğitime Yeterince Önem Vermemektedir.

Denetim şirketleri kurum içi eğitime yeterince önem vermemektedir, sorusuna verilen cevaplar, 4 kişi (%6,7) kesinlikle katılmam, 12 kişi (%20,0) katılmam, 13 kişi (%21,7) kararsızım, 21 kişi (%35,0) katılıyorum, 10 kişi (%16,7) kesinlikle katılıyorum, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“Denetimde yetkili kurumlar arasında uyumsuzluk mevcuttur” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-40** Denetimde Yetkili Kurumlar Arasında Uyumsuzluk Mevcuttur.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 1    | 1,7   | 1,7           | 1,7             |
| Katılmam               | 8    | 13,3  | 13,3          | 15,0            |
| Kararsızım             | 10   | 16,7  | 16,7          | 31,7            |
| Katılıyorum            | 29   | 48,3  | 48,3          | 80,0            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 12   | 20,0  | 20,0          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |



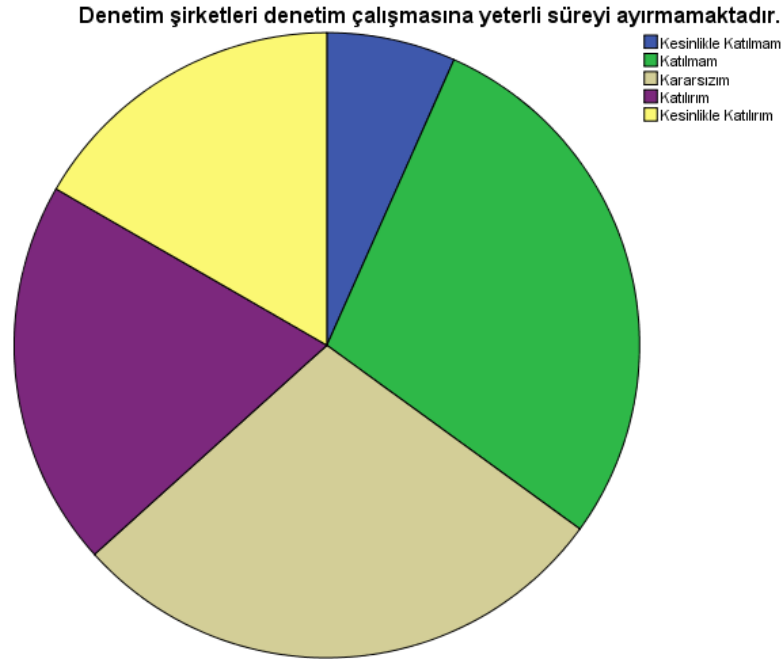
**Şekil-29** Denetimde Yetkili Kurumlar Arasında Uyumsuzluk Mevcuttur.

Denetimde yetkili kurumlar arasındaki uyumsuzluk mevcuttur sorusuna verilen cevaplar, 1 kişi (%1,7) kesinlikle katılmam, 8 kişi (%13,3) katılmam, 10 kişi (%16,7) kararsızım, 29 kişi (%48,3) katılıyorum, 12 kişi (%20,0) kesinlikle katılıyorum, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“Denetim şirketleri denetim çalışmasına yeterli süreyi ayırmamaktadır” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-41** Denetim Şirketleri Denetim Çalışmasına Yeterli Süreyi Ayırmamaktadır.

|                      | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|----------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam  | 4    | 6,7   | 6,7           | 6,7             |
| Katılmam             | 17   | 28,3  | 28,3          | 35,0            |
| Kararsızım           | 17   | 28,3  | 28,3          | 63,3            |
| Katılırim            | 12   | 20,0  | 20,0          | 83,3            |
| Kesinlikle Katılırim | 10   | 16,7  | 16,7          | 100,0           |
| Toplam               | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |



**Şekil-30** Denetim Şirketleri Denetim Çalışmasına Yeterli Süreyi Ayırmamaktadır.

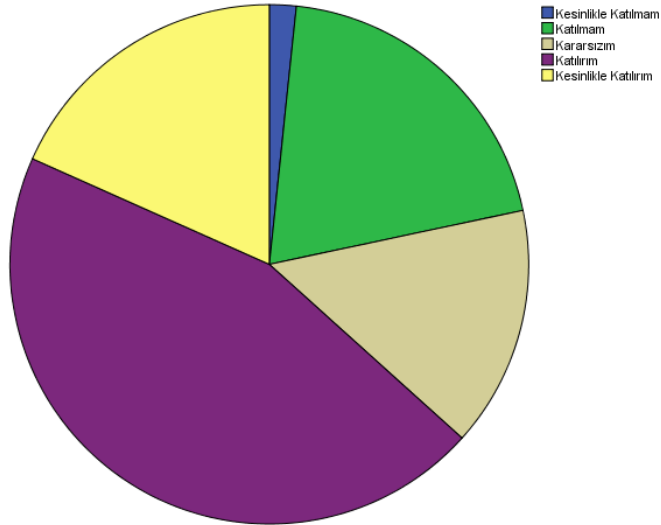
Denetim şirketleri denetim çalışmasına yeterli süreyi ayırmamaktadır, sorusuna verilen cevaplar, 4 kişi (%6,7) kesinlikle katılmam, 17 kişi (%28,3) katılmam, 17 kişi (%28,3) kararsızım, 12 kişi (%20,0) katılırim, 10 kişi (%16,7) kesinlikle katılırim, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

- “Bağımsız muhasebe denetimi için gerekli insan kaynağı uygun şekilde sağlanamamaktadır” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-42** Bağımsız Muhasebe Denetimi İçin Gerekli İnsan Kaynağı Uygun Şekilde Sağlanamamaktadır.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 1    | 1,7   | 1,7           | 1,7             |
| Katılmam               | 12   | 20,0  | 20,0          | 21,7            |
| Kararsızım             | 9    | 15,0  | 15,0          | 36,7            |
| Katılıyorum            | 27   | 45,0  | 45,0          | 81,7            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 11   | 18,3  | 18,3          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |

Bağımsız Muhasebe Denetimi için gerekli insan kaynağı uygun şekilde sağlanamamaktadır.



**Şekil-31** Bağımsız Muhasebe Denetimi İçin Gerekli İnsan Kaynağı Uygun Şekilde Sağlanamamaktadır.

Bağımsız muhasebe denetimi için gerekli insan kaynağı uygun şekilde sağlanamamaktadır, sorusuna verilen cevaplar, 1 kişi (%1,7) kesinlikle katılmam, 12 kişi (%20,0) katılmam, 9 kişi (%15,0) kararsızım, 27 kişi (%45,0) katılıyorum, 11 kişi (%18,3) kesinlikle katılıyorum, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

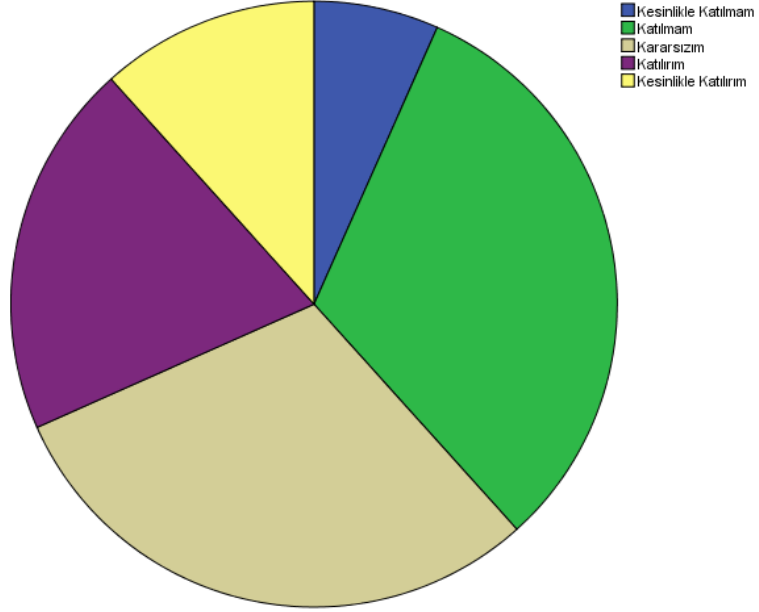


“Bağımsız denetim şirketleri değişime çok açık değildir” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo 43** Bağımsız Denetim Şirketleri Değişime Çok Açık Değildir.

|                        | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam    | 4    | 6,7   | 6,7           | 6,7             |
| Katılmam               | 19   | 31,7  | 31,7          | 38,4            |
| Kararsızım             | 18   | 30,0  | 30,0          | 68,3            |
| Katılıyorum            | 12   | 20,0  | 20,0          | 88,3            |
| Kesinlikle Katılıyorum | 7    | 11,7  | 11,7          | 100,0           |
| Toplam                 | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |

**Bağımsız denetim şirketleri değişime çok açık değildir.**



**Şekil-32** Bağımsız Denetim Şirketleri Değişime Çok Açık Değildir.

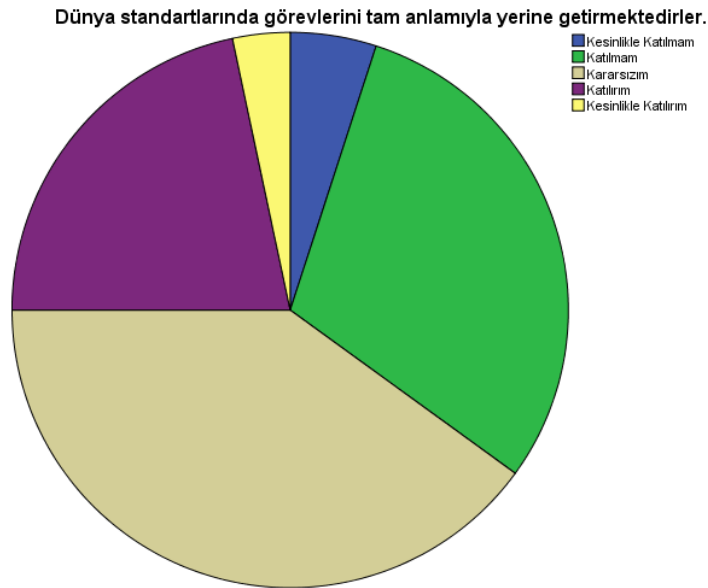
Bağımsız denetim şirketleri değişime çok açık değildir şeklindeki soruya verilen cevaplar, 4 kişi (%6,7) kesinlikle katılmam, 19 kişi (%31,7) katılmam, 18 kişi (%30,0) kararsızım, 12 kişi (%20,0) katılıyorum, 7 kişi (%11,7) kesinlikle katılıyorum şeklinde olduğu tespit edilmiştir

#### 4.1.16. Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin “Bağımsız Denetim Fonksiyonu” İle İlgili Sorulara Verdikleri Cevaplar ve Bulgular

“Bağımsız denetçiler dünya standartlarına göre görevlerini tam anlamıyla yerine getirmektedirler” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-44** Bağımsız Denetçiler Dünya Standartlarına Göre Görevlerini Tam Anlamıyla Yerine Getirmektedirler.

|                      | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|----------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam  | 2    | 3,3   | 3,3           | 3,3             |
| Katılmam             | 13   | 21,7  | 21,7          | 25,0            |
| Kararsızım           | 24   | 40,0  | 40,0          | 65,0            |
| Katılırim            | 18   | 30,0  | 30,0          | 95,0            |
| Kesinlikle Katılırim | 3    | 5,0   | 5,0           | 100,0           |
| Toplam               | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |



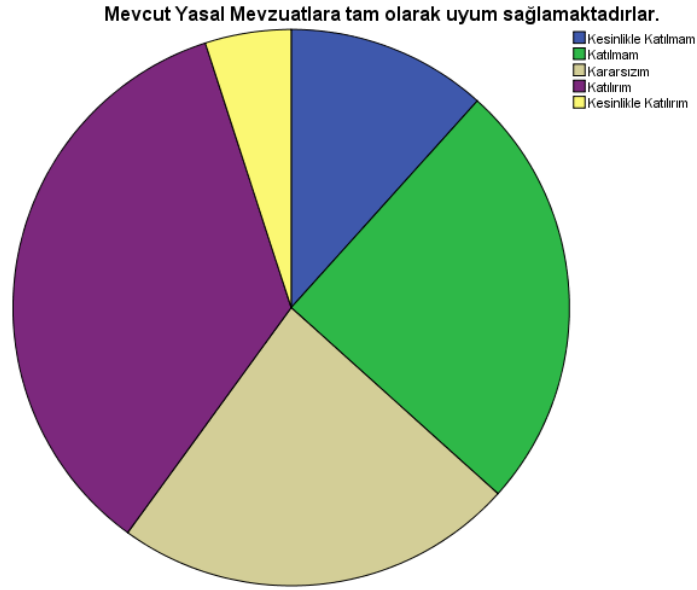
**Şekil-33** Bağımsız Denetçiler Dünya Standartlarına Göre Görevlerini Tam Anlamıyla Yerine Getirmektedirler.

Bağımsız denetçiler dünya standartlarına göre görevlerini tam anlamıyla yerine getirmektedirler, sorusuna verilen cevaplar, 2 kişi (%3,3) kesinlikle katılmam, 13 kişi (%21,7) katılmam, 24 kişi (%40,0) kararsızım, 18 kişi (%30,0) katılırim, 3 kişi (%5,0) kesinlikle katılırim, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“Bağımsız denetçiler mevcut yasal mevzuatlara tam olarak uyum sağlamaktadırlar” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-45** Bağımsız Denetçiler Mevcut Yasal Mevzuatlara Tam Olarak Uyum Sağlamaktadırlar.

|                      | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|----------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam  | 7    | 11,7  | 11,7          | 11,7            |
| Katılmam             | 15   | 25,0  | 25,0          | 36,7            |
| Kararsızım           | 14   | 23,3  | 23,3          | 60,0            |
| Katılırim            | 21   | 35,0  | 35,0          | 95,0            |
| Kesinlikle Katılırim | 3    | 5,0   | 5,0           | 100,0           |
| Toplam               | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |



**Şekil-34** Bağımsız Denetçiler Mevcut Yasal Mevzuatlara Tam Olarak Uyum Sağlamaktadırlar.

Bağımsız denetçiler mevcut yasal mevzuatlara tam olarak uyum sağlamaktadır, sorusuna verilen cevaplarda, 7 kişi (%11,7) kesinlikle katılmam, 15 kişi (%25,0) katılmam, 14 kişi (%23,3) kararsızım, 21 kişi (%35,0) katılırim, 3 kişi (%5,0) kesinlikle katılırim, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

“Bağımsız denetçiler müşteri işletmelere her anlamda güven sağlamaktadırlar” sorusuna verilen cevaplar ve bulgular:

**Tablo-46** Bağımsız Denetçiler Müşteri İşletmelere Her Anlamda Güven Sağlamaktadırlar.

|                      | Sayı | Yüzde | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|----------------------|------|-------|---------------|-----------------|
| Kesinlikle Katılmam  | 4    | 6,7   | 6,7           | 6,7             |
| Katılmam             | 14   | 23,3  | 23,3          | 30,0            |
| Kararsızım           | 21   | 35,0  | 35,0          | 65,0            |
| Katılırim            | 15   | 25,0  | 25,0          | 90,0            |
| Kesinlikle Katılırim | 6    | 10,0  | 10,0          | 100,0           |
| Toplam               | 60   | 100,0 | 100,0         |                 |



**Şekil-35** Bağımsız Denetçiler Müşteri İşletmelere Her Anlamda Güven Sağlamaktadırlar.

Bağımsız Denetçiler müşteri işletmelere her anlamda güven sağlamaktadır, şeklindeki soruya verilen cevaplarda, 4 kişi (%6,7) kesinlikle katılmam, 14 kişi (%23,3) katılmam, 21 kişi (%35,0) kararsızım, 15 kişi (%25,0) katılırim, 6 kişi (%10,0) kesinlikle katılırim, şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

#### 4.1.17. Araştırma Boyutlarının Tanımlayıcı İstatistikleri ve Korelasyon Değerleri

Bu kısımda araştırma boyutlarına ilişkin tanımlayıcı istatistik (aritmetik ortalama ve standart sapma) sonuçları ve korelasyon değerleri sunulmuştur.

**Tablo-47** Araştırma Boyutlarının Tanımlayıcı İstatistikleri ve Korelasyon Değerleri

| Boyut                | Ort. | S.S.  | 1       | 2       | 3       | 4       | 5 |
|----------------------|------|-------|---------|---------|---------|---------|---|
| 1.Bağımsızlık        | 3,28 | 0,934 | 1       |         |         |         |   |
| 2.Müşteri İşletmeler | 3,26 | 1,131 | 0,409** | 1       |         |         |   |
| 3.Mevcut Politikalar | 3,50 | 0,942 | 0,564** | 0,584** | 1       |         |   |
| 4.Bakış Açısı        | 3,20 | 0,924 | 0,610** | 0,607** | 0,599** | 1       |   |
| 5.Denetim Fonksiyonu | 2,96 | 0,839 | -,448** | -0,247  | -,259*  | -,402** | 1 |

\*p<0,10 \*\*p<0,05

Tablo-47 incelendiğinde, bağımsız muhasebe denetimi ile ilgili sorunlar değişkeninin boyutlarından biri olan, “bağımsızlığı” olumsuz etkileyen durumlardan kaynaklanan sorunlara ait ortalama değer 3,28 ( Standart Sapma: 0,934 ) olarak hesaplanmıştır.

Bu değer, çalışanların Bağımsız Muhasebe Denetimi ile ilgili sorunlar ile ilgili ifadelerde ” Kararsızım” şeklindeki yanıtı yakın bir değerlendirmede bulduklarını göstermektedir.

“Müşteri işletmelerden kaynaklanan sorunlar” boyutuna ait ortalama değer 3,26 ( Standart Sapma: 1,131 ) olarak hesaplanmıştır.

Bu değer, çalışanların müşteri İşletmelerden Kaynaklanan Sorunlar ile ilgili ifadelerde” Kararsızım” şeklindeki yanıtı yakın bir değerlendirmede bulduklarını göstermektedir.

“Mevcut politikalardan kaynaklanan sorunlar” boyutuna ait ortalama değer 3,50 (Standart Sapma:0,942) olarak hesaplanmıştır.

Bu değer, çalışanların mevcut politikalardan kaynaklanan sorunlar ile ilgili ifadelerde” “Kararsızım/Katılımım” şeklindeki yanıtlara yakın bir değerlendirmede bulduklarını göstermektedir.

“Bağımsız Denetim Şirketleri Bakış açısı” boyutuna ait ortalama değer: 3,20 ( Standart sapma: 0,924) olarak hesaplanmıştır.

Bu değer, çalışanların Bağımsız Denetim Şirketleri Bakış açısı ile ilgili ifadelerde” Kararsızım” şeklindeki yanıtı yakın bir değerlendirmede bulduklarını göstermektedir.

“Bağımsız Denetim Fonksiyonu” boyutuna ait ortalama değer 2,96 ( Standart sapma: 0,839 ) olarak hesaplanmıştır.

Bu değer, çalışanların Bağımsız Denetim Fonksiyonu ile ilgili ifadelerde “Kararsızım” şeklindeki yanıtı yakın bir değerlendirmede bulduklarını göstermektedir.

Araştırmada incelenen iki değişken arasındaki ilişkinin test edildiği korelasyon analizi sonucunda bağımsızlığı olumsuz etkileyen durumlardan kaynaklanan sorunlar ile tüm boyutlar arasında anlamlı bir ilişki olduğu (anlamlılık düzeyi:0,000<0,05) görülmektedir. Bu ilişkinin düzeyi için hesaplanan korelasyon değerleri 0,409 ile 0,610 arasında değişmektedir. Denetim Fonksiyonu hariç diğer boyutlarla pozitif yönlü ilişkiler olduğu tespit edilmiştir.

Müşteri işletmelerden kaynaklanan sorunlar ile denetim fonksiyonu boyutu hariç tüm boyutlar arasında anlamlı ilişkiler olduğu ( anlamlılık düzeyi:0,000<0,05 ) görülmektedir. Bu ilişkinin düzeyi için hesaplanan korelasyon değerleri 0,409 ile 0,607 arasında değişmektedir ve pozitif yönlü ilişkiler tespit edilmiştir.

Mevcut politikalardan kaynaklanan sorunlar boyutu ile diğer boyutlar arasında anlamlı ilişkiler olduğu, denetim fonksiyonu için ( anlamlılık düzeyi:0,000<0,10 ) ve diğer boyutlar için ( anlamlılık düzeyi:0,000<0,05 ) olduğu görülmektedir. Bu ilişkinin düzeyi için hesaplanan korelasyon değerleri 0,259 ile 0,584 arasında değişmektedir. Denetim fonksiyonu için negatif, diğer boyutlar için pozitif yönlü ilişkiler olduğu tespit edilmiştir.

Bağımsız denetim şirketleri bakış açısı boyutu ile diğer boyutlar arasında anlamlı bir ilişki olduğu (anlamlılık düzeyi:0,000<0,05 ) görülmektedir. Bu ilişkinin düzeyi için hesaplanan korelasyon değerleri 0,402 ile 0,61 arasında değişmektedir. Denetim fonksiyonu ile negatif, diğer boyutlar için pozitif yönlü ilişkiler olduğu tespit edilmiştir.

Bağımsız denetim fonksiyon boyutu ile müşteri İşletmelerden kaynaklanan sorunlar hariç tüm boyutlar arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Mevcut politikalardan kaynaklanan sorunlar boyutu için ( anlamlılık düzeyi:0,000<0,10 ), diğer boyutlar için ( anlamlılık düzeyi:0,000<0,05 ) olarak bulunmuştur. Bu ilişkinin düzeyi için hesaplanan korelasyon değerleri 0,257 ile 0,448 arasında değişmektedir ve negatif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Korelasyon analizi sonucunda denetim fonksiyonunun,, “işletmelerden kaynaklanan sorunlardan bağımsızlık ve mevcut politikalar ile negatif ilişki içerisinde olduğu tespit edilmiştir

Mevcut yasal politika ve düzenlemelerden kaynaklanan sorunların, Türkiye’de bağımsız muhasebe denetimini negatif etkilemesi reddedilmiştir. Dolayısıyla, yasal

politika ve düzenlemelerden kaynaklanan sorunların muhasebe denetimini olumsuz etkilemediği yönünde beyanda bulunmuşlardır. Denetimlerin olumsuz etkilenmemesi durumu olumlu bir sonuç olarak değerlendirilmiştir.

Bağımsız denetim fonksiyonunun denetimde bağımsızlık ilkesi, müşteri işletmelerden kaynaklanan sorunlar, “mevcut politika ve düzenlemeler ile pozitif yönlü etkileşim içinde tespit edilmiştir. Sorunların bir bütün içerisinde değerlendirilmesi gerektiği ve kendi aralarında etkileşim içerisinde oldukları değerlendirilmiştir.

#### 4.1.18. Araştırma Boyutlarının Regresyon Analiz Sonuçları

Bağımsız muhasebe denetimi ile ilgili sorunların, bağımsız denetim fonksiyonunu anlamlı olarak ne kadar etkilediğini test etmek üzere hiyerarşik regresyon analizi yapılmıştır. Regresyon analizi yapılırken birinci aşamada denetim şirketlerinin özelliklerinin bağımsız etkilerine bakılırken, ikinci aşamada bağımsız muhasebe denetimi ile ilgili sorunların boyutları denkleme dâhil edilerek etkileri ayrı ayrı ele alınmış, açıklanan varyansa bakılmıştır.

##### 4.1.18.1. Araştırma Boyutlarının Regresyon Analiz Sonuçları Karşılaştırılması

**Tablo-48** Araştırma Boyutlarının Regresyon Analiz Sonuçları

| Boyutlar                              | Bağımsız Denetim Fonksiyonu |          |
|---------------------------------------|-----------------------------|----------|
|                                       | Model-1                     | Model-2  |
| Denetim Firmasının Türü               | 0,115                       | 0,004    |
| Çalışan Sayısı                        | 0,387**                     | 0,329**  |
| Denetimde ölçü aldığımız standartlar  | 0,087                       | -0,021   |
| Bağımsızlık                           |                             | -0,334** |
| Müşteri İşletmeler                    |                             | -0,128   |
| Mevcut Politikalar                    |                             | -0,045   |
| R <sup>2</sup> ( belirleme katsayısı) | 0,141                       | 0,228    |
| F ( anlamlılık değeri )               | 4,229**                     | 3,909**  |

\*\*p<0,05

Birinci aşamada çalışan sayısı, “bağımsız denetim fonksiyonu üzerinde anlamlı bir etki göstermektedir”. (  $\beta=0,387$ ,  $p<.005$  )

İkinci aşamada regresyon denkleminde bağımsız denetim ile ilgili sorunların boyutları dâhil edildiğinde, “çalışan sayısı bağımsız denetim fonksiyonu üzerinde etki etmeye devam etmektedir(  $\beta=0.387$ ,  $p<.005$  değişkenin kesim noktası ).

Bağımsızlığı olumsuz etkileyen durumlardan kaynaklanan sorunlar, bağımsız denetim fonksiyonu üzerinde anlamlı etki göstermektedir(  $\beta= -0.334$ ,  $p<.005$  ).

Müşteri işletmeler ve mevcut politika boyutları açısından denetim fonksiyonu üzerinde anlamlı bir etki tespit edilememiştir”.

“Müşteri işletmelerden kaynaklanan sorunlar” “Bağımsız Denetim Fonksiyonunu” negatif etkilemektedir hipotezi (Hipotez 1) reddedilmiştir.

Bağımsız denetim faaliyetleri gerçekleştirilirken, müşteri işletmelerden kaynaklanan sorunların etkisinin olmadığı sonucu elde edilmiştir. Müşteri işletmelerden kaynaklanan sorunlar, bağımsız denetimi etkilememektedir.

“Mevcut politika ve düzenlemelerden kaynaklanan sorunlar” Bağımsız Denetim Fonksiyonunu negatif etkilemektedir” hipotezi (Hipotez 2) reddedilmiştir.

Mevcut politika ve düzenlemelerden kaynaklanan sorunlar, bağımsız denetim fonksiyonunu etkilemediği sonucuna varılmıştır. Bağımsız denetimi, mevcut politika ve düzenlemeler etkilememektedir.

“Bağımsızlığı olumsuz etkileyen durumlardan kaynaklanan sorunlar” Bağımsız Denetim Fonksiyonunu negatif etkilemektedir” hipotezi (Hipotez 3) kabul edilmiştir.

Bağımsızlığı olumsuz etkileyen durumlardan kaynaklanan sorunların, bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde etkisinin olduğu sonucu elde edilmiştir. Denetçilerin çevre faktörlerinden etkilenmeden çalışmalarını yürütmeleri gerekir. Bağımsızlığı etkileyen koşullar, bağımsız denetimi etkilemektedir.

“Bağımsız Denetim Şirketlerinin Bakış Açısı” Bağımsız Denetim Fonksiyonu ile Karşılaşılan sorunlar arasında düzenleyici rol oynar” hipotezi (Hipotez 4) reddedilmiştir.

Türkiye’de bağımsız denetim şirketlerinde çalışan kişi sayısı yeterli düzeyde olmaması sonucu, bağımsız denetimin kalite ve etkinliği, denetim maliyet etkisi olumsuz yönde etkilenmektedir. Türkiye’de Bağımsız muhasebe denetiminde, bağımsızlığı etkileyen sorunlar Bağımsız denetim fonksiyonunu anlamlı olarak etkilemekte, diğer boyutlarda ise anlamlı bir etki görülmemektedir. Türkiye’deki işletmelerden kaynaklanan sorunlardan “bağımsızlık ilkesinin”, bağımsız muhasebe denetim fonksiyonunu negatif anlamda etkilediği tespit edilmiştir.



#### 4.1.19. Araştırmanın Düzenleyicilik Testleri

Bağımsız denetimi üzerinde etkisi olan değişkenlerin bu etkilerinde bağımsız denetim şirketleri hakkındaki bakış açılarının düzenleyicilik rolü olup olmadığını test etmek üzere regresyon analizi kullanılmıştır.

Analizlere başlamadan önce bağımsız değişkenler (Bağımsızlık-Müşteri-Politika) ile aracı değişkenin (Denetim şirketi) değerleri regresyon Beta Z değerine çevrilmiştir. Daha sonra bağımsız değişkenler (Bağımsızlık-Müşteri-Politika) ile aracı değişken (Denetim şirketi) çarpılarak (F) şeklinde ifade edilen etkileşim anlamlılık değişkeni (F) oluşturulmuştur.

Aracılık etkisinden bahsedilebilmesi için Beta Z değerine çevrilmiş ve denetim şirketi (aracı değişken) ile etkileşim değişkeni aynı anda bağımlı değişken üzerinde regresyon analizine tabi tutularak, her üç değişkenin de bağımlı değişken üzerinde anlamlılık etkisi olduğu tespit edilmiştir.

##### 4.1.19.1. Düzenleyicilik Testleri Karşılaştırılması

Tablo-49Düzenleyicilik Testleri

| Bağımsız Değişken | Değişkenler                    | Beta Z (katsayı) katsayı) | F (anlamlılık düzeyi) | P (parametre) |
|-------------------|--------------------------------|---------------------------|-----------------------|---------------|
| Bağımsızlık       | Bağımsızlık                    | -0,285                    | 5,941                 | 0,001         |
|                   | (Denetim Şirketi)              | -0,174                    |                       |               |
|                   | Bağımsız Den.Şir. Kay.Sorunlar | -0,136                    |                       |               |
| Müşteri           | Müşteri                        | -0,040                    | 4,356                 | 0,008         |
|                   | (Denetim Şirketi)              | -0,417**                  |                       |               |
|                   | Müşteri İşlet..Kay.Sorunlar    | -0,175                    |                       |               |
| Politika          | Politika                       | -0,066                    | 4,406                 | 0,007         |
|                   | (Denetim Şirketi)              | -0,403**                  |                       |               |
|                   | Politikadan kay.sorunlar.      | -0,178                    |                       |               |

Analiz sonuçları incelendiğinde bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkisinde denetim şirketi algısının düzenleyicilik etkisinin olmadığı görülmektedir (aynı anda üç değişkenin anlamlı etkiye sahip olduğu bir denklem yoktur) .

“Bağımsız Denetim Şirketlerinin Bakış Açısı Bağımsız Muhasebe denetim Fonksiyonu ile Karşılaşılan sorunlar arasında düzenleyici rol oynar” hipotezi

(Hipotez 4) reddedilmiştir. Bağımsız denetim şirketlerinin bakış açısı, bağımsız denetim fonksiyonu ile karşılaşılan sorunlar arasında düzenleyici etkisinin olmadığı sonucu elde edilmiştir. Bağımsız denetçi, bağımsız denetimde karşılaşılan sorunlardan etkilenmeden görevini yapacaktır.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışma, Türkiye’de bağımsız denetçilerin bağımsızlık ilkesine uyum sorununun olup olmadığının tespiti üzerine yapılmıştır. Bu bağlamda yapılan anket sonucunda sorulara verilen cevaplar ışığında Türkiye’de bağımsız denetçilerin bağımsızlık ilkesine uyum sorunu olduğu sonucuna varılmıştır.

**Ankete çalışmasına katılan denetçilerin “Türkiye’de bağımsız denetçilerin bağımsızlık ilkesine uyum sorununun” olduğu tespit edilmiş, sorular, verilen cevaplar ve değerlendirmeler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:**

1. Denetçiler, “denetim şirketleri haksız rekabet yapmaktadır” sorusundaki tercihlerinde, 9 kişi (%15,0) katılmam, 38 kişi (%63,3) katılım şeklinde olmuştur. Bu durumda birinci sırada; 38 kişi (%63,3) ile “denetim şirketleri haksız rekabet yapmaktadır” sonucu çıkarılmıştır.

2. Denetçilerin, “ülke ekonomisindeki çalkantılar denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir” sorusuna verdikleri cevaplar, 15 kişi (%25,0) katılmam, 31 kişi (%51,6) katılım şeklindedir. Buna göre ikinci sırada; 31 kişi (%51,6) “ülke ekonomisindeki çalkantılar denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir” sonucuna ulaşılmıştır.

3. Denetçiler, “denetim şirketinden kaynaklanan baskılar denetçinin bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir” sorusundaki tercihlerinde, 19 kişi (31,7) katılmam, 30 kişi (%50,0) katılım şeklindedir. Buna göre üçüncü sırada; 30 kişi (%50,0) “denetim şirketinden kaynaklanan baskılar denetçinin bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir” şeklinde olmuştur.

4. “Müşteri işletmenin kendi hedefleri doğrultusundaki beklentileri denetçi bağımsızlığı olumsuz etkilemektedir” şeklindeki soruya denetçilerin vermiş oldukları cevaplar, 21 kişi (%35,0) katılmam, 28 kişi (%46,7) katılım şeklindedir. Buna göre dördüncü sırada; 28 kişi (%46,7) “Müşteri işletmenin kendi hedefleri doğrultusundaki beklentileri denetçi bağımsızlığı olumsuz etkilemektedir” şeklindedir.

5. “Bireysel olarak çalışmamak denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir” sorusundaki tercihlerinde, 10 kişi (%16,6) katılmam, 27 kişi (%45,0) katılım şeklinde olmuştur. Beşinci sırada; 27 kişi (%45,0) “Bireysel olarak çalışmamak denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir” şeklindedir.

6. Denetçiler, “müşteri işletmedeki kurum kültürü denetçi bağımsızlığını etkilemektedir” sorusunda, 22 kişi (%36,7) katılmam, 25 kişi (%41,7) katılım şeklinde tercihte bulunmuşlardır. Altıncı sırada; 25 kişi (%41,7) “müşteri işletmedeki kurum kültürü denetçi bağımsızlığını etkilemektedir” sonucuna varılmıştır.

7. “Ülkede yerleşmiş etik değerler denetçi bağımsızlığını etkilemektedir” şeklindeki sorudaki denetçi tercihleri, 25 kişi (%41,7) katılmam, 21 kişi (%35,0) katılım şeklinde olmuştur. Bu duruma göre yedinci sırada; 21 kişi (%35,0) “Ülkede yerleşmiş olan etik değerler denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir” sonucuna varılmıştır.

***Bağımsız denetçilerin bağımsızlık ilkesine uyum sorunları için öneriler:***

1. Denetim şirketleri haksız rekabet yapmaktadır. Denetim şirketlerinin haksız rekabet yapmaları önlenmeli, denetim ve gözetim kurumları tarafından denetim ve yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

2. Ülke ekonomisindeki çalkantılar denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir. Denetçi bağımsızlığını olumsuz etkileyen faktörlerin giderilmesi için öncelikle ülkedeki, siyasal, sosyal, ekonomik çalkantıların önlenmesi, toplumun refah düzeyinin gelişmiş ülkeler seviyesine çıkarılması hedefi gerçekleştirilmelidir.

3. Çalışılan denetim kuruluşundan kaynaklanan baskılar denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir. Denetçilerin görevlerini tam ve doğru olarak yapabilmeleri için bağımsız denetim şirketleri hiçbir baskı ve telkinde bulunmamalıdır.

4. Müşteri işletmenin kendi hedefleri doğrultusundaki beklentileri denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir. Denetçiler, müşteri işletmelerin beklentilerine göre denetim yapamayacakları konusunda eğitilmeli, kontroller yapılmalı ve görevlerini hiçbir etki altında kalmadan yapmaları sağlanmalıdır.

5. Bireysel olarak çalışmamak denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir. Denetçilerin bireysel olarak çalışmalarını sağlanmalı, yasal düzenlemeler yapılmalı, saat bazlı çalışma düzeni sağlanmalı ve denetçi bağımsızlığını olumsuz etkileyen durumlar düzeltilmelidir.

6. Müşteri işletmedeki kurum kültürü denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir. Denetçi bağımsızlığını, denetlenen işletmedeki kurum kültürünün etkilememesi için denetçiler eğitilmeli ve görevlerini hiçbir etki altında kalmadan yapmaları sağlanmalıdır.

7. Ülkedeki etik değerlerin denetçi bağımsızlığını etkilememesi için gerekli eğitimler verilmelidir. Bağımsız denetim yapan denetçilerin ülkedeki etik değerlerden etkilenmeden görevlerini yapabilmeleri için el broşürleri, seminerler, toplantılar yapılarak eğitime ağırlık verilmelidir.

8. Bağımsız denetim kültürünün topluma empoze edilebilmesi için sivil toplum kuruluşları ile koordineli olarak, periyodik toplantılar düzenlenmeli, el broşürleri, afişler hazırlanarak dağıtılmalı ve görülebilecek yerlere asılmalıdır.

9. Bağımsız denetimin kalite kontrolü için, bağımsız denetime ayrılan süre yeterli düzeye getirilmeli ve yasal süre zorunluluğunun kontrolleri sağlanmalıdır.

10. Bağımsız denetimde haksız rekabetin önlenmesi için KGK tarafından denetimler etkin olarak artırılmalıdır.

11. Bağımsız denetimde kamu otoriteleri arasındaki yetki karmaşası ortadan kaldırılarak tek çatı altında toplanmalıdır.

12. Türkiye'de muhasebe standartlarını kavrayan, sürekli yenilenen yasal mevzuatı takip eden, bağımsız denetçiler her yıl belli bir süre mecburi eğitime yasal zorunluluk gereği katılması sağlanmalıdır.

13. Türkiye'deki şirketlerin kurumsal yapılanma anlayışı sağlanmalı, denetim komitesi kurularak aktif olarak çalışmalı ve bağımsız dış denetime hazırlanması sağlanmalıdır.

14. Basın ve yayın organları' da kullanılarak, işletmelerin geleceği için, kurumsallaşmanın önemi, ticaret odaları, sanayi odaları ve diğer meslek kuruluşları tarafından işletme ortaklarına ve paydaşlarına, toplantı, seminer, panel gibi etkinlikler düzenlenerek anlatılmalıdır. Yasal mevzuatı düzenleyici kurumlar (Kamu Gözetimi Kurumu) kurumsal yönetim, iç denetim ve risk denetimi konularında aktif olarak işletmeleri denetlemelidir.

15. Türkiye'de denetlenen şirketler 'de bağımsız denetime bilgi akışı yeterli düzeye getirilmeli denetçinin bilgilendirilmesi sağlanmalıdır.

16. Türkiye'deki denetlenen işletmelerde iç kontrol sistemi yeterli düzeye getirilmeli, bağımsız dış denetime iç kontrolden bilgi akışı beklenen düzeyde sağlanmalıdır.

17. İşletmelerin yönetimi, organizasyon yapısı, departmanlar arası bilgi akışını sağlayarak, iç kontrol sistemi tarafından, bağımsız denetçi' ye beklenen düzeyde bilgi akışı sağlanmalıdır.

18. Türkiye'deki denetlenecek olan şirketlerin denetlenmeden önce denetim ön hazırlık faaliyetlerinin yeterince yapılması ve ileride olabilecek sorunları önleyici anlaşma yapılması yasal zorunluluk haline getirilmesi sağlanmalıdır.

19. Türkiye'deki işletmelerin, bağımsız dış denetimin önemini anlamaları sağlanmalı ve denetime yeterli bütçeyi ayırmalıdır.

20. Türkiye'de bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarının sürekli eğitimleri yasal zorunluluk haline getirilmelidir.

## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

- ALTUĞ Figen, *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000.
- ARDOĞAN Necmettin, *Muhasebe Denetimi*, Beta Yayınevi, Ankara, 1997.
- BANAR Kerim, *Genel Muhasebe*, Nisan Kitabevi, Ankara, 2007.
- BOZKURT Nejat, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınevi, İstanbul, 2012.
- BÜYÜKMİRZA Kamil, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Yayınları, Ankara, 2007.
- ÇELİK Orhan, *Muhasebe Yönetimi*, TÜRMOB Yayınları, İstanbul, 2011.
- ÇELİK KAYA Ali, *Vergi Denetimi*, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2005.
- ÇETİN Mine, *Denetim Standartlarının Önemi*, Anı Yayıncılık, İstanbul, 2011.
- ÇÖMLEKÇİ Ferruh, *Muhasebe Denetimi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1986.  
Dağıtım, Ankara, 2006.
- DUMAN Ömer, *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2008.
- ERDAMAR Cengiz, *Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2010.
- GENÇOĞLU Ümit Gücenme, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007.
- GÜCENME Ümit, *Genel Muhasebe*, Marmara Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000.
- GÜREDİN Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2010.
- GÜREDİN Ersin, *Denetim*, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2000.
- GÜVEMLİ Oktay, *Dünyada Muhasebe Tarihi*, Beta Yayınları, İstanbul, 2011.
- STİGLİTZ Joseph, *Dünyanın En Parlak 10 yılının Hikâyesi*, CSA Global Yayın Ajansı, İstanbul, 2004.
- KARAPINAR Aydın, *Bilgisayarlı Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.
- KAVAL Hasan, *Muhasebe Denetimi*, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2003.
- KEPEKÇİ Celal, *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2000.
- KİRTİŞ A. Kazım, *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, Teorik ve Uygulamalı*, 2. Baskı, Evin Ofset Yay., Malatya, 2009.
- ÖZER Hüseyin, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay Yayınları, Ankara 1997.
- ÖZEREN Baran, *Avrupa Birliğine Yeni Üye Olan Ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına Ve El Kitaplarına Kısa Bakış*, Sayıştay Bilgi Notu, Ankara, 2004.

- SELİMOĞLU Seval Kardeş ve Şaban UZAY, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitapevi Ankara, 2014.
- ŞAHİN Cumhur, **TAB. Analizi**, Detay Yayınları, Ankara, 2009.
- TANKER Nejdet, **Mali Tablo Analizi**, Gazi Yayınevi, Ankara, 2001.
- TAŞ Oktay, **Bağımsız Denetim**, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2009.
- TORTOP Nuri, **Yönetim Bilimi**, Yargı Yayınları, Ankara, 1993.
- TÜREDİ Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF
- ÜSTÜN Rıfat, **Muhasebesi Yönetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1999.
- ÜSTÜNEL Bülent, **Mali Tablolar**, Denet Yayıncılık, İstanbul, 1995.
- YALKIN Yüksel Koç, **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, Nobel Yayın Yayıncılık, Trabzon, 1992.
- YAZICIOĞLU Yahşi ve Sami ERDOĞAN, **Spss Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2004.
- YURTTADUR Mustafa, **Kobi Yönetimi ve Büyüme**, Beta Yay., İstanbul, 2011.

## TEZLER

- SOYER Semih, Uluslar Arası Denetim Standartları, Ankara Üniversitesi, Ankara, 2006, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**.
- UZAY Şaban, Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye’de Muhasebe Denetimi, Muğla, 2007, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**.

## MAKALELER

- AYBOĞA Hanifi, “Muhasebe – Hukuk İlişkileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2004, 70-98.
- KAYA Adil, “Muhasebe Standartları”, **İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, 2000, 21-48.
- YAZICI Mehmet, “Muhasebe Standardının Tanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ankara, 2003, 22-45.

## İNTERNET

- [http : / / www .forumtayfa.net/odevler-dersler-tezler/169337-muhasebe-denetimi-mali-analiz-unite-6-a.html](http://www.forumtayfa.net/odevler-dersler-tezler/169337-muhasebe-denetimi-mali-analiz-unite-6-a.html), (Erişim Tarihi: 19.09.2014).
- [http : // www .forumstajer . com / muhasebe – denetimi – test – 1 - t 619.0.html](http://www.forumstajer.com/muhasebe-denetimi-test-1-t-619.0.html), (Erişim Tarihi: 16.07.2014).
- [http : // www .sayistay .gov . tr / yayin/yayinicerik/hizm.k11iunsalar%FEtek.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/hizm.k11iunsalar%FEtek.pdf), (Erişim Tarihi: 14.12.2014).

[http : // www .somut . net/729/aof4ders/muhasebe-denetimi-ve-mali-analiz-ders-notlari.1.html](http://www.somut.net/729/aof4ders/muhasebe-denetimi-ve-mali-analiz-ders-notlari.1.html), (Erişim Tarihi: 03.10.2014).

[http : // www .spk .gov .tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=](http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=), (Erişim Tarihi: 19.12.2014).

[http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/10/tr/tubasavli . pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/10/tr/tubasavli.pdf), (Erişim Tarihi: 01.11.2014).

<http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der85m5.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.02.2015).

[http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md148/turkiyedevedu-nyada.pdf](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md148/turkiyedevedu-nyada.pdf), (Erişim Tarihi: 14.08.2014).

[http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ouazd/article/ view File / 5000079401 / 5000073832](http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ouazd/article/view/File/5000079401/5000073832), (Erişim tarihi: 12.06.2015).

[http://enm. blogcu. com/ muhasebe – denetimi - nedir/2716523](http://enm.blogcu.com/muhasebe-denetimi-nedir/2716523), (Erişim Tarihi: 11.01.2015).

<http://eprints.sdu.edu.tr/639/1/TS00719.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.05.2014).

[http://eyup.bel.tr/Files/ic\\_denetim/mevzuat/3/3\\_8.pdf](http://eyup.bel.tr/Files/ic_denetim/mevzuat/3/3_8.pdf), (Erişim Tarihi: 22.11.2014).

<http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/Images/images/files/2013-4.pdf>,(Erişim Tarihi: 12.06.2015).

<http://notoku.com/oran-analizi/>, (Erişim Tarihi: 17.02.2015).

<http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c15s27/makale/c15s27mk.pdf>, ( Erişim tarihi: 13.06.2015)

[http://www. mufad. org / journal / attachments / article / 211 / 13. pdf](http://www.mufad.org/journal/attachments/article/211/13.pdf), (Erişim Tarihi: 17.02.2015).

[http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/mevzuat/ucuncu/kamu\\_ic\\_denetim\\_plani\\_ve\\_pro-grami\\_ha\\_zirlama\\_rehberi.pdf](http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/mevzuat/ucuncu/kamu_ic_denetim_plani_ve_programi_ha_zirlama_rehberi.pdf), (Erişim Tarihi: 15.06.2014).

[http://www.kgk.gov.tr / contents / files/bds / bds\\_300.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/bds/bds_300.pdf), (Erişim Tarihi: 14.02.2015).

[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_200.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf), (Erişim Tarihi: 16.01.2015).

[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_230.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_230.pdf), (Erişim Tarihi: 19.01.2015).

<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.03.2015).

[http://www.mizandenetim.com/mizandenetim.php?sayfa\\_id=160&kategori\\_id=160&i-d=97 &ln\\_g=1](http://www.mizandenetim.com/mizandenetim.php?sayfa_id=160&kategori_id=160&id=97&ln_g=1), (Erişim Tarihi: 23.12.2014).

<http://www.modav.org.tr>, (Erişim Tarihi: 22.05.2015).

<http://www.muhasabenet.net>, (Erişim Tarihi: 15.09.2014).

<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hayrullah/021/>, (Erişim Tarihi: 22.03.2015).

<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/>,(Erişim Tarihi: 10.03.2015).

[http://www.resmigazete.gov. tr / eskiler / 2011 / 11 / 20111102-5 .htm](http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm), (Erişim Tarihi: 15.03.2015).

<http://www.tsb.org.tr/default.aspx?pageID=654&yid=63>, (Erişim Tarihi: 02.03.2015).

<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2017>, ( Erişim tarihi: 13.06.2015).



<http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0517.pdf>, (Erişim Tarihi: 09.06.2014).  
[https://www.alomaliye.com/kasim\\_06/tms\\_41\\_eki.pdf](https://www.alomaliye.com/kasim_06/tms_41_eki.pdf), (Erişim Tarihi: 17.02.2015).  
<http://ismmmo.org.tr>, (Erişim Tarihi: 15.03.2015).  
<http://web.ifac.org>, (Erişim Tarihi: 15.03.2015).  
<http://www.bddk.org.tr>, (Erişim Tarihi: 15.03.2015).  
<http://www.denetimnet.net>, (Erişim Tarihi: 18.05.2015).  
<http://www.kgk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 22.05.2015).  
<http://www.spk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 15.03.2015).  
<http://www.turmob.org.tr>, (Erişim Tarihi: 13.06.2015).

### **RESMİ YAYINLAR**

Resmi Gazete, Sayı 28537, 23 Ocak 2013.

Resmi Gazete, Sayı 29254, 1 Şubat 2015.

## EKLER

EK-A

### TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN “BAĞIMSIZLIK İLKESİNE” UYUM SORUNU ANKET FORMU<sup>116</sup>

Değerli Katılımcı,

Bu çalışma akademik bir çalışmaya veri sağlamak amacıyla hazırlanmıştır. Soruların doğru ya da yanlış cevabı yoktur. İcinizden geldiği gibi cevaplamamız büyük önem taşımaktadır. Araştırmanın başarısı sorulara vereceğiniz içten ve samimi cevaplara bağlıdır. Anket soruları kapsamında açık kimliğinizi ortaya çıkaracak nitelikte soru bulunmamaktadır. Araştırma açısından kimliğiniz değil cevaplarınız önem taşımaktadır.

Sorulara cevap verirken “olması gerektiğini düşündüğünüzü” değil de “olani” belirtmeniz doğru sonuçlara ulaşılması bakımından büyük önem taşımaktadır. Lütfen soru atlamadan bütün sorulara cevap veriniz. Katkılarınızdan dolayı şimdiden teşekkür ederiz.

Adnan DEDE

1. Cinsiyetiniz?  Kadın  Erkek
2. Eğitim Düzeyiniz?  Lisans  Yüksek Lisans  Doktora
3. Meslekteki deneyiminiz?  1-5  6-10  11-15  16-20  20-
4. Denetim Firmasının Türü?  Ulusal Bağımsız Denetim Firması  Uluslararası Temsilcilik
5. Firmanızdaki Çalışan sayısı? 1-5  6-10  11-15  16-20  20-
6. Firmadaki göreviniz?  
 Sorumlu Ortak Baş denetçi  Denetçi  Denetim Müdürü  Yönetim Kurulu Başkanı  
 Kıdemli Denetçi  Yeminli Mali Müşavir  Partner  Denetçi Yardımcısı
7. Bağımsız denetimde ölçü aldığınız standartlar nelerdir?  
 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları  Uluslararası Denetim Standarttan  8. Yönerge de Belirtilen Standartlar  3568 Sayılı Kanunda Belirtilen Standartlar  SPK Mevzuatındaki Standartlar
8. Sizce bağımsız denetim alanında en etkili çalışan örgüt hangisidir?  
 Sermaye Piyasası Kurulu  TÜRMOB  Maliye Bakanlığı  Kamu Gözetimi Kurumu

<sup>116</sup> Uzay, a.g.e, ss. 44-46.

| Bu bölümde Bağımsız Denetim ile ilgili çeşitli sorular yöneltilmiştir. Lütfen size uygun en iyi ifadeyi seçiniz. |  | Kesinlikle Katılmam | Katılmam | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |
|--|--|---------------------|----------|------------|-------------|------------------------|
| Maddeler   |  |                     |          |            |             |                        |
| <b>(1) Müşteri İşletmeler (1-6)</b>  |  |                     |          |            |             |                        |
| 1  | Denetlenen işletmeler Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamamaktadırlar.  | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 2  | Denetimi yapılan işletme yönetimi denetçileri etki altına almaya çalışmaktadır.  | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 3  | Denetlenen firma yöneticileriyle kurulan ilişkilerde samimiyet ve güven denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir. | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 4  | Müşteri denetçi üzerinde zaman kısıtlaması getirmektedir.  | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 5  | Genelde müşteri işletmenin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sistemi bulunmamaktadır.                                   | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 6  | Genelde müşteri işletme kurumsal yönetim ilkelerine uzaktır.   | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| <b>(2) Mevcut Politika ve Düzenlemeler (7-12)</b>  |  |                     |          |            |             |                        |
| 7  | Ülkemizde Uluslararası Denetim Standartlarına uyum yeterince sağlanamamıştır.  | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 8  | Denetim firmaları arasında çok sıkı bir rekabet vardır.  | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 9  | Ülkemizde bir Mevzuat karmaşası mevcuttur.   | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 10   | Ülkemizde cezalar yeterince caydırıcı değildir.  | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 11   | Ülkemizde Kamuoyu Bağımsız denetim konusunda yeterince bilinçli değildir.  | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 12   | Bağımsız Denetim hizmeti ücreti düşüktür.  | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| <b>(3) Denetçinin Bağımsızlığını Etkileyen Durumlar (13-19)</b>  |  |                     |          |            |             |                        |
| 13   | Ülke ekonomisindeki çalkantılar denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir.   | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 14   | Müşteri işletmenin kendi hedefleri doğrultusundaki beklentileri denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir.         | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 15   | Ülkede yerleşmiş olan etik değerler denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir.                                     | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 16   | Müşteri işletmedeki kurum kültürü denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir.                                       | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 17   | Çalışılan denetim kuruluşundan kaynaklanan baskılar denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir.                     | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 18   | Bireysel olarak çalışmamak denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir.  | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 19   | Denetim Şirketleri haksız rekabet yapmaktadır.   | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| <b>(4) Bağımsız Denetçilerin Bakış Açısı (20-24)</b>   |  |                     |          |            |             |                        |
| 20   | Denetim şirketlerinin kurum içi eğitime yeterince önem vermemektedir.  | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 21   | Denetimde Yetkili Kurumlar arasında uyumsuzluk mevcuttur.  | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 22   | Denetim şirketleri denetim çalışmasına yeterli süreyi ayırmamaktadır.  | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 23   | Bağımsız Muhasebe Denetimi için gerekli insan kaynağı uygun şekilde sağlanamamaktadır.                                 | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| 24   | Bağımsız denetim şirketleri değişime çok açık değildir.  | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |

|           | Bağımsız denetim Fonksiyon Ölçeği (25-27)                                | Kesinlikle Katılmam | Katılmam | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |
|-----------|--|---------------------|----------|------------|-------------|------------------------|
|           | <b>(5) Ülkemizde Bağımsız Denetim Şirketleri(25-27)</b>                  |                     |          |            |             |                        |
| <b>25</b> | Dünya standartlarında görevlerini tam anlamıyla yerine getirmektedirler. | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| <b>26</b> | Mevcut Yasal Mevzuatlara tam olarak uyum sağlamaktadırlar.               | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |
| <b>27</b> | Müşteri İşletmelere her anlamda güven sağlamaktadırlar.                  | 1                   | 2        | 3          | 4           | 5                      |

### Ölçek Bilgileri

Bağımsız Denetim Şirketlerinin Karşılaştığı sorunlar ölçeği (toplam 19 madde)

1-6: Müşteri işletmeler(6 madde)

7-12: Mevcut politika ve düzenlemeler (6 madde)

13-19: Bağımsızlığı olumsuz etkileyen durumlar (7 madde)

Bağımsız Denetçilerin Bakış açısı(5 Madde/Tek Faktör)

20-24: Bağımsız Denetçiler (5 madde)

25-27: Bağımsız Denetim Fonksiyon Ölçeği (toplam 3 madde/ Tek faktör.

### Anket sonuçları ve elde edilen bulgular:

- 1. Müşteri işletmelere ilişkin bulgular (1-6)**
- 2. Bağımsız Denetim mesleği ile ilgili Mevcut Politika ve Düzenlemelere ilişkin bulgular (7-12)**
- 3. Denetçinin Bağımsızlığını Etkileyen Durumlar (13-19)**
- 4. Bağımsız Denetçilerin Bakış Açısı (20-24)**
- 5. Ülkemizde Bağımsız Denetim Şirketleri (25-27)**

