T.C
HARRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE GÖSTERGELERİ: ŞANLIURFA SMMMO MENSUPLARI ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Muhammet Kerem GÜNEŞ

ŞANLIURFA 2022

T.C
HARRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE GÖSTERGELERİ: ŞANLIURFA SMMMO MENSUPLARI ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Muhammet Kerem GÜNEŞ

Danışman: Doç. Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL

ŞANLIURFA 2022

T.C.
HARRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Doç. Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL danışmanlığında, Muhammet Kerem Güneş'in hazırladığı **"Bağımsız Denetimde Kalite Göstergeleri: Şanlıurfa SMMMO Mensupları Üzerinde Bir Araştırma"** konulu bu çalışma 17/06/2022 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

☐**X** Oybirliğiyle / ☐ Oy çokluğu ile

İmza

Danışman	Doç. Dr. Ö. Faruk DEMİRKOL	……..
Danışman (Varsa)		……..
Üye	Prof. Dr. H. Mustafa PAKSOY	……..
Üye	Prof. Dr. M. Nedim BAYUK	……..

Bu tezin İşletme Ana Bilim Dalında yapıldığını ve enstitümüz kurallarına göre düzenlendiğini onaylarım.

Prof. Dr. Şevket ÖKTEN
Enstitü Müdürü

Bu çalışma: ……. Tarafından Desteklenmiştir.

Proje No : ……

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.

ÖĞRENCİNİN	
Öğrenci No	185217009
Adı / Soyadı	Muhammet Kerem GÜNEŞ
Anabilim Dalı/Programı	İşletme / Tezli Yüksek Lisans
Tez Konusu	Bağımsız Denetimde Kalite Göstergeleri: Şanlıurfa SMMMO Mensupları Üzerinde Bir Araştırma

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 98 sayfalık kısmına ilişkin, 22/05/2022 tarihinde şahsım/ danışmanım tarafından **Turnitin** adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, benzerlik oranı % 28'dir. Ayrıca Tezli Yüksek Lisans çalışması hiçbir blok kopyalama içermemektedir.

Uygulanan filtrelemeler:
1- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç,
2- Kaynakça hariç
3- Alıntılar hariç/dâhil
4- 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Yükseköğretim Kurulu Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi, Harran Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesini ve Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü **Tezli Yüksek Lisans** çalışması Orijinallik Raporu alınması ve kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim. Etik ihlal tespiti halinde, Enstitü yönetim kurulunca, diplomamın iptal edilmesini kabul ediyorum.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

24/05/2022
Muhammet Kerem GÜNEŞ

Yukarıda yer alan raporun ve beyanın doğruluğunu onaylarım. 24/05/2022

Doç. Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE GÖSTERGELERİ: ŞANLIURFA SMMMO MENSUPLARI ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

GÜNEŞ, Muhammet Kerem

Yüksek Lisans Tezi

İşletme Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL

Haziran, 2022, 98 sayfa

Bir ülkede finansal sonuçların mali gerçeğe uygunluğu bağımsız denetim vasıtasıyla sağlanabilmektedir. Toplumların ihtiyaç ve gereksinimlerinin artmasıyla işletmelerin sayısı çoğalmıştır. Bu kapsamda, işletmelerin türleri de artmaya başlamıştır. Büyük işletmelerin denetim ve kontrolü küçük işletmelere göre daha karmaşık yapılıdır. Büyük işletmelerin mali açıdan denetimi deneyimli denetim şirketleri tarafından yapılmaktadır. Dünya genelinde işletmelerin yaptıkları faaliyetlerde kalite anlayışını önemsemeye başlaması, bu konuyla ilgili araştırma ve geliştirme çalışmalarına destek vermeleri kalite konusuna verilen önemi arttırmıştır. Diğer tüm kurum ve kuruluşlar gibi bağımsız denetim firmaları da kalite konusuna önem vermeye başlamıştır. Bağımsız denetim faaliyetlerini kalite standartları çerçevesinde yapmak, hem denetim firmaları hem de bağımsız denetim faaliyetlerinin sonuçlarıyla ilgilenenler için önemli bir hâl almıştır. Bağımsız denetim çıktılarının doğru ve güvenilir olması, bağımsız denetim çıktılarına ilgi duyanlar açısından önem arz etmektedir. Birçok çevrenin ilgi duyduğu ve sonuçlarını takip ettiği bağımsız denetim çıktılarının kalite ölçütlerini saptamak ve bağımsız denetim sürecinin hangi kalite ölçütleri kapsamında daha başarılı ilerleyeceğini ortaya koymak, bağımsız denetim çıktılarının doğruluğunun ve güvenirliliğinin artmasına imkân vermektedir.

Bu çalışmada bağımsız denetim sürecinin başarılı olması hususunda demografik özelliklerin etkileri ve bağımsız denetim sürecinde çeşitli parametrelerin ilişkileri

saptanmıştır. Çalışma kapsamında 231'i erkek ve 25'i kadın olmak üzere toplam 256 Şanlıurfa SMMMO üyesi ile anket çalışması yapılmıştır. Ankete katılanların bağımsız denetimde kalite kontrol ilkelerine sahip olmalarını ve bağımsız olmaları konularını yüksek oranlarda "kesinlikle katılıyorum" olarak ifade etmişlerdir. Bağımsız denetim etkinliği kanuni yaptırımların gücüne bağlı olma durumu cinsiyete bağlı olduğu anlaşılmaktadır. Müşteri sayısı bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesinde etkilidir. Ofiste çalışan sayısı bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesinde etkilidir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız denetim, Muhasebe, Kalite göstergeleri

ABSTRACT

QUALITY INDICATORS IN INDEPENDENT AUDIT: A RESEARCH ON SANLIURFA SMMMO MEMBERS

GÜNEŞ, Muhammet Kerem

Master's Thesis

Department of Business

Advisor: Assoc. Prof. Ömer Faruk DEMİRKOL

June, 2022, 98 pages

Compliance of financial results with financial reality in a country can be ensured through independent auditing. With the increase in the needs and requirements of the societies, the number of enterprises has increased. In this context, the types of businesses have also started to increase. Supervision and control of large enterprises are more complex than small enterprises. The financial audit of large enterprises is carried out by experienced audit companies. The fact that businesses around the world attribute importance to the understanding of quality in their activities and support research and development studies on this issue has enlarged the importance given to the issue of quality. Like all other institutions and organizations, independent audit firms have started to give prominence to quality. Carrying out independent audit activities within the framework of quality standards has become an important issue for both audit firms and those interested in the results of independent audit activities. The accuracy and reliability of independent audit outputs is important for those who are interested in independent audit outputs. Determining the quality criteria of the independent audit outputs that many circles are interested in and following the results of and revealing under which quality criteria the independent audit process will proceed more successfully allows the accuracy and reliability of the independent audit outputs to increase.

In this research, it is aimed to determine the effects of demographic characteristics on the success of the independent audit process and the relationships of various

parameters in the independent audit process. Within the scope of the study, a survey is conducted with a total of 256 Şanlıurfa SMMMO members, 231 were men and 25 were women. The respondents stated that they have the principles of quality control in independent auditing and that they are independent, with high rates as “I strongly agree”. It is understood that independent audit effectiveness depends on the strength of legal sanctions and depends on gender. The number of clients is effective in giving importance to the principle of specialization of auditors for the success of the independent audit. The number of employees in the office is also effective in attaching importance to the principle of specialization of auditors for the success of independent auditing.

Keywords: Audit, Independent audit, Accounting, Quality indicators

BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE GÖSTERGELERİ: ŞANLIURFA SMMMO MENSUPLARI ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI II
ORJİNALLİK RAPORU VE BEYAN FORMU III
ÖZET IV
ABSTRACT VI
İÇİNDEKİLER VIII
KISALTMALAR XII
TABLOLAR LİSTESİ XIII
ŞEKİLLER LİSTESİ XV
EKLER LİSTESİ XVI
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
MUHASEBE VE DENETİM

1.1. MUHASEBE KAVRAMI 3
1.1.1. Bağımsız Denetim ve Muhasebe İlişkisi 4
1.1.2. Muhasebe Mesleğinin Önemi 5
1.1.2.1. Muhasebe Mesleğinin İşletme Açısından Önemi 5
1.1.2.2. Muhasebe Mesleğinin Toplum Açısından Önemi 6
1.2. DENETİM 7
1.3. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI 11
1.4. BAĞIMSIZ DENETİMİ GEREKTİREN NEDENLER 16
1.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI 17
1.5.1. Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar 17
1.5.2. Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Yararlar 17

1.5.3. Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletme ile ilişkisi Olan üçüncü Kişilere ve Sermaye-Para Piyasası'na Sağladığı Yararlar 18
1.6. ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM STANDARTLARI 18
1.6.1. Kalite Kontrol Standartları (Statements on Quality Control Standards / SQCS) 19
1.6.2. Denetim Standartları (Statments on Audit Standards / SASs) 20
1.7. BAĞIMSIZ DENETİMİN KONTROL ÇERÇEVESİ 21
1.8. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ 23

İKİNCİ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE VE KALİTE GÖSTERGELERİ

2.1.BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KAVRAMI 28
2.1.1 Kalitenin Genel Tanımı 28
2.1.2.Kalite ile İlgili Temel Kavramlar 28
2.2. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE 30
2.3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ KAVRAMI 31
2.3.1. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler 33
2.3.1.1. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Büyüklüğü 33
2.3.1.2. Denetçi Bağımsızlığı 36
2.3.1.3. Bağımsız Denetçinin Sektörel Uzmanlığı 39
2.3.1.4. Bağımsız Denetim Ücreti 40
2.3.1.5. Bağımsız Denetim Hizmet Süresinin Uzunluğu 41
2.3.1.6. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği 41
2.3.1.7. Kalite Güvence Prosedürleri 42
2.3.1.8. Örgüt Kültürü 43
2.3.1.9. Etik Kuralları 45
2.3.1.10. Denetim Dışı Hizmetler 46
2.3.1.11. Bağımsız Denetim Firmalarının Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Otoriteler Tarafından Denetlenmesi 48
2.3.1.12. Denetim Bilinci 48
2.3.1.13. Kurumsal Yönetim 48

2.4. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMDE KALİTE ÖLÇÜTLERİ 49
2.4.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 49
2.4.1.1. Genel Standartlar 50
2.4.1.1.1 Mesleki Eğitim ve Yeterlilik 50
2.4.1.1.2. Bağımsızlık 51
2.4.1.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen 52
2.4.1.2. Çalışma Alanı Standartları 53
2.4.1.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı 53
2.4.1.2.2. İç Kontrol Yapısının İncelenmesi 53
2.4.1.2.3. Yeterli Kanıt Toplanması 54
2.4.1.3. Raporlama Standartları 54
2.4.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı 55
2.4.1.3.2. Yeterli Açıklama Standardı 55
2.4.1.3.3. Tutarlılık Standardı 55
2.4.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı 56

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE BULGULAR

3.1.ARAŞTIRMANIN AMACI 58
3.2. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE SINIRLARI 58
3.3.ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ 58
3.4.ARAŞTIRMADA KULLANILAN YÖNTEMLER 59
3.5.ARAŞTIRMA BULGULARI 60
3.5.1. Betimsel Tablolar 60
3.5.2. Güvenilirlik Analizi 64
3.5.2.1. Alfa Yöntemi (Cronbach Alfa Katsayısı) 64
3.5.3. Faktör Analizi 65
3.5.4. Çapraz Tablo Frekans Analizleri 67
3.5.5. Regresyon Analizleri 77
3.5.6. Non Parametrik Analizler 81

SONUÇ VE ÖNERİLER 85
KAYNAKÇA 88
EKLER

KISALTMALAR

AICPA	:Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
BDY	:Bağımsız Denetim Yönetmeliği
GKGDS	:Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GAAP	:Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Accounting Principles)
ISAs	:Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları (International Standards on Auditing)
İESBA	:Uluslararası Etik Standartları Kurumu
IFAC	:Uluslararası Muhasebeciler Fedarasyonu (International Federation Accounting Committee)
IAASB	:Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)
KGK	:Türkiye Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KKS	:Kalite Kontrol Standardı
SASs	:Denetim Standartları Tebliğleri (Statements on Auditing Standards)
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
TMS	:Türkiye Muhasebe Standartları
TFRS	:Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TTK	:Türk Ticaret Kanunu

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Çerçevesi 22

Tablo 2: SPK'nin 2013 Yılı Kalite Kontrol Çalışmaları Sonuçları 43

Tablo 3: Kolmogorov-Smirnov Test 60

Tablo 4: Ankete Katılanların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı 60

Tablo 5: Ankete katılanların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı 61

Tablo 6: Ankete katılanların Çalışma Durumlarına Göre Dağılımı 61

Tablo 7: Ankete katılanların bağımsız denetçiliği kabul edip etmeme durumuna göre dağılımı 61

Tablo 8: Ankete katılanların bağımsız yetki derecesine göre göre dağılımı 62

Tablo 9: Güvenirlik Analizi 64

Tablo 10: KMO and Bartlett's Test 65

Tablo 11: Toplam açıklanan varyans yüzdesi 66

Tablo 12: Bağımsız Denetim Hususunda Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve Üniversiteler Uyum İçinde Çalışması * Cinsiyet ilişkisi 67

Tablo 13: Bağımsız Denetim Hususunda Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve Üniversiteler Uyum İçinde Çalışması * Cinsiyet arasındaki ilişkinin Çapraz Tablo Frekans Analizleri 67

Tablo 14: Denetçilerin Mali Müşavir Olma Zorunluluğu Olmalıdır * Cinsiyet Arasındaki İlişki 68

Tablo 15: Denetçilerin Mali Müşavir Olma Zorunluluğu Olmalıdır * Cinsiyet Arasındaki İlişkinin Çapraz Tablo Frekans Analizleri 69

Tablo 16: Bağımsız Denetimin Başarısı İçin Denetçilerin Uzmanlaşması İlkesine Önem Verilmelidir * Cinsiyet Arasındaki İlişki 69

Tablo 17: Bağımsız Denetimin Başarısı İçin Denetçilerin Uzmanlaşması İlkesine Önem Verilmelidir * Cinsiyet Arasındaki İlişkinin Çapraz Tablo Frekans Analizleri 70

Tablo 18: Denetim Kuruluşunun Bağımsız Denetim Ücretini Bir Aracı Kurumdan Alması Denetimin Kalitesini Arttırır * Cinsiyet Arasındaki İlişki 71

Tablo 19: Denetim Kuruluşunun Bağımsız Denetim Ücretini Bir Aracı Kurumdan Alması Denetimin Kalitesini Arttırır * Cinsiyet Arasındaki İlişkinin Çapraz Tablo Frekans Analizleri 71

Tablo 20: Bağımsız Denetim Etkinliği Etik Değerlerin Ön Plana Çıkarılmasına Bağlıdır * Cinsiyet Arasındaki İlişki 72

Tablo 21: Bağımsız Denetim Etkinliği Etik Değerlerin Ön Plana Çıkarılmasına Bağlıdır * Cinsiyet Arasındaki İlişkinin Çapraz Tablo Frekans Analizleri 73

Tablo 22: Bağımsız Denetim Etkinliği Kanuni Yaptırımların Gücüne Bağlıdır * Cinsiyet Arasındaki İlişki 74

Tablo 23: Bağımsız Denetim Etkinliği Kanuni Yaptırımların Gücüne Bağlıdır * Cinsiyet Arasındaki İlişkinin Çapraz Tablo Frekans Analizleri 74

Tablo 24: Servqual Grupları * Çalışma Şekli Arasındaki İlişki 75

Tablo 25: Servqual Grupları * Çalışma Şekli Arasındaki İlişkinin Çapraz Tablo Frekans Analizleri 75

Tablo 26: Servqual Grupları * Eğitim Durumu Arasındaki İlişki 76

Tablo 27: Servqual Grupları * Eğitim Durumu Arasındaki İlişkinin Çapraz Tablo Frekans Analizleri 76

Tablo 28: Servqual Grupları * Yaş Grupları Arasındaki İlişki 77

Tablo 29: Servqual Grupları * Yaş Grupları Arasındaki İlişki Çapraz Tablo Frekans Analizleri 77

Tablo 30: Bağımlı Değişken Servqual Ortalamasına Göre Regresyon Analizi 77

Tablo 31: Bağımsız Denetim Hususunda Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve Üniversiteler Uyum İçinde Çalışmasına Etkili Faktörlerin Regresyon Analizi 78

Tablo 32: Bağımsız Denetimin Başarısında Denetçilerin Uzmanlaşması İlkesine Önem Verilmesine Etkili Faktörlerin Regresyon Analizi 79

Tablo 33: Vergi Mevzuatı İle TMS/TFRS Arasındaki Uyumun Arttırılması Bağımsız Denetim Sürecini Kolaylaştırmasına Etkili Faktörlerin Regresyon Analizi 80

Tablo 34: Cinsiyete Göre Servqual Ortalamasının Independent-Samples Median Testi 81

Tablo 35: Eğitim Durumuna Göre Servqual Ortalamasının Independent-Samples Median Testi 82

Tablo 36: Çalışma Durumuna Göre Servqual Ortalamasının Independent-Samples Median Testi 82

Tablo 37: Bağımsız Denetçiliği Mevcut Koşullarınızla Kabul Edip Etmeme Durumuna Göre Servqual Ortalamasının Independent-Samples Median Testi 83

Tablo 38: Yaş Gruplarına Göre Servqual Ortalamasının Independent-Samples Median Testi 84

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Bağımsız Denetim Süreci (Şavlı, 2011, s. 10) 24

EKLER LİSTESİ

Ek-1: Araştırma İzin Belgesi ek s.1

Ek-2: Anket Formu ek s.5

Ek-3: Turnitin Raporu ek s.11

GİRİŞ

Günümüzün dünyasında, muhasebe ve denetim düzeni kurmak ve muhasebe ve denetim mesleğini yasal düzene kavuşturmak bir ülkenin sosyo-ekonomik bakımdan gelişiminde oldukça önemlidir. Yalnızca ulusal düzeyde olmayıp uluslararası düzeyde mali sonuçların tek bir olguyu, yani gerçeği yansıtması gerekmektedir. Finansal gerçeğe elverişlilik, yalnızca bağımsız denetim ve kontrol ile gerçekleştirilebilir. Bireylerin gereksinimlerin çeşitlenmesi ve artmasıyla birlikte işletmeler çoğalmış ve yeni tip işletmeler ortaya çıkmıştır. İşletmenin tek sahibinin olması ve faaliyetlerinin sınırlı olması durumunda işletmelerin denetim ve kontrol edilebilmeleri daha kolaydır. Yalnız, toplum ve bireylerin gereksinimlerinin artması ile birlikte işletmelerin çeşitlenmeleri ve büyümeleri söz konusu olacağından bu işletmelerin denetim altında kalmaları güçleşmektedir. Bu suretle denetim ve kontrol mekanizmasını eksiksiz yürütebilmek amacıyla işlemlerin saklanması ve kayıt altına alınması çok önemlidir. Bu sebeple mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve kayıtların düzenli ve eksiksiz tutulması konusu önem kazanmıştır.

Muhasebe yolu ile gerçekleştirilen denetim ve kontrolün görevi, yalnızca işletmedeki sorumluları ve yöneticileri bilgilendirmek değil, işletme yöneticileri ve sahiplerinden başka birçok grup ya da kişileri de bilgilendirmektir. Bu gruplar veya bireyler iş hayatının çok geniş bir alanında yer almaktadır. Bu bireyler muhasebe bilgilerine ilişkin gereksinimleri olduğunda malumat isterler. Bu durumda bilgi almak isteyen ilgililer finansal raporları görmek ve değerlendirmek ister.

Muhasebe sisteminin önemi ve muhasebe sistemine duyulan ihtiyacın işletmeler ve toplum nezdinde oldukça değerli olması, bağımsız denetim faaliyetlerinin etkin biçimde yürütülmesi ihtiyacını doğurmuştur. Bağımsız denetim faaliyetlerinin etkin biçimde yürütülebilmesi için kalite kavramı, kapsamı ve kriterlerinin kurallı biçimde sisteme entegrasyonu önem kazanmıştır. Çalışmanın aşağıda belirtilen aşamalarında bağımsız denetim faaliyetlerinin kalite göstergeleri kapsamında araştırılması konusu işlenmiştir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde muhasebe ve denetim kavramları ve unsurları açıklanmıştır. Daha sonra bağımsız denetim ve muhasebe arasındaki ilişki açıklanmıştır. Yine birinci bölümde bağımsız denetimi gerektiren unsurlar ve bağımsız denetimin yararları açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise ilk olarak kalite kavramı açıklanmış daha sonra da bağımsız denetimde kalite kavramı ve bağımsız denetimin kalitesini etkileyen unsurlar maddeler halinde ifade edilmiştir. Yine ikinci bölümde bağımsız dış denetimin kalite ölçütleri açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise bağımsız denetim sürecinin başarılı olması hususunda demografik özelliklerin etkileri, bağımsız denetim sürecinde çeşitli parametrelerin bağı, bağımsız denetim sürecine etkili faktörler ve bağımsız denetimi başarıya ulaştıracak faktörler araştırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM
MUHASEBE VE DENETİM

1.1. MUHASEBE KAVRAMI

Muhasebe; işletmenin faaliyetlerini kaydeder, sınıflandırır, özetleyip analiz eder ve yorumlar. TDK'ye göre muhasebe; hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma, hesapların bütünü, hesap işlerinin yürütüldüğü yer olarak tanımlanır. "İşletmelerin iktisadi etkinlikleri sonucu ortaya çıkan, varlıkları ve yükümlülükleri üzerinde değişme yaratan mali nitelikli işlemlere ilişkin bilgileri kaydetme, sınıflandırma, özetleme, çözümleme ve yorumlama ilke ve yöntemleridir" (www.tdk.com.tr). İşletme ise mal veya hizmet üreten ve satan kurumlar olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebe, bir işletmenin kuruluş aşamasında başlayan ve işletmenin feshine kadar çalışan tek organdır. Muhasebenin tanımı yapılırken işletmelerin mali işlemlerini kaydedip raporlayan bir bilim olduğu düşünüldüğü gibi muhasebenin sanat olduğunu savunanlar da vardır. Ayrıca sistemli bilgi içerdiği için bilim olarak da değerlendirilir. Bunların yanı sıra muhasebe; sınıflama, özetleme, analiz yapma ve raporlama bilimidir (Cemalcılar, 2003, s. 9).

Muhasebe, defterlerin kurallı bir şekilde tutulduğu aynı zamanda bilgilerin analizinin yapıldığı, yorumlandığı ve raporlandığı bir kavramdır (Bektöre ve Sözbilir, 1990, s. 3).

Bu tanımdan yola çıkılırsa muhasebe kavramı yalnızca defter tutma ile açıklanacak bir kavram değildir. Daha kapsamlı anlamıyla muhasebe Tümüyle veya bir kısmı ile mali karakterde ve parasal bir değer ile açıklanabilen işlemlere sahip mantıklı, anlamlı, doğrulanabilir ve güvenilir bilgileri temin edecek şekilde verilerin yardımcı kaynaklardan toplanması, doğruluklarının tespit edilmesi, yazılması, sınıflandırılması, raporlar halinde sunulması, analiz ve yorumlanması" olarak tanımlanır (Yalkın, 2006, s. 1). Muhasebe sayıların kayda geçirilmesinden çok daha fazlasını ifade eder. Yorum ve analizlerle işletmenin geleceğinin nasıl yönlendirilmesi gerektiğini gösterir.

Bir başka tanıma göre muhasebe, parayla ölçülebilen iktisadi faaliyetlerin kaydedilip, sınıflandırılarak, raporlanması ve raporların analiz edilerek yorumlanmasıdır (Kurşunel ve vd., 2006, s. 83).

Muhasebe mali işlemlerin saptanması, ölçülmesi ve kaydedilmesi gibi fonksiyonlarını yerine getirmekle birlikte; bilgilerin sınıflandırılmasını, özetlenmesini ve raporlanmasını sağlayarak verileri ilgililere iletme fonksiyonuna da sahiptir (Kutlu, 2008, s. 53).

1.1.1. Bağımsız Denetim ve Muhasebe İlişkisi

Mali tabloların hazırlanmasında muhasebe aşamalarının metotları ve gayeleri ile birlikte mali tabloların güvenirlik ve doğruluk seviyesinin incelendiği denetleme aşamalarının gayeleri ve metotları arasında bir takım farklılıklar yer almaktadır. Bununla birlikte denetim ve muhasebe unsurları birbirlerinden ayrı şekilde değerlendirilememektedir. Denetim, muhasebenin meydana getirdiği bilgilerin, kanunlara, talimatlara, metotlara ve ölçütlere uyumluluğunu araştırırken muhasebe ise ulaşılan belge ve dataların denetiminin ana dayanağıdır. Denetim faaliyeti, muhasebede sağlanan finansal tabloların saptanmış olan kriterlere uygun olup olmadığını araştırır. Denetim faaliyetinde, muhasebe sürecinde meydana getirilen belge ve kayıtların noksan ve hatalı yönleri tespit edilmektedir. Kısaca, muhasebe aşaması olmadan denetim aşaması desteksiz; denetim aşaması olmadan da muhasebenin kontrolsüz olduğu ifade edilebilir (Erdoğan, 2002, s. 54).

Denetim unsurunda, muhasebe faaliyetlerini gerçekleştiren çalışanların işletmeye ait belge ve verilerini kayıt altına alarak yaptığı muhasebe işlemleri yer almaktadır. Denetim ile birlikte şirketlerin muhasebe işlemlerinde gerekli verilerin doğru şekilde kaydının yapılıp yapılmadığı ve mali tabloların noksansız ve doğru olarak gerçekleştirip gerçekleştirilmediği saptanmaktadır. Denetim faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçiler, muhasebe verilerini değerlendirirken genel kabul görmüş muhasebe ölçütlerinden faydalanmaktadır. Bağımsız denetçi bu ölçütlerle ilgili gereken eğitimleri alıp denetleme işlemlerini yapmalıdır. Bununla birlikte denetçiler, tarafsız olmalı ve delilleri kıymetlendirme ve toplama hususunda deneyimli ve ihtisaslı olmalıdırlar. Bu hususlar denetim işlemini gerçekleştiren

denetçiyi, muhasebeciden ayırt etmektedir (Kepekçi, 2000, s. 8).

1.1.2. Muhasebe Mesleğinin Önemi

Muhasebe mesleği teknolojik, mali ve sosyal sahalardaki ilerleme ve değişimler açısından ehemmiyet arz ederek, cemiyet ve iş yaşamında etkin bir mevkiye ulaşmıştır (Ayboğa, 2003, s. 332). Bununla birlikte, şirketlerin gayelerinin ve yönetim anlayışlarının ilerlemesi ile birlikte mali problemler ve vakalar çoğalmıştır. Bu durumlar muhasebe mesleğine duyulan gereksinimi daha da arttırmıştır (Holmes ve Overmyer, 1975, s. 5).

1.1.2.1. Muhasebe Mesleğinin İşletme Açısından Önemi

Firmaların pazarlama, tedarik, üretim ve benzeri eylemleri sonucu ortaya çıkan finansal durumları gerekli veri toplama araçları ile düzenli bir şekilde raporlayarak, sınıflandırarak özetleyen ve bu verileri anlamlı bir formata çeviren unsur muhasebe uygulamasıdır. Şirketlerin yapmış oldukları faaliyetlerin takip ve kontrolü muhasebe uygulaması ile gerçekleştirilmektedir. Muhasebe uygulaması vasıtasıyla şirketler etkin, verimli ve karlı şekilde faaliyetlerini yürütmektedirler (Ertaş, 2007, s. 118).

Muhasebe mesleğini icra edenler, çalışacağı işletmeleri bulurken mesleki onurunu dikkate almalıdır. Muhasebe mesleğinde onur ve itibardan başka hileli ve aldatmalı işlemlerden kaçarak işletmeleri cezai müeyyidelerden uzak tutmak muhasebecinin öncelikleridir. Kesinlikle muhasebe mesleğini yürütenler bir serbest meslek mensubu olması nedeniyle gelir ve kazanç sağlamayı ihmal edemez. Muhasebeciler geçerli olan muhasebe mesleğine ait yönetmelik ve mevzuatı çok iyi bir şekilde bilmeli ve uygulamalıdır. Bilhassa muhasebe mesleğini icra edenlerin son zamanlarda birçok şirket tiplerini içeren ve çok yakında KOBİ'leri de kapsayacak olan Türkiye Muhasebe Standartları hususunda bilgi ve malumatlarının olması gerekmektedir. Şüphesiz, muhasebe verilerini elde ederken ve mali açıdan onlara hizmet sunarken muhasebeci, büyük ölçekli şirketlere ya/ya da nitelikli şirketlere daha iyi emek ve gayret gösterecek ve böyle işletmelere daha dikkatli hal ve tutumlar sergileyecektir. İşletme büyüklüğünün artması ile birlikte muhasebe işlemleri daha

karmaşık hal almakta ve daha fazla belge ve evrak hazırlanmaktadır. Gereksinim duyulan desteği sağlayabilmek, doğru neticeler elde edebilmek amacıyla muhasebeci işletme ile alakalı, bir hukuk danışmanı veya bir avukat gibi, her çeşit bilgi ve malumata ulaşabilmeli ve bütün mali nitelikteki evraklara erişebilmelidir. Çünkü muhasebe mesleğini yapanların işletmelere yükümlülüğü olmak ile birlikte, yasaya, mevzuata ve insanlara karşı da birtakım yükümlülükleri bulunmaktadır. Muhasebeciler işletmeye ait para, evrak ve belge gibi pek çok önemli mahremiyeti bilmektedir ve bunlar işletmeler için büyük önem arz etmektedir. Bu münasebetle, şirketlerin tercih ettiği muhasebe veya muhasebe firmasının güvenirlik durumu oldukça ehemmiyetlidir. Bununla birlikte bir işletme ya da şirketin tercih ettikleri muhasebecinin asıl durumu yansıtması mıdır ya da şirkete daha az vergi ödetmesini sağlamak mıdır sorusu toplumsal olarak büyük tartışma konusudur. Yasal olarak tehlike altında olan bir işletme aynı zamanda işletmenin sorumlu olduğu muhasebeciyi de zor duruma sokabilmektedir. Çünkü işletmeye ait para, bilgi ve evrakların takip ve kontrolü tamamen muhasebecilere bırakılmıştır (Ertuğrul, 2017, s. 40).

1.1.2.2. Muhasebe Mesleğinin Toplum Açısından Önemi

Muhasebe faaliyeti, sosyal, ekonomik ve finansal düzenin çalışmasında, devletin vergi yoluyla elde edeceği kazançların artmasında ve devletin elde edeceği vergiler neticesinde sosyoekonomik gelişmenin sağlanmasında çok önemli bir rol üstlenmiştir (Ertaş, 2007, s. 119). Muhasebe mesleğini icra edenlerin muhasebe vasıtasıyla ortaya çıkardığı ve finansal tabloların ürettiği bilgi ve malumatlar cemiyetin bütün kesimlerinin gereksinimlerini giderebilecek özellikte, tarafsız, güvenli ve doğru olmalıdır. Zira iktisadi kaynakların dağılışı bakımından elde edilen bilgi ve malumatlar oldukça ehemmiyet arz etmektedir. Elde edilen bu bilgiler bilerek veya bilmeyerek eksik ve hatalı olması durumunda, iktisadi kaynaklar adil dağılmayacak ve ekonomide kaynaklar kayıt dışılığına yönelebilecektir. Toplumun refah düzeyini baltalayan kayıt dışı ekonomi engellenmeli ve dikkat edilmelidir. Bundan dolayı muhasebe mesleğini icra edenlerin elde ettiği bilgi, evraklar ve veriler siyasi otoritenin iktisadi hususlarda vereceği kararlarda çok mühim bir araçtır. Bu araç siyasi otoriteye yol gösterici mahiyet taşımaktadır. Nihayetinde muhasebe

faaliyetleriyle toplumun finansal refah tarafları gelişmekte, devletin elde ettiği vergi gelirleri artmakta ve sosyoekonomik açıdan gelişme sağlanmaktadır (Terzi, 2010, s. 30-31).

Buna göre muhasebe mesleğini icra edenlerin yükümlülükleri şu şekilde açıklanabilir (Kaya ve Yanık, 2011, s. 298)

1. Ülkeye karşı yükümlülük: Yasa ve mevzuatlara tabi olarak, ülkenin menfaatlerini dikkate alarak ve doğruları yansıtarak hizmet vermektir.

2. Cemiyete karşı yükümlülük: Cemiyete karşı güvenirliği sarsan, onlara aldatıcı mali bilgi ve malumatlar sağlamaktan kaçınmaktır.

3. Meslek derneklerine karşı yükümlülük: Mesleki derneklerin belirlediği kaide ve standartlara uyumlu davranarak eylemlerini göstermektir.

4. Müşterilerine karşı yükümlülük: Müşterilerin hakları dikkate almak, müşterilerine yol göstermek ve müşterileri ile alakalı mahrem bilgi ve belgeleri gizli tutmaktır.

5. Kendisine karşı sorumluluk: Toplum yararını gözetecek şekilde ve aynı zamanda kanunlara, yasalara ve yönetmeliklere uygun, mesleki bilgi birikimi açısından yeterli ve mesleki gelişmeleri takip eden, kişisel disiplinden ayrılmayan davranışları ifade eder.

1.2. DENETİM

Genel olarak denetim, herhangi bir eylemin beklenildiği şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği anlamına gelmektedir. Denetimde ilk koşul kabul edilen bir hedefin ve verilen hükümlerin olması gerektiğidir. Burada bahsedilen hedef ve hükümler etkili ve elverişli bir idarecilik işleyişi amacıyla gerekmektedir. Denetimde ikinci koşul, yönetimin işleyişini denetleyecek ve kontrol edecek bir unsurun olmasıdır.

Denetim kavramının çok eski çağlara dayandığı bilinmektedir. Tespit edilen bilgiler ışığında, M.Ö. 3000'li yıllarda yaşadıkları bilinen Babil ve Ninua halklarının kendi ekonomik faaliyetlerini denetledikleri görülmüştür. 1289 yılında ilk olarak

kullanılmaya başlanan "auditor" deyimi 19. yüzyılın sonlarında; hatalı, yanlış ve hileli işlemleri tespit etmek amacıyla uzman muhasebecileri ortaya çıkarmıştır. Günümüzdeki karşılığıyla bağımsız denetim faaliyetleri ilk olarak İngiltere'de gerçekleşmiştir (Ulusoy, 2006, s.8).

Şirketlerin, derneklerin ve kurumların yasal düzene uyumlu hal ve tutumlar gösterip göstermediklerini saptamak, menfaat ve yarar ilişkisi içerisindeki bireylere ve ülkeye karşı sorumluluklarını gerçekleştirmek için evrak ve kayıt nizamı hazırlamak ve belli zaman periyotlarında etkinlikler ile alakalı neticeleri ilgili bireylere açıklamak için birtakım kayıtlar ve evraklar hazırlamak zorunlu hale getirilmiştir. Etkinlik neticelerini şirketlerle menfaat ve yarar ilişkisi içerisinde bulunan bireyler ve ülke namına incelenmesi kanunlarla mecburi duruma getirilmiştir. (Gün, 2014, s. 64)

Denetim, hem muhasebe bilgi sisteminde ortaya konulan tüm bilgilerin, finansal raporların ve üretilen tüm verilerin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun biçimde oluşturulup oluşturulmadığını hem de işletmenin etkinliklerine ait oluşturulan verilerin doğruluğu, şeffaflığı, dürüstlüğü, güvenilirliği ve zamanlılığı hakkında bir yargı oluşturmaktır (Özbirecikli ve Süslü, 2005, s. 69).

Denetim, mali olay ve işlemlerle alakalı şirketlerin kanıtlarını daha evvelden saptanan ölçütler, standartlar ve gayeler kapsamında, bağımsız şekilde araştırmak ve test etmek sureti ile iddialara dair şekilde yorumlamak, gelecekte olabilecek hata ve noksanların engellenmesine yardım etmek, kurum, kuruluş ve kişilerin ilerlemesini ve finansal yönetişim ve denetleme düzenlerinin güvenli, itibarlı ve elverişli duruma ulaşmasını gerçekleştirmek, verimli ve etkili olmayı sağlamak ve ulaşılan neticeleri şirket sorumlularına bildirmek için geçerli, tutarlı, gayeli ve programlanmış bir aşamadır (Soylu, 2010, s. 26).

Denetim, kurum, kuruluş ve kişilerin mali olayları ve işlemleri ile alakalı kanıtların bulunduğu finansal raporlamaların belirli ölçütleriyle elverişlilik seviyesi saptamak ve netice ile alakalı çıktı ve raporları ilgililere sunmak için bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesi kapsamında iddiaları derleyen ve bu iddiaları ölçümleyen sistemli bir aşamadır (Porter, 2009, s. 3).

Denetim, herhangi bir mali departmanın belli bir zaman periyodu ile ilgili mali

tabloların ve halka duyurulan başka bilgi ve malumatların, daha evvelden belirlenen kıstaslara göre elverişlilik seviyesini, uygun bir güven ortamı oluşturacak şekilde yansız denetim savlarıyla saptamak ve neticeyi ilgili odaklara raporlamak için, yansız ve yeterli bilgi birikime sahip ehil bireyler tarafından muhasebe sürecinde ortaya konulan iddiaları derleme ve derlenen iddiaları değerlendirme ve inceleme süreçleridir (Haftacı, 2014, s. 2-3).

Denetime olan ilgi ve alaka, temsilci ile temsil edilen tarafların irtibatları neticesinde ortaya çıkmıştır. Temsilci ile temsil edilenlerin menfaat ve yararları arasında çatışmalar ortaya çıktığında; her iki taraf da aleyhleri yönünde ilerlemeyeceklerdir. Temsilci ile temsil edilenler arasında ortaya çıkacak sorunları ortadan kaldırmak ya da engellemek için bir takip ve kontrol düzenine gereksinim duyulmuştur (Senal, 2011, s. 4).

Denetim faaliyetleri, işletmede ne yapılmakta olduğunu, nereye varıldığını gösteren bir karşılaştırma ve yorumlamadır. Herhangi bir işletmenin denetim faaliyetini yerine getirme eylemi, şu anda işletmenin bulunduğu mevkisi ile ulaşılmak istenen mevkisini tespit etmektir. Denetimi tanımlarken kullanılan unsurlar ve nitelikler şu şekildedir (Güredin, 2014, s. 11-12):

• Denetimde bazı aşamalar yer alır: Denetim eyleminin planlı süreçlerden oluşması, denetimin dinamik bir olgu olduğunu göstermektedir. Bu dinamik olgu denetim işini yapanların bir denetim fikrine varabilmek için gereksinin duyulan evrak, bilgi ve malumatlara ulaşabilmesi, incelemesi ve fikrini denetim raporlamasıyla ilgililere ulaştırması süreçlerini içermektedir.

• Ekonomik faaliyetler ve vakalarla ilgili deliller: İşletme yönetimine ait kanıt niteliğindeki mali tablolar, eylemler ve belgeler bağımsız denetçiye gönderilir. Denetçi de bu delillerin güvenilir ve doğru olup olmadığını değerlendirir ve sorgular.

• Daha evvelden belirlenen kıstaslar: Yönetime ait kanıtların güvenirliğini ve doğrulunu saptamak için birtakım kıstaslar ile karşılaştırılır. Söz konusu kıstaslar, işletmeye ait planlar ve hedefler, yönetmelikler, bütçe ve genel kabul görmüş muhasebe düzenlemeleri olabilmektedir.

• Elverişlilik seviyesi: İşletme yönetimine ait kanıt ve tebliğlerin daha evvelden tespit edilen kıstaslarla ne seviyede uyumlu olduğunun saptanmasıdır.

• Özgürce iddiaları derleme ve iddialara değer biçme: Mesleki açıdan ehil ve tarafsız bir birey olan denetçi, işletme yönetimine ait savları ve tebliğleri bağımsız ve peşin hükümsüzce araştırarak neticeleri özenle ortaya koyması anlamına gelmektedir.

• Alaka gösterenler: İşletmeye ait mali tablo tablolar ve verilere göre hareket eden yarar ya da menfaat topluluklarını ya genel anlamıyla halkı açıklamaktadır. Yarar ya da menfaat toplulukları denetçinin hazırladığı raporlamalara göre hareket eden gerçek ve tüzel kişiler olarak ifade edilir. Söz konusu gerçek ya da tüzel kişiler, yöneticiler, müşteriler, ortaklar, kredi kuruluşları, müşteriler, kamu maliyesi olabilmektedir.

• Neticeleri duyurma: Denetimde neticeleri duyururken denetçi, daha evvelden incelemiş oldukları kanıtlara göre söz konusu iddiaların güvenilir ve doğru olduğunu kabul eder ya da kabul etmez. Denetçi bu ret ettiği veya kabul ettiği iddiaları yazılı rapor hazırlayarak ilgililere sunmaktadır. Bununla birlikte denetçi yazılı vermiş olduğu raporda iddiaların tamamen doğru olduğunu ifade etmemektedir.

Denetimin temel anlamında, kaynak kullanma yolu ile eylemler gösteren gerçek ve tüzel kişilerin, bu kaynakları etkili ve verimli değerlendirip muhasebe açısından özelliği ve hesap verme yükümlülüğü yatmaktadır. Hesap verme yükümlülüğünü, iktisadi hesap verme ve yönetimsel yükümlülüğü şeklinde sınıflandırmak gerekebilmektedir. Ayrılan kaynakların işletmede hangi yatırım araçlarında kullanılmasından başka, işletmede istenilen gayelere varılıp varılmadığının belirlendiği yükümlülük türü yönetimsel hesap verme yükümlülüğüne girmektedir. Ayrılan kaynakların daha evvelden belirlenen metotlara uyumlu şekilde değerlendirilip değerlendirilmediğinin tespit edildiği yükümlülük türü mali hesap verme yükümlülüğüne girmektedir (Erdoğan, 2002, s. 56). Söz konusu iki yükümlülük türü tamamen uygulandığında iktisadi büyümeye önemli ölçüde destek sunan işletmelerin eylemlerini açık ve saydam olarak devam ettirmeleri ile olabilmektedir.

Başkaca fonksiyonların yer aldığı denetimde ilk fonksiyon kaynak kullanımı ile alakalıdır. Bu sebeple denetim, kaynakların etkin dağılımını sağlamakta, suiistimal, sahtekarlık ve yolsuzlukların engellenmesine ve işletmede görev alan

çalışan ve yöneticilerin yasalara uyumlu hal ve tutum göstermelerine destek sunmaktadır (Candan, 2007, s. 13-14).

Denetimde ikinci fonksiyon işletme yöneticilerin etkin ve verimli olmasını sağlamaktadır. İşletmenin yönetimsel aşamalarının tatbik edilmesi ve iyileştirilmesinde, işletmenin eylemlerinin etkili ve verimli yönetilmesinde ve işletmenin gaye ve planlarına varılmasında denetim, şirket yönetimine yardım sağlamaktadır. Denetimde yer alan diğer fonksiyonlar şunlardır (Candan, 2007, s. 14-15):

- İşletme yöneticilerine ve ilgili makamlara, özgür, uygun dürüst ve güvenilir bilgi ve malumat denetim ile sağlanmaktadır.
- Denetim, işletmede kesintisiz, sürekli ve sistemli gerçekleştirildiğinden dolayı bu niteliği ile istem dışı olaraktan işletme çalışanlarının kendilerini yetiştirme ve iyileştirmesine destek sağlamaktadır.
- Denetimin engelleyen ve sınırlayan yönü nedeniyle çalışan ve yöneticilerin hilekarlık ve yolsuzluk gerçekleştirme durumları engellenmektedir.
- Denetim, işletmenin çalışanları ve bölümleri arasında birlik ve beraberliğin gelişmesine ve büyümesine destek sağlamaktadır. Böylelikle işletmenin bölümleri arasında çeşitli aplikasyonların engellenmesi ve birlikteliğin gelişmesine imkân sunmaktadır.
- Denetim, işletmenin fonksiyonlarının kanunlara ve diğer yönetmeliklere elverişli, vaktinde, etkili ve verimli olarak gerçekleştirilmesinde işletmenin idaresine uygun ve elverişli bir güvence sağlamaktadır.
- Denetim, gerçekleştirilen danışmanlık fonksiyonları ve uzman bilgisinin işletme idaresiyle paylaşılmasını sağlamaktadır.

1.3. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Günümüzde müşteri beklentileri doğrultusunda değişen ve gittikçe karmaşıklaşan, ilerlemelerin gerisinde kalmamak için sürekli gelişme çabasında olan aynı zamanda oldukça hızlı bir büyüme sergileyen işletmeler ile kişiler arasındaki

güven giderek azalmaktadır. Azalmakta olan bu güvenin sonucunda kişi ve işletmeler; söz ile sağlanan güvenceleri kabul etmek yerine kanıtları olan, yazılı, kural ve standartları olan ve onaylı gerekçeleri daha makul görmektedirler.

Denetim kavramının İngilizce karşılığı olan "Audit" sözcüğünün kaynağı haber almak, duymak ve işitmek anlamında kullanılan Latince "Audire" sözcüğüdür. Toplumdaki bazı kişi, kurum veya grupların yasal olarak diğer kişi, kurum veya gruplar hakkında bilgi edinme hakkı bulunmaktadır. Bağımsız denetim, bu bilgi edinme hakkı çerçevesinde elde edilmek istenen bilginin güvenilir olma ihtiyacına cevap olarak ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda denetim fonksiyonu, icraatları denetleyen, güvence sağlayan ve hesap verebilirlik seviyesini arttıran bir vasıta olarak kabul edildiğinden sosyal kontrol aracı olarak görülmektedir. (Lee ve Azham, 2008, s. 1).

İşletmeler gözünden durum ele alındığında; bir işletmenin hedef ve amaçları doğrultusunda işletmenin geleceğiyle ilgili karar almak durumunda olan yönetimin, işletme hakkında elde edecekleri bilgi ve verilerin güvenilirlik düzeyini ölçmesi gerekmektedir. İşletme hakkında elde edilen güvenilirlik düzeyi yüksek, garantilenmiş ve onaylanmış bilgiler, bu bilgileri kullanacak çevrelerce güvenle kullanılabilecek veriler olarak düşünülmektedir. (Güredin, 1999, s. 4).

Genel anlamıyla denetim; mevcutta oluşan durumu tespit ederek olması beklenen, hedeflenen ve arzu edilen durum ile kıyaslama yapılması ve bu kıyaslama işinin de önceden belirlenen kurallar, standartlar ve yasalara uygunluğunun kontrol edilmesi ve hataların engellenme çabası olarak tanımlanmaktadır (Suiçmez, 2016, s. 27).

Ekonomi bilimi açısından bağımsız denetim; bağımsız denetim hizmetini sunan firmalar, bu bağımsız denetim hizmetini satın alan firmalar ve denetim sonuçlarına ilgi duyan çevreler tarafından oluşturulan ekonomik bir değişim şeklinde tanımlanmıştır (Arrunada, 1999, Akt. Duff, 2004, s. 15-16).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY)'nin 4/b Maddesine göre bağımsız denetim: "Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim

standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması" olarak tanımlanmaktadır (www.kgk.gov.tr). Bu kapsamda bağımsız denetimin üç önemli unsuru bulunmaktadır.

Birinci unsur bağımsız denetimin belli ilke ve ölçütlere uygun biçimde gerçekleştirilmesi, ikinci unsur bağımsız denetimin yansız ve bağımsız bir şekilde gerçekleştiriliyor olması ve sonuncu unsur ise özgün denetim kanıtlarından faydalanılarak işletmeyle ilgili en uygun görüşün bildirilmesidir.

Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi'nin tanımına göre denetim, muhasebe süreçlerinde veya ekonomik faaliyetlerde gerçekleşen olaylar ile daha önceden belirlenmiş standartlar arasındaki uyumu test eden ve uyumun gerçekte var olup olmadığını topladığı denetim kanıtlarına dayanarak denetim raporunda ilan eden sistematik bir süreçtir (Silvoso, 1972, s. 18; Güredin, 1999, s. 5-6).

KGK tarafından yayımlanan Kalite Kontrol Standardı (KKS)-l'de ise denetim; finansal tabloların bağımsız denetimleri, incelemeleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin olarak denetim şirketi tarafından verilen her bir hizmet olarak tanımlanmaktadır (www.kgk.gov.tr).

Türkiye'de Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve KGK haricinde, Sermaye Piyasası Kanunu, Bankacılık Kanunu, Sigortacılık Kanunu gibi farklı kanun ve kurumların kendi alanlarıyla ilgili bağımsız denetim tanımları da bulunmaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 4. Maddesi bağımsız denetimi; "işletmelerin kamuya açıklanacak olan finansal bilgilerinin finansal raporlama standartlarına uygun olarak ve doğru bir şekilde, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi için bağımsız denetim standartlarında belirtilen bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak denetlenmesi ve sonucun bir rapora bağlanması" olarak tanımlamaktadır (www.spk.gov.tr).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yayımlanan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmeliğin 4. Maddesinde bankaların bağımsız denetiminin bankaların hesapları, kayıt düzenleri ve finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirliği ile Türkiye Muhasebe Standartlarına

uygunluğunun ilgili kanun ve düzenlemeler doğrultusunda görüş bildirilmesi amacıyla yürütüldüğünden bahsedilmektedir (www.resmigazete.gov.tr).

Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanan Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmeliğin 5. Maddesinde de bağımsız denetim; "şirketlerin hesap ve kayıtlarının kuruluşlarca bu yönetmelikte düzenlenen denetim ilkelerine göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak oluşturulan hesap ve kayıtların kanuna göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata ve kanuna uygunluğu hususunda oluşturulan görüş çerçevesinde finansal tabloların denetlenmesi ve rapora bağlanması" olarak tanımlanmaktadır (www.hazine.gov.tr).

Bağımsız denetimle ilgili yapılan tüm bu tanımlar göz önüne alındığında bağımsız denetimin bazı esas nitelikleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Köksal, 2008, s. 11-15):

- Bağımsız denetimin başlangıç, gelişme ve sonuç şeklinde ilerleyen bir süreci, sistematiği ve dinamizmi olması,
- Bu sistematik ve dinamik süreci yürüten kişilerin alanında uzmanlaşmış ve tarafsız olması,
- Ekonomik dinamikleri ve faaliyetleri içermesi ve bu konular hakkında beyanda bulunması,
- Bağımsız denetim süreci boyunca, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini temel alıp, süreç boyunca Uluslararası Denetim Standartları (UDS)' na bağlı kalması,
- Bağımsız denetim çıktılarını en doğru şekilde ortaya koyabilmek adına süreç boyunca yeterli sayıda, uygun nitelikte ve tarafsızca kanıt toplaması,
- Sürecin sonuç aşamasında, elde edilen veriler göz önünde bulundurularak işletmenin vaziyeti konusunda kanıtlar dahilinde ilgililere sunulması.

Tüm bu hususlar dikkate alındığında bağımsız denetimin geçmiş verilerden faydalanarak işletmenin geleceğiyle ilgili öngörülerde bulunma niteliğinden bahsedilebikmetedir. (Köksal, 2008, s. 11-15; Silvoso, 1972, s. 18-19).

Bağımsız denetim kavramına literatürde bakıldığında, ortak kanılarla beraber

farklı tanımlamalar yapıldığı da görülmüştür. Bağımsız denetim kavramına ilişkin bazı tanımlamalar aşağıdaki gibidir:

Sarbanes Oxley Yasasında (2002), bağımsız denetim; Halka arz olmuş işletmelerin mali tablolarının, bağımsız denetim hususunda düzenleme ve denetleme yetkisi olan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) ve ABD Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC) tarafından kabul edilen ilkeler ve normlar kapsamında, fikir oluşturmak gayesiyle tetkik edilmesi şeklinde tanımlamıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Seri X; No: 22 Sayılı Tebliğ (2006)'de bağımsız denetim; *"İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması"* şeklinde tanımlanmıştır

Güredin (2014), tarafından Amerikan Muhasebe Birliği bünyesindeki Denetim Kavramları Komitesince gerçekleştirilen tanıma atıf yaparak bağımsız denetim; "İktisadi 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" şeklinde ifade etmiştir.

Bağımsız denetime tabi firmaların ilgili çevrelere duyuracağı finansal rapor ve tablolarla alakalı bilgilerin, finansal raporlama ilkelerine uygun olup olmadığı ve mali durumunu dürüstçe ve doğru biçimde raporlayıp raporlamadığını, bağımsız dış denetim/denetçi firmalarınca bağımsız denetim ilkeleri çerçevesinde kontrol ederek tespit ettiği durumları rapora aktararak topluma sunduğu sistematik bir süreçtir Yaşar(2011).

Bağımsız Denetim Yönetmeliğine (2012, madde 4/b) göre bağımsız denetim kavramı şu şekilde açıklanmaktadır; "Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi

amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması" şeklinde açıklanmıştır.

1.4. BAĞIMSIZ DENETİMİ GEREKTİREN NEDENLER

Bağımsız denetim kurumu, mali raporları kullananların güvenilir, tarafsız ve doğru malumat ihtiyaçlarının karşılanmasında ehemmiyetli bir görev yüklenmiştir. İşletmeye ait finansal rapor kullanıcılarının bu süreçte bulunamamaları sebebiyle, işletmeye ait mali vaziyetin ve mali raporların doğru şekilde yansıtılıp yansıtılmadığının ortaya konulmasında denetleme işlemleri ehemmiyetli bir vaziyet üstlenmektedir. Bu süreçte ve tarafsız olması umulan denetleme uzmanlarıyla gerçekleştirilen denetleme işleminin neticeleri, tarafsız denetleme raporlarıyla kamuoyuna duyurulmaktadır.

Muhasebe aşamalarının ilerlemesi ve mali raporların düzenlenmesi, gelişen işletme ve sürekli fazlalaşan işlere ilişkin daha karmaşık vaziyete ulaşmakta ve şirketin mali tablolarında noksanlık olma ihtimali artmaktadır. Buna ilişkin, finansal rapor kullanıcılarının mali tabloların doğruluğunu denetleyebilmeleri, genel kabul görmüş muhasebe yasa ve ilkelerine elverişlilik düzeyini belirleyemeyeceklerinden, mali rapor kullanıcıları mali raporların doğruluğu ile alakalı fikir beyan eden tarafsız denetleme uzmanına güven duymak zorundadırlar (Kepekçi, 2000, s. 9). Mali rapor kullanıcıların karar vermelerinde denetim sonunda çıkan raporların etkisi büyük olduğu için, denetleme faaliyetlerinin doğru ve güvenilir olması çok ehemmiyetlidir. Burada anılan vaziyetin ortaya çıkmasında farklı kalite kontrol standartları, tarafsız denetleme standartları ve yönetmelikler gerçekleştirilmektedir. Sadece, tarafsız denetleme kalitesinin direkt ortaya çıkarılamaması ve soyut özelliğinden dolayı, tarafsız denetleme kalitesi kavramı hususunda bilimsel çalışmalarda tam olarak bir fikir birliği ortaya konulmamıştır. Bunun neticesinde, denetim kalitesinin ölçülmesi ile alakalı bilimsel araştırmalarda çeşitli denetleme kalitesi kıstasları dikkate alınmaktadır. Bundan dolayı, çalışmanın bu aşamasında, bağımsız denetimin yararları, bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağladığı yararlar, bağımsız denetimin denetlenen işletmenin ortaklarına sağladığı yararlar ve bağımsız denetimin

denetlenen işletme ile ilişkisi olan üçüncü kişilere ve sermaye-para piyasasına sağladığı yararlar şeklinde açıklanmıştır.

1.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI

Bağımsız denetim, Mesleki (Genel Esaslar), Çalışma ve Raporlama Esaslarına göre gerçekleştirilmektedir. Bu esaslar Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) şeklinde ifade edilmektedir. Muhasebe denetiminin ana unsurunda, denetimi gerçekleştirilen şirketin finansal tablolarıyla alakalı bir fikir sahibi olmak yatmaktadır. Kayıt, evrak ve bilgilere göre hazırlanan finansal tablolar ilgililere güven sağlamalıdır. İşletmeye ilgi gösteren birey ya da kuruluşlar, söz konusu finansal tablolara güven duyarak, işletmeyle alakalı bir fikir sahibi olmaktadır ve bu fikre göre de kararlar vermektedirler (Erdoğan, 2002).

1.5.1. Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetimde ulaşılan neticeye göre hazırlanan raporlar, işletme yönetimine işletmenin müspet ya da menfi finansal hususların hangilerinin olduğunu özgürce ve objektif olarak ortaya koymaktadırlar. Bağımsız Dış Denetçinin onayladığı finansal tablolar, dürüst, saydam ve güvenilirdir. Burada ortaya konulan değerlendirmeler işletme yönetiminin işletmeyle alakalı konularda daha elverişli, doğru ve sağlıklı kararlar vermelerine olanak sağlamaktadır. Bağımsız denetimde varılan neticeye göre işletme yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarında ve uluslararası muhasebe standartlarında var olan olumsuzlukları ve benzeri işletmenin hatalarını, eksikliklerini ve yolsuzlukları vaktinde tespit etme imkânı bulmaktadır (Erdoğan, 2002, s. 62).

1.5.2. Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetim faaliyetinin bütünüyle özgür bireylerce gerçekleştirilmesi ve bu bireylerce işletmenin olay ve vakaları incelenmesinden dolayı denetlemeden geçen işletmenin bütün tarafları ve ortakları ve bilhassa işletmenin yönetiminde bulunmayan tarafların hakları daha iyi muhafaza edilmiş olmaktadır. Ayrıca

bağımsız denetim faaliyeti ile işletmenin her çeşit kusur, hata ve suiistimalleri ortaya konmaktadır. İşletme yönetimince bilerek ya da bilmeden birtakım vakaların ve olayların kapatılmasına müsaade edilmediği yönüyle de bağımsız denetim oldukça önemli bir amacı yerine getirmektedir (Erdoğan, 2002, s. 62).

1.5.3. Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletme ile ilişkisi Olan üçüncü Kişilere ve Sermaye-Para Piyasası'na Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetçinin işletmeye ait finansal tablolar ve çeşitli evrakları, denetlediği işletmeler, ister alışveriş ilişkisi içerisinde olan şirketler bakımından ve isterse ilişki içerisinde oldukları sermaye piyasası kurumları ve para bakımından incelemelerde, finansal tabloları bağımsız denetçi tarafından denetlenen işletmeler için önemli faydalar üretmektedir. Herhangi bir işletmenin denetim raporunda tanımlanan koşullar ve olaylar kapsamında işletmenin mali tabloları bağımsız denetimden geçerek onaylandığında o işletme daha fazla tercih edilir ve güvenilir duruma gelmektedir (Erdoğan, 2002, s. 62).

1.6. ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM STANDARTLARI

Bağımsız dış denetçilere kılavuz olan Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları (ISAs), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'ın komitelerinden birisi olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından oluşturulup yayınlanmaktadır. Yüksek kalitede bağımsız dış denetim ve güvence hizmetleri standartları sağlamak üzere oluşturulan IAASB'nin yürürlüğe koymuş olduğu ISAs, üye ülkelerin ulusal denetim standartlarının geçerliliğini ortadan kaldırmamakta fakat bu standartlar yoluyla devamlı, nitelikli, küresel mesleki standartların geliştirilmesine yol açmaktadır. Böylece, ülkelerinde standartlar oluşturulmamış olan üye ülkeler, uluslararası standartları benimsemeye özendirilmekte, ulusal standardı olan üye ülkeler ise uluslararası denetim standartları ile kendi ulusal standartları arasında önemli uyumsuzluklar varsa, bu uyumsuzlukları

ortadan kaldırmaya çalışmaktadırlar[1] (Güredin, 2007, s. 52-53).

Bağımsız dış denetim kalitesinin sağlanmasında bağımsız dış denetim kuruluşlarının tüm denetim çalışmalarının, ulusal veya uluslararası bağımsız dış denetim standartlarına uygun yürütülmesini sağlayacak kalite kontrol politika ve prosedürlerini oluşturma gerekliliği, Kalite Kontrol Standartlarını oluştururken; bağımsız dış denetçilerin mesleki davranış biçimini gösteren ilke ve kurallar ise Meslek Ahlakı Standartlarını oluşturmaktadır. Dolayısıyla, bağımsız dış denetim kalitesinin sağlanmasında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Uluslararası Denetim Standartları, Kalite Kontrol Standartları ve Mesleki Etik Standartların göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Yaşar, 2011, s. 17).

1.6.1. Kalite Kontrol Standartları (Statements on Quality Control Standards / SQCS)

1978 yılında, AICPA bünyesindeki Denetim Standartları Kuruluna, bağımsız denetim kuruluşlarına destek olmak maksadıyla, kalite kontrol standartlarını oluşturma ve uygulama görevi vermiştir. Bağımsız denetim kuruluşu için kalite kontrol, müşterilerine ve ilgili diğer taraflara olan yükümlülüklerini bu standartlar kapsamaktadır (Esendemir, 2011, s. 65).

AICPA bünyesinde yer alan, Denetim Standartları Kuruluşu (Auditing Standards Board - ASB), Kalite kontrol standartları tebliğlerini düzenlemiştir. ABD Başkanı Bush 30 Temmuz 2002 tarihinde Sarbanes Oxley kanununa onay vermesiyle Kamu Gözetim Kurumu (PCAOB) faaliyet başlamıştır. 22 Temmuz 2002 tarihinden başlayarak halka açık işletmelerin denetim ve kontrolü, PCAOB tarafından yapılacaktır. PCAOB bünyesinde kalite, kontrol ve denetim standartları belirlenecektir. Ayrıyeten 1 Haziran 2010 tarihinde yürürlüğe geçen QC 10 nolu "Denetim Kuruluşunun Kalite Kontrol Sistemi" vasıtasıyla yönetmelikte, bağımsız denetim kurumunca kalite kontrol sistemi şöyle açıklanmıştır:

"Denetleme kurumu ve iş görenlerin mesleki standartlar ve ilgili düzenleyici

[1] Bu kapsamda Türkiye'de, Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları ile uyumlu Seri: X, No: 22 Sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ", 12/06/2006 tarih ve 26196 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ve kanuni şartlara uyması ve kurumun ya da yükümlü ortakların koşullara elverişli raporlar sunması konularında uygun bir güvence sağlamak için, denetim kurumu, kesinlikle, bir kalite kontrol düzeni oluşturmalıdır. Bu doğrultuda kalite kontrol sistemi, bu gayelere varmak ve bu stratejilere elverişli süreçleri gerçekleştirmek ve denetlemek amacıyla planlanmış süreçleri kapsar" (AICPA, "QC Section 10, A Firm's System of Quality Control").

Burada anılan ölçütler açısından, bağımsız denetleme kurumunun kalite kontrol araştırması; sözleşmede denetleme üyesi olmayan birey ya da bireylerin, grubun ehemmiyetli rapor ve hükümlerini hazırlarken vardıkları neticeleri, bağımsız şekilde ölçüp biçmek için planlanan aşamadır. Denetimde grup üyesi olmayanlar, denetleme kalitesi kontrolörü olarak görev almaktadırlar. Denetleme kalitesi kontrolörü; kalite kontrol incelemesinde görev almak elverişli bir yeteneğe ve sorumluluğa sahip, bağımsız denetim kuruluşunun denetleme takımında olmayan ehil bireylerden meydana gelen ekip şeklinde açıklanmaktadır. SQCS'ler, ilgili yönetmelikle birlikte, izah edici gereç olarak, mesleki şartları açıklar. Bağımsız denetim kurumunun, kalite kontrol sistemleriyle alakalı SQCS'lerdeki mesleki şartların kavranması ve tatbik edilmesi amacıyla, SQCS metninin bütününü dikkate alma yükümlülükleri yar almaktadır (AICPA, "QC Section 10, A Firm's System of Quality Control")

1.6.2. Denetim Standartları (Statments on Audit Standards / SASs)

ABD'de halka açık firmalarda ve başka firmaların tarafsız denetlenmesi amacıyla birden çok standart belirleyen kuruluş yer almaktadır. Bu kurumlara IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) ve ASB (Auditing Standards Board) misal gösterilebilir (Cullinan, Early & Roush, 2013). SASs (Statements on Auditing Standards) AICPA'nın üst kademesinde yer alan ASB tarafınca yayınlanmaktadır. IFAC (International Federation of Accountants) bünyesinde yer alan IAASB tarafınca IASs (International Auditing Standards) yayınlanmaktadır. Hem IASs hem de SASs tarafsız denetleme alanında bulunan benzeri düzenlemelerdir. Bununla birlikte kimi koşullarda çeşitlilikler ortaya çıkabilmektedir. Araştırma makalelerinde AU Section yada AU Section C şeklinde kullanılan düşünceler AICPA tarafınca SASs kaynak sunularak denetleme ölçütleri

sınırlarında yayınlanan evraklardır. Burada yer alan evraklar IASs ile elverişli düzeyde denetleme hususun açıklanması amacıyla araştırma makalelerinde kaynak metinler şeklinde değerlendirilmiştir (AICPA, 2020).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAS) ve Denetim Standartları Tebliğleri (SASs), bağımsız denetçiler için geçerli olacak mesleki kaideleri belirlemelerine rağmen, bağımsız denetçilerin beklediğinden daha az yol göstericidirler. Standartlar, bağımsız denetim yöntemi, temel alınacak örneklemin çapı, test edilecek topluluktan örneklerin seçilmesi, elde edilecek tüm çıktı, veri ve sonuçların değerlendirilmesi gibi hususlarda belirli bir usulü şart koşmamaktadır. Bağımsız denetçi meslek grubundan pek çoğu özellikle denetimde esnasında toplanacak kanıt miktarı konusunda standartların daha net olması gerektiğine inanmaktadır. Denetim standartlarının daha özel olması, bağımsız denetim kuruluşuna, karar alınması zor denetimlerde ve denetim için yetersiz kanıt suçlamalarında dayanak sağlayacaktır. Ancak standartların daha özel ve detaylı kurallardan oluşması, bağımsız denetim sürecini salt bir kanıt toplama işlevine yönlendireceği gibi, mesleki yargının önemini azaltmaktadır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS) ve Denetim Standartları Tebliğleri (SASs), muhatabı olan uygulayıcıları açısından, minimum performans standartlarıdır. Bu standartların beklenenden daha az kural içermesinin sebebi, mesleki yargıyı ortadan kaldırmamak ve değişen koşullara göre denetçinin çözüm üretebilme yeteneğini köreltmemektir. Bu sebeple denetçinin denetim sürecinde kendisini salt standartlara bağlı hissetmesi, ve değişken durumlara göre çözüm üretememesi standartlarla çelişkili bir durumdur. (Esendemir, 2011, s. 65).

1.7. BAĞIMSIZ DENETİMİN KONTROL ÇERÇEVESİ

Bağımsız denetimde kalite kontrol standartları, bağımsız denetim kuruluşlarınca denetim sürecinin sağlıklı şekilde ilerlemesi için kullandıkları Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının uygulanmasına yardımcı olan usullerdir. Dolayısıyla bağımsız denetim kalitesinin temininde denetim kuruluşlarının denetim çalışmalarının ulusal ve uluslararası bağımsız dış denetim standartları kapsamında gerçekleştirilmesini sağlayacak kalite kontrol politika ve prosedürlerini ortaya koyma

lüzumu Kalite Kontrol Standartlarında oluşturulmuştur. Bu çerçevede bağımsız denetimde Kalite Kontrol Standartları ile ilgili olarak Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Halka açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve AB komisyonu çeşitli kalite standartları yayınlamışlardır ve özellikle IFAC'ın düzenlemeleri önemli bir kılavuz halini almıştır (Yaşar, 2011, s. 20). Bağımsız denetimde kalite kontrol çerçevesi kısaca Tablo 1'de aktarılmıştır.

Tablo 1: Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Çerçevesi

Çerçevenin Unsurları	**İlgili Kurumlar**
• Standartlar: • Genel Standartlar • Çalışma Alanı Standartları • Raporlama Standartları	IFAC (Uluslararsı), AICPA (ABD), PCAOB (ABD), FRC (İngiltere), Avrupa Komsiyonu vs.
•Etik Kurallar (IFAC ve/veya AICPA) IFAC Etik Kuralları: · Dürüstlük · Tarafsızlık · Mesleki yeterlilik ve gerekli özen · Gizlilik · Mesleki tutum · Teknik standartlar **AICPA Mesleki Kurallar İlkeleri** · Sorumluluklar · Kamu yararı · Dürüstlük · Tarafsızlık ve bağımsızlık · Gerekli özen · Hizmetlerin kapsamı ve niteliği	Mesleki ve Düzenleyici Kurumlar
Kamu Düzenlemesi (Dış Kaynaklı)	Örnek olarak: PCAOB, IFAC
Bireysel Denetim (İç Kaynaklı)	Muhasebe Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Kurumlar
Mesleki İzleme ve Denetim (Kuruluş ve Meslek Seviyesinde)	Mesleki Kuruluşlar ve Bağımsız Denetim Şirketleri
Disiplin Suçları ve Cezaları	Düzenleyici Kurumlar ve Mahkemeler

(Kaynak:Esendemir, 2011, s. 60)

Ülkemizde, denetim kuruluşlarının; mali tabloların bağımsız ve sınırlı bağımsız denetimleri ile ilgili diğer hizmetlerinin belirli sorumluluklarının ve kalite kontrol sistemlerinin belirlenmesi için 2013 yılında Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)

tarafından standartlar oluşturulmuştur. Oluşturulan bu standartlar "Bağımsız Denetim Standartları kapsamında çıkarılan Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol" başlığıyla yayınlanmıştır. Ülkemizde bağımsız denetimin kalitesiyle ilgili yayınlanan bir diğer düzenleme yine Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından 2013 yılında oluşturulmuştur. Oluşturulan bu düzenleme "Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol" Bağımsız Denetim Standardı (BDS220) başlığıyla yayınlanmıştır. Standart, mali tablo denetiminde denetim sürecinin kalitesini kontrol edecek uzman kişilerin sorumlulukları ile kalite kontrol etkinliklerinin denetçi açısından sorumluluklarını düzenlemektedir (Eray, 2019, s. 32). Bu kapsamda denetim sürecinin kalite kontrol faaliyetlerini gerçekleştirecek olan mesleki yeterliliğe haiz uzman meslek mensubunun amaçları tanımlanmıştır. Bu kapsamda denetçinin amacı, yapılacak her bir denetim hakkında kendisine;

- Denetimin mesleki usuller ile mevzuat kararlarına uygun olduğuna ve
- Oluşturulan denetçi raporunda bulunulan koşullara uyumuna ilişkin makul güvence temin etmek kalite kontrol prosedürlerini uygulamaktır.

1.8. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Bağımsız denetim tanımlamaları göz önüne alındığında, denetim süreci teklif aşaması ve kabul ile başlayan planlama ve denetim planının uygulanması ve sonunda raporlama ile tamamlanan dört aşamalı sistematik bir süreçtir. Bu aşamalar Şekil 2.1'de sıralanmıştır (Şavlı, 2011, s. 10).

Teklif Aşaması, denetime tabi olacak müşterinin denetim kuruluşuna götürdüğü teklif ile başlar. Teklif aşamasında denetim firması, halihazırda veya yeni müşteriyi kabul edip etmeme hususunda bir risk değerlendirmesi ve denetim teklifi getiren müşterinin risk primini hesaplamaktadır. (Selimoğlu vd., 2015, s. 163).

Şekil 1: Bağımsız Denetim Süreci (Şavlı, 2011, s. 10)



Denetim kuruluşları, denetim teklifinde bulunan müşterilerinin risk seviyelerini hesaplarken KKS-1 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol" ve UDS 220-Tarihi Finansal Bilgilere İlişkin Denetim Kalitesinin Kontrolü Standardını referans alarak kalite hakkında birtakım prosedürleri gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu prosedürler doğrultusunda denetim kuruluşları bazı sorular sorup tahliller yapmaktadır. Aşağıda denetim teklifi gelen işletmeyle ilgili risk düzeyini hesaplayacak olan denetim firmasının cevaplaması gereken sorulara ilişkin örnekler verilmiştir. (Şavlı, 2011, s. 11):

- Denetlenecek işletmenin kurumsal yönetim anlayışı var mıdır ve nasıldır?
- Denetlenecek firma hangi sektörde faaliyet göstermektedir?
- Denetlenecek firmanın piyasada oluşturduğu algı nasıldır?
- Denetlenecek firmanın geçmişte sonuçlanan veya halen devam eden dava veya davaları var mıdır?

Denetim teklifinde bulunan işletme, denetim firması tarafından ilk defa denetlenecek ise risk düzeyi hesaplamak için işletmeyi daha önceden denetleyen denetim firmalarıyla görüşerek bilgi temin edebilir. Denetlenecek şirketin internet sayfasını inceleyebilir veya daha önceki dönemlerde oluşan mali tablolarını

inceleyebilir. Buna ek olarak denetlenme talebinde bulunan şirketin yöneticileriyle de görüşmeler yaparak şirket hakkında bilgi temin edebilir. (Bayram, 2011, s. 29). Denetim firması denetlenme teklifinde bulunan işletmeyle ilgili risk analizleri doğrultusunda olumlu bir kanıya varırsa bir denetim anlaşma mektubu hazırlayıp imzalayarak işletmeye gönderir. Bu anlaşma mektubu, denetimi yapacak firma ile denetlenecek işletme arasında sözleşme niteliğinde olup, denetlenecek firmanın da mektubu imzalamasıyla denetim anlaşması tamamlanmış olmaktadır. (Güredin, 1999, s. 70).

Ön Çalışma Aşamasında, denetim sürecinde gerekli olan ve denetim sonucu oluşacak kanı için elzem nitelikteki ve yeterli miktarda denetim kanıtı toplanarak, en düşük maliyetlerle en elverişli biçimde ayrıntılı bir denetim planlaması yapılıp, denetim ekibi oluşturulur (Şavlı, 2011, s. 12). Planlama aşamasında sırayla izlenen aşamalar aşağıdaki gibidir:

Öncelikle denetime tabi olacak işletme ile ilgili işletmenin kurumsal yapısı, faaliyet gösterdiği sektör, iç kontrol sisteminin olup olmadığı ve etkinliği, uyguladığı muhasebe politikaları gibi genel konular araştırılır. Bu araştırmalar sonucunda her bir denetim çalışması için ayrıntılı bir denetim programı oluşturulur. Bu denetim programları doğrultusunda denetim sürecini işletecek işgücü ve zaman planlaması oluşturulur (Güredin, 1999, s. 75-84).

Final Çalışması Aşaması ise, hazırlanmış olan denetim planının, analitik inceleme teknikleri ve maddi doğruluk testleri aracılığıyla faaliyete alındığı aşamadır. Bu çerçevede işletmenin mali kayıtlarının araştırılması, bilançodaki hesaplar ve miktarları doğrultusunda işletme hakkında çıkarımda bulunma, hesap bakiyelerinin doğruluğunu muhatap olduğu çevrelerle temasa geçerek doğrulama gibi yöntem ve usuller uygulanır (Selimoğlu ve ark., 2017).

Raporlama Aşaması ise, denetim sürecinin sonuçlandığı aşamadır. Son aşama olan raporlama aşamasında bağımsız denetçi, denetlenen işletme ile ilgili topladığı kanıtları değerlendirme yoluyla elde ettiği kanıyı bir rapor şeklinde oluşturmaktadır. BDY md.10'da denetim raporu "Denetim kanıtlarının Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer

hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir" şeklinde tanımlanmıştır. Bağımsız denetçi, denetime tabi olan işletme hakkında bir kanıya varmadan önce işletmenin devamlılığını tehlikeye düşürecek konuların varlığını araştırır. İşletmenin devamlılığını tehdit edecek konular aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Şavlı, 2011, s. 15):

- İşletmenin kısa ve uzun vadeli borçlarının tespiti ve bu borçları ödemekte sıkıntı yaşayıp yaşamaması,
- İşletme faaliyetlerinden kaynaklı kayda değer bir zararın oluşup oluşmaması,
- İşletme bilançosundaki dönen varlıkların, kısa vadeli borçları karşılayıp karşılayamaması,
- Değerlendirilip hesaplanan finansal oranların neticeleri ve ortaya çıkan kanıların işletme açısından olumsuzluk içermesi,
- İşletmenin sürekliliğini ve faaliyetlerini koruyabilmesi için gerekli finansmanlara ulaşıp ulaşamaması,

Bağımsız denetçi, denetim sonunda denetlediği işletmeyle ilgili olumlu, olumsuz, sınırlı olumlu ve görüş bildirmekten kaçınma gibi görüşlerden birini raporun sonuç aşamasında belirtmektedir. Bu görüşlere varabilmesi için yeterli ve uygun nitelikte kanıtlar toplar ve işletmenin mali tablolarının finansal raporlama standartlarına uygunluğu kontrol ederek, tespit edilen tehditler kapsamında görüşünü şekillendirir.

Bağımsız denetçinin denetim sonucunda olumlu görüş bildirmesi, işletmenin finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporlarının finansal raporlama standartlarına uygun olduğu anlamına gelirken, sınırlı olumlu görüş bildirmesi mali tabloların kısmen finansal raporlama standartlarına uyduğunu ve bu tabloları oluşturanlar tarafından işletmenin faaliyet neticelerini etkilemeyecek ve düzeltilebilecek hata ve hileler içermesi durumunda verilmektedir.

Bağımsız denetçinin olumsuz görüş bildirmesi, işletmenin finansal tablolarında ve yıllık faaliyet raporların finansal raporlama standartlarına aykırı bir durum tespit etmesi anlamına gelmektedir. Ayrıca olumsuz görüş bildirilmesi, finansal tablolardaki hata ve yanlışlıkların faaliyet sonuçlarını önemli derecede etkilediği anlamına gelmektedir. Bağımsız denetçinin görüş bildirmekten kaçınması, işletmenin denetim raporunun hazırlanması için gerekli kanıt toplayamama veya denetim raporunun hazırlanmasına engel teşkil edecek nitelikte sebeplerin olduğu anlamına gelmektedir. Böyle bir durumda da yönetim kurulu istifa eder ve 6 aylık süre zarfında mali tabloların tekrardan ve doğru bir biçimde oluşturulması için yeni yönetim kurulu belirlenir. (Çürük, 2012, s. 17-19).

İKİNCİ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE VE KALİTE GÖSTERGELERİ

2.1.BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KAVRAMI

2.1.1 Kalitenin Genel Tanımı

Literatürdeki kalite tanımları, kaliteye ait farklı özelliklerin varlığından dolayı çeşitli yönleriyle ele alınmıştır. Kalite kavramını, bir öncelik veya üstünlük olarak iddia edenler kadar, ürün ve hizmet üretim süreçlerinde veya temininde oluşan hatalar nedeniyle oluşan bir kavram olarak görenler de vardır. (Karcıoğlu ve Biçer, 2013, s. 2). Bu sebeplerden dolayı literatürde farklılaşan kalite tanımlamalarının bir kısmı aşağıda belirtilmiştir.

Kalite politikaları kapsamında kaliteyi temin edici, muhafaza edici ve ilerleyici faaliyetlerin yürütülmesi için gerekli düzenlemeler ise Kalite Güvence Sistemi şeklinde tanımlanmaktadır (Ünlü ve Fındık, 2001, s. 90). Dr. Juran kaliteyi "amaca (kullanıma) uygunluk derecesi" olarak tanımlamaktadır.

Crosby kaliteyi sıfır kusur şeklinde tanımlarken Ford, kaliteyi alıcıların tanımladığını, kalitenin, alıcıların tanımlamasıyla ortaya çıktığını söylemektedir. Deming ise kaliteyi, sürekli geliştirme şeklinde tanımlamaktadır Burada emel hedeflenen müşterilerin ihtiyaçlarına ve ödeme imkânlarına göre şekillenir. Taguchi ise kaliteyi "üretilen ürünün veya hizmetin müşteriye ulaştığı andan başlayarak vermiş olduğu zararın en az seviyede olmasıdır" şeklinde tanımlamaktadır (Kovancı, 2001, s. 2).

Birçok farklı kurum, kuruluş ve kişi tarafından kalite farklı pencerelerden tanımlanarak genel çerçevesi tanımlanmıştır. Kalite kavramını daha iyi anlayabilmek için kalite çeşitlerinin ve kalitenin temel aldığı göstergelerin ele alınması gerekmektedir.

2.1.2.Kalite ile İlgili Temel Kavramlar

ISO (International Organization for Standardization) Uluslararası Standartlar

Örgütü, 1947 yılında kurulmuştur. ISO'nun gerçekleştirdiği standardizasyon çabaları ile işletmelere, sanayiye, ticarete ve müşterilere faydalar sağlamıştır. TSE (Türk Standardları Enstitüsü), ISO'nun üyesi ve ülkemizdeki tek temsilcisidir. ISO 9000 kalite yönetim standartları, 1963 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde savunma teknolojisinde yüksek kaliteyi tanımlayan MIL-Q-9858'e dayanmaktadır. ISO 9001 aktif bir kalite yönetim düzenini tarif etmektedir. İşletmeler ve ilgili müesseseler bu standartta yer alan koşulları karşıladıkları takdirde, ISO 9001 sertifikasını almaya hak kazanabilmektedirler. ISO sertifikasını, koşulları sağlayan kuruluşlara verme yetkisi anlaşmalı üye ülkelerin akreditasyon konseylerine verilmiştir. (Aytimur, 1997, s. 13-15)

ISO 9001, 9002, 9003 Kalite Güvence Modellerinin aktif bir şekilde hazırlanıp, devreye alınması için aşağıda açıklanan başlıkların, sırasıyla işletilmesi gerekmektir. ISO 9000 standartları dâhilinde, kalite yönetim düzenlerinde uygulanan kavramların açıklamaları aşağıdaki gibir. (Aytimur, 1997, s. 13-15):

Kalite Politikası: Kurum veya kuruluşun yönetimi tarafından kalite hedefleri hakkında tüm çalışanlara benimsetilmek istenen çaba, güvenilirlik, yararlılık ve uygunluk hususlarıdır.

Kalite Yönetimi: Kalite politikalarını biçimlendiren ve uygulamaya döken idare birimidir. Kalite yönetimi, kaliteye tesir eden bütün unsurları, göstergeleri ve faaliyetleri bütünleşik bir bakış açısıyla organize eder. Kaliteyi etkileyen herhangi bir unsur işletmedeki herhangi bir departmanda gerçekleşiyor olabilir.

Kalite Sistemi: Kalite yönetimi için olması gereken teşkilat yapısı, metotlar ve kaynaklardır. Kalite sistemi; kuruluş içindeki değişik kaynakları (departmanlar, çalışanlar, donanım), ilişkileri, görevleri ve çalışma usulleri, metotlar, iş tanımları, iş akış şemaları, görev tanımları, planlar ve buna benzer belgelerle tanımlamaktadır.

Kalite Güvence: Kalite düzeni dâhilinde, mal veya hizmetin kalite düzeylerini karşılaması ve gereken güveni sağlaması açısından yapılan bütün faaliyetlerdir.

Kalite Planlama: Kalite Sistemi öğelerinin ve göstergelerinin faal şekilde işletilmesi ve kalitenin oluşması için gerçekleştirilecek işlemlerin, hedeflerin ve mecburiyetlerin ortaya konması çalışmalarıdır.

Kalite Planı: Bir hizmet veya sözleşmeye has kalite çabalarının, temellerinin, kaynaklarının ve iş akış planının bulunduğu belgelerdir.

Kalite El Kitabı: Kuruluşun kalite usullerinin, amaçlarının, düzenlemelerinin, hedeflerinin, yetki ve görevlerinin açıklandığı, belirlenen standarttaki tüm kalite metotlarının gerekliliklerini kapsayacak biçimde hazırlanmış kalite organizasyonunun ve çabalarının tanımlandığı dokümandır.

Kalite Sistem Prosedürü: Kuruluşun kalite standardıyla alakalı işlemlerin uygulanması, onaylanması, kontrol edilmesi, alakalı çalışmalarda departman ve çalışan uyumu, görevlerle ilgili düzeni temin etmeye yetecek kadar teferruatlı yönlendirmelerin bulunduğu dokümandır.

Talimatlar: Kuruluşun belirlemiş olduğu kalite standartları ile ilgilenen bölüm, birim ve personel tarafından hazırlanan ve kalite standartlarının nasıl uygulanması gerektiğini gösteren ve bu standartların uygulanması için gerekli detaylı ve teknik bilgiyi içeren dokümandır.

Kalite (Sistem) Unsuru: Belirlenen standartların her bir paragrafıdır.

Kuruluşun üst yönetimi tarafından oluşturulan kalite hedefleri, amaçları ve politikaları çalışanlara özendirilmeli ve kalite yönetiminin sürekliliği için desteklenmelidir. Özendirilen ve sürekliliği için desteklenen sistemin, iç kontrol mekanizması tarafından belli periyotlarda kontrol edilmesi gerekmektedir. Kalite yönetimi sisteminin anlamlı ve sürdürülebilir olabilmesi için uygulanabilir nitelikte olması gerekmektedir. Kuruluşun imkânları ve iç işleyişi açısından uygulanabilir olması tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda kalite yönetimi sisteminin müşteri talep ve beklentilerini karşılaması ve aynı zamanda kanuni olması gerekmektedir.

2.2. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE

Bağımsız denetimde kalite ancak tertip ve ölçütler ile olabilmektedir. Standart ve ölçütlerin noksan olduğu ya da standartlara elverişli şekilde incelenmediği hallerde kalite ile alakalı birtakım sorunlar meydana gelebilmektedir. Bağımsız denetim, işletmelerin mali durumlarının gerçek, standartlara uygun, güvenilir ve

doğru olup olmadığını belirlemek için tarafsızca ve dışarıdan temin edilen bir hizmet çeşididir. (Özyurt, 2010)

ABD'de Texas'ta bulunan Enron şirketi; 1985 yılında Internoth ve Houston Natural Gas isimli iki doğal gaz şirketinin bir araya gelmesiyle doğmuştur. Şirket zamanla boru hattı üretiminden başka üretim alanlarına yönelerek türev mali araçlarını çok etkili ve sık kullanması ile tanınmaktadır. Enron şirketinin hızlı şekilde iflas etmesi sonucunda ABD'de pek çok firma raporlama ile alakalı sıkıntılar yaşamışlardır. Ayrıca kamu yönetimi ve firmaları ile alakalı güven sorunu meydana gelmiştir. Enron şirketinden başka WorldCom, Adelphia, Qwest, Tyco ve başkaca şirketlerde de benzer denetim sorunları çıkması ve eksikliklerin görülmesi bağımsız denetim ile ilgili uluslararası denetim standartlarından başka, yeni kıstasların ve ölçütlerin yapılmasının gereksinimi ortaya çıkarmıştır. Buna göre Sarbanes-Oxley kanusu (Sarbanes-Oxley Act of 2002) 2002 yılında ABD'de yürürlüğe girerek bütün dünya genelinde kısa zamanda uygulamaya geçmiştir (Arel, Brody ve Pany, 2005)

2.3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ KAVRAMI

Bağımsız denetim kalitesiyle ilgili yapılan literatür taramasında birçok tanım ile karşılaşılmaktadır. Bu tanımlamaların birçoğu, bağımsız denetim kalitesi kavramı ile muhasebe bilgi sistemindeki finansal raporların doğruluğunu sağlayan unsurların verilerin güvenilirliği, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve denetim standartlarına uyumu şeklinde açıklamıştır (Kesen, 2019, s. 11).

Bağımsız denetimde kalite kavramı kronolojik olarak kontrol edildiğinde karşımıza ilk olarak 1981 yılında DeAngelo tarafından yapılan çalışmada karşımıza çıkmaktadır. DeAngelo (1981), hazırlamış olduğu çalışmasında bağımsız denetim kalitesini, bağımsız denetim sürecini yürüten denetçinin denetlediği işletmedeki muhasebe işlemlerinin, finansal raporlarının hata ve yanlışlıklarının veya kötü niyetle yapılan hileli işlemlerinin kamuya veya ilgili çevrelere açıklanma ihtimali olarak tanımlamıştır.(DeAngelo, 1981, s. 180).

Palmrose (1988), bağımsız denetim kalitesini, işletmenin mali raporlarında ve muhasebe işlemlerinde olumlu yargıyı etkilemeyecek düzeydeki hata ve

yanlışlıkların bulunmaması aynı zamanda finansal tabloların hileli işlemleri içermemesi durumunda güvenilirlik düzeyinin yüksek olduğuna ve güvence miktarının arttıkça bağımsız denetim kalitesinin yüksek olacağı şeklinde tanımlamıştır.

Bağımsız denetim kalitesi hakkında çalışması olan Knechel(2007) de yayınladığı çalışmasında denetim kalitesini, denetim faaliyeti verdiği işletmeye ve denetim sonucuyla ilgilenen diğer çevrelere vermiş olduğu güvence algısıdır olarak gözlemlemiştir. Bundan hareketle denetim kalitesinin olması gereken düzeyde olması ve ilgili çevrelere sağlanan güvence arasında uyum olması gerektiğini savunmuştur.

Denetim kalitesinden bahsederken, denetim faaliyetinin kalitesi ile denetim sürecinin yöneten denetçilerin kalitesini karıştırmamak gerekir. Denetim faaliyetinin kalitesi, denetimin yürütülmesi esnasında literatürdeki ve uygulamadaki usullere elverişi açısından ölçülürken, denetim faaliyetini yürüten denetçi kalitesi ise muhasebe sistemindeki ve finansal raporlardaki hata ve hilelerin açığa çıkarılması olarak açıklanabilir. Ancak bağımsız denetim kalitesini bütünsel olarak ele alacak olursak bağımsız denetim kalitesini etkileyen standartlar ile denetçi kalitesini birbirinden ayırmamak gerekir.

Titman ve Trueman (1986), denetçi kalitesi (auditor quality) olgusunun tanımını yapmışlardır. Titman ve Trueman'a göre denetçi kalitesi, işletme dışı ilgili çevrelere sunulan güvence düzeyi ve denetçinin uzmanlığı, yetkinliği ve tarafsızlığıdır.

Lam ve Chang (1994) denetim kalitesinin değişen koşullara göre tanımlanması gerektiğini savunmuştur. Denetim kalitesi tanımının, denetlenecek firmanın çalıştığı sektöre, işletmelerin değişik yapılarına ve işlevlerine göre değişeceğini düşünmüşlerdir (Lam and Chang, 1994).

Tüm bu tanımlar ışığında denetlenen işletmelerin mali tablolarında ve muhasebe işlemlerindeki hata ve hilelerin tespiti denetçinin tecrübesine, uzmanlığına, tarafsızlığına ve yetkinliğine bağlıdır. Denetçinin ortaya çıkaracağı hata ve hileleri denetim raporunda ilgili çevrelere sunması denetçinin işletmeden ne kadar

bağımsız olduğunun bir göstergesidir. (Kesen, 2019, s. 12). Bağımsız denetim kalitesini etkileyen unsurlar aşağıdaki başlıklar çerçevesinde irdelenmiştir.

2.3.1. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Dünyadaki öncü ekonomilerin 2000'li yıllarda tecrübe etmiş olduğu bazı bağımsız denetim ve muhasebe skandalları sonucu bağımsız denetim kalitesine olan ilgi artmıştır. Bağımsız denetim uygulamalarında kaliteyi arttırmak ve denetim kalitesini tesis etmek için birçok ülke kapsamlı değişikliler ve düzenlemeler yapmıştır. Bu bağlamda, bağımsız denetimin daha kaliteli ve yüksek güvenceli bir biçimde uygulanmasını sağlamak için denetim standartları yenilenmiş ve yeni denetim ve gözlem oluşumları için uygun ortamlar tesis edilmiştir. Bağımsız denetim kalitesini tesis etmek için genellikle bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten kuruluşların sıkı şekilde denetime tabi tutulması tercih edilmiştir (Yavuz, 2011, s. 147).

Tüm hizmet faaliyetlerinde kaliteye değer verildiği gibi bağımsız denetim hizmeti veren denetim kuruluşları için de kaliteye önem verilmektedir. Bağımsız denetim hizmetinin kalitesini etkileyen birçok faktör vardır. Literatür incelendiğinde bu kaliteyi etkileyen unsurlar; denetçi fırmanın büyüklüğü, denetçi tarafsızlığı, denetçinin tecrübesi, bağımsız denetim sürecinin uzunluğu, iç kontrol sisteminin verimliliği, kalite kontrol göstergelerinin etkinliği yer almaktadır. Bu faktörlerin bağımsız denetim kalitesinde nasıl bir etki yarattığıyla ilgili yapılan incelemeler bağımsız denetim kalitesini belirleyecek göstergeleri tespit etmek ve anlamak açısından önem arz etmektedir. Bu sebeple, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, söz konusu bağımsız denetim hizmetini etkileyen kalite göstergelerine ilişkin başlıklar yer almaktadır.

2.3.1.1. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Büyüklüğü

Denetim faaliyetini üstlenen kuruluşun büyüklüğü, denetim kalitesini irdeleyen literatürdeki birçok çalışma tarafından çokça kullanılan bir gösterge olmuştur. Bu açıdan bağımsız denetimi etkileyen faktörler arasında araştırılması gereken en önemli göstergelerden biridir. (Yaşar, 2011, s. 59).

DeAngelo (1981) yılında yapmış olduğu çalışmada, denetlenen işletmenin denetim firmasının tüm müşterilerine oranının düşüklüğü ve denetlenen işletmeden elde edilen gelirin denetim firmasının tüm gelirine oranının düşüklüğünün denetim kalitesini doğrudan pozitif etkilediğini savunmuştur. Bu çerçevede, denetim firmasının büyük bir kuruluş olması itibarıyla, denetleyecekleri işletmenin finansal tablolarında olası bir hata veya hile tespitinde bulunması durumunda bu durumu denetim raporunda açıklamaktan, müşteri kaybetme korkusu ve itibar kaybetme korkusu olmaksızın şüphe etmeyecektir. Böylece denetim faaliyeti esnasında varmış oldukları kanıları rahatlıkla açıklayacaklardır.

Denetim firmalarının büyük olma durumları sayesinde, denetim kalitesini belirleyecek uzmanlık, tecrübe ve teknik bilgi gibi diğer faktörlerin haricinde ilgili çevrelerde uyandırmış olduğu itibar ve marka değeri sebebiyle denetim faaliyeti sonucu varmış olduğu denetim görüşünü tarafsızca yansıtacaklardır. Bu sebeple, büyük denetim firmaları potansiyel müşteriler olan diğer işletmeler nezdindeki itibarını ve algısını kaybetmemek uğruna denetim sürecini daha hassas ve dikkatli şekilde yürütecektir. Bu hassasiyet ve dikkat denetim kalitesini arttıran sebepler arasında sayılabilir (Carlin, Finch ve Laili, 2009, s. 97). Öte yandan, bilhassa muhasebe ve denetim temeli tam olarak ilerleyememiş ülkelerde, bağımsız denetim çalışmalarını devam ettiren 4 büyük denetim kuruluşunun, firmaların iç kontrol sistemlerinde pozitif tesir bıraktığı düşünülmektedir. 4 büyük denetim firmalarının daha sıkı denetim metotları izlemelerinden kaynaklı denetime tabii işletmelerde iç kontrol düzeninin başarısı ve kurumsal şeffaflığın artırılmasında önemli görevleri bulunmaktadır (Khlif ve Samaha, 2016, s. 284).

Denetim firmalarının büyüklüğü sayesinde, finansal denetimleri yürütecek olan denetçilere daha sık ve yeterli düzeyde eğitimler verip, araştırma ve geliştirme faaliyetlerine daha fazla kaynak ve zaman ayırma imkânı ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple, kalitenin de artacağı kanısı doğmaktadır (Geiger ve Rama, 2006, s. 14). Büyük denetim firmalarının daha fazla tercih edilme sebeplerinden birisi de, muhasebe işlemlerinde usullere uyma konusunda daha az esnek olmaları ve kaynak bolluğu sebebiyle alanında kendini ispatlamış, uzman, nitelikli ve tecrübeli denetçileri istihdam edebilme imkânıdır. Mevcut imkânlar ele alındığında, denetçi kalitesinin ve uzman denetçi profilinin büyük denetim firmalarını tercih etmesi

denetim kalitesini pozitif etkileyecektir.(Fortin ve Pittman, 2004, s. 4). Finansal raporlarda ilan edilen kârların güvencesi için, büyük denetim kuruluşları, yatırımcılara finansal çıktıların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olduklarını ispatlamak zorundadırlar. Bu sebeple, bir işletmenin muhasebe verilerindeki herhangi bir bilgi noksanlığını ve hatalı, yanlış durumu bulamamak, denetçinin mevcut müşterilerle beraber diğer potansiyel müşterilerini de yitirmesine sebep olma ihtimaliyle beraber, daha büyük ve donanımlı bir denetim firmasının daha fazla güvenilirlik düzeyine bağlılığı olmaktadır (Teoh ve Wong, 1993, s. 348).

Küçük çaplı denetim şirketlerine nazaran daha çok personel istihdam eden ve kurumsal faaliyetlerinin devamında ihtiyaç duyulan seviyede ekipmanları bulunan büyük ölçekli denetim şirketleri denetim faaliyetlerinin önceden belirlenen sürelerde tamamlanmasını gerçekleştirebilmektedirler. Büyük ölçekli yapının sağladığı avantajlar sonucunda daha çok müşteriye yönelebildikleri için güvenilirlik başlığında küçük ölçekli denetim işletmelerinden önde sayılmaktadırlar. Denetim firmalarının hangi ölçekte olursa olsun müşterilerileriyle aralarında güveni ilişkisi kurabilmek ve bu güveni sürdürülebilir kılma adına yapmış oldukları denetim faaliyetlerinin kaliteli olması gereklidir. Denetim firmasının büyüklüğü ile doğru orantılı şekilde ortaya çıkan güvenilirlik ve kaliteli denetim faaliyeti sürdürebilme algısı sadece mevcuttaki müşteriler için değil; gelecekteki potansiyel müşteriler, analistler, yöneticiler, işletmeyle ilgili olası yatırımcılar ve kamuoyu açısından da üzerinde önemle durulan bir konu olmaktadır.

DeAngelo (1981)'in denetim firmasının ölçeği ve denetim kalitesi arasında pozitif bir ilişki bulmasından sonra çok fazla sayıda araştırmada (örneğin; Palmrose, 1986; Becker vd., 1998; Francis vd., 1999) denetim şirketi büyüklüğünün (8/6/5/4 büyükler) denetim kalitesi ölçütü olarak kullanıldığı belirtilmektedir. Çoğunlukla gelişmekte olan ülkelerde yapılan bu tür çalışmalarda, büyük ölçekli denetim şirketlerinin denetim kalitesinin daha üst düzeyde olduğu şeklinde bulgular elde edilmiştir. Bu durumun aksi yönünde olan başka çalışmalar da mevcuttur (Jeong ve Rho, 2004; Kabir vd., 2011; Yaşar, 2013) 4 büyük denetim kuruluşunun denetim kalitesi yönünden diğer denetim firmalarından çok da farklı olmadığı şeklinde bulgular elde edilmiştir. Örnek olarak; Jeong ve Rho (2004), Güney Kore'de yaptıkları çalışmalarında, 4 büyük denetim kuruluşu ve diğer kuruluşları arasında

kalite açısından kayda değer bir farklılık olmadığı bulgusunu elde etmiştir. Aynı şekilde Yaşar (2011) araştırmasında, 4 büyükler ve diğer denetim firmaları arasında kalitesi yönünden anlamlı bir farklılık olmadığını tespit etmiştir. Kabir vd. (2011), Bangladeş ülkesinde yaptıkları araştırmalarında, yatırımcıya yönelik korumanın düşük olduğu ve piyasa düzenlemelerinin çok zayıf olduğu küçük ve gelişmekte olan bir pazarda, piyasa yapısından dolayı 4 büyük denetim firmasının, denetlemiş oldukları işletmelerin kâr kalitesi üzerinde olumlu bir etkisinin olmadığı sonucuna erişmişlerdir. Bahse konu araştırmada, bu durumun denetim firmalarının işleyiş yapısından değil de piyasa yapısından kaynaklandığını belirtilmiştir. Ayrıca bununla doğru orantılı olarak kalite kontrolleri ve güçlü bir izleme ve uygulama için piyasa talebi olmadıkça ve gerekli düzenlemeler yapılmadıkça denetim kalitesinin iyileştirilmesinin mümkün olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Yukarıda aktarıldığı şekliyle, yapılan bilimsel araştırmalarda denetim şirketi büyüklüğünün denetim kalitesini etkileyen bir faktör olarak belirtilmesi literatürde güncel olarak önemli bir yer tutmakla beraber özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki araştırmalarda, büyük denetim firmaları ve diğer denetim firmaları arasında denetim kalitesi açısından farklılık olmadığı ortaya çıkarılmıştır.

2.3.1.2. Denetçi Bağımsızlığı

Bağımsız denetimde gerçekleştirilen denetlemelerle ilgili kanuni mevzuatta birtakım esnekliklerin ve görüş farklılıkların olması denetçinin tarafsızlığını riske sokabilmektedir. Bağımsız denetçinin tarafsızlığını kuvvetlendiren etmenler, denetçilere limitsiz yükümlülük sağlamak, kıstas ve ölçütlerin tatbik edilmesinde tavizsiz olmak, denetçi ve işletmeler arasında etkin bir disiplin oluşturmak, işletme yöneticileri tarafından gerçekleştirilen ücretlendirme ve sözleşmelerin kontrolünü sağlamaktır (Beattie, Brandt, Fearnley, 1999, s. 75)

Bağımsız denetçinin tarafsızlığını kuvvetlendirmeye yönelik çeşitli kanuni hazırlıklar yapılabilir. Bu hazırlıklar dört grupta açıklanabilir (Plaats, 2000, s. 634):

i. Bağımsız denetim faaliyetlerinin kamu tarafından gerçekleştirilmesi

Hareketli ve kompleks ticaret ortamları, farklı disiplinli bağımsız denetim biçimleri ve yeni düzenlemelerin hemen bağımsız denetimde yer alan hizmetlere uyarlanması

gerekmektedir. Pazar şartlarının oluştuğu bir ortamda faaliyet gösteren bir sistem, kamuya entegre olan bir sisteme göre çok daha hareketli olması gerekecektir. Bu koşullarda bağımsız denetimin etkinliğini geliştirecektir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin kamu tarafından sağlanması tarafsızlık problemini ortadan kaldırırken, bağımsız denetimin kaliteli ve verimli şekilde gerçekleştirilmesi hususunda birtakım ihtilaflar yer almaktadır.

ii. Bağımsız denetimin dışında kalan işlemler için sert kontroller getirilmesi: Bağımsız denetimde yer alan kurumların, inceledikleri işletmelere sağladıkları denetim dışı faaliyetlerin bütünüyle engellenmesi, bağımsız denetçilerin tarafsızlığı ile ilgili sorunları ortadan kaldırmaktadır. Denetim dışında kalan faaliyet ve hizmetleri önlemek, denetim masraflarını ve ölçek ekonomilerine menfi yönde tesir ederken, işletmeler ise bu koşullardan pek fazla etkiye uğramayacaktır. Bununla birlikte bu hususlar, denetçinin tarafsızlığını çok fazla menfi yönde etkilememektedir. Denetleme yapan kurumlar ise uzun dönemde bu faaliyetleri vermek isteyerek mevzuata aykırı faaliyet göstereceklerdir. Kusur ve eksiklikleri olmayan denetleme kuruluşları da danışmanlık faaliyeti yürüten kurumlar ile örtülü bağlantılar içerisinde olacaklardır. Söz konusu bu koşullar yatırım firmalarının güvenlerini olumsuz yönde etkileyecektir. Denetim dışında kalan hizmet ya da faaliyetlerin engellenmesiyle, işletme hissedarlarından yalnızca yatırım yapanların çıkarları gözetilmektedir. Başka hissedarların da bu vaziyetten olumsuz etkileneceği görülmektedir.

iii. Bağımsız denetçinin tarafsızlığıyla alakalı tutarlı hazırlıklar: Buradaki tercihte, düzenleyici kuruluşlar, bağımsız denetim kalitesinde yer alan tüm unsurları araştırmaktadır. Denetçinin tarafsızlığını menfi yönde etkileyen hususlar ile alakalı hazırlıklar yapılmaktadır. Tutarlı düzenlemelere ve hazırlıklara uymama ihtimali az olacağından, mali piyasalarla ilgili itibar da etkilenmeyecektir. Bağımsız denetçilerin tarafsızlığını kazanması için en elverişli çözümün bu düzenlemede olduğu anlaşılmaktadır.

iv. Laissez-faire, laissez-passer: Fransızca'da "Bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler." anlamına gelen bu ifade mali ekonomide herhangi bir hazırlık ya da düzenlemeye ihtiyaç olmadığını ifade etmektedir. Tarafsız denetim

faaliyetlerini kamunun gerçekleştirmesi denetçinin tarafsızlığını kuvvetlendirdiği fikrine tamamen zıt görüşü ifade etmektedir. Denetçinin tarafsızlığıyla alakalı herhangi bir düzenlemeye gereksinim olmadığını ve vekalet teorisinde, denetçilerin ve ortakların, yöneticileri denetim altında tutabileceğini açıklamaktadır. Mali piyasaların etkili ve verimli faaliyet göstereceğine ilişkin teminat vermeyen bu yöntem, mali piyasaların küreselleşmesini de engellemektedir. Uzun dönemde bir pazar, çeşitli düzenlemeler getirerek tüm düzenlemeler kompleks bir hal alacaktır.

Bilim adamlarından bazıları, denetçi ile denetlenen firma arasındaki uzun dönemli bağlantıdan dolayı denetçinin tarafsızlığı olumsuz yönde etkilendiğini ifade etmektedir. Denetçi görevini yapanların tarafsızlığını menfi yönde etkileyen unsurlar şu şekilde açıklanabilir (Beattie vd., 1999, s. 84):

- Denetim kuruluşlarının, tüm kazançlarının, denetledikleri belli bir müşteriden temin edilmesi;
- Bağımsız denetim kurumunun kazançlarının %10'unundan fazlasının sadece bir müşteriden temin edilmesi;
- Denetim şirketinin ortağının, önemli bir müşterisini kaybetmek istememesinden dolayı itibar kaybetmek istememesi;
- Bağımsız denetim ofisinin kazançlarının yüzde 10'unundan fazlasını sadece bir müşteriden temin etmesi;
- Bağımsız denetim kurumunun büyüklüğü, lokal ölçekli ve küçük bir kurum olması;
- Denetçiden hizmet alan müşterinin, bağımsız denetim kurumunun genel portföyü için ehemmiyeti;
- Denetim ortağının, bağımsız denetim kurumunun kalite denetim düzenine tabi olmaması;
- Denetim dışı faaliyet kazançlarının, denetim kazançlarının yarısından fazla olması;
- Bağımsız denetim kurumları arasındaki yarış ve rekabet;
- Bağımsız denetim kurumunun iktisadi endişeleri;
- Genel açıdan iktisadi endişeler denetim yapan kurumunun tarafsızlığını riske sokmaktadır.

2.3.1.3. Bağımsız Denetçinin Sektörel Uzmanlığı

Bağımsız denetçinin kanuni açıdan denetleme yetkisinin olması hususunda denetçinin şu özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bunlar; en az lisans düzeyinde eğitim alması, uygulamalı staj eğitiminden başarılı olması ve mesleki açıdan yeterliliğini gösteren bir sınavdan başarılı olması gerekmektedir. Avrupa Birliği ülkelerinde 1984 yılından beri denetleme faaliyetleri, yasal bir sertifikaya sahip kanunu denetleme kurumu veya denetçiler vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Avrupa birliğine üye olan ülkelerin konuyla ilgili sorumluları, yalnızca iyi üne ve makama sahip kurumları ve kişileri yetkilendirebilmektedir. Bununla birlikte risklerin ortaya çıkması halinde bu yetkilendirme iptal edilmektedir (Ceyhan, 2014, s. 90).

Bağımsız denetimde gerçekleştirilen eylemler denetçiler vasıtasıyla yapıldığından bağımsız denetimde ortaya çıkan kalite denetçinin kalitesi ile doğrudan ilişkilidir. Denetleme faaliyetinde bulunanlar, kıyaslama ve fikir kabiliyetine sahip, denetlemeye faaliyetinin toplumun yararına olduğunu düşünen, insanlar ile iletişim kurma konusunda yeteneğe sahip, araştırmacı, titiz, sıkıntılı ve müşkül durumlarda dirayetli olabilen, aktüel konularda bilgiliye sahip olan, şirket iddiaları karşısında şüpheci davranan, müşterilerin faaliyet gösterdiği alanlar ile alakalı bilgiye sahip olan ve sahip olduğu bilgi birikimini mesleki açıdan kullanarak mali tabloları yorumlayabilen doğru ve ahlaklı bireyler olmalıdırlar. Bundan dolayı, denetim şirketleri bilhassa yeni denetçileri işe alırken, aşırı derecede özenli hal ve tutum göstermeleri gerekmektedir. Söz konusu özeni sağlamak için denetleme kurumlarının daha evvelden belirledikleri işe alma ile alakalı prosedür ve planları olması gerekmektedir. Aynı zamanda denetleme firmaları bu prosedürleri de etkin olarak yerine getirmelidirler (Göğer, 2006, s. 20).

Becker, Defond, Jiambolva ve Subramanyam (1998) tarafından yapılan araştırmada kaliteli ve titiz bağımsız denetçilerin kuşkulu muhasebe işlemlerini denetlemede hevesli olduklarını, bundan dolayı eksiklikleri ve noksanlıkları tespit etme ihtimallerinin daha yüksek olduğu ifade edilmiştir. Araştırma sonucunda, büyük çaplı denetleme şirketleri ile çalışan işletmelerin, küçük çaplı denetleme şirketleri ile çalışan işletmelerden daha az mali bilgi manipülasyonunu gerçekleştirdikleri saptanmıştır (Becker, DeFond, Jiambalvo, & Subramanyam,

1998).

2.3.1.4. Bağımsız Denetim Ücreti

Denetim faaliyetlerinin kalitesini doğrudan etkileyen önemli bileşenlerden birisi de hizmet karşılığında alınan denetim bedelidir. Denetleme için alınan ücret, genellikle denetim için gerekli olan sürenin belirlenerek, elde edilen sonucun saat başına ücret tutarıyla çarpılmasıyla tespit edilmektedir (Yakar, 2015, s. 260).

Denetim hizmetinin ücretsiz bir şekilde üstlenilmesi mümkün değildir çünkü iki taraf arasında yapılan denetim sözleşmesinde ücret hukuki anlamda zorunlu bir unsurdur. Denetimden mesul ekibe bağlı üyelerden hepsi için ayrı ayrı verilmesi gereken ücret miktarının belirlenmesiyle birlikte, detayının belirtilmiş şekilde dökümü ve toplam ödenmesi gereken denetimin tutarının, sözleşme içerisinde kesinlikle yer almalıdır (http://kgk.gov.tr/).

Sunulan denetim faaliyetlerine ilişkin ücretlerin iki başlık altında denetim kalitesine etki ettiği görülmektedir. İlki, denetim şirketi ücretinin pahalı olması denetlenen şirket açısından denetimin daha kaliteli yapılacağı yönünde bir algı oluşturmaktadır. İkincisi, denetim dışı ücretlerin yüksek tutulması, denetim gelirleri içerisindeki oranın yükseltirken, denetlenen şirkete parasal bağımlılığın daha fazla olmasına sebep olmaktadır.

Denetim faaliyetlerinde ücret konusunda yapılan bazı çalışmalar aşağıda aktarılmıştır;

Amerika' da yapılan araştırmalar neticesinde müşteri firmanın, yüksek hizmet bedeli talep eden denetçi firmaların, diğer firmalara göre daha kaliteli denetim faaliyeti yerine getirdikleri yönünde algısını tespit etmişlerdir (Senal, 2011, s. 30).

Craswell (2002), araştırmasında 1994 ve 1996 yılı verilerini kullanarak Avusturya' da toplam denetim ücretlerine her bir müşteriden talep edilen denetim ücretlerini oranlayarak, denetim kalitesinin denetim ücretlerine olan bağımlılığını incelemiştir. İnceleme neticesinde denetim kalitesi ile denetim ücreti arasında anlamlı bir ilişki olmadığını bulmuştur (Craswell, 2002).

DeAngelo ise denetim ücretleri konusunda, büyük denetim işletmelerinin

yüksek hizmet bedelleri ile müşteriden topladıkları hasılatın toplam işletme hasılatı içerisinde çok cüzi bir orana sahip olduğunu belirtmişlerdir (DeAngelo, 1981, s. 183 - 199).

2.3.1.5. Bağımsız Denetim Hizmet Süresinin Uzunluğu

Denetim firmaları piyasa koşullarında rekabeti sağlayabilmek ve kendisine yeni müşteriler kazandırabilmek için denetim faaliyeti çalışmalarının hizmet süresini kısaltmaktadırlar. Denetim hizmeti süresini kısa tutmak aynı zamanda denetim ücretlerinin düşürülmesine de olumlu yansıması anlamına gelmektedir. Ancak sırf denetim ücretlerinin düşürmek ve müşteri beklentileri doğrultusunda hareket etmek sağlıklı bir denetim sürecini sekteye uğratabilir (Ulusoy, 2006, s. 187).

2.3.1.6. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği

İşletmelerdeki etkin iç kontrol mekanizmalarının olması, muhasebe verilerinin daha sağlam arşivlenerek, hata ve olası manipülasyonların yok edilmesi ve mali tabloların daha doğru ve güvenilir bir şekilde oluşturulmasına katkı sağlamaktadır. Bu çerçevede işletmelerde bulunan etkin bir iç kontrol sistemi bağımsız dış denetimi olumlu açıdan etkileyen önemli bir unsurdur. Yapılan düzenlemeler sonucunda, iç kontrol "Muhasebe Kontrolleri" ve "Yönetsel Kontroller" şeklinde iki dala ayrılmıştır. Muhasebe kontrolleri; örgütün planı, varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliği ile doğrudan ilgili tüm yöntem ve işlemleri içermekteyken, yönetsel kontroller ise örgütün planı, faaliyetlerin verimliliği ve yönetim politikalarına bağlılıkla ilgili olan tüm yöntem ve işlemleri içerir (Selimoğlu ve ark. 2017).

Denetim standartları kapsamında yer alan "Çalışma Alanı Standartları"'na göre bağımsız denetçi, bir işletmenin iç kontrol sisteminin verimlik ve etkinliğini de ölçmesi gerekmektedir. Bağımsız denetçi, incelemeleri esnasında iç kontrol sisteminin SWOT analizini yapmalı, sistemi tanıyarak güçlü ve zayıf yönlerini belirlemelidir. Ardından bunların yapılacak denetim faaliyetlerine olan olası etkilerini saptamalıdır. İç kontrol sisteminin sağlam ve güvenilir olması, yapılacak olan denetim tekniklerinin sayısını ve buna bağlı olarak denetim zamanını da

doğrudan etkilemektedir Etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin yapılıyor olması, gerçekleştirilecek olan denetim faaliyetinin etkinliğini ve verimliliğini arttırması açısından denetçi açısından olumlu bir durum olarak değerlendirilebilir (Yılancı ve ark. 2016).

Denetim birimleri işletmeler açısından pek çok durumda dikkatlerini ve özenlerini öncelikle dış denetimle alakalı başlıklarda toplamaktadırlar. Lakin bununla beraber iç denetim fonksiyonu ile yakın bir ilişki geliştirilmesinin faydaları da bulunmaktadır. Denetim birimlerinin kesin referans şartları işletmeden işletmeye farklılık göstermekle beraber genel anlamda aşağıda belirtildiği gibidir (Cooper, 1993, s. 8):

- İç kontrol standartlarının değerlendirilmesi,
- İç denetim raporların incelenmesi,
- İç denetim zorunlulukları,
- Dış denetim zorunlulukları,
- Finansal raporların ilgililerle paylaşılmadan önce kontrol edilmesi,
- Dış denetçiler ile işletme arasındaki ilişki.

Yukarıda belirtilen referans noktalarından hareketle denetim birimlerinin ana görevleri; iç denetim ve dış denetim politikalarının incelenerek denetim faaliyetlerinin planlanması ve yürütülmesidir. Başarılı bir iç denetim sisteminin, bağımsız denetim kalitesine olumlu etkileri olması muhtemeldir (Reinstein, Lander ve Gavin, 1994, s. 31).

Genel olarak ifade edilmesi gerekirse denetim alanındaki veriler, kayıtlar ve kontroller ne kadar iyi ve sağlıklı olursa, denetimin kalitesi de buna bağlı olarak yüksek olur (Reinstein, Lander ve Gavin, 1994, s. 31).

2.3.1.7. Kalite Güvence Prosedürleri

Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMDSK) kamuya yönelik denetimleri yapmaktadır. KGMDSK yenilenmiş 8 numaralı maddede "topluluk bünyesinde muhasebe, finansal raporlama ve bağımsız

denetim alanında uygulama birliğinin sağlanması" gayesine ait ülke genelinde tatbik edilmesi üzerine kalitede güveni sağlamak üzere bağımsız denetimde "kamu gözetimi" yapısının meydana getirilmesine ait işlemlerde bulunulmaktadır (Ceyhan, 2014, s. 105).

Bununla birlikte, SPK'nin 2014 yılında yayınladığı, denetim kurumlarının kalite kontrolü ile ilgili yapılan çalışmada ortaya çıkan sonuçlar Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2: SPK'nin 2013 Yılı Kalite Kontrol Çalışmaları Sonuçları

Kurul Listesinden Çıkarılan Kurum Sayısı	2
Kurumlara Verilen İdari Para Cezası Sayısı	9
Kişilere Verilen İdari Para Cezası Sayısı	4
Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Yapmaktan İki Yıl Men Cezası Verilen	4
Mevzuata Aykırılıklar Hakkında Bilgilendirilen ve Uyarılan Kuruluş Sayısı	6
Herhangi Bir Yaptırım Uygulanmayan Kuruluş Sayısı	3
İncelemesi Devam Eden Kuruluş Sayısı	2
Toplam Kalite Kontrol Çalışma Sayısı	22

Kaynak: SPK, 2013. Yılı Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Çalışmaları Faaliyet Raporu, Şubat 2014: 6.

Tüm ülkelerde genel kanı açısından, saydam ve açık raporlamaların güvence meydana getirebilmesi için elverişli bir denetleme yönteminin kurulması icap etmektedir. Bununla birlikte Türkiye'de en sondaki kalite güvence incelemesinin gerçekleştirildiği tarihin belirtilmesi gerekirken Almanya'da ise kalite kontrolün yapıldığı tarihin belirtilmesi yerine kalite güvence incelemesinin başarıya ulaşması daha çok ehemmiyet arz etmektedir (Pott, Mock, & Watrin, 2008).

2.3.1.8. Örgüt Kültürü

Literatürde kültür kavramı, teşkilatları/yapıları biçimlendiren ana unsurlar, açıklamalar, eleştiriler, varsayımlar ve yaklaşımlar şeklinde aktarılmaktadır (Ubius & Alas, 2009, s. 90). Örgüt kültürü denildiğinde, yapı taşları arasında ödüllendirme ve yönlendirme kavramları yer alan bir sistem akla gelmektedir. İşletmeler örgüt kültürü açısından önemli ve önemsiz gördüğü kavramları çalışanlara benimsetmek ve özendirmek için bazı uygulamalar yapmaktadır. İşletmeler örgüt kültürünü işletme

çalışanlarına daha iyi benimsetebilmek ve iş başında bu kültürü pekiştirebilmek için bazı ödüllendirme sistemleri uygulayabilir. Böylece çalışanların örgüt kültürüne uygun biçimde hareket etmesini ödüllendirmek bu tarz kültüre uyum davranışının artmasına sebep olacaktır (Çırpan ve Koyuncu, 1998, s. 224).

Bununla birlikte örgüt kültürü örgütlerin kendilerine ait gaye ve eylemlerinden meydana gelen nitelikleri ve cemiyet unsurlarının sentezlemesi olarak kuvvetli kaideler, ehemmiyetli seviye standartlar şeklinde ifade edilmektedir. Ayrıca kültürlerde alt, üst ve aynı düzeyde teşekkül eden bir takım hal ve tutumlar bulunmaktadır (Erdem, Adıgüzel, & Kaya , 2011, s. 76).

Ülkenin genel kültürü ile örgüt kültürü arasındaki bağlantıyı araştıran Gray (1988), kültürel unsurları değerlendirerek, devletlerin mali rapor düzenlemeleri ile alakalı şu farklılıklar bulunduğunu açıklamıştır (Gray, 1988, s. 9-11): ·

- Cemiyetlerin kural ve kaideleri daha esnek durumdadır: Kuşkulu ve şüpheli durumlarda yer almak istemeyen cemiyetler ise, teferruatlı kaideleri ve kanuni kontrolleri seçmektedirler.

- Düzen ya da Uyumluluk Halleri: Ülke genelinde işletmelerin istikrarlı olarak tatbik edeceği standart faaliyetlerin veya esnek muhasebe faaliyetlerinin seçilmesini açıklamaktadır. Tekdüzen muhasebe uygulamalarının düzenli faaliyetler seçmesi, şüpheli durumlardan kaçınma yönelimlerini açıklamaktadır. Kişiselliğin ön planda olduğu cemiyetlerde uyumlu ve esnek muhasebe faaliyetlerinin müşteriler tarafından seçilmesi beklenebilmektedir. Araştırmacı Gray tarafından, idare mesafesinin az olduğu cemiyetlerin idareyi sorgulayabilmeleri nedeniyle homojen işlemleri daha güç kabullenebilecekleri ifade edilmiştir.

- Dikkatli Olma ya da İyimser Olma Halleri: Gelecek dönemlerde meydana gelecek belirsiz olaylara karşın ihtiyatlı olma ya da fazla risk alma durumlarını kabullenmeyi açıklamaktadır. Araştırmacı Gray tarafından muhasebe uygulamaları için muhafazakâr eğilimler, vergi kaidelerindeki muhasebe mevzuatını etkileşim düzeyi, mali pazarın ilerleme düzeyi gibi hususlardan etkilendiği ifade edilmiştir. Buna göre, belirsizlik durumlarından uzak durma düzeyi düştükçe muhasebe işlemlerinde iyimserlik halleri

gelişmektedir.

- Saydamlık ya da Mahremiyet: Finansal çıktıların yönetim tarafından tanınması ve saydamlık hallerini kabullenme eğilimlerini açıklamaktadır. Mahremiyetin kabullenilmesi ile şüpheli durumlardan uzak durma arasında yakın bağlantı bulunmaktadır. Şirketler mali malumatlarını sınırlandırma durumlarıyla, çekişme ve çatışmalardan uzak durma arzusunu açıklamaktadır. Çok kuvvetli cemiyetlerde, malumatlar saklanarak kuvvet dağılımında eşitsizlik ve orantısızlık engellenmektedir. Bireylerin önem kazandığı cemiyetlerde ise hesap verebilirlik ve saydamlığın geliştiği görülmektedir.

Denetim firmalarındaki işletme kültürü, denetçiye mesleki onura yaraşır şekilde hal ve tutumlar sergilemesi için yol gösterir niteliktedir. Şirket içinde müşteri kabul edilmesi ve sürekliliği konusunda güzel bir düzen oluşturulursa, denetleme kalitesinin geliştirilmesinde örgüt kültürünün olumlu yönde etkisinin olduğu ifade edilebilir. Bundan dolayı, denetim kurumu, denetleme aşamasında kalite unsurunun ön plana çıkarıldığı içsel kültürü, işletmede olacak şekilde metot ve siyaset tespit etmelidir. Bu şekilde siyaset ve metotlar; şirketin genel müdürü yoksa onun dengi veya elverişli ise şirketin idaresini üstlenen hissedarları, şirketin kalite kontrol düzenin sorumluluğunu üstlenmelidir (Cömert, Ersen Cömert, Pamukçu ve Çalış, 2014, s. 4).

İşletme yöneticileri kurum içinde kültür ve örgütsel çevre arasındaki ilişkiyi devamlı incelemelidir. İlk olarak kalite yönetimi faaliyetlerini işletmeye uygulamadan evvel, işletme yönetimin kurum içerisindeki kültürü ortaya konularak, çalışan memurların ana fikirleri ve iş yapma ile alakalı değerlerinin analiz edilmesi önem arz etmektedir. Toplam kalite yönetimi bakımından denetleme kurumunda, bütün çalışan memurların malumat ve kabiliyetlerinden en yüksek seviyede yararlanabilmelerine ve devamlı kendilerini iyileştirebilmelerine olanak sağlayacak bir örgüt kültürü ve yapısının meydana getirilmesine imkân sunulmalıdır (Can, 2008, s. 301).

2.3.1.9. Etik Kuralları

Etik; insanların sergilemiş oldukları davranışların doğruluğu ve yanlışlığı

konusunda yorumlama yapan, teoriler üreten ve usuller geliştiren ve aynı zamanda ahlak anlayışıyla ilgili kavramları içerisinde barındıran sistematik bir süreçtir. (Senal, 2011, s. 49). Etik kuralları benimsemeye çalışan devletlerin, kişilerin ve toplulukların temel amacı yolsuzluğu, düzensizliği ve yozlaşmayı engelleyebilmektir. (Ceyhan, 2014, s. 99).

Ülkemizde denetçilerin bağımsız bir şekilde faaliyetlerini gerçekleştirmelerini tesis etmek amacıyla Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar çalışması yapılmıştır. İki bölümden oluşan etik kuralların birinci kısmında etik kuralların genel uygulamasından bahsedilmektedir. Bunlar (http://kgk.gov.tr/, 2018);

- *Dürüstlük:* Mesleki açıdan veya iş ilişkileriyle alakalı çevrelere karşı açık sözlü olunması ve doğru bilgiyi bu taraflara net şekilde ifade etmektir,
- *Tarafsızlık:* Denetçi, denetim faaliyetini yürüttüğü esnada sadece mesleki gereklilikleri baz alıp, denetim faaliyetine çıkar çatışmalarını, önyargıları ve üçüncü kişilerin denetim faaliyetine etki etme çabalarını göz ardı eder.
- *Mesleki Özen ve Titizlik:* Denetçinin, kendisine gelen denetim teklifi aşamasından başlayarak, denetim teklifini kabul etmesinden denetim sürecinin yürütülmesine ve raporlama aşamasına kadar her bir denetim safhasında gerekli özeni ve dikkati göstermesi gerekmektedir.
- *Mesleğe Uygun Davranış:* Denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kişilerin meslek onuruna yaraşır şekilde davranması beklenir. Ayrıca denetçinin mesleki çalışmalar dışında herhangi bir ticari ve zirai iş ile ilgilenmemesi ayrıca aynı anda ikinci bir denetim firmasında görev yapmaması gerekmektedir.
- *Sır Saklama Yükümlülüğü:* Bağımsız denetim çalışmalarını üstelen firmaların, mesleki şüphecilik kapsamında toplamış olduğu kanıtları ve meslek gereği elde etmiş oldukları bilgileri, kendileri veya üçüncü kişiler için çıkar oluşturacak şekilde kullanamazlar.

2.3.1.10. Denetim Dışı Hizmetler

Denetçinin, müşteri işletmeye denetim faaliyeti haricinde vermiş olduğu hizmetleri içeren ve güvence dışı hizmetler olarak da isimlendirilen denetim harici hizmetler; mevzuat veya anlaşmanın lüzumu gereği hizmetlerin dışında birçok

işletmenin hizmet malumatına hâkim olan denetçilerin daha vasıflı faaliyet göstereceği hizmetler şeklinde açıklanabilir. Denetçilerin, işletmeler tarafından tarafsızlık algısının zedelenmemesi için aşağıda sıralanan bazı denetim dışı hizmetleri vermemesi gerekmektedir. (Arslan, 2010, s. 204).

- Defter tutma,
- Mali tablo düzenlemelerine yardımcı olmak veya finansal bilgi düzeneklerinin tasarımı veya kullanımını geliştirmek,
- Değerleme hizmetleri,
- Doğruluk görüşleri veya ortak denetim raporlarına katkı,
- Yönetim işlevleri veya insan kaynakları,
- Yatırım danışmanlığı,
- Aracılık yapma veya ticari ilişkilere karışılması,
- Hukuki hizmetler ve belirtilen denetim dışı işlemler haricinde ilgisi olunmayan danışmanlık işlemlerinin yapılması biçiminde açıklayabiliriz.

Sarbanes Oxley yasası ve Menkul Kıymetle ve Borsalar Komisyonu (SEC)' in çıkardığı kurallar kapsamında, bir işletmeye danışmanlık hizmeti veren denetçinin, aynı işletmeye bağımsız denetim hizmeti verememektedir. Türkiye'de ise Sermaye Piyasası Kanunu' nun Seri: X, 22, md.13' deki tebliği ile bağımsız denetçilerin danışmanlık hizmeti verdikleri işletmelere aynı dönem içerisinde bağımsız denetim hizmeti vermemesi gerekmektedir. Bu ifade Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 26.12.2012 tarihinde yayımlanan düzenlemenin beşinci bölümü md.22, 5. Fıkrasında "*Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir. "* şeklinde hükme bağlanmıştır (Ceyhan, 2014, s. 97).

2.3.1.11. Bağımsız Denetim Firmalarının Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Otoriteler Tarafından Denetlenmesi

Bağımsız denetim kalitesini etkileyen diğer bir gösterge, denetim kuruluşlarının, meslek kuruluşları ve düzenleyici otoritelerce oluşturulan standartlara uygun davranmasıdır. Denetim kuruluşlarının belirlenen standartlara uygun şekilde denetim faaliyetlerini yürütüp yürütmediğiyle ilgili kontroller, meslek kurulları ve düzenleyici otoritelerce yapılmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşuna yapılacak olan kontrollerin düzenli şekilde gerçekleştirilmesi, denetim kuruluşunun yanlışlarını ve eksikliklerini görmesine yardımcı olacağı için gerçekleştireceği denetim faaliyetlerinin kalitesine de pozitif katkı sağlayacaktır. (Göğer, 2006, s. 24).

2.3.1.12. Denetim Bilinci

Denetim firmaları tarafından yapılan denetim faaliyetlerinin sonuçlarıyla ilgilenen çevrelerin, denetim konusunda sahip oldukları bilgilerin ve bilinçli yaklaşımlarının denetim kalitesine olumlu etkisi olacaktır. Hem denetlenen işletmelerin hem de denetim sonucuna ilgi duyan kişilerin, kalitesiz ve standart dışı denetim çalışmaları karşısında sahip oldukları kanuni hakların bilincinde olmaları denetim firmalarını kaliteli denetim faaliyeti yapmak konusunda teşvik edecektir. (Oktay, 2003, s. 64).

2.3.1.13. Kurumsal Yönetim

İşletmelerin yönetim fonksiyonunda, faaliyetlerin gerçekleşme evrelerinde ve ortaklarla bağlarda; tarafsız, açık, açıklanabilir ve sorumluluk yaklaşımlarında, işletme etkinliklerinin aktif ve verimli olabilmesini, raporlama sürecinde güvence sağlama, pay sahiplerinin çıkarlarının savunma adına usullere uygunluk sağlayan yaklaşım ve unsurlar kurumsal yönetim olarak ifade edilir. (Sakarya, 2011, 148).

Bir diğer tanımda, işletme yönetiminin belirlediği standartlar ile finansal faaliyetler arasında çıkması durumunda işletmedeki problemlerin sebep olduğu performans kayıplarının çözülmesine yönelik faaliyetlerdir. (Sloan, 2001, s. 341-342).

Kurumsal yönetim kavramı son zamanlarda oldukça önem kazanmıştır. Bunun arkasında yatan sebep ise dünya çapında meydana gelen işletme skandalları ve küresel krizlerdir. Dünya çapında gerçekleşmiş skandalların Enron, Worldcom, Global Crosing, Qwest, Adelpha, Xerox ve Tyco gibi büyük çaplı firmalarda vuku bulmuş olması denetime olan güveni sarsmış ve denetim sonuçlarına ilgi duyanları endişeye sevk etmiştir. (Yenice ve Dölen, 2013, s. 201).

Dünyada geniş yankı uyandıran bu skandallar; hem şirketlerin kurumsal yönetim anlayışını benimsemesi hem de denetim kalitesinin artırılması gereğini ortaya çıkarmıştır. Yaşanan skandallar, hem işletmelerin yönetimsel bakış açılarını kurumsallaşmaya sevk etmiş hem de kaliteli bir denetim faaliyetinin gerekliliğini ortaya koymuştur. Bu açıdan bakıldığında kurumsal yönetim anlayışının denetim kalitesi üzerindeki pozitif etkisi görülmektedir. Literatürde incelenen kurumsal yönetim uygulamalarının, denetim kalitesi üzerinde pozitif tesir yarattığı görülmektedir (Bekçi ve Gör, 2015, s. 169).

2.4. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMDE KALİTE ÖLÇÜTLERİ

2.4.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1947 senesinde genel kabul görmüş denetim standartları ilk defa Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)'ünce geliştirilmiştir. Daha sonra da bu standartların pek çok devlet tarafından kullanıldığı görülmüştür. Genel kabul görmüş denetim standartları (GKGDS) denetçilere teferruatlı şekilde yol göstermektedir. Ayrıca bu standartlar denetim sürecinde ne gibi hususlara dikkat edilmesi ne gibi denetim metotlarının uygulanması gerektiği hususlarında teferruatlı malumatlar sunan bir denetleme kılavuzu özelliğinde kaideler değildir (Gücenme, 2004, s. 32). Genel kabul görmüş denetim standartları genel bakımdan denetçilere malumatlar sunmaktadır. Denetim sürecinde bir problem teşkil ettiğinde denetçilerin hangi hal ve tutumları göstereceği ve ortaya çıkan problemi nasıl çözümleyeceklerine dair bir takım izah edici kaideler sunmaktadır. Bu kaidelere ait denetleme standartları, tebliğler (SAS- Statement on Standards) şeklinde izah edilmektedir (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016, s. 22)

Denetim sürecinde genel kabul görmüş denetim standartları denetleyicilerin tabi olması gerekli asgari koşullardır. Bu aşamadan sonraki işlemler tamamen denetleyicilere bırakılmıştır (Bozkurt, 2012, s. 35).

Bir denetleme faaliyetinin kabul edilebilirliği bu kıstaslara uyumluluk seviyesi ile değerlendirilmektedir. Şayet denetleme faaliyetinin özellikleri GKGDS'ye uygunluk göstermez ise gerçekleştirilen denetlemenin güvenilir ve elverişli olmadığı şeklinde değerlendirilmektedir. GKGDS'ye uygun ve elverişli gerçekleştirilen denetim de doğru ve güvenilir şeklinde ifade edilir (Oktay, 2013, s. 51).

GKGDS'ı üç gruba ayrılarak on standart yer almaktadır.

- Genel Standartlar
- Çalışma Alanı Standartları
- Raporlama Standartları

olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

2.4.1.1. Genel Standartlar

Genel Standartlarda, denetleme faaliyetinde bulunan çalışanların hangi niteliklere sahip olması gerektiğini gösteren unsurlar yer almaktadır. Denetçide yer alan bu nitelikler, özgür hal ve tutum gösterebilme yeteneği ve mesleki yeterliliği gibi denetlemedeki kalite unsurlarıdır (Akçay ve Bilen, 2018, s. 232):

- Mesleki açıdan yeterlilik ve eğitim
- Tarafsız olma
- Mesleğine hassasiyet ve dikkat göstermedir.

2.4.1.1.1 Mesleki Eğitim ve Yeterlilik

Mesleki eğitim ve kifayet standardında, denetçide olması gereken deneyim ve mesleki eğitim yer almaktadır (Haftacı, 2014, s. 25). Mesleki açıdan yeterlilik ve eğitime hâkim olamayan bağımsız denetçiler, denetim faaliyeti yapamamaktadır.

Bağımsız denetçilerin vergi, denetleme, ekonomi, maliye, muhasebe, yönetmelik ve mevzuat gibi konularda mesleki eğitim bilgi ve malumatı eksiksiz ve kusursuz olmalıdır. Pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de denetçilerin mesleki açıdan yeterli seviyeye ulaşması, devamlılığın sağlanması ve ilerletilmesi amacıyla gereken önlemler sağlanmaktadır (Gücenme, 2004, s. 33).

Mesleki açıdan yeterliliğin sağlanması ve devamlılığı amacıyla bağımsız denetçilerin o güne ait koşulları ve yönetmelikleri bilmeleri, denetleme hususunda yerel ve uluslararası yasaları ve hazırlıkları ve meydana gelen olayları, bu hususta gerçekleştirilen araştırma çalışmalarını ve verilen kararları da içine alan muhasebe mesleğine ilişkin gelişmeleri devamlı izlemeleri, yapılan veya yapılacak seminer ve konferanslara gitmeleri, disiplinli davranmaları ve kurs, seminer ve konferanslara katılmaları gerekmektedir (Kalkan, 2016, s. 13).

Mesleki kurum ve kuruluşların hizmet sağlamada en ehemmiyetli vasıtası, yetenekli, çalışkan ve bilgili çalışanlarıdır. Kurumsallaşan mesleki kurumlarda, temin edilen çalışanların, işe alınması, eğitimi, verimliliklerin belirlenmesi ve ilerlemelerinden yükümlü olan kurumsal bir insan kaynakları yönetim biriminin meydana getirilmesi elzemdir (Gürer, 2011, s. 180).

2.4.1.1.2. Bağımsızlık

Bağımsız denetçiler yapmış oldukları tüm faaliyetlerde zihni açıdan özgür, tarafsız ve bağımsız olabilmelidir (www.aicpa.org. 2020, s. 1599).

Tarafsız olma görünüş bakımından; yeterli, bilgili ve tarafsız üçüncü tarafın, tüm özel olaylar ve halleri derinlemesine inceleyerek herhangi bir şirketin ya da denetimde yer alan üyenin doğruluğunu, bağımsızlığını ve mesleki açıdan kuşkuculuğunu yüksek ihtimalle riske atacağı durumlardan sakınmaktır (İESBA, 2016, s. 6).

Uluslararası Etik Standartları Kurumu (İESBA), tarafsızlık durumunu zihinsel açıdan tarafsız olma şeklinde açıklamıştır. Burada yapılan tanımlamaya göre zihinsel tarafsızlık; herhangi bir olay veya vakanın neticesidir. Mesleki açıdan yapılan bir denetlemeyi gölgeleyecek etkilere maruz bırakmadan yapılması, denetçinin doğru

şekilde hal tutum sergilemesi, mesleki açıdan kuşkuculuk ve özgürlük içinde çalışmasına imkân tanıyan zihinsel durumu ifade etmektedir (İESBA, 2016, s. 6).

Mali tablo kullanıcıları, denetim raporunu hazırlayan ve görüş bildiren denetçilerin bağımsızlık ilkesine bağlı olduklarına inanırlar. Bu inanç bağımsız denetim işi için esas niteliktedir. Denetçinin bağımsız şekilde davranmadığına yönelik bir yargı oluşması durumunda denetimin esas görevini geçersiz kılarak, denetimin amacını engelleyecektir. Bu açıdan bakıldığında, bağımsız denetim görevini üstlenen denetçilerin bağımsız hareket etmediklerine dair bir görüntü oluşturan her türlü temastan ve hareketten sakınmaları gerekmektedir (Erdoğan, 2002, s. 55).

Denetçilerin, denetleme işlemlerinin devamlılığın sağlanmasında, raporlamaların düzenlenmesinde ve fikirlerin sunumu süreçlerinde özgür bir bakış açısı ile davranması denetlemede bağımsızlık şeklinde tanımlanmaktadır (Bozkurt, 2000, s. 38).

Mali tabloları kullanan bireyler, raporlamaları düzenleyen ve fikirlerini açıklayan denetçilerin tarafsız olduğuna ve buna uygun hal ve tutumlar sergilediklerini düşünmektedirler. Bu inanma durumu bağımsız denetim mesleğinde ana unsurlardandır. Bağımsız denetçilerin tarafsız hal ve tutumlar göstermediklerine ilişkin bir inanma durumu denetleme işlemini başarısız olmasına neden olacaktır. Aynı zamanda denetleme faaliyetinin de gayesine mâni olacaktır. Bu açıdan, tarafsız denetleme mesleğini yerine getiren denetçilerin tarafsız şekilde hal ve tutumlar göstermedikleri imajını meydana getiren her çeşit hal ve tutumlardan ve bağlantıdan uzak durmalıdır.

2.4.1.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen

Bir denetimi tasarlamak ve süreci başlatmak için denetçinin mesleki özen ve titizliğe sahip olması gerekir. (American Institute of Certified Public Accountants [AICPA], 1972). Denetçinin mesleki titizlik ve özene sahip olması, denetim sürecinde denetçiyi, denetim standartlarına uymaya sevk etmektedir. Denetçi, işletmenin mali tabloları konusunda görüş bildirmek amacıyla yeterli ve doğru nitelikte denetim kanıtı toplayarak hata ve yanlışlık yapma riskini düşük seviyeye

düşürmeye çalışır. Denetçi, denetim faaliyetini yürütebilmek için birçok denetim kanıtına ihtiyaç duyar ve bu nedenle oldukça fazla bilgi ve belgeyle alakadar olmak durumunda kalır. Denetçi birçok bilgi, belge ve dokümanla ilgilendiği için gerekli dikkat ve özeni göstermesi gerekmektedir. Denetçi, denetim sürecinin en başından en sonuna kadar tüm denetim süreçlerini mesleki titizlik ve özen çerçevesinde devam ettirmek durumundadır (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016, s. 26).

2.4.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma Alanı Standartları denetçi tarafından, denetim çalışmaları boyunca uygulaması ve yerine getirmesi gereken konular hakkında yol gösteren standartlardır.

2.4.1.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı

Denetçi, denetim faaliyetine başlamadan önce yapacağı uygulamaları, izleyeceği yolu ve çalışmaları planlamalı ve denetim süreci boyunca bu plana sadık kalınıp kalınmadığını kontrol etmelidir. Denetim süreci, baş denetçi ve yardımcı denetçiler olmak üzere bir ekip tarafından gerçekleştirilir. Denetçi, denetimin maksadına ulaşabilmesi için yardımcı denetçileri kontrol etmek durumundadır. Yardımcı denetçilerin gözetlenmesi, onlara mesleki tecrübe kazandırmak, iş başında gelişim ve öğrenmelerini sağlamak denetim kalitesinin artırılması için elzemdir. Denetçi, yardımcı denetçileri denetimin amacı, hedefleri ve denetçi sorumlulukları konusunda aydınlatmalıdır. Bu bağlamda denetçinin, yardımcı denetçilere yol göstermemesi ve sorumluluk verip bu sorumlulukların gerekleri konusunda gerekli kontrolleri yapmaması bu standardın mahiyetine aykırıdır (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016, s. 27).

2.4.1.2.2. İç Kontrol Yapısının İncelenmesi

Yapılacak olan denetimin boyutunu, sürecini, kapsamını ve zamanlamasını ayarlayabilmek için denetçinin iç kontrol sisteminin varlığından haberdar ve bilgi sahibi olması gerekmektedir.(Bozkurt, 2012, s. 40).

Düzenli ve sistematik çalışan bir iç kontrol mekanizması ve yeterli düzeyde bir iç denetim departmanının olduğu işletmelerde denetimi yapan kişi, işletme

içindeki denetim süreçlerini denetim kanıtları olarak değerlendirebilmekte; işletmenin finansal durumu ve faaliyet çıktıları ile ilgili fikir verebilmektedir. Denetçilerin, firmaların iç kontrol sistemi ve hata riskleri konusunda tam bilgiye ulaşması zorunludur. Çünkü hata riski tahminleri, denetim programının geliştirilmesinde denetçiye çok önemli yardım sağlamaktadır. Bahse konu denetim programı, mali tablolardaki hesap hareketlerine ait delil niteliğindeki bilgilerin bir araya getirilmesinde kullanılan denetim süreçlerinin yapısını, zamanlamasını ve boyutunu belirtmektedir (Kartal, 2013, s. 17).

2.4.1.2.3. Yeterli Kanıt Toplanması

Denetçinin denetim faaliyeti sonucunda mali tablolar hakkında sağlıklı bir görüş bildirebilmesi için uygun nitelikte ve yeterli sayıda denetim kanıtı/delili toplaması gerekmektedir. Denetim kanıtlarının yeterliliği konusundaki kararı bağımsız denetçi vermektedir. Denetçinin denetim kanıtı hakkındaki yeterlilik kıstasını etkiyen kıstaslar; iç kontrol sisteminin aktifliği, finansal tabloların özelliği, şirketin kurumsal yönetim anlayışına bakış açısı, şirketin sahip olduğu işletme kültürü ve işletmenin iç nitelikleri şeklinde sıralanabilir. (www.aicpa.org., 2020).

2.4.1.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları denetim faaliyeti çıktıları olan denetim raporunun fiziki açıdan nasıl olacağı, hangi şekil şartlarına uygun hazırlanması gerektiğini aktaran standartlardır. Bu standartlar da aşağıdaki gibi sıralanabilir (Selimoğlu ve Uzay, 2014, s. 16):

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluk standardı
- Yeterli açıklama standardı
- Tutarlılık standardı
- Görüş bildirme standardı

2.4.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Bağımsız denetçi, denetçi raporunda, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe İlkelerine uygun olarak sunulup sunulmadığını belirtmelidir (www.aicpa.org., 2020, s. 1600).

Bağımsız denetçinin, mali tabloları incelemesi sonucunda işletmenin finansal açıdan hangi durumda olduğuna ve bu durumları doğru bir şekilde açıkladığına dair bir görüşe varması gerekmektedir. Bağımsız denetçi bu sonuca ulaşırken doğruluk ile ilgili bazı standartları temel alması gerekir ve bu standartlar genel kabul görmüş denetim ilkelerinin özünü yansıtmaktadır (Başpınar, 2005, s. 57).

2.4.1.3.2. Yeterli Açıklama Standardı

Finansal ve mali raporlar işletmeler ile mali piyasalar arasında bir köprü vazifesi gördüğünden, sağlıklı bir finansal piyasanın oluşabilmesi için hazırlanan bilgilerin şeffaf, güvenilir ve karşılaştırılabilir bir bilgi olması zorunlu bir kriterdir. (Okay Örerler, 2005, s. 6).

Hazırlanacak olan her türlü finansal ve mali tablonun genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunumu, bilgilerin yeterli düzeyde açıklanmasını da beraberinde zorunlu kılar. Bu standart mali tablolarda kullanılan terminoloji, verilen detay bilgilerin miktarı ve bu bilgilerin açıklanma biçimleri de kapsama dahil olmak üzere mali tabloların şekilsel anlamda biçimleri, ekleri ve içeriği ile de alakalıdır. Bağımsız denetçi, önceden belirlenmiş bir konunun, finansal tablonun düzenlendiği zamanın gerektirdiği durum ve şartlar ışığında açıklanıp açıklanmadığını da değerlendirmelidir.

2.4.1.3.3. Tutarlılık Standardı

Denetim faaliyetini amacına ulaştırabilmek için muhasebe sistemiyle ilgili bilgi toplayan denetçi, geçmiş dönemlerde kullanılan muhasebe sistem ve politikalarının denetime tabi olunan yılda da aynı şekilde uygulanıp uygulanmadığını denetim raporunda belirtmek zorundadır. Devamlılık standardı şeklinde de

adlandırılan bu standarda göre denetçi, kendi raporunda, cari dönemde genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyumun bir önceki dönemi de kriter alarak değişmeden süregeldiğini açıkça ifade etmelidir. Standarda uyumda müşteri şirket yönetimi herhangi bir değişikliği uygulamaya koymuş ise, finansal tablo kullanıcılarının da bu değişikliğin finansal tabloya olan etkilerini bilmeleri de gerekmektedir. Bu değişikliğe gidişin sebepleri ve etkileri dipnotlarda net bir şekilde ifade edilmelidir (Haftacı, 2014, s. 27).

Bir işletmede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin, işletmenin ticari hayatı boyunca aynı kalması finansal tabloların geçmiş dönemlerle kıyaslanabilmesine olanak sağlamaktadır. Muhasebe sisteminde kullanılan sistem ve politikaların sürekli değişiklik göstermesi, finansal tablo kullanıcılarının finansal analizler doğrultusunda karar verme süreçlerini olumsuz etkileyecektir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017, s. 71).

2.4.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Bu standardın ana amacı, denetim yapan kişinin finansal tablolarla birlikte isminin geçtiği durumlarda sorumluluk seviyesinin yanlış yorumlanmasına engel olmaktır.

Raporlama standardına göre denetçi raporunda dört farklı görüş iletebilir. Bunlar; olumsuz görüş, olumlu görüş, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma.

Olumsuz görüş: Bu görüş türünden çıkarılacak sonuç şudur; finansal tablolarda yer alan bilgilerin ve gerçekleşen faaliyetlerin sonuçlarının gerçeği yansıtmağı anlamı çıkar. Bu görüş türüne sebep olan ve gerçeği yansıtmayan durumların sebepleri de raporda açıkça belirtilmelidir (Gücenme, 2014, s. 58).

Olumlu görüş: Finansal durumun ve gerçekleşen faaliyet neticelerinin gerçeği yansıttığı anlamındadır.

Şartlı görüş: Mali tablolarda oluşan sonuçlarda muhasebe standartlarına göre aykırılık teşkil ettiği ancak bu aykırılıkların bütünsel açıdan tabloların güvenilirlik düzeyini riske atmadığı durumlarda şartlı görüş bildirilir (Yılancı, Yıldız ve Kiracı,

2016, s. 31) . Bu aykırı durumların neler olduğu raporda belirtilmeli ve bütünsel olarak hangi sebeple finansal tabloların güvence düzeyini bozmadığı açıklanmalıdır.

Görüş bildirmekten kaçınma: Denetçi, yapacağı denetim faaliyetinin sonuca ulaşması için gereken bilgi, veri ve belgelere ulaşamadığı veya yeterli sayıda ve nitelikte denetim kanıtına erişemediği durumlarda görüş bildirmekten kaçınır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE BULGULAR

3.1.ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırmanın amacı, bağımsız denetimin başarılı olması hususunda demografik özelliklerin etkilerini, bağımsız denetim sürecinde çeşitli parametrelerin bağını, bağımsız denetim sürecine etki eden faktörleri ve bağımsız denetimi başarıya ulaştıracak faktörleri saptamaktır.

3.2. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE SINIRLARI

TÜRMOB web sitesinden Ağustos 2021 tarihinde alınan rakamlara göre Şanlıurfa SMMMO' ya kayıtlı 551 muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavir vardır. Basit tesadüfi örnekleme yöntemine ve %5 hata payı ile araştırmada 210 anket yapılması gerekirken 256 anket çalışması yapılmıştır. Çalışma Şanlıurfa sınırları içerisinde yürütülmüştür.

3.3.ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Araştırmanın hipotezleri şunlardır:

H_1: Bağımsız denetimde cinsiyet, Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve üniversiteler uyum içinde çalışmasını etkilemektedir.

H_2: Cinsiyet; denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğunu etkilemektedir.

H_3: Cinsiyet; "Bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması" ilkesine önem verilmesini etkilemektedir.

H_4:Cinsiyet; denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetim kalitesini arttırmayı etkilemektedir.

H_5:Cinsiyet; bağımsız denetim etkinliğinin etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlı olmasını etkilemektedir.

H_6:Cinsiyet; bağımsız denetim etkinliğinin kanuni yaptırımların gücüne bağlı olma durumunu etkilemektedir.

H_7: Servqual grupları ile çalışma şekli arasında bir ilişki bulunmaktadır.

H_8: Servqual grupları ile eğitim durumu arasında bir ilişki bulunmaktadır.

H_9: Servqual grupları ile yaş grupları arasında bir ilişki bulunmaktadır.

H_{10}: Bağımlı Değişken Servqual Ortalamasına Göre cinsiyet, çalışma çekli, SMMM'nin yaşı, ofis çalışan sayısı ve eğitim seviyesi arasında ilişki bulunmaktadır.

H_{11}: Bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve üniversiteler uyum içinde çalışmalıdır.

H_{12}: Bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmelidir.

H_{13}: Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun arttırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırır.

H_{14}: Cinsiyete göre Servqual farklılık göstermektedir

H_{15}: Eğitime göre Servqual farklılık göstermektedir

H_{16}: Çalışma durumuna göre Servqual farklılık göstermektedir.

H_{17}: Bağımsız denetimi kabul etme durumuna göre Servqual farklılık göstermektedir.

H_{18}: Yaş gruplarına göre Servqual farklılık göstermektedir.

3.4.ARAŞTIRMADA KULLANILAN YÖNTEMLER

Araştırmanın değişkenlerine ait normal dağılımı gösterme durumu **Kolmogorov-Smirnov** testi belirlenmiştir. Tablo 3'de görüldüğü üzere, Servqual ölçeği ve alt boyutlarının hiçbiri normal dağılım göstermemektedir ($p<0,05$).

Tablo 3: Kolmogorov-Smirnov Test

		ServQual ortalama	Bağımsızlık	Dürüstlük	Tarafsızlık	Gizlilik	Profesyonel davranış ilkelerine uygun davranması	İşletme kültürü
N		256	256	256	256	256	256	256
Normal Parameters	**Ortalama**	3.5100	4,05	3,98	4,09	4,04	4,07	3,99
	St Sapma	.58962	1,005	,907	,886	,873	,926	,905
Test Statistic		,141	,239	,261	,258	,269	,231	,271
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000

3.5.ARAŞTIRMA BULGULARI

Çalışmanın bu bölümünde anket çalışmasında elde edilen araştırma bulguları açıklanmıştır.

3.5.1. Betimsel Tablolar

Tablo 4: Ankete Katılanların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

		F	**(%)**
Cinsiyet	**Erkek**	231	90,2%
	Kadın	25	9,8%
	Total	256	100,0%

Tablo 4'te ankete katılanların cinsiyetlerine göre dağılımları sunulmuştur. Buna göre ankete katılanların yüzde 90,2'si erkek iken yüzde 9,8'ise kadındır.

Tablo 5: Ankete katılanların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

		F	**(%)**
Eğitim	**Lisans**	153	59,8%
	Lisans üstü	100	39,1%
	Lise	2	0,8%
	Ö Lisans	1	0,4%
	Total	256	100,0%

Tablo 5'te ankete katılanların eğitim durumlarına göre dağılımları sunulmuştur. Buna göre ankete katılanların Lisans, Lisansüstü, Lise ve Ön lisans olma durumlarına (%) göre sırasıyla; % 59.8, %39.1, %0.8 ve %0.4'tür.

Tablo 6: Ankete katılanların Çalışma Durumlarına Göre Dağılımı

Çalışma şekli	**Bireysel**	104	40,6%
	Ortak	152	59,4%
	Total	256	100,0%

Tablo 6'te ise ankete katılanların çalışma durumlarına göre dağılımları sunulmuştur. Buna göre ankete katılanların %40,6'sı bireysel çalışırken %59,4'ü ise ortak çalışmaktadır.

Tablo 7: Ankete katılanların bağımsız denetçiliği kabul edip etmeme durumuna göre dağılımı

Bağımsız denetçiliği mevcut koşullarınızla kabul eder misiniz?	**Belli bir eğitimden sonra evet**	223	87,1%
	Evet	29	11,3%
	Hayır	4	1,6%
	Total	256	100,0%

Tablo 7'da ankete katılanların ise bağımsız denetçiliği kabul edip etmeme durumuna göre dağılımları sunulmuştur. Buna göre ankete katılanların %11,3'ü bağımsız denetçiliği mevcut koşulları ile kabul ederken %1,6'sı ise kabul etmemiştir. Bununla birlikte belli bir eğitimden sonra ise %87,1'i bağımsız denetçiliği kabul etmiştir.

Tablo 8: Ankete katılanların bağımsız yetki derecesine göre göre dağılımı

	Kesinlikle katılmıyorum		Biraz katılıyorum		Orta derecede katılıyorum		Büyük ölçüde katılıyorum		Kesinlikle katılıyorum	
	F	**%)**	**F**	**(%)**	**F**	**(%)**	**F**	**(%)**	**F**	**(%)**
Bağımsızlık	6	%2,3	12	%4,7	51	%19,9	82	%32,0	105	%41,0
Dürüstlük	6	%2,3	7	%2,7	50	%19,5	115	%44,9	78	%30,5
Tarafsızlık	6	%2,3	4	%1,6	42	%16,4	114	%44,5	90	%35,2
Gizlilik	6	%2,3	4	%1,6	44	%17,2	121	%47,3	81	%31,6
Profesyonel davranış ilkelerine uygun davranması	6	%2,3	5	%2,0	50	%19,5	99	%38,7	96	%37,5
İşletme kültürü	6	%2,3	8	%3,1	46	%18,0	119	%46,5	77	%30,1
Firmanızın personel sayısı	4	%1,6	16	%6,3	64	%25,0	114	%44,5	58	%22,7
Firmanızın personel Kalitesi ve tecrübesi,	5	%2,0	15	%5,9	65	%25,4	110	%43,0	61	%23,8
Denetim Süreci bilgi ve deneyiminiz	7	%2,7	10	%3,9	72	%28,1	98	%38,3	69	%27,0
Denetim raporu hazırlama yeteneğiniz	5	%2,0	18	%7,0	57	%22,3	107	%41,8	69	%27,0
Denetleyeceğiniz firmanın çalışma süresine uyum yeteneğiniz	6	%2,3	18	%7,0	68	%26,6	98	%38,3	66	%25,8
Denetim dışı hizmetler yerine getirme isteğiniz	8	%3,1	19	%7,4	58	%22,7	102	%39,8	69	%27,0
Denetimle ilgili yasal yapı bilgi yeterliliğiniz	6	%2,3	10	%3,9	56	%21,9	129	%50,4	55	%21,5
Kurumsal yönetiminizin yeterliliği	6	%2,3	14	%5,5	69	%27,0	96	%37,5	71	%27,7
İç denetim yeterliliğiniz	6	%2,3	18	%7,0	54	%21,1	117	%45,7	61	%23,8
İç Kontrol yeterliliğiniz	6	%2,3	18	%7,0	60	%23,4	120	%46,9	52	%20,3
Etik Kuralları yerine getirme yeterliliğiniz	6	%2,3	9	%3,5	58	%22,7	90	%35,2	93	%36,3
Bağımsız denetimde kalite kontrol ilkelerine sahip olmanız	6	2,3%	14	5,5%	35	%13,7	86	33,6%	115	%44,9

Tablo 8'de ankete katılanların bağımsız yetki derecesine göre dağılımı verilmiştir. Buna göre ankete katılanların en çok önem verdiği konular; Denetimle ilgili yasal yapı bilgi yeterlilik (%50,4), gizlilik (%47.3), iç kontrol yeterliliği (%46.9), işletme kültürü (46.5), iç denetim yeterliliği (%45.7), dürüstlük (%44.9), tarafsızlık (%44.5) ve firmanızın personel sayısı (%44.5) konularında katılımcılar büyük ölçüde katılıyorum derken bağımsız denetimde kalite kontrol ilkelerine sahip olmanız (%44.9) ve bağımsızlık (%41) konularında ise kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade etmişlerdir.

Şirketlerin denetleme yapısının yerine, bağımsız denetim firmasını ya da bağımsız denetçiyi değerlendiren yeni TTK, denetçinin tarafsızlık özelliğinin korunmasına özel ehemmiyet göstererek "denetçi olabilecekler" maddesinde denetçilere ait özellikler açık şekilde belirtilmiştir (Deryal ve Durgut, 2009, s. 48).

ABD'de kamu gözetim kurulunun da oluşumunu tespit eden Sarbanes Oxley Yasası'nın yayınlanmasından iki yıl sonra 336 denetçi tarafında cevaplandırılan ve Kamu Gözetim Kurumu'nun ilgi alanına giren soruların yer aldığı bir anket düzenlenmiştir. Araştırma sonucuna göre; ankete katılanların çoğunluğu kalite kontrol standartlarının (%54), meslek ahlakı standartlarının (%66) ve bağımsızlık standartlarının (%69) kamu gözetim kurulu tarafından oluşturulması gerektiği tespit edilmiştir. Ancak, denetim standartları (%56) ve muhasebe standartlarının (%61) ise kurul tarafından oluşturulması gerekmediği tespit edilmiştir. Anket sonucuna göre katılımcıların büyük bir kısmı (%73) kurulun denetçilere yönelik denetim ve disiplin uygulamalarına devam etmesi gerektiği vurgulanmaktadır (Uzay, 2006, s. 190).

Kaliteli bir denetim çalışması ancak alanında uzman kaliteli denetçilerle mümkün olur. Kaliteli denetçi istihdam etmek isteyen denetim firmaları ancak istihdam sürecinde kriterler belirleyip bu kriterlere uyan denetçileri almalıdır. Üzerinde dikkat edilmesi gereken kriterler ve başlıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir; (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013, s. 13). - İşe alım- Performans süreçleri, - Deneyim ve kabiliyetleri ile sorumlulukları yerine getirme süreleri, - Yeterlilik - Kariyer Planlaması(KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013, s. 25).

Yıldız (2010) tarafından Kayseri'deki bağımsız SMMM'lerin meslek etiği hakkındaki fikirlerinin araştırıldığı çalışmada ankete katılımcıların yaklaşık üçte birinin meslek etiği ile ilgili eğitim almadıkları bulgusuna ulaşılmıştır. Dikkate değer

bir diğer sonuç ise de katılımcıların yine yaklaşık üçte birinin mesleki standartlardan bilgilerinin olmamasıdır. Mesleki standartlardan bile bilgisi olmayan kişilerin mesleki standartlara uygun hareket şekilde etmelerini beklemek uygun olmayacağından bu meslek mensubu kitlesinin içerisinde yer alan kişilerin, mükelleflerin vergi bilini ve ahlakı üzerinde olumsuz etkilere neden olacakları aşikârdır. Araştırmada mükellef çıkarı-kamu çıkarı arasında yaşanan gel-gitlerin meslek etiğini olumsuz bir şekilde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Katılımcılar meslek etiği ilkelerine uyulması konusunda ise meslek örgütlerinin etkisiz kaldıklarını belirtmişlerdir (Yıldız, 2010, s. 174-176).

3.5.2. Güvenilirlik Analizi

3.5.2.1. Alfa Yöntemi (Cronbach Alfa Katsayısı)

Ölçekte yer alan k sorunun varyansları toplamının genel varyansa olan oranlanması ile bulunan ve 0 ile 1 arasında değerler alan söz konusu alfa katsayısı, bir ağırlıklı standart değişim ortalaması şeklinde ifade edilir.

Cronbach Alfa Katsayısı, ölçekte yer alan k sorunun homojen bir yapıyı açıklamak üzere bir bütün oluşturup oluşturmadıklarını araştırır.

- Alfa katsayısının yer alabileceği aralıklar ve buna bağlı olarak da ölçeğin güvenirlik durumu aşağıda belirtildiği gibidir (Miran, 2018) ;
  - $0.00 \leq \alpha < 0.40$ ise ölçek güvenilir değildir,
  - $0.40 \leq \alpha < 0.60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir,
  - $0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir,
  - $0.80 \leq \alpha < 1.00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Servqual Ölçeğine ait alfa katsayısı 0.885'tir. Bu, kullanılan ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir (Tablo 9).

Tablo 9: Güvenirlik Analizi

Cronbach's Alpha	N of Items
,885	22

3.5.3. Faktör Analizi

KMO ve Bartlett's testinin anlamlı olması faktör analizine uygun olduğunu gösterir. KMO>0.6 ve Bartlett sig<0.05 olmalıdır.

Kaiser Meyer Olkin (KMO) örneklem yeterliliği ölçütüdür. KMO testi, örnek büyüklüğünün uygunluğunu belirler (Miran, 2018):

- 0.8'den büyük ise mükemmel
- 0.7-0.8 iyi,
- 0.5-0.7 arası orta,
- En az 0.5 olmalı
- 0.5'ten küçükse daha fazla veri toplanmalı

Tablo 10: KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,828
Bartlett's Test of Sphericity	**Approx. Chi-Square**	2437,736
	df	231
	Sig.	,000

Servqual ölçeğinin KMO değeri 0.828 olarak bulunmuştur. Bu, örnek büyüklüğümüzün mükemmel olduğu anlamına gelmektedir (Tablo 10).

Barlett testi, korelasyon matrisinin birim matris olduğunu iddia eden sıfır hipotezini test eder. Bu hipotezin reddedilmesi için Sig. (p) değerinin 0,05 ya da 0.05'ten küçük olması gerekir. Servqual ölçeğinin Barlett testine ait p değeri 0.000 olduğundan sıfır hipotezi reddedilir (Tablo 10).

Tablo 11: Toplam açıklanan varyans yüzdesi

Factor	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Top.	Varyans (%)	Yığılmalı(%)	Top.	% of Variance	Cumulative %	Top.	Varyans (%)	Yığılmalı(%)
1	6,727	30,578	30,578	3,252	14,784	14,784	2,881	13,094	13,094
2	2,188	9,945	40,523	2,200	9,998	24,783	2,427	11,034	24,128
3	1,766	8,028	48,550	3,647	16,578	41,360	2,004	9,107	33,235
4	1,290	5,864	54,415	1,060	4,820	46,180	1,731	7,867	41,102
5	1,242	5,645	60,060	1,052	4,781	50,961	1,659	7,542	48,644
6	1,068	4,855	64,915	,696	3,165	54,126	1,206	5,482	54,126
7	,946	4,299	69,214						
8	,902	4,099	73,313						
9	,757	3,439	76,752						
10	,658	2,992	79,744						
11	,576	2,616	82,360						
12	,562	2,556	84,916						
13	,507	2,304	87,220						
14	,454	2,065	89,285						
15	,420	1,911	91,196						
16	,367	1,669	92,865						
17	,342	1,555	94,420						
18	,317	1,442	95,862						
19	,305	1,386	97,248						
20	,280	1,271	98,519						
21	,217	,989	99,507						
22	,108	,493	100,000						
Extraction Method: Maximum Likelihood.									

Faktör analizinin başında faktör sayısı, analize alınan ifade sayısı kadardır. Kuşkusuz 22 faktör anlamlı değildir. Öz değeri 1'den büyük faktörlerle çalışılması esas olduğundan, servqual ölçeği için öz değeri 1'den büyük 6 faktör dikkate alınmıştır(Tablo 11).

1. faktör her zaman en yüksek varyansa (yani en büyük öz değere) sahip olacaktır. 2. faktör ise geriye kalan faktörler arasında en yüksek varyansa sahip olan faktör olacaktır. Toplam sütunundaki değerlerin toplamı 22'dir. 1. faktörün öz değeri olan 6.727'un, toplam varyans olan 22'deki payı, 6.727/22=%30.578'dir.

Cumulative % sütunu, mevcut ve önceki faktörlere ait varyansların eklemeli yüzdesidir. Burada 6. satırdaki 64.915 değeri, ilk 5 faktörün toplam varyanstaki payının %64.915 olduğunu ifade eder (Tablo 11).

3.5.4. Çapraz Tablo Frekans Analizleri

Tablo 12: Bağımsız Denetim Hususunda Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve Üniversiteler Uyum İçinde Çalışması * Cinsiyet ilişkisi

		Cinsiyet		Toplam
		Erkek	Kadın	
Bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı KGK, TÜRMOB ve üniversiteler uyum içinde çalışmalıdır.	Kesinlikle katılmıyorum	7	2	9
	Biraz katılıyorum	11	1	12
	Orta derecede katılıyorum	61	2	63
	Büyük ölçüde katılıyorum	64	8	72
	Kesinlikle katılıyorum	88	12	100
Toplam		231	25	256

Tablo 12'de Bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve üniversiteler uyum içinde çalışması * Cinsiyet arasındaki ilişki sunulmuştur. Buna göre bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve üniversiteler uyum içinde çalışması konusunda kesinlikle katılmıyorum, biraz katılıyorum, orta derecede katılıyorum, büyük ölçüde katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum diyen erkek sayısı sırası ile 7, 11, 61, 64 ve 88; kesinlikle katılmıyorum, biraz katılıyorum, orta derecede katılıyorum, büyük ölçüde katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum diyen kadın sayısı sırası ile 2, 1, 2, 8 ve 12'dir.

Tablo 13: Bağımsız Denetim Hususunda Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve Üniversiteler Uyum İçinde Çalışması * Cinsiyet arasındaki ilişkinin Çapraz Tablo Frekans Analizleri

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	5,433[a]	4	,246
Likelihood Ratio	6,019	4	,198
Linear-by-Linear Association	,440	1	,507
N of Valid Cases	256		
a. 2 cells (20,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,88.			

H_1:Bağımsız denetimde cinsiyet, Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve üniversiteler uyum içinde çalışmasını etkilemektedir.

Tablo 13'e göre Likelihood Ratio değerine ait p değeri (0.198), 0.05'ten büyük olduğundan H_1 hipotezi reddedilir. Buna göre, bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve üniversiteler uyum içinde çalışmasında cinsiyet sonucu etkilememektedir.

"Bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı, KGK ve TÜRMOB uyum içinde çalışması" anket sorusunun ortalaması 4,2188 elde edilirken bağımsız denetimi başarıya ulaştıracak faktörler içerisinde en önemlisidir (Özçelik vd. 2014, s. 68). Tunce ve Bilen (2020) tarafından yapılan çalışmada da Bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı, KGK ve TÜRMOB uyum içinde çalışması sorusu anket katılımcıları arasında en çok kabul edilen ifadedir.

Tablo 14: Denetçilerin Mali Müşavir Olma Zorunluluğu Olmalıdır * Cinsiyet Arasındaki İlişki

		Cinsiyet		Toplam
		Erkek	Kadın	
Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu olmalıdır	Kesinlikle katılmıyorum	11	2	13
	Biraz katılıyorum	4	1	5
	Orta derecede katılıyorum	55	4	59
	Büyük ölçüde katılıyorum	116	8	124
	Kesinlikle katılıyorum	45	10	55
Toplam		231	25	256

Tablo 14'te denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu olmalıdır * cinsiyet arasındaki ilişki sunulmuştur. Buna göre denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu olması konusunda kesinlikle katılmıyorum, biraz katılıyorum, orta derecede katılıyorum, büyük ölçüde katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum diyen erkek sayısı sırası ile 11, 4, 55, 116 ve 45; kesinlikle katılmıyorum, biraz katılıyorum, orta derecede katılıyorum, büyük ölçüde katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum diyen kadın sayısı sırası ile 2, 1, 4, 8 ve 10'dur.

Tablo 15: Denetçilerin Mali Müşavir Olma Zorunluluğu Olmalıdır * Cinsiyet Arasındaki İlişkinin Çapraz Tablo Frekans Analizleri

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	7,624[a]	4	,106
Likelihood Ratio	6,890	4	,142
Linear-by-Linear Association	,475	1	,491
N of Valid Cases	256		
a. 3 cells (30,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,49.			

H_2: Cinsiyet; denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğunu etkilemektedir.

Tablo 15'te göre Likelihood Ratio değerine ait p değeri (0.142), 0.05'ten büyük olduğundan H_2 hipotezi reddedilir. Buna göre, Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu cinsiyete bağlı olmadığı yani cinsiyetin bu durumu etkilemediği anlaşılmaktadır.

"Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu olmalıdır" anket sorusunun ortalaması" 4,0814 olarak tespit edilirken bağımsız denetimi başarıya ulaştıracak faktörlerden en önemli ikinci faktördür (Özçelik vd. 2014, s. 68). Meslek mensuplarının kesinlikle denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu olması gerektiğini düşündükleri başka bir çalışmada da saptanmıştır (Tunce ve Bilen, 2020, s. 55).

Tablo 16: Bağımsız Denetimin Başarısı İçin Denetçilerin Uzmanlaşması İlkesine Önem Verilmelidir * Cinsiyet Arasındaki İlişki

		Cinsiyet		Toplam
		Erkek	Kadın	
Bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmelidir.	Kesinlikle katılmıyorum	8	2	10
	Biraz katılıyorum	11	0	11
	Orta derecede katılıyorum	35	1	36
	Büyük ölçüde katılıyorum	92	12	104
	Kesinlikle katılıyorum	85	10	95
Toplam		231	25	256

Tablo 16'te bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmelidir * cinsiyet arasındaki ilişki sunulmuştur. Buna göre bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesi konusunda kesinlikle katılmıyorum, biraz katılıyorum, orta derecede katılıyorum, büyük ölçüde katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum diyen erkek sayısı sırası ile 8, 11, 35, 92 ve 85'i kesinlikle katılmıyorum, biraz katılıyorum, orta derecede katılıyorum, büyük ölçüde katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum diyen kadın sayısı sırası ile 2, 0, 1, 12 ve 10'dur.

Tablo 17: Bağımsız Denetimin Başarısı İçin Denetçilerin Uzmanlaşması İlkesine Önem Verilmelidir * Cinsiyet Arasındaki İlişkinin Çapraz Tablo Frekans Analizleri

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	4,807[a]	4	,308
Likelihood Ratio	6,322	4	,176
Linear-by-Linear Association	,229	1	,632
N of Valid Cases	256		
a. 3 cells (30,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,98.			

H_3: Cinsiyet; "Bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması" ilkesine önem verilmesini etkilemektedir.

Tablo 17'ya göre Likelihood Ratio değerine ait p değeri (0.176), 0.05'ten büyük olduğundan H_3 hipotezi reddedilir. Buna göre, bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesi durumu cinsiyete bağlı olmadığı yani cinsiyetin bu durumu etkilemediği anlaşılmaktadır.

"Bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesi" anket sorusunun ortalaması" 4,0483 olarak tespit edilirken bağımsız denetimi başarıya ulaştıracak faktörlerden en önemli üçüncüsüdür (Özçelik vd. 2014, s. 68).

Tablo 18: Denetim Kuruluşunun Bağımsız Denetim Ücretini Bir Aracı Kurumdan Alması Denetimin Kalitesini Arttırır * Cinsiyet Arasındaki İlişki

		Cinsiyet		Toplam
		Erkek	Kadın	
Denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini arttırır.	Kesinlikle katılmıyorum	8	2	10
	Biraz katılıyorum	12	0	12
	Orta derecede katılıyorum	57	4	61
	Büyük ölçüde katılıyorum	86	10	96
	Kesinlikle katılıyorum	68	9	77
Toplam		231	25	256

Tablo 18'de denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini arttırır * cinsiyet arasındaki ilişki sunulmuştur. Buna göre denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini arttırma konusunda kesinlikle katılmıyorum, biraz katılıyorum, orta derecede katılıyorum, büyük ölçüde katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum diyen erkek sayısı sırası ile 8, 12, 57, 86 ve 68 kesinlikle katılmıyorum, biraz katılıyorum, orta derecede katılıyorum, büyük ölçüde katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum diyen kadın sayısı sırası ile 2, 0, 4, 10 ve 9'dur.

Tablo 19: Denetim Kuruluşunun Bağımsız Denetim Ücretini Bir Aracı Kurumdan Alması Denetimin Kalitesini Arttırır * Cinsiyet Arasındaki İlişkinin Çapraz Tablo Frekans Analizleri

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	3,569[a]	4	,467
Likelihood Ratio	4,555	4	,336
Linear-by-Linear Association	,307	1	,579
N of Valid Cases	256		
a. 2 cells (20,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,98.			

H_4: Cinsiyet; denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetim kalitesini arttırmayı etkilemektedir

Tablo 19'a göre Likelihood Ratio değerine ait p değeri (0.336), 0.05'ten büyük olduğundan H_4 hipotezi reddedilir. Buna göre, denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini arttırma durumu cinsiyete bağlı olmadığı yani cinsiyetin bu durumu etkilemediği anlaşılmaktadır.

Gonthier-Besacier ve Schatt (2007), denetim ücretlerinin firma büyüklüğüne ve firma riskine bağlı olduğunu ifade etmektedir. Kacer ve ark. (2018) denetim ücretlerinin genellikle sabit olduğunu, kısmen önceki denetim faaliyetlerine bağlı olarak değiştiğini öne sürmektedir. Sonuç olarak, DeFond ve Zhang (2014) tarafından da vurgulandığı gibi, araştırmacılar, denetim ücreti çalışmalarından elde edilen sonuçları yorumlama konusunda özellikle dikkatli olmalıdırlar; "denetim ücretlerindeki artış, denetim kalitesinde bir artış olarak açık bir şekilde yorumlanamaz".

Tablo 20: Bağımsız Denetim Etkinliği Etik Değerlerin Ön Plana Çıkarılmasına Bağlıdır * Cinsiyet Arasındaki İlişki

		Cinsiyet		Toplam
		Erkek	Kadın	
Bağımsız denetim etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır	Kesinlikle katılmıyorum	8	2	10
	Biraz katılıyorum	12	1	13
	Orta derecede katılıyorum	58	2	60
	Büyük ölçüde katılıyorum	99	13	112
	Kesinlikle katılıyorum	54	7	61
Toplam		231	25	256

Tablo 20'de bağımsız denetim etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır * cinsiyet arasındaki ilişki sunulmuştur. Buna göre bağımsız denetimin etkinliği işletme sahiplerinin yaklaşımlarına bağlı olma konusunda kesinlikle katılmıyorum, biraz katılıyorum, orta derecede katılıyorum, büyük ölçüde katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum diyen erkek sayısı sırası ile 8, 12, 58, 99 ve 54

kesinlikle katılmıyorum, biraz katılıyorum, orta derecede katılıyorum, büyük ölçüde katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum diyen kadın sayısı sırası ile 2,1, 2, 13 ve 7'dir.

Tablo 21: Bağımsız Denetim Etkinliği Etik Değerlerin Ön Plana Çıkarılmasına Bağlıdır * Cinsiyet Arasındaki İlişkinin Çapraz Tablo Frekans Analizleri

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	4,703[a]	4	,319
Likelihood Ratio	5,299	4	,258
Linear-by-Linear Association	,253	1	,615
N of Valid Cases	256		
a. 2 cells (20,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,98.			

H_5: Cinsiyet; bağımsız denetim etkinliğinin etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlı olmasını etkilemektedir

Tablo 21'e göre Likelihood Ratio değerine ait p değeri (0.258), 0.05'ten büyük olduğundan H_5 hipotezi reddedilir. Buna göre, bağımsız denetim etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlı olma durumu cinsiyete bağlı olmadığı yani cinsiyetin bu durumu etkilemediği anlaşılmaktadır.

Katılımcıların piyasadaki muhasebe verilerine güvenmediklerini ve katılımcıların diğer meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini meslek etiği açısından sorgulamaktadırlar (Yıldız, 2010, s. 174-176). Mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakları üzerinde olumlu ya da olumsuz muhasebe meslek mensuplarının etkileri vardır. Olumsuz etkileri en düşük seviyeye indirebilmek için yapılması gerekenlerin başında muhasebe meslek mensuplarının defterlerinin ve muhasebe kayıtlarının sıkı bir şekilde denetlenmesi gelmektedir. Nitekim Yıldız'ın (2010) çalışmasında meslek mensuplarının mali denetimin yeterli olmamasının meslek etiğine zarar verdiğini ifade ettikleri görülmüştür.

Tablo 22: Bağımsız Denetim Etkinliği Kanuni Yaptırımların Gücüne Bağlıdır * Cinsiyet Arasındaki İlişki

		Cinsiyet		Toplam
		Erkek	Kadın	
Bağımsız denetim etkinliği kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır.	Kesinlikle katılmıyorum	7	2	9
	Biraz katılıyorum	10	0	10
	Orta derecede katılıyorum	50	4	54
	Büyük ölçüde katılıyorum	97	4	101
	Kesinlikle katılıyorum	67	15	82
Tolam		231	25	256

Tablo 22'de bağımsız denetim etkinliği kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır * cinsiyet arasındaki ilişki sunulmuştur. Buna göre bağımsız denetim etkinliği kanuni yaptırımların gücüne bağlı olma konusunda kesinlikle katılmıyorum, biraz katılıyorum, orta derecede katılıyorum, büyük ölçüde katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum diyen erkek sayısı sırası ile 7, 10, 50, 97 ve 67 kesinlikle katılmıyorum, biraz katılıyorum, orta derecede katılıyorum, büyük ölçüde katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum diyen kadın sayısı sırası ile 2, 0, 4, 4 ve 15'tir.

Tablo 23: Bağımsız Denetim Etkinliği Kanuni Yaptırımların Gücüne Bağlıdır * Cinsiyet Arasındaki İlişkinin Çapraz Tablo Frekans Analizleri

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	13,637[a]	4	,009
Likelihood Ratio	14,036	4	,007
Linear-by-Linear Association	2,079	1	,149
N of Valid Cases	256		
a. 2 cells (20,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,88.			

H_6: Cinsiyet; : bağımsız denetim etkinliğinin kanuni yaptırımların gücüne bağlı olma durumunu etkilemektedir.

Tablo 23'e göre Likelihood Ratio değerine ait p değeri (0.007), 0.05'ten küçük olduğundan H_6 hipotezi kabul edilir. Buna göre, Bağımsız denetim etkinliği kanuni yaptırımların gücüne bağlı olma durumu cinsiyete bağlı olduğu yani cinsiyetin bu durumu etkilediği anlaşılmaktadır.

Meslek mensuplarının kesinlikle bağımsız denetim etkinliğinin kanuni yaptırımların gücüne bağlı olduğunu düşündükleri saptanmıştır (Tunce ve Bilen, 2020, s. 55).

Tablo 24: Servqual Grupları * Çalışma Şekli Arasındaki İlişki

		Çalışma şekli		Toplam
		Bireysel	Ortak	
ServQual Grupları	Orta (2-3.99)	78	142	220
	Yüksek (>=4)	18	9	27
Toplam		96	151	247

Tablo 25: Servqual Grupları * Çalışma Şekli Arasındaki İlişkinin Çapraz Tablo Frekans Analizleri

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	9,860[a]	1	,002		
Continuity Correction[b]	8,590	1	,003		
Likelihood Ratio	9,598	1	,002		
Fisher's Exact Test				,003	,002
Linear-by-Linear Association	9,820	1	,002		
N of Valid Cases	247				
a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 10,49.					
b. Computed only for a 2x2 table					

H_7: Servqual grupları ile çalışma şekli arasında bir ilişki bulunmaktadır.

Tablo 25'e göre Continuity Correction değerine ait p değeri (0.003) 0.05'ten küçük olduğundan H_7 hipotezi kabul edilir. Buna göre, servqual grupları ile çalışma şekli arasında bir ilişki olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 26: Servqual Grupları * Eğitim Durumu Arasındaki İlişki

		Eğitim		Toplam
		Lisans	Lisans üstü	
ServQual Grupları	Orta (2-3.99)	125	95	220
	Yüksek (>=4)	22	3	25
Toplam		147	98	245

Tablo 27: Servqual Grupları * Eğitim Durumu Arasındaki İlişkinin Çapraz Tablo Frekans Analizleri

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	9,095[a]	1	,003		
Continuity Correction[b]	7,842	1	,005		
Likelihood Ratio	10,548	1	,001		
Fisher's Exact Test				,002	,002
Linear-by-Linear Association	9,058	1	,003		
N of Valid Cases	245				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 10,00.

b. Computed only for a 2x2 table

H_8: Servqual grupları ile eğitim durumu arasında bir ilişki bulunmaktadır.

Tablo 27'ye göre Continuity Correction değerine ait p değeri (0.005) 0.05'ten küçük olduğundan H_8 hipotezi kabul edilir. Buna göre, servqual grupları ile eğitim arasında bir ilişki olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 28: Servqual Grupları * Yaş Grupları Arasındaki İlişki

		Yaş grupları		Toplam
		<40	>=40	
ServQual Grupları	Orta (2-3.99)	130	90	220
	Yüksek (>=4)	13	14	27
Toplam		143	104	247

Tablo 29: Servqual Grupları * Yaş Grupları Arasındaki İlişki Çapraz Tablo Frekans Analizleri

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	1,181[a]	1	,277		
Continuity Correction[b]	,775	1	,379		
Likelihood Ratio	1,167	1	,280		
Fisher's Exact Test				,306	,189
Linear-by-Linear Association	1,177	1	,278		
N of Valid Cases	247				
a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 11,37.					
b. Computed only for a 2x2 table					

H_9: Servqual grupları ile yaş grupları arasında bir ilişki bulunmaktadır.

Tablo 29'a göre Continuity Correction değerine ait p değeri (0.379) 0.05'ten büyük olduğundan H_9 hipotezi reddedilir. Buna göre, servqual grupları ile yaş grupları arasında bir ilişki olmadığı anlaşılmaktadır.

3.5.5. Regresyon Analizleri

Tablo 30: Bağımlı Değişken Servqual Ortalamasına Göre Regresyon Analizi

	Katsayı	*St. Hata*	*t-değeri*	*p-değeri*	
const	4.37903	0.231871	18.89	<0.0001	***
Erkek	−0.106503	0.111782	−0.9528	0.3416	
Bireysel	0.168549	0.0632932	2.663	0.0083	***
SMMM'nin yaşı	−0.00708374	0.00450190	−1.574	0.1169	
Musteri Sayısı	−0.000648935	1.87216e-05	−34.66	<0.0001	***
Ofis Çalışan Sayısı	0.0153734	0.0113596	1.353	0.1772	
Eğitim	−0.108102	0.0545976	−1.980	0.0488	**

H_{10}: Bağımlı değişken servqual ortalamasına göre cinsiyet, çalışma şekli, SMMM'nin yaşı, ofis çalışan sayısı ve eğitim seviyesi arasında ilişki bulunmaktadır.

Tablo 30'da erkek, bireysel, SMMM'nin yaşı, müşteri sayısı, ofis çalışan sayısı ve eğitim durumu, servqual üzerinde etkilidir. Buna göre;

- Bireysel çalışan işletmelerin servqual derecesi ortak çalışanlara göre daha yüksektir.
- Müşteri sayısı arttıkça bağımsız servqual azalmaktadır.
- Eğitim arttıkça servqual azalmaktadır.
- Cinsiyet, çalışma şekli, SMM yaşı ve ofisteki çalışan sayısı, bağımsız yetki derecesini etkilememektedir.

Tablo 31: Bağımsız Denetim Hususunda Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve Üniversiteler Uyum İçinde Çalışmasına Etkili Faktörlerin Regresyon Analizi

	Katsayı	*St. Hata*	*t-değeri*	*p-değeri*	
Const	0.426424	0.353813	1.205	0.2293	
Dbagdenkabul_1	0.170750	0.114155	1.496	0.1360	
Erkek	−0.152055	0.119804	−1.269	0.2056	
SMMMninyasi	−0.0142053	0.0106680	−1.332	0.1842	
MeslekdeneyimiYil	0.00532123	0.00847237	0.6281	0.5305	
MusteriSay	−4.74635e-05	3.91850e-05	−1.211	0.2270	
OfisCalSay	0.0236013	0.0138061	1.709	0.0886	*
servqualort	0.104362	0.111167	0.9388	0.3488	
bagdenyetderort	0.895230	0.103273	8.669	<0.0001	***

H_{11}: Bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve üniversiteler uyum içinde çalışmalıdır.

Tablo 31'de erkek, bireysel, SMMM'nin yaşı, müşteri sayısı, ofis çalışan sayısı ve eğitim durumuna göre bağımsız denetimin başarıya ulaşması hususunda Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve üniversitelerle çalışmayı tercih etme derecesi analiz edilmiştir. Buna göre;

- Ofiste çalışan sayısı bağımsız denetimin başarıya ulaşması hususunda Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve üniversiteleri tercih etme derecesi artmaktadır.

- Bağımsız yetki derecesi bağımsız denetim kalitesi arttıkça Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve üniversitelerle çalışma tercihi artmaktadır.

- Müşteri sayısı, Meslek deneyimi, SMM yaşı ve ofisteki çalışan sayısı, bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve üniversitelerle çalışma tercihi farklılık göstermemektedir.

Tablo 32: Bağımsız Denetimin Başarısında Denetçilerin Uzmanlaşması İlkesine Önem Verilmesine Etkili Faktörlerin Regresyon Analizi

	Katsayı	*St. Hata*	*t-değeri*	*p-değeri*	
const	1.67300	0.616645	2.713	0.0071	***
Dbagdenkabul_1	0.117104	0.146686	0.7983	0.4254	
Erkek	−0.0963842	0.133664	−0.7211	0.4715	
SMMMninyasi	−0.0217423	0.0140877	−1.543	0.1240	
MeslekdeneyimiYil	0.0139357	0.0127869	1.090	0.2768	
MusteriSay	−0.000209617	6.12878e-05	−3.420	0.0007	***
OfisCalSay	0.0195156	0.00359331	5.431	<0.0001	***
servqualort	0.256613	0.127860	2.007	0.0458	**
bagdenyetderort	0.529551	0.144469	3.666	0.0003	***

H_{12}: Bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmelidir.

Tablo 32'de erkek, bireysel, SMMM'nin yaşı, müşteri sayısı, ofis çalışan sayısı ve eğitim durumuna göre bağımsız denetimin başarısında denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesinde farklılık olup olmadığı analiz edilmiştir. Buna göre;

- Müşteri sayısı bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesinde etkilidir.

- Ofiste çalışan sayısı bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesinde etkilidir.
- Bağımsız denetimde yetki derecesi bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesinde etkilidir.
- Cinsiyet, Meslek deneyimi ve SMM yaşı Ofiste çalışan sayısı bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesinde etkilidir.

Tablo 33: Vergi Mevzuatı İle TMS/TFRS Arasındaki Uyumun Arttırılması Bağımsız Denetim Sürecini Kolaylaştırmasına Etkili Faktörlerin Regresyon Analizi

	Katsayı	*St. Hata*	*t-değeri*	*p-değeri*	
const	1.56479	0.699742	2.236	0.0262	**
Dbagdenkabul_1	0.0984077	0.170961	0.5756	0.5654	
Erkek	0.221969	0.188731	1.176	0.2407	
SMMMninyasi	−0.00715316	0.0146338	−0.4888	0.6254	
MeslekdeneyimiYil	9.14350e-06	0.0157018	0.0005823	0.9995	
MusteriSay	−0.000254977	7.29276e-05	−3.496	0.0006	***
OfisCalSay	−0.00227546	0.00464058	−0.4903	0.6243	
servqualort	0.0545210	0.150283	0.3628	0.7171	
bagdenyetderort	0.574629	0.146560	3.921	0.0001	***

H_{13}: Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun arttırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırır.

Tablo 33'de erkek, bireysel, SMMM'nin yaşı, müşteri sayısı, ofis çalışan sayısı ve eğitim durumuna göre vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun arttırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırmasında farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Buna göre;

- Müşteri sayısı vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun arttırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırmasında etkilidir.
- Bağımsız denetimde yetki derecesi vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun arttırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırmasında etkilidir
- Cinsiyet, Meslek deneyimi ve SMM yaşı Ofiste çalışan sayısı bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesinde etkilidir.

VUK'un TMS/TFRS uygulamaları ile uyumu, tüm muhasebe uygulamalarında olduğu gibi bağımsız denetim uygulamalarını da doğrudan etkileyeceği ortaya çıkmaktadır. Mevzuat karmaşasının bağımsız denetim uygulamalarında karşılaşılan sorunlarla ilgili bağımsız denetim şirketleri üzerine Dönmez ve Ersoy (2006) tarafından yapılan çalışmada, mevzuat karmaşası önemli sorunlardan birisi olarak görülmüştür. VUK ile TMS/TFRS uyumu ile ilgili benzer bir çalışmada (Özkan ve Özşahin, 2012, s. 57), KOBİ TFRS'nin VUK içine girmediği sürece sağlıklı uygulanamayacağı sonucuna ulaşmaları VUK düzenlemelerinin, TMS/TFRS ve paralelinde bağımsız denetim uygulamalarının başarı kriteri olarak ön plana çıkmaktadır.

3.5.6. Non Parametrik Analizler

Cinsiyete göre servqual ortalamasının independent-samples median testi Tablo 34'te sunulmuştur.

Tablo 34: Cinsiyete Göre Servqual Ortalamasının Independent-Samples Median Testi

Toplam N		256
Median		3,591
Test Statistic		3,417[a]
Degree Of Freedom		1
Asymptotic Sig.(2-sided test)		,065
Yates's Continuity Correction	Chi-Square	2,681
	Degree Of Freedom	1
	Asymptotic Sig.(2-sided test)	,102
a. Multiple comparisons are not performed because the overall test does not show significant differences across samples.		

H_{14}: Cinsiyete göre Servqual farklılık göstermektedir.

Cinsiyete göre Servqual farklılık göstermediğinden H_{14} hipotezi reddedilir. Cinsiyete göre Servqual farklılık göstermemektedir (Tablo 34).

Tablo 35'de eğitim durumuna göre servqual ortalamasının Independent-Samples Median Testi verilmiştir.

Tablo 35: Eğitim Durumuna Göre Servqual Ortalamasının Independent-Samples Median Testi

Toplam N		253
Median		3,591
Test Statistic		1,199[a]
Degree Of Freedom		1
Asymptotic Sig.(2-sided test)		,274
Yates's Continuity Correction	Chi-Square	,933
	Degree Of Freedom	1
	Asymptotic Sig.(2-sided test)	,334
a. Multiple comparisons are not performed because the overall test does not show significant differences across samples.		

H_{15}: Eğitime göre Servqual farklılık göstermektedir

Eğitim durumuna göre Servqual farklılık göstermediğinden H_{15} hipotezi reddedilir. Eğitim durumuna göre Servqual farklılık göstermemektedir (Tablo 35).

Tablo 36'da çalışma durumuna göre servqual ortalamasının İndependent-Samples Median Testi sunulmuştur.

Tablo 36: Çalışma Durumuna Göre Servqual Ortalamasının Independent-Samples Median Testi

Toplam N		256
Median		3,591
Test Statistic		8,845[a]
Degree Of Freedom		1
Asymptotic Sig.(2-sided test)		,003
Yates's Continuity Correction	Chi-Square	8,102
	Degree Of Freedom	1
	Asymptotic Sig.(2-sided test)	,004
a. Multiple comparisons are not performed because there are less than three test fields.		

H_{16}: Çalışma durumuna göre Servqual farklılık göstermektedir.

Çalışma durumuna göre Servqual farklılık göstermediğinden H_{16} hipotezi kabul edilir. Çalışma durumuna göre Servqual farklılık göstermektedir (Tablo 36).

Tablo 37'de bağımsız denetçiliği mevcut koşullarınızla kabul edip etmeme durumuna göre servqual ortalamasının independent-samples median testi verilmiştir.

Tablo 37: Bağımsız Denetçiliği Mevcut Koşullarınızla Kabul Edip Etmeme Durumuna Göre Servqual Ortalamasının Independent-Samples Median Testi

Toplam N		252
Median		3,591
Test Statistic		3,058[a]
Degree Of Freedom		1
Asymptotic Sig.(2-sided test)		,080
Yates's Continuity Correction	Chi-Square	2,406
	Degree Of Freedom	1
	Asymptotic Sig.(2-sided test)	,121
a. Multiple comparisons are not performed because the overall test does not show significant differences across samples.		

H_{17}: Bağımsız denetimi kabul etme durumuna göre Servqual farklılık göstermektedir.

Bağımsız denetimi kabul etme durumuna göre Servqual farklılık göstermediğinden H_{17} hipotezi reddedilir. Bağımsız denetimi kabul etme durumuna göre Servqual farklılık göstermemektedir (Tablo 37).

Yaş gruplarına göre servqual ortalamasının independent-samples median testi Tablo 38'de gösterilmiştir.

Tablo 38: Yaş Gruplarına Göre Servqual Ortalamasının Independent-Samples Median Testi

Toplam N	256
Median	3,591
Test Statistic	4,388[a]
Degree Of Freedom	2
Asymptotic Sig.(2-sided test)	,111
a. Multiple comparisons are not performed because the overall test does not show significant differences across samples.	

$H_{18:}$ Yaş gruplarına göre Servqual farklılık göstermektedir.

Yaş gruplarına göre Servqual grupları arasında farklılık göstermediğinden H_{18} hipotezi reddedilir. Yaş Gruplarına göre Servqual farklılık göstermemektedir (Tablo 38).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bir devletin, muhasebe ve denetim düzeni kurması ve muhasebe ve denetim mesleğini yasal hale getirmesi ekonomik ve sosyal açıdan büyük önem arz etmektedir. Muhasebe sisteminde finansal sonuçların ulusal ve uluslararası düzeyde tek bir olguyu göstermesi gerekmektedir. Finansal sonuçların mali gerçeğe uygunluğu sadece bağımsız denetim vasıtasıyla sağlanabilmektedir. Toplumsal olarak gereksinimlerin çoğalması ile birlikte işletmelerin sayısı oldukça artmıştır. Hatta yeni tür işletmeler ortaya çıkmıştır. İşletmelerin küçük ortaklarının az, tek kişilik olması ve faaliyetlerin oldukça dar olması durumunda onların denetimi ve kontrolü kolaylaşmaktadır.

Sermaye şirketleri için bağımsız denetim uygulaması ile birlikte anonim şirketler için, murakıplık denetleme sistemi feshedilmiş onun yerine bağımsız denetim sistemi başlatılmıştır. Bağımsız denetim, önceden belirlenmiş ölçütleri temel alarak sermaye şirketleri için uygulanan sistematik faaliyetleri içermektedir. Bağımsız denetime tabi tüm şirketler, yönetim kurulu raporlarını ve finansal raporlarını denetletmek zorundadırlar. Bağımsız denetim sürecinden geçmemiş yönetim kurulu faaliyet raporları ile finansal raporlar kanunen düzenlenmemiş hükmündedir.

Bu araştırma anket yoluyla bağımsız denetim sürecinin başarılı olması hususunda demografik özelliklerin etkilerini, bağımsız denetim sürecinde çeşitli parametrelerin ilişkisi, bağımsız denetim sürecine etkili unsurları saptanmıştır.

Anket katılımcıların cinsiyetlerine göre 90,2'si erkek iken yüzde 9,8'ise kadındır. Katılımcıların Lisans, Lisansüstü, Lise ve Ön lisans olma durumlarına (%) göre dağılımları sırasıyla; %59,8, %39,1, %0,8 ve %0,4'tür. Ayrıca ankete katılanların %40,6'sı bireysel çalışırken %59,4'ü ise ortak çalışmaktadır.

Katılımcıların %11,3'ü bağımsız denetçiliği mevcut koşulları ile kabul ederken %51,6'sı ise kabul etmemiştir. Ayrıca belli bir eğitimden sonra ise %87,1'i bağımsız denetçiliği kabul etmiştir.

Katılımcıların bağımsız denetimde kalite kontrol ilkelerine sahip olmanız (%44,9) ve bağımsızlık (%41) konularında kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade ederek en fazla önem verdikleri konular olmuştur.

Bağımsız denetim etkinliğinin kanuni yaptırımların gücüne bağlı olma durumu cinsiyete bağlı olduğu anlaşılmaktadır. Müşteri sayısı bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesinde etkilidir. Ofiste çalışan sayısı bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesinde etkilidir. Bağımsız denetimde yetki derecesi bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesinde etkilidir. Cinsiyet, Meslek deneyimi ve SMM yaşı ofiste çalışan sayısı bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesinde etkilidir.

Yapılan anket çalışması sonucunda elde edilen sonuçlar ve yapılan araştırmalar neticesinde aşağıdaki gibi öneriler verilebilir;

- Bu araştırma farklı istatistik ve ekonometrik teknikler kullanılarak farklı şehirlerdeki SMMMO' larda tekrarlanabilir,
- Denetlenen firmalar tarafından ödenen bağımsız denetim ücretleri bazı aracı kurumlar vasıtasıyla gerçekleştirilebilir,
- Bu araştırma konusu SMMMO mensupları örneklemi özelinde değil vergi mükellefleri, Maliye Bakanlığı ve vergi dairesi çalışanları, bağımsız denetçiler ve diğer ilgili meslek mensupları üzerinde de araştırılabilir,
- Bağımsız denetim kalitesinin arttırılması temelinde Maliye Bakanlığı, KGK, TÜRMOB ve üniversiteler ortak bir çalışma yürütebilir,
- Bağımsız denetim faaliyetlerinin sonuçlarının toplumsal faydaları ve devlet nezdindeki faydaları göz önüne alındığında, yasal temelde bağımsız denetim kalitesinin iyileştirilmesi için çeşitli araştırma komisyonları kurulabilir ve kanuni düzenlemeler getirilebilir,
- Bağımsız denetimde kalite kriterlerini önemseyen, kalite ölçütlerini araştıran ve kalite konusunu denetim faaliyetlerine entegre etmeye çalışan bağımsız denetim firmaları özelinde bazı kalite sertifikaları ve ödülleri verecek dernek ve kuruluşların temeli atılarak bağımsız denetim firmalarına kalite motivasyonu ve teşviki aşılanabilir,

- Bazı ulusal veya uluslararası çaptaki kalite sertifikalarını almayı başaran denetim firmalarına devlet tarafından teşvik paketleri sağlanabilir,
- Bağımsız denetim faaliyetleriyle ilgili meslek gruplarına üniversitelerin eğitim programları aracılığıyla bağımsız denetim ve kalite eğitimleri düzenlenebilir.

KAYNAKÇA

Akçay, A. ve Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 40: 227-256.

Altan, Ş, ve Ediz, A . (2016). Türkiye'de yüksek hızlı tren(YHT) için hizmet kalitesinin ölçümü. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18 (3), 695-720.

AICPA, (2020). QC Section 10, A Firm's System of Quality Control. https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/qc-00010.pdf , Erişim Tarihi:14.10.2020

Arslan, A. (2010). Denetim mesleğinde etik prensipler. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 47 (540).

Arel, B., Ricard, G.,B., Kurt, P., (2005). Audit firm rotation and audit quality. *The CPA Journal*, January, 36-39.

Aytimur, S. (1997). *Kalite sistem dokümantasyonu*. İstanbul:Kalder Yayınları.

Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve Dünya'da denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi,* 148, 35-62.

Becker, C.L., Defond, M.L., Jiambalvo, J. & Subramanyam, K.R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research,* 15(1), 1-24.

Bekçi, İ. ve Gör Y. (2015). Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesine etkisi üzerine bir araştırma. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 7(1), 165-194.

Bektöre, S. ve Sözbilir, H. (1990). *Muhasebe ilkeleri ve uygulaması*. Eşkişehir: Ozan Reh. Bas. Yay. Tur. Ltd. Şti.

Beattie, V., Brandt, R. and Fearnley, S. (1999). Perceptions of auditor ındependence: U.K. evidence. *International Accounting, Auditing & Taxation Journal*, 8(1), 67-107.

BDDK, (2015). Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik, http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150402-5.htm, (Erişim tarihi:25.12.2021).

Bozkurt, N. (2000) *Muhasebe denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları

Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi*. (6.Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.

Candan, E. (2007). *Maliye Bakanlığı strateji geliştirme başkanlığı, Türk bütçe sisteminde performans denetimi*. Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık.

Carlin, M.T., Finch, N. & Laili, N.H. (2009). Investigating audit quality among Big 4 Malaysian firms. *Asian Review of Accounting,* 17(2), 96-114.

Cemalcılar, Ö., Benligiray, Y. ve Sürmeli, F. (2003). *Genel muhasebe*, Eskişehir:Anadolu Üniversitesi.

Ceyhan, İ.F. (2014). *Bağımsız denetim kalitesini artırıcı bir yöntem olarak veri madenciliği: Borsa İstanbul uygulaması* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Sakarya

Cooper, B.J. (1993). The audit committee and internal audit. *Managerial Accounting Journal,* 8(3), 8-10.

Cömert, N., Ersen C. Ç., Pamukçu, A. ve Çalış, Y. *Kamu gözetimi kurulu*. Marmara Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi Denetim Standartları. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/marmara/DenetimStandartlari.pdf, Erişim Tarihi: 04.04.2020

Craswell, A., D. Stokes, J. ve Laughton, J. (2002). Auditor ındependence and fee dependence. *Journal of Accounting and Economics,* 33.

Cullinan C.P, Early C.E., Roush P.B. (2013). Multiple accounting standards and standard setting: ımplications for practice and education. *American Accounting Association,* 7(1), 1-10.

Çetin, E. (2019). *Bağımsız denetim kalitesi ve gelir tablosu kalemlerine ilişkin sınıflandırmanın değiştirilmesi kullanılarak kâr yönetimi arasındaki ilişki: bist*

imalat sanayii şirketleri üzerine bir araştırma. (Yayımlanmamış Doktora), Tezi, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi: Osmaniye.

Çırpan, H. ve Koyuncu, M. (1998). İşletme kültürünün alt kademe yöneticileri üzerindeki etkisi: bir örnek olay çalışması. *Öneri Dergisi*, 2(9), 223-230.

Çürük, T., 2012. "Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Denetim ve Vergisel Etkisi", "Yeni Türk Ticaret Kanununun Vergi Hukuku İçerisindeki Yeri" başlıklı panel, 1 Mart, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi: Osmaniye.

Davidsson, R.A. & Neu, D. (1993). A note on association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research,* 9(2), 479-488.

DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics,* 3(3), 183-199.

DeFond M, Zhang J. (2014). A Review Of Archival Auditing Research. Journal of Accounting and Economics, 58, 275-326

Deryal, Y ve Durgut, M. (2009). Türk Ticaret Kanunu tasarısı ele anonim şirketlerine getirilen yenilikler: Hukuksal bakış. *Mali Çözüm*, 35-66

Dönmez, A. ve Ersoy, A. (2006). Bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla türkiye bağımsız dış denetim sisteminin değerlendirilmesi. *Bilig Dergisi*, 36, 69-91.

Duff, A., (2004). *Auditqual: dimensions of audit quality*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, p.168.

Erdem, R., Adıgüzel, O. ve Kaya, A. (2011). Akademik personelin kurumlarına ilişkin algıladıkları ve tercih ettikleri örgüt kültürü tipleri. *Erciyes Üniversitesi İİBFDergisi*, (36), 73-88.

Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi.*

Ertaş, F. Ç. (2007). *Muhasebe organizasyonu.* Ankara: Seçkin.

Esendemir, E. (2011). *Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili yeni yaklaşımlar ve İzmir*

İlinde yeminli mali müşavirlere yönelik bir araştırma. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Manisa.

Ertuğrul, A.N. (2017). Muhasebe meslek mensubu ve müşteri işletme anlaşmalarında göz önünde tutulan unsurlar ve ankara ili meslek mensupları üzerine bir çalışma. *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 6(12), 37-53

Fortin, S. & Pittman, J. (2004). Auditor choice and the cost of debt capital for newly public firms. Working paper, *McGill University, Montreal,* Kanada.

.

Francis, J., Maydew, L. E. & Sparks, H. C. (1999). The role of big 6 auditors in the credible reporting of accruals. *Auditing: A Journal of Practice & Theory,* 18(2), 17-34.

Geiger, M. A. & Rama, D.V. (2006). Audit firm size and going-concern reporting accuracy. *Accounting Horizons,* 20(1), 1-17.

Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural ınfluence on the development of accounting systems ınternationally. *ABACUS,* 1-15.

Gonthier-Besacier, N. ve Schatt, A. (2007). Determinants of audit fees for french quoted firms. *Managerial Auditing Journal,* 22(2): 139-160,

Göğer, T. (2006). *Türkiye 'de bağımsız denetim uygulamalarında bağımsız denetim kalitesini belirleyen etkenler ve Türkiye 'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.

Gün, L. (20014). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre anonim şirketlerde bağımsız denetim ve muhasebe uygulamaları* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.

Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi* (1.Baskı). İstanbul: Aktüel Yayıncılık.

Güredin, E., 1999. *Denetim* (9. Baskı). İstanbul:: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, s.470.

Güredin, E. (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri* (14.Baskı). Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Gürer, H. (2011). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Kurumsallaşmanın Getireceği Faydalar. X. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu***,** Antalya.

Haftacı, V. (2014). *Muhasebe denetimi* (3.Baskı).Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Hazine Müsteşarlığı, (2020). Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik. https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080712-7.htm, (26.10.2021).

İESBA, (2016). *Handbook of The Code of Ethics for Professionals.(*2016 Edition). https://www.saipa.co.za/wp-content/uploads/2017/01/2016-IESBA-Handbook.pdf (05.05.2021).

Jeong, S. W. & Rho, J. (2004). Big six auditors and audit quality: The Korean evidence. *The International Journal of Accounting*, 39(2), 175-196.

Kabir, M.H., Sharma, D., Islam, M.A. & Salat, A. (2011). Big 4 auditor affiliation and accruals quality in Bangladesh. *Managerial Auditing Journal*, 26(2), 161-181.

Kacer, M., Peel, D.A., Peel M.J. ve Wilson, N. (2018). On the persistence and dynamics of big 4 real audit fees: evidence from the UK. Journal of Business Finance & Accounting, 45, 714–727.

Kalkan, İ. (2016). *İnşaat sektöründe bağımsız denetim ve bir uygulama örneği* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.

Karcıoğlu R., Biçer, E.B. (2013). Toplam kalite yönetiminin işletme maliyetleri üzerine etkisi: kalite belgesi öncesi ve sonrası dönem karşılaştırması. *Muhasebe ve Denetime Bakış,* (39), 1-25.

Kartal, F. (2013). Türkiye'de kamu ve özel sektördeki iç denetim uygulamaları. *Maliye Finans Yazıları***,** 1(99), 8-36.

Kaya, N. ve Yanık, R. (2011). Muhasebe meslek ahlâkı, etik ve müşteri tatmini ilişkisi. *Ekev Akademi Dergisi*. 15(49), 293-306

Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız Denetim.* Siyasal Kitabevi. Ankara.

Kesen, B. (2019). *Bağımsız denetime tabi şirketlerde denetim kalitesinin şirketlerin finansal performansı üzerine etkisi: Borsa İstanbul'da bir uygulama* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Konya.

KGK. (2013). Kalite Kontrol Standardı 1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleriyle Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Türkiye Denetim https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf: (Erişim tarihi:05.04.2021)

KGK-I, Bağımsız Denetim Yönetmeliği,

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Bagimsiz_Denetim_Yonetmeligi_Guncel.pdf, _12.02.2021.

KGK-II,
https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6681/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Yo%CC%88netmelig%CC%86inde-Deg%CC%86is%CC%A7iklik-Yap%C4%B1lmas%C4%B1na-Dair-Yo%CC%88netmelik-(22/10/2015), (02.03.2016).

Kılıç, M. (2006). *İstatistiksel kalite kontrolü ve tekstil işletmelerinde uygulanması* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İzmir.

Koç, Y. Y. (2006). *Genel muhasebe ilkeler ve uygulamalar*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Köksal, A. (2008). *Bağımsız denetim sözleşmesi* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Özel Hukuk (Ticaret Hukuku) Anabilim Dalı, Ankara.

Khlif, H. & Samaha, K. (2016). Audit committee activity and internal control quality in Egypt. Does external auditor's size matter? *Managerial Auditing Journal*, 31(3), 269-289.

Knechel, R., W. (2007). The business risk audit: origins, obstacles and opportunities. *Accounting, Organizations And Society*, 32(4), 383-408.

Kovancı, A. (2001). *Toplam Kalite Yönetimi Fakat Nasıl?* (Birinci Baskı). İstanbul: Sistem Yayıncılık.

Kurşunel, F., Büyükşalvarcı, A. ve Alkan, A.T. (2006). Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi Hakkındaki Görüşleri: Konya İli Üzerine Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* Yıl:9, Sayı 11.

Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarının etik ikilemleri: Kars ve Erzurum illerinde bir araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2), 143-170.

Lam, S. S. ve Chang, S. L. (1994). Auditor service quality and auditor size:evidence from ınitial public offerings in Singapore. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation,* 3(1), 103.

Lee, T., Azham, M.A., (2008). The evolution of auditing: an analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), 1-9.

Miran, B., 2018. *Genel istatistik*. Lap Lambert Akademik Yayıncılık, İzmir, 362s

Montgomery, D. C. (2009). *Introduction to statistical quality control* (6. basım). New York: John Wiley & Sons Inc.

Okay Örerler, E. (2005). Finansal değerlendirme açısından finansal tabloların şeffaflığı. *Muhasebe ve Denetime Bakış* (15),1-8

Oktay, S. (2003). *Bağımsız denetim etkinliğinin arttırılmasında, denetim hizmetinin kalite kontrolü ve Türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.

Oktay, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Artırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol:ABD Düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları Dergisi,* 100(27), 42-94.

Özbirecikli, M., Süslü, C. (2005). Bağımsız denetim firmalarının yolsuzluk riski faktörlerini değerleme uygulamaları ve türkiye'deki bağımsız denetim firmaları üzerine karşılaştırmalı bir araştırma-1. *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* (28), 6785.

Özyurt, A. (2010). *Bağımsız denetim kalitesini etkileyen etmenlerden bağımsız denetçi özelliklerinin incelenmesine yönelik bir araştırma* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara.

Özkan, A. ve Özşahin, F. (2012). Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ finansal raporlama standartları hakkındaki görüşlerinin tesbitine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 47-68.

Özçelik, H., Şenol, H. ve Aktürk, A. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açıları ve farkındalıkları üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 55-72

Palmrose, V.Z. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting Research,* 24(1), 97-110.

Palmrose, V. Z. (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. The Accounting Review, 63(1), 55-73.

Plaats, E. V. D. (2000). Regulating auditor ındependence. *The European Accounting Review*, 9(4), 625-638.

Porter, B. (2009) *Principles of external auditing* (3.Baskı). England: John Wiley & Sons.

Pott, C., Mock, J. T. ve Watrin, C. (2008). The Effect Of A Transparency report on auditor ındependence: practitioners' self-assessmenet. *Review Managerial Science,* 2(28), 111-127.

Reinstein, A., Lander, G.H. & Gavin, T.A. (1994). The external auditor's consideration of the internal audit function. *ManagerialAuditing Journal,* 9(7), 29-36.

Sakarya, Ş. (2011). İMKB kurumsal yönetim endeksi kapsamındaki şirketlerin kurumsal yönetim derecelendirme notu ve hisse senedi getirileri arasındaki ilişkinin olay çalışması (event study) yöntemi ile analizi. *Zkü Sosyal Bilimler Dergisi,* 7(13), 147-162.

Selimoğlu, S.K. ve Uzay, Ş. (2014). *Muhasebe denetimi* (Editör). Ankara: Gazi Kitabevi.

Selimoğlu, S.K., Özbirecikli, M. ve Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız denetim* (2. Basım). Ankara: Nobel Yayıncılık

Senal, S. (2011). *Bağımsız denetim kalitesinin arttırılmasında kamu gözetim kurulunun rolü: bağımsız denetim firmaları üzerine bir araştırma* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Isparta.

Sermaye Piyasası Kurulu. (2013). *Seri: X, No: 28 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ.* Ankara: S.P.K.

Sloan, R. G. (2001). Financial accounting and corporate governance: a discussion. *Journal Of Accounting And Economics,* 32(1-3), 335-347.

Soylu, H. (2010). *İç denetimin yeni bir yaklaşım olarak kamu sektöründe uygulanması ve mevcut uygulamaların, verimlilik ve başarısı:Türkiye örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Karaman.

Suiçmez, M. (2020). Bilgi Çağında Denetim: Denetim Baştan Tanımlamak mı Klasik Rolünü Yeniden Keşfetmek mi? Denetimin Değeri, ss. 205, https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetimin-degeri-final-for-web.pdf, (07.03.2021).

Silvoso, J. A., (1972). Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. The Accounting Review, 47, 15-74.

SPK, (2020). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X No:22), https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590, 22.03.2020.

ŞAVLI, T., 2011. Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri, (s.5-9).

http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/10/TR/TUBASAVLI.pdf.

Teoh, S.,H. & Wong, T., J. (1993). Perceived Auditor quality and the earnings response coefficient. *The AccountingReview,* 68(2), 346-366.

Terzi, A. (2010). *Muhasebe mesleği ve Rize' deki meslek mensuplarına yönelik bir araştırma* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Erzurum

Titman, S. ve Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new shares. *Journal of Accounting and Economics*, 8(2)

Tunce, M , Bilen, A . (2020). Muhasebe denetiminde muhasebe meslek mensuplarının denetim algısı ve bir araştırma . *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(19), 35-57.

Ubius, Ü. ve Alas, R. (2009). Organizational culture types as predictors of corporate social responsibility. *Engineering Economics,* 1(61), 90-99.

Ulusoy, Y. (2006). *Halka açık anonim ortaklıklarda bağımsız dış denetim* (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İzmir.

Uzay, Ş. (2006). Denetçilerin denetiminde yeni bir model olarak kamu gözetim kurulu ve Türkiye'de uygulanabilirliği. *MÖDAV-Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* 8(4), 175-210.

Ünlü, K. & Fındık, F. (2001). Kalite güvencesi sistemleri ve bir uygulaması. *S.A.Ü. Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi,* (6)1, 89-98.

Yenice, S. ve Dölen, T. (2013). İMKB'de işlem gören firmaların kurumsal yönetim ilkelerine uyumunun firma değeri üzerindeki etkisi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi,* 9(19), 199-214.

Yakar, S. (2015). Denetim kalitesinde denetim komitesinin etkinliği . *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi* , 14 (54), 251-263.

Yaşar, A. (2011). *Bağımsız dış denetim kalitesinin kâr yönetimi üzerine etkisi: İMKB'de kayıtlı işletmeler üzerine bir uygulama* (Yayınlanmamış Doktora tezi). Çukurova Üniversitesi, Adana.

Yaşar, A. (2013). Big four auditor's audit quality and earnings management: Evidence from Turkish stock market. *International Journal of Business and Social Science,* 4(17),153-163.

Yavuz, M. (2011). Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler üzerinde kamu denetimi ve gözetimi. *Mali Çözüm,* Eylül-Ekim Sayısı, 147-162.

Yılancı, M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2016). *Muhasebe Denetimi* (2.Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Yıldız G. (2010). Muhasebe mesleğinde meslek etiği ve kayseri il merkezinde bir uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 36, 155-178.

www.tdk.com.tr, (Erişim tarihi: 01.04.2021)

www.kgk.gov.tr/, (Erişim tarihi: 01.06.2021).

American Institute of Certified Public Accountants [AICPA]. (1972). https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00210.pdf, (Erişim Tarihi: Tarihi:05.05.2021)

www.aicpa.org, (2020) AU SECTİON 150 (GAAS), https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00150.pdf, (Erişim Taraihi: 27.05.2021).

EKLER

Ek 1: Araştırma İzin Belgesi

Evrak Tarih ve Sayısı: 26.10.2021-74930

T.C.
HARRAN ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı
Eğitim-Öğretim, Planlama ve İstatistik Şube Müdürlüğü

Sayı : E-78521740-044-74930 26.10.2021
Konu : Anket İzni (Muhammet Kerem GÜNEŞ)

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi : 05.10.2021 tarihli ve 68858 sayılı yazı,

Üniversitemiz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi Doç Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL'un danışmanlığını yaptığı 185217009 numaralı İşletme Anabilim Dalı tezli yüksek lisans öğrencisi Muhammet Kerem GÜNEŞ'in, *"Bağımsız Denetimde Kalite Göstergeleri: Şanlıurfa SMMMO Mensupları Üzerine Bir Araştırma"* adlı tez çalışması kapsamında Şanlıurfa SMMMO mensupları ile 01.11.2021 - 20.11.2021 tarihleri arasında anket yapma talebine ilişkin 21.10.2021 tarih ve 23647 sayılı Şanlıurfa Valiliği yazısı ekte gönderilmektedir.

Bilgilerinizi ve gereğini rica ederim.

Prof. Dr. Murat DEMİR
Rektör Yardımcısı

Ek:Şanlıurfa Valiliği yazısı ve eki (3 sayfa)

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Belge Doğrulama Kodu :*BS45RKD1M0* Pin Kodu :17842 Belge Takip Adresi : https://ebys.harran.edu.tr/envision/Validate_Doc.aspx?eID=BS45RKD1M0&eS=74930

Adres:Mardin Yolu 22. km Osmanbey Kampüsü Haliliye/ŞANLIURFA
Telefon:0414 318 3020 Faks:0414 318 3197
e-Posta:ogrenci@harran.edu.tr Web:http://ogrenci.harran.edu.tr/
Kep Adresi:harranuniversitesi@hs01.kep.tr

Bilgi için: İsmail DEDEOĞLU
Unvanı: Bilgisayar İşletmeni
Tel No: 1392

Bu belge,güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Evrak Tarih ve Sayısı: 25.10.2021-74478

T.C.
ŞANLIURFA VALİLİĞİ
İl Yazı İşleri Müdürlüğü

Sayı :E-58382460-000-23647 21.10.2021
Konu :Anket Çalışması Hk.
(Muhammet Kerem GÜNEŞ)

HARRAN ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜNE

İlgi : 06.10.2021 tarih ve 69214 sayılı yazınız.

İlgi sayılı yazınız ile Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans öğrencisi Muhammet Kerem GÜNEŞ'in İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi Doç. Dr Ömer Faruk DEMİRKOL'un danışmanlığında yürütmekte olduğu "Bağımsız Denetimde Kalite Göstergeleri Şanlıurfa SMMMO Mensupları Üzerinde Bir Araştırma" tez çalışması ile ilgili olarak anket yapacağı bildirilmiştir.

Bahse konu yazınız İl Emniyet Müdürlüğüne havale edilmiş olup alınan cevabi yazı ekte gönderilmiştir.

Bilgilerinize rica ederim.

Abdullah Abid ÖZTOPRAK
Vali a.
Vali Yardımcısı

Ek: Yazı (2 Sayfa)

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.
Doğrulama Kodu: M+SVd2-2WgLs/-HLE9Aa-S+0+Ux-TksChoTG Doğrulama Linki: https://www.turkiye.gov.tr/icisleri-ebys

Paşabağı Mah. Cumhuriyet Cad. No:77 Hükümet Konağı 63100- Şanlıurfa
Telefon No: (414)314 39 00 Dahili: 1200 Faks No: (414)313 17 31
e-Posta: yaziisleri.sanliurfa@icisleri.gov.tr İnternet Adresi: https://www.sanliurfa.gov.tr
Kep Adresi: icisleribakanligi@hs01.kep.tr
Bilgi için: Ahmet OKKAŞ
Veri Hazırlama Ve Kontrol İşletmeni (Ş)
Telefon No:

Bu belge,güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Evrak Tarih ve Sayısı: 26.10.2021-74930

T.C.
ŞANLIURFA VALİLİĞİ
İl Emniyet Müdürlüğü

Sayı : 81865735-33668-(12461)-2021/244 26/10/2021
Konu : Anket Çalışması Hk.
(Muhammet Kerem GÜNEŞ)

ŞANLIURFA VALİLİĞİNE
(İl Yazı İşleri Müdürlüğü)

İlgi: Şanlıurfa Valiliğinin 07/10/2021 tarih ve E.20211007113021503 59 sayılı yazısı.

İlgi sayılı yazı ile Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans öğrencisi Muhammet Kerem GÜNEŞ'in İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi Doç. Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL'un danışmanlığında yürütmekte olduğu "Bağımsız Denetimde Kalite Göstergeleri: Şanlıurfa SMMMO Mensupları Üzerine Bir Araştırma" tez çalışması ile ilgili olarak anket yapacağı bildirilmiştir.

Belirtilen tarihler arasında **Muhammet Kerem GÜNEŞ (T.C:33103352202)** isimli öğrenci tarafından yapılmak istenilen anket çalışması ile ilgili olarak Muhammet Kerem GÜNEŞ isimli öğrenciye yapılan tebliğ-tebellüğ belgesi yazımız ekinde sunulmuş olup, Müdürlüğümüzce herhangi bir sakıncanın bulunmadığı tespit edilmiş isede gereğini takdirlerinize;

Arz ederim.

54791
Yazı İşleri Müdürlüğü
Vali a.

Bülent TIRNAKSIZ
İl Emniyet Müdürü a.
İl Emniyet Müdür Yardımcısı
2. Sınıf Emniyet Müdürü

Ekler :
Tebliğ-Tebellüğ Belgesi

Güvelik Şube Müdürlüğü /Şanlıurfa
Öğrenci Faaliyetleri Büro Amirliği

Ayrıntılı Bilgi : 356108
Tel:414 313 00 00-41 60

Bu belge,güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Evrak Tarih ve Sayısı: 26.10.2021-74930

TEBLİĞ TEBELLÜĞ BELGESİ

Şanlıurfa Valiliğinin 07/10/2021 tarih ve E.20211007113021503 59 sayılı Anket Çalışması konulu yazısında Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü İşletme Ana Bilim Dalı Tezli Yüksek Lisans öğrencisi 185217009 numaralı Muhammet Kerem GÜNEŞ'in İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi Doç. Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL'un danışmanlığında yapmak istediği "Bağımsız Denetimde Kalite Göstergeleri: Şanlıurfa SMMMO Mensupları Üzerine Bir Araştırma" konulu tez çalışması ile ilgili olarak;

Şanlıurfa il merkezinde bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası mensuplarıyla 01.11.2021 / 20.11.2021 tarihleri arasında anket çalışması yapmak için Şube Müdürlüğümüze müracaat etmiş bulunmaktasınız.

Buna göre;

1- Yukarıda belirtilen tarihler arasında ve belirtilen adreslerde gündüz saatlerinde (08.00-17.00) saatleri arasında belirtilen anket çalışmasının yapılması,

2- Anket çalışması yaparken herhangi bir baskı, zorlama yapılmayacağı, kalabalık oluşturulmayacağı, vatandaşla tartışmaya ve sürtüşmeye girilmeyeceği, belirtilen anket çalışması dışında herhangi bir faaliyet vb. propaganda yapılmayacağı,

3- Anket çalışması işleminin **Muhammet Kerem GÜNEŞ** isimli şahıs dışında herhangi bir kişi veya kişilerce yapılmayacağı,

4- Kanunlara aykırı herhangi bir durumunun tespiti ve şikâyet halinde yasalar çerçevesinde işlem yapılacağı ile ilgili hususlar tarafınıza tebliğ edildiği imzamla tebellüğ ederim. 12.10.2021 Saat: 12.00

TEBLİĞ EDEN	Hazirun	TEBELLÜĞ EDEN
356108	319662	Muhammet Kerem GÜNEŞ
		Anket Çalışması Yapan

Bu belge,güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Ek 2: Anket Formu

Bağımsız denetim kalitesi

Sayın katılımcı

Bu anket, Harran Üniversitesinde yürütülmekte olan "BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE GÖSTERGELERİ: Ş.URFA SMMMO MENSUPLARI ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA" adlı yüksek lisans tezi için düzenlenmiştir. Tamamen bilimsel amaçlarla kullanılacak olan anket verileri başkalarıyla paylaşılmayacak, Isim, firma ismi vb bilgiler yer almayacaktır.

Katkılarınız için şimdiden çok teşekkür ederiz.

Muhammet Kerem Güneş (mkg.gunes@gmail.com)

Danışman

Doç.Dr. Ömer Faruk Demirkol * Gerekli

SMMM'ye ait özellikler

1. Cinsiyeti *

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

(_____) Kadın

(_____) Erkek

2. SMMM'nin yaşı *

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31
32
33
34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47

3. Meslek deneyimi (Yıl) *

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10

11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36

37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47

4. Eğitimi *

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

(_____) Lise

(_____) Ön Lisans

(_____) Lisans

(_____) Lisans üstü

5. Yıllık müşteri sayısı *

6. Çalışma şekli *

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

(_____) Bireysel

(_____) Ortak

7. Ofiste çalışan sayısı *

8. Bağımsız denetçiliği mevcut koşullarınızla kabul eder misiniz? *

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

(_____) Evet

(_____) Hayır

(_____) Belli bir eğitimden sonra evet

9. Bağımsız Denetçilik Eğitimini Kim Vermeli *

Uygun *olanların tümünü işaretleyin.*

o TÜRMOB o KGK

o Üniversiteler o Maliye Bakanlığı o Diğer

10. Hizmet kalitesini ölçme amacına dönük ServQual ölçeğinin ifadelerini kendi mali müşavirliğinizi dikkate alarak cevaplayınız. *

	Kesinlikle katılmıyorum	Biraz katılıyorum	Orta derecede katılıyorum	Oldukça katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Denetleme yapacağım firmaları iyileştirecek biçimde modern cihaz, araç ve donanıma sahibim	o	o	o	o	o
Denetleme faaliyetlerini yürüttüğüm mekan göze hoş görünür.	o	o	o	o	o
Denetlemede görev alacak ekibim düzgün giyimlidir.	o	o	o	o	o
Denetleme hizmetiyle ilgili kullandığım materyaller göze hoş görünür.	o	o	o	o	o

Denetleme faaliyetlerinde verdiğim sözü zamanında yerine getiririm.	o	o	o	o	o
Denetleme yaptığım firmalar problem yaşadığı zaman o sorunu çözmek için yakın ilgi gösteririm.	o	o	o	o	o
Denetleme hizmetini doğru bir şekilde sunabilirim.	o	o	o	o	o
Söz verdiğim zaman içerisinde denetleme hizmetlerini gerçekleştirebilirim.	o	o	o	o	
Denetleme hizmetiyle ilgili hesapların ve bilgilerin hatasız tutulması konusunda gereken titizliği gösterebilirim.	o	o	o	o	o
Denetleme hizmetlerinin ne zaman verileceğini müşteriye kesin olarak söyleyebilirim.	o	o	o	o	o

Ek 3: Turnitin Raporu

