T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE FİNANS BİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNUN İLGİLİLERİNE SAĞLADIĞI FAYDA VE BUNLAR ÜZERİNDEKİ ROLÜ

Hakan KARA

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Hakan ARACI

Manisa-2016

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 31/05/2016 tarih ve 17/Ek16 sayılı toplantısında jürimiz tarafından Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 23. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Yüksek Lisans Programı öğrencisi Hakan KARA'nın **"Bağımsız Denetim Raporunun İlgililerine Sağladığı Fayda ve Bunlar Üzerindeki Rolü ve Önemi"** konulu tezi incelenmiş ve aday 07/06/2016 tarihinde saat 11.00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 55 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	☒	OY BİRLİĞİ	☒
DÜZELTME yapılmasına	* ☐	OY ÇOKLUĞU	☐
RED edilmesine	** ☐	ile karar verilmiştir.	

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın tez konusu değiştirilir veya adayın isteği halinde tezsiz yüksek lisans programına geçişi sağlanır.

BAŞKAN

Yrd. Doç. Dr. Hakan ARACI

ÜYE

Yrd. Doç. Dr. Mert SOYSAL

ÜYE

Doç. Dr. Seçkin GÖNEN

	Evet	**Hayır**
Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.	☐	☐
Tez, mutlaka basılmalıdır.	☐	☐
Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.	☐	☐
Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.	☐	☐
Tez, basımı gereksizdir.	☒	☐

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans / Doktora tezi olarak sunduğum “.....” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../20..

Adı Soyadı

İmza

ÖZET

Dünya'da en genel kabul gören denetim, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarına uygun olarak yapılan ve finansal tablo denetimini de içeren muhasebe denetimidir. Bağımsız dış denetim, şirketlerin finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirliğini saptamak açısından son derece önemlidir. Avrupa Birliği bünyesinde yaşanan uyum ve genişleme süreci yanında, küresel muhasebe ve denetim standartlarına yöneliş ve yakınsama eğilimi, uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile bağımsız denetimi daha da ön plana çıkarmıştır. Ayrıca, muhasebe ve denetim standartlarının hem küresel hem de sektörel (kamu ve özel) bazda uyumlaştırılması açısından önemli bir gelişmedir.

Diğer yandan, bağımsız denetim raporu denetim sürecinin sonucudur ve denetçiyle mali tablolar kullanıcısı arasındaki iletişimin önemli bir aracıdır.

Denetçi raporunun güvenilirliği ve faydası, içerdiği bilgilerin geçerliliği finansal tablo kullanıcıları tarafından karar alırken zaman zaman sorgulanmıştır. Diğer taraftan, bağımsız denetim raporunun faydası, denetim raporu kullanıcıları tarafından, karar verirken denetçinin görüşlerini faydalı ve önemli olarak dikkate almışlardır.

Bu tez çalışmasının amacı, finansal tablo kullanıcıları açısından bağımsız denetimin önemi ve gerekliliği ile Türk Ticaret Kanunu'nun denetime getirdiği yeniliklerin ortaya konulmasıdır.

ABSTRACT

The most accepted auditing around the world is auditing of accounts which is held according to generally accepted accounting principles and standards, moreover it has also financial statements. Independent external audit is highly important in terms of determining the accuracy and the reliability of the financial statements of the companies. Additional to harmony and expansion period that are existing in structure of Europe Union, the trend and inclination towards to global accounting and auditing standards has made supplying primal priority to the international accounting and auditing standards, independent auditing as well. Besides, it's a considerable improvement harmonization both of global and sectoral (governmental and private sector).

On the other hand, independent audit report is the consequence of auditing process and it is a major instrument of communication between auditor and financial statements user.

The reliability and usefull of the auditor's report is sometimes called into question, the validity of the information it contains for users when they making decisions. On the other hand, usefulness of the independent audit report is that users of audit reports consider the information provided in the auditor's opinion as useful and important when making decisions, both regarding their.

Aim of this thesis is to point out importance of independent audit, necessities to it for the financal statment users , and advancements brought by new Turkish Commercial Code.

Keywords: Auditor, Audit, Independent Audit, Turkish Commercial Code.

ÖNSÖZ

Çalışmanın başında genel olarak denetimden bahsedilmiş, denetimin tanımı ve denetim türleri belirtilmiştir. Denetimin ulusal ve uluslararası tarihi gelişimi anlatılmıştır. Bununla birlikte bağımsız denetim sürecinin nasıl başlayıp hangi aşamalardan geçtiğine değinilip bağımsız denetim raporunun nasıl oluşturulduğundan bahsedilmiştir.

İkinci kısımda ise denetime bağlı yaşanan önemli şirket skandalları neticesinde önem kazanan bağımsız denetimin gerekliliği, amaçları ve yararları açıklanmış, bağımsız denetim standartlarına ve bağımsız denetim sürecine yer verilmiştir. Yaşanan bu skandallar sonucunda bağımsız denetim alanında yapılan düzenlemelerden hem geri kalmamak hem de değişen dünya ekonomisine ayak uydurma adına Türk Ticaret Kanunu'nun denetim alanına getirdiği yeniliklerden bahsedilmiştir.

Son bölümde ise yapılan köklü değişikliklerle birlikte, bağımsız denetim raporunun ilgilileri tarafından dikkate alınma dereceleri ve bu kişilere sağladığı fayda analiz edilmeye çalışılmıştır.

Bana muhasebeyi sevdiren ve benden hiç zaman desteğini esirgemeyen sevgili tez hocam Yrd. Doç. Dr. Hakan ARACI'ya sonsuz teşekkür ederim.

Öğrencilik hayatım boyunca benden desteklerini hiç esirgemeyen, bana hep yol gösteren saygıdeğer hocam Doç. Dr. Mahmut KARGIN'a sonsuz teşekkür ederim.

Üzerimdeki emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim, benim bugünlere gelmemi sağlayan annem Gısniye KARA'ya ve babam Metin KARA'ya derin sevgi ve minnet duygularımı sunarım.

Hakan KARA

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET i

ABSTRACT.....ii

ÖNSÖZ iii

İÇİNDEKİLER iv

KISALTMALAR.....viii

TABLOLAR DİZİNİ x

GİRİŞ

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI, GELİŞİMİ VE BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

1.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi……...……1

1.2. Denetim Kavramı …….....3

1.3. Denetim Türleri.....6

1.3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri .....…...6

1.3.1.1. Faaliyet Denetimi 7

1.3.1.2. Finansal Denetim (Mali Tablolar Denetimi).....7

1.3.1.3. Uygunluk Denetimi.....8

1.3.2. Denetçinin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri.....9

1.3.2.1. İç Denetim.....9

1.3.2.2. Kamu Denetimi 9

1.3.2.3. Bağımsız Denetim ……...……...……10

1.4. Bağımsız Denetim Süreci ……..……..11

1.4.1. Müşteri Seçimi ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması……...…..12

1.4.2..Denetimin Planlanması ve Denetim Programının Hazırlanması……..…14

1.4.3. Denetim Faaliyetinin ve Programının Yürütülmesi……...…...15

1.4.3.1. Denetim Kanıtları……...…17

1.4.3.2. Denetim Yöntem ve Teknikleri…….....…….17

1.4.3.3. Çalışma Kâğıtları……...18

1.4.3.4 Denetim Sonuçlarının Raporlanması……..……..….18

1.4.4. Bağımsız Denetim Raporu……..…19

1.4.4.1. Raporlarda Yapılan Çeşitli Değişiklikler…….……23

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMİN NEDENLERİ, AMAÇLARI, FAYDALARI VE BU KAPSAMDA DENETİM ALANINDA YAPILAN DÜZENLEMELER

2.1. Bağımsız Dış Denetimin Neden, Amaç ve Faydaları……...….....27

2.1.1. Bağımsız Dış Denetimin Nedenleri …….28

2.1.2. Bağımsız Dış Denetimin Hedefleri.....29

2.1.3. Bağımsız Dış Denetimin Faydaları.....30

2.1.3.1. Bağımsız Denetimin Denetlenen Firmaya Faydaları.....30

2.1.3.2. Bağımsız Denetimin Kamuya Yararı.....31

2.2. Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimin Gözetimi.....32

2.2.1. Türkiye'de Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve Kurumlar ……33

2.2.1.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetime Tabi Sermaye Şirketleri……..……...….36

2.2.1.2. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli MaliMüşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)…….……..…42

2.2.1.3.Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK).....43

2.2.1.4. Türkiye'de Kamu Gözetim Sistemine İlişkin Öngörülen Düzenlemeler……..43

2.3. Bağımsız Denetim Standartları …….……..….48

2.3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)……...…..49

2.3.2. Uluslararası Denetim Standartları (UDS)…….…...51

2.3.4.Kavramsal Çerçeve……52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU VE İLGİLİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı…….…54

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi……...…...…....55

3.3. Araştırmanın Dizaynı……..…….55

3.3.1. Veri Toplama Yöntemi……..…….55

3.3.2. Anket Soruları Hazırlanması……..…….56

3.3.3. Ölçeğin Güvenilirlik ve İç Tutarlılık Ölçütü Değerleri….……56

3.4. Araştırma Verilerinin Analizi…….....57

3.5. Araştırma Bulguları…….……57

3.5.1. Cronbach's Alpha Değeri……..….58

3.5.2. Betimleyici İstatistik Değeri……..….58

3.5.2.1. Birinci Bölüm Sorularının Betimleyici İstatistik Değeri…….….59

3.5.2.2. İkinci Bölüm Sorularının Betimleyici İstatistik Değeri……..….63

3.5.2.3. Üçüncü Bölüm Sorularının Betimleyici İstatistik Değeri…..…..67

3.5.3. T-testi Analizi……..…..71

3.5.3.1. Birinci Bölüm Soruları T-testi Analizi……..…71

3.5.3.1. İkinci Bölüm Soruları T-testi Analizi……...…74

3.5.3.1. Üçüncü Bölüm Soruları T-testi Analizi……..……..76

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ……...……..78

KAYNAKÇA……..81

KISALTMALAR

AB : Avrupa Birliği

a.g.e. : Adı Geçen Eser

a.g.t. :Adı Geçen Tebliğ

AICPA : AmericanInstitute of CertifiedPublicAccountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

CPA: Certified Public Accountants(Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri)

EPDK: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

GKGDS : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

IAASB: International Auditing and AssuranceStandards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)

IFAC: International Federation of Accountants(Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

ISA: Uluslararası Denetim Standartları

İSMMMO : İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

KPMG: Klynveld Peat Marwick Goerdeler

KİT: Kamu İktisadi Teşekkülleri

md. : Madde

PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board(Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)

PwC: Price Waterhouse Coopers

R.G.: Resmi Gazete

s.: Sayfa

ss.: Sayfa Sayısı

SEC: Security Exchange Board(Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu)

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SOX: Sarbanes Oxley Yasası

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

T.C.: Türkiye Cumhuriyeti

TDS: Türkiye Denetim Standartları

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TL: Türk Lirası

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSF: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜDESK: Türkiye Denetim Standartları Kurulu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UDS: Uluslararası Denetim Standartları

VUK: Vergi Usul Kanunu

YMM: Yeminli Mali Müşavir

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. : Denetimin Tarihsel Süreci……3

Tablo 1.2. : Denetim Türüne Göre Kullanılan Ölçütler ve İlgili Taraflar……7

Tablo 1.3. : Denetim Akış Süreci……...12

Tablo 3.1. : Cronbach's Alpha Değeri…….....…….57

Tablo 3.2. : Anketin Cronbach's Alpha Değeri…..…...…..……..…58

Tablo 3.3. : Denetim etkinliğinin Sorgulanmasına yönelik Birinci Soru BetimleyiciİstatistikDeğeri……..……..…….……..59

Tablo 3.4.: Denetim etkinliğinin Sorgulanmasına yönelik İkinci Soru Betimleyici İstatistik Değeri…….……...…...59

Tablo 3.5. : Denetim Etkinliğinin Sorgulanmasına Yönelik Üçüncü Soru BetimleyiciİstatistikDeğeri…….…….....60

Tablo 3.6. : Denetim Etkinliğinin Sorgulanmasına Yönelik Dördüncü Soru Betimleyici İstatistik Değeri……..…….61

Tablo 3.7. : Denetim Etkinliğinin Sorgulanmasına Yönelik Beşinci Soru BetimleyiciİstatistikDeğeri……...……61

Tablo 3.8. : Denetim Etkinliğinin Sorgulanmasına Yönelik Altıncı Soru BetimleyiciİstatistikDeğeri…..…...……...……62

Tablo 3.9. : Denetim Raporunun Kalitesinin Sorgulanmasına Yönelik Birinci SoruBetimleyici İstatistik Değeri……..…….63

Tablo 3.10. : Denetim Raporunun Kalitesinin Sorgulanmasına Yönelik İkinci SoruBetimleyici İstatistik Değeri.……..63

Tablo 3.11. : Denetim Raporunun Kalitesinin Sorgulanmasına Yönelik Üçüncü SoruBetimleyici İstatistik Değeri……..…….……..64

Tablo 3.12. : Denetim Raporunun Kalitesinin Sorgulanmasına Yönelik DördüncüSoruBetimleyici İstatistik Değeri……..65

Tablo 3.13. : Denetim Raporunun Kalitesinin Sorgulanmasına Yönelik Beşinci SoruBetimleyici İstatistik Değeri……..65

Tablo 3.14. : Denetim Raporunun Kalitesinin Sorgulanmasına Yönelik Altıncı SoruBetimleyici İstatistik Değeri……..……...…..66

Tablo 3.15. : Denetim Raporunun Kalitesinin Sorgulanmasına Yönelik Yedinci SoruBetimleyici İstatistik Değeri……...…..66

Tablo 3.16. : Denetim Raporunun Kalitesinin Sorgulanmasına Yönelik Sekizinci SoruBetimleyici İstatistik Değeri……..……..67

Tablo 3.17. : Bağımsız Denetim Raporu İlgililerini Denetim Raporunu Dikkate AlmaDerecelerinin Sorgulanmasına Yönelik Birinci Soru BetimleyiciİstatistikDeğeri…….
…….……...68

Tablo 3.18. : Bağımsız Denetim Raporu İlgililerini Denetim Raporunu Dikkate AlmaDerecelerinin Sorgulanmasına Yönelik İkinci Soru Betimleyici İstatistikDeğeri……...……68

Tablo 3.19. : Bağımsız Denetim Raporu İlgililerini Denetim Raporunu Dikkate AlmaDerecelerinin Sorgulanmasına Yönelik Üçüncü Soru BetimleyiciİstatistikDeğeri……...……...69

Tablo 3.20. : Bağımsız Denetim Raporu İlgililerini Denetim Raporunu Dikkate AlmaDerecelerinin Sorgulanmasına Yönelik Dördüncü Soru BetimleyiciİstatistikDeğeri…….…….70

Tablo 3.21. : Bağımsız Denetim Raporu İlgililerini Denetim Raporunu Dikkate AlmaDerecelerinin Sorgulanmasına Yönelik Beşinci Soru Betimleyici İstatistik Değeri…….…….70

Tablo 3.22. : Birinci Bölüm Grup İstatistiği…….…..…...71

Tablo 3.23. : Birinci Bölüm IndepemdentSamples Test ……..…...…..72

Tablo 3.24. : Birinci Bölüm T-test Tablosu……..…….……73

Tablo 3.25. : İkinci Bölüm Grup İstatistiği……..….……74

Tablo 3.26. : İkinci Bölüm IndependentSamples Test ……...…...74

Tablo 3.27. : İkinci Bölüm T-test Tablosu…….……..……..75

Tablo 3.28. : Üçüncü Bölüm Grup İstatistiği……...……..76

Tablo 3.29. : Üçüncü Bölüm IndependentSamples Test …….….76

Tablo 3.30. : Üçüncü Bölüm T-test Tablosu……...…...77

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM, GELİŞİMİ VE BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Akademik çalışmanın bu bölümünde denetim, bağımsız denetim ve bağımsız denetimin süreci hakkında literatür çalışması neticesinde bu konular ile alakalı bilgiler sunulmaktadır. Bu bağlamda denetim kavramı,denetim türleri ve denetim standartları kapsamlı denilebilecek bir şekilde irdelenerek bağımsız denetim süreciüzerinde durulmuştur.

1.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim faaliyetinin dünden günümüze kadar ki periyodunu sanayi devriminde önce ve sonraki dönem olacak şekilde irdelersek daha doğru yaklaşım olacaktır. Denetim kavramının bu periyotiçersinde ilk olarak hangi tarihte, nasıl, ve nerede başladığına ilişkin net bir bilgiye yoktur. Fakat M.Ö. 3000 yıllarında Ninua ve Babil'de iktisadi hareketlerin ve faaliyetlerin denetlendiğine ilişkin bilgilere rastlanmaktadır. Bugün ki İngiliz Milletinin çekirdeği olan ''Anglo-Sakson'' ülkelerinde bir işletmede sürdürülen muhasebe uygulamalarının denetimine "auditing" denir. Bu deyim işitmek, dinlemek anlamına gelen Latince audire fiilinden türetilmiştir. Eski Mısır ve Roma uygarlıklarında her kurumda yapılan tahsilat ve ödemeler bir uzmana okunmakta ve bu kimse okunanları dinleyerek, yapılan tahsilat ve ödemelerin uygun mu değil mi olduğuna karar vermekteydi (Bozkurt, 2012:17). Ancak ''auditor (denetçi)'' kavramı ilk olarak 1289 senesindeİngiltere Kralı I.Edward döneminde devlet gelirlerini tahsil eden devlet görevlilerinin hesapları düzenli tutup tutmadıklarını tespiti amacıyla görevlendirdiği kişiler için kullanılmaya başlamıştır (Arkun, 1980:18-19).

Denetim sürecini ele alacak olursak eski zamanlara kadar uzanmamız gerekir. Fakat denetim işi tam anlamıyla gelişimini sanayi devriminden sonra tamamlamıştır. Tam olarak gelişimini tamamlamadan önce denetim resmen kabul edilmiş birmeslek olarak nitelendirilmiyordu. Sanayi devriminden 1900'lü yıllara kadar denetim sisteminde ciddi anlamda bir değişiklik olmadığını kanısına varıyoruz (Güçlü, 2008:2).

19. yüzyılın başlarına gelene kadar denetim işi yolsuzlukları tespit edip ortaya çıkarma amacı taşıyordu ve sadece bilanço denetimi yapılıyordu. 19. yüzyılından başlarından itibaren ise bir tek yolsuzluklar değil mevcut hatalı işlemlerin tespiti de denetimde ön planda tutulmaya başlanmıştır (Kavut vd., 2009:43-44).

Çağdaş denetim çalışmaları 1900'lü yılların başlarında, denetçilerin işletme belge ve kayıtlarında rastlanacak muhtemel hata ve hileleri tespit etme uğraşları şeklinde gelişme göstermiştir. Bu yaklaşıma ''Belge Denetimi'' adı verilmiştir (Ataman vd., 2001:16).

1930'lu yıllardaki yaklaşım, işletmelerdeki hata ve hilelerin bir birsaptanmasındansa , finansaltablolar ile ilgili genel bir denetim görüşüne varmak olmuştur. Bu tür denetim çalışmalarına ''Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı'' adı verilmiştir. Böylece bugüne kadar dayanan çağdaş denetim anlayışının temelleri de atılmıştır (Bozkurt, 2012:18).

Denetim mesleğinde esas gelişme 1950'lerden sonra görülmeye başlamıştır. Bu yıllarda işletmelerin iç kontrol sistemi yapısına ağırlık vermeye başladıkları görülmektedir. Sistemin etkinliği mali tabloların incelenmesi amacıyla faydalanılacak denetim yöntem ve işlemlerinin türünü, sıklığını ve uygulama zamanını belirlemektedir (Güredin, 1994:8). İşletmenin var olan iç kontrol yapısının irdelenmesi ve değerlendirilmesi neticesinde tespit edilen duruma göre denetim planları şekillendirilmiştir. Bu yaklaşım ''Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı'' olarak adlandırılmıştır (Ataman vd., 2001:16).

1960'lı yıllardan itibaren de ''Faaliyet Denetimi' yaklaşımı diye adlandırılan yeni bir yaklaşım gelişmeye başlamıştır. Bu yaklaşımla beraber denetimde bilgi işlem teknolojisinden, istatistikî ve matematiksel yöntemlerden ve analitik inceleme prosedürlerinden çoğunlukla faydalınılmaya başlanmıştır (Bozkurt, 2012:18). Denetim alanındaki çalışmalar gelişerek bugüne kadar gelmiştir.

Tablo 1. 1. Denetimin Tarihsel Süreci

Dönem	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgili Taraflar
• **Sanayi Devrimi Öncesi**	• Tüm belge ve kayıtların incelenmesi	• Hata ve hilelerin bulunması	• İşletme sahipleri
• **1900'lü yıllar**	• Tüm belge ve kayıtların incelenmesi	• Hata ve hilelerin bulunması	• Ortaklar ve kredi kuruluşları
• **1900 – 1930**	• Tüm belge ve kayıtların incelenmesi /aynı zamanda örnekleme yoluyla denetim	• Finansal tabloların doğruluğunu tespit	• Ortakla, kredi kuruluşları ve devlet
• **1930 – 1960**	• Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	• Finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında görüş sunma	• Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
• **1960 – 1990**	• Örnekleme yoluyla denetim, istatistikî örneklemenin yaygınlaşması	• Finansal tabloların doğruluğunu tespit	• Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
• **1990 sonrası**	• Risk odaklı denetim, Bilgi işlem sistemlerinin denetimi	• Finansal tabloların doğruluğunu tespit	• Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler

Kaynak: Lerzan KAVUT, Oktay TAŞ, Tuba ŞAYLI, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:130, İstanbul, 2009, s.43-44

1.2. Denetim

Denetim, her türlü finansal, mali ve ticari olayların tarihi ile birlikte bütünüyle göz önüne gelmiştir. Herhangi bir ticari faaliyet ve mali olayın ortaya çıktığında, bugünkü anlamıyla tam karşılamasa da, kesinlikle bir denetim sözkonusudur (Erdoğan, 2002:55). Denetime olan zorunlu gereksinim, temsilci vetemsil edilen taraf ilişkisi ile başlamıştır. Temsil edilenin tarafın çıkarları ile temsilciçıkarları arasında anlaşmazlık olması halinde; temsilci, temsil edilen tarafın çıkarları bakımından lehine yönde tutum sergileyemeyebilmektedir. Dolayısıyla tarafların çıkarları ve beklentileri ile ilgiliuyuşmazlıklardan kaçınmak veya bu uyuşmazlıkları minimum seviyeye çekebilmek maksadı ile temsil edilen kişiler, uzman bir gözetim sistemine gereksinim duymuşlardır (Eilifsen vd., 2000:1-43).

Muhasebe denetiminin ise çeşitli tanımları yapılabilir. Denetimin tüm işlevlerini bir arayagetiren tanımı yapmak oldukça zordur. Fakat genel anlamdamuhasebe denetimitanımını ise literatürde şu şekilde tanımlanmıştır:

Muhasebe denetimi, iktisadi bir birim ya da bir döneme ait bilgilerin önceden saptanmışölçütlere olan uygunluğunu tespit ederek bu hususta bir rapor düzenlemek maksadıylabağımsız bir uzman eliyle gerçekleştirilen kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Bozkurt, 2012:23).

18. yy'ın bitimine yakın ve 19. yy'ın başlarında daha küçük ve tek ortaklı işletmeler faaliyet gösterdiği gözlemlenmekte iken, sanayi gelişimi ve seri üretim ile birlikte, firmalardaha da büyüyüp ve daha fazla ortakla faaliyetlerine devam etmiştir. Bu durum bir taraftan işletme yönetimini daha da karmaşıklaştırıp zor hale getirirken diğer taraftan işletmeler daha fazla finansal enstrümana başvurmak mecburiyetinde kalmışlardır. Bu gelişmeyle birlikte işletmeler işinde uzman yöneticilerle birlikte çalışmaya başlamıştır. Bu durum gün geçtikçe iştirakçiler ve yöneticiler arasında asimetrik bilgininmeydana çıkmasına vedolayısıyla çıkar çatışmalarına sebebiyet vermiştir (Messier, 1997:6). Aynı zamanda finansal tablo ilgililerinden işletme harici finansal tablo kullanıcıları ile finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu şirket yöneticileri arasındada çıkar çatışmaları yaşanmış, mali tablolardaki bilgiler bilerek ya da bilmeyerek şirket yönetiminin çıkarlarına hizmet ettirilmeye başlanmıştır (Kaval, 2008:7).

İşletmenin mali tablo ilgilileri, işletmenin mali nitelikli bilgilerinden, farklı amaçlarla karar verme sürecinde yararlanmaktadır(Kavut vd., 2009:11). Mali tablolar ilgililerinin kararını etkilemede veya kararların bilgiye dayandırılarak alınmasını sağlamada kaliteli bilgi temini önemli derecede etkileyecektir. Kaliteli finansal bilginin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Akdoğan, 2007:3):

1)Anlaşılabilir (Şeffaf) olma: Mali tablolardaki mevcut bilgiler, iktisadi faaliyetler ile muhasebe hakkında makul düzeyde bilgi sahibi olan ve mevcut bu bilgileri kullanma ve inceleme niyetinde bulunan ilgililer tarafından anlaşılabilecek şekilde sunulması olarak tanımlanabilir.

2)Sunduğu bilgiler açısından güvenilir, gerçeği yansıtan, özün önceliğine gözeten, tarafsız, tam açıklama ve ihtiyatlılık ilkesinin gözetilmesi.

3)İhtiyaca cevap verebilecek yapıda olup zamanında sunulması: Bilginin, karar alma zamanında ihtiyaca uygun bir yapıda temini gereklidir

4) Geri besleme ve Tahmin değerinin olması: Çıkar grupları tarından kullanılan finansal bilgilerin neticesinde ilgililerin yapacağı yatırımın getirisinin yüksek olması beklenir.

5) Önemlilik: Çıkar gruplarının kararını olumlu veya olumsuz etkileyebilecek, önemli sayılabilecek her bilginin finansal tablolarda verilmesi gerekmektedir.

6)Karşılaştırılabilir olma: Çıkar gruplarının daha sağlıklı karar alabilmesi adına incelemeye aldıkları işletmenin geçmiş yıllarda ki finansal bilgilileri ile mevcut durumunu kıyaslayarak işletmenin zaman içerisindeki performans değişiminin ne yönde olduğunun tespitinde yardımcı olmak adına karşılaştırma olanağının sağlanması.

7)Maliyet ve yarar dengesi: Çıkar gruplarının daha sağlıklı bilgiye ulaşabilmeleri için bu bilgilerden sağlanacak faydanın temininde katlanmak zorunda olduğu maliyeti ifade eder.

Zaman ilerledikçe teknolojik ve her türlü gelişme ile birlikte toplum gelişip, işlemler karmaşıklaştıkça, yukarıda bahsi geçen bu özelliklere sahip kaliteli bilginin temini de zorlaşmaktadır. Öte yandan finansal tablo ilgililerinin kendilerine arz edilen bilgilerin bu niteliği taşıyıp taşımadığı direkt kaynağa inerek analiz etme inceleme imkanı da bulunmamaktadır.Dolayısıyla denetçilerin temel sorumluluğu, finansal tablo ilgililerine arz edilenbilgilerin doğruluğunu tespit etmek veyatırımcıların işini kolaylaştırmaktır.

Türkiye'de de bağımsız denetim faaliyeti sermaye piyasası mevzuatı ışığında yürütülen denetim çalışmalarına dayanmaktadır. Bağımsız denetime getirilen ilk düzenleme 1987 yılında Sermaye Piyasası Kurulunca gerçekleştirilen düzenlemedir. Daha sonradan günün gereksinimlerine paralel olarak bu düzenleme zamanla geliştirilmiştir. SPK değişen ve gelişen koşullarla birlikte, ihtiyaçlar göz önünde bulundurularak yeni tebliğlerle bağımsız denetim alanında kaliteli standartlara geçiş çalışmalarını devam ettirmiştir (Güredin, 2010:36).

1.3. Denetim Türleri

Muhasebe alanında denetim farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Denetim işini gerçekleştiren organlar ile bu organların denetlenenle ilişkisi ve pozisyonu, denetimin kamu ya da özel sektörde yapılması, uygulama alanı, denetlenen konu, denetimin yapıldığı tarih, safha, uygulanan yöntem ve stratejiler ile benimsenen yaklaşımbakımından denetimin sınıflandırılması mümkündür(Candan, 2007:43). Genel anlamda denetimin sınıflandırma; denetimin amacına göre, denetçinin niteliğine vestatüsüne göre yapılan sınıflandırmadır (Kepekçi, 2004:3).

Verilen bilgiler ışığında amaçlarına göre denetim türleri aşağıdaki gibidir.

- Faaliyet denetimi:
  - Finansal Denetim (Mali Tablolar Denetimi)
  - Uygunluk Denetimi
- Denetleyen kişinin statü ve niteliğine göre:
  - Kamu Denetimi
  - Bağımsız Denetim
  - İç Denetim

şeklinde kategorize edilmiştir.

1.3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Genel kabul görmüş denetim amaçları; uygunluk denetimi, muhasebe denetimi (finansal tablolar denetimi) faaliyet denetimi olmak üzere 3'e ayrılmaktadır. Tablo 1'de denetim türleri, belirlenen ölçütler ve denetim neticesinde hazırlanan raporların kim için arz edildiğine dair bilgiler yer almaktadır (Güredin, 2000:14).

Tablo 1.2. Denetim Türüne Göre Kullanılan Ölçütler ve İlgili Taraflar

Denetim Türü	Ölçüt	İlgililer(Kullanıcılar)
Muhasebe Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	Ortaklar, kredi verenler, resmi kurumlar
Uygunluk Denetimi	İlgili sözleşmeleri	Sözleşmelerle iligili taraflar
Faaliyet Denetimi	Yönetim tarafından hazırlanmış bütçeler ve/veya diğer performans ölçütleri	Üst Yönetim

Kaynak: Ersin GÜREDİN, **Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, Ekim, 2000, s.14.

1.3.1.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetiminin tanımı olarak, işletmenin veya denetlenen tüzel kişiliğin faaliyetlerinin karlılık, verimlilik, etkinlik ve etkililik açısından veya işletmenin kuruluş hedeflerine uygunluğu bakımından denetimini içerir (Güçlü, 2007:5).

Bu denetim türü kapsam itibariyle denetimin en geniş türü olduğundan dolayı kurumun bütün faaliyet ve fonksiyonlarını kapsamakta olduğu bilinmektedir (Candan, 2007:49).

Faaliyet denetçisi, finansal tabloların güvenilirliğini, kanun vekurallara uygunluğunu ve faaliyetlerin etkenliği ve etkinliğine dair iç kontrollerin kalitesinin belirleyip değerlendirmektedir. Bu bağlamda iç denetçi, geniş kapsamlı analiz yeteneklerine sahip bir faaliyet denetçisidir (Uzay, 2007:2-3). Etkenlik veetkililik kavramları, değerleme konusu ve şartlarına göre değişiklik gösterdiğinden dolayı, denetçilerin analitik bir zihin yapısına sahip olmaları gerekmektedir (Gürbüz, 1990:13).

1.3.1.2. Mali Tablolar Denetimi (Finansal Denetim)

Finansal yapıdaki bir tüzel kişiliğin tablolarının ya da kamuoyunda paylaşılacak diğer bilgilerinin, finansal tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uyup uymadığı konusunda yeterli teminat sağlayacak, uygun bağımsız denetim kanıtlarının toplanması hedefi güdülerek, bağımsız denetim standartlarına uygun ve

ihtiyaç duyulanbütün bağımsız denetim tekniklerinin uygulanıp değerlendirerek gerçeği yansıtan bir rapora bağlanmasıdır. Finansal tabloların; kayıt, belge ve diğer ipuçlarına dayanarak devam ettirilen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemelerdir (Kaval, 2008:3-4). Bu tür denetim çalışmasının dayanağı genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir (Bozkurt, 2012:23). Bu denetimin asıl amacı, mali tablolar ilgililerine finansal tabloların güvenilirliğini sağlayarakmali tabloları değerlendirmede nihai değil makul bir güvence vermektir (Kaval, 2008:10).

İşletmelerin finansal tablolarından yaygın olarak faydalanıldığından, denetim türleri içinde, finansal tabloların denetimi çok büyük bir öneme sahiptir (Bozkurt, 2012:10).

Denetçinin mali tabloların denetimi esnasında, bu tabloların farklı gruplarca değişik niyetler için kullanılacağı da göz ardı edilmemelidir. Denetim, finansal tablolarla ilgi tüm kişi, kurum ve grupların ihtiyaçlarına cevap verebilmek için yürütülen genel amaçlı bir çalışmadır. Her bir grup için ayrı ayrı denetim yapmak mümkün olmayacağı için genel amaçlı tek bir denetim yapılarak bütün grupların bilgisine sunulur. Eğer bu gruplar içerisinden herhangi biri bu genel denetimin kendisi için istenilen düzeyde bir bilgi sağlamadığı kanaatine varırsa, bu grup için gerekli olan diğer bilgileri toplama imkanı her zaman vardır (Güredin, 2010:11).

1.3.1.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimindeki amaç, işletme içinde ve ya dışında herhangi yetkili bir üst makam tarafından belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığının denetlenmesidir. Uygunluk denetimi sonucunda toplanan bulgular tüm gruplara değil, sadece sınırlı olarak ilgili kişi ve kuruluşlara rapor edilir. Dolayısıyla, uygunluk denetimi grupları, işletme yönetimi vevergi idaresi olabilmektedir (Çalgan vd., 2008:37).

1.3.2. Denetçinin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri

Bu tür sınıflandırmada en önemli şey denetimi gerçekleştirecek kişinin firma personeli olup olmaması hususudur. Denetimi gerçekleştirecek kişi işletme bünyesinde olmayan bir çalışan ise, sınıflandırma denetçi ile firmanın denetim faaliyetini gerçekleştirmek amacıyla bir araya gelme bağlantısına göreşekillenmektedir (Yardımcıoğlu, 2007:76).

1.3.2.1. İç Denetim

İşletmenin faaliyetlerini irdelemek amacıyla ortaya koyulan bağımsız bir değerlendirmenin fonksiyonudur. Bu fonksiyonun hedefi yönetim ve yönetim kurulu olacak şekilde işletme üyelerinin yükümlülüklerini etkin bir biçimde ifa etmelerinde yardımcı olmaktır.

İç denetim, denetimin planlanması, tespit edilen bulguların gözden geçirilerek değerlendirilmesi, denetim bulgularının yetkili mercii yönetici grubuna raporlanması ve takibinden oluşan sistematik bir süreçtir (Uzay, 1999:37).

İç denetimin görev ve ödevleri, İç Denetim Meslek Standartları'nda aşağıda verildiği üzere belirtilmiştir (Picket, 2000:9-10).

- İşletme amaçlarının gerçekleştirilmesi,
- Kanunlar, politikalar, prosedürler ve düzenlemeler ile ilgili uyuşmazlıklar,
- Etkili ve ekonomik kaynak kullanımının sağlanması,
- Varlıkların ve yatırımların korunması,
- Yönetim bilgi sistemidir.

Yürütülen çalışmalar sonucunda iç denetçiler, bulgularını ve önerilerini bir rapor şeklinde üst yönetimine iletirler. İç denetçilerin bir denetçinin özelliklerini taşıması gerekir.İşletme bünyesinde sürekli çalışanbir birey olarak çalıştığı firmanın denetimfaaliyetlerini yürüten kişilerdir (Bozkurt, 2012:32).

1.3.2.2. Kamu Denetimi

Bir kurum ya da kuruluşun veya belirli bir plan, program ya da projenin işleyişinin ve çıktılarının önceden saptanmış standartlara uygunluğunu; araştırma, gözlemleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilerek toplanan bulguların objektif

ve sistematik olarak değerlendirilip konuyla ilgili çıkar gruplarına sunulması olarak tanımlanmaktadır (Akgül, 2000:2-3).

Kamu denetiminin ülkemizde ki fonksiyonu, kamu kurum ya da kuruluşlarıyla özel sektörselbazdaki ticari kuruluşlarının kamuca yetkilendirilmiş ve denetim elemanlarınca incelenmesindir olarak görülmektedir. Kamu denetim firmaları, çeşitli devlet kurumları içindeörgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomipolitikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır (Durmuş ve Taş, 2008:12).

1.3.2.3. Bağımsız Denetim

İşletmelerin bir dönemlik mali tablo ve mali niteliktekidiğer mali bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenenkriterlere doğruluğu ve uygunluğu hususunda, ilgili taraflara makul güvence verecek yeterli ve uygun bağımsız denetim bulgularının toplanması maksadıyla, denetime ortak bir dil getirilmesi hedefi güdülerek, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarınca belirtilmiş bütün bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, ihtiyaç duyulan defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır (www.spk.gov.tr, 25.12.2014).

Bağımsız denetim çalışmasını belirlenen hedefler doğrultusunda yapmak için uygulanan bağımsız denetim yöntem ve teknikleri ise bağımsız denetimin kapsamını oluşturur.

Bağımsız bir denetimin ilkelerini irdeleyecek olursak, bir denetçinin tutum ve yaklaşımı aşağıdaki gibi olmalıdır.

- **Mesleki Şüphecilik:** Bağımsız denetimi gerçekleştirecek kişinin sorgulayıcı bir yaklaşımla, bulguların geçerliliğini incelemesi ve bulguların, bu işletme bünyesinde bulunan yönetiminin beyanlarının, diğer bilgi ve belgeler ile çelişip çelişmediğinin değerlendirmesidir. Bağımsız denetimi gerçekleştirecek kişinin, bağımsız denetimi planlayıp uygularken, mali tabloların işletmenin finansal durumunu gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ve faaliyet sonuçlarını göstermesini önleyecek önemli nitelikteki yanlışlıkları içerebileceği varsayımını

göz ardı etmeyerek, mesleki şüphecilik anlayışıyla davranmak yükümlülüğü vardır. Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlayıp uygularken tarafsız ve ön yargısız bir şekilde işletme yönetiminin ne dürüst olmadığı ne de kuşku götürmez bir şekilde dürüst olduğu varsayımıyla çalışmasını sürdürür.

- **Makul Güvence:** Bağımsız denetim, mali tablolarda önemli bir hata ya da yanlışlığın bulunup bulunmadığı hususunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde tasarlanır. Makul güvence, bir bütün olarak mali tabloların nitelik ve nicelik açısından hayati bir hata ya da yanlışlık içermediğine hususunda bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır (www.denetimnet.net, erişim tarihi:30.03.2014).

1.4. Bağımsız Denetim Süreci

Denetim süreci müşterinin seçimi ve işin kabul edilmesiyle başlayıp, denetim çalışmalarının yürütülmesiyle devam eden zincirleme bir süreçtir. Denetçi bu çalışmalarını standartlara uygun bir şekilde yürütüp nihayetinde varmış olduğu kanaatini bağımsız denetim raporu ilgililerine ve kullanıcılarına raporlamasıyla birlikte sona erer.

Denetim sürecinin bütün evresi boyunca yürütülen denetim çalışmasının anlaşılabilirliği arttırıcı yönde olmak zorundadır. Denetim sürecinin her evresinde, denetimi gerçekleştirecek kişinin genel kabul görmüş denetim standartları çizgisinden sapmaması gerektiği bilinmektedir. Bunun sonucu olarak yapılan denetimin etkinliği ve verimliliği beklentileri karşılayarak çoğalmış olur. Bir denetim çalışmasında en temel öğeler; planlama, esneklik, ve denetimin çeşitli aşamalarında ortaya çıkarak oluşan yargının denetimin yürütülmesinde görevli kişileri bilgilendirmede kullanımıdır (Defliese vd., 1984:33). Bu öğeler denetim süreci boyunca devamlı olarak önemli kararların alınmasında ve zaman içinde denetimle ilgili diğer taraflara sonuçların iletilmesinde önemli rol oynarlar.

Denetlenecek firmanın daha önceden denetime tabi tutulup tutulmadığı yapılacak olan denetim çalışmasının sürecini ve bu çalışmanın zorluğunu etkiler niteliktedir. Tekrarlanan dönemlerde iş yoğunluğu ve zorluk derecesi ilk defa

yürütülecek denetim çalışmasına kıyaslanacak olursa daha azdır. Bunun sebebi ise, denetçinin ilk kez denetimini yürüteceği müşteri işletmeye bir takım ek çalışmalar yapma ihtiyacı hisseder. Bu ek çalışmalar hesaplarla ilgili dönem başı bakiyelerinin doğruluğunun kontrolü ve teyidi gibi çalışmaları içerir. Bu kontrol esnasında eğer denetçi ihtiyaç duyarsa birkaç faaliyet dönemi geriye giderek araştırma da yapabilir. Bununla birlikte müşteri işletmenin daha önce denetlenmemiş olması durumunda da denetçiye başka ek görevlerde yüklenmiş olur. Buna ek olarak, müşteri işletme daha önce başka denetçiler tarafından denetlenmiş ise yeni denetçi ihtiyaç duyması halinde işletmeyle ilgili detaylı bilgiler için daha önceden bu denetimi gerçekleştirmiş eski denetçilere de danışabilir (Defliese vd., 1984:203).

Tablo 1.3. Denetim Süreci

Müşteri Seçimi ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması	- Müşteri işletmenin seçimi ve işin kabulü - Önceki denetçi ile görüşme - Denetim sözleşmesinin imzalanması
Denetimin Planlanması ve Denetim Programının Hazırlanması	- Müşteri işletme hakkında detaylı bilgi toplama - Denetim programının hazırlanması - İşgücü ve zaman planlaması
Denetim Programının Yürütülmesi	- İç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi - Denetim programında gerekli değişikliklerin yapılması - Hesap bakiyelerinin doğruluğunun incelenmesi - Yeterli ve uygun kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi
Denetim Sonuçlarının Raporlanması	- Denetçi görüşünün oluşturulması - Denetçi görüşünün ilgililere sunulması

Kaynak: Cem Niyazi DURMUŞ ve Oktay TAŞ, **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, Alfa Basım Yayın, İstanbul, 2008, s. 26.

1.4.1. Müşteri Seçimi ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması

Denetim faaliyeti denetim ihtiyacı duyan herhangi bir işletmenin, denetim işi ile ilgili denetim kuruluşuna başvurması neticesinde denetçinin bu talebi değerlendirerek, işi kabul etmesiyle başlar. Denetim kuruluşunun işi kabul etme gibi bir zorunluluğu bulunmadığı gibi denetim işini kabul edip etmemede özgürdür.

Diğer taraftan denetime tabi işletme deistediği denetçiyi seçme hususunda özgür iradeye sahiptir. Denetim kuruluşununişinde uzanman olması verdiği denetim hizmetlerinin kalitesi, bilgi birikimleri ve işin maliyeti müşteri işletme tarafından göz önünde bulundurularak ölçüt olabilir (Ataman vd., 2001:52).Denetçi için yeni müşteri kabul etme aşamasında ise aşağıdaki hususların denetçi tarafından araştırılmasının yapılması gerekmektedir (Gücenme, 2004:33).

- Bir önceki denetim raporundaki işletme açısından görüşün ne olduğu,
- Önceki denetçi ile bağlarının neden koptuğu,
- Kabul edilen denetim işi sonucunda yeteri kadar kendi denetim kadrosunun olup olmadığı,
- İşletmeninkendi bünyesinde yeterli iç denetiminin olup olmadığı ve muhasebe uygulamalarının ne durumda olduğu.

Denetçilerin denetim faaliyetlerini sürdürebilmeler açısından müşterilere gereksinim dura. Fakat her müşteri denetçi için bir risk teşkil etmektedir. Denetçiler bu riskleri minimize etmek adına risk teşkil eden işletmelerin iş tekliflerini kabul etmezler. Denetçiler denetime tabi olacak işletmelerin risk unsurlarını meydana çıkarmak için belirli bir iş kabul politikası oluştururlar. Önceden denetim işini yürüttüğü işletmelerin riskin derecesini bildiği için denetçinin denetim işini başlatma ve yürütme kararı verme işlemi de kolay olmaktadır.

Denetçi, denetim işini kabul etmeden önce işletmeyi tanımaya çalışır. Dolayısıylaişletmenin faaliyet gösterdiği sektörü, işletmenin geçmişini, geçmiş finansal tablolarını ve faaliyet sonuçlarını inceler. İşletme yönetiminin dürüstlüğü ve denetime bakışını değerlendirir. Denetimin ne amaçla istendiğine bakar veimkanlar dahilinde önceki denetçi ile görüşme yapar (Ataman vd., 2001:53).Denetçi yaptığı araştırmalar sonucunda elde ettiği bulgulardan yola çıkarak denetim işini yürüteceği işletmenin kendisiyle bir denetim sözleşmesi yapar. Sözleşmede bağımsız denetimin amacı, konusu ve kapsamı, tarafların sorumluluğu ve yükümlülükleri, çalışmanın niteliği, zamanı ve denetim ücreti açıkça belirtilir (Gücenme, 2004:62).

1.4.2. Denetimin Planlanması ve Denetim Programının Hazırlanması

Denetim işini gerçekleştirecek taraf ile denetime tabi olacak tarafın anlaşmaya vardıktan sonra denetim sözleşmesi imzalanarak denetimin planlanmasına başlanır. Denetim planıyla hedeflenen, denetim konusu işlemlerin detaylandırılarak her aşamada yapılacak çalışmaları hem işgücü hem de zaman açısından saptanmasıdır. Böylece denetimi uygulayacak taraf; çalışmayı bölümlere ayırarak, denetçileri bu bölümlere dağıtıp görevlendir ve denetim zamanını belirler (Durmuş ve Taş, 2008:26).

Denetim planı esnek olarak, denetim esnasında ortaya çıkabilecek değişikliklere her zaman uyabilecek bir şekilde hazırlanmalıdır. Denetim planı denetim sürecinin ilk aşamalarında esnek bir yapıya sahipken denetim sürecinin bitimine doğru bu esneklik gittikçe azalır (Güredin, 2010:185).

Denetim planı ve programı hazırlanırken denetimi uygulayacak kişi tarafından takip edilmesi gereken aşamalar ve toplanması gereken bilgiler şu şekilde sıralanabilir (Durmuş ve Taş, 2008:44);

- İşletmenin içinde bulunduğu sektör ve işletme ile ilgili her konuda ayrıntılı bilgilere ulaşılması,
- Denetim uygulamasının bölümlere ayrılması,
- İç kontrol sisteminin yeterliliğinin incelenmesi,
- Mali tablo kalemlerinin önemlilik sıralamasının belirlenmesi,
- Denetim risk modelinin oluşturulması,
- Denetim hedeflerinin belirlenmesi,
- Denetim programının oluşturulması.

Denetimi gerçekleştirecek taraf denetim anlaşmasını yapmadan önce işletmeyi tanımak adına genel bir incelemede bulunmaktadır. *''Denetim planı hazırlanırken de işletmenin faaliyet konusu, iş hacmi, iç kontrol ve iç denetim sistemi, işletmede kullanılan belgeler, organizasyon yapısı, pazar payı ve yapısı, muhasebe sisteminin işleyişi, yasal düzenlemeler, işletme hakkında süren davalar, uzun vadeli taahhütler ve anlaşmalar incelenir* (Durmuş ve Taş, 2008:45).''

İç kontrol sisteminin yeterliliğinin ne düzeyde olduğu hususunda yapılan çalışmalar sonucu denetimin kapsamı ve işlemlerin genişliğine karar verilir (Gücenme, 2004:62).

Hiçbir denetim çalışmasında risk sıfırlanmadığı gibi var olan tüm hatalar tespit edilememektedir. Fakatdenetimi gerçekleştiren kişi risk unsurlarını olabildiğince minimize etmek ve hataları bulmak durumundadır. Bunu yaparken mali tablolardaki kalemlerin özelliklerine göre, denetim raporu ilgili tarafların karar vermelerinde etkili olan hesaplar belirlenir ve ilgili hesapların önemlilik sırası tespit edilir. Tarafların kararını etkilemeyen kalemler ise önem arz etmemektedir. Denetim faaliyetlerinde bunlarla aynı yönde olacak şekilde önemlilik seviyesine ağırlık verilir.

Planlanan denetiminen son etabı ise denetim programının hazırlanmasıdır. Bu denetim programı denetim planındaki bulgulardan faydalanılarak oluşturulan detaylı bir plandır. Denetimin zaman planlamasına bağlı olarak denetimi gerçekleştirecek olan personelin yapacağı işler ayrıntılı olarak saptanır ve görevi belirlenir.

1.4.3. Denetim Faaliyetinin ve Programının Yürütülmesi

Denetimi gerçekleştirecek firmanın, denetim şirketinin gerçekleştirdiği denetimin kalitesinin kontrolünü temin edecek yeterli, beklenildiği gibi etkin bir şeklide işleyen ve uygulamada kolaylık sağlayan politika ve prosedürlerini saptanması gereklidir (Savlı, 2007:13). Denetim firmaları, firma bünyesinde şekillendirilen kalitekontrol programının hedeflediği noktaya varma hususundaki başarısının ne durumda olduğunu irdeleyerek kontrolünü sağlamak durumundadır. Bu sebepten dolayı üzerinde durulması gereken iki önemli soru ortaya çıkmaktadır:

-Firmanın saptamış olduğu kalite politika ve hedeflerinin ne düzeyde olduğu?

-Firmanın saptamış olduğu bu politikalara ne derecede uymakta?

Denetim gerçekleştiği her esnada ve denetimin neticelerinde kalitenin sağlanabilmesi için kalite güvencesistemlerine başvurulmalıdır. Kalite güvence sistemi kesintisiz olarak sürdürülecek üretim veya hizmet kalitesine ihtiyaç duyan müşterilere güven sağlamakla alakalıdır (Karapetrovic, 2000:679-703).

Öte yandan yapılan her bir denetim çalışmasından sorumlu ortak gözetim sonuçlarında tespit edilen eksikliklerin denetimi etkilemediğini ve alınan tedbirlerin yeterli seviyede olup olmadığını değerlendirmeli ve ihtiyaç duyulan önlemler almalıdır. Denetim uygulamasını gerçekleştirecek firmanın aşağıda örnekleri verilen birtakım gözetim prosedürlerini hayata geçirerek kalite güvence sisteminin gerektiği gibi çalışmasını temin etmeye çalışmaktadır (Savlı, 2007:13).

-Kalite güvence sisteminin yükümlülüğünü üstlenmiş ortağın konuyla alakalı firma politikalarınıdenetim işini gerçekleştirecek kişilere iletmesi ve uyulduğunu gözetmesi

-Değişik ofislerden kurulan ekiplerin belirlenmiş işler için denetim ile ilgili yürütülen işlerin şirket politikalarına uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin denetlemesi,

-Ofiste belirlenen işlerin firma politikalarının dışına çıkmadan yürütüldüğünün örnekleme yöntemiyle denetlenmesi,

-Düzenleyici otoritelerin yaptığı incelemeler,

-Denetim komitelerinin aldıkları denetim hizmetinin kalite kontrolüne dair yürüttüğü çalışmalar.

Denetim programının uygulanması esnasında ise, belirlenen denetim programı uygulanır. Denetim programının uygulamaya konması ise denetçinin ihtiyaç duyduğu kanıtları denetim tekniklerini kullanarak toplamasıdır (Ayrancı, 2010:39). Doğal olarak çalışmanın bu etabı, işletmenin iç kontrol sisteminin irdelenmesiyle hayata geçer. Bu bir başka deyişle uygunluk denetimi anlamına da gelmektedir (Gücenme, 2004:63).

İç kontrol sisteminde tespit edilen bulgular, beklenildiği gibi değil ise denetim programındagerekli düzeltmeler ve ilaveler yapılarak değiştirilir. Son olarak denetim programında ihtiyaç duyulan değişikliklerin de yapılmasıyla hesap kalanları ile ilgili maddi denetim işlemleri başlar. Denetçi belirli denetim tekniklerini kullanarak denetim kanıtları toplar ve değerlendirir (Durmuş ve Taş, 2008:47).

1.4.3.1. Denetim Kanıtları

Denetim işini yürütecek tarafın ifa edeceği iş ile ilgili yeterli miktarda, doğru, düzgün ve güvenilir kanıt toplaması gerekliliği çalışma alanı standartlarında belirtilmiştir.

- **Yeterli Miktarda İspat Toplama**

İspatın miktarına etki edebilecek durumlar, önemlilik, risk, maliyet, ana kütlenin büyüklüğü ve özelliğidir. Önemlilik kavramı öznel bir kavram olup, işletmeden işletmeye değişebilir. Burada mali tablo ilgililerinin kararlarını ne yönde etkilediği de önemlidir.

- **Kanıtın Güvenirliliği**

Bir kanıtın güvenilirliğini etkileyen en önemli etkenlerden biri de o kanıtın elde edilmesi esnasında hangi koşullar altında ulaşıldığıdır. Bir kanıtın güvenilir olması, kanıtın geçerli olması, kanıtın sağlandığı kaynak, zamanlılık ve nesnelliğine bağlıdır.

Destekleyici kanıt toplama amacıyla izlenen metotlar, fiziki inceleme, gözlem, doğrulama, kovuşturma, kayıt sistemini kontrol, tekrardan hesaplama, gözden geçirme ve analitik incelemelerdir (Gücenme, 2004:65).

1.4.3.2. Denetim Yöntem ve Teknikleri

Denetim programının hayata geçirilmesinde belirli denetim yöntemleri kullanılarak kanıtlar toplanır. Geleneksel denetim teknikleri, denetim yöntemleri ve işlemlerinden meydana gelir. *''Denetim Teknikleri, kayıt ve belgelerin incelenmesi, fiziki inceleme ve sayma, doğrulama, gözlem, tekrar gözden geçirme, soruşturma ve analitik inceleme olarak sıralanabilir''* (Selimoğlu vd., 2008:132-137).

1.4.3.3. Çalışma Kağıtları

Denetçi elde ettiği bulguları, uyguladığı denetim yöntemlerini ve neticeleri belgelendirir. Bu belgelere *''çalışma kâğıdı''* olarak adlandırılır. Bu kâğıtlar genel olarak içerdikleri bilgileri kullanma süresi olarak iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar "*sürekli dosya ve "yıllık çalışma dosyası*" dır (Gücenme, 2004:70).

Sürekli dosyada;denetime tabi müşteri firma ile alakalı, genel bilgiler, ana sözleşme, hesap planı ve açıklamaları, organizasyon şeması ve yönetmeliği, sektör bilgileri, önceki yıllar denetim raporları bulunur. (Selimoğlu vd., 2008:143-144).

1.4.3.4. Denetim Sonuçlarının Raporlanması

Yürütülen bütün denetim faaliyetinin nihai aşaması ise, denetim işinin tamamlanması ve denetim raporunun düzenlenmesidir. Bu aşamada bağımsız denetçinin, işletme ilgili çıkar gruplarının kararlarını etkileyebilecek hususlara dikkat etmesi, bilanço tarihi ile denetim işinin bittiği tarih arasında ortaya çıkan olayları incelemesi, farklı şekillerde tamamlayıcı kanıtlar elde etmesi ve işletmeyle hakkında genel görüşe varması gerekmektedir (Balcı, 2008:55).

- **Olumlu Görüş Bildiren Denetim Raporu**

Denetim çalışmasını yürüten kişice işletmenin, muhasebe ilke ve standartlarından sapmadığı, muhasebe politikalarının değişmediği, finansal tablolarda ihtiyacı karşılayacak düzeyde açıklamanın yapıldığı, mali tablolarda herhangi bir belirsizliğin bulunmadığı ve denetim işinin yürütüldüğü esnada herhangi bir engellemenin olmadığı durumlarda olumlu denetim raporu düzenlenir (Bozkurt, 2012:367).

- **Şartlı Görüş Bildiren Denetim Raporu**

Denetçinin, işletmenin bazı durumlar haricinde finansal tablolarının bütünüyle gerçeği yansıttığı ve doğru kabul ettiği hallerde, bu istisnayı hazırlanan denetim raporunun açıklama bölümünde göstererek şartlı görüş içeren bir denetim raporu düzenlemesidir (Ataman vd., 2001:98).

- **Olumsuz Görüş Bildiren Denetim Raporu**

Denetçininraporunda olumsuz görüş vermeye neden olan durumlar, muhasebe ilkelerinde mali tabloların bütünlüğünü bozacak önemli sapmaların, muhasebe politikalarının devamlılığında önemli sapmaların ve tam açıklama kuralından önemli şekilde ayrılmanın olmasıdır (Bozkurt, 2012:371).

Görüş Bildirmekten Kaçınılan Denetim Raporu

Bazı durumlarda denetçinin denetimi işini tam anlamıyla yerine getirmeye engel teşkil eden, denetçinin verimli bir şekilde çalışmasını engelleyen ya da sınırlayan bazı hususlar olabilir. Bu koşullar altında denetçi görüş bildirmekten kaçınabilir. Denetçinin sağlıklı bir şekilde çalışmalarını sürdürememesi, işletmede önemli nitelikte belirsizliklerin bulunması ve bu durumun finansal tabloların bir bütün olarak gerçeği yansıtmasına engel teşkil etmesi denetçiyi görüş bildirmekten alıkoyan nedenlerdir (Bozkurt, 2012:371). Böylesi sıkıntıların bulunması halinde denetçi, görüş bildirmekten kaçınmasının sebeplerini, denetim raporunda açıklamalıdır.

1.4.4. Bağımsız Denetim Raporu

Bağımsız denetim raporunda, denetim yapma yetkisine sahip kişilerce yapılan bağımsız denetim çalışması neticesinde mali tablolarla ilgili açık bir şekilde sunulmuş görüşü yer alır. Bağımsız denetimle elde edilmek istenen; mali tabloların, bütünüyle önemli yönlerini finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği hususunda bağımsız denetçi görüşünün oluşturulabilmesini temin etmektir.

Bağımsız denetçinin varacağı görüşün temelini hiç şüphe yok ki; denetim işini ifa ederken elde ettiği kanıtların yeterli ve güvenilir olması oluşturur. Buna ek olarak elde ettiği bu kanıtların güvenilir ve yeterli olduğuna ilişkin ilgili taraflara gerekli güvenceyi verebilecek çalışma materyallerine sahip olmalıdır.

Mali tabloların finansal raporlama standartları gereğince gerçeği tüm önemli yönleriyle dürüst olarak barındırıp barındırmadığına ilişkin görüş oluşturulması süreci, mali tabloları anılan ilkelerin işlem türleri, hesap bakiyeleri ya da dipnotlara

dair özel hükümlere uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hususunun değerlendirilmesini de bünyesinde barındırır.

Bu değerlendirmede;

- Tercih edilen ve hayata geçirilen muhasebe politikalarının finansal raporlama standartlarına ve mevcut koşullara uygunluğu,
- Mevcut koşullar çerçevesinde işletme yönetimince yapılan muhasebe tahminlerinin makul olması,
- Muhasebe politikaları dahil finansal tablolarda sunulan tüm bilgilerin ilgili, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olması,
- Finansal tablo bilgilerinin, işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akım gibi, mali tablo ilgililerinin önemli işlem ve olayların etkilerini algılayabilmesini temin etmekte yeterliliği göz önünde bulundurulup dikkate alınır.

Bir bağımsız denetim raporunun temel unsurları ise;

- **Başlık;**

  Denetim çalışmasının son aşamasında hazırlanacak denetim raporunun, etik ilke ve kurallara uyan bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından hazırlandığını gösteren açık bir başlık bulunmalıdır.

  Bu başlık, bağımsız denetçi bağımsızlığına dair etik ilke ve kurallara uyulduğu ve raporun diğer kişiler tarafından hazırlanan raporlardan farklı bir nitelik taşıdığına karine teşkil eder.

- **Muhatap;**

  Bağımsız denetim raporunun sözleşmede belirtilen muhataba hitaben düzenlenmesi gereklidir. Bu bağlamda oluşturulan bağımsız denetim raporu, işletmenin genel kuruluna ve / veya yönetimden yükümlü kişilere hitaben düzenlenir.

- **Giriş paragrafı;**

  Bağımsız denetim raporunun, giriş paragrafında bağımsız denetimi yapılan işletme ile mevzu bahis işletmenin mali tablolarının bağımsız denetim işinin yürütüleceği hususu belirtir.

Bununla birlikte;

- Tam set mali tabloları oluşturulan tek tek her mali tablonun başlığı,
- Önemli muhasebe politikaları ve dipnotlara yapılan değinmeler ve
- Mali tablo tarihi ile dönemi bu paragrafta yer alır.

Bağımsız denetim raporuna veya denetlenen mali tablolara bir dönemlik faaliyet raporunda veya diğer metinlerde yer verilmesi durumunda, bağımsız denetçi bunların doğru ve düzgün bir şekilde sunulup sunulmadığını gözler.

Bağımsız denetçinin görüşünün temeli, Finansal raporlama standartlarında düzenlenen tam set finansal tablolar; finansal durum tablosu, nakit akış tablosu, öz kapital, değişim tablosu, önemli muhasebe politikalarının özetiyle dipnotlardan meydana gelmektedir.

Finansal raporlama standartlarında öngörülmemekle beraber, kanunlar ve diğer düzenlemelerle getirilen bir zorunluluk sebebiyle ya da işletmece kendi isteğiyle verilen ek bilgilerin bağımsız denetçinin görüşünü etkileyip etkilemediği açıkça belirtilir.

- **İşletme yönetiminin mali tablolara dair yükümlülüğü;**

Bağımsız denetim raporunda, finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde hazırlanıp, dürüstçe sunumuna dair işletme yönetiminin yükümlülüğü açıklanır. Bu yükümlülük aşağıda belirtilen hususlar kapsamındadır:

-Hile ve hatadan kaynaklanan önemli olarak nitelendirilebilecek yanıltıcı bir bilgi içermeyen mali tabloların hazırlanması, iç kontrolün mali tabloların dürüst olarak sunumu hedefine yakışır bir şekilde tasarlanarak, uygulamaya geçirilmesi ve sürdürülmesi,

-Uygun muhasebe politikalarının belirlenmesi ve uygulamaya alınması,

-Mevcut koşullar gereği uygun muhasebe tahminlerinin yapılmasıdır.

Mali tabloların işletme yönetimini temsil ettiği söylenebilir. İşletme yönetimi, mali tabloların finansal raporlama standartlarına uygun hazırlanarak dürüst bir şekilde sunulmasıyla yükümlüdür. Bu yükümlülük, mali raporlama standartları çerçevesinde hazırlanan raporlarda, mali tabloların finansal durum ve performans ile işletmenin nakit akımlarının gerçeği yansıtacak biçimde sunumu kapsar. İşletme yönetimi bu yükümlülüğü ifa ederken her türlü hata ve hileli işlemleri engelleyecek

ya da saptayarak düzeltecek bir iç kontrol sisteminin tasarlanarak uygulanmasından yükümlüdür.

- **Bağımsız denetçinin sorumluluğu;**

Bağımsız denetim raporunda, bağımsız denetçinin yükümlülüğünün gerçekleştirilen bağımsız denetime bağlı olarak mali tablolar hakkında görüşünü bildirmek olduğu hususuna yer verilmesi gerekir.

Bağımsız denetim raporunda, mali tabloların hazırlanması ve dürüst olarak sunumundan işletme yönetiminin yükümlü olduğu hususu yanında bağımsız denetçinin sorumluluğunun, açıkladığı görüş hakkında olduğu belirtilir.

Bağımsız denetim raporunda, bağımsız denetimin bağımsıza denetim standartlarına uygun olarak yürütüldüğü hususu yer alır. Bu standartlar gereğince bağımsız denetçinin etik koşullara uyduğu, bağımsız denetim çalışmasını yeterli ve uygun bulguları elde etmek üzere planlayarak gerçekleştirdiği, bu perspektifte mali tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği konularına da bağımsız denetim raporunda yer verilir.

Bağımsız denetim standartlarına yapılan referanslar, mali tablo ile ilgili çıkar gruplarına, bağımsız denetimin bu standartlara uygun hareket edip yapıldığı konusunda bilgi verir.

Ayrıca bağımsız denetçinin görüşüne temel oluşturan bağımsız denetimin kanıtlarının yeterli ve uygun olduğu da belirtilir.

- **Bağımsız denetçi görüşü;**

Bağımsız denetçi, finansal raporlama standartlarının dışına çıkmayarak, mali tabloların bir bütün olarak içerdiği bilgilerin gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıttığına ya da dürüstçe sunulduğu kanaatine varıp düzenlediği bağımsız denetim raporunda olumlu görüş ifade eder.

Bağımsız denetçiye, kanunun ek açıklama yapması yükümlülüğünü yüklediği durumlarda, bağımsız denetçi görüş paragrafından sonra düşülmesi kaydıyla mevzu bahis hususlardaki açıklamalara ayrı bir paragrafta yer verir.

- **Bağımsız denetçinin imzası;**

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi adına imzalanır.

- **Bağımsız denetim raporunun tarihi;**

Bağımsız denetçi, mali tablolar ile ilgili görüş oluşturabilmesi için denetim raporu tarihi belirlemelidir. Fakat bağımsız denetçi, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplandığı tarihten önceki bir tarihi belirleyemez.

Bağımsız denetim kanıtlarının toplanması, tam set finansal tabloların hazırlanması ve işletme yönetimi tarafından bu finansal tablolar ile ilgili sorumluluğunun üstlenildiği beyan edilmesini de kapsar.

Bağımsız denetçinin yükümlülüğü işletme yönetimince hazırlanan ve beyan edilen mali tablolar ile ilgili görüş belirtmek olduğundan bağımsız denetim raporunun tarihi, mali tabloların işletme yönetimi tarafından imzalandığı ya da onaylandığı tarihten önceki bir tarih olamaz.

- **Bağımsız denetim kuruluşunun adresi;**

Bağımsız denetim raporu bağımsız denetim kuruluşunun adresini içerir (www.denetimnet.net, erişim tarihi:30.04.2014).

1.4.4.1. Raporlarda Yapılan Çeşitli Değişiklikler

Bazı durumların ortaya çıkması durumunda bağımsız denetim raporunda yapılması zorunlu bir takım değişiklikler vardır. Bunlar;

- Finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulması gerekli görülmekle birlikte, bağımsız denetim görüşünü etkilemeyen hususların varlığı halinde bu hususlar vurgulanır.
- Bağımsız denetim görüşünü etkileyen hususların varlığı durumunda ise,
  A) Şartlı görüş verilebilir,
  B) Denetçi görüş bildirmekten kaçınılır veya
  C) Olumsuz görüş verilebilir

Bazı durumlarda mali tabloları etkileyen ve dipnotlarda detaylı bir şekilde irdelenen özellik arz eden bir durumsebebiyle vurgulama paragrafı eklenmek kaydıyla raporda değişikliğe gidilebilir. Raporda yapılan mevzu bahis bu değişiklikler denetimci görüşünü etkilemez.

Bu paragraf, raporda sunulan denetçinin görüşünü içeren paragraftan sonra yer alır ve mevzu bahis paragrafta bu hususun denetim görüşüne şart oluşturmadığı ayrıca belirtilir.

Hazırlanan bağımsız denetim raporunda dikkat çekilmesi gereken hususlar(www.denetimnet.net, erişim tarihi:30.04.2014);

> *'' İşletmenin devamlılığı ile alakalı önemli bir sorunun bulunması halinde''*
> *'' Mali tabloların etkileyebilecek nitelikte ve çözümü şarta bağlı olan diğer önemli belirsizliklerin varlığı halinde denetim raporuna söz konusu hususa dikkati çeken bir paragraf eklenmeli.''*

Mali tabloları etkileyebilecek türde birçok önemli muğlâklığın tespit edilmesi durumunda bağımsız denetçi paragraf eklemek yerine görüş bildirmeyebilir.

Bağımsız denetim görüşünü etkileyen sorunların varlığı halinde, bağımsız denetçinin görüşüyle sorunun etkisi mali tablolar için önemli ise ya da önemli olabilecekse, bağımsız denetçi olumlu görüş beyan etmeyebilir.

- Bağımsız denetçinin çalışma alanında bir sınırlamanın bulunması (husus şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma sonuçlarını doğurabilir), veya
- Yönetimle, tercih edilen muhasebe politikalarının uygunluğuna ve bunların uygulama yöntemlerine ya da mali tablo açıklamalarının yeterliliğine dair bir aykırılık bulunması (bu hususlar ise, şartlı görüş veya olumsuz görüş kanaatini doğurabilir).
- Bağımsız denetçi, tercih edilen birtakım muhasebe politikaları, bunun uygulaması ve dipnotların yeterliliği gibi mevzularda, işletme yönetimim ile paralel düşüncede olmayabilir. Bu görüş ayrılıklarının, finansal tablolar açısından önemlilik arz etmesi durumunda, bağımsız denetçi

raporunda, şartlı veya olumsuz görüş belirtir (www.denetimnet.net, erişim tarihi:30.04.2014).

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMİN NEDENLERİ, AMAÇLARI, FAYDALARI VE BU KAPSAMDA DENETİM ALANINDA YAPILAN DÜZENLEMELER

Globalleşen Sermaye piyasalarıyla beraber, uluslar arası arenada alınan yatırım kararları ve sürekli artarak devam eden sermaye hareketleriyleşirket evlilikleri, değişen ve gelişen ekonomik koşullar, farklı ülkelerde meydana gelen finansal ve ekonomik krizlerden dolayı yatırımcıların katlanmak zorunda kaldığı zararlar; mali tablo ilgililerini mali tablolardaki bilgilerisorgular hale getirmiştir. Ortaya çıkan bu durum da, mali tablolardaki bilgilerin,güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, tarafsız, karsılaştırılabilir, tam, özün önceliği gibi kriterlerin yerine getirilebilmesi için bütün dünyanın uyguladığı ve bildiği muhasebe standartları ve politikalarının uygulanması gerekliliğini hissettirmişve muhasebede ortak bir payda da buluşma anlayışını doğurmuştur.

Ülkemizde de muhasebe ve mali raporlamaya ilişkin çok başlı ve karmaşık uygulamayı bitirmeye yönelik, *‘’2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 4487 sayılı Kanunla eklenen ek 1'inci madde ile muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur’’*. Böylece modern dünya uygulamalarına yabancı kalmadan onlarla iç içe olabilmekve Avrupa Birliği (AB) mevzuatına da uyum sağlamak amacıyla Uluslararası FinansalRaporlama Standartlarını (UFRS/UMS) benimseme kararı alınmış ve bu standartlarınresmi Türkçe çevirileri yapılarak resmi gazetede yayımlamıştır.

1957 senesinden 2012 senesine kadar yürürlükte bulunan 6762 sayılı TTK, ülkemizin dünya ticaretinde gerçekleşen gelişmeler karşısında mevcut ihtiyaçlarını karşılama noktasında yetersiz ve eksik kalmıştır. Serbest piyasa verekabetin artmasıyla işletmeler uluslararası alanda daha rahat giriş çıkış yapmayabaşlamış ve bu durum daha uygulanabilir ve yeni dünya düzeni ile uyumlu bir ticaret kanunu gereksinimini doğurmuştur. Bu gelişmelerle birlikte, Avrupa Birliğiyle uyum süreci içerisinde olanTürkiye’nin önceliklemevcut temel kanunlarını değiştirmesi ve uluslararası anlamda ticari hayatıkolaylaştırmak amacıyla finans ve sermaye piyasaları ile ilgili düzenlemelerle ulusal ve uluslararası hükümler getirmesi

gerekiyordu. İhtiyaç hissedilen hükümler ve uygulamalar ışığında, *''6762 sayılı TTK'yı tümüyle değiştirmek amacıyla yeni bir kanun tasarısı hazırlanmış ve bu tasarı 2005 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisinin konuyla ilgili alt komisyonlarında görüşülmeye başlanmıştır''.* Yürütülen hassas ve dikkatli çalışmalar neticesinde 6102 sayılı TTK 13 Ocak 2011 tarihinde TMMM Genel Kurulu'nda taslak olarak kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 6102 sayılı TTK'nın muhasebe uygulamaları ile ilgili maddeleri 1 Temmuz 2012 tarihi itibari ile yürürlüğe girmiştir.

Yukarıda verilen bilgiler ışığında bağımsız dış denetimle birlikte, Türkiye'de faaliyetini sürdüren şirketlere Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Uluslararası Denetim Standartlarını uygulayarak küresel anlamda rekabet gücünü arttırarak uluslararası alanda daha güçlü hale gelmesini sağlamak, mali tablolarının gerçeği yansıtarak daha şeffaf bir yapıya dönüştürülmesi hedefi güdülmektedir.

2.1. Bağımsız DışDenetimin Neden, Amaç ve Faydaları

Bağımsız denetim toplumdaki farklı sosyo-ekonomik gruplara değişik türde yararlar sağlayarak iktisadi hayatı düzenlemektedir. Toplumların hemen hemen hepsinde iktisadi kararlar, kararın verildiği anda var olan bilgilere dayanmak durumundadır. Bu durumu örnek ile destekleyecek olursak;

Artan rekabet ortamında, büyüme ve süreklilik kaygısı duyan işletmelerin finansal anlamda dış kaynağa her zaman ihtiyaçları vardır. Bahsi geçen bu dış kaynakların temininde bankaların oynadığı rol büyüktür. Fon fazlası olan kişi veya kurumlardan fon ihtiyacı olan kişi veya kurumlara fon aktaran bankaların, hem sosyal anlamda hem de ekonomik anlamda sorumluluğu oldukça fazladır. Bu bağlamda, kredi talebinde bulunan bir firmanın mali tablolarından, bu firmaya verilecek kredinin geri ödeme gücünün nasıl olacağı hususunda bilgiler edinilebilir. Dolayısıyla sunulan mali tabloların içerdiği bilgilerin gerçeği tam anlamıyla yansıtması gerekmektedir. Aksi takdirde kullandırılan bu kaynakların risk altına sokulmasıyla finansal sistemin işleyişinde meydana gelebilecek herhangi bir aksaklık durumunda sosyo-ekonomik anlamda büyük sıkıntılar ortaya çıkacaktır. Hileli ve hatalı mali tabloların gerçeği yansıtmaması sebebiyle, kaynakların verimli firmalara

kullandırılamaması sonucu; kaynakların etkin kullandırılma fırsatı da yitirilmiş olacaktır.

Bağımsız denetimi bu kadar önemli hale getirenve değerini arttıran en temel neden ilgili çıkar gruplarına güvenilir bilgi akışını temin etme işlevidir. Ayrıca bağımsız denetimi önemli kılan unsurlardan bir diğeri de yönetime finansal tablolara dair tahmin, analiz denetim ve rapor hazırlama gibi hususlarda gelecek ile ilgili kararların alınması ve uygulanması hususunda yol gösterici bir harita olmasıdır.

2.1.1. Bağımsız Dış Denetimin Nedenleri

İşletmenin gösterdiği faaliyetleri ile alakadar birçok şahıs ve kurum olduğu bilinmektedir. Sanayi devrimi öncesinde finansal bilgi ile alakadar olanlar sadece işletme sahibi gerçek kişiler iken, zaman ilerledikçe bunlara ek olarak işletmeye kredi temininde bulunanlar, ortaklar, profesyonel yöneticiler, istihdam edilenler, devlet, yatırımcılar, sendikalar ve tüketiciler de eklenmiştir. Bu şahıs ve kurumların işletmelerin yürüttüğü faaliyetleri ile direkt veya dolaylı olarak alakaları vardır. Bu bakımdan söz konusu şahıs ve kurumlara çıkar grupları olarak adlandırılmaktadır. Çıkar gruplarının, işletme ile alakalı en temel bilgi kaynağı işletme tarafından düzenlenen ve hazırlanan mali tablolardır. Çıkar grupları, söz konusu mali tablolardan faydalanarak kendi menfaatleri doğrultusunda çeşitli kararlar almak durumundadırlar. Bir tarafta işletmenin sunduğu bilgiler, diğer tarafta ise çok farklı bilgilere ihtiyaç duyan şahıs ve kurumlar bulunmaktadır. Bu iki grup arasında, temel bilgi akışını ise mali tablolar sağlamaktadır (Kaval, 2007:6).

Muhasebe işlemlerinin çokluğu ve karmaşıklığı, mali tablo kullanıcılarının işletmeden uzak olması, mali tablo kullanıcılarıyla mali tablo hazırlayıcıları arasında çıkar çatışması ve bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması söz konusu bilgilerin kasıtlı veya kasıtlı olmadan yapılan hat ve yanlışlıkları içermesini mümkün kılmaktadır.

Bağımsız denetim standartların, kanunların, yönetmeliklerin, işletmelere dayattığı bir zorunluluktan ziyade günümüz işletmeler açısından vazgeçilmez bir ihtiyaç olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Şeffaf, açık ve anlaşılır bilgi en değerli bilgidir ve bu da ancak herhangi bir çıkar grubunun menfaatini gözetmeksizin gerçekleştirilen bağımsız denetimle mümkündür.

2.1.2. Bağımsız Dış Denetimin Hedefleri

Zamanla gelişen, büyüyen tüm toplumlardabu büyüme ve gelişmesine paralel olarak, iktisadi alanda da birçok değişiklikler ve gelişmeler yaşanmıştır. Özellikle sanayi devriminin gerçekleşmesiyle yaşanan teknolojik gelişme, sermayenin yoğunlaşmasını yatırım kaynakları ihtiyaçlarını arttırmıştır. Yatırımlar için gerekli kaynaklar, sermaye piyasasının hızla gelişmesine ve örgütlenmesine neden olmuştur. Bu sebeple işletme ile ilgili çıkar gruplarının hak ve çıkarlarının korunabilmesi adına, şirket yöneticilerinin faaliyetlerinin denetimi ihtiyacı da ortaya çıkmıştır. İşletme yöneticileri açısından da belirlenen hedeflere uygun vetutarlı karar verilebilmesi adınagüvenilir gerçekçi bilgilere gereksinim duyulmuştur. Güvenilirliğinde emin olunmayan bilgi, kaynakların etkin kullanılmasına engelteşkil ederek topluma, işletmeye ve işletme ile ilgili menfaat sahiplerine de zarar vermektedir.

Bağımsız denetimin farklı hedeflerinden bir diğeri de, denetlenen işletme finansal tablolarının bütünüyle, işletmenin içinde bulunduğu mali durumunu, faaliyet neticelerini, nakit giriş-çıkışlarını ve mali durumundaki değişmeleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığı adı altında, doğru ve dürüst olarak yansıtmakta olduğu hususunda bir yargıya ulaşmaktır (Güredin, 2010:157).

Yukarıda verilen bilgiler ışığında, bağımsız denetim neticesinde hedefleri şu şekilde sıralanabilir (Güneş, 2009:22-23).

- *''Mali tabloların gerçeği yansıtarak, işletmenin mali tablolarının şeffaf olup olmadığının saptanması hususunda yardımcı olmak,*

- *Yasal mevzuata uygunluğunun tespiti, uygulanan muhasebe düzeninin uluslararası muhasebe uygulamaları ile uyumlaştırılmasını sağlamak,*

- *Hata ve hileleri tespit etmek, bunların engellenmesine yardımcı olmak,*

-Denetimi yürütülen kurum ve işletmelerle finansal anlamda münasebet içerisinde bulunan kişilerin hak ve çıkarlarını gözetilmesi ve korunması hususunda yardımcı olmak,

- Denetimi yürütülen kurum veya işletmelerin hak ve menfaatlerini gözetmek ve gelişmesini sağlamak,

- İşletme sahiplerinin, ortak veya paydaşların haklarını ve çıkarlarını gözetmek ve korumak,

- Sermaye piyasasının gelişmesini ve sermaye piyasasına sunulan kaynakların faal ve gerçeğe uygun kullanımını temin etmek,

- Denetimi yürütülen kurum ya da işletmelerin çalışanlarının hak ve çıkarlarını gözetmek ve korumak,

- Ulusal ve uluslararası muhasebe ilke ve standartlarının uyumlaştırılmasına yardımcı olmaktır.''

Yukarıda verilen bilgiler ışığında, bağımsız dış denetime olan ihtiyacın temelinde yatan şey, işletmelerin hazırlayıp ilgililerine sundukları finansal tablolara duyulan güvensizlik olduğu görülmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetimin amaçlarını da yine bu ihtiyaçlar belirlemektedir.

2.1.3. Bağımsız Dış Denetimin Faydaları

Bağımsız denetim hem güvenilir bilgi tedarik etmesi bakımından hem de yönetime finansal tablolara dair analiz, tahmin, denetim ve rapor hazırlama gibi mevzularda, gelecek ile ilgili kararların verilmesinde yol gösterici nitelikte bir harita olmasından ötürü önemlidir.Bununla birlikte bağımsız denetimin, hem denetlenen firmaya, hem de kamuya birçok faydası olduğu bilinmektedir (Çelen, 2001:185).

2.1.3.1. Bağımsız Denetimin Denetlenen Firmaya Yararları

Bağımsız denetimin denetlenen firmaya sağladığı faydalar aşağıdaki gibidir (http://www.denetimnet.net, erişim tarihi:01.11.2014).

- Yönetime firma ile ilgili doğru ve dürüst bir bilgi akışı temin eder.

- Yönetime finansal tablolarla alakalı olarak tahmin yürütmesinde ve analiz yapmasında, gelecek ile ilgili daha sağlıklı finansal kararlar alınmasında yardım eder.

- Finansal tablolardaki mevcut bilginin gerçekliği hakkında güvenilir bilgi temini sağlar.

- İşletme bünyesindeki yönetim ve çalışanların hile ve hata yapmasının önüne geçmede yardım eder.

- Bağımsız denetime tabi tutulmuş ve uygulamasından geçmiş finansal tablolarla işletmeye daha az maliyete katlanacak şekilde finansmana (dış kaynak) ulaşmasını kolaylaştırır.

- Bağımsız dış denetime tabi tutulmuş herhangi bir şirkette tüm ortakların hakları daha iyi gözetilmiş ve korunmuş olur.

- Mali tablo ve raporların üzerinde analiz yapılıp, işletmenin iktisadi durumunu yetkili yerlere doğru ve dürüst olarak aktardığından dolayı, işletmenin itibari değeri artar (Çelen, 2001:186).

- İşletme yönetimi ve çalışanlarının yaptıkları faaliyetlere katkıda bulunarak, bufaaliyetlerin etkinliğinin artmasına da katkıda bulunur.

- İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlar.

2.1.3.2. Bağımsız Denetimin Kamuya Yararı

Bağımsız denetimin kamuya yararını aşağıda belirtildiği gibi sıralayabiliriz (Çelen, 2001:186-187).

- Denetimden geçmiş mali tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyalyardımların pazarlığında nesnel bilgi temin ederek yardımcı olur.

- Bir işyerinin devredilmesi esnasında ya da başka bir işyeri bünyesine dahil edilmesi yani birleştirilmesi durumunda,alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgi temin eder.

- Denetimden geçmiş mali tablolar işletme ile ilgili çıkar gruplarına, işletmenin karlılığı,faaliyetlerinin verimliliği ve finansal durumu hakkında güvenilirbilgiler temin eder.

- Kamuoyunun bilgisine sunulan denetlenmiş mali tablolar, işletmeye yatırım yapacak yatırımcıları işletme dair ortaya çıkabilecek risklerden korur.

- Denetime tabi tutulmuş mali tablolar, bir işletme ile ilişki içindeki bütün kurumlara, mevzu bahis işletme hakkında tarafsız, objektif, açık ve güvenilir bilgi temin eder.

2.2. Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimin Gözetimi

Ülkemizde muhasebe denetimi mesleğinin yasal olarak kurulması hususundaki çalışmalar 1933 yılında başlatılmıştır. 1987 yılında ilk olarak bankalar, hemen akabinde ise sermaye piyasası için bir takım kurallar oluşturulmuştur. Bu düzenlemeler ile birlikte, yetki almış bağımsız denetim şirketi sayısı 35olmuştur (Uzay, vd., 2008:2). 2015 yılıyla birlikte Sermaye Piyasası Kurulu'ndan yetki almış bağımsız denetim şirketlerinin 184 adet olduğu görülmektedir. (http://www.spk.gov.tr, 21.01.2015).

Ülkemizde genel anlamda şirketlerin finansal tablolarının denetimini düzenleyen tek bir standart seti bulunmamakla birlikte TÜRMOB, iç düzenlemeleri aracılığıyla, denetimlerin nasıl ve ne şekilde yürütüleceğine ilişkin kılavuzlar hazırlamıştır. Bunun haricinde TTK'nın yirmi ikinci paragrafında gösterdiği gibi, her düzenleyici kendi yetki alanındaki bir tüzel kişiliğin, denetim firması tarafından denetiminin ne şekilde yürütüleceğine ilişkin düzenlemeleri, ikinci bir mevzuatta belirleme yetkisine sahiptir. Bu da bankalar, sigorta şirketleri ve kamuya açık şirketler ve vergi denetimleri için değişik denetim prosedürlerine neden olmaktadır (Dünya Bankası-IMF Türkiye Standartlara Uyum Raporu (ROSC), 2007:27).

Bağımsız denetim şirketleri, ihtiyacı hissedilen bağımsız denetimi yürüten aracı kurumlardır. Bu aracı kurumların faaliyet izin ve yetkisi almaları, bağımsız denetime tabi tutacakları kurumların veya birimlerin tabi olduğu kanun ve faaliyet kapsamı uyarıncadeğişiklik gösterebilmektedir. Bu değişkenliğin yanı sıra bazı durumlarda birden fazla denetimiznine ve kanuna tabi olabilmektedirler. Mesela

bankaları denetleme yetkisini elinde bulunduran bir denetim şirketi, bankaların sözleşme ile kurmuş oldukları yatırım fonlarını Sermaye Piyasası Kurulunca yetkilendirilmiş bir şekilde ve Sermaye Piyasası Kurulunca hazırlanmış yönetmelik dahilindedenetlemek olduğu görülmektedir (Bakdur, 2003:18).

Mali tabloların, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının istenildiği gibi uygulanması neticesinde hazırlanan, bilgilerin güvenilir ve doğru olaraksunulduğu denetçi raporları ile doğrulanmaktadır. Bu sebepten dolayı denetim işini yürütme yetkisine sahip kişilerin hazırladığıdenetim raporlarının da gerekli mesleki itina ve titizlik gözetilerek hazırlanıp sunulduğunun tespit edilmesi ve kalite güvence sisteminin varlığının irdelenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Fakat denetim raporlarının doğru bilgileri yansıttığının doğruluğu kimin tarafından denetleneceği ülkemizde net bir şekilde belirlenmemiştir (Akdoğan, 2007:18).

Direktbir düzenleme şeklindeki uygulamaysa ülkemizde birçok kurumca yapılmaktadır. Sermaye Piyasası Kuruluna tabi şirketlerin denetim ve gözetimi Sermaye Piyasası Kurulunca, bankaların denetimin gözetimi Bankacılık Denetleme Düzenleme Kurulunca, Yeminli Mali Müşavirlerin onay raporlarıysa Maliye Bakanlığınca denetime tabi tutulmaktadır. Bu sebepten dolayı, denetim standartlarını yayınlamak görevi tek bir merkezi otoritenin elinde bulunmaması ve bu standartlaradenetim firmalarının tam olarak uyumunun gözetimini yapan bir otoritenin eksikliği sebebi ile uygulamada hedeflenen kaliteye ulaşılamamaktadır.

2.2.1. Türkiye'de Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve Kurumlar

Ülkemizde işletmelerde ilk denetim faaliyeti Kamu İktisadi İşletmeleri (KİT)'nin denetimi şeklinde ortaya çıkmıştır. Bu denetimin amacı kamunungelirlerinin güvence altına alınmasıdır. Böylece uzun bir süre denetim, kamu denetçilerince gerçekleştirilmiştir (Marşap ve Kurt, 2008:17).

Ne yazık ki ülkemizde belirli bir standarda ulaşmış, normlara ulaşmış bir denetim sisteminden bahsetmek pekte mümkün olmasa gerek. Denetim birimleri birbirinden bağımsız ve habersiz bir şekilde faaliyet göstermekte, buna bağlı olarak yoğun bir kaynak ve zaman kaybına neden olmakla beraber denetime tabi tutulmuş işletmenin de faaliyetini negatif bir şeklide etkilemektedir (Güçlü, 2007:63).

Ülkemizde bağımsız denetim mesleğinin icra edilmesi, uygulanması ve gelişmesindeki en etkili ve temel sebep finansal piyasalarda faaliyette bulunan banka ve diğer mali kuruluşların eksikliğini hissettiği ve gereksinim duydukları bu yöndeki istekleri olmuştur. 1960'lı yılların ortalarından itibaren finansal piyasalarda aktif bir şekilde yer alan bankalar ile yurtdışından fon sağlayan kuruluşlar, finansal tablolarının bağımsız denetimini yaptırmaya başladıkları görülmüştür. 1970'li yıllardan başlayarak uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye'de yerleşik üye firmalarının bağımsız denetim faaliyetlerine başladıkları görülmektedir (Alagöz, 2008:32).

1970'li yıllarda Türkiye'de, daha fazla büyümek ve rekabet ortamına ayak uydurma adına finansman ihtiyaçlarını karşılamak için dış kredi kaynaklarından faydalanmak isteğinde olan yerli firmalar ile yabancı sermayeli şirketler, denetim hizmeti talebinde bulunmuşlardır. Bunun neticesinde bağımsız denetim firmaları faaliyete başlamışlardır.1987 yılında 19 denetim şirketi toplanarak "Bağımsız DenetimDerneğini" kurmuşlardır. 1989 yılında halka açık şirketler için ilk bağımsız denetimuygulamasına başlanmıştır (Gönen ve Uzay, 2009:3).

1987 yılı itibari ile kamu denetçileriyle birlikte bağımsız denetçilerden de faydalanılmaya başlanılması neticesinde*''3568 Sayılı Kanun''* dışında Türkiye'debağımsız denetim uygulamaları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankalar ile alakalı mevzuat çerçevesinde de yapılmaya başladığı görülmüştür (Akgül, 2000:68-69).

- Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatına tabi şirketler,

- Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurulunun gözetimine tabi şirketler (Katılım Bankaları, Faktöring Şirketleri,Finansal Kiralama Şirketleri),

- Bireysel Emeklilik Şirketleri,Sigorta ve Reasürans Şirketleri,

-Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu kapsamında olan şirketler.

Ülkemizde denetim çalışmaları ile ilgili yapılan düzenlemeler, bahsedilen kurul tipi örgütlenmelere göre ele alınacaktır. Bu düzenlemeler;

- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Düzenlemeleri

- Bankacılık Sektörüne Yönelik Düzenlemeler

- Meslek Yasası Alanında Yapılan Düzenlemeler

- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Düzenlemeleri

- Bağımsız Denetim Faaliyetine İlişkin Diğer Düzenlemeler

- Sigortacılık Sektörüne Yönelik Düzenlemeler

- Türk Ticaret Kanunu Tasarısına İlişkin Düzenlemeler

Tablo 2.1. Türkiye'de Denetim Uygulamaları ve Uygulayıcıları

Uygulama Alanı	**Uygulayıcılar**	**Düzenleme**
Halka Açık Şirketler	SPK	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Yönelik Düzenlemeler
Bankacılık Sektörü	BDDK	Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetlerine Yönelik Düzenlemeler
Meslek Yasası	SPK, BDDK	3568 Sayılı Meslek Yasası
Enerji Piyasası	EPDK	Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Kuruluşların Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesine Yönelik Düzenlemeler
Bağımsız Denetim	TÜRMOB, TÜDES,TMSK	Bağımsız Denetim Uygulamalarına Yönelik Düzenlemeler
Sigortacılık Sektörü	Hazine Müsteşarlığı	Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim İlkelerine Yönelik Düzenlemeler
Türk Ticaret Kanunu	Meslek Odaları	Türk Ticaret Kanunu Yeniden Yazılmasına Yönelik Düzenlemeler

Kaynak: Ender GÜLER, **Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA's) Göre TÜRKİYE'de Denetim Ortamı ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları,**(Doktora Tezi), 2010, s.86.

2.2.1.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetime Tabi Sermaye Şirketleri

6102 TTK'nın 124'üncü maddesinde anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler sermaye şirketi olarak kabul görmüştür. En basit örneği ile anonim şirketlerin oluşturduğu sermaye şirketlerinde en önemli şey, ortakların kişilikleri, kimlikleri ve yetenekleri değil ortakların şirkete getirdikleri sermayedir. Sermayenin ön plana çıkmasının neticesinde ise her bir ortağın kar veya zarara katılma hak ve yükümlülüğünün şirketteki sermaye payı ile orantılı olmasıdır. Diğer bir deyişle, sermaye şirketlerinde getirilen sermaye payı çok önemlidir. Hissedarlar ancak şirkete koydukları sermaye payı oranında kâr payı alacaklar veya zarara katlanacaklardır (Arslan, 2006:31).

Daha öncede belirtildiği üzere, 6102 sayılı Kanun'un taslağında, bütün anonim şirketlerin denetiminin bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacağı hüküm alınmış olup Kanun'un son halinde bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulu'nca belirleneceği, Bakanlar Kurulunca belirlenen şirketlerin dışında kalan anonim şirketlerin denetimine ilişkin usul ve esasların Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda Bakanlar Kurulu'nun 19/12/2012 tarihli ''Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar'' ile TTK kapsamında bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin usul ve esaslar belirtilmiştir. Söz konusu karar ile bağımsız denetime tabi olacak sermaye şirketleri için 3 kıstas ön görülmüştür. Bu kıstaslar (Arslanoğlu ve Bulut, 2013:26);

- Aktif toplamı 150.000.000 ve üstü Türk Lirası.

- Yıllık net satış hasılatı 200.000.000 ve üstü Türk Lirası.

- Çalışan sayısı 5000 ve üstü.

şeklinde belirtilmiştir.

Bakanlar Kurulu kararıyla, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin ilk grubu; tek olarak ya da bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle beraber yukarıda bahsi

geçen üç ölçütten en az ikisini sağlayan sermaye şirketleri olarak belirlenmiştir. Buna göre sermaye şirketleri, Bakanlar Kurulu kararıyla belirtilen 3 ölçütten minimum 2'nin sınırlarını izleyen 2 hesapdöneminde aşmaları durumunda izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur.Bağımsız denetime tabi şirketler, mevzu ölçütlerden minimum 2'sine ait sınırların izleyen 2 hesapdöneminde altında kalmaları veya bir hesap döneminde mevzu bahis ölçütlerden minimum 2'sinin sınırlarının % 20 ya da daha fazla altında kalmaları durumunda, izleyen hesap dönemindenitibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılır.

Bu Kararda verilen 3 ölçütten 2'sinin sınırlarının dışına çıkıp çıkmadığının tespit edilmesinde; şirketin varlıklarının toplamı ve dönemlik net satış geliri bakımından yürürlükteki mevzuat gereğince hazırladıkları geçmiş dönemlere ait (son 2 senedeki) mali tablolar, çalışan sayısı bakımından ise şirkette önceki yıllardaki (son 2 senedeki) ortalama çalışan sayısı esas alınır.

> *''Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketler açısından bu Kararda belirtilen 3 ölçütten 2'sinin sınırlarının aşılıp aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait mali tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklıkta ve bağlı ortaklıkta önceki yıllardaki (son 2 senedeki) ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştirakler açısından, söz konusu ölçütler iştirakteki hisseleri oranında dikkate alınır''* (http://www.verginet.net, erişim tarihi:12.11.2014).

Bununla birlikte, yine Bakanlar Kurulu kararı ile yukarıda verilen 3 ölçüte tabi olmaksızın (Arslanoğlu ve Bulut, 2013:26-27);

a) Yatırım kuruluşları,

b) Kolektif yatırım kuruluşları,

c) Portföy yönetim şirketleri,

d) İpotek finansmanı kuruluşları,

e) Varlık kiralama şirketleri,

f) Merkezi takas kuruluşları,

g) Merkezi saklama kuruluşları,

ğ) Veri depolama kuruluşları,

h) Derecelendirme kuruluşları,

ı) Değerleme kuruluşları,

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

- 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve DenetlemeKurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

a) Bankalar,

b) Derecelendirme kuruluşları,

c) Finansal holding şirketleri,

d) Finansal kiralama şirketleri,

e) Faktoring şirketleri,

f) Finansman şirketleri,

g) Varlık yönetim şirketleri,

ğ) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

- 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

- İstanbul Altın Borsasında üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

- 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11/8/1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler.

- Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler.

6102 sayılı TTK ile 26/09/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabi olacağı kararına bağlanmıştır.

Söz konusu şirketlere, bahsi geçen Bankalar Kurulu Kararı'nın Ek'li 1 sayılı cetvelinde yer verilmiştir.

Yine aynı Bakanlar Kurulu ile tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile beraber (http://www.verginet.net, erişim tarihi:12.11.2014);

- Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara,derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden aşağıdaki 3 ölçütten minimum 2 koşulunu temin edebilenler.

a) Aktif toplamı 40.000.000 ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı 50.000.000 ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı 125 ve üstü.

- Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden aşağıdaki 3 ölçütten en az 2'sinisağlayanlar.

a) Aktif toplamı 50.000.000 ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı 75.000.000 ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı 175 ve üstü.

- Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmaküzere, 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılıElektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1525 inci maddesikapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketlerden aşağıdaki 3 ölçütten minimum 2 koşulunu temin edebilenler.

a) Aktif toplamı 75.000.000 ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı 100.000.000 ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı 250 ve üstü.

-20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı DoğalgazPiyasası Kanunu, 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 2/3/2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda DeğişiklikYapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarakfaaliyet gösteren lisans, sertifika ya da yetki belgesi sahibi şirketlerden (4046 sayılı Kanunhükümlerine tabi kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) aşağıdaki 3 ölçütten minimum 2 koşulunu temin edebilenler.

a) Aktif toplamı 75.000.000 ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı 100.000.000 ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı 250 ve üstü.

- Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyenancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki 3 ölçütten minimum 2 koşulunu temin edebilenler.

a) Aktif toplamı 15.000.000 ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı 20.000.000 ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı 50 ve üstü.

- Aktif olmayan ya da faaliyetleri kısa bir süreliğine geçici olarak durdurulan ya da iptal edilmiş olan (gerekli anasözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak kaydıyla, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile mülga 4389 sayılıBankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimidevralınan şirketlerden aşağıdaki 3 ölçütten minimum 2'sini sağlayanlar.

a) Aktif toplamı 150.000.000 ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı 250.000.000 ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı 500 ve üstü.

-8/6/1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamekapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a) Aktif toplamı 40.000.000 ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı 50.000.000 ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı 125 ve üstü.

Olan sermaye şirketleri de 6102 sayılı kanun ile 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

2.2.1.2. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli MaliMüşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)

3568 Sayılı Kanunu'nun 1.'inci maddesinde Kanunun ulaşılmak istenen hedef;

"işletmelerde faaliyetin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak" olarak belirlenmiştir. Genel olarak ifade olunan kişiler, 3568 sayılı Kanun ile 3 kategoride ele alınmıştır. Bu kanunun hükümlerine göre, meslek icrasını hak kazananlara "Serbest Muhasebeci", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir", "Yeminli Mali Müşavir" denilmekte iken, yapılan son düzenleme ile Serbest Muhasebeci ünvanı kaldırılmıştır (Duman, 2008:165).''

Yasa, onay işlemini yapma yetkisini, sadece yeminlimali müşavirlik mesleğine vermiştir. Onay işlemi Yasada;

"Yeminli mali müşavirler, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik eder" şeklinde tanımlamış ve yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisini Maliye Bakanlığı'na vermiştir. 12. maddede bu hususların Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği ifade edilmiştir. Kanunun 50. maddesinde ise, bu yönetmeliğin Odalar Birliği (TÜRMOB) tarafından hazırlanacağı ve Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü alınacağı belirtilmiştir (Kepekçi, 2004:25).''

Bahsi Gecen Yasayla TÜRMOB, muhasebe ve mali denetim mesleğiyle alakalı olarak yasal statüye sahip tek meslek odası olmuştur. TÜRMOB, meslek mensuplarına dair kayıt ve sicil tutma, meslekle alakalı faaliyet ve etik kurallarını saptama da ve meslek mensupları gözetiminde disiplin uygulama gibiyetkilerle donatılmıştır. Bu bağlamda TÜRMOB mesleğin kendi kendini düzenlemesinde faal bir rol oynamakta olduğu görülmektedir (Okur, 2007:10).

2.2.1.3. Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)

Türkiye Denetim Standartları Kurulu, 20/02/2003 tarihinde kurulmuş, 09/05/2003 tarihinde çalışmalara başlamıştır. TÜDESK'in hedefi ulusal denetim standartlarını saptamak ve bu standartları yayınlamaktır. TÜDESK, hedefleri doğrultusunda uluslararası denetim standartlarını kendine rehber edinmiştir (Yüksel, 2007:213).

Bu doğrultuda TÜDESK, küresel anlamdaki gelişmeleri dikkate alarak, 2002 yılında,2003 yılı itibariyle uygulanması için yayınlanan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları'nın Türkçeye çevirisini yaparak yayınlamıştır. Bu çalışmadan sonra,Kurul, ulusal denetim standartlarını incelemek ve yorumlamak üzere her denetimstandardı için bir komite oluşturmuştur (Coşkun, 2009:3).

Ayrıca mevzuat gereğince, sigorta ve reasürans şirketlerinde denetim faaliyetini gerçekleştirecek bağımsız denetimşirketleri, sadece müsteşarlıktan izin alarak denetim yetkisine sahip olacaklardır. Buradan gerekli izne sahip olabilmek için, ya SPK'dan ya da BDDK'dan izin almış bir bağımsız denetimşirketi olunması gerekmektedir. Bununla beraber farklı unvandaki denetimelemanlarının, Müsteşarlıkça verilen eğitimi almaları, sınavında da başarılıolmaları gerekmektedir (Kaya, 2008:48).

2.2.1.4. Türkiye'de Kamu Gözetim Sistemine İlişkin Öngörülen Düzenlemeler

ABD'deki büyük halka açık şirketlerden başlayarak yayılan, sonrasında Avrupa'da da görülen, muhasebe kayıtlarındaki usulsüzlüklerin neden olduğu şirket iflasları ile ilgili haberler Türk basınında da dünya ile aynı zamanlı olarak yeralmıştır. Bu şirketlerin diğer yabancı ülkelerde olduğu gibi, Türkiye'de de yatırımlarının bulunması sebebiyle bu mevzu Türkiye'de de denetim ile ilgili düzenlemeleri gündemegetirmiştir(Süer, 2004:108).

Dünya Bankası ve IMF'in Türkiye ile alakalı sunduğu rapora göre, TürkDenetim Standartları gerçekte ISA'yı tam anlamıyla yansıtmayan ve bütünü ile bünyesinde barındırmayan türde kısaltılmış ve eksik olarak ISA'dan türetilmiştir. Denetçiler çoğu zaman yazılı Türk Denetim Standartlarına tam anlamıyla uymaması

ve bazı alanlardaISA ile uyumlu şartların bulunmaması, denetim kalitesini olumsuz yönde etkilemektedir. Rapora göre, denetim uygulamalarının kalitesini negatif yönde etkileyebilecek özel sorunlar aşağıda belirtildiği gibidir (ROSC, 2007:29).

- *''...Akıl karıştıran, yanıltıcı denetim görüşleri: Denetçi görüşünde ve mali tablolarda verilen bilgiler dikkate alındığında yapılan incelemede görülmektedir ki; birkaç raporda UFRS'nin benimsenmesi ve varlıkların endekslenmesi ile ilgili yapılan düzeltmelere ilişkin olarak vurgu konusu yapılan gereksiz paragraflar bulunmaktadır. Vurgu konusu paragrafın aşırı kullanılması, mali tabloların kullanıcılarını yanıltma riskini artırabilmektedir,*
- *ISA 600 "Diğer Bağımsız Denetim firmasının Çalışmalarından Faydalanma" standardının yanlış uygulandığı tespit edilmiştir,*
- *Birçok raporda denetçinin görüşüne şart koyması gerekirken, buna uymadığı tespit edilmiştir. Örneğin, bir borsa şirketinin 2002 yılında şerefiyeyi gider kaydettiğinin tespit edilmesine rağmen şartlı görüş belirtilmemiştir. Denetçinin görüşüne şart koymaması, bu şirketin performansını aynı sektördeki diğer şirketlerle karşılaştırmada yatırımcıları yanıltabilmektedir.''*

2008 yılına kadar AB bünyesinde bulunan ülkelere uyum için süre tanıyan Avrupa Birliği'nin8.Direktifi, tüm yasal denetçiler ve denetim firmalarının kamu gözetimine tabiolmasını öngörmektedir. Mevzu bahis Direktif, AB bünyesinde bulunan ülkelerin kamu gözetimine dair yasal düzenlemelerini oluşturmalarını ve kamu gözetim sistemlerini kurmalarını karara bağlamıştır. Kamu yararını, "bağımsız denetimin kalitesinegüven duyulan bir piyasa yaratmak suretiyle etkinliğin sağlanması" şeklindetanımlamış ve korunması için oluşturulacak söz konusu kurallara ilişkin temelilkeleri de belirlemiştir. Buna göre, kamu gözetim sisteminde görev alacakların, aktifolarak çalışan bağımsız denetçiler dışındaki kişilerden oluşması ve bu kişilerin açıkve bağımsız bir aday gösterme sürecine dayalı bir seçimle göreve gelmelerigerekmektedir (Beyazıtlı, 2007:38).

Bunların dışında gözetim sisteminin hedefi, kalite güvencesinin tam anlamıyla yeterli kamusal güvenilirliğe sahip bir uygulama olmasını temin etmek;

mesleğe kamugüvenini sağlamak ve düzenleyicilere ve kamuya kendi kendini düzenlemeyükümlülüklerinin istenilen düzeyde yerine getirildiğini göstermektir. Kamu gözetimsistemi (ROSC, 2007:33):

- *''Yasal denetçi ve denetim firmalarının onaylanması ve tescili….*
- *Etik, denetim firmaları ve denetimin iç kalite kontrolü,*
- *Sürekli eğitim, kalite güvencesi, tahkik ve disiplin sistemlerinin gözetimi için nihai sorumluluğa sahip olmalıdır. İlaveten, kamu gözetim sistemi, gerekli hallerde yasal denetçiler ve denetim firmaları hakkında tahkikat yapma ve uygun önlemleri alma hakkına sahip olmalıdır. Kamu gözetim sisteminin uygulayıcı olmayanlar tarafından yürütülmesi çok önemlidir. Türkiye'de kamu gözetim kurulunun yürütülmesinde az sayıda uygulayıcının da yer alması mümkün olmakla birlikte, gözetim sistemi meslekten açık bir şekilde bağımsız olmalıdır. Diğer ülke uygulamalarına bakıldığında yeniden dizayn edilen gözetim ve denetim çalışmalarında* (Okur, 2007:2);
- *''…Bağımsız denetim faaliyetinin denetiminin, meslekten ayrı ve bağımsız yapılarca ve genellikle kamu otoriteleri tarafından yapılması gerektiği anlayışının geliştiği,*
- *Yapılan kalite kontrol çalışmalarında ilk önce sektörün geneline yönelik bir stratejinin belirlenerek faaliyet planının oluşturulduğu,*
- *Kalite kontrol incelemelerinin sadece şikâyet ve ihbarlarla sınırlandırılmayarak, sektörün bütünü kapsayacak şekilde planlandığı,*
- *Planlamada, bağımsız denetim sektöründeki büyük kuruluşların denetimine öncelik verildiği ve böylelikle finansal sisteme ve piyasa katılımcılarına ilişkin riskin büyük kısmını içeren kesimin öncelikle denetim kapsamına alındığı,*
- *Kalite kontrol incelemelerinin süreç odaklı ve risk bazlı olduğu; bu kapsamda incelemelerin bir soruşturma anlayışı ile değil faaliyetin genel durumu ile beraber risk ve tehlike içeren taraflarının anlaşılarak, kalitesinin arttırılması amacının bulunduğu, buna imkan veren hususun da ülke mevzuatlarındaki ayrıntılı ve kapsamlı bağımsız denetim standartlarından kaynaklandığı,*

- *İncelemeler ve denetim çalışmalarının yoğun bir şekilde devam ederek bu hususta ciddi bir kararlılık gösterildiği tespit edilmiştir.''*

Bu doğrultuda gözetim birimi, yapacağı denetimlerde denetimle ilgili birçokönemli hususu dikkate almalıdır. Bunlar (Uzay, 2006:17);

- *''Denetçilerin bağımsızlığı, dürüstlüğü ve ahlakı,*
- *Denetçilerin objektifliği,*
- *Denetim müşterilerinin kabulü, sözleşmenin sürdürülmesi ve sözleşmeye son verilmesi,*
- *Denetim metodolojisi,*
- *Denetim performansı (Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına Uygunluk),*
- *Denetim görüşü oluşumunda farklılıkların çözümü için yapılan diğer görüşmeler,*
- *Denetimin ikinci ortak denetçi tarafından incelenmesi,*
- *Müşteri işletmenin yönetimi, denetim kurulu ve denetim komitesi ile görüşmeler,*
- *Finansal raporlama sürecinin gözetimi ile yetkili birimlerle yapılan görüşmeler,*
- *Sürekli mesleki eğitim koşulları.''*

Tüm bu gelişmeler ışığında 2008 yılının Haziran ayında, Türkiye'de mali raporların güvenilirliğini temin edecek, bağımsız denetim mesleğinin bütününükapsayacak, ancak meslekten de önemli ölçüde bağımsız olacak; denetim kalitesini arttıracak, kamunun güvenini sağlayacak ve kamu yararını gözetecek bir sistem için hazırlanan tasarı meclisin bilgilerine arz edilmiştir.

Tasarıya göre, bağımsız denetçilerin kalite güvence incelemeleri, usul veesasları Kurum ve TÜRMOB tarafından müştereken belirlenecek ilkelere uygunolarak TÜRMOB tarafından yapılacaktır. Bu incelemelerin yürütülmesi için TÜRMOB içinde yeteri kadar kalite güvence uzmanına iş alanı açılacaktır. Fakat bağımsız denetim alanında nihai yükümlülüğünü elinde bulunduran kurum, zaruri durumlarda bağımsız denetçileri de bu kapsamda inceleyebilecektir. Kurul, incelemelerikendi meslek personeli ile yürütebileceği gibi, ihtiyaç olduğu

durumlarda kanunla belirlialanları düzenleme ve denetleme yetkisini elinde bulunduran Maliye Bakanlığı, Sanayi veTicaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve DenetlemeKurumu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun ilgilidenetim birimleri aracıyla da yürütebilecektir.Avrupa Birliği Uyum Komisyonuna gönderilen tasarı için komisyonunhazırladığı rapora yönelik bazı eleştiriler getirmiştir. Bu bilgiler ışığında; Avrupa BirliğiDirektifi'ne göre Kamu Gözetim Kurulu'nun yetkilerini başka bir kuruma devretmesiancak onay mekanizması bünyesinde mümkün olmasına rağmen, tasarının 9.maddesinin (d) bendine göre TÜRMOB'a aktarılacak yetkilerde Kurul veTÜRMOB'un birlikte yükümlülüklerinin olduğu; ayrıca Kurul'un oluşumundaTÜRMOB'un temsilci gösterebilmesinin iki kurum arasında bir vesayet ilişkisidoğurduğu ve tasarının bu haliyle AB 8. Direktife aykırı olduğu beyan edilmiştir (Avrupa Birliği Komisyonu Uyum Raporu, 2008).

Tasarıya göre Kurul, Maliye Bakanlığı ile TÜRMOB tarafından önerilecek4'er aday arasından 2'şer kişi, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı,Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu İle TürkiyeOdalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek 2'şer aday arasından 1'er kişi olmak kaydıyla, Bakanlar Kurulunca atanacak 9 üyeden oluşacaktır. Hazırlanan butasarıyla, Türkiye'de bağımsız denetim alanındaki dğzensiz yapıya son vermek adına denetim standartlarının merkezi tek elden belirlenmesi ve kamu gözetim sistemikapsamında, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim firmalarının yetkilendirme vetescil, mesleki etik kurallarının belirlenmesi, bağımsız denetim firmaları ve denetimuygulamalarının kontrolü, sürekli eğitim, kalite güvencesi ile soruşturma ve disiplin faaliyetlerine dair son yükümlülüğüüstlenecek kamu tüzel kişiliğine sahip, idari ve finansal özekliğe sahip Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumunun kurulması amacı güdülmektedir.

''Bu tasarı ile birlikte (www.basbakanlik.gov.tr, erişim tarihi:2014:10);

- *Mali tabloların, uluslararası gelişmeler ve uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartları uyarınca denetlenmesi,*

- *İşletmelerimizin mali gücünün, karşılaştırılabilir ölçeklere göre hesaplanabilmesini temin ederek rekabet güçlerinin artırılması,*
- *İşletmelerimizin bağımsız denetimden geçen mali tablolarının uluslar arası alanda kabul görmesi ile kredi bulmalarının kolaylaştırılması,*
- *Daha güçlü ve şeffaf bir sermaye piyasasının oluşturulması,*
- *Kayıt dışı ekonomi ile mücadeleye katkı sağlanması hedeflenmektedir. Tüm bu gelişmeler doğrultusunda gözetim sisteminin amacı, kalite güvencesinin gerçekte ve görünürde yeterli kamusal güvenilirliğe sahip bir uygulama olmasını sağlamaktır. Aynı zamanda mesleğe kamu güvenini sağlamalı ve düzenleyicilere ve kamuya kendi kendini düzenleme sorumluluklarının yeterince yerine getirildiğini göstermelidir. Uluslararası hisse ve borç piyasalarında büyük Türk şirketlerinin büyüyen varlığı dikkate alındığında, bu önlemler Türk sermaye piyasasının işlemesine güveni destekleyecek ve diğer ülkelerde karşılıklı işbirliği yoluyla gereksiz uluslararası düzenleme örtüşmesini önleme hususunda yardımcı olacaktır.''*

2.3. Bağımsız Denetim Standartları

Mali tablolar, bir işletmeye aitbilgi akış sisteminin göstergesi o işletmenin finansal tablolarıdır. Dolası ile finansal tablolar hakkında bir karara varırken işletmenin bilgi akış sisteminin yapısının ve işleyişinin iyi bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir (Selimoğlu vd., 2008:9).

Bu yapının iyi işlemesi ve işletmeninfinansal durum ve performansının doğru ve dürüst bir şekilde raporlanabilmesi adına kaliteli muhasebe ve finansal raporlama standartlarına gereksinim hissedilmektedir. Bununla beraber işletmenin bilgi akış sistemince hazırlanan finansal tabloların doğruluğu hususunda bir karara erişebilmek adına denetim standartlarına gereksinim hissedilmektedir (Okur, 2007:6).

Denetim standartları, özü itibariyle, ifa edilen işin kalitesine dair ölçütlerbütünüdür. Kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi ve en baştan sonuna kadar bütün denetim sürecini bünyesinde bulundurur (Hesap Uzmanları Derneği, 2004:16).

Her mesleğin kendine özgü kuralları vardır. Denetim mesleğinde de denetim işini yürütecek ekibin ya da kişilerin uymak zorunda olduğu birtakım ilke ve

kurallara gereksinim vardır. Devam ettirilen denetim işlerinin kalitesini kontrol altında tutabilmek adına belli başlı standartlar bulunmaktadır. Sözü geçen denetim standartlarının faydaları ve özellikleri aşağıdaki verildiği şekilde sayılabilir (Bozkurt, 2012:36).

- *''Standartların amacı, denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutmaktır,*
- *Standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur,*
- *Standartlar denetçilere yol göstermeyi amaçlayan kılavuzlardır. Bu nitelikleriyle kısıtlayıcı özelliğe sahip değildir. Denetim çalışmalarında uyulması gereken asgari standartlar olma özelliğine sahiptirler. Bundan sonrası her denetçinin kendisine bırakılmıştır. Örneğin; ...ilgili standart denetçiden çalışmalarını planlamasını istemektedir. Ancak planlamanın içeriği ve kapsamı denetçiye bırakılmıştır.''*

Günümüzde kabul görmüş ve uygulanan iki grup standart seti bulunmaktadır. Bunlar "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" ve "Uluslar arası Denetim Standartları"dır.

2.3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)

Denetim faaliyeti sırasında, kaliteli ve güvenilir bir denetim uygulayabilmek için meslek örgütlerin tarafından kabul edilmiş ve denetim firmaları ile denetçilerin kanunen yerine getirmek adına icra etmek mecburiyetinde oldukları standartlara ''Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'' olarak adlandırılmaktadır.

Bu standartlar; (Güredin, 1994:26-27)

A) Genel Standartlar:

1- Denetim uzman niteliğini taşıyan bir birey olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişi ya da kişilerce yapılmalıdır.

2- Denetim göreviyle ilgili bütün konularda denetçi ya da denetçiler hür düşünme yapısında olmalı

3- İncelemenin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanmasında ihtiyacı hissedilen mesleki özen ve titizliğin gösterilmesi

B) Çalışma Sahası Standartları:

1- Denetim işi hem zamanlama hem de iş gücü planlaması bakımından iyice planlanmalı, şayet varsa yardımcılar da iyi bir şekilde kontrol edilmeli

2- Denetim işlemlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır.

3- İncelenen finansal tablolar hakkında bir denetim görüşüne varmak için soruşturmalar, incelemeler, gözlemler, teftiş ve doğrulamalar yolu ile yeterli kanıtlar elde edilmektedir.

C) Raporlama Standartları:

1- Denetim raporu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp sunulduğunu belirtmelidir.

2- Denetim raporu cari dönemdeki muhasebe ilkelerinin aynen geçen dönemdeki gibi, değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmektedir.

3- Finansal tablolardaki açıklayıcı notlar, raporda aksi belirtilmedikçe, makul ölçüde yeterli sayılmalıdır.

4- Denetim raporu, ya finansal tabloların tümü açısından bir görüşe yer verileceği ya da bir görüş belirtilemeyeceği savını açıklamalıdır. Genel bir görüş belirtmediği takdirde bunun sebepleri açıkça belirtilmelidir. Herhalukarda bir denetçinin ismi ile finansal tablolar arasında bir ilişki varsa, rapor denetçinin incelemesi niteliği ve varsa aldığı sorumluluğunun derecesi hakkında çok belirgin bir açıklama getirmelidir.

‘’Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları’’ ilk olarak 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından yayınlanmış ve birçok ülke tarafından benimsenmiştir (Arens vd., 2000:29). Bu standartlar bir denetim çalışmasında uyulması gerekenasgari nitelikleri göstermektedir.

GKGDS, denetçiye mesleki yükümlülüğünü ifa etmesinde yardımcı olan, ona denetim sürecinde yol gösterici bir harita genel ilkelerdir. Bu standartlar genel nitelikli olup kaliteli bir denetimin çerçevesini belirlerler (Güredin, 2008:39-41).

GKGDS, denetim çalışmalarının kimler tarafından, hangi yöntem ve ne şekilde yürütüleceğini, yürütülen denetim çalışması sonucunun nasılraporlanacağını belirleyen ilke ve kurallardan meydana gelmektedir. Herhangi bir yasa ile belirlenmiş değildir. Fakat değişik meslek kuruluşları bu konu üzerine çalışmalar yürütmekte ve çalışmalarını bir rapora bağlamaktadırlar. Ülkeler de bu raporlardan etkilenerekkendi mevzuatlarını düzenlemektedirler (Kaval, 2008:51).

GKGDS, uygulama ve teoride denetim alanında meydana gelen bilgi birikiminin neticesidir. Bundan dolayıdır ki ulusal veuluslararası kural koyucularca yayınlanan denetime yönelik kurallara dayanak oluşturmaktadır.

2.3.2. Uluslararası Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları haricinde, denetim uygulamalarına yön verip biçimlendiren ve AICPA’ın düzenlemelerine paralellikgösteren başka bir düzenleme de Uluslararası DenetimStandartları’dır. Bu standartlar, 118 farklı ülkeden 155 meslek kuruluşununtemsilciliğiyle oluşturulan, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun bir altkuruluşu niteliğinde olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurul’u(International Auditing andAssuranceStandards Board-IAASB) tarafındanbelirlenmektedir. Bu kurul, esas itibariyle (Durmuş ve Taş, 2008:27-32);

- Uluslararası Denetim Standartları’nı
- Uluslararası İnceleme (Gözden Geçirme) Standartları’nı
- Uluslararası Güvence Standartları’nı
- Uluslararası Benzer Hizmet Standartları’nı
- Bunlara İlişkin Uygulama Rehberi’ni belirtmektedir.

Belirlenen bu standartlar özellikle iktisadi yönden gelişmiş, para ve sermayepiyasaları gelişmiş güçlü ülkelerce benimsenmekte ve genel standartlar özeleindirgenerek ülke uygulamalarına yön vermektedir.

Ülkemizde de, denetim ilke ve kuralları ile ilgili ilk defa SPK'nın 1988 senesinde yayımladığı tebliğlerle yasal bir statü kazanmıştır.

2.3.4. Kavramsal Çerçeve

İşletmeler tarafından mali tablolar ilgililerine sunulmak amacıyla hazırlanan finansal tablolar büyük ölçüde benzerlik göstermekle beraber, muhtelif sektörlerdeki değişik sosyal, iktisadi ve yasal şartlar sebebi ile bazı farklılıklar olabilmektedir. Örneğin, aktifler, pasifler, özkaynaklar, gelir ve giderler değişik bir şekilde tanımlanmış olabilmektedir. Finansal tabloların unsurlarının tanımları farklı olabildiği gibi, finansal tabloların kapsamları ve finansal tablolara ilişkin açıklamalar da farklı olabilmektedir. Finansal tablolardaki unsurların belirlenmesinde değişik ölçütlerin kullanılması ve bu unsurlar için farklı ölçüm esaslarının tercih edilmesi de tanımlamalarda farklılıklara sebebiyet vermektedir.

''Muhasebe standartlarının doğru yorumlanması ve uygulanması ile birlikte söz konusu standartlarda yer alan terimlerin yansıttıkları anlamların açıklanması bakımından "Kavramsal Çerçeve" standartlar setinin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaktadır. Muhasebe standartlarının çerçevesini çizerek sınırlarını belirleyen "Kavramsal Çerçeve" ülkemizde "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve" olarak çevrilerek Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun güncellemeleri doğrultusunda yayımlanmaktadır. Eski adıyla TMSK yeni adıyla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, "Kavramsal Çerçeve"de değişiklik yapılan bölümleri aynen benimsemiştir.'' (Gönen, 2012:18)

Kavramsal çerçevede yapılan önemli değişiklikler aşağıdakigibi açıklanabilir (Akbulut ve Yanık, 2012:4):

- ✓ Finansal tablolar kavramının yerine finansal raporlamakavramı kullanılmaya başlanmıştır.
- ✓ Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı değişmiştir.
- ✓ Finansal bilgi kullanıcıları arasında asli kullanıcılarolarak mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenlerve diğer kredi veren tarafl ar sayılmıştır.

- ✓ Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, “temel niteliksel özellikler” ve “destekleyici niteliksel özellikler”olarak iki grupta incelenmiştir.
- ✓ Finansal performans ön plana çıkmıştır. Finansaltabloların asli kullanıcılarının işletmenin gelecektebeklenen net nakit akışları ile yakından ilgili oldukları,bu bilgilerin ise finansal performans aracılığı ile ilgilileresunulduğu varsayılmaktadır.
- ✓ Finansal durum ve finansal durumdaki değişikliklerolarak belirtilen kavramlar yerine “ekonomik kaynaklar”,“işletmeye yönelik talep hakları” ve “kaynaklardakive haklardaki değişimler” kavramları kullanılmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU VE İLGİLİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Bağımsız denetime yetkili kuruluşlar ile denetimle ilgili düzenlemelerin farklılık göstermesi, sunulan denetim hizmetlerine kalite teminatı sağlayan bir sistemin bulunmaması uygulamada karışıklığa ve yapılandenetimlerle ilgili olarak piyasada güvensizliğin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla, ülkemizde ilk olarak Türkiye Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuş ve denetim standartları oluşturma görevi bu kuruma bırakılarak standartların tek çatı altında toplanması hedeflenmiştir.

2008 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulan"Bağımsız Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurumu'' adlı yasa tasarısı ilebağımsız denetim firmaları tarafından verilen denetim hizmetine kalite güvencesi temin edecek bir sistemin meydana getirilmesi hedeflenmiştir. Buna paralel olarak ilk olarak var olan yapı içerisinde bağımsız denetim kalitesini değerlendirmeye alarak bu denetim türünün kalitesinin arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun etkisi ve rolü irdelenmiştir. Bununla birlikte, bağımsız denetim kalitesini artıracak bir kamugözetim sisteminin; personel ve finansman yapısı, sahip olması gereken sorumluluklar ve kurum hedefini ne denli gerçekçi olduğunun tespiti çalışmanın alt amacı olarak belirlenmiştir.

Dünyada üzerinde ki her türlü iktisadi ve teknolojik gelişmeler ve değişimlerle birlikte AB aday konumundaki ülkemizin, ilk olarak temel kanunlar olmak üzere bütün mevzuatın Avrupa Birliği müktesebatına uyumlu hâle getirilmesini ülkemiz açısından zorunlu kılmıştır. Bu açıdan güncel hayata uyum sağlayabilme hedefiyle yeni bir ticaret kanunu ihtiyacı doğmuştur. Bu gereklilik hiç şüphe yok ki Türk şirketlerinin yabancı şirketlerle rekabet edebilmesi açısından önemlilik arz etmektedir.Bağımsız denetim raporu,menfaat sahiplerini ilgilendiren finansal bilgilerin etkili araçlarla menfaat sahiplerine tam ve eksiksiz olarak ulaştırılmasını

sağlarken, ilgili çıkar gruplarına denetlenen firma hakkında doğru ve dürüst finansal bilgi verme amacı taşımaktadır.

Araştırmanın amacı, TTK ile birlikte muhasebe ve özellikle denetime getirilen yeniliklerle birlikte bağımsız denetim raporu ilgililerinin, bağımsız denetim raporunu dikkate alma dereceleri ve bu sayede ilgililerine sağladığı faydayı tespit etmektir.

Ayrıca finansal tablolar açısından şirket sahiplerinin, hukukçuların ve çeşitli menfaat gruplarının taleplerini öne çıkarmaksızın, şeffaf ve açık bir şekilde sunulmuş bağımsız denetim raporu algısının ilgilileri üzerinde ne derecede oluşturulduğu saptanmaya çalışılmıştır.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Çalışmada evren olarak Manisa, İstanbul ve İzmir bölgelerinde faaliyet gösteren Banka uzman ve uzman yardımcısı, Banka müfettişi, Banka müdürleri, Vergi müfettişi, Şirket sahipleri ve ortakları ve bağımsız denetim raporunu hazırlamakla sorumlu bağımsız denetçi sertifikasına sahip YMM, SMM, Kamu Denetçileri ile bağımsız denetim raporu ilgililerine yer verilmiştir.

Çalışma bağımsız denetim yapma yetkisine sahip denetçilerle, bağımsız denetim raporu ilgililerine yöneltilmiştir. Toplam 100 kişi ankete katılım göstermiştir. Bu 100 kişinin 28'ini YMM ve Denetçi oluşturur iken geri kalan 72 kişiyi Denetlenen ve denetim raporu ilgilileri oluşturmaktadır.

120 kişiye e mail yoluyla anket gönderilmiş olup 31 geri dönüş olmuştur. Bu 31 kişiden denetleyen sıfatına haiz 2 Baş denetçi, 3 YMM ve 3 Denetçi olan kişilerken 23 kişi Denetim raporu ilgilileri ve denetlenen kişilerdir. Ankete katılmış olan diğer 69 kişiye yüz yüze anket yöntemiyle ulaşılmıştır.

3.3. Araştırmanın Dizaynı

Çalışmanın bu bölümünde verileri toplanma metodu, anket sorularının hazırlanması süreci ve ölçeğin güvenilirliği ve geçerliliğinden bahsedilecektir.

3.3.1. Veri Toplama Yöntemi

Çalışmada, saha araştırmasında veri toplama metodlarından birisi olan anket yöntemindenfaydalanılmıştır**.** Araştırma kapsamında evrenin tamamına ulaşmak hedefiyle tüm kişi ve kuruluşlardan elektronik posta veya yüzyüze anket yöntemi ile çalışılmıştır.

3.3.2. Anket Sorularının Hazırlanması

Anket çalışması öncelikle hatalı ve çalışma ile ilişkisi olmayan sorularıntespit edilmesi amacıyla, denetim alanında çalışan akademisyenlere yöneltilmiştir. Akademisyenlerden gelen öneriler değerlendirildikten sonra anket soruları uygulamaya hazır hale getirilmiştir.

Verilerin toplanmasına geçilmeden önce soruların anlaşılabilirlik derecesini ve anket formunun güvenilirliğini test etmek amacıyla bağımsız denetim sertifikasına sahip birkaç YMM ve SMM'ye gönderilmiş ve sorular arasındaki çelişkili ifadeler düzeltilmiştir.

Anket çalışması dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde denetim etkinliğinin sorgulanmasına yönelik sorulara yer verilmiştir. Bu bölümdeki sorular 6'lı likert ölçeğine göre hazırlanmış toplam altı soru bulunmaktadır. Anket çalışmasının ikinci bölümünde denetim raporunun kalitesinin sorgulanmasına yönelik sorulara yer verilmiştir. İkinci bölümdeki sorular 6'lı likert ölçeğine göre hazırlanmış toplam sekiz soru bulunmaktadır. Anket çalışmasının üçüncü bölümünde bağımsız denetim raporu ilgililerinin (çıkar sahiplerinin) denetim raporunu ciddiye alma derecelerine yönelik sorulara yer verilmiştir.

Anket çalışmasının son bölümünde ise ilgililerin faaliyet gösterdiği meslek kolu denetlenen ve denetleyen olarak iki kısma ayrılmış, her iki tarafın TTK ve UFRS ile birlikte denetim ve bağımsız denetim raporuna olan bakış açısı değerlendirilmiştir.

3.3.3. Ölçeğin Güvenilirlik ve İç Tutarlılık Ölçütü Değerleri

Bir araştırmada kullanılan ölçeğin güvenilirliği ve geçerliliği araştırmanın bulgu ve sonuçları açısından büyük önem taşımaktadır. Bir ölçeğin kullanımından

önce güvenilirliği ve geçerliliği açısından sınanmalıdır. Ölçeğin güvenilirliği, o ölçeğin değişik zamanlarda, aynı örnekleme uygulandığı durumda, aynı sonuçları verme derecesini göstermektedir. Bu doğrultuda güvenilirlik, bir değişkeni ölçmek için umulan hedefe varmak amacıyla ankette yer alan soruların ne derecede bilinçli olarak cevaplandığının bir göstergesidir (Özdoğan ve Kalemci, 2007:644). Bu araştırmada, güvenilirlik analizi yapılırken Cronbach's Alpha değeri kullanılmıştır. Cronbach's Alfa, sorular arası korelasyona bağlı uyum değeridir. Cronbach's Alfa değeri faktör altındaki soruların toplamdaki güvenilirlik seviyesini göstermektedir. Cronbach's Alfa değerinin 0.80 ve üstü olduğu durumlarda ölçeğin *güvenilirliği yüksek* olduğu kabul edilir. Ancak, soru sayısı az olduğunda bu sınır 0.60 değeri ve üstü olarak kabul edilir (Kayış, 2008:405).

Tablo 3.1. Cronbach's Alpha Değeri

Cronbach's Alpha	Yorumu
0.80-1.00 Arası	Yüksek
0.60-0.80 Arası	Oldukça güvenilir
0.40-0.60	Güvenilirlik düşük
0.40'dan aşağısı	Güvenilir değil

Kaynak: KALAYCI, a.g.e., s.406

3.4. Araştırma Verilerinin Analizi

Araştırmada anket soruları SPSS 20.0 sürümü kullanılarak analiz edilmiştir.Çalışmada ankete katılan denetçiler ve bağımsız denetim raporu ilgililerinin bağımsızdenetim kalitesinin değerlendirilmesi ve bağımsız denetim raporuna olan güveni saptamak amacıyla belirlenen kriterlerin incelenmesinde betimleyici istatistiki analiz, T-testi, korelasyon analizi ve güvenilirlik analizi yapılmıştır.

3.5. Araştırmanın Bulguları

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle anketin güvenilirlik analizi için kullanılan Cronbach's Alpha değerine yer verilecektir. Denetim raporunun etkinliği ve kalitesinin sorgulanmasıyla birlikte bağımsız denetim raporu ilgililerinin bağımsız denetim raporunu dikkate alma derecelerini ölçmek amacıyla betimleyici istatistik değerlerine yer verilecektir. Bağımsız denetime olan güveni denetleyen ve denetlenenler arasındaki varsa görüş farklılığını analiz etmek için T-test değerine yer verilecektir. Son olarak ise katılımcılara yöneltilen anket soruları arasında ki anlamlılık düzeyini göstermek amacıyla korelasyon değeri sunulacaktır.

3.5.1. Cronbach's Alpha Değeri

Çalışmada Cronbach's Alfa değeri *0.828* olarak bulunmuştur. Bu değer, Tablo 3.1. de görüldüğü gibi*yüksek*bir seviye olarak kabul edilmektedir.

Tablo 3.2. Anketin Cronbach's Alpha Değeri

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on StandardizedItems	N of Items
,818	,828	19

3.5.2. Betimleyici İstatistik Değeri

Betimleyici istatistik, istatistik bilim alanında üç temel kısmından biridir (https://tr.wikipedia.org,[14.06.2015)]. Sayısal verilerin derlenmesi, toplanması, özetlenmesi ve analiz edilmesi ile ilgili istatistiktir.

Çalışma anketinin birinci bölümünde denetimin etkinliğini sorgulayan altı soru, ikinci bölümünde denetim raporunun kalitesini sorgulayan sekiz soru ve üçüncü bölümde çıkar sahiplerinin denetim raporunu dikkate alma derecelerini sorgulayan beş soru ile birlikte toplam on dokuz soruyu, her biri kendi bölümü içerisinde değerlendirilerek katılımcıların verdiği cevapların ortalamaları alınmıştır.

3.5.2.1. Birinci Bölüm Sorularının Betimleyici İstatistik Değeri

Anketin ilk bölümünde denetimin etkinliği sorgulanması amaçlanmıştır. Birinci bölüm toplam altı sorudan oluşmaktadır. Soruların tamamı 6'lı likert ölçeğe göre cevaplanmıştır.

Tablo 3.3. Denetim Etkinliğinin Sorgulanmasına Yönelik Birinci Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	N	Ortalama	Stnd. Sp.	Var.	Min	Max.	Top.
UFRS'nin (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı) tam olarak uygulanmasıyla, mali verilerle fiili durum arasındaki varsa uyuşmazlığın ne derecede giderileceğini düşünüyorsunuz?	**100**	**2,7900**	**1,049448**	**1.198**	**1**	**6**	**279**

Toplam 100 katılımcıdan birinci soruya verilen cevabın ortalaması *2,7900* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre, 1'i tercih edenler uyuşmazlığın tamamen giderileceğini düşünmektedir. 6'yı tercih eden katılımcılar kesinlikle giderilmeyeceğini düşünmektedir. Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevabın ortalamasına göre bu uyuşmazlığın kısmen de olsa giderileceğini ortaya çıkmaktadır.

Tablo 3.4. Denetim Etkinliğinin Sorgulanmasına Yönelik İkinci Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	N	Ortalama	Stnd. Sp.	Var.	Min	Max.	Top.
Denetim firmalarının hazırladığı denetim raporunun kamuyu aydınlatmada ve piyasalarda tam ve doğru bilginin temininde yeterlilik düzeyi sizce hangisi ?	**100**	**3,1800**	**1,17534**	**1,381**	**1**	**6**	**318,00**

Toplam 100 katılımcıdan ikinci soruya verilen cevabın ortalaması *3,1800* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i tercih eden katılımcılar, denetim raporunun kamuyu aydınlatma ve piyasalarda şeffaflığın sağlanması açısından kesinlikle yeterli olduğunu, 6'yı tercih edenlerin ise, denetim raporunun kamuyu aydınlatma ve piyasalarda şeffaflığın sağlanması açısından kesinlikle yetersiz olduğunu düşünmektedir. Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevabın ortalamasına göre, denetim raporunun kamuyu aydınlatma ve piyasalarda şeffaflığın sağlanması kısmen de olsa yeterli bulunmamaktadır.

Tablo 3.5. Denetim Etkinliğinin Sorgulanmasına Yönelik Üçüncü Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	**N**	**Ortalama**	**Stnd. Sp.**	**Var.**	**Min**	**Max.**	**Top.**
Bağımsız Denetim firmalarının kontrolünü sağlayan faal bir gözetim sisteminin olmaması, denetim raporuna olan güveni olumsuz etkilemektedir.	**100**	**2,8000**	**1,61433**	**2,606**	**1**	**6**	**280,00**

Toplam 100 katılımcıdan üçüncü soruya verilen cevabın ortalaması *2,8000* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i tercih eden katılımcılar, Bağımsız Denetim firmalarını kontrolünü sağlayan faal bir gözetim sisteminin olmaması, denetim raporuna olan güveni kesinlikle olumsuz etkilemekte olduğunu düşünmektedir. 6'yı tercih edenler ise, bağımsız denetim firmalarını kontrol eden etkin bir gözetim sisteminin olmaması, denetim raporuna olan güveni kesinlikle olumsuz etkilememekte olduğunu düşünmektedir. Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevabın ortalamasına göre, bağımsız denetim firmalarını kontrol eden etkin bir gözetim sisteminin olmaması, denetim raporuna olan güveni kısmen de olsaolumsuz etkilemekte olduğu düşünülmektedir.

Tablo 3.6. Denetim Etkinliğinin Sorgulanmasına Yönelik Dördüncü Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	N	Ortalama	Stnd. Sp.	Var.	Min	Max.	Top.
Denetçinin, denetimi hızlandırmak ve denetim maliyetini düşürmek amacıyla, örnekleme yolunu sıklıkla tercih etmesi güven derecenizi etkiler mi?	**100**	**2,8200**	**1,35124**	**1,826**	**1**	**6**	**282,00**

Toplam 100 katılımcıdan dördüncü soruya verilen cevabın ortalaması *2,8200* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i tercih eden katılımcılar; denetçinin, denetimi hızlandırmak ve denetim maliyetini düşürmek amacıyla, örnekleme yolunu sıklıkla tercih etmesi denetim raporu ilgililerinin güven derecesini tamamen etkileyeceğini düşünmektedir. 6'yı tercih edenler ise, Denetçinin, denetimi hızlandırmak ve denetim maliyetini düşürmek amacıyla, örnekleme yolunu sıklıkla tercih etmesi denetim raporu ilgililerinin güven derecesini hiç etkilemeyeceğini düşünmektedir. Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevaba göre, Denetçinin, denetimi hızlandırmak ve denetim maliyetini düşürmek amacıyla, örnekleme yolunu sıklıkla tercih etmesi denetim raporu ilgililerinin güven derecesini kısmen de olsa etkileyeceği düşünülmektedir.

Tablo 3.7. Denetim Etkinliğinin Sorgulanmasına Yönelik Beşinci Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	N	Ortalama	Stnd. Sp.	Var.	Min	Max.	Top.
Kamuyu aydınlatma yükümlülüğü çerçevesinde 6102 sayılı TTK'nın getirdiği düzenlemeler bağımsız denetim raporunun kalitesini arttırıcı bir etkiye sahip midir?	**100**	**2,6000**	**,99494**	**,990**	**1**	**6**	**260,00**

Toplam 100 katılımcıdan beşinci soruya verilen cevabın ortalaması *2,6000* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe

göre 1'i tercih eden katılımcılar, kamuyu aydınlatma yükümlülüğü çerçevesinde 6102 sayılı TTK'nın getirdiği düzenlemelerin bağımsız denetim raporunun kalitesini kesinlikle arttırıcı bir etkiye sahip olduğunu düşünmektedir. 6'yı tercih edenler, kamuyu aydınlatma yükümlülüğü çerçevesinde 6102 sayılı TTK'nın getirdiği düzenlemelerin bağımsız denetim raporunun kalitesini arttırıcı bir etkiye sahip olmadığını düşünmektedir.Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevaba göre, kamuyu aydınlatma yükümlülüğü çerçevesinde 6102 sayılı TTK'nın getirdiği düzenlemelerin bağımsız denetim raporunun kalitesini kısmen de olsa arttırıcı bir etkiye sahip olduğunu düşünmektedir.

Tablo 3.8. Denetim Etkinliğinin Sorgulanmasına Yönelik Altıncı Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	**N**	**Ortalama**	**Stnd. Sp.**	**Var.**	**Min**	**Max.**	**Top.**
TTK'da denetçinin anonim şirketin bir organı olmaktan çıkarılmasıyla birlikte Denetim Raporunun, denetlenen firma ile ilgili gerçeği tam anlamıyla yansıtan daha şeffaf bir biçimde sunulacağı hakkındaki düşünceniz nedir?	**100**	**2,9500**	**1,18386**	**1,402**	**1**	**6**	**295,00**

Toplam 100 katılımcıdan altıncı soruya verilen cevabın ortalaması *2,9500* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i tercih eden katılımcılar, TTK'da denetçinin anonim şirketin bir organı olmaktan çıkarılmasıyla birlikte Denetim Raporunun, denetlenen firma ile ilgili gerçeği tam anlamıyla yansıtacağı daha şeffaf bir biçimde sunulacağı düşünmektedir. 6'yı tercih edenler ise, TTK'da denetçinin anonim şirketin bir organı olmaktan çıkarılmasıyla birlikte Denetim Raporunun, denetlenen firma ile ilgili gerçeği tam anlamıyla yansıtmayacağını daha şeffaf bir biçimde sunulmayacağını düşünmektedir. Böylece toplam 100 kişinin verdiği ortalamaya göre, TTK'da denetçinin anonim şirketin bir organı olmaktan çıkarılmasıyla birlikte Denetim Raporunun, denetlenen firma ile ilgili gerçeği kısmen de olsa tam anlamıyla yansıtacağı daha şeffaf bir biçimde sunulacağı düşünülmektedir.

3.5.2.2. İkinci Bölüm Sorularının Betimleyici İstatistik Değeri

Anketin ikinci bölümünde denetim raporunun kalitesinin sorgulanması amaçlanmıştır. İkinci bölüm toplam sekiz sorudan oluşmaktadır. Soruların tamamı 6'lı likert ölçeğe göre cevaplanmıştır.

Tablo 3.9. Denetim Raporunun Kalitesinin Sorgulanmasına Yönelik Birinci Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	N	Ortalama	Stnd. Sp.	Var.	Min	Max.	Top.
Denetim Raporu hazırlayan denetçinin, uzman olarak gerekli teknik bilgi ve beceriye sahip kişilerce yapıldığına inanıyor musunuz?	**100**	**2,9600**	**1,32513**	**1,756**	**1**	**6**	**296,00**

Toplam 100 katılımcıdan birinci soruya verilen cevabın ortalaması *2,9600* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i tercih eden katılımcılar, Denetim Raporu hazırlayan denetçinin, uzman olarak gerekli teknik bilgi ve beceriye sahip kişilerce yapıldığına kesinlikle inandıklarını belirtmektedir. 6'yı tercih eden katılımcılar, Denetim Raporu hazırlayan denetçinin, uzman olarak gerekli teknik bilgi ve beceriye sahip kişilerce yapılmadığına inandıklarını belirtmektedir. Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevaba göre, Denetim Raporu hazırlayan denetçinin, uzman olarak gerekli teknik ve yeteneğe sahip kişilerce yapıldığına kısmen de olsa inandıklarını belirmektedirler.

Tablo 3.10. Denetim Raporunun Kalitesinin Sorgulanmasına Yönelik İkinci Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	N	Ortalama	Stnd. Sp.	Var.	Min	Max.	Top.
Denetim raporunda gerekli mesleki özen ve hassasiyetin gösterilmediği kanısına vardığınız oldu mu?	**100**	**3,6100**	**1,30186**	**1,695**	**1**	**6**	**361,00**

Toplam 100 katılımcıdan ikinci soruya verilen cevabın ortalaması*3,6100* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i işaretleyenler, Denetim raporunda gerekli mesleki özen ve hassasiyetin her zaman gösterilmediği kanısına vardığını belirtmektedir. 6'yı tercih eden katılımcılar ise, Denetim raporunda gerekli mesleki özen ve hassasiyetin her zaman gösterildiği kanısına vardığını belirtmektedir. Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevaba göre, Denetim raporunda gerekli mesleki özen ve hassasiyetin kısmen de olsa gösterildiği kanısına vardığını belirtilmektedir.

Tablo 3.11. Denetim Raporunun Kalitesinin Sorgulanmasına Yönelik Üçüncü Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	**N**	**Ortalama**	**Stnd. Sp.**	**Var.**	**Min**	**Max.**	**Top.**
Denetim raporunu hazırlayan Denetçinin, kanıt toplamada ve bu kanıtı değerlendirmesindeki bilgi ve becerisine güveninizin derecesi ?	**100**	**3,0200**	**1,01484**	**1,030**	**1**	**6**	**301,00**

Toplam 100 katılımcıdan üçüncü soruya verilen cevabın ortalaması*3,0200* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i işaretleyenler Denetim raporunu hazırlayan Denetçinin, kanıt toplamada ve bu kanıtı değerlendirmesindeki bilgi ve becerisine tamamen güvendiklerini belirtmektedir. 6'yı işaretleyenler ise Denetçinin, kanıt toplamada ve bu kanıtı değerlendirmesindeki bilgi ve becerisine hiç güvenmediklerini belirtmektedirler. Böylece 100 kişinin verdiği cevaba göre, Denetçinin, kanıt toplamada ve bu kanıtı değerlendirmesindeki bilgi ve becerisine kısmen de olsa güvenilir olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.12. Denetim Raporunun Kalitesinin Sorgulanmasına Yönelik Dördüncü Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	N	Ortalama	Stnd. Sp.	Var.	Min	Max.	Top.
Denetim Firmasının büyüklüğü denetim kalitesini arttırıcı bir etken midir?	**100**	**3,0100**	**1,54066**	**2,374**	**1**	**6**	**301,00**

Toplam 100 katılımcıdan dördüncü soruya verilen cevabın ortalaması *3,0100* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i işaretleyenler Denetim Firmasının büyüklüğünün denetim kalitesini kesinlikle arttırıcı bir etken olduğunu belirtmektedir. 6'yı işaretleyenler Denetim Firmasının büyüklüğünün denetim kalitesini kesinlikle arttırıcı bir etken olmadığını belirtmektedir. Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevaba göre, Denetim Firmasının büyüklüğünün denetim kalitesini kısmen de olsa arttırıcı bir etken olduğunu belirtilmektedir.

Tablo 3.13. Denetim Raporunun Kalitesinin Sorgulanmasına Yönelik Beşinci Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	N	Ortalama	Stnd. Sp.	Var.	Min	Max.	Top.
Türkiye'de Bağımsız Denetim Kalitesi Yeterli değildir.	**100**	**2,1900**	**1,19507**	**1,428**	**1**	**6**	**219,00**

Toplam 100 katılımcıdan beşinci soruya verilen cevabın ortalaması *2,1900* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i işaretleyenler Türkiye'de bağımsız denetim kalitesinin kesinlikle yeterli bulduğunu belirtmektedir. 6'yı tercih edenler ise Türkiye'de bağımsız denetim kalitesinin kesinlikle yeterli bulunmadığını belirtmektedir. Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevaba göre, Türkiye'de bağımsız denetim kalitesi konusunda eksiklikler bulunduğunu belirtmektedir.

Tablo 3.14. Denetim Raporunun Kalitesinin Sorgulanmasına Yönelik Altıncı Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	N	Ortalama	Stnd. Sp.	Var.	Min	Max.	Top.
Bağımsız denetim sisteminin kendi kendini düzenleyen bir yapının oluşturulmasına ihtiyacı bulunmaktadır	**100**	**2,1600**	**,99209**	**,984**	**1**	**6**	**216,00**

Toplam 100 katılımcıdan altıncı soruya verilen cevabın ortalaması *2,1600* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i işaretleyenler Bağımsız denetim sisteminin kendi kendini düzenleyen bir yapının oluşturulmasına kesinlikle ihtiyacı olduğunu belirtmektedir. 6'yı işaretleyenler ise Bağımsız denetim sisteminin kendi kendini düzenleyen bir yapının oluşturulmasına kesinlikle ihtiyacı olmadığını belirtmektedir. Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevaba göre, Bağımsız denetim sisteminin kendi kendini düzenleyen bir yapının oluşturulmasına ihtiyacı bulunmakta olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.15. Denetim Raporunun Kalitesinin Sorgulanmasına Yönelik Yedinci Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	N	Ortalama	Stnd. Sp.	Var.	Min	Max.	Top.
Denetim firmalarınınbağımsız denetim standartlarını tam anlamıyla iyi bilmemesi denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir	**100**	**2,6500**	**1,44512**	**2,088**	**1**	**6**	**265,00**

Toplam 100 katılımcıdan yedinci soruya verilen cevabın ortalaması *2,6500* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i işaretleyenler Denetim firmalarınınbağımsız denetim standartlarını tam anlamıyla iyi bilmemesi denetim kalitesini kesinlikle olumsuz etkilemekte olduğunu belirtmektedir. 6'yı tercih edenler ise Denetim firmalarınınbağımsız denetim standartlarını tam anlamıyla iyi bilmemesi denetim kalitesini kesinlikle olumsuz

etkilememekte olduğunu belirtmektedir. Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevaba göre, Denetim firmaları tarafından bağımsız denetim standartlarının iyi bilinmemesi denetim kalitesini kısmen de olsa olumsuz etkilemekte olduğu tespit edilmektedir.

Tablo 3.16. Denetim Raporunun Kalitesinin Sorgulanmasına Yönelik Sekizinci Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	N	Ortalama	Stnd. Sp.	Var.	Min	Max.	Top.
Kamu gözetim kurulu, denetim işini gerçekleştirecek ekibin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması için zorlayıcı bir güçtür.	**100**	**2,8000**	**1,22268**	**1,495**	**1**	**6**	**280,00**

Toplam 100 katılımcıdan sekizinci soruya verilen cevabın ortalaması *2,8000* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i işaretleyenler Kamu gözetim kurulu, denetim işini gerçekleştirecek ekibin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması için kesinlikle zorlayıcı bir güç olduğunu belirtmektedir. 6'yı işaretleyenler ise Kamu gözetim kurulu, denetim işini gerçekleştirecek ekibin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması için kesinlikle zorlayıcı bir güç olmadığını belirtmektedir. Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevaba göre, Kamu gözetim kurulu, denetim ekibinin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması için kısmen de olsa zorlayıcı bir güç olduğunu belirtilmektedir.

3.5.2.3. Üçüncü Bölüm Sorularının Betimleyici İstatistik Değeri

Anketin üçüncü bölümünde bağımsız denetim raporu ilgililerinin denetim raporunu dikkate alma dereceleri sorgulanması amaçlanmıştır. Üçüncü bölüm toplam beş sorudan oluşmaktadır. Soruların tamamı 6'lı likert ölçeğe göre cevaplanmıştır.

Tablo 3.17.BağımsızDenetim Raporu İlgililerini Denetim Raporunu Dikkate Alma Derecelerinin Sorgulanmasına Yönelik Birinci Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	N	Ortalama	Stnd. Sp.	Var.	Min	Max.	Top.
İncelediğiniz finansal analiz ve istihbarat raporlarında belirtilen olumlu ve olumsuz hususlarda (uzman görüşüyle), firmanın oluşan rating notunun ne derecede uyumlu olduğunu düşünüyorsunuz ?	**100**	**2,9700**	**,94767**	**,898**	**1**	**6**	**297,00**

Toplam 100 katılımcıdan birinci soruya verilen cevabın ortalaması *2,9700* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i tercih eden katılımcılar, İnceledikleri finansal analiz ve istihbarat raporlarında belirtilen olumlu ve olumsuz hususlarda (uzman görüşüyle), firmanın oluşan rating notunun tamamen uyumlu olduğunu düşünmektedir. 6'yı tercih eden katılımcılar, İnceledikleri finansal analiz ve istihbarat raporlarında belirtilen olumlu ve olumsuz hususlarda (uzman görüşüyle), firmanın oluşan rating notunun tamamen uyumsuz olduğunu düşünmektedir. Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevaba göre, İnceledikleri finansal analiz ve istihbarat raporlarında belirtilen olumlu ve olumsuz hususlarda (uzman görüşüyle), firmanın oluşan rating notunun kısmen de olsa uyumlu olduğunu belirmektedirler.

Tablo 3.18.BağımsızDenetim Raporu İlgililerini Denetim Raporunu Dikkate Alma Derecelerinin Sorgulanmasına Yönelik İkinci Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	N	Ortalama	Stnd. Sp.	Var.	Min	Max.	Top.
Hazırlanmış denetim raporundaki görüşün ne derece şeffaf olduğunu düşünüyorsunuz ?	**100**	**3,1200**	**1,00785**	**1,016**	**1**	**6**	**312,00**

Toplam 100 katılımcıdan ikinci soruya verilen cevabın ortalaması *3,1200* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i tercih eden katılımcılar, Hazırlanmış denetim raporundaki görüşün tamamen şeffaf olduğunu düşünmektedir. 6'yı tercih edenler Hazırlanmış denetim raporundaki görüşün hiç şeffaf olmadığı düşünmektedir. Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevaba göre, Hazırlanmış denetim raporundaki görüşün kısmen de olsa şeffaf olmadığını belirtilmektedir.

Tablo 3.19.BağımsızDenetim Raporu İlgililerini Denetim Raporunu Dikkate Alma Derecelerinin Sorgulanmasına Yönelik Üçüncü Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	**N**	**Ortalama**	**Stnd. Sp.**	**Var.**	**Min**	**Max.**	**Top.**
Sizce; sosyal sorumluluk bilinci ile hareket etmesi gereken denetim firmaları ve denetçiler; özellikleri sundukları denetim hizmetini kamu yararı güderek kaliteli bir şekilde gerçekleştiriyorlar mı ?	**100**	**3,2900**	**1,04731**	**1,097**	**1**	**6**	**329,00**

Toplam 100 katılımcıdan üçüncü soruya verilen cevabın ortalaması *3,2900* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i tercih eden katılımcılara göresosyal sorumluluk bilinci ile hareket etmesi gereken denetim firmaları ve denetçiler; özellikleri sundukları denetim hizmetini kamu yararı güderek kaliteli bir şekilde gerçekleştirdiklerine tamamen katılmaktadır. 6'yı tercih eden katılımcılara göre sosyal sorumluluk bilinci ile hareket etmesi gereken denetim firmaları ve denetçiler; özellikleri sundukları denetim hizmetini kamu yararı güderek kaliteli bir şekilde gerçekleştirmediklerini düşünmektedirler. Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevaba göre, sosyal sorumluluk bilinci ile hareket etmesi gereken denetim firmaları ve denetçiler; özellikleri sundukları denetim hizmetini kısmen de olsa kamu yararı güderek kaliteli bir şekilde gerçekleştirmektedir.

Tablo 3.20.BağımsızDenetim Raporu İlgililerini Denetim Raporunu Dikkate Alma Derecelerinin Sorgulanmasına Yönelik Dördüncü Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	N	Ortalama	Stnd. Sp.	Var.	Min	Max.	Top.
Müşteri işletme yönetiminin, bağımsız denetim firmasına olumlu görüş bildirmesi için yaptığı baskı denetçinin görüşünün şeffaflığını direkt olarak etkiler mi?	**100**	**2,7600**	**1,29584**	**1,679**	**1**	**6**	**276,00**

Toplam 100 katılımcıdan dördüncü soruya verilen cevabın ortalaması *3,1200* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i tercih eden katılımcılar, Müşteri işletme yönetiminin, bağımsız denetim firmasına olumlu görüş bildirmesi için yaptığı baskı denetçinin görüşünün şeffaflığını direkt olarak etkileyeceğini düşünmektedir. 6'yı tercih eden katılımcılara göre Müşteri işletme yönetiminin, bağımsız denetim firmasına olumlu görüş bildirmesi için yaptığı baskı denetçinin görüşünün şeffaflığını direkt olarak etkilemeyeceğini düşünmektedir. Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevaba göre, Müşteri işletme yönetiminin, bağımsız denetim firmasına olumlu görüş bildirmesi için yaptığı baskı denetçinin görüşünün şeffaflığını kısmen de olsa etkileyeceğini düşünülmektedir.

Tablo 3.21.BağımsızDenetim Raporu İlgililerini Denetim Raporunu Dikkate Alma Derecelerinin Sorgulanmasına Yönelik Beşinci Soru Betimleyici İstatistik Değeri

Anket Sorusu	N	Ortalama	Stnd. Sp.	Var.	Min	Max.	Top.
Denetim firmalarının, denetim standartlarına tam olarak uyup uymadığının kontrolünün yapılmaması, sunulan denetim raporuna olan güveninizi ne derecede etkiler?	**100**	**2,1100**	**1,09078**	**1,190**	**1**	**6**	**211,00**

Toplam 100 katılımcıdan beşinci soruya verilen cevabın ortalaması *2,1100* olarak tespit edilmiştir. Anket sorusunu cevaplayan katılımcılardan, 6'lı likert ölçeğe göre 1'i tercih eden katılımcılar, Denetim firmalarının, denetim standartlarına tam olarak uyup uymadığının kontrolünün yapılmaması, sunulan denetim raporuna olan güvenini tamamen etkileyeceğini belirtmektedir. 6'yı tercih edenler ise Denetim firmalarının, denetim standartlarına tam olarak uyup uymadığının kontrolünün yapılmaması, sunulan denetim raporuna olan güvenini hiç etkilemeyeceğini belirmektedir. Böylece toplam 100 kişinin verdiği cevaba göre, Denetim firmalarının, denetim standartlarına tam olarak uyup uymadığının kontrolünün yapılmaması, sunulan denetim raporuna olan güvenini etkileyeceğini belirtmektedirler.

3.5.3. T-testi ANALİZİ

T-testi, iki veri seti ortalamaları arasında belirgin bir farklılık olup olmadığını belirlemeye yönelik istatistiksel bir yaklaşımdır.

T-testindeki Alfa değeri ise, 100 kez veri topladığınızda bu verilerden kaç tanesinin sizin tahmininiz dışında çıkacağını simgelemektedir. Eğer ki alfa değerini *0.05* olarak seçerseniz, 100 defada 5 defa yanılma payınız var demektir. Dışarıda kalan bu 5 kez durum-I geçerlidir ancak onun dışındaki 95 veri durum-2 için uygun olacaktır.

3.5.3.1. Birinci Bölüm Soruları T-testi Analizi

T-testi analizi ile ankette yer alan sorulara yönelik varsa iki grup arasındaki farklı düşünceler tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 3.22. Grup İstatistiği

Cins	N	Ortalama	Stnd. Sapma	Stnd. Ort. Hata.
Toplam	28	3,3929	1,13331	,21418
1	72	2,5972	1,37031	,16149
2				

T-testi yapılarak iki grup arasında tek fark"Denetçinin, denetimi hızlandırmak ve denetim maliyetini düşürmek amacıyla, örnekleme yolunu sıklıkla tercih etmesi güven derecenizi etkiler mi?" sorusunda tespit edilmiştir.

Tablo 3.23. IndependentSamples Test

	Levene's Test for Equality of Variance		T-test forEquality of Mean			
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	MeanDifference
Toplam Equalvariances assumed	,916	,341	2,728	98	,008	,79563
Equalvariances notassumed						

Bu soruya, denetleyen sıfatıyla yeminli mali müşavir ve baş denetçilerin verdiği cevabın ortalaması *3,3929* iken, Denetlenen ve bağımsız denetim raporu ilgililerinin verdiği cevabın ortalaması *2,5972* olarak görünmektedir. T-testin alfa değeri görüldüğü gibi $p<.05$tir.

Tablo 3.24. Birinci Bölüm T-test Tablosu

	F	sig	t	df	Sig. (2-tailed)	Main Difference
UFRS'nin (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı) tam olarak uygulanmasıyla, mali verilerle fiili durum arasındaki varsa uyuşmazlığın ne derecede giderileceğini düşünüyorsunuz?	,010	,922	,381 ,401	98 54,959	,704 ,690	,09325 ,09325
Denetim firmalarının hazırladığı denetim raporunun kamuyu aydınlatmada ve piyasalarda tam ve doğru bilginin temininde yeterlilik düzeyi sizce hangisi ?	,218	,641	-,196 -,193	98 47,874	,845 ,847	-,05159 -,05159
Bağımsız Denetim firmalarını kontrol eden etkin bir gözetim sisteminin olmaması, denetim raporuna olan güveni olumsuz etkilemektedir.	,846	,360	1,901 2,021	98 56,163	,060 ,048	,67460 ,67460
Denetçinin, denetimi hızlandırmak ve denetim maliyetini düşürmek amacıyla, örnekleme yolunu sıklıkla tercih etmesi güven derecenizi etkiler mi?	,916	,341	**2,728** 2,966	98 59,157	**,008** **,004**	,79563 ,79563
Kamuyu aydınlatma yükümlülüğü çerçevesinde 6102 sayılı TTK'nın getirdiği düzenlemeler bağımsız denetim raporunun kalitesini arttırıcı bir etkiye sahip midir?	3,971	,049	-1,765 -1,959	98 62,221	,081 ,055	-,38690 -,38690
TTK'da denetçinin anonim şirketin bir organı olmaktan çıkarılmasıyla birlikte Denetim Raporunun, denetlenen firma ile ilgili gerçeği tam anlamıyla yansıtan daha şeffaf bir biçimde sunulacağı hakkındaki düşünceniz nedir?	7,176	, 009	-1,827 -2,365	98 89,443	,071 ,020	-,47619 -,47619

Denetçi ve denetlenenler ile denetim raporu ilgililerinin Denetçinin, denetimi hızlandırmak ve denetim maliyetini düşürmek amacıyla, örnekleme yolunu sıklıkla tercih etmesi iki grup arasında, güveninin karşılaştırılması için yapılan T-testi sonrasında denetleyen ve denetlenen arasında güvenin farklı olduğu bulunmuştur ($t_{:0,05:4}$=*2,728*). Buna göre denetleyenlerin güven derecesi (X=*3,3929*) denetlenenlerin güven derecesinden (X=*2,5972*) daha yüksektir.

Diğer ifadelerde iki grup arasında istatiksel olarak anlamlı bir fark ortaya çıkmamıştır.

3.5.3.2. İkinci Bölüm Soruları T-testi Analizi

T-testi analizi ile ankette yer alan sorulara yönelik varsa iki grup arasındaki farklı düşünceler tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 3.25. İkinci BölümGrup İstatistiği

Cins	N	Ortalama	Stnd. Sapma	Stnd. Ort. Hata.
Toplam	28	3,7500	1,32288	,25000
1	72	2,7222	1,53111	,18044
2				

T-testi yapılarak iki grup arasında tek şu ifadede fark ortaya çıkmıştır. (Denetim Firmasının büyüklüğü denetim kalitesini arttırıcı bir etken midir ?)

Tablo 3.26. İkinci BölümIndependentSamples Test

		Levene's Test for Equality of Variance		T-test forEquality of Mean			
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	MeanDifference
Toplam	Equalvariances assumed	,082	,775	3,125	98	,002	1,02778
	Equalvariances notassumed						

Bu soruya, denetleyen sıfatıyla yeminli mali müşavir ve baş denetçilerin verdiği cevabın ortalaması *3,7500* iken, Denetlenen ve bağımsız denetim raporu ilgililerinin verdiği cevabın ortalaması *2,7222* olarak görünmektedir. T-testin alfa değeri $p<.05$tir.

Tablo 3.27. İkinci Bölüm T-test Tablosu

	F	sig	t	df	Sig. (2-tailed)	Main Difference
Denetim Raporu hazırlayan denetçinin, uzman olarak gerekli teknik bilgi ve beceriye sahip kişilerce yapıldığına inanıyor musunuz?	3,580	,061	-1,330 -1,532	98 68,143	,187 ,130	-,39087 -,39087
Denetim raporunda gerekli mesleki özen ve hassasiyetin gösterilmediği kanısına vardığınız oldu mu?	,031	,862	1,892 1,874	98 48,314	,061 ,067	,54167 ,54167
Denetim raporunu hazırlayan Denetçinin, kanıt toplamada ve bu kanıtı değerlendirmesindeki bilgi ve becerisine güveninizin derecesi ?	18,773	,000	-,122 -,163	98 94,186	,903 ,871	-,02778 -,02778
Denetim Firmasının büyüklüğü denetim kalitesini arttırıcı bir etken midir ?	,082	,775	**3,125** 3,334	98 56,616	**,002** **,002**	1,02778 1,02778
Türkiye'de Bağımsız Denetim Kalitesi Yeterli değildir.	16,298	,000	-,431 -,534	98 81,653	,668 ,595	-,11508 -,11508
Bağımsız denetim sisteminin kendi kendini düzenleyen bir yapının oluşturulmasına ihtiyacı bulunmaktadır.	30,375	,000	-,780 -1,102	98 97,969	,437 ,273	-,17262 -,17262
Denetim firmalarınınbağımsız denetim standartlarını tam anlamıyla iyi bilmemesi denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir	1,308	,256	2,331 2,507	98 57,646	,022 ,015	,73413 ,73413
Kamu gözetim kurulu, denetim işini gerçekleştirecek ekibin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması için zorlayıcı bir güçtür.	2,305	,132	2,545 2,847	98 63,358	,012 ,006	,67460 ,67460

Denetçi ve denetlenenler ile denetim raporu ilgililerinin Denetim firmasının büyüklüğü denetim kalitesini arttırıcı bir etkimidir ifadesi iki grup arasında, güveninin karşılaştırılması için yapılan T-testi sonrasında denetleyen ve denetlenen arasında güvenin farklı olduğu bulunmuştur ($t_{:0,05:10}$=*3,125*). Buna göre denetleyenlerin güven derecesi (X=*3,7500*) denetlenenlerin güven derecesinden (X=*2,7222*) daha yüksektir.

Diğer ifadelerde iki grup arasında istatiksel olarak anlamlı bir fark ortaya çıkmamıştır.

3.5.3.3. Üçüncü Bölüm Soruları T-testi Analizi

T-testi analizi ile ankette yer alan sorulara yönelik varsa iki grup arasındaki farklı düşünceler tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 3.28. Üçüncü BölümGrup İstatistiği

Cins	N	Ortalama	Stnd. Sapma	Stnd. Ort. Hata.
Toplam	28	3,3571	,98936	,18697
1	72	2,5278	1,33187	,15696
2				

T-testi yapılarak iki grup arasında tek şu ifadede fark ortaya çıkmıştır. (Müşteri işletme yönetiminin, bağımsız denetim firmasına olumlu görüş bildirmesi için yaptığı baskı denetçinin görüşünün şeffaflığını direkt olarak etkiler mi?)

Tablo 3.29.Üçüncü BölümIndependentSamples Test

	Levene's Test for Equality of Variance		T-test forEquality of Mean			
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	MeanDifference
Toplam Equalvariances assumed	2,717	,103	2,986	98	,004	,82937
Equalvariances notassumed						

Bu soruya, denetleyen sıfatıyla yeminli mali müşavir ve baş denetçilerin verdiği cevabın ortalaması *3,3571* iken, Denetlenen ve bağımsız denetim raporu ilgililerinin verdiği cevabın ortalaması *2,5278* olarak görünmektedir. T-testin alfa değeri görüldüğü gibi $p<.05$tir.

Tablo 3.30. Üçüncü Bölüm T-test Tablosu

	F	sig	t	df	Sig. (2-tailed)	Main Difference
İncelediğiniz finansal analiz ve istihbarat raporlarında belirtilen olumlu ve olumsuz hususlarda (uzman görüşüyle), firmanın oluşan rating notunun ne derecede uyumlu olduğunu düşünüyorsunuz ?	5,000	,028	-1,456 -1,925	98 92,861	,149 ,057	-,30556 -,30556
Hazırlanmış denetim raporundaki görüşün ne derece şeffaf olduğunu düşünüyorsunuz ?	,021	,886	,803 ,889	98 61,802	,424 ,377	,18056 ,18056
Sizce; sosyal sorumluluk bilinci ile hareket etmesi gereken denetim firmaları ve denetçiler; özellikleri sundukları denetim hizmetini kamu yararı güderek kaliteli bir şekilde gerçekleştiriyorlar mı ?	9,431	,003	-,662 -,804	98 77,728	,510 ,424	-,15476 -,15476
Müşteri işletme yönetiminin, bağımsız denetim firmasına olumlu görüş bildirmesi için yaptığı baskı denetçinin görüşünün şeffaflığını direkt olarak etkiler mi?	2,717	,103	**2,986** 3,397	98 66,001	**,004** **,001**	,82937 ,82937
Denetim firmalarının, denetim standartlarına tam olarak uyup uymadığının kontrolünün yapılmaması, sunulan denetim raporuna olan güveninizi ne derecede etkiler?	2,925	,090	,390 ,469	98 75,754	,697 ,640	,09524 ,09524

Denetçi ve denetlenenler ile denetim raporu ilgililerinin Denetim firmasının büyüklüğü denetim kalitesini arttırıcı bir etkimidir ifadesi iki grup arasında, güveninin karşılaştırılması için yapılan T-testi sonrasında denetleyen ve denetlenen arasında güvenin farklı olduğu bulunmuştur ($t_{:0,05:18}$=*2,986*). Buna göre denetleyenlerin güven derecesi (X=*3,3571*) denetlenenlerin güven derecesinden (X=*2,5278*) daha yüksektir.

Diğer ifadelerde iki grup arasında istatiksel olarak anlamlı bir fark ortaya çıkmamıştır.

3.6. Değerlendirme ve Sonuç

Bağımsız denetim raporunun ilgilileri tarafından dikkate alınması ve ilgililerine sağladığı faydanın saptanması amacıyla yapılan ve 19 sorudan oluşan anket çalışmasında elde edilen cevaplar betimleyici istatistik ve T-testi yöntemleri kullanılarak değerlendirilmeye çalışılmıştır.

İşletmeyi ilgilendiren her karar mevcut duruma veya geleceğe yönelik olarak alınır. Mevcut duruma ilişkin karar alma sürecinin işletilmesi planlamadan çok uyum sağlamaya yöneliktir. Karar alıcılar için ortam oluşturmak yerine, ortama uyum sağlamak daha önemlidir. Geleceğe yönelik karar alma sürecinin işletilmesi ise daha yoğun bir planlama faaliyetini gerektirir. Tepe yönetimin bu planlama içinde iki önemli görevi vardır. Birincisi, hedeflerin açık ve seçik hiçbir şüpheye yer bırakmayacak biçimde belirlenmesidir. İkincisi, işletmenin tüm bölümlerinin mutlak bir koordinasyon içinde bu hedefe yönelik olarak çalışmalarının sağlanmasıdır.

Karar alma süreci amacından bağımsız olarak, bilgi toplama, değerlendirme, seçme ve uygulama aşamalarından oluşur (Hallrieger vd., 2002:229). Karar verme sürecinin birinci ve olmazsa olmaz adımı bilgi toplamaktır. Bilgi olmadan karar verme sürecinin hangi amaçla olursa olsun işletilmesi mümkün değildir.

İşletmelerin alacakları kararlarda en büyük bilgi kaynakları ise muhasebe bilgi sistemi ve bu sistemin büyük ölçüde faydalandığı finansal tablolardır. Sistemin sürekliliği ve güvenilir olması, finansal tabloların tam anlaşılır, objektif ve güvenilir olması ile ilgili olduğu gibi, toplanacak bilginin kalitesini ve güvenilir olmasını da yakından etkiler. Sürekli olmayan bilgilerin karşılaştırılması ve zaman içindeki değişimlerin ortaya konması mümkün olmayacaktır. Aynı şekilde güvenilir olmayan bilgilerle yapılacak her türlü analiz ve planlama da gerçekçi olmayacaktır. Bir başka ifade ile işletmeye sürekli ve güvenilir bir bilgi akışının sağlanması işletmenin sürekliliği için de gereklidir.

Güvenilirlik ancak denetimle sağlanır. Bu denetim işletme içi denetim faaliyetleri olarak ela alındığı gibi aynı zamanda işletme dışı denetim faaliyetleri ile de sağlanmaktadır. İç denetimin sonuçları işletme yönetimi ve bileşenlerini ilgilendirirken, dış denetim daha çok üçüncü şahısları ilgilendirmekte ve bilgilerin güvenilir olduğuna dair güvence vermektedir.

Çalışma anketinin birinci bölümünde bağımsız denetimin etkinliğinin sorgulanması amacıyla katılımcılara yöneltilen sorulardan elde edilen neticeye göre Bağımsız Denetim firmalarını kontrol eden etkin bir gözetim sisteminin eksikliği nedeniyle ilgililerinin denetim raporuna olan güveni olumsuz etkilemek olduğu söylenebilir. Bununla birlikte UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı) tam olarak uygulanabilirse ilgililerin karar almasında hayati öneme sahip mali verilerin tam ve kesin bilgiyi aktaracağı konusunda görüş belirtilmektedir.

Çalışma anketinin ikinci bölümünde denetim raporu kalitesinin sorgulanması amacıyla katılımcılara yöneltilen sorulardan elde edilen neticeye göre denetçi sıfatına sahip kişilerin uzman olarak gerekli teknik ve yeteneğe tam anlamıyla sahip olmadıkları görüşü belirtilmektedir. Bu şartlar altında denetim raporunda da gerekli mesleki özen ve hassasiyet gösterilmesi de beklenemez.

Çalışmanın son bölümünde ise bağımsız denetim raporu ilgililerinin denetim raporunu ne derecede dikkate aldıklarının sorgulanması amacıyla yöneltilen sorulardan elde edilen neticeye göre katılımcılar TTK ile birlikte denetim raporunun kalitesinin artacağı yönünde görüş bildirmektedir. Fakat bunun öncesinde denetçi olacak kişilerin iyi bir eğitime tabi tutulması ve donanımlı olması gerekliliği de ortaya çıkmaktadır.

Bağımsız denetim etkinliğini arttırmak adına denetim firmalarını kontrol eden etkin bir gözetim sistemi de oluşturulmalıdır. Bu gözetim sistemi bağımsız denetçilerin atanmalarında, yaptığı işlerin gözetilmesinde, ve işlerine son verilmesinde daha çok etken olmaları gerekmektedir. Atanan ve denetçi sertifikasına sahip kişilerin göreve atanmasında mesleki yeterliliğinin denetlenmesi gerekmektedir.

Denetim raporu kalitesinin sorgulanmasıyla elde edilen neticeye göre denetçi sıfatına sahip kişilerin uzman olarak gerekli teknik ve yeteneğe tam anlamıyla sahip olmadıkları görüşü ortaya çıkmaktadır. Buna bağlı olarak denetim raporunda da gerekli mesleki özen ve hassasiyet gösterilmesi de beklenemez. Bu eksikliğin giderilmesi için zorlayıcı bir güç olarak denetçilerin de denetlenmesi adına etkin bir kurulun gerekliliğinden söz edilebilir.

Denetim raporunun kalitesini artması şüphesiz denetim raporu ilgilerinin denetim raporunu dikkate alma derecelerini artıracaktır. Denetim raporunun kalitesi de denetçi sıfatına sahip kişilerin mesleki yeterliliğiyle yakından ilişkilidir. Bağımsız denetim sertifikasına sahip YMM ve SMM'lerin muhasebe ve denetim alanında yapılan yeniliklere ayak uyduramadıkları gözlemlenmiştir. Ayrıca bu kişiler UFRS hakkında tam bilgi ye sahip olmamakla birlikte UFRS'ye göre denetim yapmak zorunda olduğu firmaların denetimini yapmaktadırlar.

Dış denetim sürecinin, uygulayıcılarının ve bu denetimin bir sonucu olan bağımsız denetim raporunun işletme dışındaki ilgilleri tarafından nasıl algılandığına yönelik bu çalışma kuşkusuz bir yüksek lisans tezinin sınırlarını aşmaktadır. Çalışmanın örneklem büyüklüğü, formda sorulan soruların sayısı, zaman kısıtlaması bu çalışmanın sınırlarını oluşturmaktadır. Benzer akademik çalışmaların daha büyük ölçekte ve sıklıkta tekrarlanması bağımsız denetim sistemine ve uygulayıcılarına yol gösterici olacağı gibi, bu bilgileri kullananların güvenlerini de artırıcı bir etki oluşturacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

ALAGÖZ Ali, Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Gelişimi. (Editör: Seval Kardeş Selimoğlu, ve Şaban Uzay). **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

AKGÜL Ataman Başak**, Türk Denetim Kurumları,** Türkmen Kitabevi, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.

ARENS Alvin, LOEBBECKE James, **Auditing-An IntegratedApproach,** 2.Baskı, PrenticheHAll,EnglewoodCliffs, New Jersey, 1976.

ARKUN Osman Fikret,**İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, Nihad Sayar Yayınları, Yayın No: 317–550, İstanbul, 1980.

ARSLAN İbrahim,**Şirketler Hukuku Bilgisi,** Mimoza Basım Yayım Dağıtım (11. Baskı), Konya, 2006.

ATAMAN Ümit, Rüstem HACIRÜSTEMOĞLU, Nejat BOZKURT, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001.

AYRANCI Kadir,**Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2010.

BAKDUR Ahmet,**Bankacılık Sektörünü Düzenleyen Kurumların Yapıları: Ülke Uygulamaları ve Türkiye için Öneri**, Mali Piyasalar Dairesi Başkanlığı Uzmanlık Tezi, Yayın No: DPT:2678.

BALCI Ahmet,**Finansal Raporların Bağımsız Denetiminde Hile Ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesi: Sas 99 Kapsamında İncelenmesi ve Spk Düzenlemesi İle Karşılaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek LisansTezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008.

BEYAZITLI Ercan,İBİŞ Cemal, **Türkiye'de Finansal Raporların Güvenliği ve Kamu Gözetim Sistemi**, Muhasebe Gündemi**,** İzmir Serbest Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2007.

BOZKURT, Nejat,**Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999.

BOZKURTNejat,**Muhasebe Denetimi,** 3.Basım, _İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Sti,2000.

CANDAN Ekrem,**Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi,** Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No:2007/374, Ankara 2007.

CARMICHEAL R. Dougles, WILLINGHAM J. John, **Auditing ConceptsandMethods: A Guide toCurrent Auditing TheoryandPractice**, 5. Ed.,McGraw-Hill C., 1989.

ÇALGAN Erkan, MENTEŞE Erkan, IŞILOĞLU Fatma, TOROSLU M.Vefa, ÖZCAN Mukaddes, GÜLMEZ KANPAK Nurgül, SAVAŞ Şükrü, ONUR Jülide Zehra, AĞCA Zekiye, **Muhasebe Denetimi**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:113, İstanbul, 2008.

DEFLIESE L. Philiph, JAENICKE R. Henry, SULLIVAN D. Jerry, GNOSPELIUS A. Richard, **Montgomery's Auditing**, Tenth Edition, John WileyandSons, Inc., New York, 1984.

DUMAN Ömer,**Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, TESMER Yayınları, Yayın No:78, Ankara, 2008.

DURMUŞ Niyazi, TAŞ Oktay**, Denetim, SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2008.

Dünya Bankası-IMF Türkiye Standartlara Uyum Raporu (ROSC), **Muhasebe ve Denetim,** Mart 2007.

EILIFSEN Aasmund, MESSIER William F.,"TheIncidenceandDetection of Misstatements: A Reviewand Integration of ArchivalResearch," **Journal of Accounting Literature**, Vol:19, 2000,s.1-43'den aktaran DANG Li**,**

AssesingActual Auditing Quality, Doktora Tezi, Drexel Üniversitesi, Amerika, Mayıs 2004.

GÜCENME Ümit,**Muhasebe Denetimi**, Aktüel Yayınları, İstanbul, 2004.

GÜÇLÜ Faruk **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2008.

GÜÇLÜ Faruk,**Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, Detay Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara, 2007.

GÜLER Ender,**Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA's) Göre TÜRKİYE'de Denetim Ortamı ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları,** (Doktora Tezi), 2010.

GÜNEŞ Özlem,**Sermaye Piyasası Kanunu Yönünden Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları Üzerinde Bir İnceleme**, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

GÜRBÜZ Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, İstanbul, 1990.

GÜREDİN Ersin,**Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul,1994.

GÜREDİN Ersin,**Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 12.Baskı, Arıkan Yayınları, İstanbul, 2008.

Hellrieger, Don, Jackson Susan E.,v.d., **Management: A CompetencyBasedApproach, South-Western Eucational Publishing,** 2002.

KARAPETROVIC Stanislav, WILLBORN Walter, **"QualityAsssuranceandEffectiness Of Systems", International Journal of Quality&Reliability Management**, Vol, 17, No, 6, 2000.

KAVAL Hasan,**Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara, 2008.

KAVAL Hasan,**Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

KAVUT Lerzan, TAŞ Oktay, ŞAYLI Tuba, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:130, İstanbul, 2009.

KAYA M.Emin,**Bağımsız Denetim Mevzuatı,** Maliye ve Hukuk Yayınları, Haziran, 2007.

KAYIŞ Aliye,**SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri,** Editör: KALAYCI Şeref, 3. Baskı, Ankara, 2008.

KEPEKÇİ Celal,**Bağımsız Denetim Mevzuatı,** 5.Baskı, Avcıol Yayınevi, İstanbul, 2004.

MARŞAP Güçlü Beyhan, KURT Ganite, **Muhasebe Denetiminin Gelişimine Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Katkısının Tarihsel Süreçte İncelenmesi (1938–2008)**, ASMMO Yayınları, Yayın No:62, Ankara, 2008.

MESSIER F. William,**Auditing: SystematicApproach**, McGraw-HillPrinted, University of Florida, 1997.

OKSAY Suna, ACAR Onur, **Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim**, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, İstanbul, Ocak 2007.

OKUR Mahmut,**Bağımsız Denetimin Denetimi**, Sermaye Piyasası Kurulu Uzmanlık Tezi, Ankara, 2007.

ÖNDER M. Fahrettin,**Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu**, Asil Yayınları, Ankara, 2008.

PICKET K.H. Spencer,**TheInternal Auditing Handbook**, PublishedbyWiley, England, 2000.

SELİMOĞLU Seval Kardeş, ÖZBİRECİKLİ Mehmet, KURT Ganite, UZAY Şaban, ALAGÖZ Ali, YANIK Serap, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Yayınevi, Ankara, 2008.

SÜER Ayça Zeynep,**Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri**, İSMMMO Yayınları,Eylül 2004, İstanbul.

TÜRKER Masum, PEKDEMİR Recep, Yakup SELVİ ve Fatih YILMAZ, **Sınırlı Uygunluk Denetimi,** TÜRMOB Yayınları, Yayın No:194, Ankara, 2002.

UZAY, Şaban **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:132, 1999.

YÜKSEL, Gökhan "Kalite Güvence Standardı Türkiye'deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları", **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, 30-31 Mart, Ankara, 2007.

Makaleler:

AKDOĞAN Nalan, TFRS ve Denetim Standartlarının Finansal Tabloların Şeffaflığı Üzerindeki Etkileri ve Denetimin Gözetimi**, 4. Uluslararası Muhasebe Konferansı**, 15-27 Kasım, MÖDAV, 2007, İstanbul.

ARSLANOĞLU Suphi, BULUT Erdem, **Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Yeni TTK,Gümrük ve Ticaret Dergisi,** 2013.

Avrupa Birliği Komisyonu Uyum Raporu, Esas No: 1/169, Karar No: 17, Rapor Tarihi: 27/11/2008

CİHANGİR Mehmet, İNAN Mahmut, "Bankalarda Denetim Etkinliği ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na Devredilen Bankaların Denetimine İlişkin Bir İnceleme", **Vergi Sorunları Dergisi,** Mayıs, 2006.

COŞKUN Aslan, "Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları ve TTK'da Denetim", **IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu,** Ekim, İstanbul, 2009.

ÇELEN Erol.**"Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi"**, Mali Çözüm Dergisi,2001.

DÖNMEZ Adnan, ERSOY Ayten, Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, Ahmet Yesevi Üniversitesi, **Bilig-Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:36, 2006.
ERDOĞAN Murat,**"Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği",Doğuş Üniversitesi Dergisi**, 2002,(5).

ERGUN Ülkü,**"Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim firmalarının Görünümü",** Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:1, Cilt:1, Nisan 1999.

GÖNEN Seçkin,**'' Muhasebe Standartlarına Yön Veren Temel Rehber: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve''**, Dayanışma Dergisi, Sayı:116, Aralık 2012.

GÖNEN Seçkin, UZAY Şaban, "Türkiye'de Bağımsız Denetim firmalarının Görünümü", **1.Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı,** Trakya Üniversitesi, 11- 13 Haziran, Edirne, 2009.

HESAP UZMANLARI DERNEĞİ**, Denetim İlke ve Esasları**, Hesap Uzmanları Derneği, Cilt: 1, 3.Baskı, Yıldız Ofset Yayınları, Ankara, 2004.

ÖZDOĞAN F. Bahar , TÜZÜN KALEMCİ İpek, "Öğrencilerin Üniversitelerine Duydukları Güven Üzerine Bir Araştırma, Kastamonu Üniversitesi", **Kastamonu Eğitim Dergisi**, Cilt:15, No:2,2007.

SEVİM Şerafettin, ÇETİNOĞLU Tansel, KURNAZ Niyazi, "Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye'de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır?"**, Mali Çözüm Dergisi,** Ocak-Şubat-Mart, , Sayı:74, Yıl:2006.

ŞAVLI Tuba,**"Türkiye'de Kalite Güvence Sisteminin Değerlendirilmesi"**, 2.Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 2007.

UZAY Şaban, "Faaliyet Denetimine Genel Bir Bakış", **II. Uluslarası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 25-29 Nisan, Antalya, 2007.

UZAY Şaban, TANÇ Ahmet, ERCİYES Mehmet, "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe", **12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi,** 20-24 Temmuz, İstanbul, 2008.

UZAY, Şaban "Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirlik", **WCAE, "The 10.th World Congress of Accounting Educators&The 3.trd Annual International Accounting Conference**, 9-11 Kasım, İstanbul, 2006.

YARDIMCIOĞLU Mehmet, "Denetim Standartlarının Dünya ve Türkiye'de Gelişim Süreci", **Vergi Raporu Dergisi,** Yıl:15, Sayı:91, Nisan 2007.

YILDIRIM Alparslan,**Denetim firmaları Denetlenebilir mi,** Stratejik Boyut Dergisi, 12.04. 2009.

İnternet Erişimi:

www.denetimnet.net/pages/RaporlardaYapılanCesitliDegisikliklerModified%20Reports.aspx (30.03.2014)

http://www.ismmo.org.tr/docs/..010/NAZIM%20HİKMET%20HİKMET.ppt, (20.12.2014)

http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1#konu2&submenuheader=null, (25.12.2014)

www.denetimnet.net/Pages/Bagimsizdenetimraporudisdenetim.aspx, (30.04.2014)

www.denetimnet.net/Pages/RaporlardaYapılancesitliDegisikliklerModified%20Reports.aspx, (30.04.2014)

http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx (01.11.2014)

http://www.spk.gov.tr/apps/msd/iletisim.aspx?submenuheader=9 (21.01.2015)

http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2012/07/bagimsiz-denetim-yonetmeligi-taslagi.pdf ,(Bağımsız Denetim Yönetmeliği Taslağı (BDYT) m. 4/1.b), (Erişim Tarihi 20.01.2015).

http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html, (TTK m. 400/ 1), (Erişim Tarihi 20.01.2015).

http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html, (TTK m. 400),(Erişim Tarihi 20.01.2015)

http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html, (TTK m. 402), (Erişim Tarihi 20.01.2015)

http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html, (TTK m. 88), (Erişim Tarihi 20.01.2015)

http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html, (TTK m.554), (Erişim Tarihi 20.01.2015)

http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2012/07/bagimsiz-denetim-yonetmeligi-taslagi.pdf, (BDYT m. 13/1), (Erişim Tarihi 20.01.2015)

http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2012/07/bagimsiz-denetim-yonetmeligi-taslagi.pdf, (BDYT m. 20/1), (Erişim Tarihi 20.01.2015)

http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2012/07/bagimsiz-denetim-yonetmeligi-taslagi.pdf, (BDYT m. 21/2), (Erişim Tarihi: 20.01.2015)

SANLI, (2011), **6. Türkiye Muhasebe Forumu**, Açılış Konuşması http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_220.pdf, (Erişim Tarihi: 20.01.2015)

http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html, (TTK m. 403/1), (Erişim Tarihi: 20.01.2015)

http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2012/07/bagimsiz-denetim-yonetmeligi-taslagi.pdf, (BDYT m.28/1), (Erişim Tarihi 20.01.2015)

http://www.verginet.net/Dokumanlar/2013/BKK-4213.pdf,(İndirmeTarihi:12.11.2014)

http://www.epdk.gov.tr/default.asp, (İndirme Tarihi: 13.08.2014)

https://tr.wikipedia.org/wiki/Betimsel_istatistik (Erişim tarihi 14.06.2015)