



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**MUHASEBE DENETİMDE ETİK SORUNU;
ETİK İLKELERİN DIŞ DENETİM KALİTESİ VE
GÜVENİLİRLİĞİ ÜZERİNE ETKİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Murat KAKAŞCI

BURSA - 2017



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**MUHASEBE DENETİMDE ETİK SORUNU;
ETİK İLKELERİN DIŞ DENETİM KALİTESİ VE
GÜVENİLİRLİĞİ ÜZERİNE ETKİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Murat KAKAŞCI

Danışman: Doç. Dr. Orhan BOZKURT

BURSA – 2017

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı'nda 701418003 numaralı Murat KAKAŞÇI'nın hazırladığı "Muhasebe Denetimde Etik Sorunu; Etik İlkelerin Dış Denetim Kalitesi ve Güvenilirliği Üzerine Etkisi." konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, ~~22/05/2017~~ 22/05/2017 günü ...14:00-16:00... saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasınınbaşarılı..... (başarılı/başarısız) olduğunaoybirliği..... (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Tez Danışmanı ve Sınav

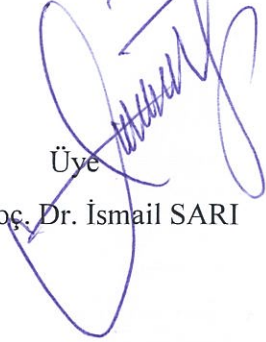
Komisyonu Başkanı

Doç. Dr. Orhan BOZKURT



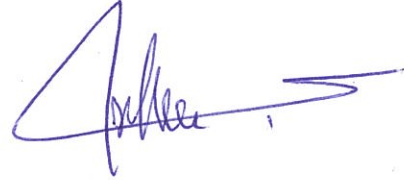
Üye

Yrd. Doç. Dr. İsmail SARI



Üye


Yrd. Doç. Dr. Şükrü DOKUR



26/04./2017

Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Muhasebe Denetimde Etik Sorunu; Etik İlkelerin Dış Denetim Kalitesi ve Güvenilirliği Üzerine Etkisi” Başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

		Tarih ve İmza 26.04.2017 
Adı Soyadı	:	Murat KAKAŞCI
Öğrenci No	:	701418003
Anabilim Dalı	:	İşletme
Programı	:	Muhasebe ve Denetim
Statüsü	:	<input checked="" type="checkbox"/> Yüksek Lisans

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 26.04/2017

Tez Başlığı/Konusu: Muhasebe Denetimde Etik Sorunu; Etik İlkelerin Dış Denetim Kalitesi ve Güvenilirliği Üzerine Etkisi

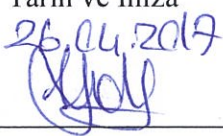
Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a)Kapak Sayfası, b)Giriş, c)Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 112 sayfalık kısmına ilişkin, 20.04.2017 tarihinde şahsım tarafından tutrntin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtreler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %19'dur.

Uygulanan filtreler.

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esaslarında belirtilen azami benzerlik oranına göre tez çalışmamın bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza 26.04.2017 	
Adı Soyadı	: Murat KAKAŞCI
Öğrenci No	: 701418003
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: Muhasebe ve Denetim
Statüsü	: <input checked="" type="checkbox"/> Yüksek Lisans

Danışman
26.04/2017

Doç. Dr. Orhan BOZKURT



ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Murat KAKAŞÇI
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe ve Denetim
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : XX + 127
Mezuniyet Tarihi :/...../2017
Tez Danışmanı : Doç. Dr. Orhan BOZKURT

MUHASEBE DENETİMDE ETİK SORUNU; ETİK İLKELERİN DIŞ DENETİM KALİTESİ VE GÜVENİLİRLİĞİ ÜZERİNE ETKİSİ

Bu çalışmanın amacı beş etik ilkenin (mesleki yeterlilik ve özen, dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik ve mesleki davranış) denetçinin mesleki yargısına olan etkisi sonucu, her bir etik ilkenin denetçi bağımsızlığına, denetimin kalitesine ve finansal raporlama güvenilirliğine olan etkisini belirlemektir. Aynı zamanda denetçi bağımsızlığının ve denetimde kalitenin finansal raporlama güvenilirliğine olan etkisi araştırılmıştır. Bu amacı gerçekleştirmeye yönelik, kapsamlı literatür taraması yapılarak, anket soruları geliştirilmiştir. Çalışmaya Marmara Bölgesinde faaliyet gösteren denetçi sertifikasına sahip 105 denetçiye 5’li likert ölçekte anket soruları yöneltilmiştir. Anket verileri; faktör analizi, t testi, anova testi, korelasyon ve regresyon analizine tabii tutulmuş, etik ilkelerden gizlilik ilkesinin finansal raporlama güvenilirliğine pozitif yönde direkt etkisinin olduğu, etik ilkelerden mesleki davranış ilkesinin denetçinin mesleki yargısına olan etkisi sonucu, denetçi bağımsızlığı ve denetimin kalitesine pozitif yönde direkt etkisinin olduğu bulunmuştur. Ayrıca, denetçi bağımsızlığının finansal raporlama güvenilirliğine pozitif yönde direkt etkisinin olduğu bulunmuştur.

Anahtar Sözcükler: Etik İlkeler, Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış, Mesleki Yargı, Denetçi Bağımsızlığı, Denetimin Kalitesine, Finansal Raporlama Güvenilirliği.

ABSTRACT

Name and Surname : Murat KAKAŞCI
University : Uludag University
Institution : Social Science Institution
Field : Business Administration
Branch : Accounting and Auditing
Degree Awarded : Master
Page Number : XX + 127
Degree Date : / / 20.....
Supervisor (s) : Doç. Dr. Orhan BOZKURT

ETHICAL PROBLEMS IN ACCOUNTING AND AUDITING; IMPACT ON THE QUALITY AND RELIABILITY OF EXTERNAL AUDIT OF ETHICAL PRINCIPLES

This study is an investigation of the impact of each ethical principles (Integrity, Objectivity, Professional Competence and Due Care, Confidentiality and Professional Behavior) on professional judgment of independent auditors in auditor's independence, audit service quality, and financial reporting reliability. Also, we investigated the impact of auditor's independence and audit service quality on financial reporting reliability. To achieve the purpose of this study, hypothetical statements were made and a critical review of extant literature was examined. The population of the study consisted of registered professional auditors in Marmara Region, Turkey. In order to generate the necessary data for this study, a questionnaire designed in 5-point Likert-Scale was administered on 105 respondents in Marmara Region. The data were analysed with factor analysis, t test, anova, correlations and regression model. The findings of the study suggested that ethical concept measured as Confidentiality has a direct positive impact on the credibility of professional judgement in financial reporting reliability and ethical concept measured as Professional Behavior has a direct positive impact on the credibility of professional judgement in both auditor's independence and audit quality. Furthermore, auditor's independence has a direct positive impact on financial reporting reliability in Marmara Region.

Keywords: Ethical Principles, Integrity, Objectivity, Professional Competence and Due Care, Confidentiality, Professional Behavior, professional Judgment, Auditor's Independence, Audit Service Quality, Financial Reporting Reliability.

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın oluşmasında büyük katkısı olan ve çalışmanın her aşamasında desteğini esirgemeyen değerli hocalarıma, tez danışmanım Doç. Dr. Orhan BOZKURT'a ve tezimin anket çalışmasında yardımcı olan değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Şükrü DOKUR'a çok teşekkür ederim.

Son olarak, hayatımın her aşamasında sevgilerini, desteklerini esirgemeyen anneme ve babama çok teşekkür ederim.



KISALTMALAR

- AICPA Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
AOL American Online
AQRB Denetimin kalitesini düşüren davranışlar
BDDK Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS Bağımsız Denetim Standartları
CEO İcra Kurulu Başkanı
CFO Mali İşler Müdürü
GKGDS
IFAC Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
INTOSAI Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
KGK Kamu Gözetim Kurumu
KHK Kanun Hükmünde Kararname
KKS Kalite Kontrol Standartları
NÖ Niteliksel özellik (Kavramsal Çerçeve)
SEC Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
SMMM Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
SPK Sermaye Piyasası Kurumu
TDS Türkiye Denetim Standartları
TFRS Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TMUDESK Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
Müşavirler Odası
UDS Uluslararası Denetim Standartları
v.d. ve diğerleri
VUK Vergi Usul Kanunu
YMM Yeminli Mali Müşavir

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	VI
ÖZET	IX
ABSTRACT.....	X
ÖNSÖZ.....	XI
KISALTMALAR	XII
İÇİNDEKİLER	XIII
TABLOLAR	XVII
ŞEKİLLER	XIX
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM (BAĞIMSIZ DENETİM VE FİNANSAL RAPORLAMA)

1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI, GELİŞİMİ VE RAPORLAMA UNSURLARI	5
1.1 BAĞIMSIZ DENETİM TANIMI.....	5
1.2 BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI	6
1.3. DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	7
1.4. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLMA ŞARTLARI	9
1.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN UNSURLARI.....	10
1.6. BAĞIMSIZ DENETİMİ GEREKLİ KILAN NEDENLER	13
1.7. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI	14
1.7.1 Denetlenen İşletmeye Olan Yararları	14
1.7.2 Denetlenen İşletmeyle İlgili Olanlara Olan Yararları	15
1.7.3 Kamu Kuruluşlarına Olan Yararları.....	15
2. TÜRKİYEDE BAĞIMSIZ DENETİMLE İLGİLİ YAPILAN DÜZENLEMELER	16
2.1. KAMU GÖZETİM KURUMUNUN YETKİ VE SORUMLULUKLARI	17
2.2. KURUMCA YAPILACAK İNCELEMELER, DENETİMLER VE İDARİ YAPTIRIMLAR.....	19
2.2.1. Uyarı	19
2.2.2. Faaliyet İznini Askıya Alma.....	20
2.2.3. Faaliyet İzninin İptali	22
2.2.4. İdari Yaptırımlarla İlgili Diğer Hükümler	23
2.3. BAĞIMSIZ DENETİMDE KULLANILAN FİNANSAL TABLOLAR	24
2.4. FİNANSAL TABLO KULLANICILARI.....	25

2.4.1. İşletme İçi Kullanıcılar	25
2.4.2 İşletme Dışı Kullanıcılar	26
2.4.2.1. İşletmeye Kredi Verenler	26
2.4.2.2. Hissedarlar	26
2.4.2.3. Satıcılar	26
2.4.2.4. Müşteriler	26
2.4.2.5. İşçi ve İşçi Sendikaları	26
2.4.2.6. Devlet	27

İKİNCİ BÖLÜM (MUHASEBE DENETİMDE ETİK KAVRAMI)

1. ETİK KAVRAMI.....	28
1.1. ETİK VE AHLAK KAVRAMLARI.....	32
1.1.1. Etik ile Ahlak Arasındaki Fark	33
1.2. MESLEK ETİĞİ KAVRAMI	33
1.2.1. Meslek Etiğinin Amacı	35
1.2.2. Denetim Mesleği ve Meslek etiği kavramı	35
1.2.3. Meslek Etiğinin Önemi.....	36
1.2.3.1 Meslek Etiğinin Önemi Örnek Olay.....	37
1.2.4. Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik ile ilgili düzenlemeler.	38
1.2.4.1. Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Tebliği.....	39
1.2.4.1.1. Dürüstlük.....	39
1.2.4.1.2. Tarafsızlık.....	40
1.2.4.1.3. Mesleki yeterlik ve özen.....	40
1.2.4.1.4. Sır saklama	41
1.2.4.1.5. Mesleğe uygun davranış.....	43
2. DENETİM HİZMETİNİN KALİTESİ KAVRAMI	43
2.1. DENETİM TAKIMI VE FİRMASININ MÜŞTERİ İLE DENEYİMİ.....	46
2.2. ENDÜSTRİ HAKKINDA BİLGİ.....	46
2.3. DENETİM FİRMASININ KALİTEYE OLAN BAĞLILIĞI.....	46
2.3.1. Bağımsız Denetim Ekibinin Sorumlulukları	48
2.3.2. Etik İlkeler	48
2.3.3. Müşteri Kabulü ve Mevcut Müşteri Devamlılığı	48
2.3.4. Denetim Ekibinin Belirlenmesi	48
2.3.5. Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesi	49
2.3.6. Şikâyet ve İddialar	49
2.4. DENETİM FİRMASININ BAKIŞ AÇISININ TAZELİĞİ	50
3. BAĞIMSIZLIK KAVRAMI.....	52
3.1. BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE	53

3.2. SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI HAKKINDA TEBLİĞDE BAĞIMSIZLIK.....	53
3.3. 6102 SAYILI TİCARET KANUNU'NUN 400.MADDESİNE GÖRE BAĞIMSIZLIK	56
4. RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ KAVRAMI	59
4.1. RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİNDE KAVRAMSAL ÇERÇEVE YAKLAŞIMI.....	60
4.1.1. Anlaşılabilirlik:	60
4.1.2. İhtiyaca Uygunluk:	60
4.1.3. Güvenilirlik:	60
4.1.4. Karşılaştırılabilirlik:.....	61
4.2. YAPILAN DEĞİŞİKLİK SONRASI KAVRAMSAL ÇERÇEVE YAKLAŞIMI	62
4.2.1. Temel Niteliksel Özellikler	62
4.2.1.1. İhtiyaca Uygunluk:.....	62
4.2.1.2 Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum:	62
4.2.2. Destekleyici Niteliksel Özellikler	63
4.2.2.1. Karşılaştırılabilirlik	63
4.2.2.2. Doğrulanabilirlik.....	64
4.2.2.3. Zamanında Sunum.....	64
4.2.2.4. Anlaşılabilirlik.....	64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM (BAĞIMSIZ DENETİMDE ETİK KAVRAMI İLİŞKİSEL FAKTÖRLER)

3.1. BAĞIMSIZ DENETİM-ETİK İLİŞKİSEL FAKTÖRLERİ	65
3.1.1. Dürüstlük.....	65
3.1.2. Tarafsızlık.....	65
3.1.3. Mesleki Yeterlilik ve Özen	66
3.1.4. Gizlilik	66
3.1.5 Mesleki Davranış	66
3.2. BAĞIMSIZ DENETİM - KALİTE İLİŞKİSEL FAKTÖRLERİ	67
3.3. BAĞIMSIZ DENETİM - MESLEKİ BAĞIMSIZLIK İLİŞKİSEL FAKTÖRLERİ.....	68
3.4. BAĞIMSIZ DENETİM-FİNANSAL RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ İLİŞKİSEL FAKTÖRLERİ. 73	

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM (ARAŞTIRMA KONUSU)

1. MUHASEBE DENETİMDE KARŞILAŞILAN ETİK SORUNLAR. ETİK İLKELERİN; DIŞ DENETİMİN KALİTESİ, BAĞIMSIZLIĞI VE FİNANSAL RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ ÜZERİNE ETKİLERİNİN ARAŞTIRILMASI ÜZERİNE BİR ALAN ARAŞTIRMASI.....

1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	75
1.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ	75
1.2.1. Ana Kütle.....	76
1.2.2. Örneklem.....	76
1.3. ARAŞTIRMADA KULLANILAN DEĞİŞKENLER.....	76

1.3.1. Bağımsız Değişkenler.....	76
1.3.2. Bağımlı Değişkenler.....	77
1.4. HİPOTEZLERİN OLUŞTURULMASI	77
1.4.1. Etik Algı Düzeyi: Etki Eden Faktörler ve Hipotezler.....	77
1.4.2. Etik Davranış: Etki Eden Faktörler ve Hipotezler	79
1.4.3. Etik Sonuç: Etki Eden Faktörler ve Hipotezler	81
1.4.4. Hipotezlerin Özet Listesi.....	82
1.5. ANKETİN HAZIRLANMASI İLE İLGİLİ AŞAMALAR.....	83
1.6. ARAŞTIRMA MODELİ.....	84
1.7. VERİLERİN ANALİZİ VE BULGULAR	84
1.7.1. Örneklem Özelliklerine Ait Frekans Tabloları	84
1.7.2. Faktör Analizi Sonuçları.....	90
1.7.3. Güvenilirlik Analizi Sonuçları.....	93
1.7.4. Normallik Analizi	93
1.7.4 Korelasyon Analizi Sonuçları	97
1.7.5. Bağımsız iki örneklem T Testi Sonuçları.....	100
1.7.6. İki Yönlü Varyans Analizi Sonuçları.....	101
1.7.7. Regresyon Analizi	102
1.8. HİPOTEZLERE İLİŞKİN SONUÇLAR TABLOSU.....	109
1.9. DEĞİŞKENLERİN ŞEMATİK GÖSTERİMİ.....	110

BEŞİNCİ BÖLÜM (SONUÇ VE ÖNERİLER)

1. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	111
KAYNAKÇA	114
EK-1 ÇALIŞMAMIZDA KULLANDIĞIMIZ ANKET FORMU	125

TABLULAR

Tablo 1. Dünyada gerçekleşen muhasebe skandallarını gösteren tablo (https://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_scandals , 2016):	29
Tablo 2. Belirli denetim firmalarının denetim dışı hizmetlerden aldığı ücretleri gösteren tablo	72
Tablo 3. Cinsiyet dağılımını gösteren frekans tablosu	85
Tablo 4. Eğitim Durumunu gösteren frekans tablosu	85
Tablo 5. Ruhsat türlerini gösteren frekans tablosu.....	86
Tablo 6. Yaş dağılımını gösteren istatistikî tablo.....	87
Tablo 7. Yaş (Gruplandırılmış) dağılımını gösteren frekans tablosu.....	88
Tablo 8. Unvan dağılımını gösteren frekans tablosu.....	89
Tablo 9. KMO ve Bartlett's Testi	90
Tablo 10. Toplam Açıklanan Varyans Tablosu	91
Tablo 11. Faktör Döndürme Matrisi	92
Tablo 12. Cronbach's Alpha Güvenilirlik Analizini gösteren tablo.....	93
Tablo 13. Faktörlerin Tanımlayıcı İstatistikleri	94
Tablo 14. Finansal raporlama güvenilirliğinin Normalleştirme Tablosu.....	96
Tablo 15. Pearson Korelasyon Katsayısı tablosu	97
Tablo 16. Faktörler arası pearson korelasyon katsayılarını gösteren tablo	98
Tablo 17. Spearman Brown sıra farkları korelasyon analizini gösteren tablo	98
Tablo 18.Faktörler arası Spearman Brown korelasyon katsayılarını gösteren tablo	99
Tablo 19. Etik ilkelerin finansal raporlama güvenilirliğine olan etkisini gösteren regresyon analizi tablosu.....	102
Tablo 20. Etik ilkelerin finansal raporlama güvenilirliğine olan etkisini gösteren regresyon analizi katsayıları tablosu	103
Tablo 21. Etik ilkelerin denetimde kaliteye olan etkisini gösteren regresyon tablosu	103
Tablo 22. Etik ilkelerin denetimde kaliteye olan etkisini gösteren regresyon katsayıları tablosu.....	104
Tablo 23. Beş etik ilkenin denetimde kaliteye olan etkisini gösteren regresyon katsayıları tablosu.....	104

Tablo 24. Beş etik ilkenin denetimde kaliteye olan etkisini gösteren regresyon katsayıları tablosu.....	105
Tablo 25. Etik ortalamasının denetçi bağımsızlığına olan etkisini gösteren regresyon tablosu	105
Tablo 26. Etik ortalamasının denetçi bağımsızlığına olan etkisini gösteren regresyon katsayıları tablosu.....	106
Tablo 27. Beş etik ilkenin denetçi bağımsızlığına etkisini gösteren regresyon tablosu	106
Tablo 28. Beş etik ilkenin denetçi bağımsızlığına etkisini gösteren regresyon katsayıları tablosu.....	107
Tablo 29. Denetçi bağımsızlığının finansal raporlama güvenilirliğine etkisini gösteren regresyon tablosu.....	107
Tablo 30. Denetçi bağımsızlığının finansal raporlama güvenilirliğine etkisini gösteren regresyon katsayıları tablosu	108
Tablo 31. Hipotezlerin geçerliliğine ilişkin tablo.....	109

ŞEKİLLER

Şekil 1. Meslek Etiği, İş Etiği ve Çalışma Etiğinin şematik ayrımı.....	34
Şekil 2. Araştırma modelini gösteren şekil	84
Şekil 3. Cinsiyet dağılımını gösteren daire grafiği.....	85
Şekil 4. Eğitim Durumunu gösteren daire grafiği	86
Şekil 5. Ruhsat türlerini gösteren daire grafiği	86
Şekil 6. Yaş dağılımını gösteren histogram grafiği.....	87
Şekil 7. Yaş (Gruplandırılmış) dağılımını gösteren daire grafiği.....	88
Şekil 8. Yaş (Gruplandırılmış) dağılımını gösteren histogram grafiği.....	88
Şekil 9. Unvan dağılımını gösteren daire grafiği	89
Şekil 10. Unvanları gösteren histogram grafiği	90
Şekil 11. Değişkenler arası ilişkilerin şematik gösterimi	110



GİRİŞ

İşletmelerin büyümeleri ve karlılıklarını artırabilmeleri, ellerindeki işletme kaynaklarını en etkin ve verimli şekilde kullanmalarına, yerli ve yabancı yatırımları çekebilme becerilerine bağlıdır. Ekonominin can damarı olan işletmeler yasalara uygun şekilde yönetilmezse, işletmelerin muhasebesi mevzuata göre tutulmazsa hiçbir yatırımcı böyle yönetilen bir işletmeye yatırım yapmak istemez. Ekonomik faaliyetlerin artması sonucu ekonomik işlemler daha karmaşıklaşmış, veriler çoğalmış ve işletme hakkında bilgi sağlayan işletme yöneticilerinin ve çalışanlarının işletmeye taraf olmaları nedeniyle yanlış tutum sergilemeleri, işletmelerin sunduğu bilgilerin güvenilirliğini daha da sorgulanır hale getirmiştir. Bu bakımdan işletmelerce üretilen bilgilerin güvenilir olması gerekir. Son zamanlarda finansal tablolarda yer alan bilgilere göre yatırım ve diğer çıkarsal karar verecek olan bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye olan ihtiyaçları daha da artmıştır. Bilgi kullanıcılarının işletme hakkındaki bilgilere ilk elden ulaşmalarının imkânsızlığı, bilgi sunan ile bilgiyi talep eden arasındaki çıkar çatışması, kasten veya hatayla yanlış bilgilerin beyan edilmesi olasılığını arttırmıştır. Öte yandan usulsüzlüklerin yaygın olduğu işletmeler piyasadaki faiz oranlarından daha yüksek faiz oranlarıyla borçlanacak, mevcut yatırımcılarına yüksek riskin getirdiği faizi karını getirirse de yatırılan sermayenin tamamen kaybedilmesi olasılığı olduğu için söz konusu yatırımların bir iflasla yok olma tehlikesi her zaman var olacaktır. Piyasa faizinin üzerinde faiz ödemek bir işletmenin ekonomik durumunun bozulmasına neden olacaktır. Bütün bu olumsuzlukların giderilebilmesi için işletme faaliyetlerinin yasa ve düzenlemelere uygun olarak yürütülmesi, işletmenin parayla ölçülebilen iktisadi faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmesi ve denetiminin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İşletmelerin yasalara, mevcut düzenlemelere göre işlemlerinin yürütülüp yürütülmediğinin kontrolünü yapacak kişilere gereksinim vardır. Bunu yapacak olanlar da bağımsız denetçilerdir. Bağımsız denetçi, denetim işini meslek olarak seçmiş, kendi adına veya bir şirkete bağlı olarak çalışan, denetlediği firma ile hiçbir bağı olmayan, ücretini denetlediği firmadan almasına rağmen bağımsızlığını koruyarak, denetlediği işletmenin yürürlükteki mevcut yasalara, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre muhasebeleştirilip raporlandığının kontrolünü yapıp, sonucunda bir denetim görüşü

olarak yatırımcılara raporlayandır. Denetçinin denetim ücretini müşterisinden almasına rağmen sorumluluğu kamuyadır. Yatırımcılar denetçinin sorumluluk tutumuna bağlı olarak, denetim sonunda yazılacak yasal olarak çerçevesi çizilmiş bir denetim raporuna güvenerek denetlenen işletme hakkında yatırım kararı vereceklerdir. Denetçinin bu görevini ifa ederken ona yol gösteren genel kabul görmüş denetim standartlarına göre görevini yürüterek çalışmalarını sistematik bir süreçte tamamlaması gerekmektedir. Bugün yatırım çeken ülkelere baktığımızda başta ABD olmak üzere Avrupa Birliği ülkelerinde; denetimin, denetçinin önemi giderek daha da artmıştır. Birden çok ülkede yatırımları olan, dünya çapında farklı ülkelerde binlerce kişiye istihdam sağlayan şirketlerde yaşanan muhasebe denetim kaynaklı yolsuzluklar, bir gecede doğrudan ve dolaylı olarak yüzbinleri etkileyebilmektedir. Sadece Enron'un iflası ve Arthur Andersen denetim firmasının çöküşü denetim firması çalışanları için başta ABD'de 28.000 kişinin, dünya çapında 85.000 kişinin işsiz kalmasına neden olmuştur. Doğrudan ve dolaylı etkilerinin hesaplanması, özellikle denetime olan güvenin sarsıntıya uğramasının maliyetinin hesaplanması çok güçtür. 1913 yılında kurulan, 89 yıl büyüyerek faaliyet göstererek dünyanın birçok ülkesinde faaliyet gösterebilen, sermayesi sadece yetişmiş insan gücü ve itibarı olan bir denetim firmasının bir gecede iflas etmediği de bir gerçektir. Dünyada yaşanan şirket yolsuzluklarına baktığımızda, denetimin yaygınlaştırılması ve kapsamının genişletilmesine rağmen yolsuzlukların azalmadığını, SOX ve benzerleri yasaların çıkarılmasına rağmen 2002'de yaşanan Enron skandalı sonrası ABD dahil bir çok gelişmiş ülkede benzer skandalların tekrarlandığı görülmektedir (https://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_scandals, 2016). Maalesef bağımsız denetim mesleği, büyük çaplı finansal skandallarla birlikte adından sıkça bahsettiren bir meslek olmuştur. Bütün bu yaşananlar, yolsuzlukların yasalarla engellenmeye çalışılsa da hiçbir zaman bitirilemeyeceğini, toplumsal yozlaşmanın önlenmesi gerektiğini göstermektedir. Burada hemen aklımıza Theodore Roosevelt'in o veciz sözü gelir. *“Bir insanı ahlaki değerlerden yoksun olarak eğitmek, toplum için tehdit yetiştirmektir.”* Theodore Roosevelt eğitim sisteminde ahlaki değerlere yer vermenin önemini ve gerekliliğini ortaya koyan bu yargısı bir asır önce dile getirilmiştir (Low v.d., 2008, s. 223). Yolsuzlukların iyi eğitim görmüş, yasaları çok iyi bilen, mesleki bilgileri en üst düzeyde olan kişilerce yapılması bu veciz sözde ne kadar haklı olduğunu göstermektedir. Bu veciz söz aslında bize kişinin nasıl yanlış yapmayacağını reçetesini yani yaşanan şirket

skandallarının nasıl önlenebileceğini de göstermektedir. Ahlaki değerleri gelişmiş bireyler yetiştirilerek, kişinin doğru ve yanlış olanı ayırt etmesini ve ideal olan davranışı sergilemesinde ona yol gösterici olacak, doğruyu yapmasını sağlayacak kişisel ahlaki değerlerin verilmesi gerekmektedir. Toplumsal yaşamın etkin bir şekilde yürütülebilmesi için yasalar tek başına yeterli olmamakta, yasaların da üzerinde birtakım önleyici kişiyi yanlış yapmaktan alıkoyacak gereksinimlere ihtiyaç duyulmaktadır. Burada etik kavramı devreye girmekte, denetçinin dünyanın neresinde hizmet veriyor olursa olsun, coğrafi sınırlara, yasalara ve bulunduğu ülkenin ahlaki değerlerine göre değişmeyen, evrensel etik kurallara sahip olması gerektiğini ortaya koymaktadır. Kişinin etik değerlere sahip olmasının önemi bu yolsuzlukları önlemede en önemli unsur olacaktır. Çünkü etik değerler denetçinin yasalarında üzerinde bir ahlaki değere sahip olmasını, bu erdemlere göre davranmasını gerektirir. Denetçinin karşılaşacağı bir etik sorun karşısında, sorun yasalarda yer almasa dahi kişi etik değerlere sahipse, çözüm yolu bulabilecektir. Bütün bu ihtiyaçlar çalışma etiğini, iş etiğini ve her bir meslek grubu için mesleğin karşılaşabileceği etik sorunların farklılığı nedeniyle meslek etiğini oluşturmuştur. Denetim mesleği de kendine özgü etik ilkelere sahiptir. Denetçinin çalışmaları sırasında karşılaşabileceği etik sorunlarda denetçiye kılavuzluk etmektedir. Bu çalışmamızda amacımız ülkemizde oldukça yeni sayılabilecek olan etik konusu ile ilgili denetçilerdeki etik bilinç düzeyini ölçerek, bu bilincin denetimin kalitesine, denetçinin denetimi sürdürürken sahip olması gereken en önemli unsurun yani denetçi bağımsızlığına herhangi bir etkisinin olup olmadığını belirlemek, denetçinin etik algısının denetimin konusunu oluşturan finansal raporlama güvenilirliğine olan etkisini ölçmektir. Çalışmamızda geliştirdiğimiz araştırma modeli, bu güne kadar yapılmış benzer bir uygulama olmaması nedeniyle özgün bir araştırma modelidir. Denetçilere kılavuzluk yapacak olan etik ilkeler sırasıyla; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştan oluşmaktadır. Kapsamlı bir literatür araştırması yapılarak, çalışmamızda her bir etik ilkeyi, denetimde kaliteyi, denetçi bağımsızlığını ve finansal raporlama güvenilirliğini ölçmeye yönelik sorular geliştirilmiştir. Araştırma modelimizde kullandığımız anket soruları bazı kaynaklardan yararlanarak hazırlansa da geniş kapsamlı bir araştırma anketi olması, birçok değişkeni ölçmesi nedeniyle soruların sayısal olarak azaltılmasında bir hayli zorlanılmıştır.

Toplam beş bölümden oluşan tezin ilk bölümünde; öncelikle bağımsız denetim kavramı açıklanmış, Türkiye’de bağımsız denetim ile ilgili yapılan düzenlemeler açıklanmış, denetimin kalitesini yükseltecek, kamunun güvenini sağlayacak ve kamu yararını gözetecek, ülkemizde yapılan düzenlemelerle denetçilerin ve denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve denetiminden sorumlu tek yetkili otorite olan Kamu Gözetim Kurumu kuruluş amacı, yetki ve sorumlulukları, kurumca yapılacak inceleme, denetim ve idari yaptırımlar hakkında bilgi verilmiştir. Tezin ikinci bölümünde; muhasebe denetimde etik kavramı, meslek etiği kavramı, denetimde bağımsızlık ve denetimde kalite ile ilgili bilgiler açıklanmıştır. Tezin üçüncü bölümünde, araştırma modelimiz kurularak aralarındaki ilişkileri belirten ilişkisel faktörler açıklanmıştır. Tezin dördüncü bölümünde; araştırmanın amacı ve önemi, kapsamı ve yöntemi, araştırmada kullanılan bağımlı ve bağımsız değişkenler, hipotezlerin oluşturulması, anketin hazırlanması, anket verilerinin analizleri yer almaktadır. Beşinci ve son bölümde ise sonuç ve öneriler kısmı yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM **(BAĞIMSIZ DENETİM VE FİNANSAL RAPORLAMA)**

1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI, GELİŞİMİ VE RAPORLAMA UNSURLARI

1.1 BAĞIMSIZ DENETİM TANIMI

Bağımsız denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucu hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin (Selimoğlu v.d. S. K., 2014, s. 5), iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialarının (Güredin, 2014, s. 11) belli bir iktisadi birim veya belirli bir döneme ait finansal tablo ve diğer bilgilerinin (Haftacı, 2011, s. 2) önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak (Selimoğlu v.d. S. K., 2014, s. 5) yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek amacıyla (Haftacı, 2011, s. 2) bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi (Selimoğlu v.d. S. K., 2014, s. 5) tarafsızca kanıt toplayıp ve bu kanıtların değerleyen (Güredin, 2014, s. 11) bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen kanıt toplama, toplanan kanıtları defter, kayıt ve belgeler üzerinden dayanaklarla karşılaştırarak değerlendirme ve sonucu bir raporla sunan (Haftacı, 2011, s. 2) sistematik bir süreçtir. (Güredin, 2014, s. 11)

Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler Çalışma Usulleri Hakkındaki Yönetmeliğe göre “Denetim; muhasebe bilgilerinin ilgili mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunu, ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtlayan, araştırarak sonlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Amerika Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesinin muhasebe denetimi tanımına göre denetim; “İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.” (Çalgan v.d., 2008, s. 33) şeklinde tanımlanmıştır.

Tüm bu tanımlarda ortak olan unsurlara bakacak olursak, öncelikle denetimin konusunda uzman bağımsız bir denetçi tarafından yapılmakta olduğu, denetlediği işletmenin belirli bir dönem için iktisadi faaliyet ve olaylarına ilişkin iddialarının,

önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun denetlendiği, önceden belirlenmiş ölçütlerin o ülkedeki yasalar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, TMS ve TFRS'ler olduğu, denetimin bir süreç olduğu, denetçinin tarafsızca bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtlarını toplayıp, denetim sonucu oluşturacağı denetim görüşüne dayanak oluşturacak çalışma kâğıtları ile belgelendirmesi gerektiği ve denetimin sistematik bir süreç olduğu anlaşılmaktadır.

1.2 BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI

Sermaye Piyasası Kurulu Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ'de (Seri: X, No:22)birinci kısım madde 3'te bağımsız denetimin amacı aşağıdaki gibi belirtilmektedir:

“(1) Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

(2) Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber; bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerinin etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilemez.”

şeklinde ifade edilerek denetimin amacı tanımlanmıştır.

KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre denetimin amacı ve kapsamı yönetmeliğin 5.maddesinde ise;

“MADDE 5 – (1) Denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır.

(2) Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir.

(3) Denetim; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar.

(4) Denetimin unsurlarını; denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturur.”

diye belirtilmektedir.

İşletmeyle ilgili kişilerin ve kuruluşların, işletme yönetiminden işletme ile ilgili bazı bilgileri talep etme hakkı bulunmaktadır. Denetimin amacı, işletme yönetimince, işletmeyle ilgililerine sunulan bu bilgilerin kasıtlı olarak veya kasıtlı olmadan yapılan gerçek dışı işlemlerden dolayı güvenilir olmama olasılığını göz önüne alarak, bağımsız bir uzman ve güvenilir kişi tarafından bu bilgilerin incelenerek, bilginin güvenilirliği hakkında makul güvence sağlamaktır. Güvenilir olmayan bilgiye dayanarak işletme ile ilgili sağlıklı kararlar alınamayacağından, bilgi güvenilirliğini sağlamak amaçlanmaktadır. (Toroslu, 2016, s. 25)

Bilgi başka kişilerden talep edildiğinde, bilgi sunan ve bilgiyi talep edenin çıkar çatışması nedeniyle kasıtlı veya kasıtsız olarak sunulan bilginin yanıltıcı olma riski vardır. Bilgiyi talep eden taraflar, denetçi görüşüne güvenerek, işletme yönetimince kendilerine sunulan bilgileri alacakları ekonomik kararlarda kullanan kişilerdir. İşletme içi ve dışındaki bilgi kullanıcılarının verecekleri ekonomik kararlarda, bilgiye doğrudan erişim olanakları ve/veya yeterli yeteneklerinin olmaması, bilgi kullanıcılarının kararlarında kullanmadan önce finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasını gerekli kılmaktadır. İşletmeler; yasal zorunluluklar, belirli standartlara uygunluğun sağlanmasının zorunluluğu nedeniyle, faaliyet başarılarını ölçmek, diğer işletmelerle karşılaştırılabilir finansal tablolar hazırlanması gibi amaçlarla finansal bilgilerden yararlanırlarken; yatırımcılar, işletme kaynaklarının verimli olarak kullanılıp kullanılmadığı, işletme karlılığını belirlemek amacıyla finansal bilgilerden yararlanırlar. Bu bilgilerin güvenilirliğini sağlama görevi bu konuda deneyim ve yetkiye sahip üçüncü bir kişinin yani denetçinin görüşünü gerekli kılmaktadır ki bu da denetimin amacını oluşturur. (Selimoğlu v.d. S. K., 2014, s. 2-3)

1.3. DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Muhasebe denetiminin başlangıcı M.Ö.3000 yıllarına dayanmaktadır. Eski Mısır uygarlığında kamu harcamalarının ve gelirlerinin kayıtlarının tutulduğu ve o dönemde kralların gelir ve harcamalarının kontrol edildiği bilinmektedir (Yüzgün, 1984, s. 19).

Meslek unvanı “Auditor” ilk olarak 1289 yılında İngiltere’de kullanılmış. Profesyonel denetçiliğin ilk örgütü ise 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur (Selimoğlu

v.d. S. K., 2015, s. 3). 1843'te İngiliz Şirketler Kanunu'nda, şirket sözleşmelerinin tescili için bu sözleşmelere bir denetçinin tayini zorunluluğu getirilmiştir. 1845'te William Deloitte günümüzde de faaliyetlerini sürdüren Deloitte&Touch firmasını Londra'da kurmuştur. 1845'te İngiltere'de çıkarılan bir yasa ile demiryolu şirketlerinin bilançolarını denetletmelerini zorunluluğunu getiren kanun yürürlüğe konmuştur. 1850'li yıllara İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından modern anlamda muhasebe denetim yazılı hale getirilmiştir. 1886 yılında New York'ta Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu'nu çıkarılmıştır (Duman, 2008, s. 10).

1900'lere kadar yapılan denetimin asıl amacı, muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri ortaya çıkarmaktı (Karanfiloğlu, Sayı:35 Ekim-Aralık 1999). Denetim çalışmaları, mekanik doğrulamadan ibaretti, yani defter kayıtları ile dayanağı belgelerin karşılaştırılması yeterli görülmekteydi ve bu tür denetime "belge denetimi" denilmektedir (Gürbüz, 1995, s. 2).

Amerika Birleşik Devletleri'nde bu günkü anlamda bağımsız denetim anlayışı 1930'lu yıllara dayanır. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü(AICPA)'nın Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelenmesi Komitesi 1936 yılında çalışmaya başlamış, 1934 yılında yürürlüğe konan Sermaye Piyasası Kanunu ile halka açık şirketlerin muhasebe denetiminden geçmiş finansal tablolarının periyodik olarak yayınlanması zorunluluğu getirilerek bağımsız denetimin önemi kanunla zorunlu hale getirilmiştir (Uzay v.d., 2009, s. 128).

Denetim faaliyetlerinde asıl gelişmeler 1950'lerden sonra görülmektedir. Denetçiler her işletmede etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin olması gerekliliğini bilmekte, iç kontrol sisteminin etkinliğine göre de finansal tabloların incelenmesinde kullanılacak denetim yordamlarını, sıklığını ve uygulama zamanını belirlemektedirler (Güredin, 2007, s. 14).

Denetimde kullanılan yaklaşımlar zaman içerisinde değişime uğramıştır. Başlangıçta % 100 belge incelemesi, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması şeklinde başlayan denetim anlayışı 19.yy'da sermayenin hisseler ayrılması, hisseleri halka açılmış anonim şirketlerin kurulması, bankacılık ve sigortacılıkta meydana gelen gelişmeler denetimi değişime uğratmıştır. Zaman içerisinde meydana gelen değişimi özetleyecek olursak (Haftacı, 2011, s. 2):

- a) 1900'lü yıllara kadar belgelerin tamamının incelenmesine yönelik "Belge Denetimi" yaklaşımı.
 - b) 1900-1930 yılları arası finansal tabloların bir bütün olarak denetimine yönelik "Finansal Tabloların Denetimi" yaklaşımı.
 - c) 1930'lu yıllardan günümüze kadar gelen ve işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesini esas alan "Sistemlere Dayalı Denetim" yaklaşımı.
 - d) Günümüzdeki bilgi teknolojileri ve denetim alanındaki gelişmeler ve faaliyet denetiminin yaygınlaşması sonucu "Yönetim Denetimi" yaklaşımı.
 - e) 2000'li yıllardan sonra karşılaşılan büyük ölçekli finansal skandallar sonrası "Risk Odaklı Denetim" yaklaşımı.
- benimsenmiştir.

Denetimin söz konusu gelişimi, denetimin ilgili taraflarında da görülmüş, başlangıçta sadece denetimi talep eden sadece işletme sahipleri iken zamanla işletmeye borç verenler, işletme yöneticileri, devlet, sermaye piyasası yatırımcıları, kredi kuruluşları, sendikalar ve çalışanlar da eklenmiştir. Denetimin konusu ve kapsamı da zamanla değişmiş, başlangıçta yalnızca doğrulama amaçlı %100 belge incelemesine dayalı, hata ve hile bulmak amaçlı bir denetim iken, bu gün finansal tabloların denetiminin yerini risk odaklı denetim yaklaşımı almış, uygunluk ve faaliyet denetimi şeklinde gelişmiştir.

1.4. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLMA ŞARTLARI

Bağımsız denetime tabi olma şartları 19 Mart 2016 tarihli ve 29658 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/8549 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar ile 19/12/2012 tarih ve 2012/4213 Sayılı Karar'da değişiklik yapılarak bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde yapılan düzenlemelerle aranan şartlar yeniden belirlenmiştir. İlgili Bakanlar Kurulu kararına göre; tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten 2015 ve 2016 yılları için herhangi ikisini sağlayan mükellefler 2017 yılı faaliyetlerini bağımsız denetim yaptırmak zorundadırlar.

- a) Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk lirası.
- c) Çalışan sayısı 200 ve üstü.

Yani son iki yılda yukarıdaki şartlardan en az ikisini üst üste sağlayan firmalar bağımsız denetim yaptırmak zorundadır.

1.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN UNSURLARI

Yukarıda belirtilen tüm denetim tanımlarına dikkat edecek olursak, bazı unsurların tekrarından ibaret olduğunu görürüz ki bu da bizi denetimin özelliklerine götürür.

“Bu tanımlarda dikkat edilmesi gereken ortak unsurlar (Toroslu, 2016, s. 37):

- 1- *Denetimle ilgili tüm tanımlamalarda denetimin bir süreç olduğunun belirtilmektedir.*
- 2- *İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar vardır.*
- 3- *Bağımsız denetimle önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk araştırılmaktadır.*
- 4- *Makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları aranmaktadır.*
- 5- *Bağımsızlık, denetimin olmazsa olmaz unsurudur.*
- 6- *İşletmenin hazırlamış olduğu finansal tablolarla ilgili denetim görüşünün ilgi duyanlara raporlaması yapılmaktadır.”*

Bu unsurları açıklayacak olursak:

- 1- Denetimle ilgili tüm tanımlamalarda denetimin bir süreç olduğunun belirtilmektedir:

Denetim müşteri kabulünden başlayarak, denetim sözleşmesinin yapılması, denetim ekiplerinin kurularak, denetim standartlarında belirtilen belirli denetim adımlarının uygulanması, makul derecede güvence sağlayacak şekilde yeterli ve uygun denetim kanıtları toplamak amacıyla bağımsız denetim tekniklerinin uygulandığı ve bu kanıtların değerlendirilerek olumlu, olumsuz, şartlı veya görüş belirtmekten kaçınma şeklinde belirli bir denetim görüşüne ulaşıldığı ve sonuçların ilgi duyanlara raporlandığı, zaman zaman ileri geri gitmelerin yaşandığı birbirini izleyen sistematik bir süreçtir. Denetim sözleşmesinin imzalanmasından önce müşteri kabulü, varsa önceki denetçiyle yapılacak görüşmeler, yeterli yetkinlikte ve nicelikte denetim personelinin olup olmadığının belirlenmesi gibi çalışmalar gerektiren, uzun bir planlama süreci ve uygulama aşamaları içeren bir süreçtir (Toroslu, 2016, s. 37) (Güredin, 2014, s. 11).

2- İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar vardır:

İşletmenin hazırlamış olduğu finansla tablolar, o işletme yönetiminin belirli bir döneme ait iktisadi faaliyetleri hakkındaki beyan ve iddialarını yansıtır. Finansal tablolar, işletme ilgililerine işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgiler sağlar. İşletmenin varlıkları, kaynakları ve yaptığı faaliyetler neticesinde sağladığı kar ve zararları, nakit akışları hakkındaki bilgiler finansal tablolar aracılığıyla işletme ilgililerine işletmenin iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaları olarak bilgiler sağlar (Toroslu, 2016, s. 38).

3- Bağımsız denetimle önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk araştırılmaktadır.

Denetçi ile İşletmenin iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialarını hazırlayan işletmenin muhasebe sisteminin ortak bir dil kullanması gerekmektedir ki, bu da önceden saptanmış ölçütler ile sağlanabilir. Denetçinin vazifesi; İşletmenin iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialarının bu önceden saptanmış ölçütler olan yürürlükteki mevzuat, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kavramları, Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygunluğunun araştırılmasıdır. Denetçi Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre denetimi gerçekleştirerek finansal tablolardaki işletme yönetiminin iddialarının belirtilen mevzuat, ilke ve standartlara uygunluğunu araştırır (Toroslu, 2016, s. 38).

4- Makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları aranmaktadır:

Makul güvence, mutlak güvence değildir. Bağımsız denetim, yüzde yüz bilgilerin kontrolünden ziyade, bilgilerin örnekleme yolu ile seçilmesi nedeniyle, Denetim Riski denilen; finansal tablolarda önemli yanlışlık olduğu halde, denetçinin finansal tabloların doğru olarak sunulduğu sonucuna varması ve finansal tablolar hakkında olumlu görüş vermesi riski, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkları belirleyememe olasılığı her zaman vardır. Hata ve hileyi birbirinden ayıran husus hilede kasıt unsurunun olmasıdır. Denetçi; finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmak için denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşırsa da muhasebe sistemi, kayıt ve belgelerinin tamamının gerek zaman gerekse personel kısıtları nedeniyle

denetlenememesi sonucu mutlak güvence elde edilemeyeceğinden, makul güvence sağlayacak şekilde denetim planlar ve uygular (Toroslu, 2016, s. 67).

5- Bağımsızlık denetimin olmazsa olmaz unsurudur:

Bağımsızlık; “müşteri baskısına karşı koyabilme yeteneğidir” (Knapp C. M., 1985, s. 202). Denetçi gerek kanıt toplarken ve gerekse topladığı kanıtları değerlendirirken önyargıdan uzak, tarafsız ve uzman bir kişi olarak hareket etmelidir (Selimoğlu v.d. S. K., 2014, s. 6) .

Yapılan denetimin değeri, denetçinin bağımsızlığa verdiği değer ile ölçülür. İşletmenin hazırladığı raporların işletmenin çıkarları doğrultusunda hazırlanmış olma olasılığı her zaman vardır ve bu bilgileri kullanan bilgi kullanıcıları ile bu bilgileri hazırlayanlar arasında çıkar çatışması yaratmaktadır. Örneğin; bir işletme bankadan kredi almak veya halka açık bir işletmenin hisse senetlerini yatırımcılarına daha cazip göstermek için mali tablolarını olduğundan daha iyi gösterebilecekken, diğer bir işletme ödenecek vergiyi azaltmak veya ortaklara yapılacak kar payı dağıtımını azaltmak için yaratıcı muhasebe uygulamaları uygulayabilecektir.

Denetçi, denetim ücretini denetlediği işletmeden alıyor olsa da denetçinin sorumluluğu, denetim raporuna göre karar verecek işletme dışı bilgi kullanıcılarına yani kamuyadır. Kamunun denetçinin bağımsızlığına hem gerçekte, hem de görünürde inanması gerekmektedir.

Gerçekte bağımsızlık, denetçinin denetim esnasında denetimin bağımsızlığını tehlikeye sokacak ilişkilerden kaçınmasıdır. Görünürde bağımsızlık, denetim faaliyetini dışardan gözlemleyenlerin denetçinin bağımsız olup olmadığı hakkındaki algısıdır. Denetçi gerçekte bağımsız olsa da denetim faaliyetini dışardan gözlemleyen üçüncü kişilerin denetçi hakkında bağımsız davranmadığını düşündürecek davranışlardan imtina etmesidir (Arslan, 2010, s. 8).

6- İşletmenin hazırlamış olduğu finansal tablolarla ilgili denetim görüşüne ilgi duyanlara raporlama yapılmaktadır:

İşletmeyle ilgili olanlardan, işletmenin mali tablolarını ve işletme faaliyet sonuçlarını doğrudan veya dolaylı çıkar ilişkileri nedeni ile incelemek isteyenler vardır. Bunlar ihtiyaç duydukları bilgilere cevap verecek tarafsız, doğru, güvenilir bilgilere ancak işletmenin muhasebe bölümünün görevlerini tam olarak yerine getirmesi sonucu

ulaşacaklardır (Cemalcılar v.d., 1997, s. 8). Finansal tablo kullanıcıları dediğimiz bu çıkar grupları işletme içi ve işletme dışı olmak üzere iki gruptan oluşur. İşletme dışı çıkar gruplarının işletme ile ilgili bilgileri kaynağında inceleme olanağı ve yeteneği olmaması, güvenilirliği sorgulanabilir bilgilere dayanılarak işletme ile ilgili kararlar vermelerini engellemekte, bu da denetim görüşüne olan talebi artırmaktadır. İşletme içi çıkar grupları da; bilgi, zaman yetersizlikleri, muhasebe verilenin çokluğu ve karmaşıklığı gibi nedenlerle bilgiye doğrudan ulaşma imkânları olmasına rağmen bağımsız denetim görüşünü talep etmektedirler.

1.6. BAĞIMSIZ DENETİMİ GEREKLİ KILAN NEDENLER

Ekonomik faaliyetlerin artması sonucu ekonomik işlemler daha karmaşıklaşmış, veriler çoğalmış ve bilgi sağlayanların yanlı tutumları işletmelerin sunduğu bilgilerin güvenilirliğini daha da sorgulanır hale getirmiştir. Yukarıda belirtilen bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye olan ihtiyaçları daha da artmıştır. Bilgi kullanıcılarının işletme hakkındaki bilgilere ilk elden ulaşmalarının imkânsızlığı, bilgi sunan ile bilgiyi talep eden arasındaki çıkar çatışması, kasten veya hatayla yanlış bilgilerin beyan edilmesi olasılığını arttırmıştır. Bilgiyi talep edenler yani bilgi kullanıcılarının önünde üç seçenek vardır. Bunlar; işletmeden istedikleri bilgileri talep edip kendileri kontrol edecekler ki bu işletme bilgilerinin gizliliği, bilgi kullanıcısının mesleki bilgisi ve bu iş için ayıracağı zaman düşünüldüğünde bu yol imkânsızdır. Bir diğer yol; işletmenin kendilerine sundukları bilgilere koşulsuz itibar ederek kararlarında kullanmaktır ki bu da tamamen kendini işletmenin bilgi hazırlayanlarının insafına bırakmak olur ve çok tehlikelidir. Son olarak da bağımsız denetçi görüşüne başvurmaktır ki en güvenilir yol budur (Selimoğlu v.d. S. K., 2015, s. 5-6).

Bağımsız denetimi zorunlu kılan birçok neden vardır. Bunlar (Selimoğlu v.d. S. K., 2015, s. 7):

- A) Çıkar çatışması: İşletme yöneticilerinin çıkarları doğrultusunda işletme olduğundan daha iyi veya daha kötü gösterilebilir. Muhasebe bilgilerinin güvenilirliği için işletmeyle hiçbir çıkar bağı olmayan, işletme yönetimi ve finansal tablo kullanıcılarına eşit mesafede bulunan bağımsız denetçi görüşüne ihtiyaç vardır.

- B) Muhasebe verilerinin karmaşıklığı: İşletmeler büyüdükçe işlem hacimleri artmakta ve finansal raporların içerdiği bilgiler daha çok uzmanlık gerektirmektedir. İşletme yöneticileri, ortakları ve diğer bilgi kullanıcıları finansal raporların güvenilirliğini talep etmekte; muhasebe verilerinin yasalara, GKGMİ, TMS ve TFRS'lere uygunluğunun sorgulanması gerekmektedir.
- C) Muhasebe verilerinin ve işletme kararlarının toplumun önemli bir kesimini etkilemesi; üretilen bilginin dürüst ve tarafsız olmasını daha da önemli yapmaktadır.
- D) Doğru ve güvenilir bilgi gereksinimlerinin artması; yaşanan şirket skandalları güvenilir bilgiye olan gereksinimi arttırmıştır.
- E) Bilgi kullanıcılarının sayısının artması, çok ortaklı ve dünya çapında yatırım olanakları, yabancı yatırımcıların teşviki, şeffaf piyasalar, uluslararası standartlara göre bağımsız olarak denetlenmiş şirketleri zorunlu kılmaktadır.
- F) Zaman, mesleki yeterlilik ve işletme bilgilerine ulaşmanın zorluğu bağımsız denetime olan ihtiyacı arttırmıştır.
- G) Yasal zorunluluklar: Çeşitli yasal düzenlemeler bazı işletmelerinin finansal tablolarının TMS ve TFRS'lere uygun olarak hazırlanmasını ve bağımsız denetime tabii tutulmasını zorunlu kılmaktadır.

1.7. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI

Bağımsız denetimin başta denetlenen işletme olmak üzere, toplumun birçok kesimine doğrudan ve dolaylı olarak yararları bulunmaktadır. Ekonominin can damarı olan işletmeler günümüzde ülke ekonomilerine yön verir hale gelmiş, devlet bütçelerinin üzerinde geliri olan küresel işletmelerde yaşanan krizler bir anda domino etkisi yaparak küresel krizlere neden olabilmektedir. Bağımsız denetimin yararlarını üç grupta sınıflandıracak olursak, başta denetlenen işletmeye olan yararları, işletme ile ilgili olanlara sağladığı yararlar ve kamu kuruluşlarına olan yararlarından bahsetmek gerekmektedir. (Güredin, 2014, s. 25-26)

1.7.1 Denetlenen İşletmeye Olan Yararları

- a) Bağımsız denetim finansal tablolara olan güveni artırır.

- b) İşletme yönetiminin ve işletme çalışanlarının işletme kaynaklarını, daha etkin ve verimli kullanmasını sağlayarak; işletme varlıklarını zimmetlerine geçirmelerini engeller.
- c) Denetimden geçmiş finansal tablolar resmi kurumların işletmeye olan güvenini artırır.
- d) Denetimden geçmiş firmalar daha iyi şartlarda kredi olanaklarına kavuşur.
- e) Denetimden geçmiş finansal tablolar hata veya hile kaynaklı uygulamaları ortaya çıkararak işletmenin gelir ve giderlerinin gerçeğe uygun olarak gösterimini sağlayacaktır.
- f) Bağımsız denetim şirket topluluklarında işletme politika ve uygulamalarının tüm topluluk içinde eksiksiz uyulduğunu gösterir.

1.7.2 Denetlenen İşletmeyle İlgili Olanlara Olan Yararları

- a) Denetlenmiş finansal tablolar kredi kuruluşlarına alacakları kararlarda yardımcı olur.
- b) Denetlenmiş finansal tablolar küçük tasarruf sahibi yatırımcıların alacakları yatırım kararlarında faydalı bilgiler sağlar.
- c) Denetlenmiş finansal tablolar işçi sendikalarına, üyelerinin zam ve diğer sosyal ödemelerinin pazarlığında somut veriler sağlar.
- d) Denetlenmiş finansal tablolar satış, kira, devir, takas, birleşme gibi işlemlerde alıcı ve satıcı taraflara tarafsız bilgiler sunar.
- e) Denetlenmiş finansal tablolar işletmenin ilgili taraflarına güvenilir bilgiler sunar.

1.7.3 Kamu Kuruluşlarına Olan Yararları

- a) Denetimden geçmiş finansal tablolara dayanarak hazırlanan vergi beyannamelerinin güvenilirliğini artırır.
- b) İşletmenin bağımsız denetçi ile denetlenmiş olması kamu kuruluşlarının yapacakları denetimin kapsamının daraltılmasını sağlar.
- c) Denetimden geçmiş finansal tablolar adli olaylarda adli mercilere güvenilir bilgi sağlar.

2. TÜRKİYEDE BAĞIMSIZ DENETİMLE İLGİLİ YAPILAN DÜZENLEMELER

Ülkemizde bağımsız denetim alanında ilk düzenleme 1981 yılında kabul edilen mülga 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16. Maddesi gereğince; *“ihracatçılara ve sermaye piyasası kurumlarına, düzenleyecekleri mali tablolardan Kurulca belirlenenleri daha önce kurulmuş ve bu kanun uyarınca kurulan bağımsız denetleme kuruluşlarına, bilgilerin doğruluk ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtma ilkesine uygunluğu bakımından incelenecek bir rapor almak zorunluluğu”* getirilmiştir. Sermaye Piyasası Kurumu bu amaçla 1987 yılında ilk olarak *“Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmelik”* yayınlamış. SPK bağımsız denetimle ilgili en son seri X, no:22 sayılı *“Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Tebliğ”*i yayınlamış.

3568 sayılı *“Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”* 1989 yılında yürürlüğe girmiş. 1990 yılında yayınlanan *“Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik* ile *“denetimin, muhasebe bilgilerinin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışma olarak”* tanımlanmıştır. 1994 yılında yürürlüğe giren 4008 sayılı kanun ile V.U.K.'a eklenen mükerrer 227 madde ile Maliye Bakanlığı vergi denetimlerinde SMMM ve YMM'lerden yararlanmaya başlamıştır. Yine 1994 yılında dünyadaki gelişmeler paralelinde TÜRMOB tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), ulusal muhasebe ve denetim standartlarını uluslararası standartlarla uyumlu olarak yayınlamak amacıyla kurulmuştur. 1999 yılında Sermaye Piyasası Kanun'na eklenen bir madde uyarınca 2002 yılında faaliyete geçen Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK)Türkiye Muhasebe Standartları'nı yayınlamıştır. TÜRMOB 2003 yılında Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)'nu ulusal denetim standartlarını IFAC ile uyumlu yayınlamak amacıyla kurmuş.

2011 yılında 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile UDS'lerle uyumlu BDS'leri yayınlama yetkisi KGK'ya geçmiştir. KGK kurulunca TMSK'nın

görevine son verilmiştir. KGK'nın görevleri: “Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu TMS'leri oluşturmak ve yayınlamak, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu TDS'leri yayınlamak, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, yetkilendirerek kamuoyuna yetkilendirdiği meslek mensuplarını ve kuruluşları bildirmek, bağımsız denetçileri ve bağımsız denetleme kuruluşlarının faaliyetlerini denetim çalışmalarını gözetlemek ve denetlemek, gereği gibi denetim yapmayan denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek, bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kuralları belirlemek, mevzuatla verilen benzeri görevleri yapmak” olarak tanımlanmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen tüm A.Ş. ve limited şirketler ile şirketler topluluğu bağımsız denetime tabi tutulmuş. Bunların finansal tablolarının bağımsız denetçi tarafından TDS'lere uygun olarak denetlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Denetime tabi olduğu halde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir(md.397/3). 6102 sayılı kanun ile halka açık olsun olmasın denetimin kapsamı bakanlar kurulu kararına bağlı olarak genişletilmiştir.

2.1. KAMU GÖZETİM KURUMUNUN YETKİ VE SORUMLULUKLARI

Kamu Gözetim Kurumu sitesinde bulunan tanıtım kitapçığında “Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur. KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur.” denilmektedir.

KGK sitesinde kurumun görevleri aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

- “Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek.
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak.

- *Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak.*
- *Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak.*
- *Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının teftiş ve incelemelerini yapmak.*
- *Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarının oluşturulmasına ilişkin mevzuat çalışmalarında bulunmak.*
- *Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirme işlemlerini yapmak.*
- *Muhasebe ve denetim standartlarını yayımlayan uluslararası kuruluşlarla yapılan çalışmalarda Kurumu temsil etmek ve bu kuruluşlar bünyesinde oluşturulan çalışma komisyonlarında görev almak.*
- *Mevzuat değişikliklerini önermek, takip etmek ve düzenleme çalışmalarına katılmak.*
- *Mevzuatın uygulanmasına yönelik gerçek ve tüzel kişilere, kamu kurum ve kuruluşları ile ilgililere verilecek eğitim çalışmaları, konferans, kurs ve seminerlerde görev almak.”*

olarak belirtilmiştir.

KGK'nın görevleri bu yönetmeliğin 1. Maddesi uyarınca; “13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı resmi gazete ile çıkarılan Bağımsız Denetim Yönetmeliği” ile düzenlenmektedir.

Bu yönetmeliğin 2. Maddesi uyarınca;”6102 sayılı Kanun ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; yetkilendirilmelerine, sicil kayıtlarının tutulmasına, yükümlülüklerine, sorumluluklarına, bunların Kurum tarafından incelenmesine ve denetlenmesine ve bunlar hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esasları” yer almaktadır.

2.2. KURUMCA YAPILACAK İNCELEMELER, DENETİMLER VE İDARİ YAPTIRIMLAR

Bu yönetmeliğin 29. Maddesi uyarınca; “*Kurumca uygulanacak idari yaptırımlar İnceleme ve denetimler, ihbar ve şikâyetler ya da diğer kurum ve kuruluşların bildirimleri sonucunda, yaptıkları denetim çalışmaları ve faaliyetleriyle, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye, 6102 sayılı Kanunda yer alan denetime ilişkin hükümlere ve Kurum düzenlemelerine aykırı hareket ettikleri tespit edilenlere, aykırılıkların mahiyetine bağlı olarak Kurum kararıyla uygulanan yaptırımlar*” yönetmelikte yer aldığı şekliyle;

2.2.1. Uyarı

Aşağıdaki hususlara denetçiler tarafından riayet edilmemesi hallerinde uyarı cezası uygulanır.

“*MADDE 40 – (1) Denetim kuruluşlarına veya denetçilere;*

a) Denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde, TDS'ye aykırı olarak yürütülmesi,

b) Bağımsızlığı tehdit eden hususlara ilişkin gerekli önlemlerin alınmaması ve bunlara ilişkin değerlendirmelerin kayda geçirilmemesi,

c) 20nci maddede belirtilen kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması,

ç) 21inci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen taahhüdün verilmemiş olması, (Madde 21 Kısım (2) Denetim kuruluşları, denetçiler ve denetime katılanlardan, her bir denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt alır.)

d) 23üncü maddede belirtilen reklam yasağına uyulmaması,

e) 24 üncü madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi, (Haksız rekabet yasağı)

f) 25 inci maddede öngörülen sürekli eğitim programlarına katılım sağlanmadığının anlaşılması veya öngörülen süre sonunda eğitim programlarının tamamlanmaması,

g) 28 inci madde uyarınca görevlendirilmesi uygun görülenler dışında sorumlu denetçi görevlendirilmesi, (Madde 28 Kısım (1) Sorumlu denetçiler, denetim raporunu denetim kuruluşları adına imzalama yetkisini haiz olup, denetim kuruluşunun yönetim organı tarafından, aşağıdaki şartları sağlayan denetçiler arasından, Kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirilir.)

ğ) 29 uncu madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi, (Denetim kuruluşu veya denetçi ile denetlenen işletme arasında yazılı olarak düzenlenen denetim sözleşmesinin asgari olarak içermesi gereken hususları içermemesi hali.)

h) 33 üncü maddede belirtilen mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması,

ı) Kuruma yapılacak bildirimlerin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi,

i) 35 inci madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi, (Saklama ve ibraz yükümlülüğüne aykırı hareket edilmesi.)

j) 36 ncı maddede belirtilen şekilde şeffaflık raporunun hazırlanmaması, zamanında Kuruma bildirilmemesi veya yayımlanmaması,

k) Kurumca belirlenen ücret tarifesine uyulmaması,

l) Mevzuat uyarınca denetim raporlarının süresi içinde tamamlanmaması veya hazırlanan raporların usulüne uygun olarak ilgili yerlere gönderilmemesi,

m) 37 nci madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,(TTK kaynaklı zorunluluklar).

n) Bu maddede yer almamakla birlikte diğer ilgili mevzuatta uyarı yaptırımını gerektiren benzer diğer durumların tespit edilmesi,”

hallerinde denetim kuruluşlarına veya denetçilere uyarı yaptırımını uygulanır.

2.2.2. Faaliyet İznini Askıya Alma

Aşağıdaki hususlara denetçiler tarafından riayet edilmemesi hallerinde denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinleri faaliyet izninin askıya alınması cezası uygulanır.

“MADDE 41 – (1) Aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunduğu tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinleri fiilin ağırlığı dikkate alınarak, iki yılı geçmemek üzere Kurul kararıyla belirlenen süreyle askıya alınır:

a) Uyarı yaptırımını gerektiren fiilin, uyarıya rağmen devamı veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrürü ya da bu süre içinde uyarı yaptırımını gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.

b) TDS çerçevesinde gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi.

c) Yapılan denetim çalışmalarında, TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi.

ç) Denetlenen işletmeye 22 nci maddenin beşinci fıkrasına aykırı olarak hizmet verilmiş olması. ((5) Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.).

d) 26 ncı maddede belirtilen denetim kısıtlamalarına riayet edilmemesi.”

hallerinde denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinlerine askıya alma yaptırımını uygulanır.

Denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar

Denetim firmalarının ve denetçilerin aşağıda belirtilen denetim işlerini üstlenmeleri yasaklanmıştır.

“MADDE 26 – (1) Denetim kuruluşları ve denetçiler aşağıda belirtilen denetimleri üstlenemezler:

a) 6102 sayılı Kanun uyarınca üstlenemeyecekleri denetimler.

b) Bağımsızlığı zedeleyecek denetimler.

c) Denetlenen işletmenin özelliğine göre denetim kadrosunun sayı, nitelik veya tecrübe bakımından yetersiz olduğu denetimler.

ç) Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dahil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri.

d) Sözleşme kabul süreçlerine ilişkin Kurum tarafından yapılan düzenlemelere aykırı denetimler.

e) Denetim kuruluşunun veya denetçinin mevcut iş yükü sebebiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkün olmayan denetimler.

(2) Birinci fıkranın (ç) bendinde geçen sürelerin hesabında aynı denetim ağı içinde bulunan kuruluşlar ile ilişkili denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde geçen süreler topluca dikkate alınır. Çalıştığı denetim kuruluşuna bakılmaksızın, denetçinin aynı denetlenen işletmede geçirdiği süreler birlikte dikkate alınır.

(3) Denetçiler, denetçilik görevinden ayrılmalarından itibaren iki yıl geçmedikçe son iki yılda denetiminde bulunduğu işletmelerde ve bağlı ortaklıklarında kilit yönetici olarak görev alamazlar.

(4) Denetçiler sadece bir denetim kuruluşu adına denetim yapabilirler. İstihdam edildikleri denetim kuruluşuyla ilişkileri sona ermedikçe başka bir denetim kuruluşunda ya da tek başına denetim faaliyetinde bulunamazlar.

e) Mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimlerde, 27 nci madde uyarınca denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranılması.

f) Mevzuatta faaliyet izinlerini askıya almayı gerektiren diğer durumların tespit edilmesi.”

Yukarıda belirtilen hususlara riayet edilmemesi halinde denetçiye faaliyet izninin askıya alma yaptırımını uygulanır.

2.2.3. Faaliyet İzninin İptali

Aşağıda hangi hallerde faaliyet izninin iptaline neden olunacağı belirtilmektedir.

“MADDE 42 – (1) Aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının veya denetçilerin faaliyet izinleri Kurul kararıyla süresiz olarak iptal edilir:

a) Faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren fiilin, yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrürü veya bu süre içinde faaliyet iznini askıya almayı gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.

b) Yetki belgesinin kasten yanlış veya yanıltıcı beyanlarda bulunmak suretiyle ya da hukuka aykırı diğer yollarla alınması.

c) Yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi.

ç) 30 uncu maddeye göre açıklanacak görüş yazılarında kasıtlı olarak; olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken olumlu, görüş bildirmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi.

d) Denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmiş olması.

e) Faaliyet izinlerinin iptalini gerektiren mevzuata aykırı diğer durumların tespit edilmesi.

(2) Faaliyet izni birinci fıkranın (c) bendi dışındaki nedenlerle iptal edilenler yeniden yetkilendirme başvurusunda bulunamazlar.

(3) Faaliyet izni iptal edilenler, kendilerine verilen mührü, yetki belgesini ve kimliği Kurum tarafından belirlenen süre içerisinde iade ederler. Aksi halde bu işlemi Cumhuriyet Savcılığına bildirilir.”

Yukarıda belirtilen hususlara riayet edilmemesi halinde denetçiye faaliyet izninin iptali yaptırımını uygulanır.

2.2.4. İdari Yaptırımlarla İlgili Diğer Hükümler

İdari yaptırımlar uygulanırken dikkate edilmesi gereken hususlar aşağıda belirtilmiştir.

“MADDE 43 – (1) Kurumca yapılan denetimler veya incelemeler neticesinde, düzeltilmesi imkan dahilinde olan hallerde, yaptırım kararı verilmeden önce tespit edilen aykırılık ve eksikliklerin giderilmesi için Kurumca ayrıca süre verilebilir. Verilen süre sonunda aykırılık ve eksikliklerin giderilmediğinin tespiti halinde karşılığında öngörülen idari yaptırım uygulanır.

(2) İlgililere savunma yapılması için on günden az olmamak üzere süre verilir. Verilen süre içinde savunma yapmayanlar savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar.

(3) Kurum uyarı yaptırımını dışında fiilin ağırlığını dikkate alarak gerekçesini belirtmek suretiyle bir derece hafif yaptırım uygulamaya yetkilidir.

(4) Gerekli değerlendirmeler yapılarak Kurulca alınmış olunan karar ilgililere tebliğ edilir. Yargı yolu açık olmak üzere, Kurul kararları kesindir, itiraz edilemez. Kurul kararları ilgilinin siciline işlenir.

(5) Denetim kuruluşlarında tespit edilen aykırı fiillerden dolayı istihdam edilen denetçilere yaptırım uygulanması denetim kuruluşunun hukuki ve cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

(6) Kurum, aykırılığı yapanların denetçi veya denetim kuruluşu olmaması halinde gerekli işlemleri tesis eder.

(7) Bu madde kapsamında denetim kuruluşları ve denetçiler hakkında alınan yaptırım ve tedbir kararları Kurumca gerekli görülen ilgili diğer kurumlara da bildirilir.

(8) Hakkında faaliyet iznini askıya alma kararı verilenler bu süre içinde, faaliyet izninin iptali kararı verilenler ise iptal kararı sonrasında yeni sözleşme yapamazlar.

Ancak, bunların devam eden denetim işlerinin tamamlanmasıyla sınırlı olarak faaliyetlerinin devamına Kurul tarafından karar verilebilir.

(9) Aşağıdaki hallerde Kurul tarafından denetim kuruluşu veya denetçinin denetim faaliyeti durdurulabilir:

a) 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu uyarınca gaiplik, temyiz kudretinin yitirilmesi, kısıtlılık ve benzeri haller ile denetçinin fiil ehliyetini yitirmesi veya denetim kuruluşunun faaliyetinin fiilen veya kayden sona ermesi veya hakkında mahkeme tarafından bir tedbir kararı verilmiş olması sonucu, denetim faaliyetinin yürütülmesinin sonradan imkânsız hale gelmesi.

b) Yıllık inceleme planı çerçevesinde veya ihbar ve şikayetler ve diğer kurumlardan gelen bildirimlerle ilgili olarak yapılan ilk değerlendirmeler sonucunda, faaliyet izninin askıya alınmasını veya iptal edilmesini gerektiren durum nedeniyle, denetim kuruluşunun veya denetçinin faaliyete devam etmesinin telafisi zor ve imkansız zararlara yol açacağı ihtimalinin bulunması.”

Şeklinde yer almaktadır.

2.3. BAĞIMSIZ DENETİMDE KULLANILAN FİNANSAL TABLOLAR

Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir.

Finansal tablolar bu amaca ulaşmak için işletmeyle ilgili varlıklar, borçlar, özkaynaklar, gelir ve giderler, karlar ve zararlar dahil, ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ile nakit akışları hakkında bilgiler sunar. Bu bilgi, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bunların zamanını ve kesinliklerini tahmin etmelerine yardımcı olur.

Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakileri içerir:

- (a) Dönem sonu finansal durum tablosu,
- (b) Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- (c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- (d) Döneme ait nakit akış tablosu,
- (e) Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar,

(f) İşletme bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uyguladığında, finansal tablo kalemlerini geriye dönük olarak düzelttiğinde ya da finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, bir önceki dönemin başındaki finansal durum tablosu.

2.4. FİNANSAL TABLO KULLANICILARI

İşletmenin mali bilgileri ve faaliyet sonuçlarının doğrudan veya dolaylı çıkar ilişkileri nedeni ile incelemek isteyen finansal tablo kullanıcıları, işletme yönetimi tarafından kendilerine verilen bilgilerin gerçek olmasından ve güvenilirliğinden emin olmak için denetim görüşüne başvuran işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarıdır. Bu çıkar grupları:

- 1- İşletme İçi Kullanıcılar (Ortaklar, yöneticiler ve çalışanlar)
- 2- İşletme Dışı Kullanıcılar(Yatırımcılar, kredi verenler, devlet, müşteriler, tedarikçiler)

2.4.1. İşletme İçi Kullanıcılar

İşletme içi kullanıcılar; işletme sahipleri yani ortaklar, yöneticiler ve çalışanlardır. İşletme sahipleri işletme yönetiminin karmaşıklığı nedeniyle yönetimi bu konuda uzman olarak yetişmiş kişilere devretmektedir. İşletme sahiplerinin tüm işletme fonksiyonlarını tek başlarına yerine getirmeleri imkânsızdır. İşletme sahipleri, yöneticilerin başarısını finansal tablolar aracılığıyla değerlendirmekte, yöneticilerin başarılarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi muhasebeden alınan bilgilerle yapılabilmektedir. Bu değerlendirmelerde üretim, finans, pazarlama, insan kaynakları, araştırma geliştirme bölümleri ile bilgi alışverişini gerektirir. Bu bölümlerin bilgilerinin çoğu mali nitelikte olup muhasebenin ürettiği bilgileri kapsamaktadır (Bektöre v.d., 1998, s. 4-6).

Genel olarak muhasebe; yatırım, kredi, kararlarında yöneticilere yardımcı olurken, üretim bölümüne üretim kapasitesi kararlarında, finans bölümüne gelecekteki nakit akışları ve bunların zamanları konusunda, insan kaynakları bölümüne personel giderlerinde oluşan değişikliklerin maliyetleri hakkında, araştırma geliştirme bölümüne devam eden projelerin maliyetleri hakkında, pazarlama, satış ve dağıtım müdürüne satış ve pazarlama maliyetleri hakkında özel raporlar hazırlar. Bütün bu gelişmeler işletmenin finansal durumunda, finansal performansında ve nakit akışlarında meydana gelen değişiklikler hakkında bir bütün olarak bilgiler sunar. Çalışanlar ise muhasebe bilgi sistemi sayesinde gelecekte işletmenin faaliyetlerine devam edip edemeyeceğini,

işletmede çalışmaya devam edip edemeyeceklerini, işverenden zam talep ederken, çalışanların mevcut çalışma koşullarında iyileştirmeleri talep ederken işletmenin finansal başarısına bakarlar (D.Larson, 1996, s. 4-5).

2.4.2 İşletme Dışı Kullanıcılar

İşletme dışı bilgi kullanıcıları işletmeye kredi verenler, hissedarlar, satıcılar, müşteriler, işçiler ve işçi sendikaları ile devlettir (Edwards v.d., 1985, s. 3).

2.4.2.1. İşletmeye Kredi Verenler

Finansal raporlar; potansiyel ve mevcut yatırımcılara, kredi verenlere işletmenin geçmişteki borçlarını zamanında ödeyip ödemediğini, işletmenin mevcut kredibilitesinin ne olduğunu, işletmenin borçlarını ödeme gücünün olup olmadığını, işletmeye yatırımın karlı olup olmadığını, gelecekte de işletmenin karlılığının sürüp sürmeyeceği hakkında bilgiler sunar (D.Larson, 1996, s. 5).

2.4.2.2. Hissedarlar

Hissedarlara; işletme hisselerinin elde tutulmalı mı yoksa satılması mı gerektiği, mevcut hisse paylarını azaltmalı mı yoksa arttırmalı mı, işletmenin mevcut karlılığının yeterli olup olmadığı hakkında bilgiler sunar (Edwards v.d., 1985, s. 3).

2.4.2.3. Satıcılar

Satıcılar işletmeye satış yaparken işletmenin mevcut ödeme gücüne bakarlar ki işletmeden olan alacaklarının vadesi geldiğinde tahsil edebilsinler (Sözbilir, 2000, s. 14).

2.4.2.4. Müşteriler

İşletme müşterileri almış oldukları malın garantisi olarak işletmeyi bildikleri için herhangi bir arıza durumunda iade veya değişim hakkını kullanabilmek için ürününü veya hizmetini almış oldukları işletmenin finansal gücünü sorgularlar (Sözbilir, 2000, s. 14).

2.4.2.5. İşçi ve İşçi Sendikaları

İşçi ve işçi sendikaları işletmenin finansal tablolarına bakarak işletmenin gelecekte kendilerini istihdam etmeye devam edip etmeyeceğini (Edwards v.d., 1985, s. 3); kıdem tazminatı ve emeklilik gibi özlük haklarını düzenli ödeme gücüne sahip olup olmadığını bilmek isterler.

2.4.2.6. Devlet

Devlet ekonominin can damarı olan işletmelerin devamlılığını, karlılığını ve istihdam yaratmasını ister ki artan nüfusa iş olanakları sağlasın, ödeyeceği vergilerle yurttaşlarının hayat standartlarını yükseltecek yatırımlar yapabilsin.



İKİNCİ BÖLÜM (MUHASEBE DENETİMDE ETİK KAVRAMI)

1. ETİK KAVRAMI

“İnsanları yasa ve ceza ile yönetirseniz, onlar bir daha yanlış yapmayacaklar, ancak şeref ve utanma duygularına da sahip olmayacaklardır. İnsanları erdemle ve ahlak kuralları ile yönetirseniz, o zaman onlar hem şeref ve utanma duygusuna sahip olacaklar, hem de doğruyu yapmaya çalışacaklardır.” Konfüçyüs

“Bir ülkenin medeniyeti, nüfusunun fazlalığı, şehirlerinin büyüklüğü veya ekinlerinin bolluğu ile değil, o ülke halkının ahlaki değerleri ile ölçülür.” R.W. Emerson

“Hayatta göreceğiniz iş ne olursa olsun, erdem olmayınca her şeyin, yapacağınız her işin sonunda utanç ve kötülük vardır.” Platon

“Ahlak konusunda inandığım ilke şudur; bir şeyi yaptıktan sonra kendini iyi hissediyorsan o ahlakidir; eğer kendini kötü hissediyorsan o gayri ahlakidir.” Ernest Hemingway

“Bir insanı ahlaki değerlerden yoksun olarak eğitmek, toplum için tehdit yetiştirmektir.” Theodore Roosevelt eğitim sisteminde ahlaki değerlere yer vermenin önemini ve gerekliliğini ortaya koyan bu yargısı bir asır önce dile getirilmiştir (Low v.d., 2008, s. 223).

Tüm şirket skandallarının iyi eğitilmiş kişiler tarafından yapılmış olması Theodore Roosevelt'in yaklaşık olarak 100 yıl önce söylediği bu veciz sözünde ne kadar haklı olduğunun en iyi göstergesidir. Ahlaki değerlerden yoksun yetişen bireylerin yasal düzenlemelerle önüne geçilemeyen yolsuzluklara imza atmaları, SOX yasası ve dünyadaki benzer uygulamalarına rağmen akabinde yaşanan finansal skandallar, Konfüçyüs'ün insanların yasa ve ceza ile yönetilemeyeceği, şeref ve utanma duygusuna sahip olmaları sayesinde doğruyu yapmaya çalışacaklarını söylemini de doğrulamaktadır.

2002 yılında yasalaşan Sarbanes–Oxley olarak bilinen ve tam adıyla “Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcı Koruma Kanunu” getirdiği düzenlemelere rağmen muhasebe ve denetim skandalları devam etmektedir ve devam edecektir. Aşağıda verilen tablo maalesef bu gerçeği doğrular niteliktedir.

Tablo 1. Dünyada gerçekleşen muhasebe skandallarını gösteren tablo
(https://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_scandals, 2016):

Firma Adı	Yıl	Denetim Firması	Ülke
Lockheed Corporation	1976		ABD
Nugan Hand Bank	1980		Avusturalya
ZZZZ Best	1986		ABD
Northguard Acceptance Ltd.	1980-1982	Ernst & Young	Kanada
Bankers Trust	1988	Arthur Young & Co	ABD
Barlow Clowes	1988		Birleşik Krallık
MiniScribe	1989		ABD
Livent	1989-1998	Deloitte & Touche	Kanada
Polly Peck	1990		Birleşik Krallık
Bank of Credit and Commerce International	1991		Birleşik Krallık
Phar-Mor	1992	Coopers & Lybrand	ABD
Informix Corporation	1996	Ernst & Young	ABD
Sybase	1997	Ernst & Young	ABD
Cendant	1998	Ernst & Young	ABD
Cinar	1998	Ernst & Young	Kanada
Waste Management, Inc.	1999	Arthur Andersen	ABD
MicroStrategy	2000	PWC	ABD
Unify Corporation	2000	Deloitte & Touche	ABD
Computer Associates	2000	KPMG	ABD
Lernout & Hauspie	2000	KPMG	Belçika
Xerox	2000	KPMG	ABD
One.Tel	2001	Ernst & Young	Avusturalya
Amir-Mansour Aria	2011	IAO	İran
Bank Saderat Iran	2011	IAO	İran
Enron	2001	Arthur Andersen	ABD
Swissair	2001	PricewaterhouseCoopers	İsviçre
Adelphia	2002	Deloitte & Touche	ABD
AOL	2002	Ernst & Young	ABD
Bristol-Myers Squibb	2002	PricewaterhouseCoopers	ABD
CMS Energy	2002	Arthur Andersen	ABD

Duke Energy	2002	Deloitte & Touche	ABD
Vivendi Universal	2002	Arthur Andersen	Fransa
Dynegy	2002	Arthur Andersen	ABD
El Paso Corporation	2002	Deloitte & Touche	ABD
Freddie Mac	2002	PricewaterhouseCoopers	ABD
Global Crossing	2002	Arthur Andersen	Bermuda
Halliburton	2002	Arthur Andersen	ABD
Homestore.com	2002	PricewaterhouseCoopers	ABD
ImClone Systems	2002	KPMG	ABD
Kmart	2002	PricewaterhouseCoopers	ABD
Merck & Co.	2002	Pricewaterhouse Coopers	ABD
Merrill Lynch	2002	Deloitte & Touche	ABD
Mirant	2002	KPMG	ABD
Nicor	2002	Arthur Andersen	ABD
Peregrine Systems	2002	KPMG	ABD
Qwest Communications	2002	1999, 2000, 2001 Arthur Andersen 2002 Ekim KPMG	ABD
Reliant Energy	2002	Deloitte & Touche	ABD
Sunbeam	2002	Arthur Andersen	ABD
Symbol Technologies	2002		ABD
Tyco International	2002	PricewaterhouseCoopers	Bermuda
WorldCom	2002	Arthur Andersen	ABD
Royal Ahold	2003	Deloitte & Touche	ABD
Parmalat	2003	Grant Thornton SpA	İtalya
HealthSouth Corporation	2003	Ernst & Young	ABD
Nortel	2003	Deloitte & Touche	Kanada
Chiquita Brands International	2004	Ernst & Young	ABD
AIG	2004	PricewaterhouseCoopers	ABD
Bernard L. Madoff Investment Securities LLC	2008	Friehling & Horowitz	ABD
Anglo Irish Bank	2008	Ernst & Young	İrlanda
Satyam Computer Services	2009	PricewaterhouseCoopers	Hindistan
Biovail	2009		Kanada
Monsanto	2009-2011	Deloitte	ABD

Kinross Gold	2010	KPMG	Kanada
Lehman Brothers	2010	Ernst & Young	ABD
Sino-Forest Corporation	2011	Ernst & Young	Kanada-Çin
Olympus Corporation	2011	Ernst & Young	Japan
Autonomy Corporation	2012	Deloitte & Touche	ABD
Penn West Exploration	2012-2014	KPMG	Kanada
Toshiba	2015	Ernst & Young	Japonya
Alberta Motor Association	2016		Kanada

ABD’de ve diğer ülkelerde yaşanan finansal skandallar, başta ABD olmak üzere, çeşitli ülkelerde sadece şirket ve şirket yönetimlerine değil aynı zamanda bağımsız dış denetime olan güvenin kaybına neden olmuş, yaşanan şirket skandallarının bağımsız denetime ve küresel piyasalara verdiği zarar ölçülemeyecek kadar büyüktür. Dünyada yaşanan şirket skandallarının bazılarında yaşananlara açıklamalar getirecek olursak (Stephen, 2003, s. 38-40):

- Enron: Muhasebe hileleri sonucu iflastaki bir şirket yüksek karlar gösterilmiş, zararlar diğer şirketlere aktarılmış, sonuçta şirket iflası ortaya çıkmış, CFO tutuklanmış ancak milyarlarca dolar buharlaşmasının önüne geçilememiş.
- Tyco: CEO vergi kaçırmakla suçlanırken, şirket iflas etmiş, işletme varlıkları kötüye kullanılmış, CIT satış geliri olan 6 milyar doların akıbeti ile ilgili suçlamalar.
- WorldCom: 3.8 milyarlık yolsuzluk, CEO’ya olan borçlar, iflas gerçekleşmiş.
- Adelphia telekomünikasyon: Üst düzey yöneticilere bilanço dışı krediler verilmiş.
- Xerox: karın 1.4 milyar dolar fazla gösterilmesi gerçekleşmiş.
- Global Crossing: iflasla sonuçlanmış.
- Qwest telekomünikasyon: CEO istifası, karlar tekrar belirlendi, varlıklar %50 düştü, ki 34 milyar dolara tekabül ediyor.
- Health South: 1.4 milyarlık yolsuzluk, bilanço ve gelir tablosu kalemlerinde hileli kayıtlar yapılmış.
- AOL ve TimeWarner’ın 110 milyar dolarlık birleşmesi AOL’nin gelirlerinin artmasını sağlamıştı. 18 ay içerisinde firma değeri %75 düşmüş, defter değeri azalmış ve AOL 2002 yılında kazançlarını Avrupa Birliği’nin 2003 bütçesinden çok az bir

miktar daha az olan 98.7 milyar dolar açıklamasına rağmen yatırımcıların uğradıkları zararları karşılayamadığı için tazminat davalarına maruz kalmıştır.

- Bristol-Myers: satışlarda 2.5 milyar dolar ve karda 900 milyon dolarlık düzeltme, antitiröst ihlali nedeniyle 670 milyon ceza almış.

- Fransız Vivendi-Universal: strateji hatası, hissedar kaybı, firmanın finansal verilerinin yanlış gösterildiği iddiaları nedeniyle mahkemelik olunmuş.

- Hollandalı Ahold: gelirlerin hileli raporlanması nedeniyle CEO kovuldu, borsa değeri düştü.

- Avusturalya'daki HIH sigorta grubu: 3.1 milyar borca rağmen borçlar hep az gösterilmiş, CEO kendisine şirket kaynakları ile 340.000 Avustralya dolarına saat almış, şirket yöneticilerine birçok dava açılmış.

- Güney Kore firması SK Global: 2001 yılında gelirlerini 1.2 milyar dolar fazla beyan etmiş, kredi kartı firmaları likidite krizi yaratmış, yatırım fonlarından yatırımcılar 10 milyar dolar çekmiş.

ABD'de yapılan bir araştırmada, işletme yöneticilerinin % 60'tan fazlasının, işyerlerindeki faaliyetlerinde ahlaki olmayan davranışlar gerçekleştirdiklerini, küçük işyeri sahiplerinin %36'sının ve işletme yöneticilerinin %69'unun ahlak dışı standartlara sahip olmanın yanlış olmadığına inandıklarını göstermiştir (Farrell v.d., 1994, s. 5).

Son yıllarda yaşanan sorunlar iş dünyasında etik kavramını önemli bir noktaya getirmiş, bağımsız denetimin bir kamu hizmeti olması, muhasebe meslek etiğine ve denetimde etiğe duyulan gereksinimi arttırmıştır. Peki, adından sıkça söz edilen etik nedir, kimi zaman ahlakla aynı anlamda kullanılan etiğin ahlaktan herhangi bir farkı var mıdır?

1.1. ETİK VE AHLAK KAVRAMLARI

Etik sözcüğü Yunanca "karakter" anlamına gelen "ethos" sözcüğünden türetilmiştir (Robert, 1984, s. 3). Etik; "insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, normları ve kuralları, doğru-yanlış ya da iyi-kötü gibi ahlaksal açılardan araştıran bir felsefe disiplini (Dikici, 2013)." Bir diğer tanıma göre etik "bireyin diğer bireyler, kurumlar ve devlet ile olan ilişkilerinde toplumun deneyimlerinden, gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan, akıl ürünü olan toplumsal uyum, birliktelik ve dayanışmayı arttırıcı, dolayısıyla toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı prensiplerin, standartların ve değerlerin bütünüdür."

Yani kısaca belirtecek olursak ahlak; “bir toplumun içinde kişilerin benimsedikleri, uymak zorunda buldukları davranış biçimleri ve kuralları olarak tanımlanmaktadır.” (Selimoğlu v.d. S. K., 2015, s. 121).

Ahlak; “Bir toplum içinde bireylerin benimsedikleri, uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kurallar” (Özel, Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik I., 2000, s. 19) şeklinde tanımlanmıştır. Etik davranmanın temelinde sorumluluk duygusunun olması kişinin yetki alanına giren herhangi bir konuda ona yükümlülükler getirmektedir (Özel, Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik I., 2000, s. 18).

Etik ve ahlak arasındaki farkın daha iyi anlaşılması için, ayrıldıkları noktaları bilirsek aralarındaki farkı daha iyi anlamış oluruz.

1.1.1. Etik ile Ahlak Arasındaki Fark

Ahlak; “bir toplum içinde bireylerin benimsedikleri, uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kurallardır.” (Özel, 2000, s. 19)

Etik, genelgeçer evrensel kurallar içermektedir. Yani etik, “coğrafyaya, sınırlara ve toplumlara göre şekillenemez.”. Ahlak ise toplumdan topluma, aynı toplumda farklı zamanlar itibariyle farklılık gösterebilir (Bayrak, 2001, s. 2).

“Ahlâk, bir toplumun en üst genel standartlarını içerirken, bireylerin meslekî ve kurumsal rollerinden bağımsız, toplumun tümü için geçerli, yaşadığımız toplumda her zaman ve mekânda 24 saatimizi kuşatan ve toplumdan topluma farklılık gösteren bir olgu iken; etik genel davranış standartları değil, toplumdaki belirli bir mesleğin, işin, kurumun veya grubun standartlarıdır, mesleğe ve alana özgüdür ve sadece o meslek ve alan için evrensel kurallar ortaya koyar (Dikici, 2013, s. 3)”. Bu da bizi meslek etiği kavramına götürür.

1.2. MESLEK ETİĞİ KAVRAMI

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odasının tanımına göre “ Etik, bireyin diğer bireyler, kurumlar ve devlet ile olan ilişkilerinde toplumun deneyimlerinden, gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan, akıl ürünü olan toplumsal uyum, birliktelik ve dayanışmayı arttırıcı, dolayısıyla toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı prensiplerin, standartların ve değerlerin bütünüdür.” (TURMOB, 2017, s. 12) şeklinde belirtilmiştir.

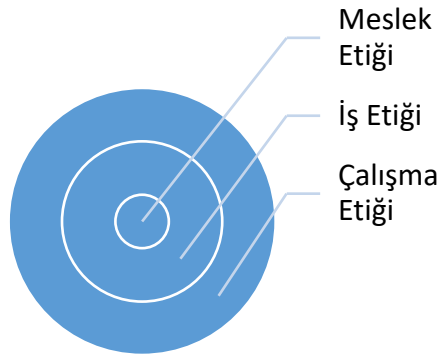
Meslek Etiği; “Belirli bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup, koruduğu; meslek üyelerine emreden, onları belirli bir şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan; yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür.” (Mocan, 2002, s. 1) şeklinde tanımlanmıştır.

Meslek etiği; “mesleki davranışlarla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur.” ve meslek etiği denilince kişisel etik, sosyal çevre ve işletme özelliklerinin oluşturduğu bir bütün akla gelmektedir (Selimoğlu v.d. S. K., 2015, s. 123).

Diğer tanımlarda meslek etiği;

Meslek etiği; “bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerini belirli şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünlüğüdür (Pehlivan, 1998, s. 4).”

“Meslek etiği ilkeleri genellikle toplumsal kültür ve değerlerden bağımsız olup, evrensellik arz ederler. Örneğin: doktorların, avukatların, mühendislerin mesleki ilkeleri hemen her yerde aynıdır. Bir doktorun işine zamanında gelmesi çalışma etiği, yanında çalışanlara adil davranması iş etiği, hastalarına gereken ihtimamı göstermesi ise meslek etiği örnekleridir. (Karacan, 2014, s. 52)”



Şekil 1. Meslek Etiği, İş Etiği ve Çalışma Etiğinin şematik ayrımı.

Meslek etiğinin amaçlarını maddeler halinde sunacak olursak;

1.2.1. Meslek Etiğinin Amacı

Meslek etiğinin amaçları (Dikici, 2013, s. 2) (Selimoğlu v.d. S. K., 2015, s. 122):

- Yetersiz ve ilkesiz çalışanları ayrıştırmak
 - Meslek içi rekabeti belirli kurallara bağlamak
 - İdeal hizmeti sağlamak
 - Amaç, hataların yapılmasını önlemektir.
 - Mesleğin insanlara daha iyi hizmet vermesi için, mesleğe bir kılavuz hazırlamaktır.
 - Bir mesleğin uygulamasında; topluma, müşteriye, mesleğe ve meslektaşına, doğaya ve çevreye karşı ahlaki, adil ve doğru davranış modeli geliştirmektir.
 - Bir meslek alanında insan ilişkilerine ait kuralların geliştirilmesi, işlevsel hale getirilmesini ve kural dışı davranışları sınırlandırmaktır.
- olarak maddeler halinde sıralanabilir.

1.2.2. Denetim Mesleği ve Meslek etiği kavramı

Toplumun düzgün işleyebilmesi için toplumca uyulması gereken belirli kuralların olması kaçınılmaz olup, bu kurallar hukukun kaynağını oluşturmaktadır. Bazı kurallar yasallaşırken, ahlak kurallarının, ahlaki kurallara ait tüm değer yargılarının yasaya dönüşmesi imkânsızdır. Bu onların daha değersiz olduğu manasına gelmediği gibi, aksine yüksek davranış kuralları olduğu için yasaların da üzerinde uyulması gereken üst değer yargılarına dayandığı için bu onları daha da değerli kılmaktadır (Güredin, 2014, s. 106).

Meslek etiği ilkeleri; meslektaş baskısı yaratarak, bireyleri etik davranış göstermeye zorlar, belirsiz ve karmaşık etik sorunlarda meslek elemanına çıkış yolları sunar, yöneticilerin ve patronların etik dışı istemlerini kontrol eder, kurumların topluma olan sorumluluklarını tanımlar ve hatırlatır, kurumun ve mesleğin gelişimine, çıkarlarına hizmet eder ve kişilerin kişilik özellikleri dışında doğru ve yanlış davranış konusunda onlara tutarlı ve kararlı bir rehber, adeta doğru yolu gösteren bir pusula vazifesi görür (Selimoğlu v.d. S. K., 2015, s. 122).

Her mesleğin birbirlerinden farkları olmasına rağmen, meslek ahlakı ile ilgili geliştirilen davranış kuralları ortak özellikler taşımaktadır (Güredin, 2014, s. 112).

- a) Her meslekte meslek üyelerinden beklenen, yasaların belirlediği düzeyin de üzerinde bir davranış göstererek devamlı daha iyiye yönelme eğiliminde olmaları.
- b) Meslek ahlakı kurallarını, toplumda mesleğin imajını olumlu yönde geliştirecek şekilde davranmaları.
- c) Meslek ahlakına aykırı davranışların yasaklanması.

Toplumun denetçilerden beklentileri çok yüksektir. Denetçilerin topluma olan sorumluluklarını anlatan meslek etiği kuralları aşağıda sıralanmıştır (Güredin, 2014, s. 112):

1. Denetçiler; bağımsız, dürüst ve tarafsız olmalı.
2. Denetçiler; mesleğin gerektirdiği teknik bilgi, deneyim ve yerliliğe sahip olmalı.
3. Denetçiler; müşterilerine hizmet sunarken, mesleki özen ve titizliği göstermeli ve kamuya karşı sorumluluklarının bilincinde olmalı.

1.2.3. Meslek Etiğinin Önemi

Muhasebe mesleğinin ayırt edici özelliği, kamu yararına hizmet ediyor olması nedeniyle, bir müşteri ya da işverenin çıkarlarından ziyade kamunun çıkarlarını düşünmesidir. Bütün meslek mensupları ister bağımlı isterse bağımsız çalışan meslek mensubu olsun temel etik ilkelerden taviz veremez, bağımsızlığını zedeleyecek davranışlar içerisinde bulunamazlar.

Toplumun profesyonel meslek mensuplarından beklentileri yüksektir. Basından da dikkat edecek olursanız bir hâkimin, bir doktorun, bir avukatın, üst düzey bir kamu görevlisinin karıştığı adli veya cezai olayların daha çok dikkat çektiğini görürsünüz. Her gün binlerce kişi telefon dolandırıcılara parasını kaptırırken birçok kişi haber bile olmazken belirli meslek mensuplarının karıştığı bu tarz olaylar gazetelere manşet bile olabilmektedir. Örneğin; “Beslenme üzerine hazırladığı kitapları ve Karatay diyeti ile tanınan Prof. Dr. Canan Karatay, kendilerini telefonda polis süsü veren dolandırıcılara 50 bin dolar ve 10 bin lirasını kaptırdı. Tesadüf sonucu dolandırıcılar yakalanırken, Prof. Dr. Canan Karatay’ın parası da kurtarıldı. Karatay ‘Nasıl oyuna geldim bilmiyorum. Bu konuda cahilim’ dedi. Karatay son anda kurtardığı parasını torba içinde teslim aldı.” (Karaçalı, 2016)

“ŞANLIURFA’da üs kuran tele-dolandırıcılık çetesi, Ankara Çankaya’da yalnız yaşayan emekli hâkim Y.D.’ye (80) ulaştı. Devlet adına gizli bir operasyon yürüttüklerini

belirten dolandırıcılar, emekli hâkimi görüşmeye ikna ettiler. Y.D. ile buluşan dolandırıcılar, “Sizi terör örgütlerinden korumak için mal varlığınızı alıyoruz” diyerek 8 milyon lira değerindeki arsanın tapusunu aldılar. Dolandırıcılar, arsayı 1.6 milyon liraya bir emlakçıya sattı, emlakçı ise 6 milyon liraya başka bir kişiye sattı.” (Kızılkoyun, 2016)

“İstanbul’da telefonda kendilerini polis olarak tanıtan ve aradıkları kişilerden para isteyen 2 şüpheli, Tokat’ta yaşayan bir adamı 4’üncü sefer dolandıracağı sırada polis tarafından yakalandı. Zanlıların, Türkiye’nin değişik illerinde görev yapan birçok hakim, savcı, doktor ve öğretim üyesini aynı yöntemle dolandırdıkları öğrenildi.” (Yalçın İ. , 2013)

Son haberde de dikkatinizi çekmiştir “...birçok hakim, savcı, doktor ve öğretim üyesini aynı yöntemle dolandırdıkları öğrenildi...” denilerek toplumun bazı meslek gruplarına verdiği değer ayrı bir anlam ifade ettiği belirtilmektedir. Adeta nasıl olurda bu onların başına gelir, nasıl olur da mağdur olarak dahi olsa böyle bir suçla isimleri anılır denilmek istenmektedir.

1.2.3.1 Meslek Etiğinin Önemi Örnek Olay

Gerçek hayattan alınmış iki örnek firmada yaşananları anlatacak olursak, etiğın önemini daha iyi kavramış oluruz. (Messier v.d., 2008, s. 647)

İlk Kmart mağazası Garden şehrinde. Michigan eyaletinde Mart 1962 açıldı. Kmart iflas koruma talebinde bulunduğunda tarih Ocak 2002’yi gösteriyordu. ABD’nin o güne kadar karşılaştığı en büyük perakendeci iflasıydı. Mayıs 2002’de, Kmart önceki döneme ait 3 çeyreğın finansal tablolarında düzeltme yaptı ve 2001 için 554 milyon dolar ek zarar belirtip, toplamda 2,4 milyar dolar zararla kapattı. Mayıs 2003’te şirket iflastan kurtuldu, şuan da 1500’den fazla mağazada çalışmaya devam etmektedir.

Arthur Andersen 1913’te kuruldu. 1990’ların sonuna kadar 5 büyükler arasındaydı. 85.000 çalışanı vardı. 2001 sonbaharında Enron’la ilgili dokümanları yok etmesi sonucu kanunları engellemek suçundan ABD adalet bakanlığınca suçlandı. Enron skandalı Texas eyaletinde olmasına rağmen, Andersen olayının açığa çıkması ile firma Haziran 2002’ye kadar ülke çapında 400’den fazla müşterisini kaybetti. Haziran 2002’de tek celsede adaleti karartmak suçundan suçlu bulundu ve denetim faaliyeti sonlandırıldı. 2002’nin başlarına kadar güçlü finansal pozisyonuna ve temyiz mahkemesinin adaleti karatma suçu kararını bozmasına rağmen firma bir daha asla muhasebe veya denetim faaliyetlerinde bulunamadı ve tarihten silindi.

Neden Kmart sonunda finansal güçlüklerden, sorgulanabilir muhasebe uygulamalarından ve kamu suçlamalarından kurtularak yaşamını devam ettirebilmişken, finansal olarak daha güçlü olan Arthur Andersen firması bunu başaramadı. Cevabı; Kmart'ın fiziki varlıklarının olması ve fiziki ürünlerin ticaretini yapıyor olması iken, Andersen'in tek varlığının mesleki yetkinliği ve yeterliliği, profesyonelliği ve dürüstlüğünden oluşan ününün olmasıydı. Enron olayından önce Sunbeam, Waste Management, the Baptist Foundation of Arizona ve diğer skandallardaki sorgulanabilir uygulamaları zaten itibarına büyük zarar vermişti. Enron skandalı ve yaşanan suçlamaları son darbeyi vurmuş, denetçilere profesyonellik, etik davranış ilkelerinin hayati önemini vurgulayan ciddi bir uyarı olmuştur.

Hiç kimse bir boyacı yolda gördüğü bir binanın boyasız olması nedeniyle durup o binayı boyamasını beklemezken, bir doktorun tatilde, gece yarısı yatağından kalkarak acil bir hastaya müdahale etmek için belki de yüzlerce kilometre mesafeye gitmeyeceğim demesini beklemez. Denetçinin de, önemli hata ve hileler içeren finansal tablolar hakkında olumlu denetim görüşü bildirmesi beklenemez. Bekleniyorsa yapılan denetimin hiçbir işlevi kalmamış demektir.

Denetçilik böyle önemli bir meslektir ki çalışanlarının tarafsız, bağımsız, dürüst, objektif, mesleki yeterliliğine özen gösteren, müşteri gizliliğini koruyan, mesleki davranış kurallarına dikkat eden yüksek kalitede hizmet beklenir.

1.2.4. Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik ile ilgili düzenlemeler.

Muhasebe ve denetimde etik kuralların belirlenmesi ile ilgili birçok ulusal ve uluslararası kuruluş tarafından araştırmalar yapılmıştır. Muhasebe ve denetim meslek mensuplarının uymaları gereken etik kurallar yasalaştırılmış, meslek kuruluşlarınca meslek etiği hakkında meslek mensuplarını bilinçlendirmek için gerekli eğitim faaliyetleri yürütülerek, meslek etiği hakkında birçok kitap ve makale yayınlanmış, muhasebe dünyası etik kongrelerle aydınlatılmaya çalışılmış ve üniversiteler ders müfredatlarına meslek etiği ile ilgili dersler koyarak geleceğin meslek mensuplarının meslek etiği konusunda bilinçlenmeleri için gereken önem verilmiştir.

Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI), Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Sarbanes–Oxley olarak bilinen ve ABD'de yürürlüğe konan ve tüm dünyada etkileri olan tam adıyla “Halka Açık

Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcı Koruma Kanunu” ile Uluslararası kuruluşların yaptığı düzenlemeler ve Türkiye uygulamaları; Maliye Bakanlığı tarafından yapılan Düzenlemeler, 3568 Sayılı Meslek Kanunu’nda etik ile ilgili düzenlemeler, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından yapılan düzenlemeler, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılan etik ile ilgili düzenlemeler, Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yapılan etik ile ilgili düzenlemeler ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile yapılan düzenlemeler muhasebe ve denetim elemanının etikle ilgili yol haritalarıdır.

Meslek etiği kuralları IFAC tarafından üç bölümden oluşturulmuş ve ülkemizdeki uygulaması da aynen bu doğrultuda benimsenmiştir. Birinci bölüm tüm meslek mensuplarına uygulanacak genel kurallardan oluşmaktayken, ikinci bölüm bağımsız çalışan meslek mensuplarına ve üçüncü bölüm bağımlı çalışan meslek mensuplarına uygulanmaktadır.

Temel prensipler aslında kişi muhasebe ve denetim meslek elemanı olmasa dahi tüm profesyonel meslek mensuplarının uygulayacakları genel etik hususlardan oluşmaktadır. Yani metindeki meslek mensubu bir avukat veya bir doktor olsa hiçbir değişiklik yapılmadan onun için de geçerli olan hususlar olarak değerlendirilebilir.

1.2.4.1. Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Tebliği

KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar tebliğinde temel etik prensipler beş etik prensipten oluşup bunlar; dürüstlük, tarafsızlık(objektiflik), mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış kurallarından oluşmaktadır. Yasada yer aldığı şekliyle bunlar:

1.2.4.1.1. Dürüstlük

Dürüstlük ilkesi, tüm denetçiler için, bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmektedir. Dürüstlük aynı zamanda doğru iş yapma ve güvenilir olmayı da içermektedir.

Denetçinin, bilgilerin:

- a) Önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içerdiğini,
- b) Dikkatsizce sunulmuş beyan veya bilgi içerdiğini veya
- c) İçermesi gereken bilgileri göz ardı ettiğini veya gizlediğini, dolayısıyla yanıltıcı mahiyette olduğunu

düşündüğü durumlarda, bu bilgileri içeren raporlar, beyannameler, yazışmalar veya diğer bilgiler ile bilerek ilişkilendirilmemesi gerekir.

Denetçinin, bu tür bilgilerle ilişkilendirildiğini fark etmesi durumunda; söz konusu bilgilerle ilişkilendirilmesini sonlandırmak için gerekli adımları atması zorunludur.

Yukarıdaki paragrafta yer alan bir hususla ilgili olumlu görüş dışında görüş bildiren bir rapor sunan denetçi, söz konusu paragrafı ihlal etmiş sayılmaz.

1.2.4.1.2. Tarafsızlık

Tarafsızlık ilkesi, denetçilere; mesleki veya işle ilgili muhakeme ve kararlarını; önyargı, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanma nedeniyle meslek ve işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermeme yükümlülüğü getirmektedir.

Denetçi, tarafsızlığa zarar verebilecek – tarafsızlığını zedeleyebilecek- durumlara maruz kalabilir. Bu tür durumların hepsinin tanımlanması ve öngörülmesi mümkün değildir. Herhangi bir durum veya ilişkinin, mesleki hizmeti veya faaliyetiyle ilgili muhakemesinin tarafsızlığını bozması veya uygunsuz etkilemesi durumunda denetçi, söz konusu mesleki hizmeti veya faaliyeti yürütmemelidir.

1.2.4.1.3. Mesleki yeterlik ve özen

Mesleki yeterlik ve özen ilkesi tüm denetçilere aşağıdaki yükümlülükleri getirmektedir:

- (a) Mesleki bilgi ve beceriyi, müşterinin yeterli mesleki hizmetleri alabilmesini sağlamak için gereken seviyede tutmak ve
- (b) Mesleki hizmetlerin veya faaliyetlerin sunumu sırasında, uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde özen içinde hareket etmek.

Yeterli mesleki hizmet, hizmet yerine getirilirken mesleki bilgi ve becerinin uygulanması sırasında doğru muhakemelerde bulunulmasını gerektirir. Mesleki yeterlik iki aşamaya ayrılabilir:

- (a) Mesleki yeterliğin kazanılması ve
- (b) Mesleki yeterliğin sürdürülmesi.

Mesleki yeterliğin sürdürülmesi; ilgili teknik, mesleki ve iş hayatına ilişkin gelişmelerin anlaşılmasını ve bunlara yönelik sürekli bir farkındalığı gerektirir. Sürekli mesleki gelişim, denetçinin mesleki çevrede yeterli bir şekilde faaliyet gösterebilmesi için gerekli kabiliyetleri geliştirebilmesine ve sürdürebilmesine imkân sağlar.

Özen, bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar.

Denetçi, mesleki faaliyet kapsamında, maiyetinde çalışan kişilerin uygun hizmet içi eğitim almasını ve gözetime tabi olmasını temin etmek üzere gerekli adımları atar.

Denetçi, uygun hallerde, müşterilerin ve denetçinin mesleki hizmetlerinden veya faaliyetlerinden faydalanan diğer tarafların, bu hizmetlerde bulunan yapısal kısıtlamalardan haberdar olmasını sağlar.

1.2.4.1.4. Sır saklama

Sır saklama (gizlilik) ilkesi denetçiler için aşağıdaki durumlardan kaçınma yükümlülüğü getirmektedir:

(a) Mesleğin icrası sırasında elde edilen gizli bilgileri, bu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görev/ödev ya da uygun ve belirli bir yetki olmaksızın denetim şirketi dışında bir tarafa açıklamak ve

(b) Mesleğin icrası sırasında elde edilen gizli bilgileri, kendisinin veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmak.

Denetçi, bulunulan sosyal ortamlar da dahil olmak üzere, başta çekirdek ailesinin bir üyesine, aile yakınlarından birine veya yakın bir iş arkadaşına, kasıtsız bir şekilde bilgi verme – açıklama- ihtimaline karşı dikkatli olmak suretiyle, sır saklama yükümlülüğünü sürdürür.

Denetçi, potansiyel bir müşteri tarafından açıklanan bilgilere ilişkin sır saklama yükümlülüğünü sürdürür.

Denetçi, bilgilere ilişkin sır saklama yükümlülüğünü denetim şirketi bünyesinde de sürdürür.

Denetçi, kendi kontrolü altındaki çalışanlar ile danışmanlık ve yardım aldığı kişilerin, denetçinin sır saklama yükümlülüğüne uymalarını sağlamak üzere uygun adımları atar.

Sır saklama ilkesine uygunluk sağlama yükümlülüğü, denetçi ile müşterisi arasındaki ilişkinin sona ermesinden sonra da devam eder. Yeni bir müşteri edinmesi

durumunda denetçi, önceki deneyimlerini kullanma hakkına sahiptir; ancak denetçi, mesleki ve iş ilişkileri sonucu edindiği veya aldığı herhangi bir gizli bilgiyi kullanamaz veya açıklayamaz.

Denetçinin gizli bir bilgiyi açıklamasının gerektiği veya gerekebileceği ya da bu tür bir açıklamanın uygun olabileceği durumlar aşağıda yer almaktadır:

(a) Mevzuat tarafından açıklamaya izin verilmesi ve müşteri tarafından açıklama yapmak üzere yetkilendirme yapılması,

(b) Aşağıdaki örneklerde olduğu gibi mevzuat tarafından açıklama yapmanın zorunlu tutulması:

(i) Hukuki takip sürecinde belgelerin ve diğer kanıtların toplanması veya

(ii) Ortaya çıkan mevzuat ihlallerinin ilgili kamu yetkililerine açıklanması.

(c) Mevzuat tarafından yasaklanmadığı sürece, bilgiyi aşağıdaki amaçlarla açıklamanın mesleki bir görev/ödev veya hak olması:

(i) Yetkili mercilerce kalite inceleme sürecine uygunluk sağlama,

(ii) Yetkili mercilerce yapılan bir sorgulamaya veya araştırmaya/inceleme cevap verme,

(iii) Hukuki takip sürecindeki bir denetçinin mesleki çıkarlarını koruma veya

(iv) Teknik standartlara ve etik hükümlere uygunluk sağlama.

Gizli bir bilginin açıklanıp açıklanmayacağına karar verirken dikkate alınacak faktörler aşağıda yer almaktadır:

Müşterinin, bilgilerin denetçi tarafından açıklanmasına razı olması durumunda, çıkarları etkilenebilecek üçüncü taraflar dâhil olmak üzere, tüm tarafların çıkarlarının zarar görüp görmeyeceği.

Mümkün olduğu ölçüde, ilgili tüm bilgilerin bilinen ve doğrulanabilir bilgiler olup olmadığı. Söz konusu durumun doğrulanmamış bulgular, eksik bilgiler veya doğrulanmamış sonuçlar içeriyor olması halinde –varsa– yapılacak açıklamanın türü belirlenirken mesleki muhakeme kullanılır.

Beklenen iletişim şekli ve bu iletişimin muhatabı olan kişi.

İletişimin muhatabı olan tarafların, bilgi alması uygun kişiler olup olmadığı.

1.2.4.1.5. Mesleğe uygun davranış

Mesleğe uygun davranış ilkesi, tüm denetçilere, ilgili mevzuata uygunluk sağlama yükümlülüğü ve mesleğin itibarını zedeleyeceğini bildikleri veya bilmeleri gereken her tür fiil ve davranıştan kaçınma yükümlülüğü getirmektedir. Bu faaliyetler; gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın – denetçinin o an için erişimde bulunan tüm özel şart ve durumları değerlendirmek suretiyle- mesleğin itibarını kötü yönde etkileyeceği sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu tüm faaliyetleri içerir.

Denetçiler, pazarlama ve tanıtım çalışmalarında mesleğin itibarına gölge düşüremezler. Denetçiler, açık sözlü ve dürüst olurlar ve:

(a) Sunabilecekleri hizmetler, taşıdıkları nitelikler ve edindikleri tecrübeler konusunda aşırıya kaçan iddialarda bulunamazlar veya

(b) Başkalarının işleriyle ilgili kötüleyici referanslar veremezler ve mesnetsiz karşılaştırmalar yapamazlar.

2. DENETİM HİZMETİNİN KALİTESİ KAVRAMI

Denetimin kalitesi, denetim hizmetlerini yerine getirirken denetim firması tarafından sağlanan girdinin kalitesi ile ölçülür (Pandit, 1999, s. 171-188). Denetimin kalitesi genellikle müşteri ve hizmet firmasından kişi arasındaki etkileşim sırasında, hizmet sunumunda oluşur (Parasuraman v.d., 1985, s. 41-50). Denetimin kalitesini doğrudan gözlemlemek zor olduğu için (Francis, 2004, s. 345-368), denetim kalitesini belirlemede finansal tablo ve denetim görüşü kullanıcılarının görüşlerine başvurulmuştur (Schroeder v.d., 1986, s. 86-93) (Carcello v.d., 1992, s. 1-15). Denetim firmalarının, denetimin kalitesini arttıran unsurlar üzerine yoğunlaşması, farklılaşarak hizmet kalitelerini arttırmaları, müşteri memnuniyetini arttırmalarını ve servis kalitelerini arttırmalarını sağlayacaktır (Carcello v.d., 1992, s. 1-15).

Literatür taraması yapıldığında; denetçilerin (Schroeder v.d., 1986, s. 86) (Carcello v.d., 1992, s. 2), denetim komitesi üyelerinin (Schroeder v.d., 1986, s. 86), hissedarların (Warming-Rasmussen v.d., 1998, s. 65), finans gazetecilerinin (Warming-Rasmussen v.d., 1998, s. 65) konu hakkında görüşleri araştırılmıştır.

Bu literatür taraması sonucu iki ana gözleme ulaşılmıştır. İlk olarak ulaşılan denetim firması ve denetim ekibinin denetimde kaliteye olan etkisidir. Denetim firması özellikleri olarak denetim firmasının lokasyonu, denetim firması büyüklüğü, denetim firmasının dahil olduğu davalar gibi unsurlar sayılırken; denetim ekibi için denetim ekibi

ve müşteri yönetimi arasındaki ilişki ve iletişim, denetim ortağı veya müdürünün yani başdenetçinin denetime verdiği dikkat ve katkı belirtilmiştir (Schroeder v.d., 1986, s. 87). Denetim hizmet kalitesinin değerlendirilmesinde (Carcello v.d., 1992, s. 2) (Schroeder v.d., 1986, s. 87) ve denetim kalitesine yönelik genel müşteri memnuniyetinde (Behn v.d., 1997, s. 7-24), bir çok çalışmada denetim ekibinin firma özelliklerine göre daha önemli olduğu bulunmuştur.

İkinci olarak, Carcello v.d. (1992)'nin bulduğu 41 adet unsur denetimde kaliteyi belirleyen özelliklerdir. Carcello v.d. (1992) finansal rapor düzenleyicisi olan 264 kişi, 245 denetçi ve finansal tablo kullanıcısı olarak yatırımcı 120 kişi üzerinde yaptığı analizler sonucu belirlediği 41 özellikten keşfedici faktör analizini kullanarak 12 ana unsuru denetim kalitesini belirleyen faktörler olarak bulmuştur. Bunlar:

1. Denetim takımı ve firmasının müşteri ile deneyimi
2. Endüstri deneyimi
3. Denetim firmasının müşteri ihtiyaçlarına cevap verme yeteneği
4. Denetim firmasının GKGDS ile uyumu
5. Denetim firmasının kaliteye verdiği önem
6. Denetim firmasının sorumlu ortak baş denetçisinin katılımı
7. Denetim faaliyeti sırasındaki davranış biçimleri
8. Denetim komitesinin katılımı
9. Denetim ekip üyelerinin karakteristik özellikleri
10. Denetim ekibi üyelerinin gösterdiği mesleki şüphecilik
11. Denetim firmasının bakış açısının tazeliği
12. Kişisel sorumluluğun derecesi

Sonraki araştırmalarda Carcello v.d. (1992) yaptığı çalışmadan faydalanarak, Behn v.d. (1997) Fortune 1000 firmalarını denetleyen 434 mali denetçi üzerinde araştırma yapmış, sonuçta 6 özelliğin genel müşteri memnuniyeti üzerinde pozitif etkisi olduğunu bulmuş. Bunlar:

1. Müşteri ihtiyaçlarına verilen yanıtlar
2. Denetim firmasının aktif katılımı
3. Denetim komitesinin etkin katılımı

4. Denetim sırasında sergilenen uygun davranışlar
5. Endüstri deneyimi
6. Denetim takımı ve firmasının müşteri ile deneyimi

Pandit (1999) ABD şirketlerinin üst düzey yönetici olan 359 kişi üzerinde yaptıkları denetim hizmetinin kalitesi, denetimin etkinliği ve güvenilirliği ve aynı firma ile devam edip edilmeyeceği üzerine etkisine baktığı araştırmada Carcello v.d.(1992)'nin kullandığı özellikleri kullanmış, müşteri yönetimi için önemli olmasını beklediği hususları belirlemiştir:

1. Denetim firmasının müşteri ihtiyaçlarına cevap verme yeteneği
2. Endüstri uzmanlığı
3. Yönetimin katılımı
4. Denetim sırasında sergilenen uygun davranışlar

Carcello v.d. (1992)ve Behn v.d. (1997) tarafından belirlenen 14 özellik;

1. Denetim takımı ve firmasının müşteri ile deneyimi (Yönetim deneyimi)
2. Endüstri uzmanlığı
3. Denetim firmasının müşteri ihtiyaçlarına cevap verme yeteneği
4. Denetim firmasının GKGDS ile uyumu – teknik yeterliliği
5. Denetim firmasının GKGDS ile uyumu- bağımsızlık
6. Denetim firmasının GKGDS ile uyumu- mesleki davranış
7. Denetim firmasının kaliteye olan bağlılığı
8. Denetim firmasının sorumlu ortak baş denetçisinin katılımı
9. Denetim faaliyeti sırasındaki davranış biçimleri
10. Denetim komitesinin katılımı
11. Denetim ekip üyelerinin karakteristik özellikleri
12. Denetim ekibi üyelerinin gösterdiği mesleki şüphecilik
13. Denetim firmasının bakış açısının tazeliği
14. Kişisel sorumluluğun derecesi

Bu özelliklerin 11 tanesi Carcello v.d. (1992)tarafından orijinal olarak belirlenirken, Denetim firmasının GKGDS ile uyumu Carcello v.d. (1992) tarafından da

kullanılmış ancak Behn v.d. (1997) Denetim firmasının GKGDS ile uyumunu – teknik yeterliliği, bağımsızlık ve mesleki davranış olarak ayrı ayrı araştırmıştır.

Tüm bu denetimin kalitesini belirleyen unsurları açıklayacak olursak, şu genel başlıklara ulaşırız.

2.1. DENETİM TAKIMI VE FİRMASININ MÜŞTERİ İLE DENEYİMİ

Denetim firmasının ve denetim takımının müşteri ile olan önceki denetimlerden gelen deneyimi denetimin kalitesini arttırmak için önemlidir. Denetim deneyimi, denetim firmasının ve denetim takımının daha önce de aynı firmayı denetlemiş olması sonucu, denetimin etkinliğini ve verimliliğini arttıracak şekilde planlanmasını ve uygulanmasını sağlaması muhtemeldir. Tecrübeli denetim ekipleri; firmanın operasyonlarına, bilgi sistemlerini ve belirli riskli bölgelerini aşına olduğu için nerelerde düzeltmelerin daha önce de yapıldığına, nerelerde hatalarla karşılaşabileceklerine, düzensizliklerin, yönetim kaynaklı risklerin kaynaklarına direkt odaklanabileceklerdir.

2.2. ENDÜSTRİ HAKKINDA BİLGİ

Endüstrideki diğer firmalar ve müşteri firma ile yapılan denetim tecrübeleri; endüstrideki riskler, fırsatlar ve muhasebe uygulamaları hakkında tecrübe kazandırmaktadır (Craswell v.d., 1995, s. 297-322). Örneğin; hayvan üretme çiftliğini denetleyen bir denetçi ilk defa yapacağı bu denetimde hayal gücünü ve yenilikçiliğini kullanarak, stok kontrolünü nasıl yapacağı hakkında pratik bir yol bulmuş. Problem binlerce büyük baş hayvanın nasıl sayılacağı ile ilgili. Uygulanacak belirli bir standart prosedürün bulunmadığı bu işte denetçi en etkin ve verimli bir yol bularak bu sayımı nasıl yapabileceğinin yolunu araştırmış, küçük bir uçak kiralamaya ve havadan fotoğrafı yapmaya karar vermiş. Veteriner kayıtlarından aşılama miktarlarına, yıllık doğum, satın almalar, satışlar, kesim, hastalık nedeniyle ölüm miktarlarını değerlendirerek yıllık canlı hayvan miktarını belirlemiştir (Messier v.d., 2008, s. 25).

2.3. DENETİM FİRMASININ KALİTEYE OLAN BAĞLILIĞI

Her denetim sözleşmesinde denetim firmasının kalite kontrol standartlarına uymasını sağlayan prosedürler, denetim firmasında güçlü bir kalite kültürü olması denetimin kalitesini artırır. Kalite Kontrol Standardı 1’de “Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme: Rapor tarihi veya öncesinde denetim ekibinin vardığı önemli yargıların

ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir.” denilmekte olup, KKS1 A32’de “Denetimin Yürütülme Kalitesinin Tutarlılığı için; Denetim şirketi, politika ve prosedürleri aracılığıyla denetimin yürütülme kalitesinin tutarlılığını artırır. Bu tutarlılık, genellikle yazılı veya elektronik rehberler, yazılımlar veya diğer standart belgelendirme biçimleri ile sektöre veya denetimin konusuna özgü rehberlerin oluşturulması suretiyle sağlanır.” denilmektedir. Aşağıdakiler, KKS1 A32’de belirtilen söz konusu materyallerde ele alınacak hususlar belirtmektedir:

- Çalışma hedeflerinin anlaşılmasını sağlamak amacıyla denetim ekiplerinin denetimle ilgili nasıl bilgilendirildiği.
- Denetim standartlarına uygunluk sağlama süreçleri.
- Denetimin yönlendirilmesi ve gözetimi, çalışanların eğitimi ve yetiştirilme süreçleri.
- Yapılan çalışmanın, varılan önemli yargıların ve düzenlenen rapor şeklinin gözden geçirilme yöntemleri.
- Yapılan çalışmanın, harcanan zamanın ve gözden geçirme işleminin boyutunun uygun şekilde belgelendirilmesi.
- Tüm politika ve prosedürleri güncel tutmaya yönelik süreçler.

Kalite kontrol standartları, denetim şirketinin denetçinin yeni bir denetim sözleşmesi yapmadan önce potansiyel müşteri hakkında incelemelerde bulunarak, denetimin etkin olarak yapılmasına yönelik geliştirdiği politika ve prosedürlerden topluluğudur. Kalite kontrol standartları temelde altı unsuru bünyesinde bulundurmaktadır (Selimoğlu v.d. S. K., 2015, s. 111):

1. Bağımsız denetim ekibinin sorumlulukları
2. Etik ilkeler
 - Bağımsızlık
3. Müşteri kabulü ve mevcut müşteri devamlılığı
4. İnsan kaynakları
 - Denetim ekiplerinin belirlenmesi
5. Denetim faaliyetlerinin yürütülmesi

- Danışma
 - Görüş ayrılıkları
 - Denetim çalışmasında kalite kontrol
 - a) Kalite kontrollerin zamanlaması ve kapsamı
 - b) Kalite kontrolleri yapacak kişinin belirlenmesi
 - c) Kalite kontrol çalışmasında dokümantasyon
6. Şikâyet ve İddialar
- Şikâyet ve suçlamalar
 - Dokümantasyon

2.3.1. Bağımsız Denetim Ekibinin Sorumlulukları

Denetim ekibi, denetim sözleşmesinin kalite kontrol standartlarına uygun olarak yerine getirilmesinden sorumludur. Denetimin gerçekte ve görünürde bağımsızlığı ile ilgili denetim firmasının kalite kontrol sistemlerinin faaliyetlerini olanaklı kılar.

2.3.2. Etik İlkeler

Sözleşme ortağı denetim ekibinin üyelerinin etik ilkelere uyumundan sorumludur. Sözleşme ortağı; bağımsızlığa karşı durumları belirlemeli, tanımlanan yasaya uymayan durumları belirlemeli ve değerlendirmeli, bu tehlikeleri bertaraf edilebilir bir seviyeye düşürmeli, bağımsızlığı koruyamıyor, bağımsızlığa aykırı bazı unsurları bertaraf edemiyorsa sözleşmeden çekilmeyi önermeli.

2.3.3. Müşteri Kabulü ve Mevcut Müşteri Devamlılığı

Müşteri işletme ile devam edip etmeme kararı, ortaya çıkan sorunların dikkate alınmasını içerir. Ana iş sahiplerinin güvenilirliği, sözleşme ekibinin yeterli ve uygun nitelikte elemana, zamana ve kaynağa sahip olup olmadığı, müşterinin etik ilkelere uyup uymadığının analizi yapar.

2.3.4. Denetim Ekibinin Belirlenmesi

Denetim ekip üyelerinin, mevcut denetim sözleşmesi için denetlenecek endüstri hakkında yeterli ve uygun eğitime ve deneyime sahipliği, teknik bilgisinin yeterliliği, mesleki yargılarını uygulama kabiliyeti olan, firmanın kalite kontrol prosedürleri hakkında bilgili ve uygulamalarında bu hususlara riayet eden bireylerden oluşan denetim ekibinin oluşturulmasını içerir.

2.3.5. Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesi

Sözleşme ortağı; zor ve karmaşık konularda denetim ekibinin gerekli danışmanlığı alınmasını sağlamak, belgelendirmek; sözleşme ekibi içinde, danışılan kişilerle ve sözleşme ortağı ile sözleşme kalite kontrolünü gözden geçiren arasında ortaya çıkabilecek potansiyel görüş ayrılıklarını çözmek zorundadır.

Sözleşme ortağı, gözden geçirmekle sorumlu kişiyi belirleyip, denetim raporu yayınlanmadan önce denetim belgelerinin gözden geçirilmesini, sözleşme ekibiyle yapılacak konuşmalardan, denetim raporunun yayınlanması ve ulaşılan kararları destekleyen yeterli uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediğinden emin olmalıdır.

Gözden geçirmekle sorumlu kişi denetim ekibinin üyelerince denetim faaliyeti boyunca:

- İşin mesleki standartlara, yasalara uygun gerçekleşip gerçekleşmediğinin,
- Önemli konular hakkında yapılan işlemlerin,
- Uygun danışmanlıkların alınıp alınmadığının,
- Revize gerektiren konuların olup olmadığının,
- Elde edilen kanıtların yeterli ve uygun olup olmadığının,
- Sözleşme prosedürlerinin amaçlarının başarılıp başarısız olduğunun,
- Belgelendirmelerin yapılıp yapılmadığının, gözetiminden ve denetiminden sorumludur.

2.3.6. Şikâyet ve İddialar

Denetim şirketi,

(a) Yaptığı çalışmaların mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine aykırı olduğuna ilişkin şikâyet ve iddiaların,

(b) Kalite kontrol sistemine aykırı hareket edildiğine ilişkin iddiaların gereğince ele alındığına dair kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur.

Denetim şirketi, denetim personelinin hiçbir korku ve baskı altında kalmaksızın denetim hakkındaki görüşlerini dile getirebilmeleri için gereken ortamı sağlayacak iletişim kanalları oluşturmalıdır.

Denetim şirketi mevcut denetimle ilgili şikâyet ve iddialar hakkında, kalite kontrol politika ve prosedürleri ile ilgili eksiklikleri ve kalite kontrol sistemine bir veya birden

fazla kişinin uymadığının tespiti hâlinde denetim şirketi olarak gereken düzeltmeleri yapmakla yükümlüdür.

2.4. DENETİM FİRMASININ BAKIŞ AÇISININ TAZELİĞİ

Düzenli aralıklarla denetçinin rotasyonu, hataları, düzensizlikleri bulma noktasında denetçinin bakış açısının tazeliği için denetimin kalitesini arttırmada faydalıdır. Bu her alanda her iş için geçerlidir. Toplantılar, sempozyumlar, kongreler bunun için yapılır. Bazen olaylara öyle odaklanılır ki o meşhur atasözü aklınıza hemen gelir “ağaçlara odaklanmaktan ormanı görememek.”. Sürekli aynı şeylere bakmak insanın bakış açısını daraltıp kısırlaştırırken, farklı alanlara yönelmek bakış açısını tazelenme için idealdir (Messier v.d., 2008, s. 673). Japon firmalarının CEO’larının belirli aralıklarla işi bırakıp, basit işler yaptıkları söylenir. Yurt dışı üniversitelerde de benzer uygulamalar vardır. Örneğin; ABD’de konusu hakkında gelişmelerden haberdar olmak için 3-4 senede başka bir ülkeye ortak araştırmalar yapmak amacıyla akademisyenler gönderilirler.

Zorunlu denetçi rotasyonunda amaç, rotasyon ile göreve başlayacak denetçinin bakış açısının tazeliğinden yararlanılarak denetimin yürütülmesi ve uzun süreli denetçi müşteri ilişkisinin doğurduğu etkilerin ortadan kaldırılmasıdır (Daugherty v.d., 2012, s. 97). Denetçi rotasyonu uygulamasının, denetçilerin mesleki şüpheciliğini korumalarına yardımcı olduğu düşünülmektedir (Nagy A. L., 2005, s. 56).

Ancak; sık sık denetçinin rotasyona tabi tutulması, onun takım arkadaşlarıyla takım ruhunu kazanmasını, her yeni işte firmanın durumunu yeniden öğrenmeye çabalamasına, daha önce firma tecrübesi olmadığı için riskli alanları belirlemede ve önceki düzensizliklerin düzeltilip düzeltilmediğini de bilemeyecektir. Bu da bir dezavantaj oluşturur. Zorunlu denetçi rotasyonu denetlenen firma ve denetim firması içinde çeşitli maliyetler oluşturmaktadır. Örneğin, yeni denetime başlamanın maliyetinin müteakip denetim maliyetlerine göre yüksek oluşu ve yeni denetçinin müşteri işletme hakkında yeterli bilgisinin ve deneyiminin olmaması nedeniyle işletmenin finansal tablolarında olabilecek hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkları tespit edemeyecek olması verilebilir (Myers v.d., 2003, s. 780).

Otley v.d.’nin yaptığı çalışmalarda denetimde kaliteyi zedeleyen unsurlar, yeterli ve uygun denetim kanıtı bulmadan denetim raporunu tamamlamak (prematüre sign-off; PMSO), denetim sürelerinin gerçek sürelerden farklı olarak olması gerekenden daha az sürelerle tamamlandığının belirtilmesi (under-reporting of time; URT) ve denetim

kalitesinin azaltan unsurların (audit quality reduction behavior; AQRB) yapılmasıdır. Bunlar sırasıyla açıklayacak olursak (Otley v.d., 1996, s. 32); PMSO: bir denetim adımının tamamlanmadan tamamlanmış gibi denetçi tarafından atlanması süreci. Örneğin; denetçiden o denetim adımı için 25 örneklem alması gerekirken, denetçinin zaman baskısı, bilgisizlik, mesleki yetersizlikler gibi nedenlerle veya başka nedenlerle 25 örneklemini bilinçli olarak 15 düşürmesi ve 25'in tamamını kontrol etmiş gibi işlem yapması. URT: Denetim adımı için bütçelenen saatin altında bir sürede işi tamamlamadığı halde tamamlamış gibi bildirmek. Buna örnek verecek olursak; denetçi 2 saatte bitirebilecekken bir denetim adımını, bir gün önceki akşam geç yatmış olmasının verdiği verimsizlikle, yorgunluğu nedeniyle 8 saatte bitirmiş. Normalde bunu 8 saatte raporlayıp durumu sorumlu denetçiye bildirmesi, kendi kişisel nedenlerinin maliyetinin müşteriye yüklenmemesini talep etmesi gerekirken, işyerinde daha önce bütçe aşımı ile ilgili uyarı almışsa bu sekiz saati bildirmediği gibi aksine 2 saatten daha az süreyi bildirir ki uyarı almasın ve hatta performans değerlendirilmesinde işin tamamlanma zamanı kriterse, eksik süre raporlaması yapacaktır. AQRB(Denetimin kalitesini düşüren davranışlar): denetlenen belgelerin yüzeysel araştırılması, zayıf müşteri açıklamalarına itibar edip ek araştırma yapmadan kabul edilmesi, makul güvence sağlamayacak düzeyde denetim örneklemini azaltmak, hatalı örnekleme doğrularla değiştirip ek araştırma yapılmasının önüne geçmek, bir denetim adımını keyfi olarak atlamak, bir müşterinin bütçe açım saatini başka bir müşterinin artan bütçelenen zamanına kaydırmak gibi saymakla bitirilemeyecek türde kalite düşürücü eylem vardır. Denetim mesleği tamamen insana dayalı bir hizmet türü olup, yüksek kalitede ve etkin denetim standartlarının olması ve bunların uygulanması uzun süreli denetim firma varlığı için yeterli değildir. Bunun için de etkin maliyet kontrollerinin yapılması gerekmektedir ki, bütçeler personelin kontrolü ve değerlendirilmesi için kullanıldıkça olumsuz eylemler artmaktadır (Emmanuel v.d., Chapman & Hall, s. 360).

Her denetim işinin tamamlanmasından sonra, belirli periyodik aralıklarla, denetim personelinin başarısının veya başarısızlığının değerlendirildiği, personelin ödüllendirildiği veya uyarıldığı süreçler yaşanır (Patten, 1995, s. 20) (Gregson, 1990, s. 35) (Vera-Munoz v.d., 2006, s. 138). Denetim firması kaynaklı itaat ve zaman baskısı denetçilerin değiştirilmesi gereken maddi hatalı hesapları değiştirmemesine ve zamanı olduğundan daha az sürede raporlamayı istemesine neden olur (Kelly v.d., 1990, s. 25)

(McDaniel, 1990, s. 280) (DeZoort v.d. T. H., 2006, s. 380). Denetçinin karşılaştığı zaman baskısı, yolsuzluk alameti olan maddi hatalara denetçinin odaklanmasını azaltır (Braun, 2000), müşteri kaynaklı ücret baskısı, denetçide bütçe baskısına neden olur, bunların da denetimin etkinliğini azaltma potansiyeli vardır (Houston, 1999, s. 75) (Margheim v.d., 1992, s. 67) (Bierstaker v.d., 2001, s. 30). Araştırmalar denetçinin aldığı olumsuz geri bildirimlerin sonucu, kendini düşünerek etik kararlar almasını etkilediğini göstermektedir (Cianci v.d., 2009, s. 470).

New South Wales Avustralya’da Mayıs 2005’de yapılan “The National Local Government Finance Professionals’ Biennial” konferansında 235 finans profesyoneli ve 35 iç denetçi üzerinde anket uygulanmış. Çünkü denetimde kaliteyi belirlemede dış denetçi ile yakın temasta bulunanlar iç denetçiler ve finansman sorumlu olanlardır. 48 sorulu ankette 14 faktör belirlenmiş. En çok rey alan 10 soru ana başlıklarıyla sıralanmıştır. Sektör tecrübe 3, yönetimle olan tecrübe 2, teknik yeterliliği 2 olmak üzere toplamda 7 özellik ve diğer 3 özelliğin bağımsızlık olduğu belirlenmiştir.

Denetim maliyetlerini düşürmenin bir diğer yolu denetim firmalarınca daha tecrübesiz personelin denetimlerde sorumluluk verilerek görevlendirilmesidir ki bu denetimin kalitesi için tehdit oluşturur (DeZoort v.d. F. T., 1997, s. 28). Eğer denetim ekibi yeterli teknik bilgi ve deneyimden yoksunsa, hata veya hile kaynaklı yanlışlıkları ortaya çıkarma ihtimali azalacaktır.

3. BAĞIMSIZLIK KAVRAMI

Meslek üyeleri denetim görevini yerine getirirken denetimle ilgili tüm konularda bağımsız olmalıdır. Denetimde bağımsızlık, denetimde kanıtları toplarken, kanıtları ve sonuçları değerlendirirken ve denetim raporlarını hazırlarken tarafsız olmayı bağımsız davranmayı ifade eder. Bağımsızlık denetim mesleğinin en temel özelliğidir ki denetim görüşünü alanlar denetçinin bağımsız olarak bu görüşü oluşturduğuna inanırlar (Güredin, 2014, s. 117). Denetçinin gerçekte ve görünürde bağımsız davranması gerekmektedir. Gerçekte bağımsız olsa da görünürde bağımsızlığını gölgeleyen davranışlar içinde olan denetçinin bağımsızlığı ortadan kalkar.

3.1. BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Denetçi bağımsızlığı, kavramsal çerçevede esasta ve şekilde bağımsızlık olarak ikiye ayrılır.

“Esasta bağımsızlık ve şekilde bağımsızlığı açacak olursak:

A) Esasta bağımsızlık:

Denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden ari olarak görüş/sonuç açıklamasıdır.

B) Şekilde bağımsızlık:

Denetim şirketinin, denetçinin veya denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durumu ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü taraflarda/kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibaini oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

Denetçilerin;

A) Bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek,

B) Belirlenen tehditlerin ciddiyetini belirlemek ve

C) Gerektiğinde tehditleri ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemler almak”

için kavramsal çerçeve yaklaşımını uygulaması zorunludur.

Bir denetçi denetim faaliyeti boyunca ve denetimi tamamlarken gerçekte bağımsız davranmış olabilir; ancak bu denetim raporuna dayanarak denetçi görüşünü esas alanlarda denetçinin müşterisi lehine davrandığı konusunda bir şüphe oluşursa, yani denetçinin denetim faaliyeti sırasında görünürde bağımsız olmadığı fikrine ulaşmaları halinde, denetçinin söz konusu denetim faaliyeti için bağımsız davranmadığına karar verirler ki bu denetimin değerini yok eder. Bağımsızlığı şüpheye düşmüş bir denetim faaliyetinin en temel işlevi olan denetçi bağımsızlığı ortadan kalkmış demektir.

3.2. SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI HAKKINDA TEBLİĞDE BAĞIMSIZLIK

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)'in Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler başlıklı üçüncü bölümünün *“Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar başlıklı alt bendinde(Madde 13) gereğince;*

(1) Bağımsız denetim kuruluğu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir.

(2) Aşağıda bağımsızlığın ortadan kalkmış sayılacağı durumlara, bunlarla sınırlı olmamak üzere, yer verilmektedir:

a) Bağımsız denetim kuruluşunun ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bunların 3'üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve sıhri hısımları ile eşleri veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından;

1) Müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması veya bunlara bir menfaat sağlanacağı vaadinin, ilgili bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması,

2) Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağılı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması,

3) Müşteri ile bağılı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması,

4) Müşteri veya bağılı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olması,

b) Geçmiş yıllara ilişkin bağımsız denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi ve

c) Bağımsız denetim ücretinin, bağımsız denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi, bağımsız denetimin kalitesine dair belirsizlikler yaratması, bağımsız denetim kuruluşu tarafından müşteri işletmeye sunulan diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi.

(3) Bağımsız denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları işletmelerde, işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl geçmedikçe, söz konusu işletmede yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar.

(4) Bağımsız denetim kuruluşları ile bunların bağımsız denetçileri ve diğer personeli, bu Tebliğe göre bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;

- a) Muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi,
- b) Finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,
- c) Değerleme ve aktüerya hizmetleri verilmesi veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,
- d) İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,
- e) Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,
- f) Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,
- g) Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,
- h) Tahkim ve bilirkişilik yapılması ve
- i) Kurul tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması faaliyetlerinde bulunamazlar. Söz konusu faaliyetleri, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, aynı dönemde bedelli veya bedelsiz olarak; merkezi yurtdışında bulunan aynı bağımsız denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan Türkiye’de yerleşik diğer kuruluşlar aracılığı ile de yerine getiremezler.

(5) Ancak, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde; finansal tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri dördüncü fıkrada belirtilen yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilmez.

(6) Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu veya ilişkili olduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremez. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri de dahildir.”

denilmektedir.

Söz konusu tebliğ ile “denetçilerin fiilen denetim yaptıkları işletmelerde, işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl süre geçmedikçe, söz konusu işletmede yönetim kurulu başkanlığı ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alamayacağı” getirilmiştir.

Bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin bağımsızlığını kuvvetlendirmek amacıyla, çoğu icra fonksiyonunu üstlenmemiş en az iki üyeden oluşan ve iki üye olması halinde her ikisinin de icra fonksiyonunu üstlenmemiş ve finansal konularda uzman, ikiden fazla üye olması durumunda ise en az bir üyesinin finansal konularda uzman ve çoğunluğunun icra fonksiyonunu üstlenmemiş yönetim konularında murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması zorunludur.

Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir.

3.3. 6102 SAYILI TİCARET KANUNU’NUN 400.MADDESİNE GÖRE BAĞIMSIZLIK

6102 sayılı Ticaret Kanunu’nun 400.Maddesine göre Denetçi olabilecekler:

“(1) Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir.

Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz.

Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,

b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,

c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmıysa,

d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,

e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,

f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa,

denetçi olamaz.

(2) On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve bu fıkra da belirtilen süreleri kısaltmaya yetkilidir.

(3) Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.” denilerek denetçi bağımsızlığını güvence altına almışlardır.

Denetçinin denetledikleri müşteri işletmenin sermayesine doğrudan iştiraklerinin bulunması veya denetçinin müşteri işletmenin hisse senetlerine yatırım yapmış olması bağımsızlığı bozacağından yasaklanmıştır.

Denetçinin müşteri işletmede dolaylı yatırımlarının bulunması ve bu yatırım tutarının önemli olması halinde, bağımsızlığı bozacağından, yasaklanmıştır. Örneğin; denetim ekibi üyelerinden birinin ve denetlenen müşterinin aynı firmaya yatırım yapmış olması hali. Burada önemlilik %5 tutarının aşmaması olarak genellikle dikkate alınmaktadır. Yani denetçinin veya müşteri firmanın aynı firmaya yatırımlarının herhangi biri için %5'i geçmemesidir (Güredin, 2014, s. 119).

Denetçi ile müşteri işletmenin veya bağlı ortaklıklar ve iştiraklerinin normal borç alacak ilişkilerinin dışında ekonomik ilişkilerinin bulunması yasaklanmıştır. Örneğin; denetçinin denetlediği bankadan herhangi bir banka müşterisi ile aynı şartlarda kredi kullanması yasaya aykırı değilken, söz konusu denetim müşterisi bankadan farklı şartlarda, kişiye özel kredi kullanması yasaya aykırı olduğundan yasaklanmıştır.

Denetçinin eşinin, bakmakla yükümlü olduğu çocuklarının ve denetçinin yükümlülüğünü üstlenmiş olduğu ve beraber yaşadığı akrabalarının 3. derece dahil kan ve sıhhi hısımlarının finansal ilişkilerinin denetçinin kendi ilişkisi sayılacağından yukarıdaki şartları taşıması gerekmektedir.

Denetçi ile müşteri işletme arasında dava konusu olunması veya böyle bir davanın açılmasının niyetinin olması bağımsızlığın bozulması manasına gelir. Örneğin; denetçinin geçmiş yıl ücretlerini alamaması bağımsızlığı ortadan kaldırır. Denetçinin görevden çekilmesini gerekir.

Denetçi bağımsızlığını belirleyen faktörler hakkında birçok akademik çalışma yapılmıştır (Firth, 1980, s. 455) (Shockley, 1981, s. 777) (Knapp M. , 1985, s. 202)

(Lindsay, 1992, s. 345) (Gul F. , 1989, s. 45) (Bartlett, 1992, s. 58) (Geiger v.d. M. a., 2003, s. 53). Bu araştırmaların amacı görünürde bağımsızlığı araştırmaya yönelik olmuştur. Çok az araştırmada finansal tablo kullanıcılarının denetimin bağımsızlığı algısını geliştiren faktörlere yoğunlaştığı olmuştur (Beattie v.d., 1999, s. 67) (Gul F. , 1989, s. 45).

4. RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ KAVRAMI

Finansal tabloların amacı, işletmenin ilgililerine işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgiler sunmaktır. İşletmenin varlıkları, kaynakları, işletmenin ortaklarının ortak olma sebebiyle yapmış oldukları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ile işletme faaliyetleri sonucu oluşan kar veya zarar hakkında bilgiler işletme ilgililerine finansal tablolar aracılığıyla sunulur. (Özerhan v.d., 2010, s. 5)

Finansal raporlarda yer alan bilgilerin kalitesi, güvenilirliği çok önemlidir; çünkü yatırımcıların yatırım kararlarını bu bilgiler pozitif yönde etkiler. Farklı finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçları farklı olacağından, algılanan kalitenin bileşenleri de farklı olacaktır. Örneğin; bir tedarikçi firma yalnızca firmanın ödeme gücü ile ilgilenirken, borsada hissesinin almayı düşünen bir yatırımcı işletmenin karlılığı ile ilgilenir. Müşterileri, firmanın garanti sorumluluklarını gelecekte de yerine getirip getiremeyeceği ile ilgili iken, küçük bir ilçede bin kişiyi istihdam eden bir fabrikanın bulunduğu belediye ise firmanın karlılığının artması, yeni yatırımlar yaparak istihdam sağlaması ve ilçesinin dışa değil içe göç alan bir ilçe olmasına yapacağı katkıyla ilgilenirler. Devlet karlı bir işletme bekler ki işletmenin ödeyeceği vergiler artsın, kamu hizmetlerini yürütebilsin, ülkede gelir dağılımını daha dengeli hale getirsin. Dahası, belirli bir finansal tablo kullanıcıları grubunda da aynı bilgiye olan ihtiyaçları farklılık gösterebilmektedir. Kullanıcıdan kaynaklı bu algıda ve bilgide seçicilik, finansal tabloların kalitesinin ölçülmesini de problemlili hale getirmektedir (Botosan, 2004, s. 289-295). Bu nedenle birçok araştırmacı kazanç yönetimi, finansal düzeltmeler ve zamanlılık gibi faktörlerin finansal tabloların kalitesinde dolaylı etkisi olduğu üzerinde araştırmalar yapmıştır (Cohen v.d., 2004, s. 87-152).

4.1. RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİNDE KAVRAMSAL ÇERÇEVE YAKLAŞIMI

Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve de değiştirilmeden önce finansal tabloların niteliksel özellikleri belirli dört ana başlık altında toplanmıştı. Bunlar; anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik, karşılaştırılabilirliktir.

4.1.1. Anlaşılabilirlik:

Kavramsal çerçevede finansal tabloların anlaşılabilirliği kavramı “*Finansal tablolarda yer alan bilgilerin taşınması gereken önemli bir özellik, kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilir olmalarıdır. Bu konuda kullanıcıların işletmenin iş kolu ve ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olduğu, muhasebeden anladığı, bilgileri makul seviyede bir dikkatle incelediği varsayılır* (Kavramsal Çerçeve, 2016, s. 11).” şeklinde tanımlanmıştır.

4.1.2. İhtiyaca Uygunluk:

İhtiyaca uygun bilgi, finansal tablo kullanıcılarının alacakları ekonomik kararlarda bir fark yaratma kapasitesine sahip olan bilgidir. Finansal tablo kullanıcılarının işletmenin geçmişi, bugünü ve geleceği hakkında bulunacakları değerlendirmelerinde yardımcı olacak bilgi, ihtiyaca uygun bilgidir. Bir bilginin ihtiyaca uygun olabilmesi için tahmin edilebilir ve teyit edilebilir olması gerekmektedir. Aynı zamanda ihtiyaca uygun bilgi önemlilik kavramıyla da ilişkilidir. Önemlilik bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararları etkileme gücüne sahipse o bilgi önemlidir. Bu da bilgi verilmeyen veya eksik verilen kalemin büyüklüğü ile ilgilidir (Özerhan v.d., 2010, s. 11-12). Örneğin; bir işletmenin garanti kapsamındaki sorumluluklarını önemli tutarda olmasına rağmen önemli görmeyerek karşılık ayırmadığı gibi bilanço dipnotlarda belirtmemesi yanıltıcıdır.

4.1.3. Güvenilirlik:

Bilginin faydalı olabilmesi için güvenilir olması gerekir. Bilgi önemli hatalar içermiyorsa, önyargılı değilse ve belirli bir konuyu makul şekilde açıklıyorsa bu bilginin güvenilirlik özelliği vardır. Bilginin güvenilir olması için temsilde doğru, özün önceliği, tam açıklama ve tarafsızlık özelliklerine sahip olması gerekir (Özerhan v.d., 2010, s. 13).

Örneğin; işletmenin son derece tutucu davranarak işletme alacakları ile ilgili karşılıkları olması gerekenden fazla ayırması önyargılı olmasına neden olur.

İşlem ve olayların doğru şekilde yorumlanması için sadece görünümüne değil özlerine de bakılması, ekonomik gerçeklere dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Örneğin; çekte vade olmamasına rağmen ülkemizdeki uygulamalarında vade söz konusudur. Vadeli çeklerin alacak senedi gibi hesabında takip edilmesinin yanında sene sonunda reeskonta tabi tutulması gerekmektedir. Vadeli çekler bilançoda hazır değerlerde değil, alacak senetleri arasında takip edilmelidir (Özerhan v.d., 2010, s. 14).

Bilginin güvenilirliği tarafsızlığından gelir. Bilgi seçimleri ve sunumları itibariyle ön yargılı ise kullanıcıların belirli sonuçlara veya algılamalara ulaşmalarını sağlamaya yönelikse o bilgi taraflı bilgidir. Bu şekilde hazırlanmış finansal tablolar tarafsız değildir (Kavramsal Çerçeve, 2016, s. 9).

4.1.4. Karşılaştırılabilirlik:

Finansal tablo kullanıcıları bir yatırımın elde tutulması, yatırım tutarının artırılması veya azaltılması veya yatırımın tamamen elden çıkarılması kararlarında, yatırım alternatifleri arasında tercih yapmayı gerektiren kararlar verirler. Bu nedenle, *“Raporlanan işletmeye ilişkin bilgiler diğer işletmelere ilişkin benzer bilgilerle ve aynı işletmenin başka bir döneme ya da başka bir tarihe ait benzer bilgileri ile karşılaştırılabilir ise bu yatırımcıya faydalıdır. Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir (Kavramsal Çerçeve, 2016, s. 10).”* denilmektedir.

Burada dikkat edilecek unsurlar zamanında sunum ve fayda maliyet dengesidir. Eğer bilgi zamanında sunulmazsa, ihtiyaca uygunluk özelliğini yitirir, gene bilgiye erişimin maliyeti o bilgiden elde edilecek faydayı aşıyorsa o bilgi faydalı bilgi olma özelliğini yitirmiştir (Özerhan v.d., 2010, s. 15-16). Fayda maliyet dengesi çok hassas bir unsurdur. Bilgi kesinleştiği zaman güvenilirlik artmış olacak, ancak bilgi zamanında elde edilemediği için bilginin bir değeri de kalmayacaktır. Örneğin; bir tazminat davası kesinleşmeden dipnotlarda açıklanması gerekirken, açıklanmadığı durumda bu bilgiden habersiz yatırım kararı veren yatırımcılar, mahkeme şirketin aleyhine sonuçlandığında ise raporlama çok geç kaldığı için belki de bu bilgiyi dipnotlarda daha önce görerek yatırım kararından vazgeçecek olan yatırımcılar zarar görecek, bilginin kesinleştiği güvenilirliği

arttığı halde zamanında elde edilmediği için faydası olmadığı gibi yatırımcıyı zarara da sokacaktır.

4.2. YAPILAN DEĞİŞİKLİK SONRASI KAVRAMSAL ÇERÇEVE YAKLAŞIMI

Kavramsal Çerçeve’de yapılan değişiklikten sonra finansal bilgilerin niteliksel özellikleri iki ana başlık altında toplanmıştır. Bunlar; temel niteliksel özellikler ve destekleyici özelliklerdir. Temel niteliksel özellikler: ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunum iken; destekleyici niteliksel özellikler: karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirliktir.

4.2.1. Temel Niteliksel Özellikler

4.2.1.1. İhtiyaca Uygunluk:

İhtiyaca uygun bilgi kullanıcı kararlarını etkileme gücüne sahip olan bilgidir. Bilginin ihtiyaca uygun olması için tahmin edilebilir ve teyit edilebilir olması gerekir. Finansal bilgiler, önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlıyorsa, teyit etme özelliğine sahiptir(NÖ9). Kullanıcıların geleceğe yönelik tahminlerde bulunurken finansal bilgiyi veri olarak kullanması durumunda, bilginin tahminlerde kullanılabilme özelliğinden söz edilir(NÖ8).

İhtiyaca uygunluk ile önemlilik kavramı arasında ilişki vardır. Eğer bir bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi bu bilgiyi kullanarak ekonomik kararların verecek olan kullanıcıları etkileyebilecekse, o bilgi önemli bir bilgidir. Bilgi verilmesi gereken kalemin ya da hatalı verilen kalemin büyüklüğü de önemlidir.

4.2.1.2 Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum:

Gerçeğe uygun bir sunumun, “*tam anlamıyla sağlanabilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekir. Buna göre sunum tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır. Tabiidir ki, bu kusursuzluğa nadir olarak erişilebilir* (Kavramsal Çerçeve, 2016, s. 9).”

Tam bir sunum; “*ekonomik olayın bir kullanıcı tarafından anlaşılması için tanımlamalar ve açıklamalar da dâhil olmak üzere gerekli tüm bilgileri içerir. Örneğin, bir varlık grubuna ilişkin olarak yapılacak tam bir sunum, asgari olarak, grupta yer alan varlıkların niteliklerinin tanımlanmasını, grupta yer alan bütün varlıkların rakamsal olarak belirtilmesini ve rakamsal açıklamanın neyi gösterdiğini (örneğin, edinme*

maliyeti, düzeltilmiş maliyet veya gerçeğe uygun değer)” kapsar (Kavramsal Çerçeve, 2016).

Tarafsız sunum; finansal ilgilerin sunumu ve sınıflandırılmasında önyargı taşımaması anlamına gelir. Eğer bilgilerin seçimi veya sunumu itibariyle kullanıcıların karar vermelerini ya da kanaat sahibi olmalarını etkileyerek, önceden belirlenmiş sonuçlara ve yargılara algılamalara ulaşmalarını sağlamaya yönelikse bu finansal bilgiler tarafsız değildir. Finansal bilginin kullanıcılar tarafından olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirilmesi olasılığını arttırmak amacıyla yönlendirici, ağırlıklandırılmış, vurgulu, vurgu yapılmamış ya da başka bir şekilde manipüle edilmiş değildir. Tarafsız sunum sosyal sorumluluk kavramı gereğidir. Finansal raporlarda sunulan bilgilerin belirli bir kesimin değil, tüm toplumun çıkarları gözeterek düzenlenmesi ve sunulmasının gerektiğini ifade eder.

Bilginin gerçeğe uygun şekilde sunulmuş olması bilginin her açıdan doğru ve güvenilir olduğu anlamına gelmez. Çünkü bu hataların veya ihmallerin olmayacağı anlamına gelmez. Bilginin hatasız sunumu için; finansal tablolarda yer alan bilgilerin hatasız olması ve/veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir. Bu bakımdan hatasız sunum, her açıdan kesin bir doğrudur demek değildir. Örneğin, gözlemlenemeyen bir fiyat ya da değere ilişkin tahminin doğru olup olmadığı söylenemez.

4.2.2. Destekleyici Niteliksel Özellikler

Destekleyici niteliksel özellikler, ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulan bilginin faydasını arttıran özelliklerdir(NÖ19). Ancak bilgi ihtiyaca uygun olmadığında veya gerçeğe uygun sunulmadığında, destekleyici niteliksel özellikler bu bilgiyi faydalı kılmaz. Yani temel niteliksel özellikler olmazsa olmazdır. Destekleyici niteliksel özellikler: karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirliktir.

4.2.2.1. Karşılaştırılabilirlik

Kullanıcıların, raporlayan işletmeye ilişkin bilgileri, diğer işletmelere ilişkin benzer bilgilerle ve aynı işletmenin başka bir dönemine ait benzer bilgilerle karşılaştırabilmesi gerekir. Karşılaştırabilme yapabilmesi için en az iki kalem gerekir.

Karşılaştırılabilir bilginin niteliksel özelliği, finansal raporlamada kullanılan muhasebe politikasının tutarlı bir şekilde sürdürülmesidir. Finansal tabloların sunuluşu ve sınıflandırmasının dönemden döneme değiştirilmeden tutarlı bir şekilde sürdürülmesi gerekir. Eğer uygulanan muhasebe politikasında değişiklik gerekirse, bu politikada yapılan değişikliklerin ve bu değişikliklerin etkilerinin bilgilendirilmesinin finansal tablo kullanıcılarına yapılması gerekir. Örneğin; uygulanan FIFO yöntemi yerine LİFO yöntemine geçilecekse, yapılan bu değişikliğin etkilerinin açıkça belirtilmesi, değişiklik olmasaydı hesaplanan değer şu olacaktı, kar ya da zararı şu yönde etkileyecekti, denilerek açıklanmalıdır. Ayrıca, yapılan değişiklik süreklilik arz etmeli ve bu değişikliğin finansal tablo kullanıcılarına faydalı olması gerekir.

4.2.2.2. Doğrulanabilirlik

Doğrulanabilirlik, farklı bilgi düzeyinde ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda görüş birliğine varabilmeleridir. Örneğin; konsinye mallar, mal sahibi ile irtibata geçerek ve stok sayımı yolu ile ilkin dolaylı yoldan, ikincisinde doğrudan kontrol edilerek doğrulanabilir.

4.2.2.3. Zamanında Sunum

Zamanında sunum, bilginin bilgi kullanıcıları için ihtiyaç duydukları zamanda mevcut ve ulaşılabilir olması demektir. Zamanında ulaşılamayan bilginin bilgi kullanıcısı için hiçbir değeri olmayacaktır.

4.2.2.4. Anlaşılabilirlik

Kullanıcıların işletenin iş kolu ve ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olduğu, muhasebeden anladığı, bilgileri de makul bir seviyede bir dikkatle incelediği varsayılır. Kullanıcıların ekonomik kararlar almalarında yararlı olabilecek bilgilerin, sırf karmaşık olduğu ve bazı kullanıcılar için anlaşılması güç olacağı gerekçesiyle finansal tablolardan çıkarılmaması gerekir(NÖ30-32).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

(BAĞIMSIZ DENETİMDE ETİK KAVRAMI İLİŞKİSEL FAKTÖRLER)

3.1. BAĞIMSIZ DENETİM-ETİK İLİŞKİSEL FAKTÖRLERİ

Etik davranış toplumun düzen içinde çalışması için gerekli olan bir unsurdur. Etik toplumu bir arada tutan adeta bir tutkal gibidir. Bir an için toplumdaki bütün bireylerin birbirlerine yalan söylediğini düşündüğümüzde, Etkili bir iletişim kurmak neredeyse imkansız olurdu. Toplumda insanlarda etik ile ilgili bir takım ilkeler herkesçe bilinmekte, kanunlarda yer almasa da benimsenmektedir. Kanunlarla belirlenmemiş olması onların değersiz olduğu manasına gelmediği gibi aksine toplumun beklentisi bu değerlerinde üzerinde bireylerin yüksek davranış sergilenmesi yönünde olmaktadır (Arens v.d., 2012, s. 78). Muhasebe ve Denetim alanında yetkili olan gerek uluslararası gerekse ulusal kuruluşların yapmış olduğu etik ile ilgili düzenlemelerde, bu alanda standardizasyonun sağlanmasının amaçlandığı ve denetim meslek mensuplarında bulunması amaçlanan başlıca temel etik değerlerin belirlendiği görülmektedir.

3.1.1. Dürüstlük

Denetçi bariz biçimde yanlış ve yanıltıcı beyan içeren, dikkatsizce hazırlanmış beyanlar ve bilgiler içeren, kapsamı gereken bilgiler atlanmış veya gizlenmiş raporlarla ilişkisini kesmek zorundadır. Denetçi meslek ve iş ilişkilerinde dürüst ve açık sözlü olmak zorundadır (Selimoğlu v.d. S. K., 2015, s. 114).

3.1.2. Tarafsızlık

Denetçi tüm mesleki ilişkilerinde tarafsızlığını zayıflatacak herhangi bir çıkar ilişkisine girmeyeceği gibi mesleki yargısını etkileyebilecek önyargılara da fırsat vermemelidir. Örneğin; denetçi denetim müşterisini herhangi bir davada avukatı gibi teslim edemez. Avukat taraf olurken, denetçi tarafsızlığını zedeleyeceği için mahkemede denetim müşterisini savunamaz. Denetçi üstlerinin denetim görüşünü değiştirmeleri yönünde herhangi bir telkiniyle karşılaşır, çalışma kâğıtları ile desteklediği denetim görüşünü herhangi bir etkilenmeye fırsat vermeden tarafsızlığını korumak zorundadır (Arens v.d., 2012, s. 90).

3.1.3. Mesleki Yeterlilik ve Özen

Denetçinin mesleki yeterliliğini elde etmesi ve mesleki yeterliliğin sürekliliğinin sağlanması için sürekli kendini geliştirir. Mesleki sorumluluklarını icra ederken ise ilgili kanun, düzenleme, standartlara ve etik ilkelere bağlı kalarak yerine getirmek zorundadır. Denetçi sürekli mesleki gelişim için TMS/TFRS'lere uygun TDS'lerde yer alan denetim prosedürlerine uyarak söz konusu denetimi gerçekleştirecek. Profesyonel meslek mensubu diğer uzmanlık gerektiren mesleklerden ayrı olarak örneğin bir avukatın bütün sorumluluğu ücretini aldığı müşterisine iken, bir denetçinin sorumluluğu ücretini aldığı denetim müşterisine değil kamuya yani finansal raporlardan faydalanarak ekonomik karar alacak olanlardır. Burada önemli olan finansal rapor kullanıcılarının denetçinin mesleki yeterliliğine ve mesleki dikkatine güvenerek önyargısız denetim görüşü oluşturduklarına kanaat getirmeleridir. Bu oluşmazsa yapılan denetimin hiçbir değeri olmayacaktır (Arens v.d., 2012, s. 83).

3.1.4. Gizlilik

Denetim müşterisi profesyonel meslek elemanı olan denetçinin meslek etiği ilkelerine uyacağı güvencesi içinde çoğu hassas ve özel olarak gizli tutulması gereken bilgileri denetçi ile rahatlıkla paylaşır. Denetçi yaptığı işin doğası gereği bir firmanın kilit noktadaki yöneticilerinin ulaşabildiği önemli bilgilere ulaşabilir. Denetim müşterisi bu hassas bilgilerin denetçi tarafından rakipleri olan firmalara veya kişisel menfaat temin etmek amacıyla kullanılmayacağını güvencesi olarak etik ilkeleri görmektedir. Gizlilikle ilgili mesleki sorumluluğu denetim sözleşmesi bittikten sonra da devam eder. Hangi şartlarda gizliliğin ihlal edilebileceği yasalarla güvence altına alınmıştır. (Akenbor v.d., 2013, s. 49).

3.1.5 Mesleki Davranış

Meslek üyesi mesleğin itibarını korumak zorundadır. Mesleğin itibarını zedeleyebilecek herhangi bir davranış içinde bulunamaz. Denetim müşterisi elde etmek amacıyla sahip olmadığı özellik ve deneyimler ile ilgili abartılı iddialarda bulunamayacağı gibi, diğer meslek mensuplarını küçük düşürücü atıflar ve karşılaştırmalar da yapamaz (Karacan, 2014, s. 117).

3.2. BAĞIMSIZ DENETİM - KALİTE İLİŞKİSEL FAKTÖRLERİ

Denetim firmasının ve denetim ekibinin müşteri işletmeyi daha önce denetlemiş olması denetimde kaliteyi arttırır. Bu denetim firmasının önceki denetim tecrübesinden yararlanarak, en etkin ve verimli gerçekleşecek şekilde yapılacak denetimi planlamasını sağlar. Denetim müşterisini daha önce de denetlemiş olan denetim ekibi önceki tecrübelerinden faydalanarak firmanın gerçekleştirdiği operasyonlar, bilgi sistemleri ve riskli alanlar hakkında bilgili olduğu için, daha önce denetim müşterisini denetlememiş bir denetim firmasına göre riskli hesapları ve önemlilik düzeyini daha dikkatli belirleyebilecektir. Daha önce düzeltme yapılması gereken hata ve düzensizlik olan hesaplara yoğunlaşıp, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tablolar hazırlanmasında denetim komitesine, iç denetçiye ve finansal raporların hazırlanmasından sorumlu olanlara daha kolay yardımcı olabilecektir (Boon Kym v.d., 2008, s. 98).

Denetim müşterisinin faaliyet konusu olan sektör hakkında bilgili olan bir denetim firması ve denetim ekibinin sektörü etkileyen riskler, fırsatlar ve uygulanagelen muhasebe uygulamaları hakkında bilgili olması denetimin noksansız bir şekilde yapılmasını sağlar (Craswell v.d., 1995, s. 297). Belirli sektörlerde uzmanlaşma yoluna giden denetim firmaları bu alanda personelinin eğitimini ve gerekli teknolojik yatırımları sektör hakkında tecrübesi olmayan firmalara göre daha kolaylıkla yapar. Denetim firması belirli bir sektörde uzmanlaştığında, mevcut pazar payını ve bu alandaki ününü kaybetmemek için denetimde kaliteyi üst seviyede tutmaya çabalarlar (Gramling v.d., 2001, s. 20).

Denetim firmasında oluşturulan yüksek kaliteyi sağlama kültürü denetimde kaliteyi arttırır. Denetim firmasında sorumlu ortak baş denetçinin, baş denetçinin, kıdemli denetçinin liderliğinde (Johnstone v.d., 2014, s. 15);

- Denetim firmasında denetimde kalitenin önemliliği ve ödüllendirildiği bir çalışma kültürünün yaratılması,
- Doğru olanı yapmanın kamu yararına olduğu ve bunun hem şahsen hem de denetim firmasının itibarı için önemli olduğu,
- Denetim firması çalışanlarının ortaya çıkabilecek zor konuları ele alacak yeterli zamana ve kaynağa sahip olmalarını sağlamak,

- Parasal değerlendirmelerin denetim kalitesini olumsuz yönde etkilememesinin sağlanması,
- Denetim ekibinin karşılaştığı zor meseleler hakkında danışabilecekleri, profesyonel destek alabilecekleri denetim ortaklarına sahip olma,
- Denetim firmasının mevcut müşteri ile devam edilip edilmeyeceğinin, yeni müşteri kabulünde uyguladığı kalite kontrol prosedürlerinin olduğunun güvencesinin verilmesi,
- Kaliteli denetim için gerekli olan kişisel özelliklere sahip olan denetçi uygulamalarının değerlendirildiği ve dllendirildiğinin bir sistem,
- Denetimin kalitesinin firma içinde izlendiğinin, kaliteyi olumsuz etkileyen durumlara firmaca müdahale edildiğinin bilinmesinin sağlanması.

3.3. BAğIMSIZ DENETİM - MESLEKİ BAğIMSIZLIK İLİŞKİSEL FAKTÖRLERİ

Denetimin kalitesini belirleyen en önemli unsur denetçi bağımsızlığıdır. Bu hem gerçekte, hem de görünürde bağımsızlık ile sağlanabilir. Denetçinin bağımsızlığını şüpheye düşürecek herhangi bir algı denetimi değersiz hale getirir. Başta ABD ve diğer ülkelerde yaşanan denetim skandalları neticesinde yasal düzenlemeler arttırılmış, ABD uygulaması SOX yasası ve ülkemizdeki yansımaları ile denetçi bağımsızlığını sağlamak için birçok yasal düzenleme yapılmıştır. Denetçi bağımsızlığını ölçmek için birçok araştırma yapılmış, denetçi bağımsızlığını zedeleyen unsurlar belirlenmeye çalışılmıştır.

Bu alanda en çok bilinen araştırmalar arasından örneklendirecek olursak, Al-Ajmi'nin (2011) araştırma soruları Beattie v.d.(1999)'nin çalışmasından alınmış. 41 sorunun 23 tanesi denetçi bağımsızlığını zayıflatan unsurlar olarak belirlenmiş. Denetçilerin, banka kredi memurlarının ve finansal analistlerin denetçi bağımsızlığı hakkında görüşleri araştırılmış. Bahreyn'de yapılan araştırmada 450 anket formundan 281 kullanılabilir veri alınmış (Al-Ajmi v.d., 2011, s. 137). Üç gruptan 41 soruluk anketi bağımsızlığı tehdit eden ve bağımsızlığı geliştiren unsurlar olarak iki gruba ayırmış. Denetim bağımsızlığına tehdit unsurlar: denetim dışı hizmetlere ve müşterilere ekonomik bağımlılık, rekabet ve uzun süreli müşteri denetçi ilişkisi en önemli faktörler arasında belirlenirken; denetçinin atanması ve denetim ücretinin belirlenmesi ile ilgili düzenleyici hükümler, denetçinin değiştirilmesi ve denetim sözleşmesini yaparken kullanılan

düzenleyici hükümler, finansal ve finansal olmayan ilişkilerin ifşası denetçinin denetimin bağımsızlığını arttıran en önemli faktörler arasında sayılmıştır.

Al-Ajmi'nin Bahreyn'de yaptığı araştırmada denetim marketinin özelliklerinin şu şekilde anlatılmaktadır.

- a) Düşük dava riski
- b) Küçük ve orta büyüklükteki denetim firmaları arasında yoğun rekabet varken, büyük denetim firmaları arasında önemli ölçüde daha az rekabet olması.
- c) Küçük ve orta büyüklükteki denetim firmaları arasında artan oranda denetçi değişikliği varken, büyük denetim firmalarında çok az denetçi değişikliği yaşanmakta.
- d) ABD ve Kanada benzeri denetimde gözetim yapan bir kurumun olmayışı
- e) Bahreyn Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın uygun mekanizmalarının olmayışı nedeniyle 1996'da yayınlanan kararnamesinin zayıf uygulamalarının oluşu.

Ülkemizdeki durum göz önüne alındığında, KGK gibi bir düzenleyici kurum ki öncesinde SPK, BDDK ve EPDK ile düzenlenmeye çalışılan denetim sektörü, Bahreyn'den pek farklı durumda değildir. Düşük dava riski, rekabeti belirleyen unsurlar ve KGK müdahalelerinin olmayışı bizdeki durumun da çok farklı olmadığını göstermektedir (Yaşar, 2013, s. 465).

41 sorunun genel başlıkları: Ekonomik bağımlılık, denetim dışı hizmetler, rekabet, esneklik, denetim firma büyüklüğü, yönetim kontrolü, uzun süreli müşteri ilişkisi, toplum, finansal çıkarlar, müşteri finansal pozisyonu, denetçi değişikliği, denetim komitesi, denetim riski, denetçi değişikliği ile ilgili düzenlemeler, finansal ilişkilerin ifşası ve denetim müşterisinin büyüklüğü ile ilgili konularda sorular sorulmuştur.

Denetim firmaları arası rekabet çalışmada üç soru ile ölçülmüş, bunlar denetim müşterisinin kilit müşteri ile olan statüsünü kaybetmeme arzusu, denetim firmaları arası rekabet ve denetim ücretlerinin gelecek yıllarda kara geçirim düşüncesi ile düşürülmesi olarak belirlenmiştir. Gul (1989) yaptığı çalışmada büyük firmaların küçük firmalara göre karşılaştırıldıklarında daha az rekabetle karşılaştıkları ve daha bağımsız davranabildikleri bulmuştur. Bir grup araştırmacı (Mautz v.d., 1961) (Shockley, 1981, s. 787) küçük bir firmanın büyük bir denetim firması ile karşılaştırıldığında, daha yakın ilişkiden dolayı bağımsızlık için baskı oluşturacağı ve dahası bir müşteriden elde edilen

gelire aşırı bağımlı olunacağından müşteri baskısına küçük denetim firmalarının karşı koyamayacağı algısının olduğu ve bu nedenle firma büyüklüğü ile bağımsızlığı arasında ilişki olduğunu iddia etmektedirler.

Denetim firmaları arası rekabet birçok araştırmaya konu olmuş (Shockley, 1981, s. 785) (Knapp M. , 1985, s. 202) (Gul F. A., 1991, s. 162), Shockley (1982)'ye göre denetim dışı hizmetlerin kötü etkisi, denetim firmaları arası rekabet ve denetim firmasının büyüklüğünün bağımsızlığa olan etkisi denetim ücretinin büyüklüğüne göre değişen bir olgu olduğunu iddia ederken, bunun tersini savunan Gul (1991)'ün 76 kişilik küçük bir örneklem olan bankerler üzerinde yaptığı çalışmada denetim sırasında oluşan çatışmaların verdiği müşteri yönetimi baskısına karşı koymada denetim ücretleri ile diğer faktörler arasında herhangi bir ilişki bulamamıştır. Denetçiler yaşamlarını sürdürebilmek için denetledikleri müşteriden alacakları denetim ücretine bağımlı olmalarına rağmen aynı zamanda da denetimin bağımsız olmasından sorumlular (Mautz v.d., 1961, s. 132). Denetim sırasında, denetim müşterisinin bazı finansal bilgilerin ifşasını istememesi nedeniyle çatışma çıkabilir, denetçinin bağımsızlığını ve dürüstlüğünü gelecekte alacağı denetim ücretine feda etmesi ile de etik ikileme dönüşebilir.

Uzun süreli denetçi müşteri ilişkisinin denetçi bağımsızlığını etkileyen bir faktör olarak belirlemiştir (Abu Bakar v.d., 2005, s. 621) (Alleyne v.d., 2006, s. 627). Bazı araştırmacılar uzun süreli müşteri ilişkisinin denetçi bağımsızlığına herhangi bir etkisinin olmadığını savunmaktadırlar (Shockley, 1981, s. 786) (Teoh v.d., 1996, s. 231). Bir denetim şirketinin denetim müşterisinden alacağı ücrete aşırı bağımlılığa örnek verecek olursak, sadece 2000 yılında Enron şirketinin Arthur Andersen denetim firmasına 27 milyon dolar denetim dışı hizmetler için ödeme yaptığını görürüz. Denetim ücretinin ise aynı yıl için 25 milyon dolarda kaldığı görülür. Uzun süreli müşteri ilişkisi ki Enron 1985'lerde yeni yeni varlık göstermeye başlarken ki denetimini Arthur Andersen denetim firması yapmaktaydı. Arthur Andersen denetim firması Enron'nun muhasebe hilelerine göz yummakla kalmamış, special purpose entity olarak bilinen özel amaçlı varlıkları önererek, şirket zararlarını buralara aktararak şirketi olduğundan daha iyi göstermeyi önermiş ve uygulamıştır. Uzun süreli müşteri ilişkisi her ikisi için ortak amaç olan her ne pahasına olursa olsun karlılığı arttırmak olmuş. Danışmanlık ücretleri, denetim ücretlerini geçmiş ve 2001'de patlak veren krize kadar 16 yıl boyunca süren bu birliktelik, şirket yöneticilerine ve denetim firmasının başındakilere yüksek ücretler olarak

dönmüştür. Andersen asla böyle karlı bir müşteriyi kaybetme riskini göze alamazdı. Arthur Andersen denetim firması, Enron'un sadece dış denetçisi değil, aynı zamanda iç denetçisi ve yönetim danışmanıdır (Sridharan v.d., 2002, s. 278). 1970'lerde ABD Federal Ticaret Komisyonun, büyük denetim firmalarının sektörde oluşturduğu oligopol gücünü kırmak için reklam yapmalarına ve ağır rekabet koşullarına izin vermiş, denetim kuruluşlarını, denetim maliyetlerini azaltarak yeni gelir kaynakları aramak zorunda bırakmıştır. Artan rekabet koşulları ve dava edilme riski yüksekliği denetim firmalarını daha karlı olan danışmanlık işlerine yöneltmiştir. Denetimden alacakları ücretler fazla artmazken, danışmanlık ücretleri firmaların karlılığı ile yükselmiştir. Müşteriler bağımsız denetimi işletmelerine değer katan bir unsur olarak değil de ülkemizdeki muhasebenin vergi amaçlı görüldüğü gibi denetimin sadece bir yasal zorunluluk olarak görmesi, denetim mesleğinin kariyer yapılacak bir meslek olarak görülmemesine neden olmuştur (Healy v.d., 2003, s. 5). Denetim faaliyetlerinin gelecekte büyüme potansiyeli olmayan sınırlı bir piyasa olarak görülürken yönetim danışmanlığı faaliyetleri büyüme potansiyeli yüksek olan bir piyasa olarak algılanmakta; denetim müşterisi elde etmek ve mevcut denetim müşterisini elde tutmak amacıyla müşteri işletmeler ile çok fazla samimi ilişkilerin içine girilmesine neden olmuştur (Wheat, 2002, s. 35). Bu da denetlenen firmaların elini güçlendirmiş, denetçiyi kovması dikkat çekici bir eylem iken, danışmanı yani denetim firmasını kovarak daha yüksek gelirden mahrum etmekle tehdit eder olmuşlardır (Arnold v.d., 2004, s. 760). Bu bağımlılık denetim firmaları için ekonomik açıdan o kadar önemli hale gelmiştir ki aşağıda denetim dışı ücretlerin denetim firmasının toplam aldığı ücretler içindeki payı %96'ları gördüğü örnekler yaşanmıştır.

Aşağıda özel olarak seçilmiş belirli denetim müşterileri ve denetçilerinin denetim ve denetim dışı ücretlerden denetim firmalarının aldığı tutarlar 2000 yılı için verilmektedir (Sridharan v.d., 2002, s. 282).

Tablo 2. Belirli denetim firmalarının denetim dışı hizmetlerden aldığı ücretleri gösteren tablo

MÜŞTERİ FİRMA	DENETİM FİRMASI	DENETİM ÜCRETLERİ MİLYON DOLAR OLARAK	DENETİM DIŞI ÜCRETLERİ MİLYON DOLAR OLARAK (BİLGİ TEKNOLOJİLERİ HİZMETLERİNDEN VE DİĞER ÜCRETLER TOPLAMINDAN OLUŞMAKTADIR.)	DENETİM DIŞI ÜCRETLERİN DENETİM FİRMASININ ALDIĞI TOPLAM ÜCRET İÇİNDEKİ PAYI
J.P MORGAN	PRICEWATERHOUSECOOPERS	\$21.30	\$84.20	79.8%
IBM	PRICEWATERHOUSECOOPERS	\$12.20	\$51.00	80.7%
PHİLLİP MORRİS	PRICEWATERHOUSECOOPERS	\$17.30	\$29.30	62.88%
MOTOROLA	KPMG	\$3.90	\$62.30	94.1%
GENERAL ELECTRIC	KPMG	\$23.90	\$79.70	76.9%
HOME DEPOT	KPMG	\$1.00	\$3.50	77.78%
SPRİNT	ERNST AND YOUNG	\$2.50	\$63.80	96.2%
AOL TIME WARNER	ERNST AND YOUNG	\$7.90	\$51.00	86.7%
SBC COMMUNICATIONS	ERNST AND YOUNG	\$3.00	\$35.30	92.17%
GENERAL MOTORS	DELOİTTE AND TOUCHE	\$17.00	\$79.00	82.29%
MİCROSOFT	DELOİTTE AND TOUCHE	\$4.70	\$14.70	75.77%
BOEİNG	DELOİTTE AND TOUCHE	\$10.50	\$24.30	69.83%
WASTE MANAGEMENT	ARTHUR ANDERSEN	\$48.00	\$31.00	39.2%
ENRON	ARTHUR ANDERSEN	\$25.00 İÇ DENETİM DAHİL ÜCRETİR.	\$27.00	51.9%
INTERNATIONAL PAPER	ARTHUR ANDERSEN	\$4.70	\$30.70	86.72%

Yukarıdaki tablo denetim dışı ücretlerin denetim firmasının aldığı toplam ücret içindeki payı son sütunda göstermekte olup, bu oran bağımsız denetimin hizmetini, denetim dışı işlere göre ne kadar karsız olduğunu, birinci sorumluluğu 3. taraflara karşı olan bağımsız denetimin nasıl bağımsızlığını kaybettiğini göstermektedir. Denetim dışı hizmetler ve ekonomik bağımlılık; UK (Beattie v.d., 1999, s. 67), Çek Cumhuriyeti (Sucher v.d., 2004, s. 281) ve İrlanda'da (Canning v.d., 1999, s. 407) yapılan çalışmalarda bağımsızlığı tehdit eden en önemli unsurlar olarak belirlenmiştir.

Enron-Andersen ilişkisinde müşteri-denetçi ilişkisi kaybolmuş, her iki kurum arasında personel alışverişleri yaşanırken aynı zamanda kimin nerede çalıştığı da neredeyse belirsiz bir hal almıştır. Enron yöneticileri, Arthur Andersen personeli için denetçi denetlenen ilişkisinin dışında bir patron çalışan ilişkisi içine girerek, patron olarak denetçilerin işlerini nasıl yapacaklarını kadar karışıldığı, hangi personellerini denetimde

görevlendirileceğine kadar Arthur Andersen denetim firmasının kararlarını etkilediği görülmektedir. Enron'un iç denetim hizmetini aldıktan sonra Arthur Andersen personeli, tamamen Enron personeli haline gelmiştir (Reinstein v.d., 2004, s. 955). Enron çalışanları kendi aralarında Andersen'i hazırlık okulu olarak nitelemektedir (Behr v.d., 2002, s. A01). Andersen'in bazı çalışanları Enron'u denetimleri sırasında %12'lere varan hataları önemli görmemeleri konusundaki SEC'in görüşü, Arthur Andersen'in müşteri kaybetmeyi göze alamayarak söz konusu finansal tablolarda yer alan hatalara görmezden gelerek onayladığı şeklindedir (Cullinan, 2003, s. 856). Meslektaş incelemesinin de yüzeysel biçimde ve usulen kağıt üzerinde yapılarak maksadına uygun olarak yapılmadığı dile getirilmektedir (Sridharan v.d., 2002, s. 278).

Denetim şirketinin sorumlulukları arasında iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi de vardır. Şöyle ki; firmanın iç kontrol sistemi ne kadar etkin çalışıyorsa denetimin planlamasına ona göre yapılacak, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığında daha az maliyetle denetim yapılabilecekken, iç kontrol sistemi etkin değilse veya hiç yoksa denetim daha kapsamlı ve maliyetli olacaktır. Arthur Andersen firması "bütünleşik denetim" terimini literatüre sokmuş, 1993 yılında Enron'un iç denetim görevine 40 personelini atamış, aynı zamanlarda Enron'un iç denetimden sorumlu bölümünün başkan yardımcısı Andersen firmasına Enron'un iç denetimden sorumlu olarak atanmış. Andersen'in Enron'dan aldığı ücretin yarısından fazlası denetim dışı hizmetlerden sağlamaktadır. Zamanın SEC başkanı Arthur Lewitt denetlenen firmaların, denetim hizmetini aldıkları firmalardan, denetim dışı hizmetleri satın almasının nedenini denetimde firmaya kolaylık sağlamasını teşvik etmek olduğunu belirtmiştir (Bryan, 2002, s. C01).

3.4. BAĞIMSIZ DENETİM-FİNANSAL RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ İLİŞKİSEL FAKTÖRLERİ

Finansal tablolar geniş bir kullanıcı kitlesinin alacakları kararlarda yardımcı olmak üzere, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgiler sunar. Farklı kullanıcı gruplarının benzer tercihlere sahip olmamasından dolayı, algılanan finansal tabloların kalitesini belirleyen unsurlar arasında farklılıklara neden olmaktadır. Dahası aynı kullanıcı grubunda bile finansal tablolardan beklentiler değişebilecek, aynı bilginin kullanılabilirliği farklı algılanabilecektir. Bunun sonucu finansal tabloların kalitesini belirleyen unsurların ölçümü zorlaşmaktadır (Botosan, 2004, s. 289).

Sonuç olarak, pek çok araştırmacı finansal raporların kalitesini, kazanç yönetimi, mali düzeltmeler ve zamanlama gibi mali raporların kalitesini etkilediğine inanılan özelliklere odaklanarak dolaylı olarak ölçmektedir (Barth v.d., 2008, s. 470) (Schipper v.d., 2003, s. 99).

Finansal raporlama kalitesine, muhasebe standartlarının etkisine önemli ölçüde ilgi duyulmasına rağmen, muhasebe standartlarının finansal raporlama bilgisinin karar yararlılığına ne ölçüde katkıda bulunduğu konusundaki sorularla ilgili çelişkili bulgular sunan ampirik literatür ortaya çıkmıştır (Barth v.d., 2008, s. 467) (Leuz, 2003, s. 447). Bu tutarsız analizlerin bir açıklaması olarak ölçümlemede kullanılan kazanç yönetimi, mali düzeltmeler ve zamanlama gibi dolaylı parametreler gösterilmektedir (Barth v.d., 2008, s. 467) (Cohen v.d., 2004, s. 89).

Finansal raporlama kalitesi çok geniş bir konudur. Finansal tablolar, kavramsal çerçevede belirtilen temel niteliksel özelliklere ve destekleyici niteliksel özelliklere sahip olsa da finansal raporlama kalitesini sağlamakta tek başına yeterli değildir. Denetçi BDS210'da belirtildiği üzere *“tam bir finansal tablo setiyle beraber önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notların denetimini, yönetim kurulu faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin denetimini, riskin erken saptanması ve yönetimi sistemi ve buna yetkili komitenin gerekliliğinin (ve kurulmuş olması hâlinde bu komitenin uygulamalarının) değerlendirilmesini de içeren bir denetim”* gerçekleştirmektedir. Bütün bu sayılanların birbirleri ile olan ilişkileri nedeniyle bir bütün olarak denetimi söz konusudur. Sadece finansal tablo denetimi, bu raporlara bakarak karar alacaklar için yeterli olmamakta, diğer unsurlar dahil bir bütünün denetimi yapılmakta, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermediğine dair raporlar hazırlayacaktır. Ayrıca finansal tablolar hazırlanırken geleceğe yönelik tahminler, beklentiler belirsizlik ortamında oluşturulduğundan önyargıdan uzak olması imkânsızdır. Dahası denetimden geçmiş finansal tablolar olumlu denetim görüşüne sahip olsa da bu makul güvence için geçerlidir, yani mutlak olarak bir güvence vermemektedir. (Beest v.d., 2009).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM **(ARAŞTIRMA KONUSU)**

1. MUHASEBE DENETİMDE KARŞILAŞILAN ETİK SORUNLAR. ETİK İLKELERİN; DIŞ DENETİMİN KALİTESİ, BAĞIMSIZLIĞI VE FİNANSAL RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ ÜZERİNE ETKİLERİNİN ARAŞTIRILMASI ÜZERİNE BİR ALAN ARAŞTIRMASI

1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Bu araştırmanın amacı, Türkiye’de Muhasebe ve Denetimde karşılaşılan etik sorunları incelemek, etik ilkelerin; dış denetimin kalitesi, bağımsızlığı ve finansal raporlama güvenilirliği üzerine etkilerinin araştırılmasıdır. Konunun uygulamadaki durumunu ortaya koymak amacıyla araştırmanın kapsamı, sınırlılıkları ve yöntemine ilişkin bilgiler verildikten sonra, literatürde konu hakkında hazırlanmış aynı zamanda uygulanmış geçerliliği yüksek anketlerden derlenen sorularla değişkenler oluşturulmuş, yapılan anket çalışmasından elde edilen veriler doğrultusunda bu değişkenler istatistiksel açıdan test edilerek değerlendirilmiştir.

1.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Çalışmanın ana kütesini, Marmara Bölgesinde faaliyet gösteren, adreslerine ve mail adreslerini ulaşabildiğimiz, bağımsız denetim sertifikasına sahip SMMM ve YMM unvanlarıyla faaliyet gösteren meslek mensupları oluşturmaktadır. Bu kapsamda denetçi sertifikası alan 342 meslek mensubunun mail adreslerine anket formu gönderilmiş ve bunlardan 105 adedinin geri dönüşü sağlanmıştır. Anketin geri dönüş oranı % 30 olarak gerçekleşmiştir.

Araştırmada kullanılan anket formu beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ankete katılan meslek mensuplarının bağımsız denetçiler için belirlenen etik ilkeleri algılama düzeyi, ikinci bölümde denetimde kaliteyi belirleyen unsurları algılama düzeyi, üçüncü bölümde denetçi bağımsızlığı algısı araştırılmış, dördüncü bölümde finansal raporlama güvenilirliği ile ilgili belirlenen değişkenler doğrultusunda 5’li likert ölçeğinde tanımlanan 36 adet önerme cümlesi yer almaktadır. Altıncı olan son bölümde hangi denetçi unvanına sahip oldukları, aktif olarak denetim yapıp yapmadıkları, ruhsat türü, cinsiyet ve eğitim durumu gibi demografik sorular sorulmuştur.

1.2.1. Ana Küttele

Araştırmamızda Bursa için KGK sayfasında kayıtlı olan 715 kişiden oluşan denetçiler ana kütleimizi oluşturmaktadır.

1.2.2. Örneklem

Araştırmamızda kullanılan ana kütlede KGK geçiş süreci kapsamında Uludağ Üniversitesi bünyesinde düzenlenen denetçi sertifikasyonu eğitimlerine katılan ve mail adreslerine ulaşabildiğimiz 356 kişilik bir gruba anket formu gönderilmiş ve bunlardan 105 adedinin geri dönüşü sağlanmıştır.

1.3. ARAŞTIRMADA KULLANILAN DEĞİŞKENLER

Araştırma sekiz ayrı değişkenden oluşmaktadır. Bu değişkenlerden etik algısını ölçmek için kullanılanlar, KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar tebliğindeki temel etik prensipler olup, beş etik prensipten oluşmakta; bunlar, dürüstlük, tarafsızlık(objektiflik), mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış kurallarından oluşmaktadır. Diğer değişkenler ise sırasıyla, denetimde kalite, bağımsızlık ve finansal tabloların güvenilirliğinden oluşmaktadır.

Hazırlanan anket formundaki 36 adet önermeden; dört adedi mesleki yeterlilik ve özen, dört adedi gizlilik, dört adedi tarafsızlık(objektiflik), dört adedi dürüstlük, dört adedi mesleki davranış kurallarını, altı adedi denetimde kaliteyi, beş adedi denetçi bağımsızlığını, beş adedi ise finansal raporlama güvenilirliğini ölçmek amacıyla düzenlenmiştir.

1.3.1. Bağımsız Değişkenler

Araştırma modeline ait bağımsız değişkenler üç farklı kategoride analize tabii tutulmuştur. Öncelikle beş etik ilkenin ayrı ayrı denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkisi araştırılmıştır, ikinci olarak beş etik ilkenin denetimde kaliteyi belirleyen unsurlara olan etkisi araştırılmıştır, üçüncü olarak da etik ilkelerin ayrı ayrı finansal raporlama güvenilirliğine olan etkisi araştırılmıştır. Araştırmanın ilerleyen aşamalarında denetçi bağımsızlığının finansal raporlama güvenilirliği üzerindeki etki araştırılmış, sonrasında denetim kalitesinin finansal raporlama güvenilirliği üzerindeki etki araştırılmıştır.

Tezimizde kullandığımız bağımsız değişkenler:

- 1- Dürüstlük
- 2- Tarafsızlık

- 3- Mesleki yeterlilik ve özen
- 4- Sır saklama
- 5- Mesleğe uygun davranış

1.3.2. Bağımlı Değişkenler

Araştırmamızda bağımsız değişkenimiz olan beş etik ilkenin; bağımlı değişkenlerimiz olan denetçi bağımsızlığı, denetimde kalite ve finansal raporlama güvenilirliği üzerine olan etkileri ayrı ayrı araştırılmıştır.

Bağımlı değişkenlerimiz:

- 1- Denetçi bağımsızlığı
- 2- Denetimde kalite
- 3- Finansal raporlama güvenilirliği

1.4. HİPOTEZLERİN OLUŞTURULMASI

Hipotezlerin oluşturulmasında literatür araştırması yapılmış, elde edilen verilerden hareketle tez modeli oluşturulmuştur. Benzer bir araştırmanın olmayışı, literatürde genellikle kişinin etik değerlerinin veya ahlaki değerlerinin ölçüldüğü, iş ve işletme etiğinin ölçüldüğü (Mudrack v.d., 2013, s. 575) (Yalçın S. , 2011, s. 47), muhasebe meslek elemanlarının etik değerlerinin ölçüldüğü (Ergün v.d., 2005, s. 144) (Sakarya v.d., 2010, s. 57) (Güney v.d. S. O., 2001, s. 91) (İşgüden, 2006, s. 59), etik dışı davranış nedenlerinin ölçüldüğü (Kısakürek v.d., 2010), firma etik değerlerinin ölçüldüğü (Bennie v.d., 2009, s. 237), denetçi meslek etiği ilkelerinin ölçülmediği görülmüş, bu yönüyle yapılan araştırma özgün bir araştırma olmuştur.

1.4.1. Etik Algı Düzeyi: Etki Eden Faktörler ve Hipotezler

Erzurum ilinde çalışan muhasebe meslek elemanlarının meslek etiği algıları araştırmasında meslek elemanlarını etik dışı davranışa zorlayan müşterilerin olduğu, parasal bağımlılık, sektördeki rekabet, mükellefin etik dışı taleplerini yapabilecek meslek elemanlarının olması, denetim yetersizliği, yasal boşluklar, kayıt dışı ekonominin olması, vergilerdeki yükseklik, toplum olarak değer yargılarındaki yozlaşma gibi nedenler belirlenmiştir (Albez v.d., 2005, s. 343).

Balıkesir ilinde yapılan bir başka araştırmada ise meslek etiği algısının muhasebe meslek mensupları arasında farklı yorumlandığı, araştırmanın çarpıcı sonuçları ise %55'lik grubun muhasebe meslek mensuplarının yasal boşlukları mükelleflerin lehine

yorumlamaları, %42,5'lik grubun etik kuralların meslek mensupları tarafından benimsenmediğini belirtmeleridir (Aymankuy v.d., 2005, s. 23).

Yine Balıkesir ilinde yapılan bir başka araştırmada ise meslek etiği algısının yüksek olduğu, meslek mensuplarının, meslek etiği ilkelerine uygun davranışlar sergiledikleri takdirde, hem maddi hem de manevi açıdan kazançlı çıkacaklarının farkında oldukları, mükellefler arasında “en az vergi ödeten muhasebeci en iyi muhasebecidir” görüşünün hakim olduğu, meslek mensuplarının kendilerinin ve mükelleflerinin çıkarlarını düşünürken kamu yararını göz ardı edebildikleri, sektördeki rekabetin ve etik dışı davranan meslektaşların oluşturduğu, meslektaş güveninin yitirildiği, kararlarında mükellef baskısını yaşadıkları, yasal boşluklar ve mali denetimin yetersizliğinden yakınmaktadırlar (İşgüden v.d., 2006, s. 59).

Yalova ilinde yapılan bir diğer araştırmada ise mükellef baskısının, yoğun rekabetin, etik dışı davranışa zorladığı, etik konusunda eğitim ve denetimin gerekliliği ve hatta mükellefin de eğitimlere katılması hususunda görüş beyan ettikleri, okullarda aday meslek mensuplarına meslek etiği dersinin zorunlu olarak okutulması gerektiği görüşünü benimsedikleri görülmüştür (Sayım v.d. F. Ö., 2016, s. 131).

Erzurum ilinde serbest muhasebeci mali müşavirler ile yapılan bu çalışmada meslek mensuplarının etik eğitimi almalarının gerektiği, denetimsizliğin olduğu, denetimsizlik sonucu etik dışı davranışların yaygınlaştığı, mükellefin kendi muhasebecisini seçiminin isteğine bağlı olmasının, rekabetin artmasının, artan meslek mensubu sayısını karşılamada mükellef artışının daha az olduğunun, mükellef kaybetmemek için etik dışına çıkma eğiliminin olduğu, mükellefin çok kolaylıkla muhasebecisini değiştirebilmesinin zorlaştırılması gerektiği, mücbir sebep olmadan mükellef değiştirilmemesi gerektiği, muhasebecisini değiştirmesini zorlaştıran yeni bir muhasebeci atama sistemi geliştirilmesi gerektiği, ancak bunlara dikkat edilirse etik dışı davranışların önüne geçilebileceği belirtilmiştir (Güney v.d. S. O., 2012, s. 91).

Türkiye'nin altı farklı bölgesinde bulunan 257 vergi müfettişi üzerinde yapılan araştırma sonucunda vergi müfettişlerinin; muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelere riayetleri konusunda oldukça karamsar bir bakış açısında sahip oldukları, vergi müfettişlerinin; muhasebe meslek mensuplarının tarafsız ve bağımsız olmadıklarına ağırlıklı olarak inandıkları görülmektedir. Diğer ilkelere göre, mesleki yeterlilik ve özen

ile gizlilik ilkeleri açısından bakış açılarının nispeten yumuşadığı ancak yine de olumsuz bakış açısının net bir şekilde görüldüğü belirlenmiştir (Dinç v.d., 2015, s. 317).

Balıkesir, Bursa, İstanbul ve İzmir’de SMMM ve YMM odalarına kayıtlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanlarıyla faaliyet gösteren meslek mensuplarına uygulanan ankette, meslek mensuplarının etik algılamalarının cinsiyete göre karşılaştırılması sonucunda genel olarak etik algılamada bir farklılık olduğu, eğitim düzeyine göre yapılan karşılaştırmada meslek mensuplarının algılamalarında herhangi bir farklılık bulunmadığı, unvana göre yapılan karşılaştırma sonucunda meslek mensuplarının unvanları ile dürüstlük ve mesleki davranış değişkeni arasında anlamlı farklılıkların bulunduğu, mesleki deneyime göre yapılan karşılaştırma sonucunda meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen ile mesleki davranış değişkenlerine ilişkin meslek etiğine bakış açılarında anlamlı farklılıkların olduğu, Mükellef sayısına göre yapılan karşılaştırma sonucunda meslek mensuplarının tarafsızlık değişkenine ilişkin meslek etiğine bakış açılarında mükellef sayısına göre anlamlı farklılığın olduğu, her gelir düzeyindeki meslek mensuplarının, etiğe bakış açıları açısından herhangi bir farklılığın olmadığı bulunmuştur (Sakarya v.d., 2010, s. 57).

1.4.2. Etik Davranış: Etki Eden Faktörler ve Hipotezler

Uzun süreli denetçi denetim müşterisi ilişkisi, denetçide belirli bir süre sonra denetim müşteri yönetiminin istekleri doğrultusunda kararlar verme eğilimini arttırdığı gibi (Geiger v.d. M. A., 2002, s. 67) (Jackson v.d., 2008, s. 421) denetçide olması gereken mesleki şüphecilik duyulan aşırı güven nedeniyle zedelenir, bütün bu nedenler de denetçi bağımsızlığını tehlikeye atar (Carey v.d., 2006, s. 653).

Yukarıda belirtilen bütün bu sayılan nedenlerden dolayı ilk olarak denetçi bağımsızlığını ve tarafsızlığını sağlamak için zorunlu denetim firma rotasyonu fikri önerilmiş (Wolf v.d., 1999, s. 468).uzun süreli denetçi müşteri ilişkisi ve bir tek denetim müşterisinden elde edilen aşırı gelire bağımlılığın önüne geçilebilmesi için denetim firma rotasyonu getirilerek denetim belirli bir süre kısıtıyla sınırlandırılarak, denetçinin aynı denetim müşterisinden gelecekte elde edeceği gelirleri düşünerek bağımsızlığını zedelemesinin ve sonucu denetim müşterisinin isteklerine boyun eğmesinin önüne geçilebilecektir (Comunale v.d., 2005, s. 235). Ayrıca denetim firma rotasyonunun savunucuları denetim firmasının belirli süreler sonrası değişmesi sonucu yeni denetim firmasının denetimi alması neticesinde denetime yeni bakış açısı getireceği ve bunun

uzun süreli denetçi müşteri ilişkisi sonucu kaybolan mesleki şüpheliğin artıracığı belirtilmektedir (Nagy A. L., 2005, s. 51).

Zorunlu firma rotasyonu savunucularının bazıları denetimin ilk yıllarında denetçinin denetim müşterisini, muhasebe sistemlerini tam olarak tanımamaktan kaynaklı tehditleri, denetçi bağımsızlığına en büyük tehdit olarak görmekteler (Gul v.d., 2007, s. 117) (Morrill, 2008, s. 63). Bazı araştırmalarda zorunlu denetçi rotasyonunun neden olduğu artan maliyetini denetim firmasına, denetlenen firmaya ve kamuya olan maliyetlerinin, getirilerini aşp aşmadığı sorgulanmaktadır. Rotasyon sonucu her iki taraf için maliyetlerin artıracığı, denetim maliyetlerini denetim firması için arttıracığı ancak denetim pazarındaki rekabeti azaltacağı için denetim müşterisinin maliyeti bu nedenle de artacağını belirtmektedir (Arrunada v.d., 1997, s. 31).

Amerikan genel muhasebe bürosu (GAO) (GAO 2003), kamu muhasebe firmaları ve Fortune 100 tarafından denetlenen halka açık şirketlerle ilgili olarak bir anket düzenledi ve ankette katılımcıların büyük bir çoğunluğu denetim firma rotasyonu yerine, SOX 2002'nin öngördüğü şekilde denetçi rotasyonunun uzun denetim görevinin üstesinden gelmek için yeterli olacağına belirledi.

Dünyadaki uygulamalara baktığımızda birçok ülkede zorunlu rotasyon uygulamasının bazılarında firma bazılarında denetçi rotasyonu şeklinde uygulandığını görmekteyiz. Avusturya, Avusturalya, Brezilya, Yunanistan, Hindistan, İtalya, İsrail, Singapur, Güney Kore, Tayvan, Hollanda, Almanya, Japonya, Malezya, İngiltere, ABD ve Türkiye bu ülkelerden bazılarıdır (Chen v.d. C. Y., 2008, s. 415).

Zorunlu denetçi rotasyonunda amaç, rotasyon ile göreve başlayacak denetçinin bakış açısının tazeliğinden yararlanılarak denetimin yürütülmesi ve uzun süreli denetçi müşteri ilişkisinin doğurduğu etkilerin ortadan kaldırılmasıdır (Daugherty v.d., 2012, s. 98). Denetçi rotasyonu uygulamasının, denetçilerin mesleki şüpheliğini korumalarına yardımcı olduğu düşünülmektedir (Nagy A. L., 2005, s. 51).

Yapılan araştırmalarda ekonomik bağımlılığın denetçi bağımsızlığına en büyük tehdit olduğu bulunmuştur (Alleyne v.d., 2006, s. 621) (Al-Ajmi v.d., 2011, s. 132) (Beattie v.d., 1999, s. 67). Bu çalışmalarda denetim ücretine olan bağımlılık toplam denetim gelirlerinin içindeki payı %10'u geçmemekte iken böyledir.

Denetim firmasının endüstri hakkında bilgili olması, denetim ekibinin aynı firmayı daha önce denetlemiş olması denetimde kaliteyi arttıran unsurlar olarak

belirlenmiştir (Craswell v.d., 1995, s. 297) (Hogan v.d., 1999, s. 2) (Solomon v.d., 1999, s. 192).

Denetim firmasının sıkı bir şekilde uyguladığı denetim adımlarının, kalite kontrol prosedürlerinin olması, tecrübesiz denetçi yardımcılarının yaptığı denetim adımlarının meslektaş kontrolü denilen kontrollerden geçirilmesi denetimde kaliteyi artırır (Carcello v.d., 1992) (Chen v.d. C. S., 2001, s. 157) (Schroeder v.d., 1986, s. 86).

Zorunlu denetçi rotasyonu denetimde kaliteyi arttıran unsurlar arasındadır. Denetçi rotasyonu bakış açısında tazelik yaratarak, mesleki şüphecilik artırılmış olacaktır (Carcello v.d., 1992, s. 2) (Schroeder v.d., 1986) (Chen v.d. C. S., 2001, s. 157).

1.4.3. Etik Sonuç: Etki Eden Faktörler ve Hipotezler

Finansal raporlama güvenilirliğini belirleyen en önemli unsurun finansal rapor kullanıcıları için geleceğe yönelik tahminlerde bulunmalarını sağlayacak bilgiler içermiş olmasıdır (Bartov v.d., 2004, s. 889).

Uygulanan muhasebe prensipleri açık ve anlaşılır bir biçimde belirtilirse, finansal tablo hazırlayanlar ölçüm metodunu iyi anlayacak, bu da onların kasti olmayan maddi hata yapma olasılığını azaltacağı gibi, finansal tablo kullanıcıları ve denetçilerin hataları tespit etmesini kolaylaştırır (Maines v.d., 2006, s. 400).

Özellikle dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar finansal tabloların anlaşılabilirliğini artırır (Iu v.d., 2004).

Finansal tablolar sunulurken karşılaştırılabilir olarak sunulmalıdır. Cari hesap dönemi sonuçları, bir önceki hesap dönemlerinin sonuçları ile ve sektördeki diğer işletmelerle karşılaştırılabilir olarak verilmelidir. Muhasebe politikaları değiştirilmeden tutarlı bir şekilde sürdürülmelidir (Jonas v.d., 2000, s. 353). Eğer muhasebe politikalarında değişiklik gerektirecek bir durumla karşılaşılır, geleceğe yönelik tahminlerde değişiklik gerektiren bir durum söz konusu ise geriye dönük etkileri gösterir şekilde finansal raporlar yenilenir ve bu yapılan değişikliğin etkileri açıklanır (Cole v.d., 2007).

1.4.4. Hipotezlerin Özet Listesi

Araştırmada geliştirilen hipotezler aşağıda listelenmektedir.

H1: Denetçinin dürüstlüğü ile denetimin kalitesi arasında pozitif bir ilişki vardır.

H2: Denetçinin dürüstlüğü ile denetimde bağımsızlık arasında pozitif bir ilişki vardır.

H3: Denetçinin dürüstlüğü ile finansal raporlama güvenilirliği arasında pozitif bir ilişki vardır.

H4: Denetçinin tarafsızlığı ile denetimin kalitesi arasında pozitif bir ilişki vardır.

H5: Denetçinin tarafsızlığı ile denetimde bağımsızlık arasında pozitif bir ilişki vardır.

H6: Denetçinin tarafsızlığı ile finansal raporlama güvenilirliği arasında pozitif bir ilişki vardır.

H7: Denetçinin Mesleki yeterlilik ve özeni ile denetimin kalitesi arasında pozitif bir ilişki vardır.

H8: Denetçinin Mesleki yeterlilik ve özeni ile denetçi bağımsızlığı arasında pozitif bir ilişki vardır.

H9: Denetçinin Mesleki yeterlilik ve özeni ile finansal raporlama güvenilirliği arasında pozitif bir ilişki vardır.

H10: Denetçinin Gizlilik ilkesi ile denetimin kalitesi arasında pozitif bir ilişki vardır.

H11: Denetçinin Gizlilik ilkesi ile denetimde bağımsızlık arasında pozitif bir ilişki vardır.

H12: Denetçinin Gizlilik ilkesi ile finansal raporlama güvenilirliği arasında pozitif bir ilişki vardır.

H13: Denetçinin Mesleğe uygun davranış ilkesi ile denetimin kalitesi arasında pozitif bir ilişki vardır.

H14: Denetçinin Mesleğe uygun davranış ilkesi ile denetimde bağımsızlık arasında pozitif bir ilişki vardır.

H15: Denetçinin Mesleğe uygun davranış ilkesi ile finansal raporlama güvenilirliği arasında pozitif bir ilişki vardır.

H16: Denetimde kalite ile finansal raporlama güvenilirliği arasında pozitif bir ilişki vardır.

H17: Denetimde bağımsızlık ile finansal raporlama güvenilirliği arasında pozitif bir ilişki vardır.

H18: Ruhsat türü ile etik algı arasında pozitif bir ilişki vardır.

H19: Cinsiyet ile etik algı arasında pozitif bir ilişki vardır.

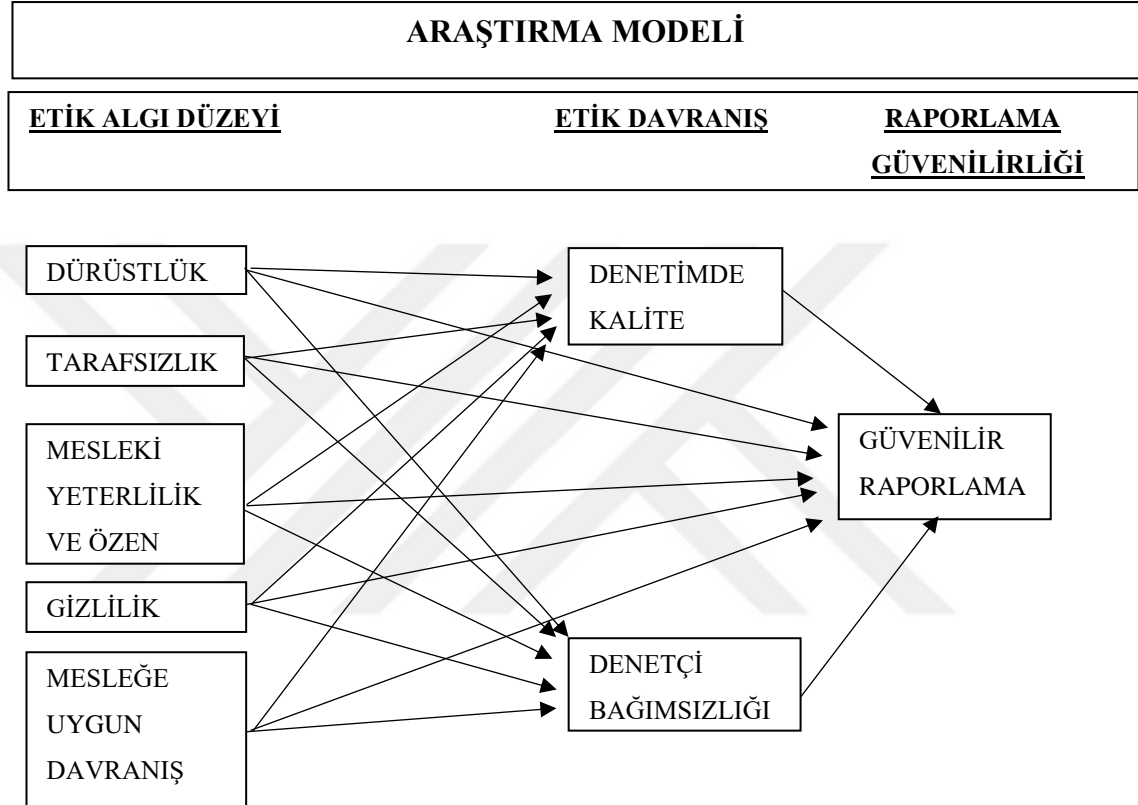
H20: Eğitim durumu ile gizlilik ilkesi arasında pozitif bir ilişki vardır.

1.5. ANKETİN HAZIRLANMASI İLE İLGİLİ AŞAMALAR

Anket sorularının hazırlanmasında, International Journal of Business and Economic Development (Vol. 1, Number 3, November 2013) adlı dergide yayınlanan Cletus O. Akenbor ve Teresa E. Onuoha tarafından yazılan “Ethical concept and professional judgment in corporate financial reporting: empirical evidence from Nigeria” başlıklı makaleden faydalanılarak bağımsız denetçilerin etik algılarını ölçen 20 soru, Accounting Research Journal (Vol. 21 No. 2, 2008) adlı dergide yayınlanan Kym Boon and Jill McKinnon ve Philip Ross tarafından yazılan “Audit service quality in compulsory audit tendering Preparer perceptions and satisfaction” başlıklı makaleden faydalanılarak Bağımsız denetimin kalitesini ölçen 6 soru, Maslina Binti Ahmad tarafından ekim 2012’de Cardiff Üniversitesi’ne sunulan “Auditor Independence in Malaysia: The Perceptions of Loan Officers and Professional Investors” başlıklı doktora tezinden yararlanılarak denetçi bağımsızlığı ile ilgili 5 soru, Radboud Üniversitesi’ne bağlı Yönetim Araştırmaları Enstitüsü’de Ferdy van Beest, Geert Braam ve Suzanne Boelens tarafından nisan 2009’da hazırlanan “Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics” adlı makaleden yararlanılarak finansal raporlama güvenilirliğini ölçen 5 soru hazırlanmıştır.

1.6. ARAŞTIRMA MODELİ

Araştırmada Denetçi sertifikasına sahip SMMM ve YMM'lerin Etik Algı Düzeyi ölçülerek, bunun doğrudan finansal raporlama güvenilirliğine, dolaylı olarak denetimde kalite ve denetçi bağımsızlığı üzerinden finansal raporlama güvenilirliğine olan etkisi araştırılmaktadır.



Şekil 2. Araştırma modelini gösteren şekil

1.7. VERİLERİN ANALİZİ VE BULGULAR

Anket neticesi elde edilen verilerin analizinde, IBM Statistics 22 programı kullanılmış. Analizde öncelikle demografik değişkenlere ait frekans dağılımları, faktör analizi, normallik analizi, güvenilirlik analizi, t testi, anova, korelasyon analizi ve regresyon analizleri uygulanmıştır.

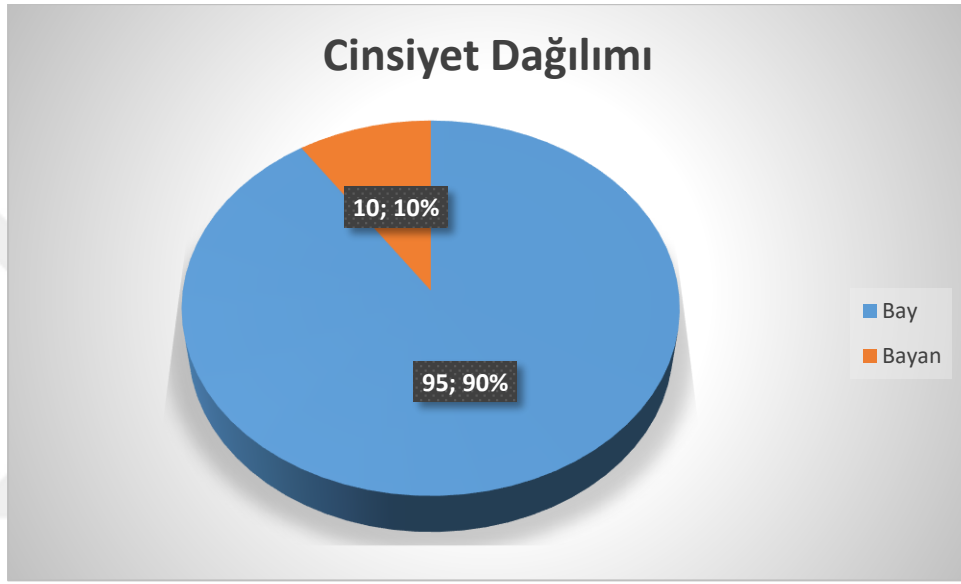
1.7.1. Örneklem Özelliklerine Ait Frekans Tabloları

Araştırmaya katılan katılımcıların demografik özelliklerini incelediğimizde 105 katılımcının %90,50'i bay (95 kişi) , %9,5'i ise bayan (10 kişi) olduğu görülmektedir. Aktif olarak denetim yapıp yapmama sorusuna 30 kişi evet cevabı verirken, 75 kişi hayır

cevabını vermiş, katılımcıların 94'ü Bursa ilinden katılırken, 11 kişi İstanbul ilinden anketimize katılmıştır.

Tablo 3. Cinsiyet dağılımını gösteren frekans tablosu

Cinsiyet Dağılımı					
		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	Bay	95	90,5	90,5	90,5
	Bayan	10	9,5	9,5	100,0
	Toplam	105	100,0	100,0	



Şekil 3. Cinsiyet dağılımını gösteren daire grafiği

Katılımcıların %88,60 lisans (93 kişi) ve %10,40 yüksek lisans (11 kişi) mezunu olduğu, doktorasını yapan bir kişi olması nedeniyle analizlerde yüksek lisans yapanlar grubu olarak adlandırılarak gruplandırılmış ve toplamda %11,40'a tekabül eden grup birlikte analize tabi tutulmuştur.

Tablo 4. Eğitim Durumunu gösteren frekans tablosu

Eğitim Durumu					
		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	lisans	93	88,6	88,6	88,6
	yüksek lisans	11	10,5	10,5	99,0
	doktora	1	1,0	1,0	100,0
	Toplam	105	100,0	100,0	

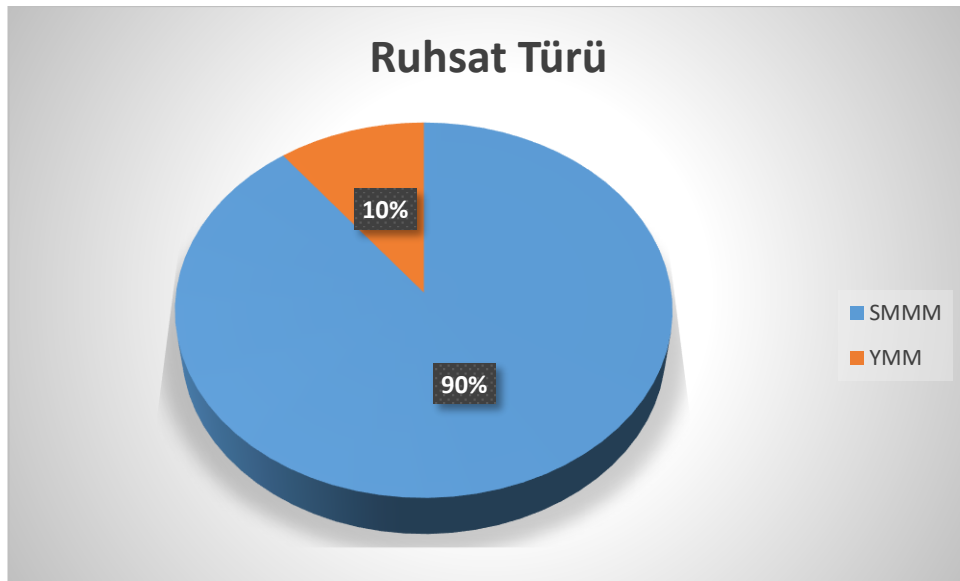


Şekil 4. Eğitim Durumunu gösteren daire grafiği

Ruhsat türü olarak gruplandırdığımızda ise %89,50'si SMMM (94 kişi) ve %10,50'si YMM (11 kişi) ruhsatına sahiptir.

Tablo 5. Ruhsat türlerini gösteren frekans tablosu

		Ruhsat Türü			
		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	SMMM	94	89,5	89,5	89,5
	YMM	11	10,5	10,5	100,0
	Toplam	105	100,0	100,0	



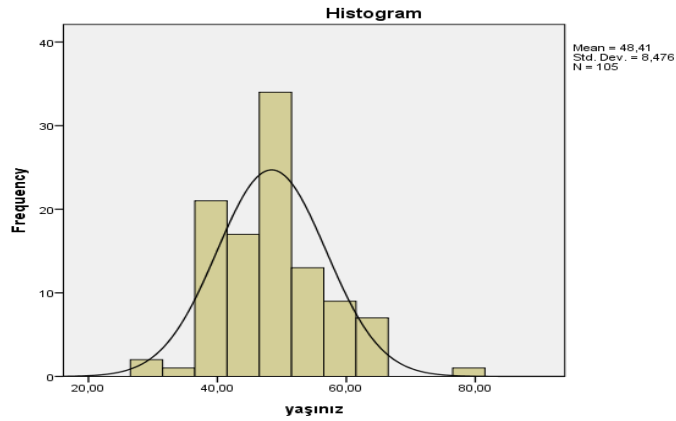
Şekil 5. Ruhsat türlerini gösteren daire grafiği

Araştırmaya katılanların yaş gruplandırması yapılmadan dağılımını gösteren histogram grafiği aşağıda gösterilmektedir. Katılımcıların yaş ortalamaları 48 bulunurken, medyanı 49 ve mod 37 olarak bulunmuştur. Medyan, bir dizide ortada yer alan değeri verirken, verimizde bu değer 49 bulunmuştur. Mod ise frekansı en yüksek olan değeri vermektedir. Verimizde bu değer 37 bulunmuştur. Ayrıca çeyrek dilimler %25 için 42, %50 için 49 ve %75 için 52 bulunmuştur.

Tablo 6. Yaş dağılımını gösteren istatistik tablo

İstatistik		
Yaşınız		
N	Geçerli	105
	Kayıp veri	0
Ortalama		48,4095
Medyan		49,0000
Mod		37,00
Toplam		5083,00
Yüzdeler	25	42,0000
	50	49,0000
	75	52,5000

Yaşa ilişkin histogram grafiği yaşa ilişkin veri setinin normal bir dağılıma sahip olduğunu göstermektedir.

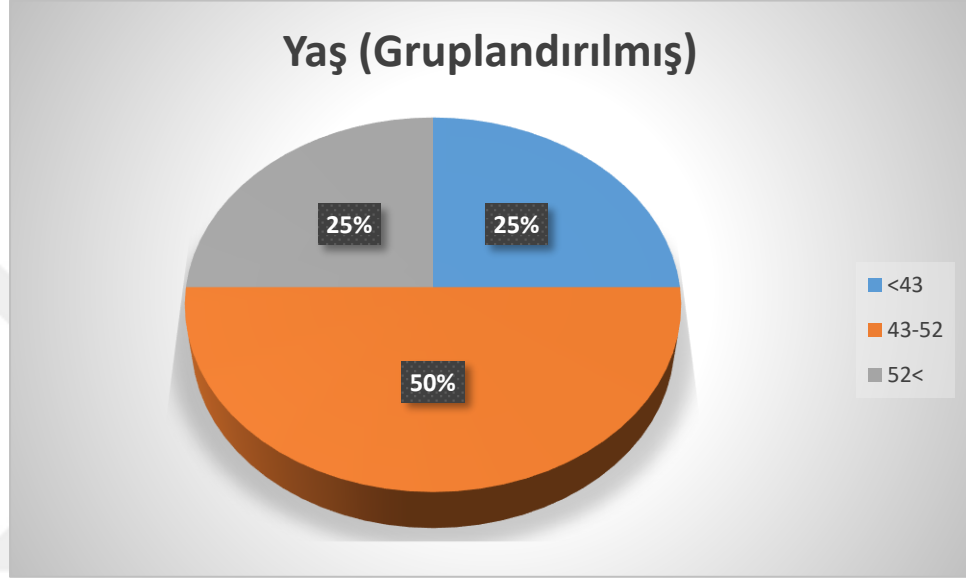


Şekil 6. Yaş dağılımını gösteren histogram grafiği

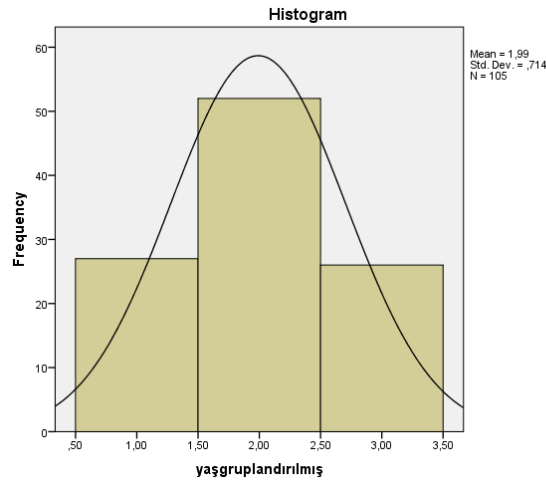
43 yaşından daha az olan 27 kişi, 43-52 yaş grubu 52 kişi ve 52 yaş üzeri 26 kişi bulunmaktadır. 105 katılımcının %28,62'si aktif olarak denetim yaparken, %71,4'lük kısmı denetçi sertifikasına sahipken denetim yapmamaktadır.

Tablo 7. Yaş (Gruplandırılmış) dağılımını gösteren frekans tablosu

Yaş Gruplandırılmış					
		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	<43	26	24,76	24,76	24,76
	43-52	53	50,47	50,47	75,23
	52<	26	24,76	24,76	100,0
	Toplam	105	100,0	100,0	



Şekil 7. Yaş (Gruplandırılmış) dağılımını gösteren daire grafiği

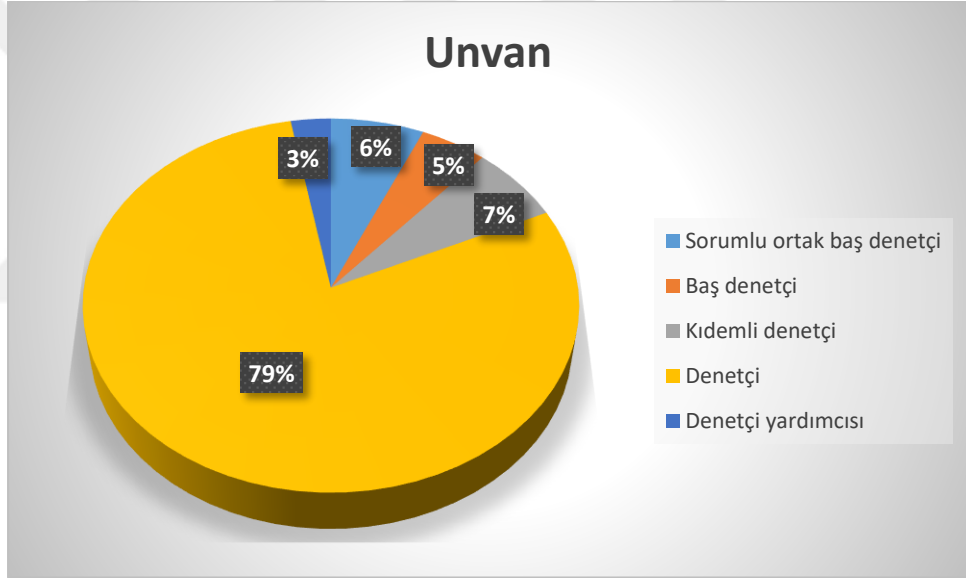


Şekil 8. Yaş (Gruplandırılmış) dağılımını gösteren histogram grafiği

Denetçilerin sertifika türleri incelendiğinde ise 105 katılımcıdan 7 sorumlu ortak baş denetçi, 5 baş denetçi, 7 kıdemli denetçi, 83 denetçi ve 3 denetçi yardımcısı görülmektedir.

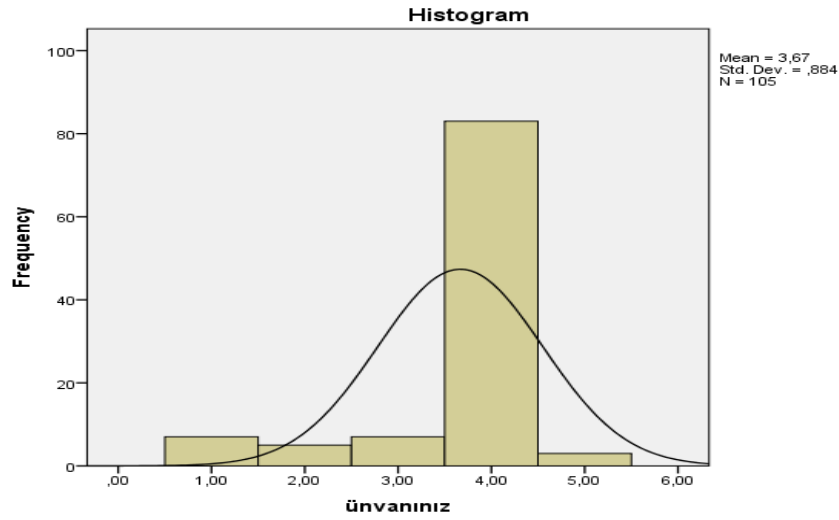
Tablo 8. Unvan dağılımını gösteren frekans tablosu

		Unvanınız			
		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	Sorumlu ortak baş denetçi	7	6,7	6,7	6,7
	Baş denetçi	5	4,8	4,8	11,4
	Kıdemli denetçi	7	6,7	6,7	18,1
	Denetçi	83	79,0	79,0	97,1
	Denetçi yardımcısı	3	2,9	2,9	100,0
	Toplam	105	100,0	100,0	



Şekil 9. Unvan dağılımını gösteren daire grafiği

Denetçi unvanına ilişkin histogram tablosu bize denetçi sertifikasına sahip katılımcıların %79,00 oranında çoğunlukta olduklarını göstermektedir.



Şekil 10. Ünvanları gösteren histogram grafiği

1.7.2. Faktör Analizi Sonuçları

Faktör analizi, ölçekteki ifadelerin hangilerinin birbirleriyle yakın algılandığını analiz eder. Belirli bir olguyu ölçen çok sayıdaki değişkenin birbiriyle olan ilişkilerinin inceleyerek bu değişkenleri gruplar halinde bir araya getirmek amacıyla kullanılan istatistiksel bir yöntemdir (Saruhan v.d., 2013, s. 203).

Faktör analizinde Açımlayıcı Faktör Analizi uygulanmış, rotasyon yöntemi verilerimiz birbiriyle ilişkili olduğu için Kaiser Normalizasyonu ile Varimax olarak seçilmiştir. Bu yöntemin uygulanmasında amaç, hazır ölçek kullanılmaması, ölçeğin dört farklı kaynaktan yararlanılarak elde edilmiş olmasıdır. KMO and Bartlett's Test sonuçlarına göre verimiz faktör analizine uygundur.

Tablo 9. KMO ve Bartlett's Testi

KMO ve Bartlett's Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,620
Bartlett's Test of Sphericity	Yaklaşık Ki-kare	1057,240
	df	190
	Sig.	,000

KMO ve Bartlett's Testi testinin sonucunun $0,62 > 0,5$ olması faktör analizi için kullanılan girdilerin homojen olduğunu gösterir. Yani değişkenlerimizin faktör analizine elverişli olduğunun göstergesidir. Aynı tabloda yer alan Bartlett's Test of Sphericity'de Sig.=0,000<0,05 olması da kullanılan değişkenlerin anlamlılığının göstergesidir.

Tablo 10. Toplam Açıklanan Varyans Tablosu

Toplam Açıklanan Varyans Tablosu									
Faktör	İlk Özdeğerler			Kare Yük Çıkarma Toplamları			Kare Yükleri Dönüş Toplamları		
	Toplam	% Varyans	Toplam %	Toplam	% Varyans	Toplam %	Toplam	% Varyans	Toplam %
1	4,167	20,834	20,834	3,845	19,225	19,225	2,226	11,130	11,130
2	3,046	15,228	36,062	2,708	13,538	32,763	2,206	11,030	22,160
3	2,315	11,577	47,639	2,031	10,154	42,917	2,088	10,439	32,599
4	1,882	9,408	57,048	1,606	8,029	50,946	1,818	9,092	41,691
5	1,527	7,637	64,684	1,177	5,883	56,829	1,767	8,834	50,525
6	1,352	6,761	71,445	,999	4,995	61,824	1,597	7,985	58,510
7	1,085	5,425	76,871	,788	3,939	65,763	1,451	7,254	65,763
8	,740	3,702	80,573						
9	,628	3,142	83,715						
10	,514	2,570	86,285						
11	,485	2,424	88,709						
12	,475	2,373	91,082						
13	,354	1,771	92,854						
14	,314	1,572	94,425						
15	,290	1,449	95,874						
16	,255	1,273	97,147						
17	,217	1,083	98,230						
18	,157	,786	99,016						
19	,121	,607	99,623						
20	,075	,377	100,000						

Çözüm Metodu: Açımlayıcı Faktör Analizi.

Döndürme Yöntemi: Kaiser Normalizasyonu ile Varimax

Yukarıdaki tablo incelendiğinde değişkenlerin 7 faktör altında toplandığı görülmektedir. Birinci faktör toplam varyansın %11,13'ünü, ikinci faktör %11,03, üçüncü faktör %10,44, dördüncü faktör %9,1, beşinci faktör %8,83, altıncı faktör %7,99, yedinci faktör %7,25'lik kısmını açıkladığı görülmektedir.

Faktör analizinde (Saruhan v.d., 2013, s. 223);

- Örnekleme yeterliliği ölçüsü 0,5 değerinin altında kalanlar,
- Faktör altında tek kalanlar
- Birbirine yakın faktör ağırlıkları olan sorular değerlendirme dışı bırakılarak faktör analizi yenilenir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda denetimde kaliteyi belirleyen sorulardan 1. ve 5. sorular, finansal tabloların güvenilirliğini belirleyen sorulardan 1. ve 2. Sorular, denetimde etik ilkelerden denetçi gizliliğini belirleyen sorulardan gizlilik 3 sorusu, denetimde bağımsızlığı belirleyen sorulardan bağımsızlık 4. sorusu, denetçinin kendini geliştirmesi ile ilgili sorulardan gelişmişlik 3. ve 4. sorular, tarafsızlık 1. ve 4. sorular ile dürüstlük ilkesinin 1,2 ve 4. soruları, mesleki davranış ilkesi sorularından 3. ve 4. Sorular yukarıdaki şartları taşımadığı için atılmış, aşağıdaki tablo elde edilmiştir. Dürüstlük 3 sorusu ise tarafsızlığı belirleyen soruların altında kalarak faktörleşmiştir.

Tablo 11. Faktör Döndürme Matrisi

Faktör Döndürme Matrisi							
	Faktör						
	1	2	3	4	5	6	7
K4	,809						
K2	,805						
K3	,772						
F4		,878					
F5		,780					
F3		,771					
GI1			,899				
GI2			,741				
GI4			,556				
B2				,721			
B1				,678			
B3				,625			
B5				,415			
G2					,891		
G1					,887		
T3						,785	
T2						,640	
D3						,512	
MD2							,834
MD1							,759

Çözüm Metodu: Açımlayıcı Faktör Analizi.

Döndürme Yöntemi: Kaiser Normalizasyonu ile Varimax

Burada K ile başlayan faktör denetimde kaliteyi belirleyen unsurlara ait soruları, F ile başlayan faktörler finansal raporlama güvenilirliğini belirleyen soruları, GI ile

başlayan faktör altındaki sorular denetimde etik ilkelerden denetçi gizliliği hususunu, B ile başlayan faktör denetçi bağımsızlığı sorularını, G ile başlayan faktör denetimde etik ilkelerden denetçinin mesleki gelişimini, T ile başlayan faktör denetimde etik ilkelerden denetçi tarafsızlığını ve D ise denetçi dürüstlüğü, MD ise denetçi mesleki davranış ilkesini belirtmektedir.

1.7.3. Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Cronbach's alfa güvenilirlik analizini yaptığımızda son sütunda yer alan Cronbach's Alpha soru atıldığında güvenilirliği belirleyen sütunu değerlendirdiğimizde denetimde kaliteyi belirleyen sorulardan 6. ve mesleki davranış sorularından 3. sorular atıldığında güvenilirliğin arttığı görülmüş, aşağıdaki gibi bir tablo oluşmaktadır.

Tablo 12. Cronbach's Alpha Güvenilirlik Analizini gösteren tablo

FAKTÖR NUMARASI	FAKTÖR ALTINDA TOPLANAN SORULAR	CRONBACH'S ALPHA KATSAYISI	SORU SAYISI	ATILAN SORULAR
1	K2,K3,K4	,848	3	K1,K5
2	F3,F4,F5	,848	3	F1,F2
3	GI1,GI2,GI4	,791	3	GI3
4	B1,B2,B3,B5	,712	4	B4
5	G1,G2	,912	2	G3,G4
6	T2,T3,D3	,660	3	T1,T4,D1,D2,D4
7	MD1,MD2	,800	2	MD3,MD4

“K” ile başlayan değişkenler denetimde kaliteyi, “F” ile başlayan değişkenler finansal raporlama güvenilirliğini ölçen soruları, “GI” ile başlayan değişkenler etik ilkelerden gizlilik ilkesini, “B” ile başlayan değişken denetçi bağımsızlığını, “G” ile başlayan değişken etik ilkelerden mesleki dikkat ve özen yani denetçinin gelişimine verdiği özen ilkesini, “T” ile başlayan değişken etik ilkelerden denetçi tarafsızlık ilkesini, “D” ile başlayan değişken etik ilkelerden denetçinin dürüstlük ilkesini, “MD” ile başlayan değişken etik ilkelerden mesleki davranış ilkesini belirtmektedir.

1.7.4. Normallik Analizi

Çarpıklık ve basıklık katsayıları olan basıklık ve çarpıklık değerlerinin +/- 3,0 değerleri aralığında olması verimizin normal dağıldığının göstergesidir. Aşağıdaki tabloyu incelediğimizde finansal tabloların güvenilirliği hariç bütün değerlerin normal dağılıma uyduğu görülmüştür. Bu nedenle veri analize tabi tutulmadan önce finansal tabloların güvenilirliği değerlerinin normalleştirilmesi gerekmektedir ve bu doğrultuda fort değerinin karesi alınarak verinin normalleşmesi sağlanmıştır (Kalaycı, 2014, s. 6).

Tablo 13. Faktörlerin Tanımlayıcı İstatistikleri

Tanımlayıcı İstatistikler				
		İstatistik	Standart Hata	
kort	Ortalama	4,4698	,04638	
	95% Güven aralığı için	Alt sınır	4,3779	
	Ortalama	Üst sınır	4,5618	
	5% Kesilmiş Ortalama		4,4877	
	Medyan		4,6667	
	Varyans		,226	
	Standart sapma		,47523	
	Minimum		3,33	
	Maksimum		5,00	
	Aralık		1,67	
	Çarpıklık		-,169	,236
	Basıklık		-1,463	,467
	fort	Ortalama	3,8222	,05761
95% Güven aralığı için		Alt sınır	3,7080	
Ortalama		Üst sınır	3,9365	
5% Kesilmiş Ortalama			3,8492	
Medyan			4,0000	
Varyans			,348	
Standart sapma			,59028	
Minimum			1,00	
Maksimum			5,00	
Aralık			4,00	
Çarpıklık			-1,533	,236
Basıklık			5,528	,467
gkort		Ortalama	2,6127	,08405
	95% Güven aralığı için	Alt sınır	2,4460	
	Ortalama	Üst sınır	2,7794	
	5% Kesilmiş Ortalama		2,5811	
	Medyan		2,3333	
	Varyans		,742	
	Standart sapma		,86123	
	Minimum		1,00	
	Maksimum		5,00	
	Aralık		4,00	

	Çarpıklık		,632	,236	
	Basıklık		,458	,467	
bort	Ortalama		4,0167	,06545	
	95% Güven aralığı için	Alt sınır	3,8869		
	Ortalama	Üst sınır	4,1465		
	5% Kesilmiş Ortalama		4,0542		
	Medyan		4,0000		
	Varyans		,450		
	Standart sapma		,67070		
	Minimum		1,75		
	Maksimum		5,00		
	Aralık		3,25		
	Çarpıklık		-,672	,236	
	Basıklık		,883	,467	
	gort	Ortalama		4,4905	,06164
		95% Güven aralığı için	Alt sınır	4,3682	
Ortalama		Üst sınır	4,6127		
5% Kesilmiş Ortalama			4,5450		
Medyan			5,0000		
Varyans			,399		
Standart sapma			,63162		
Minimum			3,00		
Maksimum			5,00		
Aralık			2,00		
Çarpıklık			-1,043	,236	
Basıklık			,149	,467	
tdort		Ortalama		3,5905	,06526
		95% Güven aralığı için	Alt sınır	3,4611	
	Ortalama	Üst sınır	3,7199		
	5% Kesilmiş Ortalama		3,5864		
	Medyan		3,6667		
	Varyans		,447		
	Standart sapma		,66868		
	Minimum		2,33		
	Maksimum		5,00		
	Aralık		2,67		
	Çarpıklık		-,065	,236	
	Basıklık		-,422	,467	
	mdort	Ortalama		3,9286	,06254

95% Güven aralığı için	Alt sınır	3,8045	
Ortalama	Üst sınır	4,0526	
5% Kesilmiş Ortalama		3,9524	
Medyan		4,0000	
Varyans		,411	
Standart sapma		,64087	
Minimum		2,00	
Maksimum		5,00	
Aralık		3,00	
Çarpıklık		-,482	,236
Basıklık		,840	,467

Finansal raporlama güvenilirliğindeki aşırı pozitif basıklığın karesi alınarak veri setinin normalleşmesi sağlanmıştır.

Tablo 14. Finansal raporlama güvenilirliğinin Normalleştirme Tablosu

Tanımlayıcı İstatistik			
		İstatistik	Standart Hata
fnort	Ortalama	14,9545	,39643
	95% Güven aralığı için	Alt sınır	14,1684
	Ortalama	Üst sınır	15,7406
	5% Kesilmiş Ortalama		14,9462
	Medyan		16,0000
	Varyans		16,501
	Standart sapma		4,06219
	Minimum		1,00
	Maksimum		25,00
	Aralık		24,00
	Çarpıklık		-,355
	Basıklık		,236
			,467

“Kort” ile başlayan değişkenler denetimde kaliteyi, “Fort” ile başlayan değişkenler finansal raporlama güvenilirliğini ölçen soruların ortalamasını,, “G1ort” ile başlayan değişkenler etik ilkelerden gizlilik ilkesinin ortalamasını, “Bort” ile başlayan değişken denetçi bağımsızlığı ilkesinin ortalamasını, “Gort” ile başlayan değişken etik ilkelerden mesleki dikkat ve özen yani denetçinin gelişimine verdiği özen ilkesinin

ortalamasını, “Tdort” ile başlayan değişken etik ilkelerden denetçi tarafsızlık ve dürüstlük ilkesinin ortalamasını, “Mdort” ile başlayan değişken etik ilkelerden mesleki davranış ilkesinin ortalamasını belirtmektedir.

1.7.4 Korelasyon Analizi Sonuçları

Korelasyon analizi, bir değişkenin diğer bir değişkenle olan ilişkisini ortaya koyar. Bu analiz sonucunda ortaya çıkan ilişki bir neden sonuç ilişkisi değildir (Saruhan v.d., 2013, s. 223).

Korelasyon katsayısı (r) -1 ile +1 arası değer alır. Bu katsayı +1’e yakınsa iki değişken arasında pozitif bir ilişkinin güçlü olduğunu gösterir. -1’e yakınsa iki değişken arasında negatif ilişkinin güçlü olduğunu gösterir.

$0,7 \leq r \leq 1,0$ pozitif yüksek düzeyde bir ilişki

$0,3 \leq r \leq 0,7$ pozitif orta düzeyde bir ilişki

$0 \leq r \leq 0,3$ pozitif zayıf düzeyde bir ilişki

$-0,7 \geq r \geq -1,0$ negatif yüksek düzeyde bir ilişki

$-0,3 \geq r \geq -0,7$ negatif orta düzeyde bir ilişki

$0 \geq r \geq -0,3$ negatif zayıf düzeyde bir ilişki

Tablo 15. Pearson Korelasyon Katsayısı tablosu

PEARSON KORELASYON KATSAYISI								
	KORT	GIORT	BORT	GORT	TDORT	MDORT	FNORT	
KORT	1							
GIORT	,052	1						
BORT	,340**	-,018	1					
GORT	-,102	-,263**	-,141	1				
TDORT	-,175	-,235*	-,151	,306**	1			
MDORT	,301**	,199*	,249*	,022	-,204*	1		
FNORT	,018	,327**	,199*	-,033	-,086	,158	1	
ETİKORT	,042	,501**	-,035	,470**	,398**	,520**	,229*	1

** . Korelasyon 0.05 seviyesinde anlamlı (2-yönlü).

* . Korelasyon 0.01 seviyesinde anlamlı (2-yönlü)..

Pearson korelasyon analizini tablo halinde güven aralığı düzeyinde tekrar gösterecek olursak, daha açıklayıcı bir şema elde etmiş oluruz.

Tablo 16. Faktörler arası pearson korelasyon katsayılarını gösteren tablo

FAKTÖR ADI	KORELASYON DERECESİ						FAKTÖR ADI
	-3 GÜÇLÜ	-2 ORTA	-1 ZAYIF	+1 ZAYIF	+2 ORTA	+3 GÜÇLÜ	
BAĞIMSIZLIK					**		DENETİMİNDE KALİTE
GELİŞMİŞLİK			**				GİZLİLİK
TARAFSIZLIK DÜRÜST LÜK					**		GELİŞMİŞLİK
FİNANSAL RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ					**		GİZLİLİK
MESLEKİ DAVRANIŞ					**		DENETİMİNDE KALİTE
** KORELASYON 0.01 SEVİYESİNDE ANLAMLI (2-YÖNLÜ).							
FAKTÖR ADI	KORELASYON DERECESİ						FAKTÖR ADI
	-3 GÜÇLÜ	-2 ORTA	-1 ZAYIF	+1 ZAYIF	+2 ORTA	+3 GÜÇLÜ	
ETİK				*			FİNANSAL RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ
TARAFSIZLIK DÜRÜST LÜK			*				GİZLİLİK
MESLEKİ DAVRANIŞ				*			GİZLİLİK
MESLEKİ DAVRANIŞ				*			BAĞIMSIZLIK
MESLEKİ DAVRANIŞ			*				TARAFSIZLIK DÜRÜ STLÜK
FİNANSAL RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ				*			BAĞIMSIZLIK
* KORELASYON 0.05 SEVİYESİNDE ANLAMLI (2-YÖNLÜ)							

Spearman Brown sıra farkları korelasyon analizi sonuçları dağılımın normal olmadığı, dağılım normal ancak ordinal ölçek kullanıldığı zaman kullanılır. Örneklemin unvan, yaş ve eğitim durumu ordinal ölçek olduğu için Spearman Brown sıra farkları korelasyon analizini uyguladık. Alınan sonuçlar aşağıya çıkarılmıştır.

Tablo 17. Spearman Brown sıra farkları korelasyon analizini gösteren tablo

	KORT	GIORT	BORT	GORT	TDORT	MDORT	FNORT	ETİKORT	DENNETİM YAPMAMASI	ÜNVANINIZ	RUHSAT TÜRÜNÜZ	CİNSİYETİNİZ	YAŞGRUP LANDIRILMIŞ	EĞİTGRU PLANMIŞ
KORT	1,000													
GIORT	,102	1,000												
BORT	,356**	,188	1,000											
GORT	-,029	-,234*	-,049	1,000										
TDORT	-,162	-,245**	-,181	,260**	1,000									
MDORT	,318**	,144	,308**	,050	-,194*	1,000								
FNORT	,024	,271**	,163	-,057	-,166	,086	1,000							
ETİKORT	-,028	,385**	-,027	,486**	,426**	,480**	,097	1,000						
DENNETİM YAPMAMASI	,158	,164	,351**	,158	,153	,013	-,113	,149	1,000					
ÜNVANINIZ	-,004	-,132	,207*	,036	,202*	-,086	-,177	-,085	,527**	1,000				
RUHSAT TÜRÜNÜZ	,091	,117	,038	,131	,106	,165	,274**	,233*	-,197*	-,315**	1,000			

CİNSİYETİNİZ	-,038	-,134	,034	-,020	,074	,123	,014	,045	-,082	,108	-,111	1,000		
YAŞGRUPLANDIRILMIŞ	-,219*	-,005	-,011	-,046	,152	-,029	-,033	,097	-,037	-,054	,267**	-,178	1,000	
EĞİTGRUPLANMIŞ	-,189	,190	-,449**	-,154	-,078	,012	,154	,134	-,568**	-,565**	,268**	,189	,089	1,000

Tablo 18.Faktörler arası Sperman Brown korelasyon katsayılarını gösteren tablo

FAKTÖR ADI	KORELASYON DERECESESİ						FAKTÖR ADI
	-3 GÜÇLÜ	-2 ORTA	-1 ZAYIF	+1 ZAYIF	+2 ORTA	+3 GÜÇLÜ	
BAĞIMSIZLIK					**		DENETİMİNDE KALİTE
TARFSIZLIKDÜRÜSTLÜK				**			GELİŞMİŞLİK
MESLEKİ DAVRANIŞ					**		DENETİMİNDE KALİTE
MESLEKİ DAVRANIŞ					**		BAĞIMSIZLIK
FİNANSAL RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ				**			GİZLİLİK
DENETİM YAPIP YAPMAMA					**		BAĞIMSIZLIK
DENETİM YAPIP YAPMAMA					**		DENETÇİ UNVANI
RUHSAT				**			FİNANSAL RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ
RUHSAT		**					DENETÇİ UNVANI
RUHSAT			**				YAŞ
RUHSAT				**			EĞİTİM
EĞİTİM		**					DENETİM YAPIP YAPMAMA
EĞİTİM		**					DENETÇİ UNVANI
** KORELASYON 0.01 SEVİYESİNDE ANLAMLI (2-YÖNLÜ)..							
FAKTÖR ADI	KORELASYON DERECESESİ						FAKTÖR ADI
	-3 GÜÇLÜ	-2 ORTA	-1 ZAYIF	+1 ZAYIF	+2 ORTA	+3 GÜÇLÜ	
GELİŞMİŞLİK			*				GİZLİLİK
TARFSIZLIKDÜRÜSTLÜK			*				GİZLİLİK
TARFSIZLIKDÜRÜSTLÜK			*				MESLEKİ DAVRANIŞ
TARFSIZLIKDÜRÜSTLÜK				*			DENETÇİ UNVANI
ETİK				*			RUHSAT
RUHSAT			*				DENETİM YAPIP YAPMAMA
YAŞ			*				DENETİMİNDE KALİTE
BAĞIMSIZLIK				*			DENETÇİ UNVANI
* KORELASYON 0.05 SEVİYESİNDE ANLAMLI (2-YÖNLÜ)							

1.7.5. Bağımsız iki örneklem T Testi Sonuçları

T testi, belirli bir konuda iki grup arasında anlamlı bir fark olup olmadığını ölçer. T testi yalnızca iki grup ortalamaları arasındaki farklılığı ölçer (Saruhan v.d., 2013).

Cinsiyet, eğitim durumu, ruhsat türü, denetim yapıp yapmama durumuna göre t testi sonuçları:

- 1- Denetçi bağımsızlığına verilen cevapların sig değeri 0,05'ten küçük çıktığından denetim yapıp yapmadıkları sorusuna verilen cevaba göre denetçi bağımsızlığı için anlamlı bir farklılık vardır. Değişken ortalamalarına baktığımızda filli olarak denetim yapıp yapmadıklarını sorusuna hayır cevabı verenlerin ortalaması 4,19 iken, evet cevabı verenlerin 3,58 bulunmuş, denetçi bağımsızlığı sorularına verdikleri cevapların ortalamalarının anlamlı bir şekilde yüksek olduğu görülmüştür.
- 2- Ruhsat türü karşılaştırıldığında ise sadece finansal tabloların güvenilirliğinde ve etik ilkelerin ortalamalarını aldığımızda, ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık görülmektedir. Finansal tabloların güvenilirliğinde ve etik ilkelerin ortalamalarında YMM unvanına sahip denetçilerin verdikleri cevapların SMMM unvanına sahip denetçilere göre daha yüksek ortalamaları anlamlı bir ilişki görülmüştür. Finansal tabloların güvenilirliği için SMMM 3,77 < YMM 4,24, etik ilkelerin ortalamaları için SMMM 3,63 < YMM 3,91 bulunmuştur.
- 3- Eğitim durumu karşılaştırıldığında gizlilik ve bağımsızlık ortalamalarında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Lisansüstü yapan denetçilerin lisans mezunu denetçilere göre verdikleri cevaplarda bağımsızlık için verdikleri cevapların ortalamaları daha düşük ve anlamlı bulunmuştur. Bağımsızlık için verilen cevapların ortalamaları karşılaştırıldığında, lisans mezunu denetçilerin 4,15 iken lisansüstü yapan denetçilerin 2,96 bulunmuştur. Gizlilik sorularına verilen cevapların ortalamaları karşılaştırıldığında ise Lisansüstü yapan denetçilerin lisans mezunu denetçilere göre verdikleri cevaplarda bağımsızlık için verdikleri cevapların ortalamaları daha yüksek ve anlamlı bulunmuştur. Gizlilik için verilen cevapların ortalamaları karşılaştırıldığında, lisans mezunu denetçilerin 2,51 iken lisansüstü yapan denetçilerin 3,41 bulunmuştur.

- 4- Cinsiyet karşılaştırması yapıldığında herhangi bir faktör ortalamasında bir farklılık bulunamamıştır. Cinsiyetin değişkenler üzerinde verilen cevaplarda herhangi bir farklılık bulunmamıştır.

1.7.6. İki Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Tek faktörlü varyans analizi, ilişkisiz iki ya da daha çok örneklem ortalamasının arasındaki farkın sıfırdan anlamlı bir şekilde farklı olup olmadığını test etmek için kullanılır (Büyüköztürk, 2015, s. 48).

Denetçiler Sorumlu ortak baş denetçi (1), baş denetçi (2), kıdemli denetçi (3), denetçi (4) ve denetçi yardımcısı (5) olmak üzere SPSS analizine tabii tutulmuş. Post-Hoc çoklu karşılaştırma alt menüsünden seçilen Sheffe ve Dunnett's C sonuçlarına göre denetçi unvanının incelemesi:

- 1- Sorumlu ortak baş denetçinin diğer denetçi unvanlarına göre gizlilik ortalamaları sonuçları diğer denetçi unvanına sahip gruplardan sig.= 0,05 önemlilik düzeyinde yüksek çıkmıştır.
- 2- Baş denetçinin, kıdemli denetçinin ve denetçinin, sorumlu ortak baş denetçiye göre denetimde kalite ortalamaları sonuçları yüksek ve anlamlı bulunmuştur.
- 3- Kıdemli denetçinin ve denetçinin, sorumlu ortak baş denetçiye göre denetçi bağımsızlığı ortalamaları sonuçları yüksek ve anlamlı bulunmuştur.
- 4- Finansal raporlama güvenilirliği sonuçları Sorumlu ortak baş denetçinin denetçilere göre verdikleri cevapların ortalamaları yüksek ve anlamlı bulunmuştur.

Katılımcıların vermiş oldukları yaşa ilişkin cevaplar gruplandırılmış, 1'den 3'e doğru yaş artacak şekilde numara verilerek 3 gruba ayrılmıştır. Yaş gruplandırılırken 43-52 yaşlar arası kendileri de dahil edilerek 2 olarak gruplanmış, 53 ve üzeri için 3 iken 42 ve altı için 1 değeri verilerek gruplanmıştır. Post-Hoc çoklu karşılaştırma alt menüsünden seçilen Sheffe ve Dunnett's C sonuçlarına göre yaş gruplarının incelemesi:

1. Mesleki davranış ilkesinin 1. ve 3. grupların 2. yaş grubuna göre ortalama sonuçlarının daha yüksek ve anlamlı çıktığı görülmüştür.
2. Etik ortalamalarında 3. grubun 2. yaş grubuna göre ortalama sonuçlarının daha yüksek ve anlamlı çıktığı görülmüştür.

3. Denetimde kaliteyi belirleyen unsurların ortalamalarında 1. grubun 3. yaş grubuna göre ortalama sonuçlarının daha yüksek ve anlamlı çıktığı görülmüştür.
4. Mesleki gelişmişlik sonuçlarında 1. grubun 2. yaş grubuna göre ortalama sonuçlarının daha yüksek ve anlamlı çıktığı görülmüştür.

Regresyona ilişkin katsayı tablosu aşağıya çıkarılmıştır

1.7.7. Regresyon Analizi

Regresyon analizi, aralarında ilişki olan iki ya da daha fazla değişkenden bir ya da daha fazla bağımlı değişken, diğerlerinin bağımsız değişkenler olarak ayrımı ile aralarındaki ilişkinin bir matematiksel eşitlik ile açıklanması sürecidir (Büyüköztürk, 2015, s. 91). Regresyon analizi sonuçları aşağıya çıkarılmıştır.

1. Etik ilkelerin finansal raporlama güvenilirliğine olan etkisi ayrı ayrı ve toplu olarak araştırılmış; tarafsızlık, dürüstlük, mesleki yeterlilik, mesleğe uygun davranış ve etik ortalamasının finansal raporlama güvenilirliğine herhangi bir etkisi bulunmamıştır. Gizlilik etik ilkesinin finansal raporlama güvenilirliğini açıklamada anlamlı olduğu görülmüştür (Sig. F Değişimi.=0,013<0,05). Gizlilik etik ilkesinin finansal raporlama güvenilirliğinin %11,8'ini açıklamaktadır.

Tablo 19. Etik ilkelerin finansal raporlama güvenilirliğine olan etkisini gösteren regresyon analizi tablosu

Regresyon Analizi Sonuçları									
Model	R	R Kare	Düzeltilmiş R Kare	Standart Hata	Değişim İstatistiği				
					R kare değişimi	F değişimi	df1	df2	Sig. F değişimi
1	,344 ^a	,118	,083	3,88992	,118	3,354	4	100	,013

a. Belirleyiciler: (sabit), mdort, gort, giort, tdort
b. Bağımlı değişken: fnort

Tablo 20. Etik ilkelerin finansal raporlama güvenilirliğine olan etkisini gösteren regresyon analizi katsayıları tablosu

Regresyon Katsayıları											
Model		Standardize edilmemiş katsayılar		Standardize edilmiş katsayılar	t	Sig.	Korelasyon			Eşdoğrusallık İstatistikleri	
		B	Std. Hata	Beta			Sırasız	Kısmi	Kısım	tolerans	VIF
1	(Sabit)	7,402	4,365		1,696	,093					
	gıort	1,513	,474	,321	3,194	,002	,327	,304	,300	,874	1,144
	gort	,328	,654	,051	,502	,617	-,033	,050	,047	,854	1,171
	tdort	-,043	,619	-,007	-,069	,945	-,086	-,007	-,007	,848	1,179
	mdort	,580	,621	,092	,935	,352	,158	,093	,088	,919	1,088

a. Bağımlı değişken: fnort

2. Etik ilkelerin denetimde kaliteye olan etkisi ayrı ayrı ve toplu olarak araştırılmış; tarafsızlık, dürüstlük, mesleki yeterlilik, gizlilik ve etik ortalamasının denetimde kaliteye herhangi bir etkisi bulunmamıştır. Mesleki davranış etik ilkesinin denetimde kaliteyi açıklamada anlamlı olduğu, görülmüştür (Sig. F Değişimi.=0,017<0,05). Mesleki davranış etik ilkesinin denetimde kalitenin % 11,2'sini açıklamaktadır.

Tablo 21. Etik ilkelerin denetimde kaliteye olan etkisini gösteren regresyon tablosu

Regresyon Analizi Sonuçları									
Model	R	R Kare	Düzeltilmiş R Kare	Standart Hata	Değişim İstatistiği				
					R kare değişimi	F değişimi	df1	df2	Sig. F değişimi
1	,335 ^a	,112	,077	,45660	,112	3,165	4	100	,017

a. Belirleyiciler: (sabit), etikort, tdort, gort, mdort, gıort

Regresyona ilişkin katsayı tablosu aşağıya çıkarılmıştır.

Tablo 22. Etik ilkelerin denetimde kaliteye olan etkisini gösteren regresyon katsayıları tablosu

Regresyon Katsayıları											
Model		Standardize edilmemiş katsayılar		Standardize edilmiş katsayılar	t	Sig.	Korelasyon			Eşdoğrusallık İstatistikleri	
		B	Std. Hata	Beta			Sırasız	Kısmi	Kısım	tolerans	VIF
1	(Sabit)	4,262	,512		8,319	,000					
	gort	-,040	,084	-,053	-,472	,638	-,102	-,047	-,045	,712	1,405
	tdort	-,041	,086	-,058	-,482	,631	-,175	-,048	-,045	,611	1,638
	mdort	,247	,099	,333	2,488	,015	,301	,241	,234	,494	2,024
	etikort	-,120	,222	-,084	-,538	,592	,042	-,054	-,051	,368	2,718

a. Bağımlı değişken: kort

Analize etik ortalama ve mesleki gizliliğe ilişkin soruları dahil ettiğimizde yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi analizin model kısmında gort görülmemektedir. Analize etik ortalama dahil edilmeden yapıldığında ise aşağıdaki tablo elde edilmektedir.

Tablo 23. Beş etik ilkenin denetimde kaliteye olan etkisini gösteren regresyon katsayıları tablosu

Regresyon Analizi Sonuçları									
Model	R	R Kare	Düzeltilmiş R Kare	Standart Hata	Değişim İstatistiği				
					R kare değişimi	F değışımi	df1	df2	Sig. F değışımi
1	,319 ^a	,102	,066	,64823	,102	2,834	4	100	,028

a. Belirleyiciler: (sabit), mdort, gort, gıort, tdort

Regresyona ilişkin katsayı tablosu aşağıya çıkarılmıştır.

Tablo 24. Beş etik ilkenin denetimde kaliteye olan etkisini gösteren regresyon katsayıları tablosu

Regresyon Katsayıları											
Model		Standardize edilmemiş katsayılar		Standardize edilmiş katsayılar	t	Sig.	Korelasyon			Eşdoğrusallık İstatistikleri	
		B	Std. Hata	Beta			Sırasız	Kısmi	Kısım	tolerans	VIF
1	(Sabit)	4,262	,512		8,319	,000					
	gıort	-,030	,056	-,054	-,538	,592	,052	-,054	-,051	,874	1,144
	gort	-,070	,077	-,092	-,907	,366	-,102	-,090	-,085	,854	1,171
	tdort	-,071	,073	-,100	-,980	,330	-,175	-,098	-,092	,848	1,179
	mdort	,217	,073	,293	2,983	,004	,301	,286	,281	,919	1,088

a. Bağımlı değişken: kort

3. Etik ilkelerin denetçi bağımsızlığına olan etkisi ayrı ayrı ve toplu olarak araştırılmış; tarafsızlık, dürüstlük, mesleki yeterlilik, gizlilik ve etik ortalamasının denetimde kaliteye herhangi bir etkisi bulunmamıştır. Mesleki davranış etik ilkesinin denetçi bağımsızlığını açıklamada anlamlı olduğu, görülmüştür (Sig. F Değişimi.=0,028<0,05). Mesleki davranış etik ilkesinin denetçi bağımsızlığının %10,2'sini açıklamaktadır.

Tablo 25. Etik ortalamasının denetçi bağımsızlığına olan etkisini gösteren regresyon tablosu

Regresyon Analizi Sonuçları									
Model	R	R Kare	Düzeltilmiş R Kare	Standart Hata	Değişim İstatistiği				
					R kare değişimi	F değişimi	df1	df2	Sig. F değişimi
1	,319 ^a	,102	,066	,64823	,102	2,834	4	100	,028

a. Belirleyiciler: (sabit), etikort, tdort, gort, mdort

Regresyona ilişkin katsayı tablosu aşağıya çıkarılmıştır.

Tablo 26. Etik ortalamasının denetçi bağımsızlığına olan etkisini gösteren regresyon katsayıları tablosu

Regresyon Katsayıları										
Model	Standardize edilmemiş katsayılar		Standardize edilmiş katsayılar	t	Sig.	Korelasyon			Eşdoğrusallık İstatistikleri	
	B	Std. Hata	Beta			Sırasız	Kısmi	Kısım	tolerans	VIF
1 (Sabit)	4,242	,727		5,831	,000					
gort	-,065	,119	-,062	-,548	,585	-,141	-,055	-,052	,712	1,405
tdort	,021	,122	,021	,173	,863	-,151	,017	,016	,611	1,638
mdort	,376	,141	,359	2,661	,009	,249	,257	,252	,494	2,024
etikort	-,406	,316	-,201	-1,284	,202	-,035	-,127	-,122	,368	2,718

a. Bağımlı değişken: bort

Etik ilkelerin ortalaması analize dahil edildiğinde gizlilik ilkesi katsayılar tablosunda görülmezken, analizden çıkarıldığında gizlilik ilkesi görülmektedir. Her iki değişkenin de denetçi bağımsızlığı üzerinde olan etkisi anlamlı bulunmamıştır.

Tablo 27. Beş etik ilkenin denetçi bağımsızlığına etkisini gösteren regresyon tablosu

Regresyon Analizi Sonuçları									
Model	R	R Kare	Düzeltilmiş R Kare	Standart Hata	Değişim İstatistiği				
					R kare değişimi	F değişimi	df1	df2	Sig. F değişimi
1	,319 ^a	,102	,066	,64823	,102	2,834	4	100	,028

a. Belirleyiciler: (sabit), mdort, gort, giort, tdort

Regresyona ilişkin katsayı tablosu aşağıya çıkarılmıştır.

Tablo 28. Beş etik ilkenin denetçi bağımsızlığına etkisini gösteren regresyon katsayıları tablosu

Regresyon Katsayıları											
Model		Standardize edilmemiş katsayılar		Standardize edilmiş katsayılar	t	Sig.	Korelasyon			Eşdoğrusallık İstatistikleri	
		B	Std. Hata	Beta			Sırasız	Kısmi	Kısım	tolerans	VIF
1	(Sabit	4,242	,727		5,831	,000					
	gıort	-,101	,079	-,130	-1,284	,202	-,018	-,127	-,122	,874	1,144
	gort	-,167	,109	-,157	-1,531	,129	-,141	-,151	-,145	,854	1,171
	tdort	-,080	,103	-,080	-,779	,438	-,151	-,078	-,074	,848	1,179
	mdort	,274	,103	,262	2,650	,009	,249	,256	,251	,919	1,088

a. Bağımlı değişken: bort

4. Denetimde kalitenin finansal raporlama güvenilirliğine herhangi bir etkisi bulunamamışken, denetçi bağımsızlığının finansal raporlama güvenilirliğini açıklamada anlamlı olduğu görülmüştür (Sig. F Değişimi.=0,042<0,05). Denetçi bağımsızlığı finansal raporlama güvenilirliğinin %3,9'unu açıklamaktadır.

Tablo 29. Denetçi bağımsızlığının finansal raporlama güvenilirliğine etkisini gösteren regresyon tablosu

Regresyon Analizi Sonuçları									
Model	R	R Kare	Düzeltilmiş	Standart	Değişim İstatistiği				Sig. F değişimi
			R Kare	Hata	R kare değişimi	F değişimi	df1	df2	
1	,199 ^a	,039	,030	4,00055	,039	4,229	1	103	,042

a. Belirleyiciler: (sabit), bort

Regresyona ilişkin katsayı tablosu aşağıya çıkarılmıştır.

Tablo 30. Denetçi bağımsızlığının finansal raporlama güvenilirliğine etkisini gösteren regresyon katsayıları tablosu

Regresyon Katsayıları										
Model	Standardize edilmemiş katsayılar		Standardize edilmiş katsayılar	t	Sig.	Korelasyon			Eşdoğrusallık İstatistikleri	
	B	Std. Hata	Beta			Sırasız	Kısmi	Kısım	tolerans	VIF
1 (Sabit)	10,123	2,382		4,251	,000					
bort	1,203	,585	,199	2,057	,042	,199	,199	,199	1,000	1,000

a. Bağımlı değişken: ffort

1.8. HİPOTEZLERE İLİŞKİN SONUÇLAR TABLOSU

Araştırma hipotezlerine ilişkin bulgular aşağıya çıkarılmıştır.

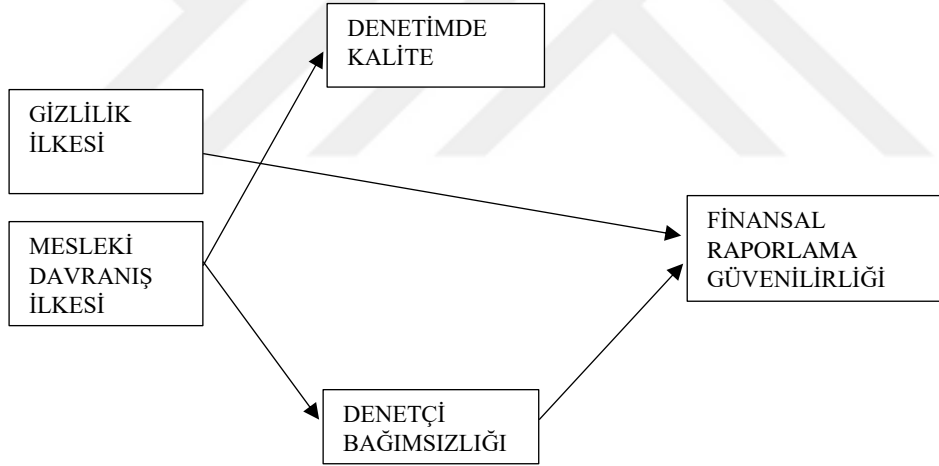
Tablo 31. Hipotezlerin geçerliliğine ilişkin tablo.

HİPOTEZLER	BETA	P	KABUL/RED
H1: DENETÇİNİN DÜRÜSTLÜĞÜ İLE DENETİMİN KALİTESİ ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	-0,1	0,33	RED
H2: DENETÇİNİN DÜRÜSTLÜĞÜ İLE DENETİMDE BAĞIMSIZLIK ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	-0,08	0,438	RED
H3: DENETÇİNİN DÜRÜSTLÜĞÜ İLE FİNANSAL RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	-0,007	0,945	RED
H4: DENETÇİNİN TARAFSIZLIĞI İLE DENETİMİN KALİTESİ ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	-0,1	0,33	RED
H5: DENETÇİNİN TARAFSIZLIĞI İLE DENETİMDE BAĞIMSIZLIK ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	-0,08	0,438	RED
H6: DENETÇİNİN TARAFSIZLIĞI İLE FİNANSAL RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	-0,007	0,945	RED
H7: DENETÇİNİN MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZENİ İLE DENETİMİN KALİTESİ ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	-0,092	0,366	RED
H8: DENETÇİNİN MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZENİ İLE DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	-0,157	0,129	RED
H9: DENETÇİNİN MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZENİ İLE FİNANSAL RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	0,051	0,617	RED
H10: DENETÇİNİN GİZLİLİK İLKESİ İLE DENETİMİN KALİTESİ ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	-0,054	0,592	RED
H11: DENETÇİNİN GİZLİLİK İLKESİ İLE DENETİMDE BAĞIMSIZLIK ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	-0,13	0,202	RED
H12: DENETÇİNİN GİZLİLİK İLKESİ İLE FİNANSAL RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	0,321	0,002	KABUL
H13: DENETÇİNİN MESLEĞE UYGUN DAVRANIŞ İLKESİ İLE DENETİMİN KALİTESİ ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	0,293	0,004	KABUL
H14: DENETÇİNİN MESLEĞE UYGUN DAVRANIŞ İLKESİ İLE DENETİMDE BAĞIMSIZLIK ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	0,359	0,009	KABUL
H15: DENETÇİNİN MESLEĞE UYGUN DAVRANIŞ İLKESİ İLE FİNANSAL RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	0,092	0,352	RED
H16: DENETİMDE KALİTE İLE FİNANSAL RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	0,018	0,857	RED
H17: DENETİMDE BAĞIMSIZLIK İLE FİNANSAL RAPORLAMA GÜVENİLİRLİĞİ ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.	0,199	0,042	KABUL

H18: RUHSAT TÜRÜ İLE ETİK ALGI ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.		0,006	KABUL
H19: CİNSİYET İLE ETİK ALGI ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.		0,879	RED
H20: EĞİTİM DURUMU İLE GİZLİLİK İLKESİ ARASINDA POZİTİF BİR İLİŞKİ VARDIR.		0,000	KABUL

1.9. DEĞİŞKENLERİN ŞEMATİK GÖSTERİMİ

Regresyon analizleri sonucu bulunan değişkenler arası ilişkilerin şematik gösterimi aşağıya çıkarılmıştır. Regresyon analizi sonucu etik ilkelerden gizlilik ilkesinin finansal raporlama güvenilirliğini olumlu yönde etkilediği, mesleki davranış ilkesinin denetimde kaliteyi ve denetçi bağımsızlığını olumlu yönde etkilediği, denetçi bağımsızlığının finansal raporlama güvenilirliğini olumlu yönde etkilediği anlamlı bulunmuştur.



Şekil 11. Değişkenler arası ilişkilerin şematik gösterimi

BEŞİNCİ BÖLÜM (SONUÇ VE ÖNERİLER)

1. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bağımsız denetim ile ilgili literatür taramalarımnda, ankette kullandığım denetçi bağımsızlığının, denetimde kalitenin, finansal raporlama güvenilirliğinin ayrı ayrı birbirinden bağımsız olarak ölçüldüğü, etik ise meslek etiği olarak değil adeta kişinin ahlaki boyutunun ölçülerek ölçülmeye çalışıldığı birçok araştırma ile karşılaştım. Meslek etiğini ölçen anketlerle çok nadir de olsa araştırmalarım sırasında ulaştım da, yurt dışı ve yurt içi uygulamalarda bağımsız denetçilere yönelik etik ilkeler olarak değil de muhasebe meslek elemanının etik algısının ölçüldüğü örneklere rastladım. Bu husus Hocamın da gözünden kaçmamış ki beni böyle bir araştırma yapmaya yönlendirdi. Yani bağımsız denetçiye yönelik etik ilkeleri esas alan denetçi meslek etiğini belirlemeye yönelik 20 soru bu doğrultuda hazırlandı. Denetçinin 5 meslek etiği ilkesini (dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış) ölçmeye yönelik her birini her bir değişkeni ayrı ayrı ölçmeye çalışan dörderden 20 soru bu doğrultuda hazırlanmıştır. Denetçinin meslek etiği algısı ölçülerek; bunun denetçi bağımsızlığı denetimde kalite üzerine etkisi araştırılmış, etik ilkelerin bu bağımlı iki değişken üzerinden ve ayrıca doğrudan finansal raporlama güvenilirliğine olan etkisi araştırılmıştır.

Literatürde benzer bir araştırma olmayışı da ayrıca bu çalışmanın özgünlüğünün kanıtıdır. Çünkü bu değişkenlerin hiçbiri bir arada ölçülmemiş ya da tamamen kişinin etik anlayışını araştırmaktan öteye geçememiştir. Etik karar verme ile ilgili literatür taraması bunu en güzel örnekleme (Mudrack v.d., 2013, s. 575).

Yapılan anket uygulaması Marmara Bölgesinde faaliyet gösteren denetçi sertifikasına sahip 105 meslek elemanından oluşması, araştırmamızın kısıtıdır. Araştırmanın genellenebilirliği için söz konusu anket çalışmasının ülke çapında, çevirilerinin yapılarak yurt dışında da uygulanması geliştirdiğimiz ölçeğin geçerliliğini belirlemek için gerekmektedir. Yaptığımız anket sonucunda 5 etik ilkedden sadece gizlilik ilkesinin finansal raporlama güvenilirliğini olumlu yönde etkilediği, mesleki davranış kurallarının denetçi bağımsızlığı ve denetimde kalite ile olan ilişkisi regresyon analizi sonucu bulunmuş, ayrıca denetçi bağımsızlığının finansal raporlama güvenilirliğine olan ilişkisi regresyon analizi sonucu tespit edilmiştir. Araştırmanın küçük bir örneklem üzerinde uygulanışı sonucun genellenebilirliğini engellese de, alanında daha önce

denetçilere uygulanmış benzer bir anket olmaması açısından ileride yapılacak araştırmalara kaynak olacaktır.

Peki, etik karar verme neden bu kadar önemli, etik neden önemli, sorularına en güzel cevabı Theodore Roosevelt'in sözü vermektedir. *“Bir insanı ahlaki değerlerden yoksun olarak eğitmek, toplum için tehdit yetiştirmektir.”* Gerçekten de dünyada yaşanan finansal skandallara baktığımızda bu skandalları gerçekleştirenlerin, en iyi üniversitelerden mezun olup, alanında en yüksek denilebilecek mevkilere ulaşan, kanunları çok iyi bilen insanlar arasından çıktığını görmekteyiz. Ancak kanunları çok iyi bilen bu kişiler ahlaki değerleri sorgulanabilir davranışlar içinde yer alabilmektedirler. Kişisel hırsları ve daha fazla kazanma arzuları, kendilerini olduklarından daha başarılı gösterme çabaları onları etik dışı davranmaya ve bu yaşanan finansal skandalların baş aktörleri olmalarına neden olmuştur. Bütün bunlar göstermektedir ki kişinin öncelikle ahlaki yapısının sağlam temellere oturtulmuş olması ve bunun üzerine hangi mesleği yapacaksa yapsın mesleki eğitiminin bu sağlam temeller üzerine çıkılması gerektiği anlaşılmaktadır. Eskiden gazete haberlerinden ve yakın çevremizden sıkça duyduğumuz “bıçak parası” denilen gayri resmi bedellerin doktorlara ödendiği, yapılan Hipokrat yeminlerinin sözde kaldığı gerçeği, kişinin ahlaki ve etik anlayışının bir sonucuydu. Bu nedenle, bütün meslek gruplarına uygulanabilecek genel etik ilkeler dünya çapında geliştirilmiş, ayrıca mesleğe özgü, sadece o mesleği ilgilendiren etik ilkeler belirlenmiştir. Burada her meslek gibi denetçiden beklenen, yasaların belirlediği düzeyin de üzerinde bir davranış göstererek devamlı daha iyiye yönelme eğiliminde olmalarıdır. Denetim mesleğinin ayırt edici özelliği olan, kamu yararına hizmet ediyor olması nedeniyle, bir müşteri ya da işverenin çıkarlarından ziyade kamunun çıkarlarını düşünmesi, onu temel etik ilkelerden taviz verememeye, bağımsızlığını zedeleyecek davranışlar içerisinde bulunmamaya zorlar. Meslek etiği ilkeleri ise ona karşılaştığı etik ikilemlerde bir yol haritası olur. Onun içinde her meslek mensubunun mesleki etik ilkelerini çok iyi bilmesi yanlış yollara sapmaması için çok önemlidir. Bu da tüm meslek mensubu adaylarının alanını ilgilendiren meslek etiği ilkelerinin lisans, lisansüstü, TESMER eğitimlerinde ve meslek hayatı boyunca eğitimler ve seminerler düzenlenerek bu ilkelerin ve değerlerin unutturulmaması, hatırlanarak sürekli taze tutulması sağlanmalıdır. Amaç sadece sınavlar yolu ile birtakım ezber bilgi edinmek değil, denetim elemanı kişinin neleri yapıp neleri yapmayacağını, hangi durumlarda etik ilkeler ile çeliştiğinin bilincinde olması

sağlanmalıdır. Ahlaki değerler toplumdaki topluma, kişiden kişiye değişebilirken, etik değerler her çalışana ilgilendiren, daha belirgin her mesleğin kendine has etik ilkelerinden oluşan, bir meslek elemanına, dünyanın neresinde olursa olsun etik ikilemede kaldığında yardımcı olacak hususlardır. Bu bakımdan evrenseldir ve yasaların üzerinde davranış gösterilmesi beklenildiği için doğruluğu kişiden kişiye değişmeyen yüksek davranış biçimleridir. Bunu içinde ayrıca araştırılmaya, öğretilmeye, her türlü düzeyde örnek olayları içeren eğitim materyalleri kullanılarak konu hakkında bilinç düzeyi yükseltilmelidir.



KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- ARENS Alvin A., Randal J. ELDER, Mark S. BEASLEY. *Auditing and assurance services: an integrated approach*. USA: Pearson Prentice Hall.2012.
- BAYRAK, Sabahat. (2001). *İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.2001.
- BEKTÖRE Sabri, Halim SÖZBİLİR, Kerim BANAR.*Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması-Tekdüzen Hesap Planına Göre*. Eskişehir: Ofset Birlik.1998.
- BOZKURT, Nejat.*Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.2000.
- BÜYÜKÖZTÜRK, Şener. *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı 21. Baskı*. Ankara: Pegem Akademi Yay. Eğt. Dan. Hiz. Tic. Ltd.Şti. (2015).
- CEMALCILAR Özgül, Nurten ERDOĞAN *Genel Muhasebe-Teknik İlkeler-Tekdüzen Muhasebe Uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.(1997).
- ÇALGAN Erkan,*Muhasebe Denetimi*. İstanbul: İSMMMMO Yayınları.2008
- D.LARSON, Kermit. *Fundamental Accounting Principles*. University Of Texas Austin.1996
- DUMAN Ömer.*Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. Ankara: TESMER Yayını 2. Baskı.2008
- EDWARDS J.Don, Roger H.HERMANSON, R. ESALMONSON, Peter R.KENSICKI *Introduction To Accounting*. Property And Liability Underwriters.1985.
- EMMANUEL Clive, David OTLEY, Kenneth MERCHANT, *Accounting for Management Control*.Chapman & Hall , London
- GÜRBÜZ Hasan, *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.1995
- GÜREDİN Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Basım Yayın Dağıtım.2007
- GÜREDİN Ersin ,*Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.2014
- HAFTACI Vasfi, *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları 2. Baskı.2011
- FARRELL O.C., John FRAEDRICH, *Business Ethics: Ethical Decision Making and Cases*. Boston: Houghton Mifflin Company.1994

- JOHNSTONE Karla M., Audrey A. GRAMLING, Larry E. RITTENBERG, *Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit, Ninth Edition*. USA: South-Western, Cengage Learning.2014
- KALAYCI Şeref. *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd.Şti.2014
- KARACAN Sami, *Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.2014
- MAUTZ R. K. , Hussein A. SHARAF, “*The Philosophy of Auditing.*” Sarasota, FL.: American Accounting Association. 1961
- MESSIER William F., Steven M. GLOVER, Douglas F. PRAWITT, *AUDITING & ASSURANCE SERVICES: A SYSTEMATIC APPROACH*. McGraw-Hill/Irwin.2008.
- ÖZERHAN Yıldız, Serap YANIK, *TMS TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı*. TÜRMOB Basın Yayın Servisi.2010.
- PEHLİVAN İnayet, *Örgütsel ve Yönelisel Etik*. Ankara: Pagem Yayınları.1998.
- ROBERT Solomon, *Morality and Good Life*. New York: Mc Graw-Hill.1984.
- SARUHAN Şadi Can, Ata ÖZDEMİR, *Bilim, Felsefe ve Metodoloji*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.2013.
- SAYIM Ferhat, Özlem USMAN, *Muhasebe Mesleği ve Etik*. Yayınevi Akademikarge.2015
- SELİMOĞLU Seval Kardeş, Mehmet ÖZBİRECİKLİ, Şaban UZAY, Ganite KURT, Ali ALAGÖZ, Serap YANIK, *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitapevi.2014.
- SELİMOĞLU Seval Kardeş, Mehmet ÖZBİRECİKLİ, Şaban UZAY, Süleyman UYAR, *Bağımsız Denetim*. Ankara: Muhasebe Denetim Basım Yayın A.Ş.2015.
- SÖZBİLİR Naciye, *Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar*. T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası.2000.
- STEPHEN Young, *Moral Capitalism*. San Francisco: Berrett-Koehler Publishers, Inc.2003.
- TOROSLU M.Vefa, *Finansal Tablolrın Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.2016.
- YÜZGÜN Aslan, *Genel Denetim Yaklaşımı*. İstanbul: Dünya Yayınları.1984.

MAKALELER

- ABU BAKAR Nur Barizah, Abdul Rahim ABDUL RAHMAN, Hafiz Majdi ABDUL RASHİD“Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers’ perceptions”. *Managerial Auditing Journal*, 2005, 804-822.
- AKENBOR Cletus O., Teresa E. ONUOHA, “Ethical concept and professional judgment in corporate financial reporting: empirical evidence from Nigeria.” *International Journal of Business and Economic Development*, 2013, 49.
- AL-AJMİ Jasim , Saudagaran SHAHROCH, “Perceptions of auditors and financial-statement users regarding auditor independence in Bahrain.” *Managerial Auditing Journal*, 2011, 130-160.
- ALBEZ Abdulkadir, Suat YILDIRIM, “Erzurumda Muhasebecilerin Meslek Etiği Tutumları”. *Ekev Akademi Dergisi*, 2005, 343-360.
- ALLEYNE Philmore Alvin, Dwayne DEVONISH and Peter ALLEYNE, “Perceptions of auditor independence in Barbados.” *Managerial Auditing Journal*, 2006, 621-635.
- ARNOLD Beth and Paul de LANGE, “Enron : an examination of agency problems.” *Critical Perspectives on Accounting*, 2004, 751-765.
- ARRUI-ADA Benito, Candido PAZ-ARES, “Mandatory rotation of company auditors: a critical examination.” *International Review of Law and Economics*, 1997, 31-61.
- ARSLAN Ahmet, “Denetim Mesleğinde Etik Prensipler.” *Finans Politik Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 2010, 8.
- AYMANKUY Yusuf, Mehmet SARIOĞLAN, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama” *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2005, 23-46.
- BARTH Mary E., Wayne R. LANDSMAN, Mark H. LANG, “International Accounting Standards and Accounting Quality.”. *Journal of Accounting Research*, 467-498.
- BARTLETT Roger W., “A scale of perceived independence: new evidence on an old concept.” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1992, 52-67.
- BARTOV Eli, Partha MOHANRAM ,“Private information, earnings manipulations, and executive stock-option exercises.” *The Accounting Review*, 2004, 889-1010.

- BEATTIE Vivien, Richard BRANDT, Stella FEARNLEY, "Perceptions of auditor independence: UK evidence." *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 1999, 67-107.
- BEHN B.K., Carcello, J.V., Hermanson, D.R. and Hermanson, R.H. "The Strength of an Accounting Firm's Ethical Environment and the Quality of Auditors' Judgments." *Journal of Business Ethics*, 2009, 237-253.
- BIERSTAKER J., A. WRIGHT "The effects of fee pressure and partner pressure on audit planning decisions." *Advances in Accounting*, 2001, 25-46.
- BOON Kym , Jill MCCINNON, Philip ROSS "Audit Service Quality in Compulsory Audit. Tendering: Preparer Perceptions and Satisfaction" *Accounting Research Journal*, 2008, 93-122.
- BOTOSAN Christine "Discussion of a framework for the analysis of risk communication." *The International of Accounting*. 2004, 289-295
- BRAUN Robert L., "The effect of time pressure on auditor attention to qualitative aspects of misstatements indicative of potential fraudulent financial reporting." *Accounting Organizations and Society*, 2000, 243-259.
- CANNING M, D.GWILLIAM, "Non-audit services and auditor independence: some evidence from Ireland." *European Accounting Association*, 1999, 401-419.
- CARCELLO Joseph V., R. H. HERMANSON, N. T. McGRATH, "Audit quality attributes: the perceptions of audit partners, preparers and financial statement users." *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 1992, 1-15
- CAREY P., R. SIMNETT, "Audit partner tenure and audit quality." *The Accounting Review*, 2006, 653-676.
- CHEN Charles J.P., Anamitra SHOME, Su XIJIA, "How is audit quality perceived by Big 5 and local auditors in China? A preliminary investigation." *International Journal of Auditing*, 2001, 157-175.
- CHEN Chih-Ying, Chan-Jane LIN; Yu-Chen LIN, "Audit partner tenure, audit firm tenure and discretionary accruals: does long auditor tenure impair earnings quality?" *Contemporary Accounting Research*, 2008, 415-445.
- CIANCI Anna M., James Lloyd BIERSTAKER "The effect of performance feedback and client importance on auditors' self- and public-focused ethical judgments." *Managerial Auditing Journal*, 2009, 455-474.

- COHEN Jeffrey R., Krishnamoorthy GANESH, Wright ARNOLD, “The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality.” *Journal of Accounting Literature*, 2004, 87-152.
- COMUNALE C. L., T. R. SEXTON “Mandatory auditor rotation and retention.” . *Managerial Auditing Journal*, 2005, 235-248.
- CRASWELL Allen T., Jure R. FRANCIS, Stephen L. TAYLOR, “Auditor brand name reputations and industry specializations.” *Journal of Accounting and Economics*. 1995, 297-322
- CULLINAN Charlie “Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease?” *Critical perspectives on Accounting*, 2003, 853-864.
- DAUGHERTY Brian E., DICKINS Denise, HATFIELD, Richard C., HIGGS, Julia L “An Examination of Partner Perceptions of Partner Rotation: Direct and Indirect Consequences to Audit Quality.” *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2012, 97-114.
- DEZOORT F. T., A. T. LORD “A review and synthesis of pressure effects research in accounting.” *Journal of Accounting Literature*, 1997, 28-85.
- DEZOORT F.T., P. HARRISON, M. TAYLOR “Accountability and auditors materiality judgments: the effects of differential pressure strength on conservatism, variability, and effort.” *Accounting, Organizations and Society*, 2006, 373-390.
- DİNÇ Engin, Mehmet TUNCER, “MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK DUYARLILIKLARI İLE İLGİLİ VERGİ MÜFETTİŞLERİNİN ALGILARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA.” *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi* , 2015, 317-337.
- ERGÜN Halil, Kudret GÜL, “Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı.” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2005, 144-154.
- FIRTH Michael, “Perceptions of auditor independence and official ethical guidelines.” *The Accounting Review*, 1980, 451-66.
- FRANCIS Jere R. (2004). “What do we know about audit quality?” *The British Accounting Review*. 2004, 345–368
- GEIGER Marshall A. , K. RAGHUNANDAN, “Auditor tenure and audit reporting failures.” *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2002, 67-78.

- GEIGER Marshall A., Dasaratha V. RAMA, “Audit fees, non-audit fees, and audit reporting on stressed companies.” *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2003, 53-69.
- GRAMLING Audrey A., Dan N. STONE, “Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the archival literature.” *Journal of Accounting Literature*, 2001,20-27.
- GREGSON Terry, “Communication satisfaction: a path analytic study of accountants affiliated with CPA firms.” *Behavioral Research in Accounting*, 1990, 32-49.
- GUL Ferdinand A., Bikki L. JAGGI, and Gopal V. KRISHMAN ,“Auditor independence: evidence on the joint effects of auditor tenure and non-audit fees.” *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2007, 117-142.
- GUL Ferdinand A., “Bankers’ perceptions of factors affecting auditor independence.” *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 1989, 40-51.
- GUL Ferdinand A.,“Size of audit fees and perceptions of auditors’ ability to resist management pressure in audit conflict situations.” *Abacus*, 1991, 162-173.
- GÜNEY Selami, Orhan ÇINAR, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Etik Algıları: Erzurum Örneği.” *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2001, 91-107.
- GÜNEY Selami, Orhan ÇINAR, “SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN ETİK ALGILARI: ERZURUM ÖRNEĞİ.” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2012, 91-106.
- HEALY Paul M., Krishna G. PALEPU, “The Fall of Enron.” *Journal of Economic Perspectives*, 2003, 3-26.
- HOGAN C., D.C. JETER, “Industry specialisation by auditors Auditing.” *A Journal of Practice & Theory*, 1999, 1-17.
- HOUSTAN Richard W. ,“The effects of fee pressure and client risk on audit seniors’ time budget decisions.” *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1999, 70-89.
- İŞGÜDEN Burcu, Adem ÇABUK, “MESLEK ETİĞİ VE MESLEK ETİĞİNİN MESLEK YAŞAMI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.” *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2006, 59-86.
- İŞGÜDEN Burcu, Adem ÇABUK, (2006). “Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerine Etkileri.” *Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2006, 59-86.

- JACKSON Andrew B., Michael MOLDRICH, Peter ROEBUCK, "Mandatory audit firm rotation and audit quality." *Managerial Auditing Journal*, 2008, 420-437.
- JONAS Gregory J., Jeannot BLANCHET, "Assessing Quality of Financial Reporting." *Accounting Horizon*, 2000, 353-363.
- KARANFİLOĞLU A.Yasin, "Muhasebe Denetim Kavramı İlke ve Yöntemleri." *Sayıştay Dergisi*, Sayı:35 Ekim-Aralık 1999,s36.
- KELLEY T., L. MARGHEIM, "The impact of time budget pressure, personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behavior." *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1990, 21-42.
- KISAKÜREK Mustafa, Nesrin ALPAN, "Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama." *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2010, 213-229.
- KNAPP Michael C., "Audit Conflict: An Empirical Study of The Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure." *The Accounting Review*, Vol: LX, No:2, 1985, s. 202-211
- LEUZ Christian, "IAS Versus U.S. GAAP: Information Asymmetry-Based on Evidence from Germany's New Market." *Journal of Accounting Research*, 2003, 445-472.
- LINDSAY D. (1992). "Auditor-client conflict resolution: an investigation of the perceptions of the financial community in Australia and Canada." *International Journal of Accounting*, 1992, 342-365.
- LOW Mary, Howard DAVEY, Keith HOOPER, "Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges." *Critical Perspectives on Accounting*, 2008, 222.
- MAINES Lauren A., James M. WAHLEN, "The Nature of Accounting Information Reliability Inferences from Archival and Experimental Research." *Accounting Horizons*, 2006, 399-425.
- MARGHEIM Loren, Tim KELLEY, "The perceived effects of fixed fee audit billing arrangements." *Accounting Horizons*, 1992, 62-75.
- McDANIEL Linda S. "The effects of time pressure and audit program structure on audit performance." *Journal of Accounting Research*, 1990, 267-285.
- MOCAN M. Reşat, "Etik ve Meslek Etikleri", *Yüksek Denetim Dergisi*, 2002, S.1, s. 5-9
- MORRILL J. (2008). "Research on rotation." *CAmagazine*, 2008, 63-65.

- MUDRACK Peter E., E.Sharon MASON, "Ethical Judgement: What do we know, Where do we go?" *Journal Of Business Ethics*, 2013, 575-596.
- MYERS James N., Linda A. MYERS,Thomas C. OMER, "Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A case for Mandatory Auditor Rotation?" *The Accounting Review*, 2003, 779-799.
- NAGY Albert L., "Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen." *Accounting Horizons*, 2005, 51-68.
- OTLEY D. T., "Auditor time budget pressure:consequences and antecedents." *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1996, 31-58.
- ÖZEL Salih, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik I." *Yaklaşım Dergisi Sayı 9*, 2000 Temmuz, 17-23
- PANDIT Ganesh M., "Clients' perceptions of their incumbent auditors and their loyalty to the audit." *The Mid-Atlantic Journal of Business*.1999, 171-188.
- PARASURAMAN A.,Valarie A. ZEITHAML, Leonard L. BERRY, "A Conceptual model of service quality and its implications for future research." *Journal of Marketing*.1985, 41-50
- PATTEN Dennis M., "Supervisory actions and job satisfaction: an analysis of differences between." *Accounting Horizons*, 1995, 17-28.
- REINSTEIN Alan, Jeffrey J. McMILLAN, "The Enron Debacle : more than a perfect storm." *Critical Perspectives on Accounting*, 2004, 955-970.
- SAĞLAR Jale, Canol KANDEMİR, "Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı?" *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*,2007, 20-39.
- SAKARYA Şakir, Suat KARA, "Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması." *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2010, 57-72.
- SAYIM Ferhat, Özlem USMAN, "Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algısı-Yalova Örneği." *Maliye Dergisi*, 2016, 131-146.
- SCHIPPER Katherine, Linda VINCENT"Earnings Quality." *Accounting Horizons*, 2003, 97-110.

- SCHROEDER M.S., I. SOLOMON, D. VICKERY, "Audit quality: the perceptions of audit-committee chairpersons and audit partners." *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 1986, 86-94
- SHOCKLEY R. (1981). "Perceptions of auditors' independence: an empirical analysis." *The Accounting Review*, 1981, 785-800.
- SOLOMON Ira, Michael D. SHIELDS, O. Ray WHITTINGTON, "What do industry specialist auditors know?" *Journal of Accounting Research*, 1999, 191-208.
- SRIDHARAN Uma V., W.Royce CAINES, Jeffrey McMILLAN, Suzanne SUMMERS, "Financial Statement Transparency and Auditor Responsibility : Enron and Andersen." *International Journal of Auditing*, 2002, 277-286.
- SUCHER Pat, Katarzyna Kosmala-MacLulich "A construction of auditor independence in Czech Republic: local insights." *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2004 ,276-305.
- TEOH Hai Yap ,Chui Choo LIM, "An empirical study of the effects of audit committees, disclosure of nonaudit fees and other issues on audit independence: Malaysian evidence." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 1996, 231-248.
- UZAY Şaban, Ahmet TANÇ, Mehmet ERCİYES, "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1." *Mali Çözüm*, Sayı:96 Eylül-Ekim. 2009, 129-148
- VEHN Bruce K., Joseph V.CARCELLO, Dana R. HERMANSON, Roger H. HERMANSON, "The determinants of audit client satisfaction among clients of Big 6 firms." *Accounting Horizons*, 1997, 7-24
- SANDRA C. Vera-Mun˜oz, Joanna L. HO, and Chee W. CHOW, "Enhancing knowledge sharing in public accounting firms." *Accounting Horizons*, 2006, 133-156.
- WARMING-RASMUSSEN Bent, Jensen LARS, "Quality dimensions in external audit services –an external user perspective." *The European Accounting Review*. 1998, 65-82
- WHEAT Andrew, "Systematic Failure." *Multinational Monitor*. VOL 23,2002, 34-44
- WOLF, Fran M., TACKETT James A., CLAYPOOL Gregory A., "Audit disaster futures: antidotes for the expectation gap?". *Managerial Auditing Journal*, 1999, 468-478.

YALÇIN Selçuk, “Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusundaki Tutumları: Türkiye Araştırması.” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2011, 47-67.

YAŞAR Alpaslan, “Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi ile İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi.” *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2013, 465-480.

Diğer Kaynaklar

BEHR Peter, April WITT, “Visionary’s Dream Led to Risky Business.” *The Washington Post*, A01. 2002, <http://www.washingtonpost.com/wp-dyn/content/article/2005/06/10/AR2005061000709.html> (03.03.2017)

BEEST Ferdy Van, Geert BRAAM, Suzanne BOELEN, <http://www.ru.nl/nice/workingpapers>. Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics: <http://www.ru.nl/economie/onderzoek/nice-working-papers/#ha0a0d3d6-f0e7-43f9-a3bd-108782977ce2> (09.09.2016)

BRYAN Cassell. “Auditors Still Perform Non-Audit services.” *The Wall Street Journal*, C1. 2002, <https://www.wsj.com/articles/SB1017787491946593240> (09.09.2016)

DİKİCİ Burak, Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Makine Müh. Bölümü. http://www.yarbis1.yildiz.edu.tr/web/userCourseMaterials/okur_07da6f6279014ff589c1154fbfb3a00e.pdf. (12.11.2016)

KARAÇALI Fatih, <http://www.hurriyet.com.tr/canan-karatay-dolandirildi-25019037>. (28.09.2016).

Kamu Gözetim Kurumu, Kavramsal Çerçeve, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2016/TFRS/F_R_I_K_C\(1\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2016/TFRS/F_R_I_K_C(1).pdf). (28.09.2016)

KIZILKOYUN Fevzi, <http://www.hurriyet.com.tr/emekli-hakim-de-8-milyon-kaptirdi-40127196>. (28.09.2016)

LU Justin V., Courtney G. CLOWES, “Evaluating a measure of content quality for accounting narratives (with an empirical application to narratives from Australia, Hong Kong, and the United States).” <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.564.2954&rep=rep1&type=pdf>, (24.02.2017)

TURMOB. *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik.*

<http://www.blksmmmo.org.tr/tesmer/dokumanlar/>. (2017, 04 24).

Wikipedia. https://en.wikipedia.org/wiki/Arthur_Andersen (2017, 02 15).

https://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_scandals. (2016, 09 27).

YALÇIN İhsan, <http://www.hurriyet.com.tr/sahte-polisler-savci-ve-hakimleri-bile-dolandirdilar-25244451>. (2016, 09 27).



EK-1 ÇALIŞMAMIZDA KULLANDIĞIMIZ ANKET FORMU

I. Bölüm: Etik ilkeler

<u>Aşağıdaki etik ilkeler hakkındaki görüşlerinizi belirtiniz.</u>	
0: Fikrim Yok 1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4:Katlıyorum 5: Kesinlikle Katlıyorum	
Mesleki bilgi ve becerilerimi sürekli geliştiririm.	0 1 2 3 4 5
Kanun, yönetmelik, mesleki ve teknik standartlara uygun olarak mesleki görevlerimi yerine getiririm.	0 1 2 3 4 5
Mesleğimle ilgili bütün seminer, çalıştay ve konferanslara katılmaya çalışırım.	0 1 2 3 4 5
Denetim için gerekli bilgi teknolojisi bilgilerine sahibim.	0 1 2 3 4 5

0: Fikrim Yok 1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4:Katlıyorum 5: Kesinlikle Katlıyorum	
Müşteri hakkında hassas bilgilerin, rakiplerine denetçiler tarafından açıklandığını düşünüyorum.	0 1 2 3 4 5
Denetim sırasında elde edilen mali bilgilerin kişisel çıkarları için denetçiler tarafından kullanıldığına inanıyorum.	0 1 2 3 4 5
Kişisel çıkarları için veya başkalarının yararına müşteri bilgilerinin ifşası yasaklanmıştır ve buna uymayanlar ilgili kurumlar tarafından cezalandırılmaktadır.	0 1 2 3 4 5
Denetim firmaları, müşteri bilgilerinin gizliliği için kendi personelinin faaliyetlerini gözetim altında tuttuğunu düşünmüyorum.	0 1 2 3 4 5

0: Fikrim Yok 1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4:Katlıyorum 5: Kesinlikle Katlıyorum	
Müşterilerden gelen hediyeleri ve diğer mali yararları hiçbir şekilde kabul etmem.	0 1 2 3 4 5
Müşteri baskısı denetim görüşümü değiştiremez.	0 1 2 3 4 5
Denetçilerin müşteri baskısına rağmen bağımsız olarak görüş oluşturduklarına inanıyorum.	0 1 2 3 4 5
Gerçekte ve görünürde bağımsızlık için etkin önlemler alırım.	0 1 2 3 4 5

0: Fikrim Yok 1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4:Katlıyorum 5: Kesinlikle Katlıyorum	
Denetçiler, finansal tablolarda bilerek gerçeklerin farklı gösterilmesine izin verirler.	0 1 2 3 4 5
Denetçilerin yetkisiz olarak denetim adımlarını yapılmadan atladıkları görülmektedir.	0 1 2 3 4 5
Örnekleme büyüklüğünün makul seviyenin altına azaltılması, hatalı örneklerin doğru olanlarla değiştirilmesi denetçiler tarafından sahada nadirde olsa uygulanmaktadır.	0 1 2 3 4 5
Denetimden geçmiş finansal tablolar gerçeklerin doğru yorumlanması için yeterli bilgi gösterir.	0 1 2 3 4 5

0: Fikrim Yok 1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4:Katlıyorum 5: Kesinlikle Katlıyorum	
Mesleğin itibarını zedeleyen davranışlar içinde olan meslektaşlarım var.	0 1 2 3 4 5
Başkalarının işlerini kötüleyen ve mesnetsiz karşılaştırmalar yapan meslektaşlarım var.	0 1 2 3 4 5
Sunabilecekleri hizmetleri, taşıdıkları nitelikleri ve edindikleri tecrübeleri abartarak denetim müşteri kabulü sektörde yaşanmaktadır.	0 1 2 3 4 5
Muhasebe prensip, standart ve kurallarına tam olarak uyulmadığını, bazı muhasebe prensiplerin ihlal edildiğini düşünüyorum.	0 1 2 3 4 5

II. Bölüm: Denetimde kalite

<u>Aşağıdaki etik ilkeler hakkındaki görüşlerinizi belirtiniz.</u>	
0: Fikrim Yok 1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4:Katlıyorum 5: Kesinlikle Katlıyorum	
Denetim ekibi üyelerinin aynı firmayı daha öncede denetlemiş olması denetimin kalitesini artırır.	0 1 2 3 4 5
Denetim ekibi üyelerinin sektör hakkında bilgili olması denetimin kalitesini artırır.	0 1 2 3 4 5
Denetim raporu ve çalışma kâğıtlarının tarafsız 3. bir göz tarafından incelenmesi gerekir.	0 1 2 3 4 5

	Tecrübesiz bir denetçi yardımcısının yaptığı işlerin üstleri tarafından gözden geçirilmesi gerekir.	0 1 2 3 4 5
	Denetim firmasının denetim raporu görüşü oluşturmada sıkı bir şekilde uyguladığı belirli denetim prosedürlerinin olması	0 1 2 3 4 5
	Zorunlu denetçi rotasyonu denetimin kalitesini artırır.	0 1 2 3 4 5

III. Bölüm: Bağımsızlık

<u>Aşağıdaki etik ilkeler hakkındaki görüşlerinizi belirtiniz.</u>		
0: Fikrim Yok 1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4: Katılıyorum 5: Kesinlikle Katılıyorum		
	Uzun süreli denetçi müşteri ilişkisi bağımsız raporlama için tehditler.	0 1 2 3 4 5
	Zorunlu denetçi rotasyonu yerine zorunlu firma rotasyonu getirilmelidir.	0 1 2 3 4 5
	Tek bir denetim müşterisinden elde edilecek gelire aşırı bağlılık bağımsızlık için tehditler.	0 1 2 3 4 5
	Denetimde çok sayıda müşteri ile çalışmak denetim raporlamasının daha bağımsız yapılmasını sağlar.	0 1 2 3 4 5
	Denetim firmaları arasındaki rekabetin artması bağımsız raporlama için tehditler.	0 1 2 3 4 5

IV. Bölüm: Finansal tabloların güvenilirliği

<u>Aşağıdaki hususların finansal tabloların güvenilirliğine olan etkileri hakkındaki görüşlerinizi belirtiniz.</u>		
0: Fikrim Yok 1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4: Katılıyorum 5: Kesinlikle Katılıyorum		
	Finansal tablolar, geleceğe yönelik beklentiler ve tahminlerde bulunmamıza yarar bilgiler gösterir.	0 1 2 3 4 5
	Finansal tablolar, uygulanan muhasebe prensiplerini, varsayım ve tahminleri açıkça belirtir.	0 1 2 3 4 5
	Finansal tablolarda kullanılan dil, dipnotlar anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmektedir.	0 1 2 3 4 5
	Muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri dipnotlarda açıklanmaktadır.	0 1 2 3 4 5
	Cari hesap dönemi sonuçları, bir önceki hesap dönemlerinin sonuçları ile ve sektördeki diğer işletmelerle karşılaştırılabilir olarak verilmektedir.	0 1 2 3 4 5

V. GENEL BİLGİLER

Bulduğunuz İl:				
Ünvanınız:		Kıdemli denetçi		
Sorumlu ortak baş denetçi		Denetçi		
Baş denetçi		Denetçi yardımcısı		
Yaşınız :	Cinsiyetiniz: Bay		Bayan.....	
Eğitim durumunuz:	Lisans:.....	Yüksek Lisans:.....	Doktora:.....	

Firma olarak toplam müşteri sayınız:	
Yıllık gerçekleştirdiğiniz denetim sayınızı belirtiniz:	
Ruhsat türünüz:	YMM SMMM.....
Muhasebede mesleki tecrübeniz(Toplam yıl) (Denetimde geçen süreler hariç)	
Denetçi olarak mesleki tecrübeniz(Toplam yıl)(Muhasebede geçen süreler hariç)	
Mail adresiniz:	

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	Murat KAKAŞÇI
Tez Adı	MUHASEBE DENETİMDE ETİK SORUNU; ETİK İLKELERİN DIŞ DENETİM KALİTESİ VE GÜVENİLİRLİĞİ ÜZERİNE ETKİSİ
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	İşletme
Tez Türü	Yüksek Lisans
Tez Danışman(lar)ı	Doç. Dr. Orhan BOZKURT
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) izni	<input checked="" type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input type="checkbox"/> Tezimin sadece içindekiler, özet, kaynakça ve içeriğinin % 10 bölümünün fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin vermiyorum
Yayımlama izni	<input checked="" type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin Veriyorum

Hazırlamış olduğum tezimin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih : 26.06.2017

İmza :

