

2019

ÜCRETİN DENETİM BAĞIMSIZLIĞI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

ERAY MERAL

Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Yüksek
Lisans Programı,2019

Tez Danışmanı: Prof. Dr. S.Saygın EYÜPGİLLER

IŞIK ÜNİVERSİTESİ

2019

İŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

ÜCRETİN DENETİM BAĞIMSIZLIĞI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

ERAY MERAL

ONAYLAYANLAR:

Prof. Dr. S. Saygın EYÜPGİLLER Tez Danışmanı



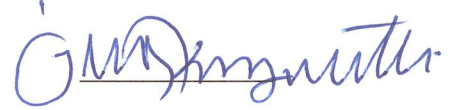
Prof. Dr. Dilek TEKER

Jüri üyesi



Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

Jüri üyesi



ONAY TARİHİ: 25.03/2019

ÖZET

Bu çalışma, ücretin bağımsız denetim üzerindeki etkisini tespit etmeyi amaçlamaktadır. Son yıllarda yeni TTK sonrası bağımsız denetim kıstasları gereği genel ölçütler her geçen sene düşürülmüş bulunmaktadır. Bu kıstasların aşağı çekilmesi ile birlikte bağımsız denetim hizmetine olan talep artmıştır. Dünya çapında ise bağımsız denetim yıllardan beri önemi yadsınamaz bir gerçektir. Bu talep artışı ile birlikte bağımsız denetimin ücreti ve denetimin bağımsızlığı konusu daha fazla sorgulanmaya başlanmıştır. Ayrıca, 2000’li yılların başında yaşanan büyük muhasebe skandalları denetime olan güveni sarsmış ve denetçi bağımsızlığını sorgulanır hale getirmiştir. Bu kapsamda, bu çalışma ile bağımsız denetim sürecinde bağımsızlık ve ücretin bu konu üzerindeki etkisinin tespiti amaçlanmaktadır.

Bu kapsamda çalışmanın ilk bölümlerinde araştırmanın amacı, kapsamı ve önemi belirtilmiştir. İkinci bölümde ise denetim kavramı, ücret kavramı, genel standartlar ve tanımlar açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise çalışmanın önemli kısmını oluşturan bağımsızlık kavramına, bunu etkileyen ve zedeleyen hususlara aynı zamanda denetçinin bağımsızlığını tehdit eden faktörlere değinilmiştir. Dördüncü bölümde ise çalışmanın Türkiye’de denetim hizmetleri üzerindeki etkisi ve piyasa şartları incelenmiştir. Türkiye’de denetim hizmetleri piyasasındaki gelirlerin dağılımına bakılmış, bunun ücret ve bağımsızlık üzerindeki etkisi irdelenmiştir. Sonuç kısmında ise çalışmanın amaç ve hedefi doğrultusunda çeşitli pozisyonlardaki bağımsız denetçilere internet üzerinden anket uygulanmak suretiyle konuya açıklık getirilmiştir.

Araştırma sonucunda bağımsız denetim bağımsızlığının sadece ücrete bağlanmasının doğru olmaması ile birlikte bağımsız denetimin ücretini ve bağımsızlığı birçok etmenin belirlediği saptanmıştır. Bağımsız denetimin sadece ücret faktörü ile doğrudan bağının olamayacağı, ücret dışında başka birçok faktörün var olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca denetim ücretinin hizmet kalitesi açısından önemli bir faktör olduğu, denetim ücretinin kamu otoritesi tarafından belirlenmesinin bağımsızlığın sağlanması yönünden bir alternatif olabileceği ancak dünyada ve ülkemizdeki mevcut uygulamada gözetim ve etik kuralların belirleyici rol oynadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Ücret, Bağımsız denetim

The Effect of Fees on the Independence of Audits

ABSTRACT

This study aims to determine the effect of fees on independent audit. Nowadays, according to the Independent Audit criteria of the Turkish Commercial Code, general criteria for auditing has been decreased every year. With the fall of these criteria, the demand for independent audit has increased. Worldwide, Independent Auditing is an undeniable fact that has existed for more than a century. With this increasing demand, the relationship of level and determination method of fees and independence of the independent audit were started to be questioned together with this request. However, the accounting scandals at the beginning of the 2000s shook the trust in auditing and made auditor independence questionable. In this context, this study tried to determine the relationship of independence of the Independent Audit and its effect on the fee issue.

In this context, the aim, scope and importance of the research are stated in the first chapters of the study. In the second part, the concept of audit, the concept of fee, general standards and definitions are explained. In the third part, the concept of independence, which constitutes a significant part of the study, is addressed to the factors that affect it and the factors related with fees that threaten the independence of the auditor. In the fourth section the impact on operating and market conditions in Turkey were examined. In the conclusion part, a questionnaire was conducted with independent auditors in various positions in line with the purpose and goal of the study.

As a result of the research, it was determined that auditing has so many factors that affect the relationship of fees and independence of the independent audit. It has been determined that independent audit cannot be independent of the fee factor and there are many other factors besides fees.

İÇİNDEKİLER

I.GİRİŞ.....	13
1.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	13
1.2 Kapsam ve Sınırlılıklar	13
1.3 Tanımlar	14
II. LİTERATÜR TARAMASI	15
III. GENEL KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	18
3.1 Muhasebe Denetiminin Tarihi.....	18
3.2 Denetim ile Muhasebenin İlişkisi	19
3.3 Denetim Kavramı.....	20
3.4 Ücret Kavramı	21
3.4.1 Genel Ücret	21
3.4.2 Denetim Ücreti.....	23
3.5 Bağımsızlık Kavramı	23
3.6 Bağımsız Denetiminin Gerekliliği ve Faydaları.....	25
3.7 Kamuyu Aydınlatma İlkesi	27
3.8 Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları.....	28
3.9 Denetim Standartları	30
3.9.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	30
3.9.1.1 Çalışma Alanı Standartları	31
3.9.1.2 Raporlama Standartları.....	32
3.10 Denetçinin Bağımsızlığının Gelişimine Etki Eden Uluslararası Gelişmeler	33
3.10.1 Muhasebe Skandalları.....	33

3.10.2 Sarbanes-Oxley Yasası	36
3.10.3 Avrupa Birliği'nde Gelişmeler	37
3.11 EFAA' nın Denetçinin Bağımsızlığı ile İlgili Düzenlemeleri.....	39
3.12 Bağımsız Denetim Standardı (220).....	40
3.12.1 Etik hükümler	40
3.12.2 Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	40
3.12.3 Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi	41
3.12.4 Denetimin Yürütülmesi	41
3.12.5 Kalite Kontrol Sistemi ve Denetim Ekiplerinin Görevleri	41
3.12.6 Denetim Şirketinin Kalite Kontrol Sistemine Duyulan Güven.....	42
3.12.7 Denetimin Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları.....	42
3.13 Kalite Kontrol Standartı-1	43
3.13.1 Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	43
3.13.2 Denetimin Planlanması	44
3.13.3 Kalite Kontrol Sistemi ve Denetim Ekiplerinin Görevleri	44
3.13.4 Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları	45
3.13.5 Çıkar Çatışmaları.....	45
3.13.6 Ücretler ve Diğer Menfaatler	46
3.13.7 Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması.....	47
3.13.8 Hediyeler ve Ağır lanma.....	48
3.13.9 Tarafsızlık - Tüm Hizmetler	48
3.14 Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar	49
3.14.1 Dürüstlük.....	50
3.14.2 Tarafsızlık	50
2.14.3 Mesleki Yeterlilik ve Özen	50
3.14.4 Sır Saklama	51

3.14.5 Mesleğe Uygun Davranış.....	51
IV. BAĞIMSIZLIĞI ETKİLEYEN UNSURLAR.....	52
4.1 Bağımsızlığı Etkileyen Unsurlar	52
4.2 Bağımsızlığı Zedeleyen Unsurlar	53
4.3 Bağımsızlık İlkesinin Ortadan Kalkmasının Sonuçları.....	54
4.4 Denetçi Bağımsızlığını Tehdit Eden Faktörler.....	58
4.4.1 Ekonomik Bağımsızlığın Kaybedilmesi.....	58
4.4.2 Mesleki Eğitim ve Uzmanlık Yetersizliği	58
4.4.3 Mesleki Dikkat ve Özenin Kaybedilmesi.....	59
4.4.4 Yönetmelik Bağımsızlığın Kaybedilmesi	60
4.4.5 Sosyal Bağımsızlığın Kaybedilmesi.....	60
4.4.6 Siyasal Bağımsızlığın Kaybedilmesi.....	61
4.4.7 Kurumlar Arası Rekabet	62
4.4.8 Denetçiyi Yıldırma Tehdidi Oluşturan Durumlar	63
4.5 Denetçi Bağımsızlığını Güçlendiren Faktörler.....	64
4.5.1. Gözetim ve Düzenleyici Kurumlar.....	64
4.5.1.1 Sermaye Piyasası Kurumu (SPK)	65
4.5.1.2 Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu (BDDK).....	65
4.5.1.3 Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu(EPDK).....	65
4.5.2 Rotasyon	65
4.5.3 Meslek Ahlakı ve Ceza Uygulamaları.....	67
4.5.3.1 Meslek Ahlakı.....	67
4.5.3.2 Ceza Uygulamaları.....	67
4.6. Bağımsızlık ve Denetim Ücreti İlişkisi	69
4.6.1 Bağımsız Denetçilerin Ücretlendirilmesi	69
4.6.2 Hizmet Maliyetleri	71

4.6.3 Denetim Riskleri	72
V. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİM’DE BAĞIMSIZLIK DURUM ANALİZİ	75
5.1 Bağımsız Denetim Piyasası	75
5.2. Türkiye’deki Denetim Kuruluşlarının Rekabet Yapısı	76
VI. DEĞERLENDİRME	77
6.1 Anket Çalışması.....	77
6.2 Katılımcılar.....	78
6.3 Türkiye’de Bağımsız Denetimin Bağımsızlığı.....	79
6.4 Bağımsız Denetimin Ücret ile Doğrudan İlişkisi ve Çözümü	80
6.5 Denetçi ve Mesleki Ücret.....	82
6.6 Bağımsız Denetim Ücretinin Bağımsız Kuruluş Tarafından Belirlenmesi ve Ödenmesi	83
6.7 Bağımsız Denetimde Ücretin Denetime Etkisi.....	84
6.8 Bağımsız Denetimde Hizmet Kalitesi ve Ücret.....	85
6.9 Bağımsız Denetim Üzerindeki Kontrol.....	86
6.10 Bağımsız Denetim Ücret ve Adam-İş Saati Uyumu	87
VII. SONUÇ.....	89
KAYNAKÇA	91
EK – 1	96

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1 : ABD’de 2000’li Yılların Başında İflas Eden Büyük Şirketler	34
Tablo 2 : 2017 itibariyle Dünya çapında Bağımsız Denetim gelirleri.....	75
Tablo 3 : Türkiye’de Tutarsal olarak Bağımsız Denetim firmaları geliri(2017)	76
Tablo 4 : Anket sorusu 2 cevapları.....	79
Tablo 5 : Anket sorusu 3 cevapları.....	81
Tablo 6 : Anket sorusu 4 cevapları.....	82
Tablo 7 : Anket sorusu 5 cevapları.....	83
Tablo 8: Anket sorusu 6 cevapları.....	84
Tablo 9 : Anket sorusu 7 cevapları.....	85
Tablo 10 : Anket sorusu 8 cevapları.....	86
Tablo 11 : Anket sorusu 9 cevapları.....	87
Tablo 12 : Anket sorusu 10 cevapları.....	88

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Denetim ve Muhasebe. Arasındaki İlişki	19
Şekil 2 : Bağımsız Denetim Üçgeni	26
Şekil 3 : Katılımcıların Unvanları	78
Şekil 4 : Çalışma Tecrübesi	78
Şekil 5 : Anket sorusu 2.....	79
Şekil 6 : Anket sorusu 3.....	80
Şekil 7 : Anket sorusu 4.....	82
Şekil 8 : Anket sorusu 5.....	83
Şekil 9 : Anket sorusu 6.....	84
Şekil 10 : Anket sorusu 7.....	85
Şekil 11 : Anket sorusu 8.....	86
Şekil 12 : Anket sorusu 9.....	87
Şekil 13 : Anket sorusu 10.....	88

Kısaltmalar Listesi

AICPA	:Amerikan Muhasebeciler Derneği
AB	:Avrupa Birliği
BDDK	:Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurulu
EFAA	: Avrupa KOBİ Muhasebecileri ve Denetçileri Federasyonu
EPDK	:Enerji Piyasası Dzenleme Kurulu
IFAC	:Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KGK	:Kamu Gözetim Kurumu
KKS:	:Kalite Kontrol Standardı
SAS	:Denetim Standartları Açıklamaları
SEC	:Amerikan Serbest Piyasası Kurulu
SM	:Serbest Muhasebeci
SMM	:Serbest Mali Müşavir
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
YMMÇUEHY	:Yeminli Mali Müşavirlik Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

I.GİRİŞ

Çalışmanın bu ana başlığı altında, araştırmanın amacına ve önemine, kapsam ve sınırlılıkları ile bazı temel kavramlara alt başlıklar halinde belirtilmiştir.

1.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Genel olarak denetim, herhangi bir işlemin, faaliyetin, işin vb. olguların takip edilmesi, kontrolü amacıyla yapılmaktadır. Denetim yapmanın amacı hataların, yanlışların ve ortaya çıkabilecek zararların önlenmesidir. İşletmelerin denetlenmesinin amacı ise yolsuzlukların önlenmesi dolayısıyla kamu kaynaklarının verimli kullanılmasını sağlamak, işletmelerin ve hissedarlarının menfaatlerini korumak, kamu gelirlerinin zarara uğratılmasını önlemektir. İşletme yöneticileri kimi zaman bilerek kimi zaman da bilmeyerek mali tablolarda yanlış beyanlarda bulunabilmektedirler. Bulunulan bu yanlış beyanlar işletmenin gerçekliği olmayan karlar ya da zararlar göstermesi yoluyla paydaşlarını aldatmaktadır. Konunun asıl önemi buradan kaynaklanmaktadır. Bunların önüne geçilebilmesi için işletmeler belli aralıklarla denetçiler tarafından denetlenmektedirler.

Denetçiler bu denetleme faaliyetleri sonucunda belirli bir ücret almaktadırlar. Bu ücretleri denetledikleri işletmelerle karşılıklı olarak belirlemeleri ve tahsil etmelerinin, denetçilerin bağımsızlığını etkileyip etkilemediğinin belirlenmesi bu çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır.

1.2 Kapsam ve Sınırlılıklar

Araştırma kapsamında ilgili literatür incelenmiş, denetleme ve denetçiler ile ilgili kanun ve yönetmelikler irdelenmiştir, bu şekilde konunun kuramsal ve kavramsal çerçevesi oluşturulmuştur. Araştırmada son olarak nitel araştırma

yöntemlerinden olan anket yöntemiyle denetçi olarak görev yapan denetçilerle görüşülmüş, bu görüşme sonucunda da bazı çıkarımlarda bulunulmuştur. Araştırmanın sınırlılıklarını; yapılan literatür taraması ve denetim şirketlerinde çalışan denetçiler ile yapılan anket çalışmasından oluşmaktadır. Ankette sorulan sorular araştırmacı tarafından hazırlanmış ve bağımsız denetçilere sorulmuştur.

1.3 Tanımlar

Bu başlık altında konuyla ilgili olan ve çalışmanın omurgasını oluşturan temel bazı tanımlara yer verilmiştir.

Denetim: Denetim, kurumların paydaşlarına finansal tablolar konusunda, şeffaf ve bağımsız bir şekilde verilen güvence hizmetidir.

Denetçi: Denetim işlemini gerçekleştiren, yetkilendirilmiş bağımsız gerçek kişilerdir.

Denetimin Bağımsızlığı: Denetimin bağımsızlığı, denetim faaliyetlerini gerçekleştiren gerçek kişilerin, hiçbir tarafın baskı ve etkisi altında olmadan gerçekleştirilmesidir.

Ücret: Ücret, denetim kuruluşunun yaptıkları çalışma neticesinde denetim sözleşmesi çerçevesinde aldıkları parasal karşılıktır.

II. LİTERATÜR TARAMASI

Bağımsız Denetim bağımsızlığı ve ücret konusun da yurtiçi ve yurtdışında yapılan çalışmalar incelenmiştir. İncelenen çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Blay ve Gieger (2013) çalışmasında, denetçilere ödenen ücretlerin bağımsızlığı olumsuz yönde etkilemesi deneysel olarak araştırılmıştır. Çalışmada DeAngelo 1981 bağımsızlık modeli ile tutarlı olarak ödenen ücretler dikkate alınmıştır. Çalışmada finansal açıdan güçlü olmayan bir şirket incelenmiştir. Gelecekteki denetim ücretleri ile mevcut bağımsızlığı durumu ile negatif ilişki olduğu saptanmıştır.

Craswell, Stokes ve Laughton(2001) araştırmasında denetim firmalarının ücret bağımlılığının denetçi bağımsızlığını tehlikeye atıp atmadığı araştırılmıştır. Bu çalışma hem ulusal denetim firması düzeyinde hem de yerel ofis düzeyinde ve ücretlerin kamuya açıklanmasının zorunlu olduğu bir ortamda incelenmiştir. Araştırmacılar piyasa verileri kullanarak istatistiksel bir model oluşturmuş bu modelin sonucunda hipotezlerinin aksine ücretin bağımsızlığı tehdit eden bir faktör olduğu sonucuna varılmıştır.

Salehi, Jafarzadeh ve Nourbakhshhosseiny (2010) İran da özelinde yaptığı araştırmasında denetim ücretleri üzerindeki aşağı yönlü baskı miktarını ve bunun denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmıştır. Araştırma kapsamında Tahran Borsası'nda 104 şirket listelenmiştir. Çalışmada denetim ücreti baskısı, fiili denetim ücretleri ile karşılaştırılarak denetim maliyetleri üzerindeki baskı araştırılmıştır. Hipotezin sonucunda, beklendiği gibi, yaptırımların yoğunlaştırılması sırasında, diğer yıllarla karşılaştırıldığında, işletme kuruluşlarının denetim ücretlerini düşürmek için daha fazla baskı yaptığını göstermektedir; dahası, 2010 yılı boyunca yüzde 10 hata seviyesinde ücret baskısı ile yanlış beyan oranı arasında pozitif yönde önemli bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır. 2010 yılı öncesi ve sonrasında yıllar itibariyle denetim ücreti baskısı ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki saptanamamıştır.

Bierstaker ve Wright(2001) ise çalışmasında sorumlu ortak baş denetçinin denetim üzerindeki bütçe baskı araştırmıştır. Bu çalışmada ücret baskısının ve sorumlu ortak baskısının ılımlı bir risk seviyesinde önemli bir etkisi olduğu tespit edilirken, müşteri riskindeki değişikliklerin ücret ve ortak baskıların denetim programı planlaması üzerindeki etkisini nasıl etkileyip etkilemediğini incelemek için ileriki araştırmalara ihtiyaç duyulmuştur. Örneğin, yüksek riskli bir ortamda denetçiler bütçeli saatleri azaltmaya az eğilimli olsalar bile devam edebilirler. Bağımsız denetçilerin detaylı testleri feda etmekte daha isteksiz olabildiği saptanmıştır. Çünkü finansal tabloya görüş verebilmek ele almak için en azından bazı kanıtlar toplamının gerekli olduğunu düşünmektedir. Bağımsız denetçiler planlanan testlerdeki bir değişiklik yapmaktan ziyade bütçelenmiş saatlerdeki bir azalmayı daha savunulabilir bir strateji olarak görmektedirler. Bu çalışmada toplanan kanıtlar, denetçilerin standart denetim programında listelenen testleri kaldırmak için genellikle isteksiz olduklarını göstermektedir. Bütçe ve ücret baskısı durumunda saatlerini azalttığını ortaya koymuştur.

Kevin ve Lane(2012) , bu çalışmada bir İngiliz şirket örneği kullanarak, altı yıl boyunca toplam nispi ücret seviyeleri ile piyasa değeri arasındaki ilişkiyi incelemiş ve denetçi bağımsızlığının algılanan bozulmalarını incelemeye almıştır. Bu araştırmanın metodolojik yeniliği, bu ortamda bir değerlendirme çerçevesinin kullanılmasıdır. Bu çalışmanın bir başka katkısı, önceki deneysel çalışmaların çoğunda bulunan doğrusallık varsayımının düşürülmesidir. Yapılan çalışmada hissedarların denetçi bağımsızlığı için yalnızca yüksek göreceli ücret seviyelerinde bir tehdit algıladığına dair kanıt sunulmaktadır. Daha düşük seviyelerde, toplam göreceli ücretler şirketin değeriyle pozitif olarak ilişkilidir. Bu sonuçlar, denetim ücretlerinin açıklanmasının, yatırımcılarla da alakalı olduğunu göstermektedir. Yapılan altı yıllık çalışma sırasında yaşanan Enron Skandalı dolayısıyla toplanan verilerde doğrusal olmayan ilişkilere rastlanmıştır. Yıllık sonuçların, bu konuyla ilgili herhangi bir çalışmanın piyasa algılarındaki dalgalanma etkisinden muzdarip olabileceği çıkarımı yapılmıştır. Ücretler ve algılanan denetçi bağımsızlığı arasındaki ilişki incelemelerinin, değişen ücretler ve zaman içinde oluşabilecek potansiyel değişimleri hesaba katacak şekilde tasarlanması ve yorumlanması gerektiği önerisinde bulunuluyor. Yapılan çalışma sonucunda, bu ilişkiyi İngiltere bağlamında tam olarak araştırmak için daha fazla araştırma yapılması gerektiği kanısına

varılmıştır. Artan denetim ücretlerinin bağımsızlık açısından etkisi değil fakat şirketin genel kurumsal yönetimini iyileştirmek olarak yorumlanabileceğini vurgulanıyor. Craswell ve diğerleri, çalışmalarında denetim firma ofislerindeki ücret bağımlılığının denetçi bağımsızlığını tehlikeye atıp atmadığını araştırmaktadır. Ücret bağımlılığı hem ulusal denetim firması düzeyinde hem de yerel ofis düzeyinde ve ücretlerin kamuya açıklanmasının zorunlu olduğu bir ortamda incelenmiştir. Denetim firmaları rekabetçi denetim piyasalarında çalışmaktadırlar ve denetim ücretleri bu nedenle değiştirilebilir ve mesleğin bağımsız denetim kararının tehdit edildiği varsayımıyla çalışır. Araştırma sonuçlarına göre denetçi ücretine bağımlılık seviyesinin denetçinin denetim görüşlerini yayınlama eğilimini etkilemediği gözlenmiştir. Yapılan çalışma sonucunda, ücret bağımlılığı ve denetim nitelikleri arasında bir ilişki bulunmadığı hipotezinin reddedilmemesi, sonuçları ekonomik önem açısından ikna edici kılmak için ek bir yük taşımaktadır. Yapılan çalışmada birçok güçlü istatistiksel test uygulanmış ve hipotezin reddedilmediği kanısına bu şekilde varılmıştır.

III. GENEL KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Çalışmanın kavramsal çerçeve başlığı altında denetim kavramına, ücret kavramına ve bağımsız denetçilerin ücretlendirilmesi kavramlarına yer verilmiştir.

3.1 Muhasebe Denetiminin Tarihi

Muhasebe denetiminin tarihinin M.Ö. 3000 yıllarına kadar uzandığı ifade edilmektedir. Buna göre Mezopotamya bölgesindeki hükümdarlar tarafından tahıl ambarlarında sayım yapmaları için kâtiplere yetkiler verilmiştir. Söz konusu bu bulgular devlet yönetimindeki faaliyetlerin denetimin temelini oluşturmaktadır (Bezirci ve Karasioğlu, 2017).

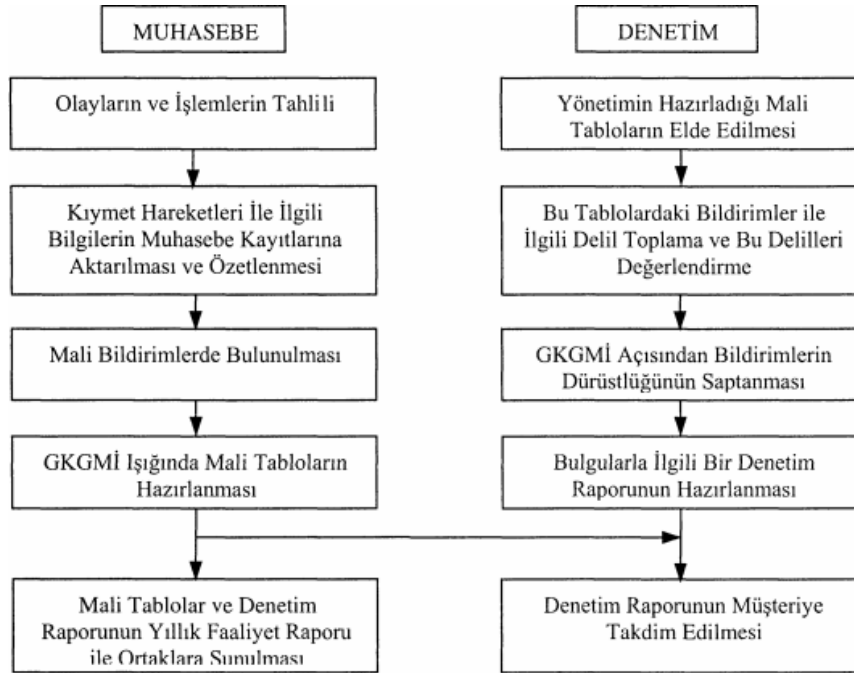
Denetim tarihinin M.Ö. 3000’li yıllara dayanmasına rağmen denetçi kavramı ilk kez 1289’de kullanılmaya başlanmıştır. Muhasebe denetçilerinin kurmuş olduğu ilk örgüt ise 1581’de Venedik’te kurulmuştur. İngiltere’de muhasebe denetçiliği 19. yüzyılın başlarında önem kazanmıştır. 1900 yılında İngiltere’de çıkarılan bir yasayla sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunlu hale getirilmiştir. Günümüzde de faaliyetlerini sürdüren Deloitte firması 1845’de William Deloitte tarafından Londra’da kurulmuştur. Osmanlı İmparatorluğu’nun son dönemlerinde 1879 yılında Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu kurulmuş, günümüzde de varlığını sürdürmektedir. Ülkemizde muhasebe denetçiliği mesleğinin denetim boyutu, mahkemelerdeki bilirkişi ihtiyacıyla başlamış, ülkemizde bağımsız denetim mesleğinin kurulma çalışmaları 1933 yıllarına dayanmaktadır. İlk kurallar ise bankalar için 1987 yılında daha sonra da sermaye piyasası için oluşturulmuştur (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2008).

Günümüzde ise muhasebe denetimi ile ilgili TİMÜDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu), TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) ve TÜDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu) gibi

kurullar oluşturulmuş ve denetimle ilgili faaliyetler bu kurulların standartları ve yöntemleriyle yürütülmektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2017).

3.2 Denetim ile Muhasebenin İlişkisi

Finansal tabloların düzenlendiği muhasebe faaliyetlerinin amaçları ve yöntemleriyle, düzenlenen bu tabloların güvenilir olup olmadıklarının araştırıldığı denetim faaliyetlerinin arasında belirgin farklılıklar söz konusudur. Muhasebe, denetimin temeli olup, denetleme ise, muhasebenin kural ve yasaya uygunluğunun kontrol edilmesidir. Bağımsız denetim, muhasebenin eksikliklerini ve aksaklığın yaşandığı yanlarını bulup onları ortaya çıkartan bir sistem görevini üstlenmektedir. Neticede, muhasebesiz denetlemenin dayanağı; denetimsiz muhasebenin de sağlaması olmaz. Bu kapsamda, denetim ile muhasebe arasındaki yakın ilişki aşağıda bulunan şemada gösterilmiştir. (Erdoğan, 2002).



Şekil 1: Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki

3.3 Denetim Kavramı

Denetim, kurumların ortaklarına veya geri kalan ilgililerine, finansal tablolar konusunda, bağımsız ve tarafsız olarak güvence hizmeti vermektir. Bir finansal yapıya ve bir finansal döneme ait verilerin önceden saptanmış ölçütlere göre araştırmak ve bu konu hakkında bir bağımsız denetim raporu hazırlamak için bağımsız bir uzmanca yapılan icra edilen kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Başpınar, 2017).

Bağımsız denetim özü itibariyle savunma mekanizması olarak tanımlanabilmektedir. Denetim ihtiyacı doğuran bir riskin varlığına, önceden tanımlanmış bir takım denetim, önceden tanımlanmış bir takım normlara aykırılık olasılığına dayanmaktadır. Denetim eyleme giden yolların kontrol altında bulundurulması olduğu gibi, aynı zamanda eylem gerçekleştirildikten sonra da sürdürülebilecek kontrol, teftiş, revizyon, inceleme faaliyetlerini bünyesinde bulunduran bir eylemdir. Denetim; doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olarak kendisi de kalite ve güvenilirlik sorgulamasına konu edilmektedir. Denetim faaliyetlerinin sonuçlarına ilgi duyanlar, denetlenen kuruluşun (doğrudan) paydaşları veya Devlet/Kamu olabilir.

3.4 Ücret Kavramı

3.4.1 Genel Ücret

Ücret, Osmanlıca “ecir” sözcüğünden türetilmiş ve “emeğin bedeli” olarak karşılık bulmaktadır. Hizmet karşılığında kişilere sağlanan maddi veya manevi faydadır.(Şenol, 2012). En basit anlamıyla ücret, emeğin üretime katkısı karşılığında ödenen bedeldir (Kahraman, 2003:2). Genel olarak ücret çalışanın, zihinsel ve/veya bedensel emek harcayarak bir işi gerçekleştirmesi karşılığında aldığı bedeldir (Çakır, 2006:14). Bir başka tanıma göre ücret, işverenin işçinin emeğini bir süre için satın almasıdır (Gültekin ve Terzioğlu, 2008:970). Diğer bir tanıma göre ücret, çalışanın bağlı olduğu kuruma yetenek, bilgi ve becerisiyle yaptığı katkının ekonomik karşılığıdır (Şahin, 2010:138).

Burada, çalışanın bireysel veya kurumsal emeğinin, bir işverene bağlı veya bağımsız olarak sunulması mevzuatımızda iş hukuku ve vergi hukuku anlamında düzenlenen ücret ile bir çalışmanın karşılığı olarak kurumsal veya bağımsız olarak sunulduğu durumlarda da ücret sözcüğü karşımıza çıkmaktadır. İlerleyen bölümlerde de yer alan denetim ücreti kavramı bunlar arasındadır.

Ücret, ülke ekonomisinin kalkınması, sosyal gelişim sağlanması ya da ekonomik ve politik istikrarının sürekliliği açısından önemlidir. Bu öneminden dolayı ücret üzerinde çok sayıda çalışma yapılmıştır (Aytekin, 2005:33).

Ülkelerin ekonomi politikaları ile yakından ilgili olan ve ekonomi politikalarını biçimlendiren ücretlerin, çalışanlar ile aile bireyleri birlikte düşünüldüğünde nüfusun tamamını etkilediği açıktır (Ataay, 1985:15). Ücret çalışanları ve organizasyonları doğrudan etkilemektedir.

Organizasyonlar için maliyet unsuru olan ücret düzenlemeleri, maliyette azalışı; satışta, yaratılan katma değerde ve kalitede artışı amaçlar (Aytekin, 2005:33). Ücret organizasyonlarda, üretimi ve verimliliği artıran ana etmenlerden biridir. Çalışanların işine devam etmesi sebebi gerçekleştirdiği edim karşılığında aldığı ücrettir.(Mucuk, 1997:351-352).

“Paranın bireylerin yaşamındaki önemi, ücretin önemini belirlemede etkili bir unsur olarak değerlendirilebilir. Para, yeme içme, barınma ve güvenlik gibi en temel insan ihtiyaçlarını karşılamayı sağlayan bir araç olduğu gibi, iş dışındaki zamanları değerlendirme ve kişisel ilgi alanlarındaki harcamaların kaynağı olarak da araçsallık işlevini yerine getirmektedir. Aynı zamanda ücret, başarı ve tanınmanın, dolayısıyla statünün de sembolü olarak önemli bir işlev görmektedir. Çalışanlar, aldıkları ücreti, örgütlerine yaptıkları katkıların karşılığı olarak da değerlendirmektedirler” (Çakır, 2006:16).

Çalışanlar için ücret; yaşam seviyesini yükseltici ve yaşamı kolaylaştırıcı bir etkiye sahiptir. Ücret, çalışanın ihtiyaçlarını karşılamasını sağlayan bir araçtır. Rahat koşullarda yaşamaya imkan sağlayan ücret çalışan için iyi bir ücret olarak nitelendirilir (Aytekin, 2005:34).

İster kamu sektörü isterse özel sektörde olsun çalışanın iş değiştirme hızı ile ücret koşulları arasında önemli bir ilişki vardır. Alınan ücretlerdeki eşitsizlikler insanları yüksek ücretli mesleklere yönelmesine sebep olmaktadır.(Tortop, vd., 2010:170).

Ücret konusunda organizasyonlar ücretin kime, ne kadar ve nasıl ödeneceği konusunda bazı sorunlar yaşayabilirler. Bu gibi problemlerin oluşmasının sebepleri aşağıdaki gibi açıklanabilir:

a)Adil ücret dağılımını sağlamak için ilk olarak yapılan iş ile ödenen ücret arasında bir eşitlik sağlanmak zorundadır. Bunu adalet sağlamak kolay olmayıp, her bir çalışmanın kişisel yetenek ve niteliklerinin ölçülmesi de yoğun bir çalışma gerektirir. Bu sorunların üstesinden gelebilmek için performans değerlendirme yöntemlerinden yararlanılabilir.

b)Ücret belirlemesi yapılırken karşılaşılan diğer bir sorun çalışanların ihtiyaç duyulan yeteneklere hangi ölçüde sahip olduklarını belirlemektir.

Bir başka sorun ise, organizasyonların, ulusal ekonomiler, sanayi dalları, bölgesel ekonomiler arasında çalışanlarının yaptığı karşılaştırmalardır. Çalışanlar, diğer iş dallarındaki çalışanların ücretleri ile kendi ücretlerini karşılaştırmaktadırlar. Karşılaştırma alanı genişledikçe ücretler arasındaki eşitliği sağlama olanağı da azalmaktadır (Tosun, 1990:559-561).

3.4.2 Denetim Ücreti

Çalışmanın bu bölümünde denetim kuruluşlarının faaliyetlerini ücretlendirme sürecine denetçi bağımsızlığı bağlamında yer verilmiştir.

Denetim şirketinin sunduğu hizmetler genel ücret tanımından farklı olarak çoğunlukla bireysel veya kurumsal serbest meslek faaliyeti niteliği şeklinde sunulmaktadır. Serbest meslek faaliyetlerinin karşılığı olan bedel, Denetim kuruluşu tarafından “Denetim ücreti” olarak hak edilmektedir. Serbest meslek faaliyetinin tanımında yer alan “bağlı olmaksızın” deyiminden anlaşılacağı gibi serbest meslek faaliyeti yürüten kişilerin bağımlı olmaması ve bağımsızlığı esastır.

3.5 Bağımsızlık Kavramı

Bağımsızlık genel olarak özgür olma, hür bir şekilde davranma, kimsenin etkisinde kalmama, kimseye bağlı olmama, kararlarında tesir altında kalmama gibi kavramlarla açıklanabilir.

Denetçilerin bağımsızlığı ise tanım gereği güç, problemlili, felsefi bir yanı olan somut ölçütlerle tespiti zor bir teamül türü olması nedeniyle, bağımsız denetimin etiği arasında yadsınamaz bir yer kaplamaktadır. (Uysal, 2003:28). Denetçilerin bağımsızlığı profesyonelliklerinin bir gereği ve özelliğidir. Denetçinin bağımsızlığı, müşterilerinin baskılarına karşı durabilme ya da denetim kararlarında tarafsız kalabilme yeteneğidir. Bağımsızlık, içinde olduğu koşullara bakmadan,

yaptığı mesleğin kendine yüklediği sorumlulukların farkında olarak, vicdani değerler ve kamuya karşı sorumluluk için kişisel çıkarlarını bir tarafa bırakarak çalışmaktır (Erdikler, 2003:1). Buna göre denetçinin bağımsızlığı aslında kamuya karşı bir lütuf değil, hem ahlaki, hem kanuni, hem de vicdani bir zorunluluktur.

Bağımsızlık esasta bağımsızlık ve şekilde bağımsızlık üzere iki unsurdan oluşmaktadır;

- Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüst tarafsız kişisel çıkarlardan arınmış bir şekilde görüşünü beyan etmesidir.
- Şekilde bağımsızlık; bağımsız denetim sürecinin içinde bulunan tüm kişilerin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikle hareket ettiği göstermesi durumudur.(Bağımsız denetçiler için etik kurallar, Resmi Gazete, 30256,S:52)

KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. maddesinde denetçilerin bağımsızlığı;

i) Bağımsız denetçilerin denetlediği firmalara karşı bağımsız ve tarafsız olması,

ii) Bağımsız denetçinin denetlediği firma ile ilgili önemli veya önemsiz karar alma süreçlerine iştirak etmemesi ve

iii) Bağımsızlıklarını tehlikeye atabilecek herhangi bir olayın içinde veya taraf olmaması.(KGK, 2012).

Bu hususlar bağımsız denetçiler için Etik Kurallar dokümanının ilgili bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Örneğin; denetlenen işletmeden bağımsız ve tarafsız olma, yalnız işletmenin bir elemanı veya ortağı olmamakla sınırlı olmayan, çalışmamızın içinde “bağımsız denetçiler için etik kurallar” bölümünde yer alan hususları içermektedir.

3.6 Bağımsız Denetiminin Gerekliği ve Faydaları

Kişilerin ve kuruluşların işletmeler ile ilgili kararlar alabilmek için güvenilir bilgilere ihtiyacı vardır. İşletmelerden sağlanan bilgilerin her zaman güvenilir olmama gibi bir riski söz konusudur. Bunun nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 1999);

- 1-Muhasebe bilgilerinin çok ve karmaşık olması,
- 2-İlgililerin büyük bir kısmının işletmelerden uzak olmaları ve
- 3-Bilgi sağlayan kişilerin eğitimleri.

Bilgi riskine neden olarak, denetimin bağımsız denetçilerce yapılmaması sayılabilir (Kepekçi, 1996). Bunun nedenleri ise şu şekilde sıralanabilir:

- 1-Çıkar çatışmaları,
- 2-Muhasebe sisteminin karmaşık olması,
- 3-Bilgilerin alınacak kararlar ile ilgili olması ve diğer nedenler.

Bağımsız denetimi gerekli kılan faktörler ise;

- 1-Daha iyiyi ve yararlıyı arama eğilimi,
- 2-Uygulamadaki değişiklikler,
- 3-Uygulamadaki kusurlar,
- 4-Uygulamadaki yanlışlıklar,
- 5-Kuralların uygulamayla uyuşmaması,

6-Savsaklamalar ve iyi niyetli olmayan tutumlar olarak adlandırılacak hile ve yolsuzluklar.

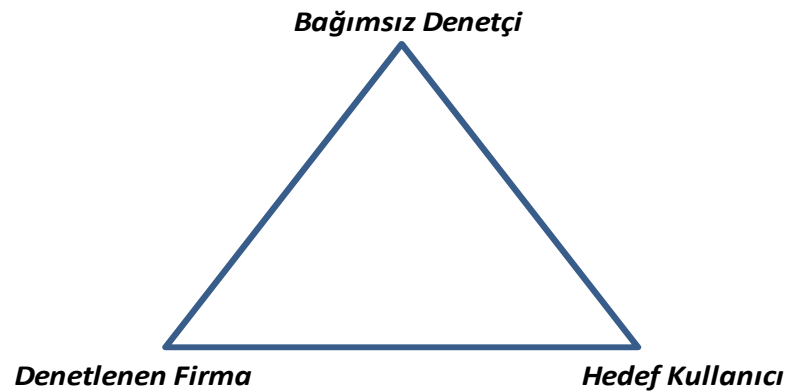
Bağımsız denetim, Mesleki Esaslar, Çalışma Esasları ve Raporlama Esasları olarak uluslararası normlara göre GKGDS'na (Genel Kabul Görmüş Denetim Esaslarına) çerçevesinde ve bu standartlar göz önünde bulundurularak yapılır. Bağımsız denetim çalışmalarının temelini, ilgili denetlenen firmanın finansal tabloların doğru, tam ve gerçeğe uygun olmasını ortaya koymaktır. Finansal verilere dayanılarak düzenlenen finansal tablolara güvenilmelidir. İşletmeyle ilgilenen kişiler, bu finansal tablolara güven duyarak, işletme hakkında kararlar alırlar ve kararlarını uygularlar (Türedi, 2000,s:28).

Bağımsız denetimlerin işletmelere sağladığı faydalar genel olarak şu şekilde sıralanabilir (Pekiner, 1988). Bunlar;

1-Amirlerin çalışanların faaliyetlerini değerlendirme imkânı elde ettikleri gibi çalışanların da amirlerinin gelecek ile ilgili plan ve beklentileri hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlayan haberleşme,

2-Çalışanların amirleri tarafından, işletme içi ve işletmeler arası karşılaştırmalar yardımı ile uyguladıkları değerlendirme ve

3-Çalışanları işletmenin genel amaçları doğrultusunda, faaliyetlerini en randımanlı şekilde yapmaları için motivasyon sağlamasıdır.



Şekil 2 : Bağımsız Denetim Üçgeni

3.7 Kamuyu Aydınlatma İlkesi

Kamuyu aydınlatma ilkesi ülkemizde yeni tanınmaya başlamış olmak ile beraber Avrupa'da 19.yy'ın başlarında İngiltere'de ortaya çıkmıştır. Amerika'da 20.yy'da çıkarılan Menkul Kıymetler Kanunu'yla ve ülkemizde ise Sermaye Piyasası Kanunu'yla kanuni düzene oturtulmuştur (Fertekligil, 2000 s:278).

Menkul Kıymetler Kanunu'nu uygulamaya geçinceye kadar "Mavi Gök Kanunu" yani kamuya açıklama yapmama fikri benimsenmiştir. İlgili kanunun kamunun yanıtılması sonucunda dönemin başkanı Roosevelt tarafından yürürlüğüne son verilmiştir (Çelen,2001,s:15).

Menkul Kıymetler Kanunu ile halka arz edilecek menkul kıymetlere ait bilgilerin finansal tablo kullanıcılarının bilgilenmesi aynı zamanda hile ve sahtekârlığın önüne geçmesi hedeflenmiştir. Kanun yapıcılarca finansal tablo kullanıcılarına bilgi verilmesi ilkesi üzerine herhangi bir tanım yapılmayarak bu şekilde kamuya açıklanacak bilgilere dair herhangi bir sınırlamanın önüne geçilmesi sağlanmıştır. Bunun sebebi şu şekilde sıralanabilir; Bunlardan ilki ilkenin günümüzde çok büyük bir anlam ifade etmesidir. İlgili tanımlama kamuya açıklanacak bilgilere dair bir limit getireceği korkusudur. Zira çevresel ve ekonomik şartların, rekabetin çeşidinin değişmesiyle beraber olarak önemsiz ifade edilen bilgi bu süreçte yine değişken olarak önemli bir etkiye sahip olabilmesidir. İkincisiyse, bugünkü bilgi çeşitli boyutlarda ve süreçlerde mütakiben geleceğe dair karar alma süreçlerinde çok farklı bilgilere gereksinim duymaktadır. Bu ise bilginin boyutunun devamlı olarak değişmesine neden olmaktadır. Bu durum gereksinim duyulan bilginin boyutlarının zamanla değişkenliğini ortaya koymaktadır. Kamu faydası gereği şirketlere ilişkin çok değişik çerçevelerde bilgiye gereksinim duyulmaktadır. Finansal tablo kullanıcılarını bilgilendirmek önemli olmak ile birlikte şirket bazında aşağıdaki bilgileri içermelidir (OECD,2004):

- Şirketin operasyonu ve mali sonuçları,
- Şirketin sermaye yapısı,
- Üst düzey yöneticiler hakkında şirket tarafından sağladığı faydalara ilişkin bilgi,
- Ticari ilişkiler hakkında bilgiler,
- Mevcut bulunan veya ortaya çıkabileceği tahmin edilen risk faktörleri hakkında bilgiler,
- Çalışanlar ve diğer finansal tablo kullanıcılarının gereksinim duyduğu zati bilgiler,

Bu bağlamlar ışığında şirketin yönetim yapısı geleceğe bakış açısı kamuya ve finansal tablo kullanıcılarına “kamunun” haberdar edilmesi kaçınılmaz bir zorunluluktur.

3.8 Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları

Denetçilerin bağımsızlığının ve güvenilirliğinin sağlanması denetçilere getirilen bazı yasaklara uyulması ile mümkün olmaktadır. Bu yasaklar Sermaye Piyasasında Bağımsız denetim Hakkında Yönetmeliğin 12.maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; bağımsız denetçiler;

1. Denetim sürecinde olan firmanın ortaklıklarıyla, yan kuruluşlarıyla ve iştirakleriyle ticari veya bireysel mali fayda/zarar ilişkisine giremezler.
2. İşleri dolayısı ile öğrendikleri sırları ve bilgileri, görevleri devam ettiği sürece ve sonrasında herhangi bir nedenden açıklayamazlar.

3. Denetledikleri firmalar ile herhangi bir sebepten ötürü veya maddi kaygı amacıyla ticaret yapamazlar.
4. Meslekleri ve meslek etikleri çerçevesinde yer almayan işlerde ve görevlerde bulunamazlar.
5. Denetledikleri yardımcı kuruluşlar ve ortaklıklar ile bunların grup şirketlerinde hiçbir unvanla görev yapamazlar.

Bağımsız denetçiler, gelir kaygısı ile reklam yerine koyulabilecek faaliyetlerin içinde bulunamazlar.

Bağımsız denetçiler akrabaları ile eşlerinin, kilit pozisyonda yer alan veya bunların iştiraklerinde bağımsız denetçi görevini üstlenemez. Bağımsız denetim şirketleri veya çalışanlarının, danışmanlığını yaptıkları şirketlerin, danışmanlık yaptığı dönem ait bağımsız denetçisi olamaz veya bağımsız denetim hizmeti veremezler. (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, m. 12).

Bağımsız denetçiler; Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde belirtilen mesleki faaliyetler dışında hiçbir ticari faaliyetle uğraşmazlar ve çalıştıkları kurumların dışında başka bir denetim kurumuna veya kuruluşuna ortak, yönetici veya herhangi bir pozisyonda bulunamazlar. (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, m. 13).

Yukarıda sayılanlar dışında bir başka yasadır Tebliğin 16. Maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; bağımsız denetçiler, denetim faaliyetinin itibarını zedeleyecek şekilde ve meslektaşlarına maddi veya manevi kayba uğratabilecek şekilde ve ölçüde rekabete giremezler; özellikle denetim ücreti, personel ve işe alma gibi konulardaki mesleki kurallara, teamüle ve denetim ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, m. 16).

Bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin belirtilen yasaklara uymamalarının ağır cezaları vardır. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 46. maddesi hukuki ve cezai sorumluluklara ilişkindir. Bu maddeye göre;

Bağımsız denetimin kurallarına paralel bir şekilde uygulanmaması durumunda müşterilere veya finansal tablo kullanıcılarına karşı oluşabilecek maddi veya manevi olmak üzere genel hükümler hariç kalmak kaydı ile Kanun'un 16/4'üncü maddesi kapsamında bağımsız denetim kuruluşuyla bağımsız denetim sözleşmesinde işaret edilen ve bağımsız denetim raporunu imzalayan bağımsız denetçi ile sorumludurlar.

3.9 Denetim Standartları

Çalışmanın bu başlığı altında denetim standartlarından, genel kabul görmüş denetim standartları, çalışma alanı standartları ve raporlama standartlarına ayrı başlıklar halinde yer verilmiştir.

3.9.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Bağımsız denetim çalışmalarını kaliteli ve belirli etkinlik düzeyinde tutmak için ve sürekli olarak kendisini yenilemesini sağlamak amacıyla denetim çalışmaları yapılırken uyulması gereken bir takım standartlar oluşturulmuştur. Bu standartlara genel olarak “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” adı verilmektedir.

Bağımsız Denetim ile ilgili standartlar dünya “Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA)” tarafından ilk kez 1947’de “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak yayımlanmıştır. İlgili standartlar birçok ülke tarafından benimsendiği gibi uygulamaya konulmuş ve evrenselleştirilmiştir. İlgili standartlar 1972’den sonra “Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board)” tarafından gözden geçirilerek “SAS (Statement on Auditing Standards-Denetim Standartları Açıklamaları)” şeklinde tekrar yürürlüğe konulmuştur. Bunlar 1947’de yayımlanan açıklamaların farklı bir yorumudur. Denetim uygularken halen bu standartlar uygulanmak ile birlikte zaman içinde değişikliğe uğramıştır.(Dönmez ve diğ., 2005: 52-78).

Denetim kavram ve uygulamalarının en yaygın olduğu Amerika Birleşik Devletleri'nde bu standartlar;

- “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (General Accepted Accounting Principles)”

- “Denetim Standartları (Statements on Auditing Standarts)”

- “Denetim Yöntemleri (Auditing Procedures)”

şeklinde yapılandırılmıştır (Türker ve diğ. 2003: 12).

3.9.1.1 Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetimin nasıl yapılacağına ilişkin soruları yanıtlayan standartlardır. Bunlar (Dinç, 2001:20);

i. Planlama ve Kontrol: Çalışma iyi planlanmalı ve varsa yardımcı kişiler iyi kontrol edilmelidir.

ii. İç Kontrol Sisteminin Gözetimi ve Değerlendirilmesi: Denetim çerçevesinde ihtiyaç duyulan sonuçların tespit edilmesi amacıyla iç kontrol sisteminin sorgulanması gerekmektedir.

iii. Kanıt Toplama: İncelenen mali tablolar hakkında bir yeterli bilgiye sahip olmak için, gözlemler ve incelemeler yolu ile yeteri ölçüde sağlam kanıtlara ulaşılmalıdır.

Denetim yapılması zorunlu olan işletmeler finansal tablolarının denetimini yaptırmak için denetim şirketlerinden talepte bulunurlar. Denetim şirketi bu talebi değerlendirerek işi kabul eder ya da etmez. Denetim şirketi bu konuda özgürdür. Denetim şirketi önceki denetçinin görevden ayrılmasının nedenleri, yönetimin dürüstlüğü, yöneticilerin davranışları gibi kriterleri göz önünde bulundurarak denetim yapıp yapmama kararını verir. Denetim şirketi denetim işini kabul ettiği işletmelere bir denetim sözleşmesi gönderir. Bu sözleşmenin iki tarafça imzalanmasıyla denetim prosedürleri başlamış olur. Denetim sözleşmelerinde şu hususlar bulunur;

- Finansal tabloların denetiminin amacı ve kapsamı,
- Bağımsız denetçinin görevleri ve yetkisi,
- Denetlenen firmanın denetime ilişkin sorumlulukları,
- Mali tabloların hazırlanması sırasında firma tarafından kullanılacak olan finansal raporlama çerçevesini belirten açıklama,
- Denetçi tarafından düzenlenecek raporların şekli ve içeriği hakkında bilgi.

Sözleşmenin imzalanmasının ardından denetimin planlanması yapılır. Denetim planlamasının aşamaları şu şekilde sıralanabilir;

- Denetlenen firma(işletmenin) işleyişi ve çevresel faktörler ile ilgili bilgi edinme,
- Denetim çalışmalarını bölümlenme,
- Önemlilik düzeyini belirleme,
- Denetim riskini belirleme,
- Denetim amaçlarını belirleme,
- İç kontrol sistemi ve muhasebe sistemi hakkında bilgi edinme,
- Denetim programının hazırlanması,
- İş gücü ve zaman planlaması.

3.9.1.2 Raporlama Standartları

Raporlama standartları yapılan denetim sonucunda ulaşılan kanaatin denetçi raporunda nasıl ifade edileceğini belirlemeye yönelik standartlardır ve bunlar dört başlıkta incelenebilir (Dinç, 2001:21);

- i. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk: Bağımsız denetim raporları, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavramlarına paralel şekilde düzenlenip düzenlenmediğini gösterilmelidir.
- ii. Tutarlılık: Denetim raporları, bu muhasebe ilkelerinin, cari dönemde de aynı geçmiş dönemlerdeki gibi değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir.

iii. Tam Açıklama: Raporda tersi belirtilmediği sürece, finansal tablolardaki açıklayıcı notlar, makul ölçüde yeterli sayılarak bu notlara itibar edilmelidir.

iv. Denetçi Görüşü: Raporların, bir bütün olarak finansal tablolar hakkındaki kanaati açıklayan bir ifadeyi ya da kanaat belirtilemeyeceğine dair bir ispatı olmalıdır. Genel bir görüş belirtilmediğinde, bunun sebepleri de izah edilmelidir. Finansal tablolarda bir denetçinin adının geçtiği bütün durumlarda, raporlar, bu denetçinin incelemesinin niteliğini ve şayet var ise sorumluluk düzeyini de net bir şekilde ortaya koymalıdır.

3.10 Denetçinin Bağımsızlığının Gelişimine Etki Eden Uluslararası Gelişmeler

Denetçinin bağımsızlığı ile ilgili uluslararası birçok gelişme yaşanmıştır. Bu gelişmeler belli skandalların sonuçlarında oluşmuş olup, ilgili başlık altında incelenmiştir.

3.10.1 Muhasebe Skandalları

ABD’de 2001 yılında dünyanın en bilinen bazı işletmelerinde ortaya çıkan muhasebe yolsuzlukları, uluslararası finans piyasalarında büyük ses getirmiştir. Büyük işletmelerde görülen bu başarısızlıklar, kamunun finansal raporlara ve kurumsal açıklamalara olan inancını sarsmıştır.

Amerikan ekonomisini önemli bir krizin kıyısına taşımak ile beraber bu skandallar dikkatlerin denetim şirketleri üzerine toplanmasına neden olmuştur.

Zarar eden işletmeler, kamuya açıklanmış olan mali tablolarında, kar etmemesine rağmen kar ediyormuş gibi gösterilmiştir. Bu aldatmacanın neticesinde, borsada işlem gören bu işletmelerin hisse senetleri fiyatları artmış, yatırımcılar, yükselmekte olan hisse senedi fiyatları nedeni ile büyük beklentilerin içine girmişlerdir. Fakat yöneticilerin sahibi oldukları şirketlerin hisse senetlerini, mali tablolar düzeltilip tekrar ilan edilmeden önce yüksek fiyatlardan satmaları, o şirketler umutlarla yatırım yapanların hayallerinin gerçekleşmemesine neden

olmuştur. Mali tablolar düzeltilerek tekrar ilan edildiği zaman, aslında şirketlerin karda değil aksine büyük mali yükümlülüklerin altında zararda oldukları saptanmıştır, bunun neticesinde de talep gören hisselerinin fiyatları hızla düşmüştür. Bu şirketlere büyük beklentilerle yatırım yapan yatırımcıların ellerinde bulunan hisse senetleri değersiz kâğıtlara dönüşmüştür (Süer, 2004:44). ABD piyasalarında 2001-2003 yılları arasında iflas eden şirketler aşağıda tabloda verilmiştir.

Tablo 1 : ABD’de 2000’li Yılların Başında İflas Eden Büyük Şirketler

Şirket	Tarih	Tutar (Milyar ABD Doları)
Pasific Gas	2001	21
Enron	Aralık 2001	63
Kmart	Ocak 2002	17
Tyco International	2002	80
Global Crossing	Ocak 2002	26
NTL	Mayıs 2002	17
Adelphia	Haziran 2002	24
Worldcom	Temmuz 2002	107

Kaynak: “107 milyar dolarlık tarihi şirket çöküşü”, 23 Temmuz 2002 Tarihli Hürriyet Gazetesi, s.8.

ABD’deki muhasebe hileleri, 2001 yılında sektöründe öncü bir firma olan Enron’un, skandala karışmadan önce bildirdiği mali tablolarının muhasebe hataları sebebiyle revize ettiğini borsaya bildirmesiyle ortaya çıkmıştır.

ABD piyasalarında Enron Olayı’ nın yankıları devam ederken, 2002 yılında “Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)”, bir olan Worldcom ile ilgili, mali durumunu olduğundan daha iyi göstermek için 3.8 milyar \$’lık usulsüzlük yapmasından dolayı dolandırıcılık iddiasıyla dava açmıştır. Worldcom’un 2001’deki 1.4 milyar \$’lık ve 2002 yılı başlarında 130 milyon \$’lık karının yanlış olduğu açıklanınca şirketin üst düzey yöneticilerinin muhasebe hileleriyle 3.8 milyar \$’lık giderlerini sermaye gideri kapsamında gösterip şirketin gerçek mali

tabloyu yatırımcılarından gizledikleri de belirlenmiştir. Sözü edilen skandal ortaya çıktığı sırada “Arthur Andersen Denetim Şirketi”, Worldcom’un denetçisiydi (“Worldcom’un İflası İçin Düğmeye Basıldı”, Hürriyet Gazetesi, 28.06.2002, s. 10).

ABD’de Worldcom skandalından sonra, büro makineleri üreticisi olan Xerox’un da muhasebe hileleriyle 2000’li yılların başında şirketin gelirlerini olduğundan fazla gösterdiği ortaya çıkmıştır (“ABD’de Skandalın Yeni İsmi Xerox”, Hürriyet Gazetesi, 29 Haziran 2002, s. 11).

Peş peşe gelen muhasebe skandalları zincirine, elektronik cihaz üreticisi olan Tyco International şirketi de eklenmiştir. Bu skandalla şirketin hisseleri iki gün içerisinde % 20 düşmüştür. Bu sebeple 80 milyar \$’lık şirketin değeri iki gün içerisinde büyük bir düşüşle 63 milyar \$’a kadar gerilemiştir (Mutlu, 2002:9).

Muhasebe skandalları zincirine telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren ve piyasa değeri 26 milyar \$ olan Global Crossing şirketi de eklenerek iflas etmiştir (“267 Milyar Dolarlık İflas”, Milliyet Gazetesi, 15 Ağustos 2002, s. 9).

Amerika’da ortaya çıkan muhasebe skandallarının benzerleri Avrupa’da da ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu skandallar arasında en büyük ses getireni, İtalyan gıda şirketi olan Parmalat’ın 2003 yılında ortaya çıkan yolsuzluk olayı olmuştur. Şirketin 29 ülkede toplam 30.000 firma çalışanı bulunmaktadır. FED’in Parmalat’ın şirketlerinin Cayman Adalarındaki Bonlat Finans Şirketi’nin mali tablolarında sahip olduğu 5 milyar \$ değerindeki nakdinin ve hisse senetlerinin kaybolması sebebiyle Parmalat hakkında iflas kararı alınmıştır (Bilanço Dergisi, 2004:2).

3.10.2 Sarbanes-Oxley Yasası

2000’li yılların başında; Enron, Worldcom, Tyco ve Global Crossing gibi şirketlere alakalı muhasebe skandalları ile beraber, Dünya tarihindeki en büyük 10 banka iflasından 5’ini kapsayan iflaslar, şirketlerin çalışma özenleri, etik hükümleri ve denetim standartları alanında, ulusal çapta bir kanuna ihtiyaç duyulmasına neden olmuştur. Sözü edilen şirket ekonomik durumlarına karşılık cevap, 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası yolu ile sağlanmıştır. Bu yasa, halka açık olan şirketlerin denetimlerinin gözetimi, denetçilerin bağımsızlıklarının daha kuvvetli hale getirilmesi, şirketlerin sorumluluklarının ve kilit yönetici pozisyonundaki kişilerin açıklama sorumluluklarının ve kamuya açık olan şirketlerin mali raporlama sürecindeki şeffaflığının ve kalitesinin yükseltilmesini hedefleyen birçok hüküm içermektedir.

ABD Kongresi’nin 2002 yılında kabul ettiği yasanın temel amacı; sermaye piyasası kanunlarına uygun bir şekilde, şirket ile ilgili bilgilerin doğruluğu ve şirketin finansallarına güvenilirliğini arttırarak yatırımcıların korunmasıdır (Uzay, 2017:7).

Sarbanes-Oxley Yasası’nda; aşağıda sıralanan değişiklikler yapılmıştır:

- Finansal raporlama konusunda yeni kanunlar getirilmiştir.
- Yeni suç tanımları yapılmış, bu suçlara uygulanacak cezalar belirlenmiştir.
- Kurumsal yönetimle ilgili konularda yeni ceza hukuku yaratılmıştır.
- Denetim Komiteleri’nin rollerini ve denetim komitelerinin bağımsızlıklarını güçlendirilmesi ile ilgili bazı yenilikler yapılmıştır.
- “Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu” oluşturulmuştur.
- Denetçilerin bağımsızlıklarıyla ilgili bazı yeni kısıtlamalar öngörülmüştür.

3.10.3 Avrupa Birliği'nde Gelişmeler

Muhasebe hileleri olarak ortaya çıkan, Xerox, Worldcom, Global Crossing, Tyco International skandallarının ardından, olayların yaşandığı Amerika'dan başlayarak diğer ülkelerde de bazı düzenlemelerin yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaçlara göre denetim standartları değişik yönlerden tekrar ele alınarak bazı düzenlemelerin yapılması amaçlanmıştır. Bu düzenlemeler içinden biride, Sarbanes-Oxley Yasası'dır. Bu yasa, SEC'in ilk kurulduğu günden itibaren hisseleri halka açık olan şirketler için getirilmiş en katı ve düzenli kanunları barındırmaktadır. ABD'de ortaya çıkan Enron ve Worldcom skandallarının ardından ortaya çıkması; uluslararası kapsamda olduğundan bütün dünyada yankı uyandırmış ve diğer dünya ülkelerinin firmalarını da etkilemiştir. (Kırlioğlu ve Akyel, 2004:30-31).

AB'de uygulanmakta olan muhasebe sistemi, 4, 7 ve 8. direktifler kapsamında uygulamaya geçmiştir. Fakat küresel ticaretin gelişmesi ile beraber, AB yesi ülkelerde borsaya kaydı olan şirketlerin sayılarındaki artış direktiflerin gözden geçirilerek tekrar yapılandırılması ihtiyacını gündeme getirmiştir.

Birliğin 7. ve 4. direktifi, bir şirketin yıllık mali tablolarının, şirketin mali gidişini, doğru olarak ve tam bir şekilde açıklanmasını sağlamak amacıyla denetçilerce denetlenmesini varsaymaktadır. 8. direktifse, denetçilerin güvenilirliği ve nitelikleri ile ilgili minimum gereksinimleri kapsamaktadır. (Uzay, 2017:8).

Diğer taraftan AB'de 1996'dan beri süren alışmalar, Amerika'da Sarbanes-Oxley Yasası'nın çıkmasının ardından hız kazanmış ve 2003'de 8. direktifin yenilenmesi ve denetimlerin bağımsızlıklarına önem verilmesi kapsamında bazı düzenlemelerin yapılması kararı alınmıştır.

Sözü edilen düzenlemeler kapsamında Avrupa Birliği Komisyonu'nun 16.05.2002 tarihinde yayınladığı “AB’de Yasal Denetçilerin Bağımsızlığı: Bir Dizi Temel İlkeler” başlığını taşıyan kurul’un önerisiyle bağımsızlıkla ve objektiflikle ilgili hükümler tespit edilmiş ve denetçilerin müşterileri ile denetçilerin bağımsızlıklarını riske sokabilecek finansal, ticari, istihdam ilişkisi ya da müşteriye denetim haricinde diğer hizmetleri sunması gibi bir ilişkinin var olması durumunda denetçilerin denetim yapmalarının yasaklanması önerisi sunulmuştur.

Bunun dışında öneride, denetçinin bağımsızlığını etkileyebilecek riskleri veya tehditleri ve bunları önlemeye yönelik önlemleri, her denetim sözleşmesi için göz önünde bulundurmaları ve belgelendirilmeleri gerektiği ifade edilmiştir.

Komisyon, Birlik’ de denetçilerin bağımsızlıklarının hukuki altyapısını sağlamlaştırmak için, önerilerde bulunan temel ilkelerin, modernleştirilmiş 8. direktife eklenmesi önerisinde bulunmuştur. Ayrıca gelecekte ortaya çıkabilecek skandallar için çok daha katı tedbirler alınması ile ilgili kamuda olan beklentiyi karşılamak amacıyla, denetçinin ek hizmetler sunması üzerinde çalışılmaya başlanmıştır.

16.03.2004 tarihinde Komisyon yatırım sahiplerinin ve diğer tarafların denetlenmiş hesapların doğruluğuna tamamen güvenebilmelerini sağlamak için yeni bir revize edilmiş 8. direktifi tasarı olarak sunmuştur. Revize 8. direktif, 09.06.2006’da AB Resmi Gazetesi’nde yayımlanarak, 29.06.2006 tarihinde de yürürlüğe girmiştir.

(Revize 8. Direktif, <http://www.tmud.org.tr/kaynaklar/direktif2.pdf>).

Bu bağlamda, revize 8. direktifin getirdiği kanunlar, denetçilerin bağımsızlıkları çerçevesinde aşağıda verildiği gibi ele alınmıştır.

- Denetim şirketleri veya bağımsız denetçiler denetimler sırasında bağımsız olmalıdırlar.

- Bir denetim şirketinin veya bağımsız denetçinin bağımsızlığına karşı olan tehditleri önlemek için; kısıtlamak, yasaklamak, diğer politikalarla prosedürler ve ifşa etmedir. Denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler, bağımsızlığını tehlikeye sokan herhangi bir ek denetimi ve denetim dışındaki hizmetleri reddetmelidirler.

- Kamu yararı ilkesi ile şirketlerin denetçinin bağımsızlığını desteklemek amacıyla söz konusu şirketlerin denetçisinin rotasyona tabi tutulması zorunluluğu getirilmiştir.

- Denetim şirketi veya bağımsız denetçiler, denetlenmiş şirketin hisse sahiplerinin veya üyelerinin genel kurulunda atanmalıdır.

3.11 EFAA' nın Denetçinin Bağımsızlığı ile İlgili Düzenlemeleri

EFAA tarafından da denetçilerin bağımsızlıkları ile alakalı çalışmaları sonucunda bir takım görüşler ortaya çıkmıştır. EFAA tarafından ortaya koyulan temel sonuçlar şu şekilde sıralanabilir;

- Nesnellik, denetçilerin denetlenen şirkete karşı bağımsız olmasıyla mümkün olabilir.

- Bağımsızlık anlayışı, denetim hizmetlerinin kapsamında olmayan işler de denetlenmeli ve bu işlerde de denetçiler bağımsız olmalıdır.

- Denetlenen şirketten sağlanan ücretler toplamı, toplam ciro içerisinde belli bir oranı geçmemelidir.

- Denetçinin verdiği hizmet kapsamında tüm işlerinin bir kalite kontrol mekanizmasından geçirilmelidir.

- Denetim raporlarında asıl sorumluluğun müşteride olduğunu ve mali tabloların müşteriye ait olduğu net bir şekilde belirtilmelidir.

- Denetlenen şirketin mali işlemlerini yönetmek, yönlendirmek veya ticari ilişki içerisinde bulunmamalıdır.

- Denetlenen şirketin kendi işi ile ilgili yaptığı işlemler denetçi tarafından doğrudan doğruya yerine getirilmemelidir.

3.12 Bağımsız Denetim Standardı (220)

Çalışmanın bu başlığı altında 220 no'lu bağımsız denetim standartlarından önemli başlıklar ayrı başlıklar halinde yer verilmiştir.

3.12.1 Etik hükümler

Denetim çalışmalarının Bağımsız Denetim Standardı (220) ve Kalite Kontrolü standardı-1'de; denetim şirketindeki çalışanların, doğruluk, bağımsızlık, güvenilirlik ve meslek ahlaki ilkelerine çerçevesinde davranmasının bir zorunluluk olduğu belirtilmiştir. (TÜDESK, 2006).

3.12.2 Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Bağımsız denetçi müşteri ilişkisinin yönetilmesi ve denetim sözleşmesinin kabulünde kilit rol oynamaktadır. Bağımsız denetçi sözleşmenin reddedilmesine sebep olabilecek herhangi bir durumda gerekli adımları atmak ve yapılması gerekenleri yapmak ile yükümlüdür.

3.12.3 Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi

Bağımsız denetçi ilgili denetim ekibinin belirlenmesi ile ilgili yükümlüdür. Denetim ekibi belirlenirken denetçi aşağıdaki konuları dikkate almalıdır;

(a) Denetimin, kanunlara ve ilgili standartlarla paralel olarak yürütülmesi

(b) Denetçinin bağımsız denetim raporu düzenlemek için yeterli bilgi birikimi ve tecrübeye sahip olduğuna emin olmalıdır.

3.12.4 Denetimin Yürütülmesi

Bağımsız denetçi:

(a) Denetimin ilgili standartlar ışığında ve mevcut bulunan kanunlara uygun olarak yürütülmesi,

(b) Denetçi raporunun şartlara uygun olarak tam ve doğru olması sorumluluğunu üstlenir.

3.12.5 Kalite Kontrol Sistemi ve Denetim Ekiplerinin Görevleri

Her denetim şirkerti ilgili kalite kontrol standartında geçen gibi bir kalite kontrol sistemi kurmak ile yükümlüdür. Kalite kontrol bağımsız denetim şirketlerinin devamlılığına ilişkin çok önemli bir mekanizma olup aşağıdaki prosedürleri içermektedir:

Kalite kontrol liderinin görevleri,

Firma ve denetim için gerekli ilgili çerçeveler,

Müşteri kabulü ve denetim ilişkisinin devam ettirilmesine ilişkin kararlar,

İnsan kaynakları,

Denetimin yürütülmesi,

Gözlemleme.

Kalite kontrol sisteminin kurulmasına ve bu sistemin devamlılığının sağlanmasına ilişkin denetim şirketinin sorumluluklarını ele alan diğer düzenlemeler asgari düzeyde,

- Bu paragrafta belirtilen unsurların tamamını ele aldığı ve

- KKS 1’de yer alan hükümlerin denetim firması tarafından uygulandığını ve Kalite kontrol standardında yer alan yükümlülükleri karşılayabilecek bilgi ve tecrübesi olduğu kabul edilir.

3.12.6 Denetim Şirketinin Kalite Kontrol Sistemine Duyulan Güven

Denetim ekipleri, denetim şirketi veya başka tarafların sağladığı bilgiler aksini göstermediği sürece, örneğin;

Çalışan denetçilerin gerekli eğitimlerin verildiğine,

Bağımsızlık hakkında toplanan ve iletilen ilgili bilgilere göre bağımsızlığın korunduğu,

Müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine yönelik sistemler aracılığıyla müşteri ilişkisinin devam ettirildiği,

İzleme süreci aracılığıyla yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğun sağlandığı hususlarında denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenebilir.

3.12.7 Denetimin Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları

Sorumlu denetçi, bağımsız denetimin genel çerçevesinde kalitesine ilişkin sorumluluğu olduğu gibi, denetçilere aşağıdaki konular hakkında bilgi vermesi beklenmektedir,

(a) Denetimin kalitesi açısından:

(i) Denetim çalışmalarda mesleki sorumluluklar, kurallar ile yürürlükteki kanunlara uygun olarak bağımsız denetimin bu çerçevede yürütülmesinin önemini,

(ii) Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine uyumun önemini,

(iii) İçinde bulunulan şartlara uygun denetçi raporu düzenlenmesinin önemini,

(iv) Denetim ekibinin baskı ve bağımsızlıklarını zedeleyeceğini düşündükleri konuları çekinmeden bildirebileceklerini

(b) Denetimin her sürecinde kalitenin en önemli unsurlardan biri olduğunu bildirmek ile yükümlüdür.

3.13 Kalite Kontrol Standartı-1

3.13.1 Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Bir müşteri ile çalışılmaya karar verilmeden veya hali hazırda denetim hizmeti verilen firmaları denetlemeden önce, müşteri ile ilgili önemli konuları ve denetlenecek firmaya ilişkin riskler dikkate alınmaktadır. Örneğin bir müşteri, denetim şirketinin gerekli uzmanlığa sahip olmadığı bir alanda ticari faaliyete başlamış olabilir.

Denetim firması ilgili denetim işini kabul etmeden önce, işletmenin faaliyet gösterdiği sektörü ve işletmenin geçmişini incelemelidir. Denetçi, müşteri işletmeyi tanıma konusunda ne kadar özenli ve titiz davranırsa denetim sırasında üstleneceği risk seviyesi doğru orantıda azalma göstermektedir. Aynı zamanda denetçi izin almak sureti ile önceki denetçi ile görüşmelidir. Bu görüşmede denetçi eski denetçisinin denetim ile ilgili açıklamalarını planlamasında ve kabulünde önemli bir etmen olarak kendine kılavuz almalıdır.

3.13.2 Denetimin Planlanması

Müşteri kabulünden sonraki denetim evresi planlamadır. Denetim planlamasının amacı ilgili denetçileri planlamak, denetim zamanını planlamak, denetim yöntemini ve şeklini planlamaktır. Şirket, denetim yapacağı firma ile ilgili ilk olarak denetim programı hazırlamalıdır. Bu programı hazırladıktan sonra şirket ilgili denetimin sürecini ve zamanını iyi analiz etmelidir. Bağımsız denetim bir süreçtir. Bu süreci ana üç başlık şeklinde ifade edebiliriz; denetimin planlanması, denetim çalışmalarının yürütülmesi ve son olarak denetim raporunun imzalanması. Bağımsız denetim firması planlamayı yaparken bağımsız denetim sözleşmesinde yer alan adam-iş saatini dikkate alması sebebiyle denetimin planlamasını sözleşmeye uygun olarak gerçekleştirmelidir.

3.13.3 Kalite Kontrol Sistemi ve Denetim Ekiplerinin Görevleri

Şirket aşağıdaki unsurları göz önünde bulunduracak şekilde kalite kontrol sistemi kurmak ile yükümlüdür:

(a) Kaliteden sorumlu olan liderin sorumlulukları.

(b) Etik standartlar.

(c) Denetim sözleşmesinin kabulü.

(ç) İnsan kaynakları.

(d) Bağımsız denetimin yürütülmesi.

(e) İzleme. (T.C Resmi Gazete, Kalite kontrol standartı-1, 75935942-050.01.02-01/62)

Kalite kontrol mekanizması denetim şirketinin en önemli unsurlarından biridir. Denetim çalışmalarının kalitesi ve yanlılık riski denetim firması tarafından kalite kontrol tarafından bertaraf edilmektedir. Kalite kontrol standardı iki başlık altında incelenmelidir:

- Bağımsız denetimin kalitesinin kontrolü
- Kuruluşun kalite kontrol sisteminin gözetimi

Kalite Kontrol mekanizması; Bağımsız denetim ile ilgili tüm süreçleri, kararları yani bağımsız denetimin bütününe gözde geçiren mekanizmadır.

Kuruluşun kalite kontrol sisteminin gözetimi ise bağımsız denetim ile ilgili periyodik olarak gerçekleştirilen, şirketin bütününe ilgilendiren devamlı olarak uygulanan kontrol yönetiminin bütünüdür.(Bağımsız Denetim kalitesinin kontrolü”,Muhasebetr. Web.15.08.2018)

3.13.4 Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları

Denetim şirketi kaliteyi, denetim ile kalitenin kavram olarak vazgeçilmez ve ayrılmaz bir parça olarak görmek zorundadır.

Bağımsız denetim şirketi tarafından görevlendirilen kalite kontrol lideri kalite kontrol standardına göre mesleki uygunluğa ve tecrübeye sahip olması gerekir. Bu bağlamda yönetim kurulunun kalite kontrol liderinin gereklilikleri ile ilgili yazılı bir izlek oluşturmak ile yükümlüdür.(Kalite kontrol standart-1,Resmi Gazete, 75935942-050.01.02-01/62)

3.13.5 Çıkar Çatışmaları

Bağımsız denetçi, bağımsız denetimini yaparken olası bir çıkar çatışması ile karşı karşıya gelebilir. Bu çıkar çatışması diğer durumlar gibi bağımsızlığı zedeleyebilmek ile birlikte bağımsız denetçi için ciddi sorunlar yaratabilmektedir.

Denetçi, bağımsız denetim hizmeti sırasında bağımsız denetim hizmeti ile ilgili herhangi bir çıkar çatışmasına izin veremez. Denetçi örneğin; bağımsız denetçinin denetlediği firmaya kendi veya yakınlarının finansal kazancı doğrultusunda yönlendirmeler kesinlikle yapmamalıdır.

Denetçi, çıkar çatışmalarını ele alırken sır saklama ilkesine uymak zorundadır. Denetçi çıkar çatışmasından dolayı oluşan tehdidin bertaraf edilebilir durumda olması halinde konu olan ilgili tehdidi ortadan kaldırmak için gerekli önlemleri almak ile

yükümlüdür. Eğer denetçi bu tehditleri bertaraf edemediği takdirde bağımsız denetim sürecini sonlandırmak veya makul seviye indirmek zorundadır.

Denetçi, yeni bir denetim işini kabul etmeden önce kişiler arasında olabilecek bir çıkar çatışmasını veya riskini göz önünde bulundurmak ile yükümlüdür.

3.13.6 Ücretler ve Diğer Menfaatler

Denetçi, bağımsız denetime ilişkin teklif sürecinde ilgili müşteriye makul çerçevede istediği ücreti vermekte özgürdür. Denetim firması tarafından farklı teklif alınan diğer bir denetim firmasından daha düşük veya daha yüksek bir denetim ücreti verebilir. Ücret ile ilgili denetçi ile müşteri arasında temel ilkelere aykırı durumlar ortaya çıkabilmektedir. Denetim firması tarafından piyasa şartlarına bağlı olarak, denetim ücreti planlanan veya yapılabilir altına indiği takdirde denetimin bağımsızlığı ciddi anlamda tehlikeye atılmaktadır.

Bu tehlikeyle ilgili denetim firmaları denetim öncesinde denetlenecek firma ile görüşüp denetimin şartlarından, özelliklerinden ve denetim firmasının gerçekleştirmesi gereken prosedürlerden haberdar olmasını sağlamalıdır.

Denetçinin ücret ile ilgili bütün tehditleri bertaraf etmesi ve bunun ile ilgili önlem alması bir zorunluluktur. Denetçinin, denetime başlamadan önce sözleşme yapması ve denetim ücretini ilgili sözleşmede belirtmesi bir zorunluluktur.

3.13.7 Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması

Bağımsız denetim, verilen hizmetten dolayı bağımsız olmalıdır. Bağımsız denetim firması aynı zamanda bir şirket olması sebebiyle aynı zamanda maddi kaygı gözetmek durumundadır. Bu sebeple bağımsız denetim firmaları gelirlerini arttırmak için belirli reklam ve hizmet pazarlamalarına etik çerçeveler içinde dâhil edilmektedir. İlgili maddeler bağımsız denetim yönetmeliği madde 23’de şu şekilde belirtilmektedir;

- Denetim kuruluşları veya bağımsız denetçiler herhangi bir reklam faaliyetinin içinde bulunamazlar.
- Denetim firmaları kurumları ile alakalı kendi kurumlarını tanıtıcı kitapçık dağıtabilirler, kendi konularında bilimsel nitelik mahiyetinde yayın yapabilirler veya konuları ile ilgili konferans verebilirler.
- Şirketler konferans veya toplu bir organizasyon düzenlerken

a) Denetim işinin sonucuyla ilgili yargılar bildiremezler.

b) Mesleki etik ve kurallar içinde davranırlar.

ç) Denetimin kalitesini etkileyebilecek vaatlerde bulunmazlar.

d) Diğer denetim kuruluşları ile kıyaslama yapamazlar veya kötü yorumda bulunamazlar.

Bağımsız denetçi, denetim itibarını pazarlarken mesleğine yakışır şekilde davranmak ile yükümlüdür. Denetçi;

- Denetçi aşırıya kaçan iddialarda bulunamaz.
- Başka denetim firmalarını kötüleyemez.

3.13.8 Hediye ve Ağırlandırma

Denetlenen firma tarafında bağımsızlığı etkileyecek şekilde hediye vb. yan faydalar teklif edilebilir. Bağımsızlığı sadece verilen fiziki maddi ücret zedelememektedir. Aynı zamanda maddi veya manevi değeri olan direkt olan veya direkt olmayan şekilde denetçinin görüşünü etkileyecek veya yönlendirecek hediye ve ağırlandıktan kaçınılmalıdır. Bu denetçinin görüşünü etkilemese bile denetçinin bağımsızlığını zedelemektedir. Şirketler kalite kontrol sistemi kapsamında bağımsız denetim ve denetçilerin hediye ve ağırlandırma prosedürlerini yayımlamaktadır. Bu prosedürlerde; bağımsız denetim firması çalışanlarının kaç TL'ye kadar hediye alabildikleri belirtilmektedir. Şirketlerin yine prosedürler çerçevesinde belirlediği ağırlandırma prosedürleri bulunmaktadır. Bağımsız denetim şirketleri, bağımsız denetim süreci ve kapsamı dışında müşteri tarafından karşılanan hiçbir denetim giderini kabul etmemelidir.

3.13.9 Tarafsızlık - Tüm Hizmetler

Denetçinin, bağımsız denetim hizmeti gerçekleştirirken denetim hizmeti sunduğu müşteride tarafsızlığını herhangi bir sebepten dolayı zedeleyecek ilişkiden çekinmekle yükümlüdür. Denetim firması ve denetçi tarafından tarafsızlık ilkesini etkileyecek veya zedeleyecek herhangi bir durumun tespit zorunluluğu denetçinin kendisine aittir. Denetçinin görüşünü bildirirken esasta ve şekilde bağımsız olması bir zorunluluktur. Örneğin, denetçinin bir aile ferдинin denetlediği firmada kilit yönetici pozisyonda olması denetçinin görüşünü istemsiz bile olsa etkileyecektir. Aynı zamanda ikili ilişkiler çerçevesinde bağımsız denetçinin elindeki bu yetki kötüye kullanılabilir. Bu sebeple her ne olursa olsun denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı güvence hizmeti açısından bir zorunluluktur.

3.14 Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar

Meslek ile ilgili değerler ve ahlaki kurallar, etik temelini oluşturmada önemli kaynak oluştururlar. Meslek etiği insanların meslek ile ilgili uyulması gereken kuralların bütünü olarak tanımlanabilir. Meslek mensupları tarafından uyulan ve dünyanın her yerinde aynı meslek mensupları ve çalışanlar tarafından uyulması gereken kurallardır.

Bu bağlamda TÜRMOB'da 27 Mart 2014'te muhasebe meslek mensuplarının etik eğitimi ve etik sözleşmesi hakkındaki tebliği yayımlamıştır. Bu tebliğ ile TÜRMOB meslek mensuplarının meslek etiği sözleşmesi yapması zorunlu hale getirilmiştir. İlgili tebliğin 10.paragrafına göre;

- Bir yere bağlı ya da serbest çalışan meslek mensuplarının etik eğitimi tamamlamaları zorunlu tutulup kendileri ve oda arasında meslek etiği sözleşmesi imzalanması zorunlu tutulmuştur.
- İlgili sözleşmenin bir nüshasını imzaladığı/bağlı olduğu oda alırken diğer nüshası meslek mensubu tarafından alınmaktadır.
- Muhasebe meslek etiği sözleşmesini imzalamak için eğitimi tamamlamak zorunludur.

Denetçilerin en önemli ayrıntısı kamu yararına hareket etmesidir. Denetçiler denetim süreci ile ilgili karar alırken aynı zamanda kamuyu da göz önünde bulundurmaları zorundadırlar. Bağımsız denetçiler için yayımlanan “Bağımsız denetçiler için etik kurallar” da bağımsız denetçilerin genel uygulaması 5 ana başlık altında incelenmiştir.

3.14.1 Dürüstlük

Dürüstlük bağımsız denetçiliğin en önemli etmenlerinden biridir. Denetçi dürüstlüğe aykırı bir durum gördüğünde bunu ilgili kişilere bildirmek ile yükümlüdür. Denetçi dürüstlüğe aykırı bir durumla karşılaştığında bunun ile ilgili gereken önlemi almalıdır. Dürüstlük ilkesi ek olarak denetçiler için şeffaf olma, dürüst ve güvenilir olmak zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir.(E.Demir ve Y.Çiftçi,2016:88-97)

3.14.2 Tarafsızlık

Tarafsızlık denetçilerin mesleğini kişisel ilişkileri dışında tutarak, mesleğini veya denetim görüşünü bu etmenlerin etkilemesine izin vermeme zorunluluğu bulunmaktadır. Denetçi öngöremediği durumlar hariç bağımsız denetimde ilgili bağımsızlık bozulduğu takdirde faaliyetini durdurmak ile yükümlüdür. (Bağımsız denetçiler için etik kurallar, Resmi. Gazete, 30256)

2.14.3 Mesleki Yeterlilik ve Özen

Bağımsız denetçi meslek ile ilgili denetim hizmetlerini belli özen çerçevesinde gerçekleştirmek ile yükümlüdür. Denetçi mesleği ile ilgili sürekli ve denetim süreci boyunca dikkatli ve yeterliliğin ön gördüğü sürede kendini geliştirmelidir. Bağımsız denetçinin mesleki yeterlilik ve özen ile ilgili etik kavramlarda;

- Bağımsız denetçi tecrübesini ve bilgisini denetlediği firmaların yararlanabileceği düzeyde güncel ve iyi bir düzeyde tutmak ile yükümlüdür.
- Denetçinin denetim hizmetinin uygulanışı sırasında standartlara ve meslek ahlakına uygun olarak davranmakla yükümlü olduğu belirtilmiştir. (Bağımsız denetçiler için etik kurallar, Resmi. Gazete, 30256).

3.14.4 Sır Saklama

Bağımsız denetçiler şirket ile ilgili önemli bilgileri denetim prosedürleri gereği elde etmektedir. Bu sırlar şirket ile ilgili bilgiler olabildiği gibi, çalışanların bilgileri de olabilmektedir. Bağımsız denetçi denetlenecek firma ile ilk iletişime geçtiği andan itibaren sır saklama yükümlülüğü altına girmektedir. Bağımsız denetçi sır saklama ile ilgili dikkat ve özenini başka bir etik ilke etkilenene kadar korumak zorundadır. KGK'nın yayınladığı denetçiler için etik kurallar tebliğinde gizli kuralların açıklanmasıyla ilgili ancak aşağıdaki kurallar dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir. Bağımsız denetçi;

- Bağımsız denetçi müşteri tarafından bilgilerin açıklanmasına razı olmasında bile 3.kişilerin etkilenme durumunun göz önünde bulundurup kişilerin durumunu gözetmek durumundadır.

- Makul seviyede, elde ettiği bütün bilgilerin teyit edilebilen bilgiler olup olmadığı. Mevzubahis olan doğruların tam olmayan veya teyit edilmemiş sonuçlar içeriyorsa ilgili doğru açıklanırken mesleki muhakeme tercih edilir.

- Bilginin paylaşıldığı kişinin bilginin muhatabı olan kişi olup olmadığını göz önünde bulundurmamak zorundadır.

3.14.5 Mesleğe Uygun Davranış

Mesleğe uygun davranış denetçilere ilgili kurallar ve kanunlar çerçevesinde mesleğin itibarını ve onuru etkileyecek hareketlerden kaçınmasını belirtmektedir. Bağımsız denetim firmaları kurduğu kalite kontrol sistemiyle ek olarak mesleğe uygun davranışları denetlediği gibi konu ile ilgili prosedürde yayınlamaktadır.

IV. BAĞIMSIZLIĞI ETKİLEYEN UNSURLAR

4.1 Bağımsızlığı Etkileyen Unsurlar

Denetçilerin bağımsızlığını etkileyebilecek birden fazla faktör söz konusu olabilir. Bu unsurlar aşağıda ekonomik, yönetsel, sosyal ve siyasal bağımsızlık başlıkları altında denetçinin bağımsızlığını etkileyen unsurlar olarak kısaca verilmiştir

Denetçilerin ve incelenen finansal tabloların güvenilirliği bağımsızlıkla doğru orantılıdır (Bozkurt, 2000: 38). Denetçiler denetim yapacakları işletmelere karşı yansız olmak zorundadır.

Söz konusu bu standarda uymak için, denetçiler gerçekte ve görünürde bağımsız olmalıdırlar. Gerçekte bağımsızlık, denetçilerin, denetimi gerçekleştirirken dürüst ve tarafsız olmalarını belirtmektedir. Dürüstlük, bağımsız denetçi olmanın gerektirdiği dikkatin ve mesleki etiğinin getirdiği sonuç çerçevesinde; mali tablo kullanıcılarını yanlış yönlendirmemektir. Tarafsızlık ise denetçilerin çevresel faktörlerin etkisi altında kalmadan, kendi bağımsız kararlarını başkalarından ve etmenlerden bağımsız verebilmesidir. Görünürde bağımsız olabilmek için, denetçilerin müşterilerine karşı bağımsızlığını yitirecek ilişkilerden kaçınmalıdır. Mali tablo kullanıcıları denetçilerin bağımsızlıklarını şüphe ile yaklaştıkları durumlarda, denetçilerin görüşleri mali tablo kullanıcısı için bağımsız bir görüş belirtmeyecektir(Kepekçi, 2004: 19). Denetleyecekleri müşterilere eşit mesafede olmak ve onlardan menfaat bekleyici davranış içinde olmamak durumundadırlar (Güçlü, 2005: 15).

Mesleğe girecek olan kişilerin ahlaki açıdan ve diğer açılardan geçmişlerinin temiz olmasının zorunlu tutulmasıyla sağlanabilir. Şekil açısından bağımsız olabilmek ve devamlılığını sağlayabilmek amacıyla çeşitli kurallar oluşturulmaktadır. Bu kurallarla ilgili örnekler aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2000: 38).

1. Denetçilerin denetledikleri işletmenin ortağı olmaları bağımsızlığı ortadan kaldırmaktadır.

2. Denetçiler ile denetlenen işletmelerin ortakları veya yöneticileri arasındaki yakın akrabalık ilişkileri bağımsızlığı ortadan kaldırmaktadır.

3. Denetçiler ve denetlenen işletmeler arasındaki iş ilişkisi bağımsızlığı ortadan kaldırmaktadır.

4. Denetçilerin denetledikleri işletmelerden veya yöneticilerden ödünç para alışverişi ilişkisi içerisinde olmaları bağımsızlığı bozmaktadır.

5. Denetçilerin denetledikleri işletmelere aynı zamanda muhasebe hizmeti vermeleri bağımsızlığı bozmaktadır.

4.2 Bağımsızlığı Zedeleyen Unsurlar

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. maddesine göre, aşağıdaki hususların varlığı halinde bağımsızlığın zedelendiği veya ortadan kalktığı kabul edilmektedir (KGK, 2012):

a) Denetçilerle denetim kuruluşlarının ortakları, yöneticileri, denetçileri ve bunların ayrılmış dahi olsalar eşleriyle 3. dereceye kadar (3. derece dâhil) akrabaları veya denetim kuruluşlarınca denetlenen işletmeler veya denetlenen işletmelerle ilgili onlarla herhangi bir şekilde ticari ilişkide bulunması,

b) Önceki yılların denetim ücretinin, herhangi bir sebebe dayanmadan ödenmemesi,

c) Denetim ücretinin, denetim sonuçlarıyla veya başka bir sebeple bağdaştırılması, denetimin kalitesine ilgili şüphelerin olması, denetim kuruluşunca denetlenen işletmeye sunulan denetim dışı diğer hizmetlerin göze önünde bulunarak saptanması,

d) Bağımsızlığı engelleyen başka unsurların mevcudiyeti.

Bir denetçi denetim faaliyetleri esnasında gerçekten de bağımsız davranmış olabilirler. Ancak denetçi görüşünü alan kişiler denetçinin müşterisi yararına davrandığı konusunda bir kuşku duyarlarsa, diğer bir ifade ile denetçi görünürde bağımsız değilse, denetçinin bağımsız olmadığı kararı verilir. Denetçinin bağımsız olduğundan kuşku duyulması halindeyse, denetim işlevinin değeri kaybolur. Bu nedenle, bağımsızlığın değerlendirilmesinde gerçek bağımsızlık ve görünür bağımsızlık beraber değerlendirilmelidir (Demir ve Çiftçi,2016: 89).

4.3 Bağımsızlık İlkesinin Ortadan Kalkmasının Sonuçları

Denetimde bağımsızlık ilkesinin ortadan kalkması, denetim sonuçlarının gerçeği yansıtmamasını ifade etmektedir. Dolayısıyla, bağımsızlığı ortadan kalkan bir denetçinin mesleği etik olarak devam ettirmesi imkânsızdır. Bağımsızlığın ortadan kalktığı daha sonra anlaşılması halinde ise yapılmış olan denetim sonucuna itibar edilmeyip, denetim geçersiz sayılacaktır.

Denetimde bağımsızlık ilkesinin kaybedilmesinin denetimin geçersiz sayılacağı sonucunun dışında bir takım ceza uygulamaları da söz konusudur. Örneğin, 3568 sayılı Kanun ve bu Kanun'a bağlı kanun çerçevesinde bağımsızlığın ihlali ile sonuçlanan denetimlerde olayın boyut ve türüne göre uyarı cezasından, meslekten men edilme cezasına kadar sonuçlar doğurabilmektedir. (Atağan, 2007:43).

Bağımsız denetçi, bağımsız denetimin bağımsızlığını zedeleyecek önlemlerin önceden alınmadığı, denetim çalışmalarına devam edebileceği düzeye indirilmediği veya denetimi sırasında bağımsızlığa yönelik tehdit tespit edebilir.

Bu durumda bağımsız denetçi 11(c)¹ paragrafı çerçevesinde ilgili tehditleri belirlemek ve bu adımlara yönelik uygun adımları atmak ile yükümlüdür. Eğer bu tehditler denetçinin yargısına göre denetçinin devam edemeyeceği ciddi boyuta ulaşırsa kanunlar çerçevesinde bağımsız denetçi denetimden çekilebilir.

Tehditler, değişik kişiler ve olaylar çerçevesinde ortaya çıkabilir. Tehditler değişik şekillerde ortaya çıkmak ile birlikte aşağıdaki kapsamda sıralanabilmektedir:

- Kişisel çıkar tehdidi – Bağımsız denetçinin herhangi bir nedenle elinde olan veya olmayan bir çıkarın sebebiyle, bağımsız denetçinin görüşünü doğru şekilde yansıtamama tehdididir.
- Denetçinin kendisini denetleme tehdidi – Bağımsız denetçinin; kendisi veya kendi denetim şirketi tarafından görüşünü ortaya koyarken, kendinin daha önce ortaya koyduğu görüşü dayanak gösterme tehdididir.
- Taraf tutma tehdidi – Bağımsız denetçinin, denetlenen bir firmada kişinin veya kişiler, bağımsızlığını zedeleyecek şekilde destek vermesi tehdididir.
- Yakınlık tehdidi – Bağımsız denetçinin bir kişi veya kişilerle içinde bulunduğu pozisyon gereği, gerektiğinden fazla tevazu göstermesi veya aşırı güven duyma tehdididir.
- Yıldırma tehdidi – Bağımsız denetçinin gerek siyasi, gerek kişisel sebeplerle denetlediği kişiler veya 3.kişiler tarafından tehdit edilip, denetçinin üzerinde baskı oluşturmak suretiyle bağımsızlığını zedelemek için hareket edilmesi tehdididir.

“Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” in (Seri: X, No: 22) 30. maddesinde de belirtildiği üzere; yapılan bağımsız

¹ Gerekli önlemleri almak çerçevesinde ilgili riskleri ortadan kaldırmak veya kanunlar kapsamında denetimden çekilmek için gerekli aksiyonları alır.

denetimlerde, sorumlu ortak baş denetçi dâhil bağımsız denetim ekibinin tarafsızlık, dürüstlük, güvenilirlik ve mesleki davranış bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen gibi etik ilkelere uymaması halinde bağımsız denetim kuruluşunun sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunma yetkileri Sermaye Piyasası Kurulu'nca iptal edilebilmektedir.

Tüm bunların dışında ortaya çıkacak zararların tazminiyle ortak ve müteselsil sorumlu duruma düşülmesi sebebiyle mali sonuçları da oluşabilecektir.

Bağımsız denetim ile ilgili tüm bağımsız denetçiler bağımsız olmadırlar. Bağımsız olması sonucunda bağımsız denetçiler şirketler hakkında makul ve tarafsız bir yargıya ulaşabilir. Şirketlerin finansal tablo kullanıcılarına mali tablolarının doğru ve tam olarak sunulduğunu onaylamak için bağımsız denetçinin görüşü vazgeçilmez bir gerçektir. Bu nedenle bağımsız denetçi, hem denetlediği müşteri bazında, hem de kamuyu aydınlatma ilkesi gereği bağımsız olmak zorundadır.

Dünya'da yaşanan muhasebe skandalları nedeniyle bağımsız denetim gün geçtikçe önem kazanmıştır. Kamuyu ilgilendiren şirketlerin denetçi tarafından yapılan ihlaller dikkatleri denetim firmaları ve denetçiler üzerine çekmiş, dünyada ve ülkemizde bu bağlamda birçok düzenlemeler yapılmıştır. Kamuyu ilgilendiren şirketlerin iflasına giden yolda sadece yatırımcıları değil, yatırımcılar ile birlikte bütün finansal tablo kullanıcılarının etkilenmesi sebebiyle bir önlem olarak "Sarbanes Oxley Yasası" uygulamaya konulmuştur.

Bu kanunun şirketlerin raporlama yaparken ve yaptıkları raporu kamuya sunarken ilgili mali tabloların tamlığını ve doğrularını finansal tablo kullanıcılarının çıkarlarını ve haklarını gözetmektir. Kanun ile birlikte bağımsız denetçinin bağımsızlığı ile ilgili önemli değişiklikler yapılmış ve bu yasalar ile ilgili değişik yapma hakkı Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu'na (Securities and Exchange Commission, SEC) verilmiştir. Kurul "Denetçi Bağımsızlığının Güçlendirilmesi" ne ilişkin kanuni düzenlemeler yayımlamıştır ve yayımlamaktadır.

Kanun'un 202. maddesi ise "Müşterinin denetim komitesinin ön onayı" na ilişkindir. 203. madde ise "Denetim ortağı rotasyonu" na ilişkindir ve baş denetçi ortak ile denetim sürecindeki incelemeden sorumlu ortak denetçinin 5 yıllık görev süresinden sonra rotasyon zorunluluğunu getirmektedir. Kanun'un 204. maddesinde ise, denetim firmasının denetim komitelerine vermesi gereken denetim raporunun içeriğine ilişkin bir düzenleme yapılmış bulunmaktadır. Kanunun 206. maddesi ise, "çıkar çatışmaları" na ilişkin düzenlenmiş olup, bu madde ile denetimin başlangıcından önceki bir yıllık süre içinde müşteri şirketin denetiminde görev alan denetçilerin, denetlenen şirkette CEO, kontrolör, baş muhasebeci veya finansçı ile bu düzeydeki görevlerde denetimden sonra bir yıl geçmeden çalışmaları çıkar çatışmalarını önlemek amacı ile yasaklanmıştır.

Bağımsız denetçiler denetim hizmeti sunmak ile birlikte taraflara kaliteli, doğru, tam ve mesleki etik ve ahlak çerçevesinde hizmet sunmayı kabul etmiş olur. Ancak, yaşanan muhasebe skandalları ile birlikte, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim firmaları da artık sorumlu taraf konumuna getirilmiştir. Ülkemizde bu bağlamda 6102 Sayılı TTK'nın 6335 Sayılı Kanun'un 9. maddesiyle değiştirilen ve "Denetçinin Sorumluluğu" başlığını taşıyan 554. maddesine göre; yürütmüş oldukları denetim faaliyetiyle ilgili olarak kusurlu hareket etmeleri halinde, verdikleri zarar dolayısıyla denetçiler, hem şirkete hem de ortaklar ve şirketten alacaklı olanlara karşı sorumludur. Benzer şekilde, 660 Sayılı KGK' nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK)' nin 24. maddesine göre; denetçiler, denetledikleri finansal tablolara ilişkin hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarında belirlenmiş ilkelere aykırı olması ve

rapordaki yanlış/eksik/yanıltıcı bilgi ve görüşler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu tutulmuşlardır.

4.4 Denetçi Bağımsızlığını Tehdit Eden Faktörler

Bu bölümde denetçinin bağımsızlığını tehdit eden faktörler belirli başlıklar altında incelenmiştir.

4.4.1 Ekonomik Bağımsızlığın Kaybedilmesi

Denetçilerin bağımsızlığını etkileyebilecek unsurların başında ekonomik bağımsızlık gelmektedir. Denetçilerin denetlemede bulunacağı işletme ile herhangi bir ekonomik veya kişisel çıkar ilişkisi bulunmamalıdır. Bu denetçilerin bağımsızlığına karşı bir tehdit oluşturur. Örneğin bir müşteri işletmeden direkt veya endirekt ekonomik çıkar, müşteri işletmeden denetim ya da denetim dışı ücretlere karşı aşırı bağlılık, ödenmemiş ücretlerin tahsil edilmesi ya da işletmeyi kaybetme endişesi ekonomik bağımsızlık olarak denetçinin bağımsızlığını etkileyebilir (Uzay, 2017:3).

4.4.2 Mesleki Eğitim ve Uzmanlık Yetersizliği

Bağımsız denetçi ilgili mevzuata ve eğitimlere göre, yeteri derecede eğitim, teknik bilgi ve tecrübeye sahip kişiler, unvanlarına yakışır şekilde saygı ve güven içerisinde davranmak zorundadırlar. Denetim raporlarının muhatapları, öncelikle mesleki açıdan yeterlilik kriterini ararlar. Meslek bilgisi, kurs, hizmet içi eğitim faaliyetleri ile gelişir (Demirkan, 1998: 27).

Genel standartlar, denetçiye ilişkin olan standartlardan oluşmaktadır. Bu açıdan diğer bütün standartlara uyulmuş olsa da, denetçilerin gereken özellikleri bulundurmaması halinde denetim sonuçları doğru, tam ve yeterli olmayacaktır. Bu bakımdan düşünüldüğünde denetçilere ilişkin bu standartlar, bu bağlamda başka standartları da dolaylı yoldan etkileyebilecek özelliktedir (Özer, 1997: 155).

Başarılı bir bağımsız denetçi geçmişte aldığı mesleki eğitimin, yakın gelecek için yeterli olmayacağını düşünen bir kişidir. Bu bakımdan başarılı bir denetçinin kendisini sürekli olarak geliştirmesi gerekir. İyi bir denetçi, muhasebe ve denetim konularında ulusal ve uluslararası kararlar ve eğitimler ile sürekli kendisini geliştirmeyi ve güncellemeyi hedeflemelidir. (Gücenme, 2004: 33).

4.4.3 Mesleki Dikkat ve Özenin Kaybedilmesi

Bağımsız denetçilerin yeteri kadar mesleki eğitime ve mesleki tecrübeye sahip olmaları ve bağımsız davranmaları yeterli değildir. Denetçilerin denetim süresi boyunca, işine gerekli özeni aynı zamanda önemi göstermeleri gerekmektedir (Bozkurt, 2000: 39). Dikkatli, özenli ve titiz olan bağımsız denetçiler denetim faaliyetlerini, olması gerektiği şekilde planlarlar, yeterli sayıda kanıt toplayarak incelerler, düzgün ve temiz çalışma kâğıtları hazırlarlar, finansal tablolar hakkında gerçek ve makul seviyede bir yargıya ulaşırlar. Bu yargılarını mesleki şüphecilikle titizlikle düzenleyecekleri bağımsız denetim raporlarında, finansal tablo kullanıcılarına açıklarlar.(Larry, 1970: 39).

Bu standartlar olması gerektiği gibi bir denetimin yapılması için genel kanıyı ve düzeni oluşturmaktadır. Gerekli özeni ve önemi göstermeyen denetçiler meslek ahlaklarına uygun olmayan bir şekilde davranmış olurlar. Mesleki dikkatin ve özenin gösterilmesi bütün denetim standartlarının tamamının uygulanmasıyla mümkündür.

Denetçiler, denetim sürecinin her aşamasında, raporlama standartlarını, çalışma alanı standartlarını, denetimle ilgili kanunları, yönetmelikleri ve tebliğleri eksiksiz bir şekilde takip ediyor ise mesleki özeni gösteriyor demektir (Sevim, 1990: 200).

Denetçiler, görevlerini en iyi şekilde yerine getirmek ile kendilerini zorunlu saydıklarında, meslekleri ve kendileriyle ilgili olması gereken sorumluluk olgusuna ulaşırlar. Denetçiler, bu bağlamda mensup olduğu meslek birliğine karşı da sorumluluk sahibidirler. Disiplin yönetmeliği, yönetmeliğe tabi kişilerin meslek ahlakı kurallarının sınırlarını çizmektedir (Kepekçi, 2004: 20).

Meslek yasası hükümlerine göre mesleğini yapanların vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır (3568 sayılı kanun, md.12).

4.4.4 Yönetmelik Bağımsızlığın Kaybedilmesi

Denetçinin yönetmelik bağımsızlığı; denetim faaliyetini gerçekleştirirken denetlediği işletme yönetiminden ve denetim şirketinin yönetiminden bağımsız olması durumudur.

Denetçinin denetlediği işletmelerin yönetimleriyle herhangi bir ilişkisinin olması halinde bağımsızlık hali ortadan kalkar. Buna göre; SM, SMMM ve YMMÇUEHY 43. maddesinde meslek mensuplarının limited ve anonim şirketlerde yönetim kurulu başkanlığında ve üyeliğinde bulunamayacakları belirtilmiştir. Fakat denetçinin kilit yönetici pozisyonunda olmasa bile denetlediği işletmeyle yönetim anlamında herhangi bir ilişkisinin bulunması halinde de bağımsızlığı ortadan kalkar (Atağan, 2007:40).

4.4.5 Sosyal Bağımsızlığın Kaybedilmesi

Denetçinin sosyal bağımsızlığı ise sosyal ve özel hayatından kaynaklanan sebeplerden ötürü bağımsızlığının ortadan kalkması durumudur. Dolayısıyla 3568 sayılı Kanun'un 45. maddesinde denetçilerin aşağıdaki kişilerin işlerini yapmaları bağımsızlık durumlarının ortadan kalkmasına neden olacağı nedeniyle yasaklanmıştır. Bu hükme göre;

“Yeminli malî müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve fîruundan biri ve 3. dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhrî hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci malî müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler”

şeklinde belirtilmektedir. Söz konusu anlayışa benzer kanunlar Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu (BDDK)'nın yayımladığı tebliğlerinde de yer almaktadır (Bankalarda Bağımsız denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğin 12. maddesi; Sermaye Piyasasında Bağımsız denetim standartları hakkında tebliğ'in (Seri: X, No: 22) 13. Maddesi).

4.4.6 Siyasal Bağımsızlığın Kaybedilmesi

Denetçinin siyasal bağımsızlığı iki açıdan ele alınabilir. Bunlardan ilki, denetçinin bağımsızlığının siyasi kişilerden veya taraflardan gelebilecek tavırlar ve tepkiler nedeniyle tehlikeye düşürülmesidir. Fakat bu durum çok karşılaşılmamak ile birlikte bilhassa kamu kurumunun zayıf olduğu zamanlarda bu tür tavır ve tepkilerin gelme ihtimali olabilir. Öte yandan herhangi bir sebeple herhangi bir iş ya da müşteriyle ilgili olmasa da meslek birliğinden denetçinin tarafsızlığına tesir edecek derecede bağımsız denetçinin gerekli önlemler için aksiyon alması gereklidir. Denetçinin siyasal bağımsızlığını olumsuz etkileyen öğelerden diğeri ise bağımsız denetçinin siyasi görüşleridir. Bağımsız denetçinin farklı siyasi görüşte olabilmesi de bağımsızlık üzerinde etkili olmaktadır(Atağan, 2007:42).

4.4.7 Kurumlar Arası Rekabet

Bağımsızlığı zedeleyen en önemli etmenlerden biride rekabet unsurudur. Denetim firmaları denetim ücretini belirlerken denetim ücretini rekabet unsuru olarak gözetir ve ücretini ona göre belirleyebilmektedir. Denetim ücretinin çok yüksek veya çok düşük olması denetimin bağımsızlığını etkilediği gibi denetimin kalitesini de etkilemektedir. Bağımsız denetçiler ve denetim firmaları saygınlık veya itibar için aldığı işlerde olması gerekenden daha az fiyat belirlemesi denetim bağımsızlığı tehdit eden en önemli faktörlerden biridir. Türkiye’de KGK 29509 sayılı ve 22.12.2015 tarihli yönetmeliğinde bu durum ile ilgili 24.Maddede şöyle belirtmiştir ile düzenlenmiştir ilgili maddede bu konuyla madde aşağıdaki şekilde değinilmiştir;

- Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları, haksız rekabet kuralları çerçevesinde diğer denetim kuruluşlarını veya bağımsız denetçileri ticari faaliyetleri ve mesleki itibarına zarar verebilecek şekilde davranamazlar.
- Bağımsız denetçiler yasalar tarafından izin verilen haller dışında, başka bir bağımsız denetçi ile denetim süreci devam ederken aynı dönem ilişkin denetim hizmetin ait hizmette bulunamazlar.

Bağımsız denetim firması, toplam ücretlerinin önemli bir kısmını oluşturan bir müşteri ile çalışıyor ise, bu müşteriyi elde tutma çabası veya maddi anlamda müşteriyi kaybetme güdüsü bağımsızlığı tehdit eden unsurlar arasında yer almaktadır. Bağımsız denetçi, bağımsızlığı tehdit edecek her türlü unsuru değerlendirmek zorundadır. Bağımsızlığın zedelenmemesi için bağımsız denetim firması; bir şirketten aldığı denetim ücreti genel toplam içinde çok yüksek yer kaplamamalı, kalite kontrol sistemini güçlendirmeli, ilgili etik kuralları dikkate almalıdır.

Kurumlar arası rekabetin en önemli sebeplerden biri ücrettir. Ücretin -kurumlar arası rekabet çerçevesinde- düşük tutulması verilen denetim hizmetinin kalitesine yansımaktadır. Ücretin olması gerektiğinden daha aşağıda tutulması bu durum hem bağımsız denetçiyi hem de kamuyu olumsuz etkilemektedir. Bu bağlamda bağımsız denetim ve bağımsız denetçi ile ilgili ücret düzenlenmesi bir zorunluluktur. (Ömürbek ve Türkoğlu,2013:115-149)

4.4.8 Denetçiyi Yıldırma Tehdidi Oluşturan Durumlar

Bağımsız denetçiler denetim faaliyetleri sırasında bazı tehditlerle karşılaşmaktadır. Bu tür durumlara karşı denetçiler sorumlu olmakla birlikte gerekli sorumluluğu almak ile yükümlüdür. Bağımsız denetçiler ve denetim firmaları karşılaşılabileceği bazı örnekler şunlardır;

- Müşteri firma denetim şirketini sözleşme sonlandırma ve dava edilmesi ile tehdit edilmesi
- Denetim ücretlerinin düşürülmesini isteyen müşteriler denetim faaliyetlerinin sınırlandırılması yönünde baskı oluşturabilir
- Denetim firmasının çalışanlarına, denetim standartlarına uygun olmayan denetim sonuçlarının onaylanmaması halinde kariyeri ile ilgili tehdit oluşturulması (Bağımsız denetçiler için etik kurallar Resmi Gazete, 30256).

Bunun ile ilgili KGK'nın yayınladığı bağımsız denetçiler için etik ilkeler tebliğinin 200.9 paragrafında şu şekilde belirtilmiştir:

“Tehditleri ortadan kaldırabilen veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilen önlemler iki temel sınıfa ayrılır:

(a) Mesleki uygulamalarla ve mevzuatla getirilen önlemler ve

(b) Çalışma ortamındaki önlemler.”

4.5 Denetçi Bağımsızlığını Güçlendiren Faktörler

Bu bölümde denetim bağımsızlığını güçlendiren faktörlere yer verilmiştir. Gözetim ve denetleyici kurumlar, rotasyon, meslek ahlakı ve ceza uygulamaları ayrı başlıklar altında incelenmiştir.

4.5.1. Gözetim ve Düzenleyici Kurumlar

Bağımsız denetim raporu finansal tablo kullanıcıları için hazırlanmaktadır. Finansal bilgi kullanıcıları

- Mevcut Potansiyel Yatırımcılar
- Kreditörler (Kredi Kurumu, Satıcı, Devlet)
- Devlet (Makroekonomik Kararlar, Vergi alacağı)
- Hissedarlar

şeklinde sıralayabiliriz.

Finansal tablo kullanıcılarını korumak adına bağımsız denetim şirketlerinin gözetim ve düzenleyici kurumları da bulunmaktadır. Bunun ile ilgili Türkiye’de 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Kamu Gözetim Kurumu kurulmadan önce Türkiye’de denetim alanında bütünlük bulunmamaktaydı. Bunlara ek olarak denetim alanında zorunluk bulunmamaktaydı. Bu durumda finansal bilgi kullanıcılarının güvenini denetim firmaları ve ilgili firmalar etkilemekteydi. Yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler KGK ile birlikte denetim standartlarını ve denetim sürecini uygulamak ile ilgili zorunlu hale getirilmiştir.

Ek olarak denetçi firmalar KGK’ya ek olarak denetlediği firmanın durumuna bağlı olduğu ilgili düzenleyici firmalarında regülasyonuna tabiidir.

4.5.1.1 Sermaye Piyasası Kurumu (SPK)

1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Sermaye piyasasının temel görevi; sermaye piyasasının esas amacı piyasanın dürüstlük içinde doğru çalışması üzerine kurulmuş olup, yatırımcıların haklarını korumak ana görevleri arasındadır.(SPK, 25.06.2006).

4.5.1.2 Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu (BDDK)

1999/4389 sayılı kanun ile tasarruf sahiplerinin haklarını korumak, mali piyasalarda güven ve istikrarı ve ekonomik kalkınmanın gereklerini de dikkate alarak kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak üzere bankaların kuruluş, yönetim çalışma, devir, birleşme, tasfiye ve denetleme ilişkin esasları düzenlemek amacıyla kurulmuştur. (BDDK 25.06.2006)

4.5.1.3 Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu(EPDK)

4628 sayılı Yasa ile kurulmuş, ardından 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasa Kanunu ile de Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ismini almıştır. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu 19.11.2011 tarihinde göreve başlamıştır. Bu kanunun amacı şeffaf bir enerji piyasası oluşturmak ve piyasada bir denetimin sağlanmasıdır.(EPDK,27.06.2016).

4.5.2 Rotasyon

Bağımsız denetimde bağımsız denetçinin bağımsızlığını koruyan en önemli faktörlerden biri rotasyondur. Denetçi rotasyonu, Amerika’da yaşanan skandallarla birlikte ortaya çıkmıştır. Bunun ile ilgili Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY)’nin 26/1-ç maddesinde “üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dâhil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri üstlenemeyecekleri”

belirtmiştir. Bu uygulama denetçi ile denetlenen firma arasındaki yakınlık, körelme ve müşteriye memnun etme durumlarına karşı alınmış önlemlerdir. (Kılıç,2017: 237-242)

Bağımsız Denetim Yönetmeliği yanında rotasyon yurt içinde ve yurtdışında birçok düzenlemeye konu olmuştur. Bu düzenleyiciler şöyle sıralanabilir;

- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC - International Federation of Accountants)
- Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA - International Ethics Standards Board for Accountants)
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) (Gönen ve Rasgen,2016: 1809-1922).

Rotasyon uygulamalarının olumlu yönleri şu şekilde sıralanabilmektedir;

- Zaman içinde gelişen denetçi-müşteri ilişkisini güçlenmesini engellemektedir.
- Denetlenen firmaların zaman içinde gelişen ilişkiler sebebi ile denetçilere uygulayabileceği baskıları azaltır.
- Denetçinin bağımsızlığını güçlendirir.
- Denetim şirketlerinin ve bağımsız denetçilerin kesin olmayan uygulamalara karşı gösterebileceği dirayeti arttırır.
- Yeni pencereden denetime veya denetim ile ilgili konulara bakabilmesini sağlar.
- Önceki yıllar ile birlikte rutin çalışılmasını önler(Tuan,2015:291-309).

Rotasyon uygulaması denetçi ve denetlenen firmalar arasında süre zarfında gelişen veya gelişebilecek olan ilişkiler önüne geçmesi amaçlanmıştır. Uzun süre sonucunda denetçi ile denetlenen arası gelişen ilişki denetim bağımsızlığını ve etik ilkeleri olumsuz yönde etkileme ihtimali bulunmaktadır. Bunun ile birlikte rotasyon ile ilgili yapılan çalışmalar incelenmiş, bu çalışmaların sonucunda denetim rotasyonunun bağımsız denetimin kalitesini arttırdığını ve bağımsız denetçinin bağımsızlığını koruyan etmenlerden biri olduğu ortaya koyulmuştur. (Gönen ve Rasgen,2016:1809-1922).

4.5.3 Meslek Ahlakı ve Ceza Uygulamaları

4.5.3.1 Meslek Ahlakı

Meslek ahlakı, kişinin mesleği doğrultusunda gerekliliğini koyan kurallardır. Bağımsız denetim firmalarında meslek ahlakı aynı zamanda kalite kontrol gözetimindedir.

Diğer mesleklerde olduğu gibi bağımsız denetçilik yapmak için meslek ahlakına uyulmak zorundadır. Bağımsız denetçiler görevini icra ederken bağımsız ve tarafsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetim hem görev bakımından hem sosyal anlamda toplumu ilgilendiren bir meslektir.

Bağımsız denetçiler finansal tablo kullanıcılarına karşı değişik fonksiyonda sorumlulukları vardır. Bu sorumluluklar meslek ahlakının temelini oluşturmaktadır.

4.5.3.2 Ceza Uygulamaları

Türkiye’de aktif olarak bağımsız denetçi ve denetimlerin faaliyetleri denetimi KGK(Kamu Gözetim Kurumu) tarafından yapılmaktadır. KGK bağımsız denetim şirketlerine aşağıdaki uygulama yetkilerine sahiptir;

- Uyarı
- Faaliyet izninin askıya alınması

- Faaliyet iznin iptali
- İdari Para Cezası

başlıklarında yaptırım yetkisi bulunmaktadır.

Düzenleyici kurumlar tarafından belirlenen standartlar ve prosedürleri bağımsız denetim firmaları uygulamak ile yükümlüdür. Bu prosedürleri ve standartları uygulamayan denetim firmaları ilgili düzenleyici kurumlar tarafından denetlenmek ile birlikte, gerekli durumlarda ceza kesilebilmektedir. Bu durumun ülkemizde örnekleri mevcuttur. 2017 yılında SPK'ya ait Faaliyet Raporu'ndan, 2017 yılı içerisinde 5, 2016 yılı içerisinde 6 denetim firmasına yaptırım uygulanmıştır. SPK tarafından bağımsız denetim firmalarına Seri:X, No:22 Bağımsız denetim Tebliği çerçevesinde 2017 yılı içerisinde 429.503 TL, 2016 yılı içerisinde 1.007.511 TL para cezası uygulanmıştır.

SPK'ya ek olarak KGK kurumunun da bağımsız denetim firmalarına ceza uygulamaları yetkisi bulunmaktadır.

KGK iki başlık altında inceleme yapabilmektedir.

(i) Seçilmiş Dosya İncelemeleri

Seçilmiş dosya incelemeleri KGK faaliyet raporunda “*İnceleme faaliyetleri, denetçi tarafından yürütülen başta geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında seçilen finansal tablo unsurlarına ilişkin yürütülen denetim prosedürleri olmak üzere bağımsız denetim çalışmalarının ve finansal tablolar hakkında düzenlenen denetim raporunun Bağımsız denetim Standartlarına (36 adet) ve ilgili mevzuat hükümlerine uyumunun kontrolünü kapsamaktadır*” şeklinde belirtilmiştir.

(ii) İhbar, şikâyet ve bildirim üzerine gerçekleştirilen incelemeler

İhbar, şikâyet ve bildirim üzerinde gerçekleştirilen incelemeler ise “*Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 38'inci maddesinin 1'inci fıkrasında; (4) Kurum, planlanan inceleme ve denetimler yanında ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli*

gördüğü diğer 73 Faaliyet Raporu hallerde de inceleme ve denetim yapar.” Bu bağlamda Kurumumuz meslek personeli tarafından bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler nezdinde yürütülecek söz konusu inceleme faaliyetleri, Kurumumuzca hazırlanan inceleme rehberinin şikâyet konusu ile ilgili kısımları kapsamında yürütülmektedir” şeklinde yine KGK’nın faaliyet raporunda belirtilmiştir.

Bu kapsamda KGK 2017 yılı içerisinde 27 denetim kuruluşu ile ilgili inceleme raporu hazırlamış olup, 3 ikaz, 23 uyarı, 1 faaliyet izninin geçici olarak durdurulması ile sonuçlanmıştır. İnceleme neticesinde KGK denetim kuruluşlarını 832.173 TL para cezası yaptırımını uygulamıştır. Dosya denetimlerinde ise 28 bağımsız denetim firması incelenmiş bunun neticesinde de 2.917.448 TL ceza yaptırımını uygulanmıştır. Bunların dışında gerektiği durumlarda SPK ve KGK beraber denetim uygulayabilmektedir. Bunun neticesinde 2017 yılı içerisinde SPK’dan KGK’ya intikal eden bildirim nedeniyle denetim kuruluşuna uyarı cezası verilmiş olup denetim dosyası ile ilgili sorumlu denetçinin faaliyet izni de 2 yıl süreyle durdurulmuştur.

4.6. Bağımsızlık ve Denetim Ücreti İlişkisi

4.6.1 Bağımsız Denetçilerin Ücretlendirilmesi

Denetçilerin ücretlendirilmesi ile ilgili olarak 3568 sayılı Kanun’a bağlı olarak çıkarılan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmeliğin 11. maddesindeki;

Meslek mensuplarının gerçekleştirdiği işlemi ücretsiz yapamayacağı bunun ile birlikte ilgili ücret tarifesine çerçevesinde çalışma zorunluluğu belirtilmiştir.

Ek olarak kanunun 46. maddesindeki;

“Ücret meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık olan meblağı ifade eder. Ücretin asgari miktarı tarife ile belirlenir. Tarifedeki asgari miktar altında ücret karşılığında iş kabulü yasak olup, aksine hareket disiplin cezasını gerektirir”

İlgili kanunda belirtildiği gibi ilgili meslek üyesi asgari miktarın altında iş kabul etmemelidir.

Ayrıca söz konusu Yönetmeliğin 12. maddesinde;

“Meslek mensubu ücret; Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce yapılan hizmetler karşılığı alınan meblağları ifade eder. Meslek mensubu ücretleri; meslek mensupları ile iş sahipleri arasında serbestçe karşılaştırılır” denilerek de ücretin taraflarca serbestçe tayini benimsenmiştir.

Yönetmeliğin 13. maddesinde ise;

Meslek mensubu ile ilgili kişi arasında yapılan sözleşmenin yazılı olması ve ücreti belirtmesi şartı koşulmuştur. Ek olarak verilen hizmet kapsamında ücret olarak ortaklık ödenemez diye belirtilmiş olup aynı zamanda sözleşmenin yazılı yapılmaması durumunda meslek mensubu hakkında disiplin cezası uygulanacağı belirtilmiştir.

Denilerek ücret sözleşmesinin yapılması gerektiği ve sözleşmenin yazılı olarak yapılmamasının tespiti halinde disiplin cezası uygulanacağı da açıkça ifade edilmiştir.

Bağımsız denetçilerin bağımsızlığını sağlamak ve ücretlendirilmeleri ile ilgili olarak Nedim Türkmen 19 Haziran 2017 tarihli Sözcü Gazetesi’ndeki köşe yazısında aynen şunları ifade etmektedir;

“Gerek Enron, gerekse dünyada ortaya çıkan diğer finansal raporlama skandalları nedeniyle; dünya genelinde yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güveni sarsılmış, denetim mesleği de yara almıştır.

Kamu Gözetimi Muhasebe Denetim Standartları Kurumu’nun hile denetimine vurgu yapması çok önemli olmakla birlikte; bağımsız denetimde uygulanan ücretlerin düşüklüğü, haksız rekabet ortamı ve nereden ise iç denetçi gibi hileyi kovalamak görevi çok büyük zaman harcanmasını gerektirmektedir

Hileyi bütün sonuçları ile ortaya koyan bir bağımsız denetim şirketi ya da bağımsız denetçinin izleyen yıl aynı şirket ile çalışması da pratik olarak mümkün olmadığı dikkate alınarak, aşağıdaki konuları tartışmaya açmakta yarar var.

- 1. Bir denetçinin maksimum çalışma saatinin kurala bağlanması,*
- 2. Doğrudan iş temini yerine, bağımsız bir kurul aracılığıyla denetim sözleşmesinin imzalanması,*
- 3. Ücretin doğrudan müşteriden alınması yerine, bağımsız niteliği olan bir kurul veya kurumun ödeme makamı olarak belirlenmesi.”*

Türkmen'in makalesinde de belirttiği gibi bağımsız denetçiler ücretlerini müşteriden yani denetledikleri işletmeden almaktadırlar. Bu açıdan değerlendirildiğinde denetçilerin bağımsızlığını etkileyen faktörlerden biri olan ücret bağımsızlığının olmaması önemli bir sorun olarak görülmektedir.

4.6.2 Hizmet Maliyetleri

Bağımsız denetim maliyetlerinin çok önemli bir bölümünü denetçi ücretleri oluşturmaktadır. Bağımsız denetim sözleşmesinde Bağımsız denetimden sorumlu denetçilerin unvanları ve ücretleri belirtilmektedir. İşletmelerde bağımsız denetim yapılabilmesi için öncelikli olarak bağımsız denetim şirketi ile “Bağımsız Denetim Sözleşmesi” yapılmalıdır. Bağımsız denetim sözleşmesi denetçi ile denetlenen şirket arası sorumlulukları ve hükümleri kapsamaktadır. Bağımsız denetim sözleşmesinde ayrıca bağımsız denetimden sorumlu denetçiler ile ilgili adam/saat tablosu, ilgili çalışanların ücret tutarları ve toplam bağımsız denetim ücreti belirtilmektedir.

Maliye Bakanlığının 29.12.2017 tarihli ve 26741 sayılı Resmi Gazete ile yayımlandığı “2008 Yılı. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari. Tarife'sinde bağımsız denetim ücretiyle ilgili “Söz Konusu denetim sözleşmeleri yıllık denetimlerde 96 saatten, sınırlı ara denetimler 32 saatten, yatırım fonları ve diğer özel denetimlerde 48 saatten az olamaz. Bu tarifenin dipnotlarında belirtilen asgari ücret esas alınarak ücret hesaplanır” diye belirtilmektedir. Dipnotunda ise asgari ücret 174 TL / saat olarak belirtilmiştir. Asgari ücret tarifesinde

belirtilen ücret KDV'siz ücret olup, bunun ile ilgili KDV ayrıca hesaplanıp ücrete eklenmektedir.

Maliye Bakanlığı 2009 yılı asgari ücret tarifesi ise "SPK ve diğer kuruluşlarca yaptırılacak muhasebe denetim işlerinde, 96 saate kadar standart saat ücreti (145 TL/saat) olarak uygulanır. 96 saatten sonrası için standart saat ücretinin %50'sinden az olmamak üzere ilgililerce serbestçe saptanır. Söz konusu denetim sözleşmelerinde yıllık denetimlerde 96 saatten, sınırlı ara denetimlerde 32 saatten, yatırım fonları ve diğer özel denetimlerde 48 saatten az bir süreyi kapsayamaz".

Denetim maliyetleri için en önemli etmenlerden biri denetim için belirlenen süredir. Denetçi tarafından denetim ücretinin belirlenmesinde en önemli etmenlerden biri de süre bağlamında adam/iş saatidir. Bağımsız denetim sırasında ücret belirlenirken göz önünde bulundurulmuş en önemli etmenlerden biri olan adam/iş saati, denetimlerde olası bir istemsiz gecikme ve olası bir sapma durumunda planlandığı gibi olmamaktadır. Herhangi bir süre sapmasında denetçi ile ilgili olmasa bile denetçi ek ücret ve süre talep edememektedir. Bu durum göz önünde bulundurulduğunda denetçi ücret belirlerken bu gibi durumlara hazır olmakla birlikte ücret belirlerken bu gibi etmenleri zarar görmemek adına göz önünde bulundurmak zorundadır.

Denetim maliyetlerinin belirlenmesinde diğer bir etmen dönemdir. Bağımsız denetim dönemsel bir iş ve süreçtir. Bağımsız denetim yoğun olduğu dönemler olmak ile birlikte daha az yoğun dönemlerde bulunmaktadır. Bağımsız denetim en yoğun dönem olan yılın ilk aylarında denetim ücreti dönem ile paralellik göstermektedir. Bağımsız denetim şirketlerinde, bağımsız denetçi ve bağımsız denetçi yardımcısı sayısı belirli olması sebebiyle yoğun dönemde talep edilen denetim hizmeti ücreti etkilemektedir.

4.6.3 Denetim Riskleri

Denetim riski, mali tablolarda genele yaygın yanlışlıklar bulunmasına rağmen, bağımsız denetçinin finansal tabloların doğru, tam gerçeğe uygun olduğunu ve finansal tablolar hakkında doğruyu yansıttığına dair görüş bildirme olasılığıdır. Denetim süreci, denetlenecek hesap dönemi başlamadan önce başlar.

Denetlenecek firma denetim hesap dönemi öncesi denetim ile ilgili talebini ilgili denetim firmasına iletir. Normalde hizmet sunanlar, tüm potansiyel müşterilerine ulaşmak ve onları kendi müşteri portföyüne katmak ister. Hizmeti gerçekleştirenler, ne kadar müşteriye hizmet sunarlarsa, kazançları da buna paralel olarak artar. Bir hizmet sunucusu, kendisinden hizmet talep eden bir müşteriyi geri çevirmesi sık karşılaşılan bir durum değildir. Örneğin bir avukat kendisinden hizmet talep eden bir müşteriyi beğenmeyip hizmet vermemesi sık görülen bir durum değildir. Tam tersine bir avukat mümkün olduğunca çok müşteriye hizmet sunup, kazancını arttırmayı ister. Bu ticari hayat için beklenen ve hatta olması gereken bir durumdur. Oysa sunulan hizmet denetim olduğunda, bu alışıldık durumun tersiyle karşılaşmak olağan bir durumdur. Denetim firmasının veya denetçinin kendisinden denetim hizmeti talep eden bir müşterisine hizmet vermeyi kabul etmediği görülebilir. Böyle bir durum, denetim açısından yadırganacak veya olağan dışı bir durum gözüyle bakılmaz. Bunun nedeni denetim ile ilgili aşağıda açıklanacak olan sebeplerdir. Denetçi veya denetim firması sürekli var olan denetim riski ile karşı karşıyadırlar. Bu riski azaltmak için denetim standartları ve denetim kalite standartlarına sıkı bir şekilde bağlı kalınması gerekir. Ancak, ne yazık ki bu riski tamamen ortadan kaldırmak veya kaçınmak da mümkün değildir. Denetim firmaları yaptıkları her denetim ve verdikleri her denetim raporu sonucu, az veya çok yukarıda bahsedilen bu riskleri üstlenirler. Bu, ücret belirlenmesinde etken bir kavramdır. Denetim yaptıkları tüm işletmeler nedeniyle üstlenilen risk denetim firması açısından kabul edilebilir düzeyde ise, bir başka deyişle müşteri işletmenin denetimini yaparak doğru ve güvenilir bir denetim görüşüne ulaşabildiği anlaşılırsa, denetim firması kendisine getirilen bu denetim teklifini kabul edebilir. Eğer, yeni denetim talebi ile gelen işletmenin denetimi gereğince yapılamayacağı, dolayısı ile doğru ve güvenilir bir görüş oluşturmanın mümkün olmayacağı görülür ise, bu yeni gelen müşterinin denetim firmasına getireceği denetim riski çok yüksek demektir. Dolayısı ile denetim firması bu talebi geri çevirecektir. Denetim firmalarının her müşteriyi ve her denetim talebini kabul etmek gibi bir lüksleri bulunmamaktadır. Sonuçta bir getiriden vazgeçmiş olacaktır. Dikkat edilirse, denetim firmalarının bu kısa vadeli kayıpları, uzun vadeli ve büyük kayıplarının ortaya çıkmasına engel olacaktır. Bu durumda

denetim hizmeti vermemeleri rasyonel bir hareket olduğu görülecektir. Ancak daha önce belirtildiği gibi bu denetim işinin doğasında olan bir durumdur. (Yılancı ve Diğerleri,2013:50)

Normal ticari hayatta bir işletmenin müşterilerine mal ve hizmet amacıyla teklif götürmesi kadar normal bir durum olamaz. Ancak bu durum denetim firmaları açısından kabul edilebilir bir durum değildir. Bağımsız denetim firmalarının rekabet açısından müşteri bulmak için detaylı bir çabaya girmesi yasaktır. Çünkü böyle bir çaba denetim firmalarının bağımsız denetimin kalitesinden feragat etmesine veya kendisinden taviz vermesine yol açacaktır. Bu nedenle denetim firmaları sadece kendilerine gelen denetim taleplerini karşılayabilirler.

Yukarıda belirtildiği gibi denetim firmalarının kendilerine gelen taleplerin hepsinin karşılama zorunluğu bulunmamaktadır. Bağımsız denetçi veya denetim firmaları zaman zaman çalışan sayılarının yeterli olmaması gibi sebepler ile kendilerine gelen denetim taleplerini kabul etmeme şansları bulunmaktadır. Denetçi kendilerine ilk defa gelen bir denetim talebini değerlendirirken gösterdikleri hassasiyet ve önemi, daha önce denetim yaptıkları ve tekrar denetim talebinde bulunan eski müşteri için de gösterirler. Eski müşterilere denetim hizmeti verilip verilemeyeceğini kararını verirken, müşteri hakkında geçmiş yıllardaki ayrıntılı bilgiler çok yararlı olacaktır.

Bir denetim firması kendisine gelen denetim talebini karşılayıp karşılamama hususunda bir yargıya ulaşmak için öncelikli olarak firma ile ilgili gerekli veriyi toplamalıdır. Bu bilgiler genellikle;

- İşletmenin sektörün dinamikleri ve özellikleri
- İşletmenin operasyon hacimleri
- İşletmenin çalıştığı firmalar
- İşletmenin türü
- İşletmenin sahibi ve yöneticileri
- İşletmenin finansal durumu
- İşletmenin hukuksal problemleri araştırılır.

V. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİM'DE BAĞIMSIZLIK DURUM ANALİZİ

5.1 Bağımsız Denetim Piyasası

Dünyada denetim piyasasında Büyük Dört (Big Four) denetim firmalarında pazar liderleridir. Dört büyük firmanın tekel yapısına sahip olmasının sebebi kalite kontrol mekanizmasının diğer firmalara oranla önemli ölçüde yüksek olması ve uluslararası yapıya sahip olmalarıdır.

Firma	Denetim Geliri (\$BN)
Deloitte	38.8
PwC	37.7
EY	31.4
KPMG	25.4
BDO	7.6
Grant Thornton	4.8
RSM	4.64
Crowe Horwath International	3.7
Baker Tilly International	3.23
Nexia	3.2

Tablo 2 : 2017 itibariyle Dünya çapında Bağımsız Denetim gelirleri²

² <https://www.icas.com/ca-today-news/the-top-30-accountancy-firms-in-2017-revealed>

5.2. Türkiye’deki Denetim Kuruluşlarının Rekabet Yapısı

Dünyada olduğu gibi Türkiye’de de “dört büyükler” pazar payının %80’e yakın payına sahiptir. Aşağıdaki tabloda yer alan 2017 yılı gelirleri ve firmaların payları, Türkiye’deki denetim firmalarının şeffaflık raporlarından alınmış olup KAYİK denetim yetkisine sahip olmayan kurumlar dikkate alınmamıştır.

Tabloda yer almayan 200 ‘ün üzerindeki firmanın toplam denetim gelirleri içerisindeki payı ise yüzde 10 ‘un altındadır.

Denetim Firması	Denetim Geliri(TL)	Yüzde
PwC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	90.352.256	24,07%
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	77.370.000	20,61%
KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	65.772.955	17,52%
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	59.904.000	15,96%
ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	10.133.049	2,70%
GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	8.205.465	2,19%
DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	7.763.432	2,07%
EREN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	7.758.791	2,07%
BDO DENET BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	4.431.507	1,18%
ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	3.759.059	1,00%
ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİLİK MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	3.003.500	0,80%
Diğer	36.975.039	9,85%

Tablo 3 : Türkiye’de Tutar ve Oran Bakımından

Bağımsız Denetim firmaları Gelirleri(2017)

Bağımsız Denetçiler Derneği verilerine göre;

Türkiye’de (02.05.2017) tarihi itibariyle KGK bağımsız denetçi siciline kayıtlı bağımsız denetçi sayısı 14.543 kişidir. Bağımsız denetim şirket sayısı ise 235’dir. 2017 yılı itibariyle denetimi zorunlu tutulan firma sayısı 6.500’dür. Denetim firmaları ile ilgili kesin bir ücret tarifesi yayınlanmamış olmakla birlikte, ilke olarak denetim firmalarının denetlenen firmaya yılda en az 96 saat hizmet vermesi uluslararası standartlar gereği mecburidir. YMM ücret tarifesinde danışmanlıklar ile ilgili 2015 yılı için saat ücreti 310 TL olarak belirlenmiştir. Bu durum göz önünde bulundurulduğunda denetim ekibinin 3 kişi olması sebebiyle en

az matematiksel olarak $96*3*310=89.290$ TL denetim ücreti olması gerekmektedir. Türkiye’de aşırı rekabet şartları sebebiyle bu denetim ücretinin altına denetim hizmetleri verilmesi karşılaşılan yaygın bir durumdur. Bu sebeple Kamu Gözetim Kurumu’nun Türkiye’de bu konuda düzenleme yapması kaçınılmaz bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır.

VI. DEĞERLENDİRME

6.1 Anket Çalışması

Çalışmanın değerlendirme bölümünde ilk 4 bölümde yapılan açıklamalar çerçevesinde; bağımsız denetçilerin ücret ve bağımsızlık doğrultusunda görüşleri ve fikirleri saptanmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda; araştırma ile ilgili elde edilen bulgular değerlendirilecektir.

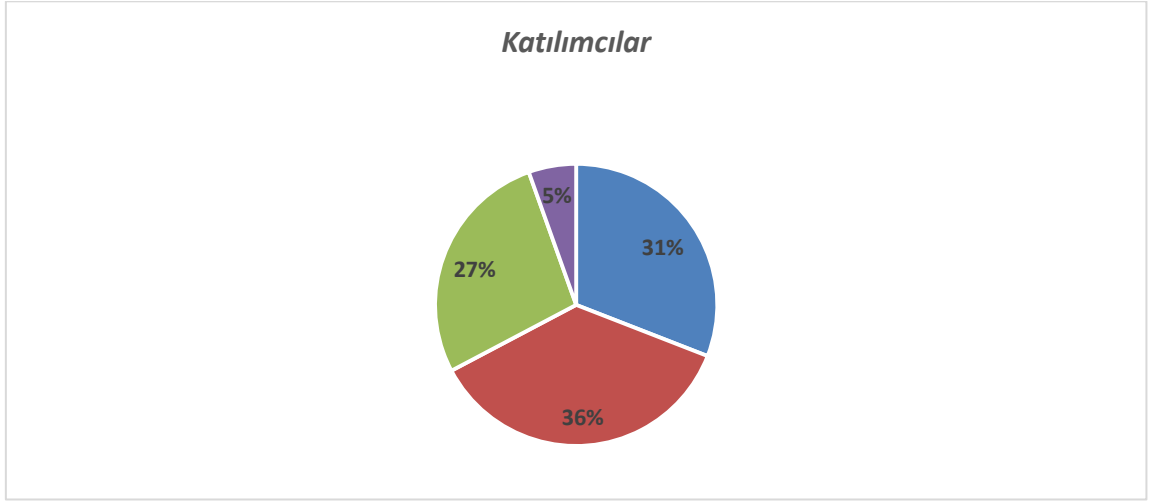
Araştırma güvenilir bir anket sitesi üzerinden yapılmış olup katılımcıların cevapları bu site üzerinden hatasız bir şekilde elde edilmiştir. Çalışma verileri bağımsız denetim firmaları çalışanlarından ve bağımsız denetçilerden temin edilmiştir. Veriler değerlendirmeye alınmadan önce herhangi bir hata olmaması adına frekans tablosu çıkartılmış, böylece hatalı bir giriş yapılmadığından emin olunmuştur.

Anket çalışması bağımsız denetçiler tarafından cevaplandırılmak üzere oluşturulmuştur. Bağımsız denetimin bağımsızlığı ve ücret arasında bulunan ilişkiyi analiz etmek amaçlı bağımsız denetçilerin görüşlerine anket yoluyla başvurulmuştur. Anket internet sitesi üzerinden oluşturularak bağımsız denetçilere sunulmuş, verilen soruları yanıtlamaları istenmiştir.

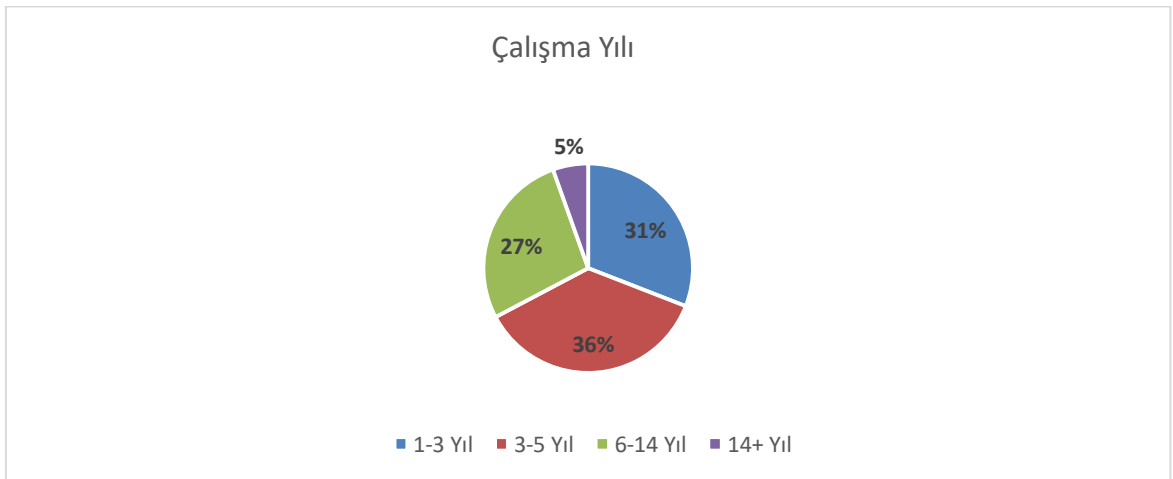
Anket 10 sorudan oluşmaktadır. İlk soruda anket katılımcılarının unvanı sorularak, unvana bağlı farklı görüşlerin ortak olup olmadığının araştırılması planlanmıştır. Geri kalan 9 soru bağımsızlık-ücret ilişkisini analiz edebilmek adına oluşturulmuş sorulardır. Anket soruları daha iyi sonuç almak amacıyla beşli likert ölçeği uygulanarak hazırlanmıştır.

6.2 Katılımcılar

Araştırma kapsamına giren bağımsız denetim şirketinde çalışan kişilerin pozisyonları Şekil 1’de gösterilmiştir. İlgili frekans dağılımları aşağıda verilmiştir. Tabloya göre çalışanların %5 Sorumlu Ortak Baş denetçi %36 Ekip başı %27 Denetim Müdürü %31 Denetim Asistanı olduğu görülmektedir. Bu verilere paralel olarak bağımsız denetim firması çalışanları saptanmış ve Şekil-2’de verilmiştir. Bunlara ek olarak anket Şekil-2’ye bakıldığında araştırmaya katılanların %31’inin 1-3 yıl arası,%35 3-6 yıl arası, %27 6-14 yıl arası,%5 14 ve daha fazla yıl tecrübesi olduğu belirlenmiştir.



Şekil 3 : Katılımcıların Unvanları



Şekil 4 : Çalışma Tecrübesi

6.3 Türkiye’de Bağımsız Denetimin Bağımsızlığı



Şekil 5 : Anket sorusu 2

Tablo 4 : Anket sorusu 2 cevapları

Türkiye’de işletmelere sunulan bağımsız denetim faaliyetleri paydaşların yararlarının tarafsız biçimde korunması açısından yeterli ve etkilidir.

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Ağırlıklı Toplam	Ağırlıklı Ortalama
Ekip Başı	2	6	6	6	0	64	3,20
Müdür	3	3	5	4	0	50	3,33
Asistan	1	8	1	5	2	52	3,06
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	2	1	0	0	0	14	4,67
Toplam	8	18	12	15	2	180	3,27

Anket beşli likert ölçeği kullanılarak yapıldığı için, analiz yapılırken ağırlıklı ortalamalar hesaplanmıştır. Kesinlikle katılmıyorum seçeneğinin ağırlığı 1 alınmış ağırlık her seçenekte bir sayı arttırılmıştır.

Tablo 4’de görüldüğü üzere bağımsız denetim firması çalışanların verdiği cevaplara göre ağırlıklı ortalama 3,27 olarak hesaplanmıştır. Bu durumda bu sayıyı

beşli likert ölçeğinde Kararsızım seçeneğine yakın olarak kabul edebiliriz. Sonuç olarak katılımcılar Türkiye’de işletmelere sunulan bağımsız denetim faaliyetlerinin paydaşları yararlarının tarafsız bir biçimde korunması açısından yeterli ve etkili olması konusunda ağırlıklı olarak kararsız olduklarını belirtmişlerdir. Fakat anket sonuçları çalışmaya katılanların pozisyon ve çalışma yılına kıyasla incelendiğinde, çalışanların çalışma yılı arttıkça katılıyorum oranının da arttığı gözlemlenmiştir.

6.4 Bağımsız Denetimin Ücret ile Doğrudan İlişkisi ve Çözümü



Şekil 6 : Anket sorusu 3

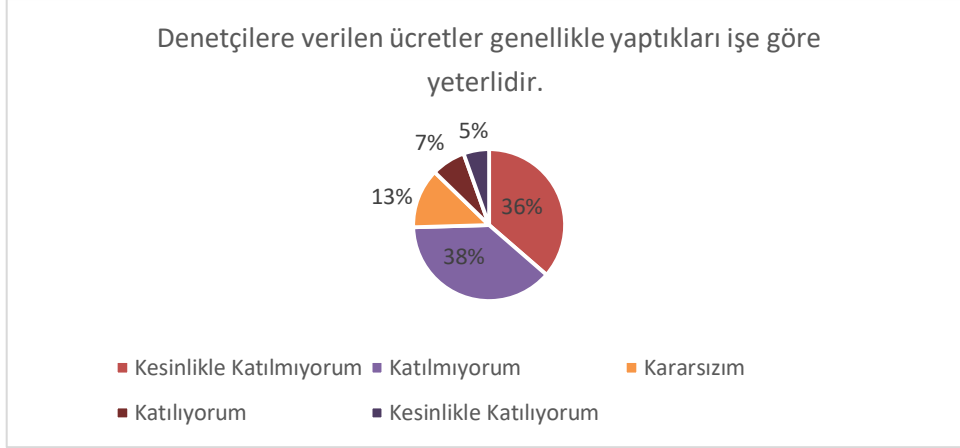
Tablo 5 : Anket sorusu 3 cevapları

Denetim faaliyetinde denetçilerin ücretlerini denetledikleri işletme ile karşılıklı olarak belirlemeleri ve tahsil etmeleri denetçinin bağımsızlığının güvenilirliği açısından en etkin çözümdür.

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Ağırlıklı Toplam	Ağırlıklı Ortalama
Ekip Başı	2	6	6	5	1	63	3,15
Müdür	2	4	1	6	2	43	2,87
Asistan	2	3	6	5	1	51	3,00
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	1	1	1	0	0	12	4,00
Toplam	7	14	14	16	4	169	3,07

Bağımsız denetimin kalitesinin ücret ile doğrudan ilişkisi bağlamında sorulan araştırmanın 2.sorusunda denetçilerin ücreti denetlediği kurum ile belirlenmesi kısmında cevap ağırlığı kararsızım(3,07) olarak çıkmıştır. Araştırmanın sonucuna bakıldığında mesleki tecrübeleri 14 yıl ve üstüne olan Sorumlu Ortak baş denetçiler ücretin denetlenen firmadan alınması gerektiğini düşünürken unvan bakımından müdür ve asistan olan çalışanlar ücretin denetlenen firmadan alınıp alınmaması konusunda kararsız görüş belirtmişlerdir. Buna ek olarak YMM'ler açısından soru incelendiğinde %58,7 şeklinde sonuçlar elde edilmiştir(Ercan,2017:261-284).

6.5 Denetçi ve Mesleki Ücret



Şekil 7 : Anket sorusu 4

Tablo 6 : Anket sorusu 4 cevapları

Denetçilere verilen ücretler genellikle yaptıkları işe göre yeterlidir.

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Ağırlıklı Toplam	Ağırlıklı Ortalama
Ekip Başı	1	2	2	7	8	41	2,05
Müdür	2	2	4	7	0	44	2,93
Asistan	0	0	1	5	11	24	1,41
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	1	0	0	2	0	9	3,00
Toplam	4	4	7	21	19	118	2,15

Bağımsız denetim ile ücret ilişkisinin diğer ana başlığı ücretin yeterliliğidir. Denetçilerin denetlenen firma üzerinden aldıkları ücreti genel kanı üzerinde yeterli bulmamaktadır. Çalışma uygulanan bağımsız denetim firması çalışanlarından %13'si denetim üzerinden aldıkları ücreti yeterli bulurken %74'ü denetim ücretini yeterli bulmamaktadır. Çalışmanın genel çerçevesinde baktığımızda, ağırlıklı ortalamanın 2,15 olmasıyla birlikte çalışanların büyük çoğunluğunun bu konu hakkında "katılmıyorum" görüş ve fikrine sahip olduğu tespit edilmiştir.

6.6 Bağımsız Denetim Ücretinin Bağımsız Kuruluş Tarafından Belirlenmesi ve Ödenmesi



Şekil 8 : Anket sorusu 5

Tablo 7 : Anket sorusu 5 cevapları

Denetçilerin bağımsız denetim ücretlerinin düzenleyici kurumlar veya meslek kuruluşları tarafından ödenmesi bağımsızlığın korunması yönünden yararlıdır.

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Ağırlıklı Toplam	Ağırlıklı Ortalama
Ekip Başı	3	9	2	6	0	69	3,45
Müdür	3	11	1	0	0	62	4,13
Asistan	2	12	2	1	0	66	3,88
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	0	1	1	0	1	8	2,67
Toplam	8	33	6	7	1	205	3,73

Bağımsız denetim çalışanları arasında oldukça yaygın olan denetim ücretini başka bir otorite üzerinden sağlama yaklaşımına çalışmada görüldüğü üzere “katılıyorum” cevabının ağır bastığını söyleyebiliriz (ağırlıklı ortalama 3,73). Ek olarak çalışmaya göre özellikle müdür, asistan ve ekip başı pozisyonlarında görev alan kişiler yaklaşımın uygun olduğu görüşünü belirtirken Sorumlu Ortak baş denetçilerin konu ile ilgili değişken cevaplar verdiği gözlenmiştir.

6.7 Bağımsız Denetimde Ücretin Denetime Etkisi



Şekil 9 : Anket sorusu 6

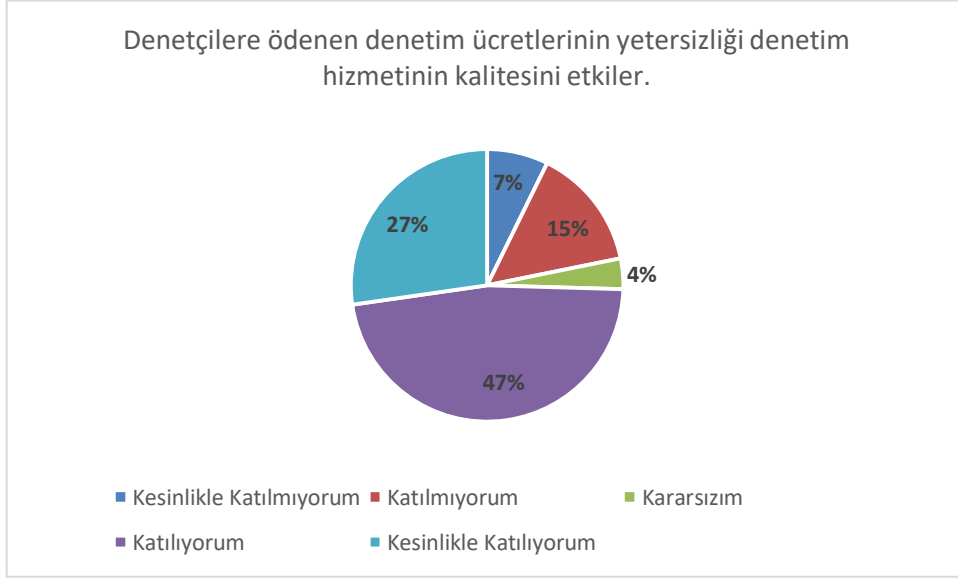
Tablo 8: Anket sorusu 6 cevapları

Denetim sürecinde ücretin yetersizliği yönünden karşılaşılan sorunlar söz konusudur.

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Ağırlıklı Toplam	Ağırlıklı Ortalama
Ekip Başı	6	9	1	3	1	76	3,80
Müdür	2	4	5	1	3	46	3,07
Asistan	7	5	3	2	0	68	4,00
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	0	2	0	0	1	9	3,00
Toplam	15	20	9	6	5	199	3,62

Tablo 8’de yapılan analizde görüldüğü üzere denetim sürecinde ücretin yetersizliği yönünden karşılaşılan sorunların söz konusu olduğu fikrine “katılıyorum” oranı ağır basmaktadır (ağırlıklı ortalama 3,62). Pozisyonlara göre verilen cevapları incelediğimizde pozisyon derecesi arttıkça “katılıyorum” seçeneğinin ağırlıklı ortalamasının “kararsızım” seçeneğine doğru kaydığı gözlemlenmektedir. Yeni işe girmiş asistanların ücret yetersizliğinden dolayı sorunlar yaşanmasına katılma oranları diğerlerine göre daha yüksektir. Pozisyon arttıkça ücret arttığından dolayı görüşlerde bu şekilde değişiklik olduğu sonucuna varılabilir.

6.8 Bağımsız Denetimde Hizmet Kalitesi ve Ücret



Şekil 10 : Anket sorusu 7

Tablo 9 : Anket sorusu 7 cevapları

Denetçilere ödenen denetim ücretlerinin yetersizliği denetim hizmetinin kalitesini etkiler.

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Ağırlıklı Toplam	Ağırlıklı Ortalama
Ekip Başı	3	13	0	3	1	74	3,70
Müdür	4	8	1	0	2	57	3,80
Asistan	6	4	1	5	1	60	3,53
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	2	1	0	0	0	14	4,67
Toplam	15	26	2	8	4	205	3,73

Tablo 9’da yapılan analiz incelendiğinde ağırlıklı olarak “katılıyorum” cevabını baz almamız gerektiği sonucunu çıkarıyoruz(ağırlıklı ortalama 3,73). Çalışanların denetim ücretlerinin yetersizliğinin denetim kalitesini etkilediği yönündeki görüşü ağır basmıştır.

6.9 Bağımsız Denetim Üzerindeki Kontrol



Şekil 11 : Anket sorusu 8

Tablo 10 : Anket sorusu 8 cevapları

Denetim ücretleri üzerinde gözetim kuruluşları ve düzenleyici otoritelerin daha etkin kontrolü olmalıdır.

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Ağırlıklı Toplam	Ağırlıklı Ortalama
Ekip Başı	5	12	2	0	1	80	4,00
Müdür	4	10	1	0	0	63	4,20
Asistan	5	6	5	1	0	66	3,88
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	2	0	0	1	0	12	4,00
Toplam	16	28	8	2	1	221	4,02

Katılımcılar ağırlıklı olarak denetim ücretleri üzerinde gözetim kuruluşları ve düzenleyici otoritelerin daha etkin kontrolü olması gerektiğini savunmaktadır. Tablo 10'da yapılmış analizlerin sonucuna göre 55 katılımcı arasından bu fikre katılmadığını belirten sadece 3 kişi olduğunu gözlemliyoruz. Ücretlerin düzenleyici kurumlar tarafından belirlenmesi fikrinin ağır bastığı çalışmada açık olarak görülmektedir.

6.10 Bağımsız Denetim Ücret ve Adam-İş Saati Uyumu



Şekil 12 : Anket sorusu 9

Tablo 11 : Anket sorusu 9 cevapları

Denetim sözleşmelerindeki baz adam-iş saatine denetim sürecinde uyulmaktadır.

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Ağırlıklı Toplam	Ağırlıklı Ortalama
Ekip Başı	1	4	1	8	6	46	2,30
Müdür	1	7	3	3	1	49	3,27
Asistan	1	1	7	1	7	39	2,29
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	1	2	0	0	0	13	4,33
Toplam	4	14	11	12	14	147	2,67

Sözleşmede belirlenen baz adam-iş saatine denetim sürecinde uyulup uyulmadığı katılımcılara sorulduğunda ağırlıklı ortalama olarak cevapların 2,67 de toplandığını ve kararsızım cevabına yakın olduğunu gözlemliyoruz. Çalışmalar sonucunda yapılan analizleri incelediğimizde (Tablo 11) sorumlu baş denetçilerin sözleşmeye uyulduğu fikrine katıldığını, müdürlerin kararsız fikrine yakın olduğu,

ekip başı ve asistanların ise bu fikre katılmadıkları sonucuna varıyoruz. Ekip başı ve asistan olan çalışanlar için sözleşme saatlerine uyulmazken , müdür ve baş denetçi pozisyonlarında sözleşme saatlerine daha çok uyulduğu sonucunu çıkarabiliriz.



Şekil 13 : Anket sorusu 10

Tablo 12 : Anket sorusu 10 cevapları

Geçmiş 3 denetim dönemi içerisinde sözleşmede yer alan adam-iş saatine uyumlu olarak davranılmıştır.

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Ağırlıklı Toplam	Ağırlıklı Ortalama
Ekip Başı	2	3	4	6	5	51	2,55
Müdür	2	4	3	5	1	46	3,07
Asistan	0	2	7	3	5	40	2,35
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	1	1	1	0	0	12	4,00
Toplam	5	10	15	14	11	149	2,71

Çalışma birden çok denetim firmasının çalışanlarına uygulanmıştır. Geçmiş 3 denetim dönemi içerisinde sözleşmede yer alan adam-iş saatlerine uyma konusunda ağırlıklı olarak kararsızım sonucuna varılmıştır.

VII. SONUÇ

Dünyanın hızlı değişimi ve ekonomik büyüme dönemiyle birlikte bağımsız denetim işletme ve paydaşları açısından çok önemli bir hale gelmiştir. Şirketler için bağımsız denetim ülkemizdeki kanunlar ile birlikte bir gerçek haline dönüşmüştür.

2000’li yılların başında ortaya çıkan muhasebe skandallarıyla birlikte bağımsız denetimin bağımsızlığı ve ücretin bağımsız denetim üzerindeki etkisi daha da fazla sorgulanmaya başlanmıştır. Bu bağlamda çalışmamızda hem denetim şirketi tarafından hem de denetlenen firma tarafından oldukça önemli olan ücret kavramının bağımsızlığa olan etkisi irdelenmiştir.

Çalışmada bağımsız denetçilerin bağımsızlığının ücret dışında hangi uygulamalar ve kurallar ile korunmaya çalışıldığı ve bu kurallar çerçevesinde ücret dışında bağımsızlığın nasıl korunmaya çalışıldığı incelenmiştir. Bağımsız denetimde ücret dışında bağımsız denetçinin bağımsızlığını tehdit eden birçok unsur ortaya konulmuştur. Aynı zamanda bu bağlamda hem denetçilerin hem de kamu kuruluşlarının bağımsız denetimin bağımsızlığını sağlamak için ücret ile bağlantısı olmayan kurallar ve standartlara dikkat çektikleri saptanmıştır.

Çalışmanın amaçları arasında bağımsız denetim firması çalışanlarının ücret ile bağımsızlık arasındaki ilişkiye yönelik algısı ve yaklaşımlarının tespit edilmesi yer almaktadır. Bu doğrultuda, farklı denetim firmalarındaki farklı pozisyonda yer alan 55 kişiye anket uygulaması yapılmıştır.

Çalışmada elde edilen veriler ve sonuçlar analiz edildiğinde Türkiye’de işletmelere sunulan bağımsız denetim faaliyetlerinin paydaşların yararlarının tarafsız bir biçimde korunması açısından belirli bir düzeyde etkili ve yeterli olduğu görüşü denetim firması çalışanları tarafından belirtilmiştir. Ancak, bağımsız denetim firması çalışanları tarafından denetim faaliyetlerinde denetçilerin ücretlerini denetledikleri işletme ile karşılıklı olarak belirlemeleri ve tahsil etmelerinin denetçinin bağımsızlığının güvenilirliği açısından en etkin yol olmayabileceği görüşü ağırlık kazanmıştır. Ayrıca denetçilere verilen ücretlerin

genellikle yaptıkları işe göre yeterli olmadığı bu hususun da denetçi bağımsızlığı üzerinde bir tehdit oluşturabileceği görüşü ortaya konulmuştur.

Çalışmada elde edilen diğer önemli bir sonuç, bağımsız denetim ücretlerinin düzenleyici kurumlar veya meslek kuruluşları tarafından belirlenmesi ve ödenmesi yaklaşımının bağımsızlığın korunması açısından yararlı bir çözüm olabileceğinin katılımcılar tarafından kabul gördüğü hususudur. Katılımcılara göre, denetim ücretinin yetersizliği, denetim kalitesini belirleyen önemli faktörlerden biridir. Aynı zamanda, katılımcılar tarafından denetim sözleşmesinde yeralan adam-iş saatine uyulmadığı ve bu sürenin aşıldığı, planlama aşamasında denetim saatleri doğru belirlenemediği saptanmıştır.

Sonuç olarak, dünyada ve ülkemizde bağımsız denetçilik kavramı ve mesleki gelişme gösterirken, bağımsız denetimin bağımsızlığının sağlanmasında ücretin belirlenme şekli ve ücretin belirlenmesinde karar veren tarafların önemli faktörler olduğu araştırmamızla ortaya koyulmuştur. Ücretin; bağımsızlığın sağlanmasında tek başına belirleyici faktör olamamakla birlikte önemli bir faktör oluşturduğu ve mevcut ücret belirleme uygulaması altında etik kuralların etkin olarak uygulanmasının ve denetimin gözetiminin zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akalp, G., (2006). İnsan Kaynakları Yönetimi'nde Ücret Sistemine Genel Bir Bakış, www.isguc.org (Erişim Tarihi 21.08.2017).
- Ataay, D., (1985). *Ücret Tatmini ve Ücret Sistemleri*, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İstanbul.
- Aytek, B., (1974). *Organizasyonların Verimliliğinde Ücretler ve İçsel Teşvik*, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No:77, Ankara.
- Aytekin, E., (2005). Performansa Dayalı Ücretlendirme ve Türkiye’de Uygulamaları, İstanbul Kültür Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul.
- Başpınar, A. (2017). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md148/turkiye-devedunyada.pdf, (Erişim Tarihi: 25.04.2017).
- Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2017). “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi,” *S.Ü. İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423912234.pdf>, (Erişim Tarihi: 26.04.2017).
- Bierstaker, James L., and Arnold Wright. "The Effects of Fee Pressure and Partner Pressure on Audit Planning Decisions." *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, vol. 18, 2001, pp. 25-46.

- Bolat, G., (2012). Performansa Dayalı Ücret Sisteminin İşgören Motivasyonuna Etkisi, Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara.
- Bozkurt, N. (1999). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Çakır, Ö., (2006). *Ücret Adaletinin İş Davranışları Üzerindeki Etkileri*, Kamu İşletmeleri İşverenleri Sendikası (KAMU-İŞ) Yayınları, Ankara.
- Craswell, Allen, Donald J. Stokes, and Janet Laughton. "Auditor Independence and Fee Dependence." *Journal of Accounting and Economics*, vol. 33, no. 2, 2002, pp. 253-275.
- Çelen,E.(2001) Bağımsız denetimin önemi, yararları ve kamuyu aydınlatma ilkesi <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/55MaliCozum/20%20-%2055%20EROL%20%20C3%87ELEN.doc>(07.10.2017)
- Çelik, Ç. A., (2017). İş Hukukunda Ücret Kavramı, (Çevrimiçi) http://www.tazminathukuku.com/dosyalar/075_is-hukukunda-ucret-kavrami.pdf, (Erişim Tarihi: 25.08.2017).
- Demir, E. ve Çiftçi, Y. (2016). Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 18(31), ss.88-97.
- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), (2000). *Verimliliğe Dayalı Ücret Sistemlerine Geçiş*, Ankara, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.
- Ercan, C.” Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler ve Koruma Önlemleri: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma”,*KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi Cilt:14 Sayı:2(2017),S:261-284*
- KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 18 (31): 88-97, 2016 ISSN: 2147 - 7833, www.kmu.edu.tr

- Erdikler, Ş. (2003). Bağımsız Denetimin Sahibi Kim? Dünya Gazetesi, 22.01.2003.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, (5), ss.51-63.
- Ettredge, Michael, Elizabeth E. Fuerherm, and Chan Li. "Fee Pressure and Audit Quality." *Accounting, Organizations and Society*, vol. 39, no. 4, 2014, pp. 247-263.
- Fertekligil, A.(2000)Türkiye’de Borsa’nın Tarihçesi, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
- Gültekin, N. ve Terzioğlu, A., (2008). Kamu Kesimi Ücret Politikası, Marmara Üniversitesi, *İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:25, Sayı:2, ss.969-982.
- Gönen, S. Ve Rasgen, M. “Bağımsız Denetimde Zorunlu Denetçi Rotasyonu”,*İnsan ve Toplum bilimleri Araştırmaları Dergisi*, Cilt:5,Sayı:7(2016), s.1809-1922
- Holland, Kevin, and Jennifer Lane. "Perceived Auditor Independence and Audit Firm Fees." *Accounting and Business Research*, vol. 42, no. 2, 2012, pp. 115-141.
- Isaac, A., (2013). Ücret Sistemleri, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/tr/index.php/sosyalsiyaset/article/viewFile/13168/12390>, (Erişim Tarihi: 21.08.2017).
- Kahraman, A., (2003). Genel Olarak Ücret ve Ücretin Tahakkuku, *Kamu-İş*, C:7, .S.2, ss.2-17.
- Kepekçi, C. (1996). *Bağımsız Denetim*, Ankara: Lazer Ofset.
- Kestane, D. (2003). Performansa Dayalı Ücret Sistemi ve Kamu Kesiminde Uygulanabilirliği, *Maliye Dergisi*, Sayı:142, Ocak-Nisan, ss.126-144.

- Kılıç, H. “Denetçinin rotasyonu”, II. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ss 237-242
- Mucuk, İ., (1997). *Modern İşletmecilik*, Türkmen Yayınevi, İstanbul.
- Ömürbek, V. Ve Türkoğlu, T. , “Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Yaşanan Haksız Rekabet Üzerine Bir Araştırma” Balıkesir University The Journal of Social Sciences Institute Volume: 16 - Number: 30, December 2013
- Önal, G., (2000). *Temel İşletmecilik Bilgisi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Öztürk, N.K., (2000). “Kamu Kesimi Ücret Sistemleri ve Türkiye’de Durum”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:428.
- Pekiner, K. (1988). *İşletme Denetimi*, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Yayınları, No:55, İstanbul.
- Sabuncuoğlu, Z., (1991). *Personel Yönetimi*, İstanbul.
- Şahin, L., (2010). İnsan Kaynakları Yönetimi’nde Ücretlendirme Fonksiyonunun Analizi, *Kamu-İş*, Cilt:11, Sayı:2, ss.129-164.
- Salehi, Mahdi, Azadeh Jafarzadeh, and Zeinab Nourbakhshhosseiny. "The Effect of Audit Fees Pressure on Audit Quality during the Sanctions in Iran." *International Journal of Law and Management*, vol. 59, no. 1, 2017, pp. 66-81.
- Şenol, S., (2012). Performansa Dayalı Ücretlendirme Sisteminin Kamu Yönetiminde Uygulanması, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, *İdari Uzmanlık Tezi*, Ankara.
- Tortop, N., Aykaç, B., Yayman, H. ve Özer, M.A., (2010). *İnsan Kaynakları Yönetimi*, Nobel Yayın, Ankara.

- Tosun, K., (1990). *Yönetim ve İşletme Politikası*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayın No:125, İstanbul.
- Tuan, K. “Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması: Sistemin Artıları-Eksileri Üzerine Tartışmalar, Yıl:3 Sayı:16 (2015), s.291-309
- Türedi, H. (2000). *Denetim*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Uyargil, C., (2008). *İşletmelerde Performans Yönetimi Sistemi*, Arıkan Yayıncılık.
- Uysal, Ö. Ö. (2003). “Bağımsız Denetim, Ahlaki Kodlar ve Bireysel Ahlakın Alanı”, *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 4, Aralık 2003, ss. 27-47.
- Yılancı, M.F. , Yıldız B. ve Kiracı M.(2013) “Muhasebe Denetimi” , Detay Yayıncılık
- Uzay, Ş. (2017). Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf, (21.05.2017).
- Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2017). Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf, (27.04.2017).
- Ünal, A., (1998). *Performansa Dayalı Ücret*, Kamu-İş Sendikası Yayını, Ankara.

EK – 1

ANKET FORMU

Değerli Katılımcı,

Bu anket formu yüksek lisans tezi kapsamında, Bağımsız Denetimin Bağımsızlığı ve Ücret konusu üzerinde tespit yapmayı amaçlamaktadır. Elde edilecek bilgiler tamamen bilimsel amaçlı kullanılacak olup, ankette isim belirtme gerekliliği bulunmamaktadır. Ankette yer alan sorulara içtenlikle ve hiçbir soruyu atlamadan yanıt vermeniz, araştırmanın bilimsel geçerliliği ve güvenirliliği açısından büyük önem taşımaktadır. Zaman ayırarak çalışmaya katıldığınız için teşekkür ederiz.

ERAY MERAL

Işık Üniversitesi,

Sosyal Bilimler Enstitüsü , Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Öğrencisi

1. Unvan

- Assistant
- Senior
- Manager
- Partner

2. Türkiye'de işletmelere sunulan bağımsız denetim faaliyetleri paydaşların yararlarının tarafsız biçimde korunması açısından yeterli ve etkilidir.

- Kesinlikle Katılmıyorum
- Katılmıyorum
- Kararsızım
- Katılıyorum
- Kesinlikle Katılıyorum

3. Denetim faaliyetinde denetçilerin ücretlerini denetledikleri işletme ile karşılıklı olarak belirlemeleri ve tahsil etmeleri denetçinin bağımsızlığının güvenilirliği açısından en etkin çözümdür.

- Kesinlikle Katılmıyorum
- Katılmıyorum
- Kararsızım
- Katılıyorum
- Kesinlikle Katılıyorum

4. Denetçilere verilen ücretler genellikle yaptıkları işe göre yeterlidir.

- Kesinlikle Katılmıyorum
- Katılmıyorum
- Kararsızım
- Katılıyorum
- Kesinlikle Katılıyorum

5. Denetçilerin bağımsız denetim ücretlerinin düzenleyici kurumlar veya meslek kuruluşları tarafından ödenmesi bağımsızlığın korunması yönünden yararlıdır.

- Kesinlikle Katılmıyorum
- Katılmıyorum
- Kararsızım
- Katılıyorum
- Kesinlikle Katılıyorum

6. Denetim sürecinde ücretin yetersizliği yönünden karşılaşılan sorunlar söz konusudur.

- Kesinlikle Katılmıyorum
- Katılmıyorum
- Kararsızım
- Katılıyorum
- Kesinlikle Katılıyorum

7. Denetçilere ödenen denetim ücretlerinin yetersizliği denetim hizmetinin kalitesini etkiler.

- Kesinlikle Katılmıyorum
- Katılmıyorum
- Kararsızım
- Katılıyorum
- Kesinlikle Katılıyorum

8. Denetim ücretleri üzerinde gözetim kuruluşları ve düzenleyici otoritelerin daha etkin kontrolü olmalıdır.

- Kesinlikle Katılmıyorum
- Katılmıyorum
- Kararsızım
- Katılıyorum
- Kesinlikle Katılıyorum

9. Denetim sözleşmelerindeki baz adam-iş saatine denetim sürecinde uyulmaktadır.

- Kesinlikle Katılmıyorum
- Katılmıyorum
- Kararsızım
- Katılıyorum
- Kesinlikle Katılıyorum

10. Geçmiş 3 denetim dönemi içerisinde sözleşmede yer alan adam-iş saatine uyumlu olarak tamamlanmıştır.

- Kesinlikle Katılmıyorum
- Katılmıyorum
- Kararsızım
- Katılıyorum
- Kesinlikle Katılıyorum