

# Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi

Araş.Gör.Adnan DÖNMEZ\*  
Prof. Dr. Ayten ERSOY\*

**Özet:** Bu araştırmanın amacı, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bağımsız denetim yapmakla görevlendirilmiş bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla Türkiye’de ki bağımsız dış denetim sisteminin değerlendirilmesidir. Araştırmanın örneklemini Sermaye Piyasası Kurulu’nun bağımsız dış denetim yapma yetkisi verdiği 78 bağımsız denetim firması oluşturmaktadır. Çalışma anket aracılığıyla yürütülmüş ve elde edilen veriler SPSS paket programı yardımıyla analize tabi tutulmuştur. Araştırma sonuçlarına göre anketimize katılan denetim firmalarının büyük bir çoğunluğunun ülkemizde bağımsız dış denetime ilişkin yapılan düzenlemelerin yetersiz olduğu düşüncesinde oldukları ortaya çıkmıştır. Yine firmaların büyük bir çoğunluğunun ülkemizde bağımsız denetim alanında en etkili çalışan örgüt olarak Sermaye Piyasası Kurulu’nu gördükleri saptanmıştır. Firmaların denetim sürecinde karşılaştıkları sorunların en önemlileri ise “mevzuat karmaşası”, “denetime ilişkin düzenlemelerin yetersizliği” ve “denetlenen işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları’nı uygulamaması” olarak tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Dış Denetim, Bağımsız Dış Denetim Standartları, Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim.

## 1.Giriş

Günümüzde ekonomik ve sosyal alanda hızlı değişimler, işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesine ve karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. İşletmelerin büyük ölçekli hale gelmeye başlaması ve faaliyetlerinde meydana gelen karmaşıklık beraberinde işletmelerin muhasebe sistemlerinin de karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Muhasebe verilerinde meydana gelen bu karmaşıklık işletmenin finansal tablolarına ve muhasebe bilgilerine olan güvenilirlik derecesini olumsuz yönde etkilemektedir. İşletmelerin gelişen ve değişimi gerektiren ekonomik koşullar nedeniyle giderek büyümesi beraberinde doğru ve güvenilir bilgilere olan ihtiyacı da arttırmaktadır. Bu ihtiyacın artması bağımsız dış denetim uygulamalarının da daha fazla önem kazanmasına neden olmuştur.

---

\* Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü / ANTALYA  
adonmez@akdeniz.edu.tr

\* aytensoy@akdeniz.edu.tr

Günümüzde işletmeler için çok büyük bir gereksinim haline gelen bağımsız dış denetim faaliyetlerine ilişkin olarak ülkemizde çok yakın tarihlere kadar yasal bir düzenleme yok iken 1987 yılından itibaren çeşitli yasal düzenlemelerin yapılmaya başlandığını görüyoruz. Ülkemizde düzenlemelerin yasalar aracılığı ile yapılması, gelişmiş ülkelerdeki gibi denetime ilişkin düzenlemeleri gerçekleştirecek bir meslek örgütünün olmayışı ülkemizde bağımsız dış denetimin gelişimini olumsuz olarak etkilemektedir.

Bu çalışmada öncelikle bağımsız dış denetime ilişkin bir takım tanımlamalara ve bağımsız dış denetimin ülkemizdeki gelişimine yer verildikten sonra, ülkemizde yer alan bağımsız dış denetim standartlarının genel kabul görmüş denetim standartlarıyla ne derece uyumlu olduğu, bağımsız dış denetim sürecinin ülkemizde nasıl işlediği ve uygulamada ne tür sorunlarla karşılaşıldığının uygulamacıların bakış açısıyla ortaya konması amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bağımsız dış denetim yetkisi verilmiş bağımsız dış denetim kuruluşlarına yapılan anket çalışmasının bulgularına ve bu bulguların değerlendirilmesine yer verilecektir.

## **2. Bağımsız Dış Denetim ve Bağımsız Dış Denetim Standartları**

### **2.1 Bağımsız Dış Denetim**

Ekonomik yaşamın giderek karmaşıklaşan bir hal alması güvenilir ve tarafsız bilgi ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. Karmaşıklaşan bu ekonomik yapı kullanıcılara sunulan bilgilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olma olasılığını da azaltmaktadır. Bu bilgilerden yararlanarak karar alacak olanlar yararlandıkları bilgileri asıl kaynağından inceleme olanağına sahip olmadıkları için başkaları tarafından hazırlanan bu bilgilerin tarafsız ve doğru bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığına güvenmek zorundadırlar (Kepekçi, 2000, s.1). Finansal tablolarda açıklanan bilgilerin yeterince güvenilir olmaması bu bilgilerden yararlanacak olan üçüncü kişileri veya karar alıcıları bu konuda bir takım önlemler almaya zorlamaktadır. Finansal tablolardaki bilgilerden hareketle önemli kararlar alabilecek karar alıcılar kullanacağı bilginin yeterince güvenilir olup olmadığını araştırma ihtiyacı duyar (Güredin, 1998, s.4). Ancak bu araştırmanın yapılabilmesi için bu bilgilerden yararlanacak olan herkesin özel bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir (Gürbüz, 1995, s.28). Bu nitelikler ise uzun yıllar süren eğitim ve tecrübe ile elde edilebilir ve sözü edilen karar vericilerin hepsinin de bu niteliklere sahip olması mümkün olmayabilir. Bu bilgilerin doğruluğunun ve tarafsızlığının saptanması konusunda en yaygın ve genel yöntem ise bu bilgilerin bağımsız ve güvenilir bir kişi tarafından denetlenmesidir (Güredin, 1998, s.4). Çünkü bağımsız denetçiler tarafından, denetim standartlarına uygun bir şekilde hazırlanarak doğruluğu ve güvenilirliği ortaya konan bilgilerin güvenilirlik dereceleri de o ölçüde yüksek olacaktır.

Bağımsız dış denetim; denetlenen kuruluşa ait finansal tabloların, bağımsız bir denetçi tarafından tarafsız bir şekilde, kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetim standartlarına uyularak, daha önceden saptanmış olan ilke ve kurallara uygunluğu açısından incelenmesi sonucu ulaşılan görüşlerin işletme ilgililerine ve kullanıcılara iletilmesi şeklinde tanımlanabilir (Bayazıtlı, 1991, s.9). Sermaye Piyasası Kurulu ise bağımsız dış denetimi “ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerini bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların 2499 sayılı Kanun (Sermaye Piyasası Kanunu) çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır” şeklinde tanımlamıştır (Sermaye Piyasasında BDD Hakkında Yönetmelik, m. 5).

## 2.2 Bağımsız Dış Denetim Standartları

Bağımsız dış denetimin çalışmalarının doğru ve güvenilir olabilmesi için belli bir kalitede ve seviyede yürütülmesi gerekmektedir. Belirli nitelikleri taşımayan bir denetim çalışması ve bunun sonucunda hazırlanan denetim raporları, hiçbir yarar sağlayamamaktadır ve karar vericilerin yanıltmasına, denetçinin sorumlu duruma düşmesine neden olmaktadır (Gürbüz, 1995: 34). Bu nedenle bağımsız denetim gerçekleştiren her meslek üyesinin, kamunun beklentisi doğrultusunda, gerekli dikkat ve özeni göstererek kaliteli bir denetim yapılması beklentisini karşılaması gerekmektedir.

Bağımsız dış denetim çalışmalarının kaliteli ve güvenilir olması ancak bazı kıstasların geliştirilmesiyle sağlanabilir. Geliştirilecek olan bu kıstasların tarafsızlığı sağlaması amacıyla, yasalarca ya da meslek kuruluşlarınca belirlenmiş yada uygulamada genel kabul görmüş olmaları zorunludur (Gürbüz, 1995: 34). İşletmelerin bağımsız denetimi için belirlenmiş ve denetçilerin çalışmaları esnasında uymak zorunda oldukları ve uluslararası alanda genel kabul görmüş bu temel kurallara “genel kabul görmüş denetim standartları” denilmektedir (Erdoğan, 1994: 6). Genel kabul görmüş denetim standartları; bir denetçide bulunması gereken mesleki özellikleri, denetim sürecinde yapılması gereken faaliyetleri, denetim raporunun yazımı aşamasında uyulması gereken kuralları genel hatlarıyla belirlemektedir (Kavut, 2000: 9). Diğer bir deyişle, bu standartlar, denetim faaliyetleri sırasında denetçilerin uyması gereken asgari kurallardan oluşmaktadır. Aşağıda, genel kabul görmüş denetim standartları, AB Sekizinci Yönergesi kapsamında yer alan denetim standartları ve uluslararası denetim standartları çalışmamızın esas konusu olmaması nedeniyle ayrıntıya girmeden kısaca özetlenecektir.

Denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından 1947

yılında “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak yayınlanmıştır ve bu standartlar bir çok ülke tarafından da benimsenmiştir (Arens ve Loebbecke, 2000: 29). Bu standartlar 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board) tarafından gözden geçirilerek SAS (Statement on Auditing Standards- Denetim Standartları Açıklamaları) adı altında tekrar yayınlanmaya başlamıştır (Carmichael, 1989: 15). Bunlar 1947 yılında yayınlanan standartların bir yorumudur ve denetim uygulama tekniklerinde değişiklikler olmasına rağmen bu standartlar çok az değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelebilmiştir.

1981 yılında yine AICPA tarafından yayınlanan Mesleki Davranış Kuralları-Mesleki Ahlak Yasası (Code of Professional Ethics) genel kabul görmüş denetim standartlarına uymayı zorunlu kılmıştır (AICPA, Code of Professional Ethics, Rule 2002). Mesleki davranış kuralları, denetçilerin uyması gereken davranış kurallarını düzenlemektedir. Mesleki davranış kuralları ve denetim standartları bazı durumlarda aynı konuları kapsarken denetim standartları daha çok genel kurallar niteliği taşımaktadır (Bayazıtlı, 1991: 76). Mesleki davranış kuralları ise daha çok davranışların nasıl olması gerektiğini belirler ve kavram olarak denetim standartlarından daha kapsamlı olduğu söylenebilir.

AICPA tarafından yayınlanan ve finansal tabloların denetimi sırasında denetçilere yol gösteren denetim standartları üç grup altında on standarttan oluşmaktadır (Arens ve Loebbecke, 2000: 29): (1) Genel Standartlar (Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı, Bağımsızlık Standardı, Mesleki Özen ve Titizlik Standardı), (2) Çalışma Alanı Standartları (Planlama ve Gözetim Standardı, İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı, Kanıt Toplama Standardı), (3) Raporlama Standartları (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin Devamlılığı, Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği, Görüş Bildirme) olmak üzere.

Avrupa Birliği açısından uyulması zorunlu denetim standartları, 10 Nisan 1984 yılında yayınlanan Sekizinci Yönerge ile belirlenmiştir. Bu yönergenin amacı; yasal denetçi olarak çalışan kişilerin gereksinimlerinin karşılanması (Combarros, 2000: 649) ve Avrupa Birliği’ne üye ülkelerde denetime ilişkin düzenlemelerin uyumunun sağlanmasıdır (Baker ve diğ., 2001: 764). Bu yönerge ile; denetçilerin sorumlulukları, eğitimi, mesleki uzmanlığın gereklilikleri ve denetimde bağımsızlık kavramlarına açıklık getirilmiştir. Denetim standartlarını tam olarak düzenlenmese de, üye ülkelerde standartların oluşumuna yol gösterici bir nitelik taşımaktadır.

Uluslararası denetim standartlarının ilki ise, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’na (IFAC-Internatioanal Federation of Accountants) bağlı olarak çalışan ve 2002 yılının ortalarında Uluslararası Denetim ve Güvenlik Stan-

dartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) olarak yeniden adlandırılan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC-International Auditing Practices Committee) tarafından 1991 yılında yayınlanmıştır (www.icaew.co.uk/library/index.cfm). 1994 yılında ise standartlar tamamlanmış ve bir set halinde kodlarıyla birlikte yayınlanmıştır (Roussey, 1999: 15). Uluslararası denetim standartları içeriği itibariyle, denetimin başlangıcından itibaren sonuna kadar bütün aşamaları ayrıntılı olarak ele almaktadır (Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2004).

### **3. Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Gelişimi ve Denetim Standartları**

**3.1 Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim:** Ülkemizde bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiştir. Bu gelişmelerin paralelinde T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’i yayınlamıştır (Akgül, 2000: 5). Bankaların denetiminden sonra Sermaye Piyasası Kurulu’na bağlı ortaklıkların zorunlu denetiminin bunu izlediği görülmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu 13 Aralık 1987 tarihinde kendine tabii ortaklıkların denetimini düzenlemek amacıyla Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim hakkında Yönetmelik’i yayınlamıştır. Bu yönetmeliğe bağlı olarak Bağımsız Denetim Kuruluşları oluşturulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu daha sonra; 18 Haziran 1988 tarihinde Seri:X, No:3 Tebliği ile bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, Seri:X, No:4 Tebliği ile de denetimin nasıl yapılacağı, raporlamanın ilke ve kurallarını belirlemiştir (Seri:X, No:3 Tebliği Seri:X, No:16 Tebliği’nin yayınlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır). Sermaye Piyasası Kurulu 4 Mart 1996’da Seri:X, No:16 sayılı tebliği yayınlamıştır. Bu Tebliğ’de amaç; 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 16, 22/d ve 22/e maddeleri uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kuralları belirlemektir (Sermaye Piyasası Kanunu, Seri:X, No:16 Tebliği). Sermaye piyasası bu tebliğ dışında denetime ilişkin olarak, Seri X, No:12 sayılı “Sürekli ve Sınırlı Denetime Tabiyet Tebliği”, Seri:X, No:7 sayılı “Özel Denetime Tabiyet Tebliği” ve Seri:X, No:15 sayılı “Denetim Kuruluşları Liste Tebliği”ni yayınlamıştır (Küçüksözen ve Sayar, 2002: 50). Sermaye Piyasası Kurulu son zamanlarda yaşanan denetim skandalları sonucu bunların önüne geçmek amacı ile çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası paralelinde son olarak, Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Seri:X, No:19 sayılı Tebliği (02.11.2002) yayınlamıştır. Bu tebliğ ile Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ’in bazı maddelerine eklemeler yapılmış, bazılarında ise değişikliğe gidilmiştir.

Ülkemizde denetim alanındaki önemli gelişmelerden biri de 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bunu izleyen yönetmelik ve tebliğlerdir (Akgül, 2000: 5). 3568 sayılı Kanun, bağımsız dış denetimi tam anlamıyla düzenlememekle birlikte bağımsız denetçilerin serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması zorunluluğu bulunduğundan bu kanununda bağımsız denetimle iç içe girdiği görülmektedir.

### **3.2 Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Durumu:**

Ülkemizde, denetleme ilke ve kuralları ilk kez Sermaye Piyasası Kurulunun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal bir nitelik kazanmıştır. Bu kurallar, Sermaye Piyasası Mevzuatı’na tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerliliğini sağlamak için kabul edilmiştir. Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara büyük ölçüde Seri X, No:16 sayılı Tebliğde yer verilmiştir (Küçüksözen ve Sayar, 2002: 51). 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı SMM, SMMM ve YMM’lik Kanunu’nun 50. maddesi uyarınca hazırlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde de denetim standartlarına yer verildiği görülmektedir. Ancak burada yer alan standartların, genel kabul görmüş denetim standartları düzeyinde olmadığı görülmüş ve TÜRMOB tarafından genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu bağımsız denetim standartlarının oluşturulması çalışmalarına başlanmıştır (Aksoy, 2001: 63). Muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması görevi daha sonra TÜRMOB tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’na (TMUDESK) verilmiştir. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), denetlenmiş finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından kurulmuştur (turmob.org.tr-TMUDESK Yönergesi). Ancak, TMUDESK’in bu muhasebe standartları oluşturma görevi, 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun’un 27. maddesinde yapılan değişiklikle yeni kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na verilmiştir. Şu anda bu Kurul, muhasebe alanındaki standartların çıkarılmasına yönelik çalışmalarında belli bir aşama kaydetmesine karşın, denetim alanında herhangi bir standart yayınlamamıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu ve 3568 sayılı Kanun'da denetime ilişkin standartlar incelendiği zaman Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemelerinde yer alan standartların büyük ölçüde genel kabul görmüş denetim standartları paralelinde olduğu görülmektedir. 3568 sayılı Kanun'da yer alan açıklamaların ise bu konuda çok yetersiz kaldığı görülmektedir (Kavut, 1999: 9-28; Dönmez, 2002: 56-98).

Yukarıdaki açıklamalar paralelinde çalışmanın bundan sonraki bölümünde, ülkemizdeki denetim firmalarının uygulamalarında hangi denetim standartlarından yararlandıklarını, ülkemizdeki bağımsız dış denetime ilişkin düzenlemelerin bağımsız dış denetim faaliyetlerinin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi için yeterli olup olmadığı konusundaki düşüncelerini, ülkemizde hangi örgütlenmenin denetime ilişkin olarak daha etkili çalıştığını, denetim firmalarının karşılaştığı sorunların hangilerinin daha önemli olduğunu saptamak amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bağımsız denetim yapma yetkisi verilen denetim firmalarına yapılan anket çalışmasının bulgularına ve bulguların yorumlanmasına yer verilecektir.

#### **4. Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma**

**4.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi:** Araştırmanın amacı; günümüz ekonomik koşullarında işletmeler için kaçınılmaz bir ihtiyaç haline gelen bağımsız dış denetimin ülkemizde nasıl yürütüldüğünü, hangi örgütlenmenin bu konuda daha etkili olduğu, denetim sırasında hangi standartların ölçü olarak alındığını ve ülkemizdeki standartların denetim için yeterli olup olmadığını, uygulamada karşılaşılan sorunların denetim firmaları için ne derece önemli olduğunu ve ülkemizdeki düzenlemelerin uluslararası düzenlemelerle uyumu konusunda meslek mensuplarının ne düşündüklerini ortaya koymaktır.

Ekonomik koşulların her geçen gün değişmesi, iş dünyasında hızla artan rekabet ve ülkemizde uluslararası düzeyde faaliyet gösteren işletmelerin sayısının giderek artması ve bunların gerek ülke sınırları içinden gerekse ülke sınırları dışından kaynak bulma ihtiyacının artması bağımsız dış denetim faaliyetinin kaçınılmaz bir gereksinim olmasına neden olmuştur. Çünkü işletmelerin, kaynak talebinde buldukları işletmelerin kendilerinden talep ettiği finansal durumları ve muhasebe verilerine ilişkin bilgileri tam, doğru ve güvenilir olarak sunmaları gereklidir. Bu güvenilirliğin günümüz koşullarında sağlanması da ancak bağımsız dış denetim faaliyeti ile mümkün olmaktadır.

**4.2 Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi:** Araştırmamız durum saptamaya yönelik tanımlayıcı bir araştırmadır. Araştırmamızda yukarıda belirtilen

amaçlara ulaşabilmek için veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır.

Araştırmanın ana kütesini Sermaye Piyasası Kurulunun bağımsız dış denetimle yetkilendirdiği 78 tane Bağımsız Dış Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Firması oluşturmaktadır. Bu firmaların tamamına ulaşılmaya çalışılmış ancak 28 tane firma kendilerine anket gönderilmesini istememiştir. Bu nedenle geriye kalan 50 firmaya faks ve e-mail yoluyla anketler gönderilmiştir. Anketlerden 25 tanesi geri gelmiş olup geri dönüş oranı %50'dir. Anket gönderilen diğer 25 firma ise zaman kısıtı ve ankette yer alan sorulara ilişkin bilgilerin firma dışına sızdırılmaması gerektiğini sebep göstererek ankete cevap vermemişlerdir. Araştırma ankete yanıt veren 25 firmaya ilişkin verilerin toplanması, analizi ve çözümlenmesine dayanmaktadır.

Anketi cevaplandıran firmalardan elde edilen verilerin SPSS paket programı yardımıyla analiz edilerek yorumlanmasıyla araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

### 4.3 Araştırmada Elde Edilen Bulguların Değerlendirilmesi

#### 4.3.1 Anket Formunu Cevaplandıran Denetçi ve Denetim Firmalarına İlişkin Özellikler

**Denetçilerin Mezun Oldukları Bölüm:** Araştırmamıza katılan denetçilerin mezun oldukları bölümlere ilişkin aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

**Tablo 1- Denetçilerin Mezun Oldukları Bölüm**

Mezun olunan Bölümler	SAYI	YÜZDE
İktisat	9	%36,0
İşletme	10	%40,0
Maliye	4	%16,0
Kamu Yönetimi	1	%4,0
Çalışma Ekonomisi	1	%4,0
Toplam	25	%100,0

**Anketi Cevaplandıranların Firmalarda Üstlendikleri Görevler:** Anketi cevaplandıran denetçilerin firmalarda üstlendikleri görevlere ilişkin aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.



**Tablo 2- Denetçilerin Firmadaki Görevleri**

GÖREVLER	SAYI	YÜZDE
Sorumlu Ortak Başdenetçi	6	%24,0
Denetçi	6	%24,0
Denetim Müdürü	2	%8,0
Yönetim Kurulu Başkanı	3	%12,0
Kıdemli Denetçi	2	%8,0
Yeminli Mali Müşavir	3	%12,0
Partner	2	%8,0
Denetçi Yardımcısı	1	%4,0
<b>Toplam</b>	25	%100,0

**Denetçilerin Meslekte Çalıştıkları Süre:** Araştırmamıza katılan denetçilerin ne kadar süredir denetim mesleğinde olduklarına ilişkin aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

**Tablo 3- Denetçilerin Çalışma Süreleri**

SÜRE	SAYI	YÜZDE
1-5 yıl	6	%24,0
6-10 yıl	7	%28,0
11-15 yıl	6	%24,0
16-20 yıl	1	%4,0
21-25 yıl	1	%4,0
25 yıldan fazla	4	%16,0
<b>Toplam</b>	25	%100,0

**Denetim Firmalarının Sermaye Yapıları:** Araştırmamıza katılan denetim firmalarının sermaye yapılarına ilişkin olarak aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

**Tablo 4- Firmaların Sermaye Yapısı**

SERMAYE YAPISI	SAYI	YÜZDE
Yabancı Sermaye Payı Var	0	%0,0
Yabancı Sermaye Payı Yok	25	%100,0
<b>Toplam</b>	25	%100,0

Tablo 4'te görüldüğü gibi anketimize cevap veren denetim firmalarının tamamı yerli sermaye ile çalışmaktadır.

**Yabancı İşletme Denetimi:** Araştırmamıza katılan firmaların yabancı işletmelerin denetimini yapıp yapmadıklarına ilişkin olarak aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

**Tablo 5- Yabancı İşletme Denetimi**

<b>YABANCI İŞLETME DENETİMİ</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
Yabancı İşletmelerin Denetimi Yapılıyor	11	%44,0
Yabancı İşletmelerin Denetimi Yapılmıyor	14	%56,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 5'te görüldüğü gibi ankete cevap veren denetim firmalarının %44'ü yabancı işletmelerin de denetimini yaptıklarını, %56'sı ise yabancı işletme denetimi yapmadıklarını belirtmişlerdir.

**Firmaların Denetim Dışında İşletmelere Sundukları Diğer Hizmetler:** Araştırmamıza katılan denetim firmalarının, denetim dışında işletmelere sundukları diğer hizmetlere ilişkin aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

**Tablo 6- Denetim Dışında İşletmelere Yardımcı Olunan Konular**

<b>Denetim Dışında İşletmelere Yardımcı Olunan Konular</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
Vergi konusunda danışmanlık yapmak	18	%29,1
Muhasebe sistemini kurmak	15	%24,2
İşletmelere yönetim danışmanlığı yapmak	8	%12,9
Kamu kurum ve kuruluşlarının işletmelerden talep ettiği bilgi ve belgelerin onaylanması işlemini yürütmek	13	%20,9
Diğer	8	%12,9
Toplam	62	%100,0

Tablo 6'da görüldüğü gibi denetim firmaları işletmelere %29,1 vergi konusunda, %24,2 oranında muhasebe sistemlerini kurmak yada mevcut sistemlerini inceleyerek önerilerde bulunmak konusunda, %20,9 oranında kamu kuruluşlarının istediği belgelerin onayı konusunda ve %12,9 oranında da işletmelere yönetim danışmanlığı konusunda yardımcı olduklarını belirtmişlerdir.

%12,9 oranında işaretlenen diğer seçeneğinde işletmelere yardımcı olunan konular ise şu şekilde belirtilmiştir: işletmelerin iç kontrol sistemlerini kurmak, iç denetim raporları hazırlamak, tam tasdik kapsamında denetim, şirket kuruluşları ve yatırım teşvikleri, serbest bölgeler ile ilgili uygulamalar ve kariyer planlaması şeklindedir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı gibi anketimizi cevaplandıran denetim firmalarının tamamı bağımsız dış denetim dışında işletmelere başka konularda da yardımcı olmaktadır. Firmaların denetim dışında işletmelere en çok yardımcı olduğu konunun ise vergi ile ilgili konular olduğunu görüyoruz. Bu da bize ülkemizde yapılan bağımsız dış denetim uygulamaları sırasında vergi denetiminin daha çok ön planda olduğunu gösteriyor.

#### 4.3.2 Bağımsız Dış Denetim ve Muhasebe Standartları ile Ülkemizdeki Düzenlemelere İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

**Bağımsız Denetimde Ölçü Alınan Standartlar:** Araştırmamıza katılan denetim firmalarının bağımsız dış denetim faaliyetleri sırasında ölçü aldıkları standartlara ilişkin olarak aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

**Tablo 7- Denetimde Ölçü Alınan Standartlar**

BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMDE ÖLÇÜ ALINAN ST.	SAYI	YÜZDE
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	15	%25,4
Uluslar arası Denetim Standartları	11	%18,6
8. Yönerge de Belirtilen Standartlar	1	%1,9
SPK Mevzuatında Belirtilen Standartlar	18	%30,5
3568 Sayılı Kanunda Belirtilen Standartlar	14	%23,6
Toplam	59	%100,0

Tablo 7’de görüldüğü gibi firmalar denetim faaliyetleri sırasında ölçü aldıkları standartlara ilişkin olarak; %25,4 oranında “genel kabul görmüş denetim standartları”, %18,6 oranında “uluslararası denetim standartları”, %1,9 oranında “8. Yönerge de belirtilen standartlar”, %30,5 oranında “SPK mevzuatında belirtilen standartlar” ve %23,6 oranında da “3568 Sayılı Kanunda belirtilen standartlar” yanıtını vermişlerdir.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan da görüldüğü gibi bağımsız denetim firmalarının en ağırlıklı olarak ölçüt aldığı standartlar Sermaye Piyasası Kurulunun belirlediği standartlar ve genel kabul görmüş denetim standartlarıdır. Sermaye Piyasasının belirlediği standartların denetçiler tarafından ağırlıklı olarak ölçüt kabul edilmesinin ise, daha öncede belirttiğimiz gibi SPK düzenlemelerinde yer alan standartların 3568 sayılı yasaya oranla genel kabul görmüş denetim standartlarıyla daha uyumlu olmasından kaynaklandığı söylenilebilir.

#### **Denetlenen İşletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartlarına**

**Uyumu:** Araştırmamıza katılan denetim firmalarının denetledikleri işletmelerin uluslar arası muhasebe standartlarını uygulayıp uygulamadıklarına ilişkin olarak aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

**Tablo 8- Denetlenen İşletmelerin UMS'ye Uyum Durumu**

UMS'ye Uyum Durumu	SAYI	YÜZDE
Tamamen Uyumlu	3	%12,0
Kısmen Uyumlu	22	%88,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 8'de görüldüğü gibi, ankete cevap veren firmalardan %12'si denetledikleri işletmelerin muhasebe sistemlerinin uluslararası muhasebe standartlarına tamamen uyumlu olduğunu, %88'i ise kısmen uyumlu olduğunu belirtmişlerdir. Anketimizde bu soruya ilişkin "uyumsuzdur" seçeneği de bulunmasına rağmen hiçbir firma bu seçeneği işaretlememiştir.

**Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları İle 3568 Sayılı Kanunda Yer Alan Denetim Standartlarının Karşılaştırılması:** 3568 Sayılı Kanunda yer alan standartların genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumuna ilişkin denetim firmalarının görüşleri ile ilgili olarak aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

Tablo 9'da görüldüğü gibi, "3568 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemeler GKGDS ile uyumludur" önermesine, denetim firmalarının %4'ü tamamen katılıyorum, %52'si kararsızım, %44'ü de katılmıyorum cevabını vermişlerdir. Anketimizde bu soruya ilişkin katılıyorum şıkkı da bulunmakta olup hiçbir firma bu şıkkı işaretlememişlerdir.

**Tablo 9- 3568 Sayılı Kanunda Yer Alan Denetim Standartlarının GKGDS İle Uyumu**

3568 Sayılı Kanundaki Düzenlemeler GKGDS'yle Uyumludur	SAYI	YÜZDE
Tamamen Katılıyorum	1	%4,0
Kararsızım	13	%52,0
Katılmıyorum	11	%44,0
Toplam	25	%100,0

Denetim firmalarının büyük bir çoğunluğu bu konuda herhangi bir fikre sahip değilken, geriye kalan kısmın büyük çoğunluğu ise 3568 Sayılı Kanun ile genel kabul görmüş denetim standartları arasında uyum olmadığını düşünmektedir.

**SPK Mevzuatında Yer Alan Denetim Standartları İle Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Karşılaştırılması:** SPK mevzuatında yer alan standartların genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumu konusunda denetim firmalarının görüşlerine ilişkin aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

**Tablo 10- SPK Düzenlemelerinde Yer Alan Standartların GKGDS ile Uyumu**

<b>SPK'nun Denetime İlişkin Düzenlemeleri GKGDS İle Uyumludur</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
Tamamen Katılıyorum	1	%4,0
Katılıyorum	8	%32,0
Kararsızım	11	%44,0
Katılmıyorum	5	%20,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 10'da görüldüğü gibi "SPK'nın denetime ilişkin düzenlemeleri, GKGDS ile uyumludur" önermesine, firmalar; %4 oranında tamamen katılıyorum, %32 oranında katılıyorum, %44 oranında kararsızım ve %20 oranında da katılmıyorum yanıtını vermişlerdir.

Firmaların büyük bir oranının bu konuda herhangi bir fikre sahip olmadığı görülüyor. Geriye kalanların büyük bir çoğunluğu ise SPK'nın yaptığı düzenlemelerin genel kabul görmüş denetim standartları ile uyumlu olduğunu düşünmektedir. Firmaların bu düşüncelerinin bağımsız dış denetim sırasında hangi standartları ölçü alıyorsunuz sorusuna verdikleri cevaplarla da paralellik taşıdığını görmekteyiz.

**SPK ve 3568 Sayılı Kanunda Yer Alan Standartların Yeterlilik Açısından Değerlendirilmesi:** SPK ve 3568 Sayılı Kanunda yer alan denetim standartlarının bağımsız dış denetimin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilebilmesi için yeterli olup olmadığı konusunda denetim firmalarının görüşlerine ilişkin olarak aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

**Tablo 11- SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Kanunda Yer Alan Standartların Yeterliliği**

<b>SPK düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Kanunda yer alan standartlar denetim için yeterlidir</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
<b>Tamamen Katılıyorum</b>	1	%4,0
<b>Katılıyorum</b>	11	%44,0
Kararsızım	3	%12,0
Katılmıyorum	10	%40,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 11'de görüldüğü gibi "SPK düzenlemeleri ve 3568 sayılı Kanun'da yer alan standartlar bağımsız denetim için yeterlidir" önermesine, araştırmamıza katılan firmaların; %4'ü tamamen katılıyorum, %44'ü katılıyorum, %12'si kararsızım ve %40'ı da katılmıyorum yanıtını vermişlerdir.

Araştırmamıza katılan denetim firmalarının yarısı ülkemizdeki standartların yeterli olduğunu düşünürken yarısı ise denetim standartlarının yeterli olduğuna inanmamaktadır. Bu durum bize ülkemizdeki düzenlemelerin bağımsız

dış denetim için gereken koşulları tam olarak sağlayacak nitelikte olmadığını açıkça göstermektedir.

**Meslek Özen ve Titizlik Standardının Yeterince Uygulanıp Uygulanmadığının Değerlendirilmesi:** Ülkemizde mesleki özen ve yeterlilik standardının uygulanma durumuna ilişkin denetim firmalarının görüşleri aşağıdaki gibidir.

**Tablo 12- Mesleki Özen ve Titizlik Standardının Uygulanma Durumu**

<b>Mesleki Özen ve Titizlik Standardı Yeterince Uygulanmaktadır</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
<b>Tamamen Katılıyorum</b>	2	%8,0
Katılıyorum	9	%36,0
Kararsızım	7	%28,0
Katılmıyorum	7	%28,0
Toplam	25	%100,0

Mesleki özen ve titizlik standardına uyum bağımsız dış denetimin kalitesi ve denetimin istenilen amaca ulaşabilmesi için büyük bir önem taşımaktadır. Tablo 12’de de görüldüğü gibi araştırmamıza katılan firmaların yarısından fazlasının bu konuda kararsız ve bu konuya gereken önemin verilmediği düşüncesinde olduklarını görüyoruz. Buda bize ülkemizde mesleki özen ve titizlik standardına gereken önemin verilmediğini göstermektedir.

**Mesleki Ahlak ve Davranış Kurallarına İlişkin Standartların Değerlendirilmesi:** AICPA tarafından yayınlanan mesleki ahlak ve davranış kurallarına ilişkin standartlara SPK ve 3568 Sayılı Kanunda gereken önemin verilip verilmediğine ilişkin aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 13’de görüldüğü gibi “SPK Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanunda Mesleki Ahlak ve Davranış Kurallarına İlişkin Standartlara gereken önem verilmemiştir” önermesine araştırmamıza katılan denetim firmaları tarafından; %4 oranında tamamen katılıyorum, %28 oranında katılıyorum, %36 oranında kararsızım ve %32 oranında da katılmıyorum cevabı verilmiştir.

**Tablo 13- Mesleki Ahlak ve Davranış Kurallarına İlişkin Standartların Değerlendirilmesi**

<b>SPK Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanunda Mesleki Ahlak Ve Davranış Kurallarına İlişkin Standartlara Gereken Önem Verilmemiştir</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
<b>Tamamen Katılıyorum</b>	1	%4,0
Katılıyorum	7	%28,0
Kararsızım	9	%36,0
Katılmıyorum	8	%32,0
Toplam	25	%100,0

Denetim firmalarının bu soruya verdikleri yanıtlardan ve daha önce yaptığımız açıklamalardan da anlaşıldığı gibi ülkemizde mesleki ahlak ve davranış kurallarına ilişkin düzenlemeler henüz yeterli sayılabilecek bir düzeyde değildir. Mesleğin bağımsız ve güvenilir bir şekilde yürütülebilmesi açısından son derece önemli olan “mesleki ahlak ve davranış kuralları”nın bir an önce oluşturulması kanımızca mesleğin geleceği açısından son derece önem arz etmektedir.

**Ülkemizdeki Düzenlemelerin AB Sekizinci Yönergesi İle Uyumlaştırılması:** Ülkemizde yer alan uygulamaların AB Sekizinci Yönergesi ile uyumlu hale getirilmesi gerektiği düşüncemize ilişkin olarak denetim firmalarından aşağıdaki yanıtlar alınmıştır.

**Tablo 14- Sekizinci Yönerge İle Uyumlaştırmaya İlişkin Firma Görüşleri**

<b>Ülkemizdeki BDD'e İlişkin Düzenlemeler 8.Yönerge İle Uyumlu Hale Getirilmelidir</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
<b>Tamamen Katılıyorum</b>	5	%20,0
<b>Katılıyorum</b>	13	%52,0
Kararsızım	5	%20,0
Katılmıyorum	2	%8,0
<b>Toplam</b>	<b>25</b>	<b>%100,0</b>

Avrupa Birliğine giriş sürecinde olan ülkemizde; bağımsız dış denetime ilişkin düzenlemelerin Sekizinci Yönerge ile uyumlu hale getirilmesi gerektiği düşüncemizin bağımsız denetim firmalarının büyük bir çoğunluğu tarafından da desteklendiğini görmekteyiz.

**Ülkemizde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına Uyumlu Bağımsız Denetim Standartlarının Oluşturulması Gerekliliğinin Değerlendirilmesi:** Ülkemizde genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu bağımsız dış denetim standartlarının oluşturulması gerekliliğine düşüncemize ilişkin denetim firmalarının görüşleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 15'de görüldüğü gibi bu soruya araştırmamıza katılan denetim firmalarının %96'sı evet, %4'ü ise hayır yanıtını vermişlerdir

**Tablo 15- BDD Standartlarının Oluşturulması Gerekliliğine İlişkin Firma Görüşleri**

<b>Ülkemizde GKGDS'na Uyumlu Standartlar Biran Önce Oluşturulmalıdır</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
<b>Evet</b>	24	%96,0
Hayır	1	%4,0
<b>Toplam</b>	<b>25</b>	<b>%100,0</b>

Anketimize katılan firmaların verdiği yanıtlardan da görüldüğü gibi ülkemizde bağımsız dış denetimin istenilen düzeye gelebilmesi için bağımsız denetim

için en önemli konu olan denetim standartlarının, genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu, ülke çapında genel kabul görececek bir şekilde bir an önce oluşturulması gereklidir.

#### 4.3.3 Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler Yapan Örgütlenmelere İlişkin Bulguların Değerlendirmesi

**Ülkemizdeki Örgütlenmelerin Değerlendirilmesi:** Bağımsız denetim alanında ülkemizde hangi örgütlenmenin daha etkili olduğunu ve denetim firmalarına göre hangi örgütlenmenin denetim faaliyetlerini yürütmesi gerektiğine ilişkin aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

**Tablo 16- Bağımsız Denetim Alanında En Etkili Çalışan Örgüte İlişkin Firma Görüşleri**

Sizce Bağımsız Denetim Alanında En Etkili Çalışan Örgüt Hangisidir?	SAYI	YÜZDE
Sermaye Piyasası Kurulu	21	%84,0
TÜRMOB	2	%8,0
Maliye Bakanlığı	0	%0,0
Hiçbirisi	2	%8,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 16’de görüldüğü gibi araştırmamıza katılan denetim firmaları bağımsız denetim alanında en etkili çalışan örgütlenme hangisidir sorusuna; %84 oranında Sermaye Piyasası Kurulu, %8 TÜRMOB ve %8 oranında da hiçbirisi yanıtını vermişlerdir.

Sorumuzda “ Maliye Bakanlığı” seçeneği de bulunmasına rağmen bu seçenek hiçbir denetim firması tarafından işaretlenmemiştir. Bu sonuçlar bize denetim alanında en etkili çalışan örgütün Sermaye Piyasası Kurulu olduğunu işaret etmektedir.

**Tablo 17- Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri Üstlenmesi Gereken Örgüt**

Denetime İlişkin Düzenlemeleri Hangi Örgüt Üstlenmelidir?	SAYI	YÜZDE
Sermaye Piyasası Kurulu	13	%52,0
Maliye Bakanlığı	1	%4,0
TÜRMOB	4	%16,0
Hiçbirisi	3	%12,0
Hepsi	4	%16,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 17’de görüldüğü gibi araştırmamamıza katılan denetim firmaları, bağımsız dış faaliyetlerine ilişkin düzenlemeleri ülkemizde hangi örgüt üstlenmelidir sorusuna; %52 oranında “Sermaye Piyasası Kurulu”, %4 oranında “Ma-



liye Bakanlığı”, %16 oranında “TÜRMOB”, %12 oranında “hiçbirisi” ve %16 oranında da “hepsi” yanıtını vermişlerdir.

Bu sonuçlar değerlendirildiğinde denetim firmalarının büyük bir çoğunluğunun denetim alanındaki düzenlemeleri Sermaye Piyasası Kurulu’nun yapması gerektiği düşüncesinde oldukları ortaya çıkmaktadır.

**4.3.6 Türkiye’deki İşletmelerin Bağımsız Denetime Verdiği Öneme İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi:** Ülkemizde işletmelerin bağımsız dış denetime gereken önemi verip vermediği konusunda denetim firmalarının görüşlerine ilişkin olarak aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

**Tablo 18- Şirketlerin Bağımsız Dış Denetime Verdikleri Öneme İlişkin Firma Görüşleri**

<b>Türkiye’de Şirketler Bağımsız Denetime Gereken Önemi Vermemektedir</b>	<b>SAYI</b>	<b>YÜZDE</b>
Tamamen Katılıyorum	8	%32,0
Katılıyorum	13	%52,0
Kararsızım	3	%12,0
Katılmıyorum	1	%4,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 18’de görüldüğü gibi, anketimize katılan firmaların büyük çoğunluğu, ülkemizde şirketlerin bağımsız dış denetime gereken önemi vermediğini düşünmektedir. Ülkemizdeki şirketlerin bağımsız dış denetime önem vermediğini düşünen denetim firmaları bunların nedenleri hakkındaki düşüncelerini de açık bir şekilde ortaya koymuşlardır.

**Ülkemizdeki Şirketlerin Bağımsız Dış Denetime Önem Vermeme Nedenlerine İlişkin Firma Görüşleri:** En önemli nedenler olarak bağımsız dış denetimin şirketler tarafından sadece yasal bir zorunluluk olarak görülmesi ve şirketlerin çoğunluğunun aile şirketi olması nedeniyle kurumsallaşamamış olması belirtilirken bunlar dışındaki diğer nedenler de; kayıt dışı ekonomi, işletmelerin sadece kredi ihtiyacı olduğunda bağımsız dış denetime başvurması, etik kurallara uyumsuzluk, ekonomik yetersizliklerin işletmeleri zorlaması, işletmelerde sermayedar-profesyonel yönetim ayrımının olmaması, sermaye piyasasının gelişmemiş olması, zorunlu nedenler dışında işletmelerin denetime bütçe ayırmaması ve bağımsız denetimin asıl faydasının farkında olmamaları, ülkemizde bağımsız denetimin tam olarak alt yapısının oturmamış olması ve işletme yönetimlerinin yeterli bilince sahip olmamaları şeklinde belirtilmiştir.

**4.3.7 Uygulamada Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi:** Denetim firmalarının denetim uygulamaları sırasında karşılaşılabilecekleri sorunlara ilişkin olarak literatür taraması sonucu oluşturduğu-

muz sorun olabilecek konuların önem derecesine ilişkin olarak denetim firmalarının cevapları Tablo 19’da sunulmuştur.

Tablo 19’da görüldüğü sorunların büyük bir çoğunluğu denetim firmaları için önem taşımaktadır. Tablodaki çok önemli ve önemli seçenekleri dikkate alındığında firmalar için en önemli sorunlar, “denetime ilişkin düzenlemelerin yetersizliği”, “mevzuat karmaşası”, “denetlenen işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları’na uymaması” ve “genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumun sağlanamamış olması” olarak görülmektedir

**Tablo19- Uygulamada Karşılaşılan Sorunların Firmalar İçin Önem Düzeyi**

Karşılaşılan Sorunlar	Çok Önemli		Önemli		Önemsiz		Böyle Bir Sorunum Yok	Toplam		
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Denetlenen İşletmelerin UMS’ını Uygulamaması	6	%24	16	%64	1	%4	2	%8	25	%100.0
Denetime İlişkin Düzenlemelerin Yetersizliği	10	%40	13	%52	0	%0	2	%8	25	%100.0
GKGD standartlarına uyumun sağlanamamış olması	4	%16	18	%72	0	%0	3	%12	25	%100.0
Denetim firmaları arasında yaşanan rekabet	7	%28	9	%36	8	%32	1	%4	25	100.0
Otorite fazlalığı ve bunun yarattığı sorunlar	4	%16	15	%60	4	%16	2	%8	25	%100.0
Mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önemin verilmemesi	8	%32	12	%48	3	%12	2	%8	25	%100.0
Mevzuat Karmaşası	8	%32	15	%60	2	%8	0	%0	25	%100.0
Yapılan denetim işleminin kapsamının işletme yönetimi tarafından bilinmemesi	6	%24	10	%40	4	%16	5	%20	25	100.0
Denetimi yapılan işletme yönetiminin denetçileri etki altına almaya çalışması	5	%20	9	%36	4	%16	7	%28	25	%100.0
Ekonomik koşulların kısıtlı olması	3	%12	13	%52	3	%12	6	%24	25	%100.0
Müşterinin getirdiği zaman sınırlaması	3	%12	15	%60	6	%24	1	%4	25	%100.0

Tablo 19’da belirtilen sorunlar dışında firmalar, yabancı işletmelerin denetimi sırasında, enflasyonun mali tablolara yaptığı tahribatı anlatma konusunda ve yeterli düzeyde İngilizce bilen kalifiye eleman bulma konusunda sorun yaşadıklarını belirtmişlerdir.

**Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri:** Bağımsız dış denetim firmaları yaşadıkları sorunların çözümüne ilişkin şu önerileri sunmuşlardır:

Bu sorumuza yanıt veren denetim firmalarına göre denetim hizmetleri yetkili kurullar tarafından dağıtılmalıdır. Sermaye Piyasası Kanunu ve vergi kanun-

ları arasında uyumsuzluğun işletmelerde meydana getirdiği ek iş yükünün bu kanunların birbiriyle uyumlu hale getirilmesiyle giderilebileceği düşünülmektedir. Denetim firmaları arasında yaşanan rekabet sorununun çözümüne ilişkin olarak ta; bu sorunun daha çok denetim ücretinden kaynaklandığı ve denetim ücretinin işletmeler yerine oluşturulacak bir havuzdan denetim firmalarına ödenmesinin bu sorunu çözeceği belirtilmiştir

### **Sonuç ve Değerlendirme**

Günümüzde hızla değişen ekonomik koşullar ve giderek zorlaşan rekabet koşullarında işletmeler için önemi bir kat daha artan bağımsız dış denetimin öneminin, uygulama sonuçlarından da gördüğümüz gibi ülkemizde tam olarak anlaşılmadığını görüyoruz.

Gelişmiş ülkeler bağımsız dış denetim mesleğine yıllar önce önem verip bu konu üzerine eğilerek bağımsız dış denetim mesleğine yasal bir statü kazandırmışlardır. Bu ülkelerde meslek kuruluşları yapacakları faaliyetlerle ilgili kuralları saptamışlar ve uygulamada tek düzenliliği sağlamak için standartlar oluşturmuşlardır. Ülkemizde ise 80'li yılların sonuna kadar bu konuda herhangi bir yasal düzenleme olmadığını görüyoruz. 1980'li yılların sonunda başlayıp günümüze kadar yapılan düzenlemelerin ise bağımsız denetimin tam ve eksiksiz olarak yürütülmesi konusunda yeterli olmadığını araştırma sonuçları açıkça ortaya koymaktadır. Denetim firmalarının neredeyse tamamı ülkemizdeki düzenlemelerin bağımsız dış denetim için yeterli olmadığını düşünmektedirler.

Bağımsız dış denetime ilişkin olarak bu yetersiz koşulları bir kenara bırakıp ülkemizdeki mevcut düzenlemeleri genel kabul görmüş denetim standartlarına uyum açısından değerlendirdiğimizde denetim firmalarının Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerini genel kabul görmüş denetim standartlarıyla daha uyumlu bulduğunu görüyoruz. 3568 sayılı Kanun ise denetim firmaları tarafından yeterli kabul edilmemektedir. Firmaların “denetim sırasında ölçü aldığınız standartlar” ve “bağımsız denetim alanında hangi örgütlenmenin daha etkili çalıştığını düşünüyorsunuz” sorularına verdikleri cevaplarda yukarıdaki görüşleriyle paralellik taşımaktadır. Denetim alanında en etkili çalışan örgütünde SPK olduğunu düşünmektedir.

Bağımsız dış denetimin kaliteli ve güvenilir bir şekilde yürütülmesi açısından son derece önemli olan mesleki özen ve titizlik standardı ve mesleki ahlak ve davranış kurallarına da gereken önemin verilmediği anketimize katılan firmaların verdiği cevaplardan açıkça ortaya çıkmaktadır.

Ülkemizde genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumlu ülke çapında genel kabul görece bağımsız denetim standartlarının bir an önce oluşturulması gerektiği düşüncemize de denetim firmalarının neredeyse tamamının katıldığını

görüyoruz. Ülkemizdeki işletmelerin bağımsız dış denetimi önemsemediği görüşümüzde yine denetim firmaları tarafından kabul görmekte ve bunların nedenleri olarakta, bağımsız dış denetimin şirketler tarafından sadece yasal bir zorunluluk olarak görülmesi ve şirketlerin çoğunluğunun aile şirketi olması nedeniyle kurumsallaşamamış olması, kayıt dışı ekonomi, işletmelerin sadece kredi ihtiyacı olduğunda bağımsız dış denetime başvurması, etik kurallara uyumsuzluk, ekonomik yetersizliklerin işletmeleri zorlaması, işletmelerde sermayedar-profesyonel yönetim ayrımının olmaması, sermaye piyasasının gelişmemiş olması, zorunlu nedenler dışında işletmelerin denetime bütçe ayırmaması ve bağımsız denetimin asıl faydasının farkında olmamaları, ülkemizde bağımsız denetimin tam olarak alt yapısının oturmamış olması ve işletme yönetimlerinin yeterli bilinince sahip olmamaları sayılmaktadır.

Bağımsız dış denetim firmaları uygulamada karşılaştıkları en önemli sorunlar olarak ise, “denetime ilişkin düzenlemelerin yetersizliği”, “mevzuat karmaşası”, “denetlenen işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları’na uymaması” ve “genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumun sağlanamamış olması”nı belirtmişlerdir. Bu sorulara çözüm önerisi olarak ise, denetim hizmetlerinin yetkili kurullar tarafından dağıtılması gerektiği, Sermaye Piyasası Kanunu ve vergi kanunları arasında uyumsuzluğun işletmelerde meydana getirdiği ek iş yükünün bu kanunların birbiriyle uyumlu hale getirilmesiyle giderilebileceği şeklinde önerilerde bulunmuşlardır. Denetim firmaları arasında yaşanan rekabet sorunun çözümüne ilişkin olarak ta; bu sorunun daha çok denetim ücretinden kaynaklandığı ve denetim ücretinin işletmeler yerine oluşturulacak bir havuzdan denetim firmalarına ödenmesinin bu sorunu çözeceği belirtilmiştir.

Sonuç olarak ülkemizdeki bağımsız dış denetim sistemini uygulamacıların bakış açısıyla değerlendirdiğimiz zaman bir çok noktada yetersizliklerin olduğunu görüyoruz. Özellikle firmaların sorunları arasında da yer alan mevzuat karmaşasının bir an önce çözülmesi gerekmektedir. Kanımızca bağımsız dış denetime ilişkin düzenlemelerin bir den fazla örgüt yerine bir çok ülkede olduğu gibi tek bir meslek örgütü tarafından yapılması hem meslek için hem de ülke için daha yararlı olacaktır. Oluşturulması çalışmalarına devam edilen bağımsız denetim standartlarının da bir an önce oluşturularak yürürlüğe konması da mesleğin geleceği açısından son derece önem taşımaktadır.

### **Kaynakça**

- AICPA, (1979), *Code of Professional Ethics and Codification of Statements on Auditing Standards and Procedures*.
- AICPA, *Professional Standards*, Section 150.
- AKGÜL, B. (2000), *Türk Denetim Kurumları*, Ankara: Türkmen Kitabevi.

- AKSOY, K. (2001), *Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının 3568 sayılı Yasa Hükümleri İle Karşılaştırılması*, Dumlupınar Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.
- ARENS, A. and LOEBBECKE, J. (2000), *Auditing "An Integrated Approach"*, ABD: Prentice Hall.
- BAKER, R., MIKOL, A. ve QUICK, R. (2001), *Regulation of the statutory auditor in the European Union: A comparative survey of the United Kingdom, France and Germany*, *The European Accounting Review*, 10:4, s.763-786.
- BAYAZITLI, E. (1991), *Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması*, Ankara Üniversitesi, S.B.E. İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara.
- CARMICHAEL, R. ve WILLINGHAM, J. (1989), *Auditing Concepts and Methods, A guide to Current Auditing Theory and Practice*, 5th Edition, Mc Graw-Hill.
- COMBARROS, J. (2000), *Accounting and Financial Audit Harmonization in the European Union*, *The European Accounting Review*, 9:4, s.643-654.
- DÖNMEZ, A. (2002), *Ülkemizdeki Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme*, Akdeniz Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Antalya.
- ERDOĞAN, N. (1994), *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama*, Ankara: TESMER Yayınları, Yayın No:4.
- GÜRBÜZ, H. (1995), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- GÜREDİN, E. (1998), *Denetim*, İstanbul: Beta Basım Dağıtım.
- IFAC, (2004), *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*.
- KAVUT, L. (2000), "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'de ki Durumu", *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt.2, Sayı.4, s.9-28.
- KEPEKÇİ, C. (2000), *Bağımsız Denetim*, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- KÜÇÜKSÖZEN, C. ve SAYAR, Z. (2002), "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Yıl:2, Sayı.6, s.49-56.
- ROUSSEY, S. (1999), "The Development of International Standards on Auditing", *The CPA Journal*, Vol.69, s.14-20.
- AB Sekizinci Yönergesi (Direktif No: 81/253/EEC; Tarih: 13 Haziran 1984).  
3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.  
Seri:X, No:16 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ.  
Seri:XI, No:1 Sayılı Sermaye Piyasasında Mali Tablo Raporlarına İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ.  
[www.turmob.org.tr/TMUDESK Yönergesi \(14-03-2004\)](http://www.turmob.org.tr/TMUDESK_Yoenergesi_(14-03-2004))  
[www.icaew.co.uk/library/index.cfm \(04-05-2004\)](http://www.icaew.co.uk/library/index.cfm)



## Evaluating Turkey's Independent External Auditing System from Independent Auditing Firms' Point of View

**Adnan DÖNMEZ\***  
**Prof. Dr. Ayten ERSOY\***

**Abstract:** The aim of this study is to evaluate Turkey's independent auditing system from independent auditing firms point of view which are authorized by Capital Market Board. The sample of the study is consisted of 78 independent auditing firms which are authorized by Capital Market Board. Research was carried out via survey method and data obtained was analyzed using SPSS. Research findings show that most of the participants consider regulations on independent external auditing in Turkey insufficient. Moreover, they think that Capital Market Board is the most effective organization at this field. The most important problems that independent auditing firms face during the auditing process are "the existence of multiple regulations", "insufficiency of auditing regulations" and "audited organizations' lack of harmony to International Accounting Standarts".

**Key Words:** Independent External Auditing, Independent External Auditing Standards, Independent External Auditing in Turkey.

---

\* Akdeniz University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Business Administration / ANTALYA  
adonmez@akdeniz.edu.tr

\* aytenersoy@akdeniz.edu.tr





## Оценка Системы Независимого Внешнего Контроля в Турции с точки зрения фирм независимого контроля

Научный исследователь Аднан Донмез\*  
Профессор Доктор Айтен Эрсой\*

**Резюме:** Целью этого исследования является оценка системы независимого внешнего контроля в Турции с точки зрения фирм контроля, уполномоченных Советом Финансового Рынка проводить независимый контроль. Примеры исследования представлены 78 независимыми фирмами- контролерами, назначенных Советом Финансового Рынка с целью проведения независимого внешнего контроля. Работа проводилась посредством анкет и полученные данные были подвергнуты обработке при помощи пакет- программы SPSS. В результате исследования было выявлено , что большое количество фирм, участвовавших в анкете считают недостаточным проводимые в нашей стране урегулирования, связанные с независимым внешним контролем. Однако, было определено, что подавляющее количество фирм считают в нашей стране Совет Финансового Рынка самой влиятельной организацией в сфере независимого контроля. Самой важной из проблем с которыми сталкивались фирмы при проверке это "беспорядочность действующего законодательства" и "недостаточность урегулирований, касающихся контроля".

**Ключевые слова:** Независимый Внешний Контроль, Стандарты Независимого внешнего контроля, Независимый внешний контроль в Турции

---

\* Университет Акдениз, факультет Экономических и Административных Наук, Отделение Менеджмент.  
Кампус/ Анталья  
aytenersoy@akdeniz.edu.tr

\* adonmez@akdeniz.edu.tr