

**Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler ve Koruma Önlemleri:  
Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma \*****Cuma ERCAN**

Yrd. Doç. Dr., Kilis 7 Aralık Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

**Özet**

Finansal tablolar aracılığıyla sunulan bilgilere güven duyulmasını sağlayan temel mekanizma bağımsız denetimdir. Ancak 2000'li yılların başında yaşanan muhasebe skandalları denetime olan güveni sarsmış ve denetçi bağımsızlığını sorgulanır hale getirmiştir. Bunun üzerine ABD ve bazı Avrupa ülkelerinde bağımsız denetime yönelik çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerde, denetçi bağımsızlığına yönelik tehditler ve bu tehditlere yönelik koruma önlemleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak ülkemizde de bazı kurumlar tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu noktada denetçi bağımsızlığını zedeleyen faktörlerin ve alınacak koruma önlemlerinin denetçiler tarafından bilinmesi önem arz etmektedir. Onun için bu çalışmada, Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) denetçi bağımsızlığı ile ilgili görüşleri araştırılmıştır. Araştırma sonunda, denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmesi, denetim firmaları arasındaki rekabet, denetim firmalarının düşük ücretle müşteri kabul etmesi, denetim firmasının işletme yönetimi tarafından seçilmesi gibi faktörlerin denetçi bağımsızlığını zedeleyebileceği tespit edilmiştir. Ancak, denetçinin müşteriye denetim dışı hizmetler sunmasının bağımsızlığı zedeleyeceği konusunda YMM'lerin nötr oldukları görülmüştür. Diğer taraftan, YMM'lerin neredeyse tamamına yakını denetçi raporlarına olan güvenin sağlanmasında en önemli faktörün bağımsızlık olduğu, bağımsızlığın sağlanmasında ise en büyük sorumluluğun denetçilere ait olduğu görüşündedirler. Ayrıca, YMM'lerin bazı kişisel özellikleri ile denetçi bağımsızlığına yönelik algı düzeyleri arasında anlamlı farklılık çıkmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Denetçi bağımsızlığı, tehditler, önlemler.

**Threats to Auditor Independence and Safeguards Against  
Those Threats: A Research on Sworn Financial Consultants****Abstract**

The primary mechanism for securing information presented through financial statements is independent auditing. However, the accounting scandals that lived

\* Gönderi/Kabul Tarihi: 27.07.17/20.09.17

at the beginning of the 2000 years have shaken confidence in the audit and have made the auditor's independence questionable. Thereupon, various legal regulations were made in the USA and some European countries for independent audit. In these arrangements, the threats to the auditor's independence and the safeguards against these threats are explained in detail. Parallel to these developments, various regulations were made by some institutions in our country. At this point it is important for the auditors to know the factors that damage the independence of the auditor and the protection measures to be taken. Therefore, in this study, the opinions of the Sworn Financial Consultants about auditor independence were searched. As a result of the research, it has been determined that the factors such as the payment of the auditor's fee by the client, the competition between the audit firms, the acceptance by the low fee of the audit firms, and being chosen by the business management of the audit firm may damage the auditor independence. But the Sworn Financial Consultants also neutralize that non-audit services will affect independence. On the other hand, Almost all of them believe that independence is the most important factor in providing confidence in the reports of the auditors. They are of the view that auditors belong to the greatest responsibility in ensuring independence. In addition, there was a significant difference between the personal characteristics of the respondents and the level of perception on auditor independence.

**Keywords:** Auditor independence, threats, safeguards.

## GİRİŞ

Bilindiği gibi muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgiler finansal tablolar aracılığıyla bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. Finansal tablolarda sunulan bu bilgilerin doğru, güvenilir ve tam olmasını son derece önemlidir. Çünkü bilgi kullanıcıları tarafından verilen kararların etkinliği, söz konusu bilgilerin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır. Ancak bu bilgiler bazen hazırlayanlar tarafından kasıtlı ya da kasıtsız olarak yanlış sunulmaktadır. Bu bilgilerin doğruluğunun bilgi kullanıcıları tarafından araştırmaları ve ortaya çıkarmaları çok zordur. Bu noktada bilgi kullanıcıları adına bu işlemi yapacak bir mekanizmaya ihtiyaç duyulmaktadır. Başka bir ifadeyle, işletme yöneticilerinden ve bilgi kullanıcılarından bağımsız uzman bir kişi veya kurum tarafından finansal bilgilerin incelenerek doğrulanması gereği ortaya çıkmaktadır. Günümüzde bunu sağlamanın yolu ise bağımsız denetimden geçmektedir. Bağımsız denetim, finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu konusunda bilgi kullanıcılarına güven vermektedir.

Bir ülkede denetim sistemi yoksa ve bu sistem bağımsız bir statüye kavuşmamışsa işletmeler tarafından kamuya sunulan bilgilerin doğruluğu şüphe taşımaktadır. Bağımsızlık, tarafların çıkarlarını korumak için denetim mesleğinin

olmazsa olmazdır. Bağımsızlık, denetim mesleğinin temelini oluşturur. Denetçi bağımsızlığını sağlanmadan bilgi kullanıcılarının denetim raporlarına güven duymasını beklemek çok zordur. Denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlık gibi bazı özelliklere sahip olmadığına dair bilgi kullanıcılarında oluşacak en küçük bir şüphe denetçi raporuna olan güveni zedeler. Bundan dolayı bağımsızlık, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında ayrı bir standart olarak yer almıştır.

Enron, Worldcom, Parmalat gibi dünya çapındaki işletmelerde ortaya çıkan finansal raporlama skandalları denetime olan güveni sarsmış ve denetçi bağımsızlığını zedelenmiştir. Bu olayların ardından ABD ve bazı Avrupa ülkeleri, denetçi bağımsızlığına yönelik tehditleri tespit ederek, bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da minimize etmek için çeşitli önlemler almışlar. Bu gelişmelere paralel olarak ülkemizde de başta Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) olmak üzere farklı kurumlar tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Bu çalışmada, yukardaki gelişmeler çerçevesinde denetçi bağımsızlığına yönelik tehditler ve bu tehditlere yönelik önlemler genel hatlarıyla incelenmiştir. Bu çerçevede sırasıyla, literatür, denetçi bağımsızlığı kavramı, denetçi bağımsızlığına yönelik tehditler ve bu tehditleri kaldırmak veya minimize etmek için denetçiler, işletmeler ve kanun koyucular tarafından alınması gereken koruma önlemleri açıklanmıştır. Daha sonra ise, Gaziantep'te faaliyette bulunan YMM'ler üzerine yapılan bir araştırmaya yer verilmiştir.

## LİTERATÜR

Bu bölümde konuyla ilgili literatür taramasına yer verilmiştir. Yapılan tarama sonucunda ulaşılan, denetçi bağımsızlığı ile ilgili bazı çalışmalar aşağıda sıralanmıştır. Bunlar:

Allen ve Siegel (2002), denetçi bağımsızlığına yönelik tehditleri ve önlemleri incelemiştir. Çalışmalarında, Bağımsızlık Standartları Kurulu tarafından hazırlanan "Denetçinin Bağımsızlığı için Kavramsal Çerçeve" yaklaşımının bazı unsurlarını özetlemişlerdir. Yazarlara göre aslında bu çerçeve, bir dizi karmaşık problemler ile başa çıkmak için acele ile hazırlanmış pragmatik bir çabadır. Bundan dolayı denetçilere ve diğer kişilere rehberlik yapacak tutarlı bir kavramsal çerçeveden yoksundur.

Uzay (2004), Türkiye'de denetçi bağımsızlığını incelemiştir. Bu bağlamda denetim firmaları üzerine bir araştırma yapmıştır. Araştırmada denetçi bağımsızlığına etki eden en önemli faktörler olarak; denetlenen işletmenin iyi bir muhasebe ve iç denetim sistemine sahip olması ve cezaların caydırıcı olması tespit edilmiştir.

Fearnley, Beattie ve Brandt, (2005) yaptıkları çalışmada, İngiltere'de denetçi bağımsızlığına yönelik tehditleri ve önlemleri analiz etmiştir. Araştırma sonucuna göre, bir denetçi üzerindeki baskının ana itici gücünün yönetim motivasyonu olduğu ve en sık görülen tehdidin yıldırma tehdidi olduğu tespit edilmiştir.

Yıldırım (2005), uluslararası son gelişmeler ışığı altında denetçi bağımsızlığının 3568 sayılı Kanun bakımından ifade ettiği anlamı incelemiştir. Araştırmada sonucunda, 3568 sayılı Kanunun bağımsızlık açısından son derece zayıf olduğu, bağımsızlık kavramının sadece birkaç yerde geçmiş olduğu ve temenniden öteye gitmediği tespit edilmiştir.

Alleyne, Devonish ve Alleyne (2006) yaptıkları çalışmada, Barbados'taki denetçilerin denetçi bağımsızlığına ilişkin algılarını incelemiştir. Araştırma sonucuna göre, denetçinin müşteriye ekonomik bağımlılığı, denetim dışı hizmetlerin sağlanması, yüksek rekabet, küçük firmaların çokluğu, tek uygulayıcı olma, uzun süreli çalışma, Barbadian toplumunun büyüklüğü ve yakınlığı gibi faktörlerin denetçi bağımsızlığını olumsuz olarak etkilediği ortaya çıkmıştır.

Salehi, Mansoury ve Azary (2009) yaptıkları çalışmada, İran'daki denetçi bağımsızlığını incelemiştir. Çalışmada, denetçi bağımsızlığını azaltan sebepler olarak, denetçinin denetlediği işletmeye ekonomik bağımlılığı, denetim piyasasındaki rekabet, denetim dışı hizmetlerin verilmesi ve yasal çerçeve ön plana çıkmaktadır.

Barbadillo, Nieves ve Nieves (2009) yaptıkları çalışmada, İspanya'da denetim firması rotasyonun denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkilerini incelemiştir. Çalışmada 1991-1994 yılları arasında rotasyon uygulayan firmalar ile uygulamayan firmalar karşılaştırılmıştır. Araştırma sonucuna göre, denetçi bağımsızlığı açısından zorunlu denetim rotasyonu uygulamasının finansal raporlar üzerinde hiçbir etkisinin olmadığı ortaya çıkmıştır.

Erken (2009), denetimde bağımsızlık kavramını incelemiştir. Çalışmada, denetimde bağımsızlık ile ilgili çeşitli tanımlar irdelenmiş ve sadeleştirilmiş bir tanımın ortaya konulması amaçlanmıştır.

Dandago ve Zamro (2013), Malezya'daki banka sektöründe denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi üzerinde rotasyonun etkilerini incelemiştir. Malezya'da rotasyon zorunlu olmamakla birlikte, rotasyon uygulayan firmalarda denetçi bağımsızlığının ve denetim kalitesinin arttığı görülmüştür.

Demir ve Çiftçi (2016), denetçi bağımsızlığını etik ilkeler çerçevesinde incelemiştir. Araştırmada, denetlenen işletmelerin kalifiye personel eksikliği sebebiyle finansal tabloların çoğu zaman denetçi tarafından düzenlendiği,

denetim ekibinin bilişim teknolojilerindeki gelişmelere uyum sağlamakta zorlandığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durumun denetçi bağımsızlığı konusunda önemli riskleri beraberinde getirdiği tespit edilmiştir.

Wu ve Ying (2016), Çin’de denetçi bağımsızlığını incelemiştir. Araştırma sonucunda, Çinli denetçilerin finansal raporlamayla ilgili konularda ek tavsiye ve yardım sağlamak, denetim ücretlerini düşürmek, olumlu görüş bildiren raporlar yazmak gibi konularda baskı altında oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca denetçi bağımsızlığı ile ilgili yapının batıdan ithal edilmiş olduğunu ve bu yüzden Çin geleneği için yabancı olarak yorumlandığını vurgulamışlar.

### DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI

Denetçi bağımsızlığına geçmeden önce, bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramlarını tanımlamakta fayda vardır. Türkiye’de bağımsız denetim konusunda yetkili kuruluş, KGK’dır. KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 1. Bölümünün 4. Maddesinde bu kavramlar açıklanmıştır. Buna göre bağımsız denetim; işletmeler tarafından sunulan finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hakkında, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması olarak tanımlanmıştır. Bağımsız denetçi ise; YMM ya da SMMM ruhsatını almış ve KGK tarafından yetkilendirilmiş kişiler olarak tanımlanmıştır. (KGK, 2012: 1).

Bağımsızlık, kelime olarak bağımsız olma durumunu ifade etmektedir. Bağımsız kelimesi ise; davranışlarını, tutumunu, girişimlerini herhangi bir gücün etkisinde altında kalmadan düzenleyebilen, özgür ve müstakil olmak anlamına gelmektedir (Erken, 2009: 18). Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre bağımsızlık ise; objektifliği veya objektiflik görüntüsünü bozabilecek şartların dışında olma hali olarak tanımlanmıştır (IIA, 2011: 22). Başka bir tanıma göre bağımsızlık "bulunduğu şartlara bakmaksızın, icra ettiği mesleğinin kendisine yüklediği sorumluluklarının bilincinde, vicdani değerleri ve kamuya karşı sorumluluğu her zaman için şahsi menfaatlerinin önünde tutarak çalışmak" demektir. (Erdikler,2003:1)

Denetçi bağımsızlığını tam olarak tanımlamak zordur. Bununla birlikte, birçok kişi ve kurum tarafından farklı tanımlar yapılmıştır. Bir tanımda denetçi bağımsızlığı, denetçinin müşteri baskısına direnme gücü olarak tanımlanmıştır. Başka bir tanımda, denetçinin çeşitli baskıların ve faktörlerin etkisi altında kalmaksızın tarafsız ve önyargısız olarak denetim kararını verme yeteneği olarak açıklanmıştır. Diğer bir tanımda ise, denetçinin görevini objektif bir şekilde

yerine getirebileceğini gösteren temel bir araç olarak açıklanmıştır (Salehi vd., 2009 : 166).

KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 5. Bölümünün 22. Maddesi denetçi bağımsızlığını tanımlamıştır. Buna göre bağımsızlık; denetim kuruluşlarının ve denetçilerin, denetlenen işletmeden bağımsız ve tarafsız olmasını, denetlenen işletmelerin hiçbir şekilde karar alma mekanizmalarına katılmamalarını ve denetim kuruluşlarının ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmamasını kapsamaktadır (KGK, 2012: 12-13).

SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nde bağımsızlığı, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayış bütünü olarak tanımlamıştır. Bununla birlikte denetçilerin, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerektiğini vurgulamıştır (SPK, 2006 : 8).

Diğer taraftan IFAC, denetçi bağımsızlığını daha kapsamlı olarak tanımlamıştır. IFAC Etik Kuralları, denetçinin bağımsızlığını zihinde bağımsızlık ve görünürde bağımsızlık olmak üzere ikiye ayırmıştır. Zihinde bağımsızlığı, denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesine olanak tanıyan, mesleki yargısına gölge düşürecek olumsuzluklardan etkilenmeden bir görüş açıklamasına izin veren zihinsel durum olarak tanımlamıştır. Görünürde bağımsızlığı ise, uygulanan önlemler de dahil olmak üzere, konuyla ilgili her türlü bilgiye sahip, makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, bir denetim firmasının veya bir denetim ekibi üyesinin, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği kanısına neden olabilecek her türlü davranışlardan kaçınması olarak tanımlanmıştır (IFAC, 2006 : 1137).

Zihinde bağımsızlık, denetçinin denetim süreci boyunca bağımsızlığını tehlikeye atacak ilişkilerden kaçınmasıdır ve bu gerçekten bağımsız olup olmadığı hakkında denetim elemanının kendi durumu ile ilgilidir. Görünürde bağımsızlık ise, üçüncü kişilerin denetçinin bağımsız olup olmadığı hakkındaki görüşüdür. Denetçi bağımsızlığının hem zihinde hem de görünürde sağlanması gerekmektedir. Denetçi gerçekte bağımsız olsa bile, üçüncü kişilerin kendisinin bağımsız olmadığını düşündürecek ilişkilerden de kaçınmalıdır. Bağımsızlık kuralları denetim biriminde görev yapan kişiler ve denetlenenler arasındaki ilişki üzerinde odaklanmaktadır. Denetçi bağımsızlığı denilince genellikle denetim biriminin yasal bağımsızlığı aklı gelmektedir. Hâlbuki önemli olan yasal bağımsızlığın yanı sıra bireysel olarak her bir denetçinin denetlenen işletmelerden ekonomik ve sosyal anlamda bağımsız olması gerekir (Arslan, 2010 : 1).

Denetçi bağımsızlığını üç seviyeli yaklaşımla açıklamak mümkündür. Bunlar; programlama seviyesindeki bağımsızlık, inceleme seviyesindeki bağımsızlık ve raporlama seviyesindeki bağımsızlıktır (Erken, 2009: 19). Bu bağlamda bağımsızlık denetim sürecinin bütün aşamalarını kapsar. Denetim kuruluşları ve denetçilerin programla ve inceleme aşamalarında bağımsız davranıp, raporlarını yazarken aksi davranışta bulunmaları aldatıcı bir durum olur. Bu nedenle denetçilerin, denetim faaliyetlerinin her aşamasında bağımsızlığa riayet etmeleri gerekmektedir.

Başlangıçta bağımsızlık kavramı denetçilerin kurum dışından sözleşme yapılmak suretiyle görevlendirildiğini belirtmek ve kurum içerisindeki denetçilerden ayırmak amacıyla kullanılmıştır. Bugün gelinen nokta itibarıyla bağımsızlığın anlamının ne denli genişlediği daha iyi anlaşılmaktadır (Erken, 2009: 19). Yukardaki tanımların hepsinde, denetçi bağımsızlığının iki önemli yönü olan doğruluğun ve tarafsızlığın öne çıktığı görülmektedir (Salehi vd., 2009: 166).

### DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞINA YÖNELİK TEHDİTLER

Denetçi bağımsızlığı birçok faktör tarafından tehdit edilmektedir. UK, EC ve IFAC denetçi bağımsızlığını tehdit eden faktörlerle ilgili benzer yaklaşımları benimsemişler. UK, EC ve IFAC denetçi bağımsızlığına yönelik tehditleri beş ana gruba ayırmıştır. Bunlar (Allen ve Siegen, 2002: 528-529) ; (Fearnley vd., 2005: 10):

*1-Kişisel menfaat tehditleri (Self-interest threats):* Bu tehditler, genellikle denetçilerin kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmesinden kaynaklanır. Kişisel menfaat tehditleri, denetçilerin duygusal, finansal veya diğer kişisel çıkarlarını içerir. Bunlara örnek olarak, denetçinin ücretini denetlenen işletmeden alması, denetçinin denetlenen işletmenin hisse senetlerine sahip olması, denetçinin denetlenen işletme ile istihdam ilişkisi, denetçinin denetlenen işletmeyi kaybetme korkusu gösterilebilir.

*2-Kendi kendini denetleme tehditleri (Self-review threats):* Bu tehditler, denetim firmasının bir üyesinin denetlenen işletmenin daha önceden bir yöneticisi ya da çalışanı olması durumunda ortaya çıkar. Bu durumda birinin kedi yaptığı işi önyargısız olarak değerlendirmesi çok zordur.

*3-Savunma tehditleri (Advocacy threats):* Bu tehditler, denetçinin herhangi bir davada veya durumda denetlenen işletmenin savunucusu olması durumunda ortaya çıkar. Buna örnek olarak denetlenen firma adına bir dava açmada veya üçüncü kişilerle olan anlaşmazlıkların çözümünde denetçinin savunuculuk yapması gösterilebilir. Bu durum denetçi bağımsızlığını tehdit eder.

*4-Yakınlık veya güven tehditleri (Familiarity or trust threats):* Bu tehditler, müşteri işletmenin yakın ilişkilerden etkilenmiş olan denetçilerden kaynaklanır. Bir denetçinin denetlenen işletme ile uzun süreli ve yakın ilişkiler içinde olması, o işletmeye aşırı güven duymasına sebep olabilir. Bu da denetlenen işletme hakkında yeterince şüphe uyandırmadığı için denetim testlerinin objektif olarak yapılmasını engelleyebilir.

*5-Yıldırma tehditleri (Intimidation threats):* Bu tehditler, denetlenen işletmeden kaynaklanır. Bir denetçi, müşteri işletme tarafından gerçekten veya korkutmak için çeşitli tehdit ve baskılarla yıldırılabilir. Bu da denetçi bağımsızlığını zedeler.

Yukarda açıklanan tehditler çerçevesinde denetçi bağımsızlığını zedeleyen faktörlerle ilgili örnekler şu şekilde açıklanabilmektedir: (Commission, 2002:37) ; ( Salehi vd., 2009: 166-167) ; (KGK, 2012: 13) :

- ✓ Denetçinin geçimini sağlamak için müşteriye bağımlılığı,
- ✓ Denetçinin müşteriye denetim dışı hizmetler sunması,
- ✓ Denetçinin müşteri ile yakınlığı,
- ✓ Denetçinin müşteri işletmenin yöneticileri ile yakın ilişkileri,
- ✓ Denetçinin müşterileri ile akraba veya evlilik ilişkisinin olması,
- ✓ Denetçinin yeniden atanmasının yönetim kuruluna bağlı olması,
- ✓ Denetçinin muhasebe müdürüne güvenmesi,
- ✓ Denetçinin müşteri işletmeden doğrudan veya personelleri aracılığıyla ücreti dışında mal ve hizmet kabul etmesi,
- ✓ Denetlenen işletmenin bir müdürünün veya yöneticisinin işletmeden ayrıldıktan sonra denetim firmasında çalışması,
- ✓ Denetçinin aile üyelerinden birisinin denetlenen işletmede üst düzey yönetici pozisyonunda olması,
- ✓ Denetim sonuçları üzerinde etkili olan bir kişinin denetlenen bir işletmenin yönetim kadrosunda ya da denetim komitesinde yer alması,
- ✓ Denetçinin işletme hesaplarıyla ilgili olarak dışardan yapılan doğrulamalara (bankalar, satıcılar, alıcılar vs.) güvenmesi,
- ✓ Denetçinin varlıkların değerlendirilmesinde ve doğrulanmasında yönetime güvenmesi,
- ✓ Denetim piyasasındaki rekabet,
- ✓ Düzenleyici çerçeve,
- ✓ Denetçinin müşteri ile borç veya alacak ilişkilerine girmiş olması,
- ✓ Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin ödenmemiş olması,



- ✓ Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilişkilendirilmesi,

Bir tehdidin önem derecesi; tehdidin gücü, tehdide karışan kişilerin konumu, tehdide yol açan durumun özelliği ve denetim ortamı gibi birçok faktöre bağlıdır. Bundan dolayı bir denetçi, tehdidin önemini değerlendirirken, farklı tehdit türlerinin bir arada ortaya çıkabileceğini de unutmamalıdır. Denetçi bağımsızlığını tehlikeye sokan risk düzeyini, bu tehditlerin tek tek veya birlikte önemi ve denetim üzerindeki etkisi belirleyecektir (Uzay, 2004: 4).

### DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞININ SAĞLANMASI

Denetim firmaları ve denetçiler bağımsız kalma sorumluluğuna sahiptir. Denetçi, tehditleri ortadan kaldırmak veya minimize etmek için gerekli önlemleri almalıdır. Uygulanacak önlemlerin niteliği koşullara bağlı olarak değişmektedir. Denetçi bağımsızlığının sağlanmasına yönelik önlemler genel olarak üç kategoriye ayrılır. Bunlar (ICAEW, 2003: 7-8):

*1. Mesleki ve yasal düzenlemelerle sağlanan önlemler:* Mesleki ve yasal düzenlemeler ile sağlanan koruyucu önlemlere örnekler aşağıda verilmiştir;

- ✓ Mesleğe girmek için eğitim, öğretim ve deneyim şartları,
- ✓ Sürekli eğitim gereksinimleri,
- ✓ Mesleki standartlar, gözetim ve disiplin süreçleri,
- ✓ Bir denetim firmasının kalite kontrol sisteminin dış kontrolden geçirilmesi.
- ✓ Denetim firmasının bağımsızlık şartlarını düzenleyen mevzuat.

*2. Denetçi kuruluş tarafından sağlanan önlemler:* Denetim firmasının kendi sistemleri ve prosedürleri dahilindeki önlemleri ile ilgili örnekler aşağıda verilmiştir;

- ✓ Bağımsızlığa yönelik tehditlerin tanımlanması ve bu tehditleri ortadan kaldırmak veya azaltmak için önlemlerin alınmasına ilişkin yazılı bağımsızlık politikaları,
- ✓ Bağımsızlığın önemini vurgulayan sağlam liderlik ve denetim ekibi üyelerinin kamu yararına hareket etmesi,
- ✓ Denetim kalitesini artırmak için politika ve prosedürler,
- ✓ Yapılan çalışmayı gözden geçirmek veya gerektiğinde başka tavsiyede bulunmak için başka bir muhasebecinin eklenmesi,
- ✓ Denetim firmasına ait politikaların ve bunlardaki değişikliğinin tüm ortaklara ve personele zamanında iletilmesi,

- ✓ Denetim ekibi üyelerinin, denetlenen işletmenin yönetim kararlarında bulunmayacağına veya sorumluluk üstlenmeyeceğine dair politikalar ve prosedürler,
- ✓ Üst düzey personelin rotasyonu, denetim komiteleri ile görüşmeler,
- ✓ Denetçinin finansal çıkarları veya ilişkileri bağımsızlığa tehdit oluşturduğunda denetim ekibinden çıkarılması,
- ✓ Politikalara ve usullere uygunluğu teşvik etmek için disiplin mekanizması.

3. *Denetlenen işletme tarafından sağlanan önlemler:* Denetlenen işletme içinde sağlanan koruma önlemlerine örnekler aşağıda verilmiştir;

- ✓ İşletme yönetimi denetçi firmayı tayin ettiğinde, yönetim dışındaki diğer personelin atamayı onaylaması,
- ✓ Denetlenen işletmenin yönetsel kararları verecek yetkin personele sahip olması,
- ✓ Denetlenen işletmenin doğru finansal raporlama taahhüdünü vurgulayan politikalar ve prosedürler,
- ✓ Etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olması,
- ✓ Denetim firmasının hizmetleriyle ilgili iletişimleri ve gözetimi sağlayan denetim komitesinin olması.

Diğer taraftan denetçi bağımsızlığını sağlamak için standart koyucunun kullanabileceği koruma önlemlerini dört seviyede açıklamak mümkündür. Bunlar (Allen ve Siegel, 2002: 529-530):

1. Mutlak yasaklama: Örneğin, denetçinin denetlenen bir işletmeye doğrudan herhangi bir finansal yatırım yapmasının yasaklanması.

2. Herhangi bir faaliyete izin vermek, ancak kapsamını kısıtlamak: Örneğin, denetim dışı hizmetlerden elde edilen gelirin, müşteri işletmenin ödediği toplam miktarın %5'inden fazla olmaması.

3. Herhangi bir faaliyete izin vermek, ancak tehdidi ortadan kaldıran veya hafifleten başka politikalar veya prosedürler belirlemek: Örneğin, bir yakınlık tehdidini hafifletmek için belli bir süre geçtikten sonra sorumlu denetçinin zorunlu olarak değiştirilmesi.

4. Herhangi bir faaliyete izin vermek, ancak denetçinin denetlenen müşterinin yönetimine, denetim komitesine, yönetim kuruluna veya diğer kişilere bilgileri sunmasını gerekli kılmak: Örneğin, denetlenen işletmeye denetçi tarafından sağlanan tüm hizmetlerin niteliği ve bu hizmetler için alınan ücretlerin işletmenin denetim komitesine açıklanması.

Bağımsızlık denetim mesleğinin temel taşıdır. Bağımsızlık olmaksızın denetçinin görüşleri 3. kişiler için şüphelidir. Ayrıca üçüncü taraflar, bağımsızlık olmadan dış denetçilere ihtiyaç duyulmayacağına inanmaktadır. Bu nedenle bir denetçi, bağımsızlığını korumak için denetim planlamasında, denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde ve denetim raporunun yazılmasında olumsuz etkilere karşı dikkatli olmalıdır (Salehi vd., 2009: 166).

Bağımsızlığı tehdit eden faktörlerin ortaya çıkması halinde, bağımsızlığı korumak için gerekli önlemler alınmalıdır. Alınan önlemlerin tehditleri ortadan kaldırmadığı anlaşıldığında, bağımsızlığın zedelendiği ve ortadan kalktığı kabul edilir. Denetim firmaları veya denetçiler denetim faaliyetlerini yürütürken karşılaştıkları bağımsızlığa yönelik tehditleri, bunlara yönelik alınan önlemleri ve bu konuda yapılan tüm değerlendirmeleri yazılı olarak kayda almak ve saklamak zorundadırlar. Bağımsızlığın zedelendiği veya ortadan kalktığı haller KGK'ye bildirilir ve Kurumdan onay alınmak suretiyle ilgili denetim sözleşmesi sonlandırılır (KGK, 2012 : 13).

## ALAN ARAŞTIRMASI

### Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Bu çalışmada amaç, YMM'lerin denetçi bağımsızlığına yönelik tehditler ve koruma önlemleriyle ilgili görüşlerini ortaya koymaktır. Ayrıca çeşitli değişkenlere göre YMM'lerin denetçi bağımsızlığı ile ilgili görüşleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığını araştırmaktır.

Araştırmanın evrenini Gaziantep'te faaliyette bulunan YMM'ler oluşturmaktadır. Gaziantep YMM Odasına kayıtlı toplam 133 YMM bulunmaktadır. Bunların 52 tanesi komşu illerde faaliyet göstermektedir. İş adresi Gaziantep olan toplam 81 YMM bulunmaktadır (<http://www.gaziantepymm.org>). Bu kapsamda, Gaziantep'te faaliyette bulunan 81 YMM'den 75'ine ulaşılabilmektedir.

Veri toplama aracı olarak, anket yöntemi kullanılmıştır. Anket, YMM'ler ile yüz yüze gerçekleştirilmiştir. Anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; ankete katılan YMM'lerin genel özellikleri, ikinci bölümde ise; YMM'lerin denetçi bağımsızlığı ile ilgili görüşlerini ölçmeye yönelik ifadeler yer almaktadır. YMM'lerin denetçi bağımsızlığı ile ilgili görüşlerinin ölçülmesinde 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Araştırmada, elde edilen verilerin analizi sürecinde SPSS 18 istatistik paket programından yararlanılmıştır. Toplanan veriler; yüzde, frekans, aritmetik ortalama, ANOVA testlerine tabi tutularak analiz edilmiştir.

**Araştırmanın Sonuçları****Genel Bilgiler**

Bu bölümde araştırmaya katılan YMM'lerin; cinsiyeti, eğitim durumu, yaşı, unvanı, iş deneyimi gibi bilgiler yer almaktadır. Elde edilen bulgular ve bunlara ilişkin yorumlar aşağıda verilmiştir.

**Tablo 1: YMM'ler İle İlgili Genel Bilgiler**

<b>Cinsiyet</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
Bayan	2	2,7
Erkek	73	97,3
<b>Yaş</b>		
35-45	41	54,6
46-55	12	16
56-65	11	14,7
65 üstü	11	14,7
<b>Öğrenim Durumu</b>		
Lisans	59	78,6
Yüksek Lisans	14	18,7
Doktora	2	2,7
<b>İş Deneyim</b>		
0-5	12	16
6-10	7	9,4
11- 15	19	25,3
15 ve üzeri	37	49,3
<b>Unvan</b>		
Denetçi Yardımcısı	5	6,7
Denetçi	33	44
Kıdemli Denetçi	11	14,7
Baş Denetçi	7	9,3

Sorumlu Ortak Baş Denetçi	19	25,3
<b>Toplam</b>	<b>75</b>	<b>100,0</b>

Tablo 1’de de görüldüğü gibi, araştırma kapsamında ankete katılan YMM’lerin %2,7’si bayan iken, %97,3’ü erkektir. YMM’lerin çoğunluğu (%54,6) 35-45 yaş, %16’sı 46-55 yaş, %14,7’si 56-65 yaş, %14,7’si 65 üstü yaş aralığında bulunmaktadır. Ankete katılanların büyük bir çoğunluğu (%78,6) lisans mezunu iken, %18,7’si yüksek lisans ve %2,7’si doktora derecesine sahiptir. YMM’lerin %16’sı 0-5 yıl, %9,4’ü 6-10 yıl, %25,3’ü 11- 15 yıl, %49,3’ü ise 15 yıl ve üzeri deneyime sahiptir. Ankete katılanların çoğunluğu (%44) denetçi unvanına sahip iken, %25,3’ü sorumlu ortak baş denetçi, %14,7’si kıdemli denetçi, %9,3’ü baş denetçi ve %6,7’si denetçi yardımcısı unvanına sahiptir.

### YMM’lerin Denetçi Bağımsızlığına İlişkin Görüşleri

Bu bölümde, denetçi bağımsızlığını tehdit eden faktörler ve bunlara ilişkin koruma önlemleri ile ilgili 14 ifadeye YMM’lerin ne derece katıldıkları sorulmuştur. Bu ifadeler, çalışmanın teorik kısmının yazılması sırasında oluşturulmuştur.

Uygulanan anketin güvenilirliği Cornbach’s Alpha ( $\alpha$ ) katsayısı kullanılarak ölçülmüştür. Ölçekte yer alan tüm ifadelerin dâhil edilmesi suretiyle hesaplanan Alpha katsayısının 0,70 ve daha yüksek olması kabul edilebilir güvenilirlik düzeyini ifade eder (Büyüköztürk, 2011:171). Araştırmada Cronbach’s Alpha değeri 0,786 olarak bulunmuştur. Bu sonuçlar, ölçekteki maddelerin güvenilirliklerinin yüksek olduğunu gösterir. YMM’lerin bu ifadelere katılma dereceleri frekans ve yüzde olarak Tablo 2’de gösterilmiştir.

**Tablo 2:** YMM’lerin Denetçi Bağımsızlığına İlişkin Görüşleri

İfadeler		5	4	3	2	1	Toplam
Denetim mesleğini diğer mesleklerden ayıran en önemli özellik bağımsızlıktır.	Frekans	53	19	2	-	1	75
	Yüzde	70,7	25,3	2,7	-	1,3	100
Bağımsızlığın sağlanmasında denetçinin sahip olduğu etik değerlerin büyük önemi vardır.	Frekans	42	27	3	3	-	75
	Yüzde	56	36	4	4	-	100
Denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmesi bağımsızlığı zedeler.	Frekans	30	19	9	12	5	75
	Yüzde	40	25,3	12	16	6,7	100

Denetim firmasının düşük ücretle müşteri kabul etmesi bağımsızlığı zedeler.	Frekans	35	26	5	5	4	75
	Yüzde	46,7	34,7	6,7	6,7	5,2	100
Denetim firmasının daha fazla müşteri ile çalışma arzusu bağımsızlığı zedeler.	Frekans	20	30	8	13	4	75
	Yüzde	26,7	40	10,7	17,3	5,3	100
Denetçinin müşteriye denetim dışı hizmetler sunması bağımsızlığı zedeler.	Frekans	15	20	6	23	11	75
	Yüzde	20	26,7	8	30,7	14,6	100
Denetim firmasının işletme yönetimi tarafından seçilmesi bağımsızlığı zedeler.	Frekans	26	18	12	13	6	75
	Yüzde	34,7	24	16	17,3	8	100
Müşterilerini uzun süre elinde tutmak isteyen denetim firmaları bağımsızlığı zedeleyecek davranışlar sergileyebilirler.	Frekans	21	34	8	9	3	75
	Yüzde	28	45,3	10,7	12	4	100
Sorumlu ortak denetçinin rotasyonu, bağımsızlığı zedeleyecek davranışların oluşmasını engeller	Frekans	27	30	7	10	1	75
	Yüzde	36	40	9,4	13,3	1,3	100
Denetim firmasının bir işletmeyi uzun süre denetlemesi, denetçinin sektörü daha iyi tanınmasına ve denetimin kalitesinin artmasına yol açar.	Frekans	25	27	5	12	6	75
	Yüzde	33,3	36	6,7	16	8	100
Denetim firmalarının birbiri ile rekabete girmesi bağımsızlığa gölge düşürür.	Frekans	29	28	3	12	3	45
	Yüzde	38,7	37,3	4	16	4	100
Denetçinin, bağımsız, tarafsız ve dürüst olması denetim raporunun güvenilirliğini artırır.	Frekans	64	10	-	-	1	75
	Yüzde	85,3	13,4	-	-	1,3	100
Bağımsızlığın sağlanmasında en büyük sorumluluk denetçilere düşmektedir.	Frekans	58	15	-	1	1	75
	Yüzde	77,4	20	-	1,3	1,3	100
Denetçinin özel yaşamında denetlediği işletme sahipleri/yöneticileri ile ilişkisinin olması bağımsızlığa gölge düşürür.	Frekans	25	29	4	16	1	75
	Yüzde	33,3	38,7	5,3	21,4	1,3	100

(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum ve (5) Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 2’de de yer alan YMM’lerin denetçi bağımsızlığına ilişkin görüşlerini aşağıdaki başlıklar altında yorumlamak mümkündür. Bunlar:

- ✓ “Denetim mesleğini diğer mesleklerden ayıran en önemli özellik bağımsızlıktır” görüşüne YMM’lerin neredeyse tamamına yakını (%96) katılmaktadır.
- ✓ “Bağımsızlığın sağlanmasında denetçinin sahip olduğu etik değerlerin

büyük önemi vardır” görüşüne YMM’lerin büyük bir çoğunluğu (%92) katılmaktadır. Bağımsızlığın sağlanması için ne kadar önlem alınırsa alınsın, bu işin temeli denetçinin sahip olduğu etik değerlere ve vicdani sorumluluğuna dayanmaktadır.

- ✓ “Denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmesi bağımsızlığı zedeler” görüşüne YMM’lerin %65,3’ü katılırken, %22,7’si katılmamakta, %12’si ise kararsız kalmaktadır. Bu sonuç, denetçinin ekonomik anlamda denetlenen işletmeye bağımlı olmaması gerektiğini göstermektedir.
- ✓ “Denetim firmasının düşük ücretle müşteri kabul etmesi bağımsızlığı zedeler” görüşüne YMM’lerin büyük bir çoğunluğu (%81,4) katılmaktadır. Düşük ücretle müşteri kabul etmek hem rekabete yol açabilir, hem de denetim kalitesini düşürebilir. Bunlar da denetçi bağımsızlığının zedelenmesine neden olabilir.
- ✓ “Denetim firmasının daha fazla müşteri ile çalışma arzusu bağımsızlığı zedeler” görüşüne YMM’lerin %66,7’si katılırken, %22,6’sı katılmamakta, %10,7’si ise kararsız kalmaktadır. Denetçinin kapasitesinin üzerinde müşteri ile çalışması denetimin kalitesini düşürecektir.
- ✓ “Denetçinin müşteriye denetim dışı hizmetler sunması bağımsızlığı zedeler” görüşüne YMM’lerin %46,7’si katılırken, %45,3’ü katılmamakta, %8’i ise kararsız kalmıştır. Bu konuda net bir sonucun ortaya çıkmadığını söylemek mümkündür.
- ✓ “Denetim firmasının işletme yönetimi tarafından seçilmesi bağımsızlığı zedeler” görüşüne YMM’lerin %58,7’si katılırken, %25,3’ü katılmamakta, %16’si ise kararsız kalmıştır. Ayrıca denetçinin yeniden atanması da yönetim kurulunun onayına bağlıdır. Denetçi bu durumu düşünerek, işletme yönetimini memnun etmeye çalışacaktır. Bu da denetçinin bağımsızlığı zedeleyecek davranışlar içine girmesine sebep olabilir.
- ✓ “Müşterilerini uzun süre elinde tutmak isteyen denetim firmaları bağımsızlığı zedeleyecek davranışlar sergileyebilirler” görüşüne YMM’lerin çoğunluğu (%73,3) katılmaktadır. Buradan denetçinin müşteriyi kaybetmemek için bağımsızlığı zedeleyecek davranışlar içine girebileceği sonucunu çıkarabiliriz.
- ✓ “Sorumlu ortak denetçilerin rotasyonu, bağımsızlığı zedeleyecek davranışların oluşmasını engeller” görüşüne YMM’lerin çoğunluğu (%76) katılmaktadır. Çünkü bir denetçinin bir işletmeyi uzun süre denetlemesi

yakınlık ve güven tehdidini oluşturabilir. Eğer denetçi rotasyona tabi tutulursa, bu tehditler ortadan kalkabilir ya da minimum seviyeye çekilebilir.

- ✓ “Denetim firmasının bir işletmeyi uzun süre denetlemesi denetçinin sektörü daha iyi tanmasına ve denetimin kalitesinin artmasına yol açar” görüşüne YMM’lerin çoğunluğu (%69,3) katılmaktadır. Denetçinin uzun süre bir işletmeyi denetlemesi o işletmenin muhasebe süreçlerini iyice tanmasına ve denetim kalitesinin artmasına yol açabilir. Ancak yakınlık ve güven tehditleri gibi bağımsızlığı zedeleyebilecek olumsuzlukları önlemek için belirli bir süreden sonra rotasyon uygulamasında fayda vardır.
- ✓ “Denetim firmalarının birbiri ile rekabete girmesi bağımsızlığa gölge düşürür” görüşüne YMM’lerin çoğunluğu (%76) katılmaktadır. Bu da denetim firmaları arasındaki rekabetin güven unsurunu zedeleyeceğini göstermektedir.
- ✓ “Denetçinin, bağımsız, tarafsız ve dürüst olması denetim raporunun güvenilirliğini artırır” görüşüne YMM’lerin neredeyse tamamı (%98,7) katılmaktadır. Bu da denetçi raporlarına güvenin sağlanmasında bağımsızlık faktörünün çok önemli olduğunu göstermektedir.
- ✓ Bağımsızlığın sağlanmasında en büyük sorumluluk denetçilere düşmektedir” görüşüne YMM’lerin neredeyse tamamına yakını (%97,4) katılmaktadır. Bağımsızlığın sağlanmasında kanun koyuculara ve denetlenen işletmelere de görev düşmekle birlikte en büyük sorumluluk denetçilere aittir. Bu nedenle denetçiler her zaman bağımsız kalma sorumluluğuna sahiptirler.
- ✓ “Denetçinin özel yaşamında denetlediği işletme sahipleri ya da yöneticileri ile ilişkisinin olması bağımsızlığa gölge düşürür” görüşüne YMM’lerin çoğunluğu (%72) denetçi bağımsızlığı ile ilgili ortalamaları ve standart sapmaları Tablo 3’te verilmiştir. Araştırmada ortalamalar 3’ün altında ise negatif, 3,5 ve üzeri ise pozitif, 3 ise nötr olarak algılanmıştır.

**Tablo 3:** Denetçi Bağımsızlığına İlişkin Ortalamalar ve Standart Sapmalar

İfadeler	X	SS
Denetim mesleğini diğer mesleklerden ayıran en önemli özellik bağımsızlıktır	4,64	,671
Bağımsızlığın sağlanmasında denetçinin sahip olduğu etik değerlerin büyük önemi vardır	4,44	,758
Denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmesi bağımsızlığı zedeler	3,76	1,314



Denetim firmasının düşük ücretle müşteri kabul etmesi bağımsızlığı zedeler	4,11	1,134
Denetim firmasının daha fazla müşteri ile çalışma arzusu bağımsızlığı zedeler	3,65	1,202
Denetçinin müşteriye denetim dışı hizmetler sunması bağımsızlığı zedeler	3,07	1,408
Denetim firmasının işletme yönetimi tarafından seçilmesi bağımsızlığı zedeler	3,60	1,336
Müşterilerini uzun süre elinde tutmak isteyen denetim firmaları bağımsızlığı zedeleyecek davranışlar sergileyebilirler.	3,81	1,099
Sorumlu ortak denetçinin rotasyonu, bağımsızlığı zedeleyecek davranışların oluşmasını engeller	3,96	1,058
Denetim firmasının bir işletmeyi uzun süre denetlemesi denetçinin sektörü daha iyi tanınmasına ve denetimin kalitesinin artmasına yol açar	3,71	1,303
Denetim firmalarının birbiri ile rekabete girmesi bağımsızlığa gölge düşürür	3,91	1,199
Denetçinin, bağımsız, tarafsız ve dürüst olması denetim raporunun güvenilirliğini artırır	4,81	,562
Bağımsızlığın sağlanmasında en büyük sorumluluk denetçilere düşmektedir	4,71	,673
Denetçinin özel yaşamında denetlediği işletme sahipleri/yöneticileri ile ilişkisinin olması bağımsızlığa gölge düşürür	3,81	1,159

Tablo 3'te görüldüğü gibi YMM'ler, denetçi bağımsızlığı ile ilgili genel olarak pozitif bir algıya sahiptirler. YMM'lerin denetçi bağımsızlığına ilişkin 13 ifade için pozitif algıya, 1 ifade için de nötr algıya sahip olduklarını söyleyebiliriz. En yüksek ortalama "Denetçinin, bağımsız, tarafsız ve dürüst olması denetim raporunun güvenilirliğini artırır" ifadesine aittir ( $\bar{x}=4,81$ ). Bu da göstermektedir ki, denetçiye olan güvenin sağlanmasında bağımsızlığın çok önemli bir yeri vardır. Diğer taraftan, en düşük ortalama ise, "denetçinin müşteriye denetim dışı hizmetler sunması bağımsızlığı zedeler" ifadesine aittir ( $\bar{x}=3,07$ ). Bu da, denetçilerin denetledikleri işletmelere denetim dışında hizmetler vermesi konusunda katılımcıların nötr olduklarını göstermektedir.

Yukarıda verilen ortalamalar ve standart sapmalar sonra, YMM'lerin denetçi bağımsızlığına ilişkin görüşlerinin yaş, cinsiyet, unvan, eğitim durumu ve deneyim değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediği ANOVA testi kullanılarak analiz edilmiştir. ANOVA testi sonucunda anlamlı farklılık bulunan değişkenler Tablo 4'te verilmiştir.

**Tablo 4:** ANOVA Tablosu

	Varyans	KT	S.d.	KO	F	P
Yaşa Göre						

Denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmesi bağımsızlığı zedeler.	Guruplar arası	11,653	3	3,884	2,377	,077
	Gurup içi	116,027	71	1,634		
	Toplam	127,680	74			
Denetim firmasının bir işletmeyi uzun süre denetlemesi denetçinin sektörü daha iyi tanınmasına ve denetimin kalitesinin artmasına yol açar.	Guruplar arası	34,051	3	11,350	8,808	,000
	Gurup içi	91,496	71	1,289		
	Toplam	125,547	74			
Denetim firmasının işletme yönetimi tarafından seçilmesi bağımsızlığı zedeler.	Guruplar arası	14,036	3	4,679	2,816	,045
	Gurup içi	117,964	71	1,661		
	Toplam	132,000	74			
<b>Eğitime Göre</b>						
Bağımsızlığın sağlanmasında denetçinin sahip olduğu etik değerlerin büyük önemi vardır .	Guruplar arası	7,716	2	3,858	7,990	,001
	Gurup içi	34,764	72	,483		
	Toplam	42,480	74			
Sorumlu ortak denetçinin rotasyonu, bağımsızlığı zedeleyecek davranışların oluşmasını engeller.	Guruplar arası	23,845	2	11,922	14,541	,000
	Gurup içi	59,035	72	,820		
	Toplam	82,880	74			
Denetim firmasının işletme yönetimi tarafından seçilmesi bağımsızlığı zedeler	Guruplar arası	12,465	2	6,232	3,754	,028
	Gurup içi	119,535	72	1,660		
	Toplam	132,000	74			
<b>Ünvana Göre</b>						
Denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmesi bağımsızlığı zedeler.	Guruplar arası	16,177	4	4,044	2,539	,047
	Gurup içi	111,503	70	1,593		
	Toplam	127,680	74			
<b>Deneyime Göre</b>						
	Guruplar arası	14,065	3	4,688	2,822	,045

Denetim firmasının işletme yönetimi tarafından seçilmesi bağımsızlığı zedeler.	Gurup içi	117,935	71	1,661		
	Toplam	132,000	74			
* Bütün değişkenler için ANOVA testi uygulanmış, ancak sadece anlamlı farklılık bulunan değişkenler raporlanmıştır.						

Tablo 4'te görüldüğü gibi yaş değişkenine göre, YMM'lerin "denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmesi bağımsızlığı zedeler" ( $p=0,077<0,05$ ), "denetim firmasının bir işletmeyi uzun süre denetlemesi denetçinin sektörü daha iyi tanınmasına ve denetimin kalitesinin artmasına yol açar" ( $p=0,000<0,05$ ) ve "denetim firmasının işletme yönetimi tarafından seçilmesi bağımsızlığı zedeler" ( $p=0,045<0,05$ ) görüşleri 0,05 anlamlılık düzeyinde farklılık göstermektedir. Eğitim değişkenine göre, "bağımsızlığın sağlanmasında denetçinin sahip olduğu etik değerlerin büyük önemi vardır" ( $p=0,001<0,05$ ), "sorumlu ortak denetçinin rotasyonu bağımsızlığı zedeleyecek davranışların oluşmasını engeller" ( $p=0,000<0,05$ ) ve "denetim firmasının işletme yönetimi tarafından seçilmesi bağımsızlığı zedeler" ( $p=0,028<0,05$ ) görüşleri 0,05 anlamlılık düzeyinde farklılık göstermektedir. Ünvana göre, YMM'lerin "denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmesi bağımsızlığı zedeler" ( $p=0,047<0,05$ ) görüşü ve deneyim değişkenine göre, "denetim firmasının işletme yönetimi tarafından seçilmesi bağımsızlığı zedeler" ( $p=0,045<0,05$ ) görüşü 0,05 anlamlılık düzeyinde farklılık göstermektedir.

### SONUÇ VE ÖNERİLER

Son yıllarda başta ABD ve bazı Avrupa ülkeleri olmak üzere birçok ülkede yaşanan muhasebe skandalları denetçiye olan güveni sarsmış ve denetçilerin yeterince bağımsız olup olmadıkları kamu tarafından sorgulanır hale gelmiştir. Bunun üzerine denetçi bağımsızlığı ile ilgili düzenlemelerin revize edilmesi gündeme gelmiştir. Bu bağlamda, başta AICPA, SEC, AB Komisyonu ve IFAC olmak üzere çeşitli kuruluşlar tarafından denetçi bağımsızlığına ilişkin tehditler ve bu tehditlerle ilgili önlemler ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Bu çalışmada, Gaziantep'te faaliyette bulunan YMM'lerin denetçi bağımsızlığı ile ilgili görüşlerini belirlemek amacıyla bir araştırma yapılmıştır. Yapılan çalışmada elde edilen sonuçlar aşağıda özetlenmiştir:

-YMM'ler, denetim mesleğini diğer mesleklerden ayıran en önemli özelliğin bağımsızlık olduğu, bağımsızlığın sağlanmasında ise denetçinin sahip olduğu etik değerlerin önemli olduğu görüşündedirler.

-YMM'ler, denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmesinin, denetim firmasının düşük ücretle müşteri kabul etmesinin, denetim firmasının işletme

yönetimi tarafından seçilmesinin, denetim firmaları arasındaki rekabetin bağımsızlığı zedeleyebileceği görüşündedirler.

-YMM'ler, sorumlu ortak denetçilerin rotasyona tabi tutulmasının bağımsızlığı zedeleyecek davranışların oluşmasını engelleyeceği görüşündedirler.

-YMM'ler, denetçilerin bağımsız, tarafsız ve dürüst olmasının denetim raporlarına olan güveni arttıracığını, bu yüzden denetçilerin özel yaşamlarında bile bağımsızlığı zedeleyecek olumsuzluklardan sakınmaları gerektiğini düşünmektedirler.

-Denetim firmalarının denetlediği işletmelere, denetim dışı hizmetler sunmasının bağımsızlığı zedeleyeceği konusunda ise YMM'lerin nötr oldukları tespit edilmiştir.

Yapılan araştırma sonuçlarını da dikkate alarak denetçi bağımsızlığın sağlanmasıyla ilgili olarak aşağıdaki konuların dikkate alınmasında fayda vardır. Bunlar:

-Denetim firmasının seçimi işletme yönetimine bırakılmamalıdır. Çünkü bu durumda denetçiler müşteriyi kaybetmemek için bağımsızlığı zedeleyecek davranışlar sergileyebilmektedir. Bu noktada iş dağıtımını KGK veya KGK'nin belirleyeceği bağımsız bir birim tarafından adilce yapılabilir. Bu durumda denetçi müşteriyi memnun etme çabasına girmeyecektir.

-Denetim firmaları denetim ücretini doğrudan denetlenen işletmelerden almamalıdır. Bunun yerine bağımsız bir kurum tarafından denetçi firmaya ödenebilir.

-Denetim firmaları bağımsızlığa yönelik tehditleri ve bu tehditleri ortadan kaldırmak veya azaltmak için alınacak önlemlerle ilgili yazılı bağımsızlık politikaları belirlemelidirler.

-Denetim firmaları, politikalara ve usullere uygunluğu teşvik etmek için disiplin mekanizmasını işletmelidirler.

-Denetim firmaları, denetim elemanlarına meslek etiğini kazandırmak için hizmet içi eğitimlere önem vermelidirler.

-Denetim firmaları üst düzey personeli belirli sürelerle rotasyona tabi tutmalıdır.

-Denetçinin finansal çıkarları veya ilişkileri bağımsızlığa tehdit oluşturduğunda denetim ekibinden çıkarılmalıdır.

-Kamu Gözetimi Kurumu tarafından denetim firmaları sıkı bir şekilde kontrol edilmeli ve kurallara uymayanlar cezalandırılmalıdır.

-İşletmelerdeki denetim komiteleri aktif olarak görev almalı ve denetçilere yardımcı olmalıdır.

-KGK denetçi bağımsızlığını ortadan kaldıran durumları net olarak belirlemeli, özellikle ilgili yönetmelikte bahsedilen doğrudan ve dolaylı menfaatlerinin neler olduğunu detaylandırmalıdır.

Denetime olan güvenin sağlanmasında denetçi bağımsızlığının önemli bir yeri vardır. Bağımsızlığın sağlanmasında ise birinci derecede sorumluluk denetçiye ait olmakla birlikte, müşteri işletmelere ve düzenleme yetkisine sahip kurumlara büyük görevler düşmektedir.

**KAYNAKÇA**

- Allen, William, T. ve Siegel, Arthur (2002), “**Threats and Safeguards in the Determination of Auditor Independence**”, Washington University Law Review, Vol. 80, Issue 2, pp.518-543.
- Alleyne, Philmore, Alvin - Devonish, Dwayne - Alleyne, Peter (2006), “**Perceptions of Auditor Independence in Barbados**”, Managerial Auditing Journal, Vol. 21, Issue: 6, pp.621-635.
- Arslan, Ahmet (2010), “Bağımsızlık ve Tarafsızlık Noktasından Denetim Mesleğinde Etik Kurallar Üzerine”,  
<https://www.dunya.com/gundem/bagimsizlik-ve-tarafsizlik-noktasindan-denetim-mesleginde-etik-kurallar-haberi-106335> (20.06.2017).
- Barbadillo, Emiliano Ruiz - Nieves Gomez Aguilar - Nieves Carrera (2009), “**Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence Evidence From Spain**”, Auditing: A Journal of Practice and Theory, 28(1), pp. 113-135.
- Büyüköztürk, Şener (2011), **Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı**, Pegem Akademi, Ankara.
- Comission (2002), “Comission Recommendation, Statutory Auditors’ Independence in the EU; A Set Fundamental Principles”, <http://www.justice.gov.md/file/Centrul%20de%20armonizare%20a%20le%20gislativei/Baza%20de%20date/Materiale%202010/Legislatie/32002H0590-En.PDF> (10.05.2017)
- Dandago, Isa Kabiru (2013), “**Effects of Rotation on Auditor Independence and Quality of Audit Service in Malaysian Banking Industry**”, Issue in Social and Environmental and Accounting, (4), 95-110.
- Demir, Esra ve Çiftçi, Yavuz (2016), “**Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması**”, KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 18 (31): ss. 88-97.
- Erdikler, Şaban (2003), “**Bağımsız Denetimin Sahibi Kim?**”, Dünya, 22.01.2003, Çarşamba.
- Erken, Hasan (2009), “Denetimde Bağımsızlık Kavramı”, Denetişim Dergisi, <http://kidder.org.tr/wp-content/uploads/denetisim/1.%20SAYI.pdf> (01.05.2017).

- Fearnley, Stella - Beattie, Vivien - Brandt, Richard (2005), “**Auditor independence and audit risk: a reconceptualisation**”, Journal of International Accounting Research 4(1): pp. 39-71.
- ICAEW, (2003), “Reviewing auditor independence”, [http://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and\\_assurance/audit/guidance-for-audit-committees/reviewing-auditor-independence.ashx](http://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and_assurance/audit/guidance-for-audit-committees/reviewing-auditor-independence.ashx) (15.05.2017).
- IIA (2011), Uluslararası İç Denetim Standartları, [https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards\\_2011\\_Turkish.pdf](https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards_2011_Turkish.pdf) (01.05.2017).
- IFAC (2006), “**Code of Ethics for Professional Accountants**”, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ifac-code-of-ethics-for.pdf> (20.05.2017).
- KGK. (2012), **Bağımsız Denetim Yönetmeliği**, T.C. Resmi Gazete, 28509, 26 Aralık 2012.
- Sabbir, Ahmed (2008), “**Auditor Independence: Threats and Safeguards**”, [http://www.icab.org.bd/images/stories/download/download/CPE%20Seminar%20paper\\_Sabbir%20Ahmed\\_09Mar08.pdf](http://www.icab.org.bd/images/stories/download/download/CPE%20Seminar%20paper_Sabbir%20Ahmed_09Mar08.pdf) (10.05.2017).
- Salehi, Mahdi - Mansoury, Ali - Azary Zhila (2009), “**Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran**”, International Journal of Economics and Finance, Vol. 1, No. 1, pp. 165-174.
- SPK (2006), **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, T. C. Resmi Gazete, 26196, 12 Haziran 2006.
- Uzay, Şaban (2004), “**Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı**”, [www.iibf.erciyes.edu.tr/akademik/suzay/suzay\\_d1e.pdf](http://www.iibf.erciyes.edu.tr/akademik/suzay/suzay_d1e.pdf) (16.05.2017).
- Yıldırım, Murat (2005), “Uluslararası Son Gelişmeler Işığında Denetçinin Bağımsızlığı, 3568 Sayılı Yasa ve Türkiye'deki Durum”, [http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/006/\(11.06.2017\)](http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/006/(11.06.2017)).
- Wu, Huiying - Ying, Sammy, Xiaoyan (2016), “**Realizing Auditor Independence in China: Insights from the Local Context**”, Contemporary Management Research, Vol. 12, No. 2, pp. 245-272, [http://www.gaziantepymmo.org/index.php?p=uye\\_bilgileri](http://www.gaziantepymmo.org/index.php?p=uye_bilgileri) (01.04.2017)

