

BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINDA TÜRKİYE’DE YAPILAN YASAL DÜZENLEMELERİN BAĞIMSIZ DENETİM ÜZERİNE ETKİLERİ*

Öğr. Gör. Dr. Abdulaziz ERTAŞ**

Prof. Dr. Tuğrul KANDEMİR ***

Makale Gönderim Tarihi: 26.12.2019 / Makale Kabul Tarihi: 01.06.2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

2001 yılından itibaren yaşanan hileli finansal raporlamalar bağımsız denetimin gelişiminde etkili olmuş ve bağımsız denetime olan güveni zedelemiştir. Güvenin tekrar sağlanması için ulusal ve uluslararası birçok yasal düzenleme yapılmıştır. Türkiye’deki bağımsız denetime yönelik düzenlemeler incelenmiş, bu düzenlemelerin denetim kalitesini, bağımsız denetçileri ve denetlenen işletmelere etkileri araştırılmış, denetimi düzenleyen kurumların etkinliği ve sektörün beklentileri tespit edilmeye çalışılmıştır. Veri toplamada anket yöntemi benimsenmiş olup, istatistiki bölge birimi sınıflaması (İBBS) düzey 1’de bulunan bağımsız denetim yetkisine sahip meslek mensupları örnekleme dahil edilmiştir. Veriler SPSS 22 paket programıyla analiz edilmiştir. Ulaşılan sonuçlar özet olarak şöyledir: Bölgeler itibarı ile cevaplarda anlamlı farklılığa rastlanmamıştır. Vergi mevzuatı ve diğer mevzuat hükümleri ile denetim standartlarının birbiri ile uyumlu hale getirilmesi gerektiği, denetim kapsamının genişletilirken bir standarda bağlı kalınması gerektiği, denetim kapsamının denetlenen işletme yönetimi tarafından bilinmediği tespit edilmiş, KGK bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemekte başarılı olduğu saptanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetim Kalitesi, Kamu Gözetimi Kurumu

* Bu çalışma, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde hazırlanan “Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye’de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri” Başlıklı Doktora Tezinden Üretilmiştir

** Afyonkarahisar Sağlık Bilimleri Üniv. Sağlık Bilimleri Fakültesi aertas4@hotmail.com, ertas@aku.edu.tr
Orcid : 0000-0002-3074-5631

*** Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F., kandemir@aku.edu.tr, Orcid : 0000-0002-3544-7422

THE EFFECTS OF AUDITING REGULATIONS ON INDEPENDENT AUDITING PROCESS IN TURKEY**ABSTRACT**

Fraudulent financial reporting since 2001 has impaired confidence in independent auditing. However, this situation was effective in the development of an independent audit. Many national and international regulations have been made to restore confidence. Examined arrangements for independent auditing in Turkey in the study, control the quality of these embodiments, independent auditors and their impact on the audited company researched the effectiveness of the control of the issuing institution and the expectations of the sector are to be determined. The survey method was used for data collection and the professional auditors with independent audit authority at the level of statistical regional unit classification (NUTS) were included in the sample. Data were analyzed with the SPSS 22 package program. The results are summarized as follows: No significant difference was found in the responses by regions. It has been determined that the tax legislation and other legislative provisions and audit standards should be harmonized with each other, that the scope of the audit should be adhered to a standard, the scope of the audit is not known by the audited business management, and it has been found that the POA is successful in authorizing independent audit institutions and auditing their activities.

Keywords: Independent Auditing, Quality of Auditing, Public Oversight Institution

1. GİRİŞ

Finansal tabloların önemli hatta içerip içermediğinin tespit edilmesi için denetim ve kamu denetiminin dışında bağımsız birimlerce denetimi (Bağımsız denetim) önemli hale gelmiştir. Bağımsız denetim, finansal tablo ve faaliyetlerin önceden belirlenen standartlara uygunluğunu araştırmak amacıyla bilgi / belge toplamak ve denetim raporunu hazırlayarak kullanıcılarına aktarmayı kapsayan bir süreçtir. Bu süreç 19.yy'da hilelerin tespit edilmesi amacıyla yapıyorken zamanla finansal tablolara dayalı kredi ölçütlerinin geliştirilmesi, yönetime danışmanlık hizmeti sağlanması ve güvenilir bilgi elde edilmesi gibi amaçlar öne çıkmıştır. Bu amaçları gerçekleştirmek ve etkin bağımsız denetimi sağlamak için yasalar çıkartılmış, meslek ve denetim standartları hazırlanmıştır. 2001 yılından sonra dünyada yaşanan hileli finansal raporlamalar yeni yasalar ve denetim standartlarını beraberinde getirmiştir. Bu süreci takip eden Türkiye'de son yıllarda bağımsız denetim alanında yasa çalışmaları yapmıştır.

Türkiye'de bağımsız denetim uygulamaları yabancı sermayeli işletmelerin finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, yabancı denetim firmaları tarafından 1970'te başlanmış, 1987 yılında Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile yasal alt yapı oluşturulmaya başlanmıştır. SPK, Merkez Bankası, Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Bankalar Birliğinin yetkisi içinde denetim düzenlemeleri yapılmıştır. 2011 yılında çıkarılan 6102 sayılı TTK, akabinde çıkartılan bağımsız denetim yönetmeliği ve

KGK düzenlemeleri esas alınarak denetim faaliyetleri yürütülmektedir. Denetimde düzenleme yetkisinin KGK'ya verilerek uygulamalarda bütünlük sağlanması hedeflenmiştir.

Türkiye'de bağımsız denetim ile ilgili yapılan yasal düzenlemelerin bağımsız denetimi nasıl etkilediği bağımsız denetçilerin bakış açısıyla irdelenmiş, mevcut durum ve sektör beklentileri araştırılmıştır.

2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Çalışmada 6102 sayılı TTK ile beraber yapılan yasa ve yasa benzeri düzenlemelerin bağımsız denetimin kalitesini, etkinliğini ve bağımsız denetçileri nasıl etkilediği tespit ederek karşılaşılan sorunlara çözüm önerileri geliştirmeyi amaçlamaktadır.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Bağımsız denetim kapsamında yapılan yasal düzenlemelerin bağımsız denetime etkisi kapsamında ulusal ve uluslararası alanda yapılan çalışmalar incelenmiştir.

Sağlam ve Azgın (2016), Yeni TTK'nın muhasebe ve denetime ilişkin getirdiği yenilikler, sorunlar ve çözüm önerileri araştırılmıştır. Ticari bilanço ve mali bilanço ayırımının olması, denetimde sorunlara yol açtığı, Muhasebe Uygulama Tebliğine göre hazırlanan finansal tabloların TMS/TFRS'ye dönüştürülmeden denetlenmesi denetimin ruhuna aykırı olduğu sonucuna varılmıştır.

Demirtaş (2016), Yeni TTK kapsamında bağımsız denetim düzenlemeleri değerlendirilmiş, bağımsız denetimdeki yenilikler vurgulanmıştır. Yapılan düzenlemeler ile güvenilir bilginin sağlanacağı, yabancı yatırımcılar için güven ortamının sağlanmasına katkı sağlanacağı, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine etkili bir araç olacağı sonucuna varılmıştır.

Erdoğan ve Solak (2016), Şeffaflık raporlarında yer alması zorunlu olan bilgiler incelenmiş olup Türkiye'de bağımsız denetimin yapısı ve dört büyük bağımsız denetim firmasıyla diğer bağımsız denetim firmaları araştırılmıştır. Bağımsız denetim sektör gelirlerinin %80'inin dört büyük firma tarafından elde edildiği, diğer bağımsız denetim firmaları çoğunlukla denetim dışı hizmetlerden gelir sağladıkları saptanmıştır.

Özulucan, vd. (2015), 6102 Sayılı TTK'nın ve KGK'nın bağımsız denetim ve yetkilendirme düzenlemeleri incelenmiştir. Ordu ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına 97 anket uygulanarak Frekans Analizi, One Way Anova Analizi ve T-Testi uygulanarak önermelerin analizleri yapılmıştır.

Karadeniz (2015), İzmir ilinde 10 adet ve Çanakkale ilinde 1 Adet bağımsız denetim kuruluşundaki denetçilerle görüşmeler yöntemi ile araştırma yapılmıştır. Genel olarak 6102 TTK ile bağımsız denetim olumlu etkileyeceği saptanmış ve öneriler sunulmuştur.

Sağlar ve Yüce (2015), bağımsız denetçi adaylarının KGK'dan beklentilerini tespit etmek amacıyla 2013 yılında Adana'da bulunan SMMM' lere yönelik 184 anket çalışması yapılmıştır. Denetçi eğitim ve gözetim yetkisinin TÜRMOB'a verilmesi gerektiğini, diğer görev ve yetkilerin ise KGK tarafından yerine getirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmıştır. TÜRMOB' un KGK' da 1 kişi ile temsil edilmesi meslek üyeleri arasında kabul görmemiştir.

Özçelik vd. (2014), Batı Akdeniz bölgesinde (Antalya, Isparta ve Burdur illeri) muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetime bakış açıları araştırılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının denetim ve TFRS uygulamaları ile ilgili bilgi düzeylerinin düşük olduğu saptanmıştır.

Şenyiğit ve Zeytinoğlu (2014), Literatür araştırmasına dayanılarak zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmiştir. Dünyada düzenleyici kurumların zorunlu denetçi rotasyonunu desteklediklerini ancak denetim firmalarının genellikle buna karşı çıktıkları ve denetlenen işletmelerde konu ile ilgili görüş birliği olmadığı sonucuna varılmıştır.

Güngörmüş (2014), KOBİ'lerin bağımsız denetime yaklaşımlarını etkileyen faktörler ortaya konulması amacı ile çalışma hazırlanmıştır. İstanbul ilindeki KOBİ üst düzey yöneticilerin görüşlerini belirlemek amacıyla 173 işletmeye ulaşılmıştır. Faktör analizi kullanılmış ve işletmelerin bağımsız denetime olumlu yaklaşımları, bağımsız denetimin şeffaflaşma sağlayacağı saptanmıştır.

Senal (2013), Aracı kurum çalışanları ve bağımsız denetçilerin bağımsız denetimden beklentilerini ve bu konudaki farklılıkları tespit etmeyi amaçlanmıştır. SPK listesindeki denetim firmasında çalışan 147 denetçi ve Kamuyu Aydınlatma Platformuna kayıtlı 154 aracı kurum çalışanı ile anket yapıldı. İki grup arasında beklenti farklılıkları tespit edilmiştir.

Aqel (2013), Türkiye'deki bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılar arasında bağımsız denetim fonksiyonu ve bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin beklenti farklarını bulmaya yönelik çalışma yapılmıştır. Çalışma İMKB'de denetim yetkisine sahip bağımsız denetim firmaları denetçileri, İMKB'de işlem gören şirketlerin yöneticileri ve aracı kurumların yöneticilerini kapsayan 131 adet anket yapılmıştır. Analizde Kruskal Wallis Testi ve Mann-Whitney U Testi uygulanmıştır. Türkiye'de bağımsız denetçiler ile halka açık şirketlerin yöneticileri ve aracı kuruluşların yöneticileri arasında algı farklılığı tespit edilmiştir.

Karakoç (2013), Çalışmada 6102 sayılı TTK bağımsız denetim açısından incelenmiştir. Ortaya çıkan değişimler ve bağımsız denetçi eğitimi üzerinde durulmuştur. Bağımsız denetim alanında çok başlı bir yapı olduğu, bağımsız denetim eğitimlerinin standart olmadığı, eğitmenlerin eğitim öncesinde akreditasyona tabi tutması gerektiği sonucuna varmıştır.

Ulusan vd. (2012), Muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK'nin muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri tespit edilmesi için 45 anketten oluşan çalışma yapılmıştır. Verilerinin analizinde aritmetik ortalama, frekans analizi, tek yönlü varyans analizi ve Tukey testi kullanılmıştır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarından 6102 TTK'nin muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklerin doğru ve gerekli olduğu görüşü ortaya çıkmıştır.

Akdoğan ve Yazar (2012), Çalışmada 6102 TTK'nin denetim alanında getirdiği yenilikler incelenmiştir. Veri toplama yöntemi olarak ikincil kaynak tarama yöntemi kullanılmıştır. Yeni TTK ile şeffaflaşma sağlanacağı yapılan yasal düzenlemelerin uluslararası standartlarla aynı yönlü olduğu, muhasebe kadrolarının eğitiminin gerekli olduğu saptanmıştır.

Yapılan incelemede 6102 sayılı TTK çıkartıldığı tarih olan 2011 ve sonrası yapılan çalışmalar baz alınmıştır. Yapılan incelemede çalışmaların çoğunun denetim kalitesi ağırlıklı olduğu, çalışmaların bağımsız denetim kapsamındaki spesifik konuları (denetim ücreti, denetimde rotasyon, bağımsız denetim üst kurumları vb.) irdeledikleri saptanmıştır. Çalışmaların çoğunlukla bölgesel olduğu, içerik ve araştırma kapsamı dar olarak hazırlandığı gözlenmiştir.

Hazırlanan çalışma Türkiye geneli olması, incelenen konu başlıklarının fazlalığı, yeni TTK ile beraber oluşturulan KGK etkinliği ve çıkartılan bağımsız denetim kapsamlı diğer düzenlemelerin bağımsız denetim sektör beklentilerini karşılama düzeyini ölçmesi nedeni ile özgün çalışma sayılmaktadır.

4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI

Araştırmanın hedef kitlesi bağımsız denetim yetkisine sahip denetçilerdir.

Bağımsız denetçilerin yasal düzenlemeler ile ilgili görüşlerinin tespit edilmesi amaçlandığından 50 sorudan oluşan anket formu hazırlanmıştır. Anketin ilk 13 sorusu demografik, son 37' si 5'li likert tipi önermelerden oluşmaktadır. Dört bölüme ayrılan likert tipi önermeler birinci bölümü denetlenen işletmelere etkiler, ikinci bölüm bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarına etkiler, üçüncü bölüm bağımsız denetim kapsamında düzenleme yapan kurumlara etkiler, dördüncü bölüm denetim kalitesine etkiler şeklinde bölümlendirilmiştir.

Araştırma uygulamasının etkinliğini azaltan genel kısıtlar denetçilerin Türkiye genelinde yayılmış ve iletişim bilgilerinin kamu ile paylaşılmamış olmasıdır. Karşılaşılan özel kısıtlar ise denetçilerden iş yoğunluğu nedeni ile randevu alınamaması veya maillerine cevap vermemeleri, çoğu denetçinin denetim yetkisini yeni alması ve denetim yetkilerini aktif kullanmamaları sonucunda yasal düzenlemelerin sonuçları konusunda yeterli yargıya varamamaları olmuştur.

5. ARAŞTIRMANIN ANA KÜTLESİ, ÖRNEKLEM VE VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ

KGK'ye kayıtlı 11.833 bağımsız denetçiden 850 denetçi ile anket gerçekleştirilmiş, NUTS Düzey-1 istatistiki bölge birimleri kriteri temel alınarak KGK'ye kayıtlı bağımsız denetçilerle yüz yüze görüşme ve e-mail yoluyla anket gerçekleştirilmiştir. Sorulara eksiksiz cevap veren 654 anket ile analiz yapılmıştır.

6. ANALİZ YÖNTEMİ VE GENEL GÜVENİLİRLİK DEĞERLERİ

Anket sonuçları SPSS 22 istatistiki paket programlar kullanılarak Bağımsız Örneklem T-Testi ve Tek Yönlü Varyans Analizi, Ki-Kare Bağımsızlık Testi kullanılarak analiz edilmiştir.

37 önermeden oluşan denetim ölçeğinde bulunan güvenilirlik katsayısı (0,871) değeri ile “yüksek güvenilirlik” seviyesindedir.

Cronbach's Alpha	N of Items
0,871	37

7. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırma verilerine göre yapılan analiz ve değerlendirmeler şöyledir:

7.1. Anketlerin Bölgeler Arası Dağılımı

Bağımsız denetçilerin KGK' nin yayınladığı listeye göre İBBS (NUTS)'a göre dağılımı tespit edilmiş ve bu bölgeler itibarı ile cevaplandırılan anketlerin dağılımı Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1: İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırma Kriterlerine Göre Yapılan Anketlerin Bölgeler Arası Dağılımı

	İBBS İtibarı ile Mevcut Denetçi Sayısı ¹	Anket Yapılan Denetçi Sayısı	Bölgelerin Payı %
Kuzeydoğu Anadolu	87	12	1,8
Ortadoğu Anadolu	141	17	2,6
Güneydoğu Anadolu	441	61	9,3
İstanbul	4.763	105	16,1
Batı Marmara	2.253	18	2,8
Ege	1.224	83	12,7
Doğu Marmara	970	48	7,3
Batı Anadolu	199	94	14,4
Akdeniz	1.010	74	11,3
Orta Anadolu	394	43	6,6
Batı Karadeniz	229	73	11,2
Doğu Karadeniz	122	26	4,0
Toplam	11.833	654	100,0

Tabloya göre anket yapılan denetçilerin en fazla olduğu İstanbul bölgesi olup yapılan anketlerin bu bölgedeki oransal payı %16,1 oranındadır.

¹ 2015 yılı verilerine göre listelenmiştir.

7.2. Ankete Katılanların Demografik Özellikleri

Katılımcıların bazı demografik özelliklerine ilişkin frekans dağılım bilgileri Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2 :Demografik Özelliklere İlişkin Frekans Dağılımları

Cinsiyetiniz	Sayı	%	Medeni Durum	Sayı	%
Kadın	20	3,1	Evli	616	97,0
Erkek	634	96,9	Bekâr	19	3,0
Yaş Grupları	Sayı	%	Eğitim	Sayı	%
22-29 Yaş	1	0,2	Lise	3	0,5
30-37 Yaş	40	6,4	Ön lisans	5	0,8
38-45 Yaş	250	40,1	Lisans	546	85,4
46 ve Üzeri	332	53,3	Lisans Üstü	85	13,3
SMMM /YMM’de Çalışma Süresi	Sayı	%	Mesleki Unvan	Sayı	%
1-5 yıl	22	3,5	SMMM	555	84,9
6-10 yıl	74	11,8	YMM	99	15,1
11-15 yıl	160	27,0			
15+	361	57,7			

Çalışma süreleri dikkate alındığında 15 yıl ve üstü hizmet süresi bulunan meslek mensuplarının %57,7 ortalamaya sahip olduğu görülmektedir. Denetçilerin çoğunlukla orta yaş ve üstü ve 15 yıldan fazla deneyimleri olduğu göze çarpmaktadır Mezuniyeti lisans düzeyinde olanlar %85,4 oranındadır. Lisansüstü seviyesinde olanların oranı %13,3’tür. Katılımcılardan serbest muhasebeci mali müşavirler %84,9, yeminli mali müşavirler %15,1 oranındadır.

7.3. Denetim Faaliyetlerini Yaparken Karşılaşılan Sorunlar

Anket formunda denetim faaliyeti yürütülürken en sık karşılaşılan 10 sorun listelenmiş ve bu sorunlardan önem sırasına göre 3 tanesini işaretlemeleri istenmiştir. Yaşanan sorunlar Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3: Bağımsız Denetçilerin, Denetim Faaliyetlerinde Yaşadığı Sorunlar

Öngörülen Sorunlar	Sorun 1	Sorun 2	Sorun 3	Toplam	%
Halen vergi muhasebesi standartlarının uygulanması	10	2	1	13	10,32
Denetlenen işletmelerin UMS'nı uygulamaması	1	5	1	7	5,55
Denetime ilişkin düzenlemelerin yetersizliği	7	3	0	10	7,94
GKGD standartlarına uyumun sağlanamamış olması	2	1	0	3	2,38
Denetim firmaları arasında yaşanan rekabet	0	5	0	5	3,97
Otorite fazlalığı ve bunun yarattığı sorunlar	0	3	6	9	7,14
Mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önemin verilmemesi	5	13	3	21	16,67
Mevzuat karmaşası	13	13	8	34	26,98
Yapılan denetim işleminin kapsamının işletme yönetimi tarafından bilinmemesi	10	2	12	24	19,05
Toplam	48	47	31	126	100.00

Denetim faaliyetlerinde karşılaşılan sorunlar denetçilerin görüşleri alınarak saptanmıştır. Bağımsız denetçilerin denetimde karşılaştıkları sorunların sıralaması şöyledir:

Tablo 4: Denetim Faaliyetlerine Yaparken Karşılaşılan En Önemli 3 Sorun

Sorun		
1.	Sıra	Mevzuat karmaşası
2.	Sıra	Yapılan denetim işleminin kapsamı, işletme yönetimi tarafından bilinmemesi
3.	Sıra	Mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önemin verilmemesi

Bağımsız denetimin kapsamı ve şirketlerin tabi olduğu mevzuat fazlalığı en önemli sorun olarak ifade edilmiştir. İşletme yönetiminin de aynı konuda sıkıntı yaşadıkları yapılan mülakatlarda gözlemlenmiştir.

7.4. Ölçeklere İlişkin Yüzde, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

- Anketin cevapları beşli likert ölçeğine göre toplanmıştır.Söz konusu ölçekler önermeler açısından gruplandırılmış hali şöyledir:
- Denetlenen İşletmelere Etkiler,
- Bağımsız Denetçiler Ve Denetim Kuruluşlarına Etkiler,
- Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkiler,

Denetim Kalitesine Etkiler şeklinde belirlenmiştir.

7.5. Denetlenen İşletmelere Etkiler

Denetlenen işletmelere etkiler boyutu için Tablo 5 ve Tablo 6 kullanılmıştır.

Tablo 5: Denetlenen İşletmelere Etkiler

	2	%	Ortalama	s.s.
Bağımsız denetimin tüm sermaye şirketlerine uygulanmasına ilişkin, kademeli geçiş takvimlendirilerek ilan edilmelidir.	1	0,5	4,26	0,721
	2	3,4		
	3	3,5		
	4	55,2		
	5	37,5		
Denetlenen İşletmeler, bağımsız denetime tabi tutulması ile elde edecekleri fayda, katlanacakları maliyetlerinden fazla olduğunu düşünürler.	1	2,1	3,92	0,978
	2	11,2		
	3	5,8		
	4	54,4		
	5	26,5		
Denetlenen şirketlerin muhasebe elemanları, TFRS, TMS ve denetim standartları ile ilgili yeterli bilgileri mevcut değildir.	1	0,6	4,14	0,764
	2	4,4		
	3	6,1		
	4	58,0		
	5	30,9		
Türkiye’de denetlenen şirketler, bağımsız denetime gereken önemi vermemektedir	1	0,3	4,17	0,776
	2	5,0		
	3	6,1		
	4	54,7		
	5	33,8		

2 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5.Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 6 : Bağımsız Denetime Tabi Firmaların, Bağımsız Denetime İlişkin Bilgi Seviyeleri İle Bağımsız Denetime Verdikleri Önem Arasındaki İlişki Düzeyi

(E)Türkiye’de denetlenen şirketler, bağımsız denetime gereken önemi vermemektedir.

		3	1	2	3	4	5	Toplam
Denetlenen şirketlerin muhasebe elemanları, TFRS, TMS ve denetim standartları ile ilgili yeterli bilgileri mevcut değildir.	1	% (E) içinde	25,0%	0,0	0,0	0,0	75,0	100,0
	2	% (E) içinde	0,0	10,3	13,8	51,7	24,1	100,0
	3	% (E) içinde	0,0	10,0	12,5	40,0	37,5	100,0
	4	% (E) içinde	0,0	5,5	4,5	74,1	15,8	100,0
	5	% (E) içinde	0,5	2,5	6,9	22,8	67,3	100,0
	Toplam	Toplam (N)		2	33	40	358	221
	% (E) içinde		0,3	5,0	6,1	54,7	33,8	100,0

Ki-Kare Test Tablosu

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare	269,510 ^a	16	,000
Likelihood Ratio	200,754	16	,000
Linear-by-Linear Association	41,611	1	,000
Geçerli Anket	654		

Denetlenen şirketlerin bağımsız denetim maliyetlerinin yüksek bulunduğunun gözlemlendiği ve anlamlılık değerinin $p=0,00$ olduğu görülmektedir. Bu değer $p<0,05$ şartını karşıladığından bağımsız denetime tabi firmaların bağımsız denetim bilgi seviyeleri ile denetime verdikleri önem arasındaki ilişki anlamlı bulunduğundan bilgi seviyelerinin yeterli olmaması neticesinde bağımsız denetime yeterli önemi vermedikleri söylenebilir.

7.6. Bağımsız Denetçiler Ve Denetim Kuruluşlarına Etkileri

Yasal düzenlemelerin bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarına etkileri tespit etmek için 7,8 ve 9 numaralı tablolar kullanılmıştır.

3 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 7 :Bağımsız Denetçiler ve Denetim Kuruluşlarına Etkiler

	4	%	Ortalama	s.s.
SPK mevzuatına göre SPK da kayıtlı firmaların denetiminin, denetim firmaları tarafından yapılması olumlu bir düzenlemedir.	1	0,9	4,11	0,791
	2	5,2		
	3	5,2		
	4	59,2		
	5	29,5		
Bağımsız denetçilik mesleki sorumluluk sigorta primleri, oluşturulacak ortak bir fonda toplanması, bağımsız denetimde otokontrol sistemini oluşturacaktır.	1	0,3	4,16	0,659
	2	2,3		
	3	6,3		
	4	63,5		
	5	27,7		
Yasal boşluklar nedeniyle <u>denetçi veya denetim firmaları</u> , müşteri portföylerini koruyabilmek için denetimi olumsuz etkileyecek ödünler vermektedir.	1	0,9	3,99	0,770
	2	5,0		
	3	9,5		
	4	63,3		
	5	21,3		
Denetimde, denetim kuruluşlarının tekelleşmesinin önüne geçecek bir yapı oluşturulmalıdır.	1	0,2	4,28	0,636
	2	2,0		
	3	3,2		
	4	59,0		
	5	35,6		
Denetim kuruluşlarına denetim yetkisinin, sektörler bazında verilmesi denetimde etkinliği artırır.	1	0,6	4,05	0,784
	2	6,4		
	3	5,2		
	4	62,5		
	5	25,2		
Denetçilerin yetiştirilmesinde, yasal boşluklar nedeniyle, mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önem verilmemektedir.	5	10,4	4,00	0,820
	1	0,8		
	2	6,7		
	3	8,6		
	4	59,2		
5	24,8			

4 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

	1	0,5		
Denetimde kalitenin artırılması amacıyla, üniversitelerde “MALİ DENETİM “ bölümünün oluşturulması meslek elemanlarının yetiştirilmesine katkı sağlayacaktır.	2	1,8		
	3	3,4	4,20	0,629
	4	65,4		
	5	28,9		
	1	0,5		
Verilen denetim sertifikaların yurtdışındaki sertifikasyonlarla uyumlu hale getirilmesi, bağımsız denetim mesleğini etkin ve itibarlı hale getirecektir.	2	0,3		
	3	2,4	4,26	0,561
	4	66,4		
	5	30,4		

Sektörde tekelleşme kaygısı yaşandığı gözlemine dayalı anlamlılık düzeyi tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla “Denetimde, denetim kuruluşlarının tekelleşmesinin önüne geçecek bir yapı oluşturulmalıdır” önermesi ile “bağımsız çalışan denetçiler ve denetim firmasında çalışan denetçiler görüşleri”, “denetim kuruluşlarına sağlanan teknik destek “ ve “ sektör bazında yetkilendirme “ ile ilgili önermeler bakımından ilişkiler tespit edilmiş ve ki-kare bağımsızlık testi uygulanmıştır.

Tablo 8: Denetim Kuruluşlarının Tekelleşmesinin Önüne Geçilmesi İle İlgili Beklenti Düzeyi

Denetimde, denetim kuruluşlarının tekelleşmesinin önüne geçecek bir yapı oluşturulmalıdır.							
		1	2	3	4	5	Toplam
Bağımsız çalışan denetçiler	N	1	13	21	331	186	552
	%	0,2	2,4	3,8	60,0	33,7	100,0
Denetim firmasında çalışan denetçiler	N	0	0	0	55	47	102
	%	0,0	0,0	0,0	53,9	46,1	100,0
Toplam	N	1	13	21	386	233	654
	%	0,2	2,0	3,2	59,0	35,6	100,0

Ki-Kare Test Tablosu

	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare	10,705 ^a	4	,030
Likelihood Ratio	15,863	4	,003
Linear-by-Linear Association	9,797	1	,002
Geçerli Anket	654		

Tablo 9: Denetim yetkisinin, sektörler bazında verilmesi denetimdeki etkinlik düzeyi.

Denetim kuruluşlarına denetim yetkisinin, sektörler bazında verilmesi denetimde etkinliği artırır.								
5*		1	2	3	4	5	Toplam	
		%	%	%	%	%	%	
Denetimde, denetim kuruluşlarının tekellesmesinin önüne geçecek bir yapı oluşturulmalıdır.	1	%	0,0	0,0	0,0	0,2	0,0	0,2
	2	%	0,0	0,5	0,2	1,4	0,0	2,0
	3	%	0,0	0,3	0,2	2,3	0,5	3,2
	4	%	0,0	3,2	2,9	48,9	4,0	59,0
	5	%	0,6	2,4	2,0	9,8	20,8	35,6
	Toplam	N	4	42	34	409	165	654
	%	0,6	6,4	5,2	62,5	25,2	100	

Ki-Kare Test Tablosu

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare	244,492 ^a	16	,000
Likelihood Ratio	250,961	16	,000
Linear-by-Linear Association	44,803	1	,000
Geçerli Anket	654		

Literatür araştırmalarında gerek dünyada gerekse Türkiye’de bağımsız denetim şirketlerinde tekelleşme yönünde eğilimlerin olduğu gözlemlenmiştir. Tablo 8’de bağımsız çalışan ve denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin 4 numaralı ölçekte 389 katılımcı ve %59, beş numaralı ölçekte 233 ve %35,6 toplamda ise %94,6 tabloda anlamlılık değeri $p < 0,05$ olduğu, çoğunlukla tekelleşmenin önüne geçecek yasal yapının oluşturulması yönünde güçlü görüş saptanmıştır. Tablo 9’da anlamlılık değeri $p < 0,05$ şartını karşıladığından denetim yetkisinin sektör bazlı verilmesinin denetim kalitesine olumlu etki edeceği, gelişen kalite ile tekelleşmenin önüne geçilebileceği ifade edilebilir.

7.7. Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkiler

Yasal düzenlemelerin Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkileri tespit etmek için Tablo 10 ve Tablo 11 kullanılmıştır.

5 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 10: Bağımsız Denetim Kapsamında Düzenleme Yapan Kurumlara Etkiler

	6*	%	Ortalama	s.s.
	1	0,5		
KGK üyelerinin, seçim veya atamaları yapılırken Akademisyen, SMMM, YMM gibi mesleki unvan şartı aranmalıdır.	2	4,1		
	3	2,6	4,18	0,707
	4	63,0		
	5	29,8		
	1	2,1		
Denetim firmaları tarafından hazırlanan denetim raporlarının kamuyu aydınlatmada ve şeffaflıkta başarı sağlanmıştır.	2	9,8		
	3	11,5	3,80	0,912
	4	59,3		
	5	17,3		
	1	2,3		
Kamu Gözetimi Kurumu; bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemekte başarılı olmuştur.	2	10,9		
	3	11,9	3,71	0,887
	4	63,8		
	5	11,2		
	1	0,5		
KGK, SPK, BDDK, EPDK, Hazine gibi kurumların koordinasyonun sağlanmalı ve talep edilen farklı rapor formatları yeknesak hale getirilmelidir.	2	0,8		
	3	2,3	4,24	0,572
	4	67,7		
	5	28,7		

6 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 11: Yasal Düzenlemeler İle Hazırlanan Denetim Raporlarına Olan Güven Sağlanma Düzeyi

(C) Yapılan yasal düzenlemeler ile hazırlanan denetim raporlarına olan güven sağlanmıştır			1	2	3	4	5	Toplam
6012 Sayılı Türk Ticaret Kanununun ve 6335 sayılı kanunla getirilen düzenlemeler, genel kabul görüşü denetim standartlarıyla uyumludur.	7*							
	1	% (C) içinde	41,7	8,3	8,3	8,3	33,3	100,0
	2	% (C) içinde	0,0	32,1	25,0	35,7	7,1	100,0
	3	% (C) içinde	0,0	6,7	38,3	43,3	11,7	100,0
	4	% (C) içinde	0,6	5,5	8,9	72,3	12,7	100,0
	5	% (C) içinde	0,0	4,9	8,6	21,0	65,4	100,0
		Toplam	8	44	80	396	126	654
Toplam	% (C) içinde	1,2	6,7	12,2	60,6	19,3	100,0	

Ki-Kare Test Tablosu

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Ki-Kare	383,075 ^a	16	,000
Likelihood Ratio	203,121	16	,000
Linear-by-Linear Association	84,297	1	,000
Geçerli Anket	654		

Tabloların anlamlılık değerinin $p=0,00$ olduğu görülmektedir. Bu değer $p < 0,05$ şartını karşıladığından yeni düzenlemeler ile denetim firmaları tarafından hazırlanan raporlar arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur. Denetçilerin KGK'nin denetim faaliyetlerini yürütmesi gerektiği, denetim raporlarının kamuyu aydınlatmada ve şeffaflıkta başarı sağlanma düzeyinin arttığı söylenebilir. KGK'nin bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemekte başarılı olduğundan ve yapılan yasal düzenlemelerle denetim raporlarına olan güveni arttırdığı ifade edilebilir.

7.8. Denetim Kalitesine Etkiler

Yasal düzenlemelerin Denetim Kalitesine Etkiler tespit etmek için Tablo12 kullanılmıştır.

7 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 12: Denetim Kalitesine Etkiler

	8*	%	Ortalama	s.s.
Yapılan yasal düzenlemeler ile hazırlanan denetim raporlarına olan güven sağlanmıştır.	1	1,2	3,90	0,828
	2	6,7		
	3	12,2		
	4	60,6		
	5	19,3		
İş sahiplerine, bağımsız denetime tabi olmasının sağlayacağı faydalar anlatılması denetim kalitesini arttıracaktır.	1	0,3	4,26	0,601
	2	1,5		
	3	2,0		
	4	64,2		
	5	32,0		
Denetim kapsamına giren işletmelerin yetkili personeline, TFRS ve denetim konularında kısa süreli eğitim mecburiyeti getirilmesi denetim kalitesini arttıracaktır.	1	0,2	4,29	0,531
	2	0,5		
	3	1,5		
	4	66,1		
	5	31,8		
Yapılan yasal düzenlemelerle muhasebe standartları ve bağımsız denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanmasında kamu bilinci oluşmamıştır.	1	0,3	4,20	0,583
	2	1,1		
	3	4,0		
	4	67,7		
	5	26,9		
Denetçilerin denetim ücretleri, oluşturulacak ortak bir havuzdan ödenmesi denetim kalitesini olumlu etkileyecektir.	1	0,9	4,11	0,771
	2	5,0		
	3	4,0		
	4	61,8		
	5	28,3		

8 * 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5 Kesinlikle Katılıyorum

	1	1,2		
	2	0,8		
Denetçilere, maliye müfettişlerince düzenlenen vergi inceleme raporlarını ve UYAP' ta yer alan ticari dava bilgilerini görüntüleme yetkisi verilmelidir.	3	2,8	4,24	0,655
	4	63,6		
	5	31,7		
	1	0,2		
	2	0,6		
Denetlenen işletme yöneticilerinin denetleme konusunda denetçileri etkilememeleri için yasal düzenleme yapılmalıdır.	3	3,2	4,24	0,549
	4	67,3		
	5	28,7		

Geliştirilen önermelerin tamamında ortalamanın üzerinde katılım sağlanmıştır.

8. BAĞIMSIZ DENETÇİ VE DENETİM KURULUŞLARININ KALİTESİNİN ARTTIRMASI-NA YÖNELİK GELİŞTİRİLEN ÖNERİLER

Bağımsız denetim kalitesinin artırılmasına yönelik olarak gerek bağımsız denetçi gerekse bağımsız denetim kuruluşları ile ilgili 6 ayrı önerme kullanılmıştır. Analizde yüzde, standart sapma ve aritmetik ortalamalar temel alınmıştır.

Tablo 13: Bağımsız Denetçi Ve Denetim Kuruluşlarının Denetim Kalitesinin Arttırmasına Yönelik Önermeler

	9*	%	Ortalama	s.s.
	1	0,3		
	2	3,2		
Denetimin, denetim firması aracılığı ile yapılması denetim kalitesini arttırır.	3	3,7	4,22	0,688
	4	60,1		
	5	32,7		
	1	0,3		
	2	2,3		
Bağımsız denetçilik mesleki sorumluluk sigorta primleri, oluşturulacak ortak bir fonda toplanmalıdır.	3	6,3	4,16	0,659
	4	63,5		
	5	27,7		

9 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Ne Katılıyorum–Ne Katılmıyorum, 4 Katılıyorum, 5. Kesinlikle Katılıyorum

Denetimde, denetim kuruluşlarının tekelleşmesinin önüne geçecek bir yapı oluşturulmalıdır.	1	0,2	4,28	0,636
	2	2,0		
	3	3,2		
	4	59,0		
	5	35,6		
Denetim kuruluşlarına denetim yetkileri, sektörler bazında verilmelidir.	1	0,6	4,05	0,784
	2	6,4		
	3	5,2		
	4	62,5		
	5	25,2		
Denetim sertifikaları yurtdışındaki sertifikasyonlarla uyumlu hale getirilmelidir.	1	0,5	4,26	0,561
	2	0,3		
	3	2,4		
	4	66,4		
	5	30,4		
Denetçilerin denetim ücretleri, oluşturulacak ortak bir havuzdan ödenmesi denetim kalitesini olumlu etkileyecektir	1	0,9	4,11	0,771
	2	5,0		
	3	4,0		
	4	61,8		
	5	28,3		

Ki-Kare Test Tablosu

	Önerme 1	Önerme 2	Önerme 3	Önerme 4	Önerme 5	Önerme 6
Ki-Kare	884,731 ^a	927,774 ^a	904,838 ^a	855,495 ^a	1090,847 ^a	869,257 ^a
df	4	4	4	4	4	4
p	,000	,000	,000	,000	,000	,000

Bağımsız denetim kalitesinin geliştirilmesi için bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik geliştirilen önermelerin aritmetik ortalama ve standart sapmaları dikkate alındığında aritmetik ortalamanın 5’li likert ortalama üzerinden 4 üzerinde olması önerilerin genel kabul gördüğünü teyit etmektedir. Anlamlılık değerinin $p=0,00$ olduğu görülmektedir. Bu değer $p < 0,05$ şartını karşıladığından dolayı bağımsız denetçi ve denetim kuruluşları ile ilgili geliştirilen önerilerin denetim kalitesini arttıracığı kabul edilmektedir.

9. SONUÇ VE ÖNERİLER

İncelemelerde KGK'nın uluslararası denetim standartları kapsamında Türkiye denetim standartlarını hazırlayıp yayımlamakta başarılı olduğu, standartlarının kamuoyu görüşüne açılarak uygulayıcıların görüşlerinin alınması olumlu olarak değerlendirilmektedir. KGK dışında SPK, EPDK ve BDDK'nın bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeleri mevcuttur. Yasal düzenlemelerin kurumlar itibarı ile farklılaşması ve çoğalması denetim kalitesine ve denetim uygulanmasında mevzuat karmaşası ve istenilen raporların tek tip olmaması uygulayıcılar açısından olumsuz olarak algılanmıştır.

Bölgeler itibarı ile çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin verdikleri cevaplarda anlamlı farklılığa rastlanmamıştır. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanun ile beraber literatürde bağımsız denetim süreci ve düzenlemeleri ile ilgili hangi kurumun yetkili olacağı gibi birçok konuda önemli görüş ayrılıkları göze çarpmıştır.

Bağımsız denetçiler denetim faaliyetlerini yaparken karşılaştıkları en önemli sorun mevzuat karmaşasıdır. Bu açıdan vergi mevzuatı ve diğer mevzuat hükümleri ile denetim standartlarının birbiri ile uyumlu hale getirilmesi beklentisi hakim olmuştur.

Mevcut sorunların giderilmesi amacı ile özellikle bağımsız denetim ile ilgili düzenleme yapma yetkisi bulunan kurumların mevzuatları, yasa ile yetkili kılınan KGK çatısı altında hazırlanacak tek bir düzenleme ile sadeleştirilmesi denetimin sağlıklı işlemesine katkı sağlayacaktır.

Denetim kapsamı Bakanlar Kurulu kararları ile genişletilebilmektedir. Bu düzenlemelerin önceden belirlenen bir program doğrultusunda ilan edilmesi işletmeler ve denetçiler açısından olumlu katkı sağlayacaktır.

Denetim kalitesini olumsuz etkileyen faktörlerden biri "denetim kapsamının işletme yönetimi tarafından bilinmemesi" olduğu tespit edilmiştir. Bu açıdan denetime tabi olacak işletmelere yönelik bilinçlendirme yapılması, yetkili personeline eğitim zorunluluğunun getirilmesi gerektiği ifade edilebilir.

Denetim kalitesini arttırmak için uygulanabilecek bir diğer yol da denetleyen ile denetlenen arasındaki parasal ilişkinin azaltılması, denetim ücretlerinin oluşturulacak bir fondan ödemesinin sağlanması olumlu görülmüştür.

Yapılan yasal düzenlemeler ile denetim firmaları tarafından hazırlanan raporlar arasındaki ilişkinin anlamlı olduğu gözlemlenmiştir. Bu doğrultuda kamuyu aydınlatmada ve şeffaflıkta artış olduğu, KGK bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemekte başarılı olduğu saptanmıştır. Bunun sonucunda bağımsız denetim etkinliğinin arttığı ve güvenin olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

KGK yapısı ve teşkilatlanması ile ilgili öneri ve görüşler bölümünde KGK'ya yöneltilen eleştiriler mevcuttur. KGK üyelerinin, seçim veya atamaları yapılırken akademisyen, SMMM, YMM gibi mesleki unvan şartı aranması gerektiği ifade edilebilir.

Dünya denetim piyasasında tekelleşme olduğu, Türkiye’de de yabancı sermaye kaynaklı, bir çeşit franchising modeliyle çalışan bu yapı mevcudiyeti söz konusudur. Tekelleşme yapısında gayri resmi baskıların olduğu, sektördeki lider denetim firmalarınca yapılan denetim raporlarına daha çok itibar edildiği ve bu denetim firmaları tarafından verilen denetim raporlarının genel güvenilirliği sağladığı kanısı yaygın olduğu gözlemlenmiştir. Bu açıdan bağımsız denetçilerin tekelleşme ile ilgili kaygıları mevcut olup KGK ve diğer yasal düzenlemeler ile önlemler alması gerektiği ifade edilebilir

KAYNAKÇA

- Akdoğan, H., Yazar, B. (2012), Yeni Türk Ticaret Kanununun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler, Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi Cilt 4, No: 2. http://sobiad.org/ejournals/dergi_hia/arsiv/2012_2/habib_akdogan.pdf
- Aqel, S. (2006), Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları Ve Türkiye’de Algılanması Üzerine Araştırma, Doktora Tezi, İstanbul
- Erdoğan,S, Solak,B. (2016), Türkiye’de Şeffaflık Raporları Ve Bağımsız Denetim Sektörüne Yönelik Ampirik Bir Çalışma , Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Cilt 6, Sayı: 2, http://iibfdergi.karatekin.edu.tr/makaleler/1295401635_175-196%20yeni.pdf
- Güngörmüş. A. (2014), Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerin Bağımsız Denetime Yaklaşımlarını Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma, Doktora Tezi Ali Haydar. Kütahya
- Karadeniz, Y. (2015), 6102 Sayılı TTK Kapsamında Türkiye’de Bağımsız Denetim Ve Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Nitel Bir Araştırma. İşletme Araştırmaları Dergisi NO:7. http://isarder.org/2015/vol.7_issue.4_article015_full_text.pdf
- Karakoç, M. (2013), Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler. Muhasebe Ve Finansman Dergisi. <https://eski.usak.edu.tr/mehtap.karakoc>
- Özçelik,H, Şenol,Ş, Ahmet Aktürk,A. (2014), Muhasebe Ve Finansman Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açılırları Ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma, <http://journal.mufad.org/attachments/article/739/4.pdf>
- Özulucan,A., Keleş, D., Arslan, S. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Yer Alan Bağımsız Denetim İle İlgili Hususlar Hakkındaki Görüşlerine Yönelik Ordu İlinde Bir Araştırma, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Yıl: Ocak Cilt-Sayı: 9 <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/niguiibfd/>
- Sağlam, N , Azgın,N. (2016), Türk Ticaret Kanunu Ve Son Yasal Düzenlemelerin Finansal Raporlama Ve Denetim Etkisi,Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı:21, <http://iibfdergi.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/352/files/yil-2016-cilt-21-os-yazi2-03112016.pdf>
- Sağlar, J, Yüce, D. (2015), Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü Ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, Niğde Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Cilt-Sayı: 8(3) <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/niguiibfd/>
- Senal, S. (2013), Denetim Beklenti Aralığı Ve Tespitine Yönelik Bir Araştırma, Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,Sayı:41, http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi41/erujfeas_jan2013_136to164.pdf
- Şenyiğit. B, Zeytinoğlu. E. (2014), Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması, İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi Yıl:25 Sayı:77 <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/98090>
- Uluslan H, Eren,E, Köylü,Ç. (2014), 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (Ttk)’Nun Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, <http://journal.mufad.org/attachments/article/670/2.pdf>

