

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

KİLİT DENETİM KONULARINA BAĞIMSIZ
DENETİM RAPORUNDA YER VERİLMESİ VE
BEKLENTİ FARKLARI

Özkan SARISOY
2502130220

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Nazlı KEPÇE

İstanbul, 2018

TEZ ONAY RAPORU



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DOKTORA
TEZ ONAYI



ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : ÖZKAN SARISOY

Numarası : 2502130220

Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MUHASEBE

Danışmanı : PROF.DR.NAZLI KEPÇE

Tez Savunma Tarihi : 19.12.2018

Saati : 11:00

Tez Başlığı : KİLİT DENETİM KONULARINA BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA YER VERİLMESİ VE BEKLENTİ FARKLARI.

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 50. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRI ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.RECEP PEKDEMİR		KABUL
PROF.DR.KIYMET ÇALIYURT		KABUL
PROF.DR.NAZLI KEPÇE		KABUL
PROF.DR.KEREM SARIOĞLU		KABUL
DOÇ.DR.ÇAĞLA CÖMERT		KABUL

YEDEK JÜRI ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
DOÇ.DR.TAYLAN ALTINTAŞ		KABUL
DOÇ.DR.NERMİN ÇITAK		KABUL

ÖZ

Kilit Denetim Konularına Bağımsız Denetim Raporunda Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları

Özkan Sarısoy

Beklenti farklarının, bağımsız denetim faaliyetinin kendisinden beklenen işlevleri sağlaması önünde önemli bir engel olduğu ifade edilmektedir. Geçmişte bu durum dikkate alınarak, oluşan beklentilerin karşılanmasına yönelik bazı çalışmalar yapılmış ancak yapılan bu çalışmaların tam olarak başarılı olamadığı görülmüştür. İçinde bulunduğumuz dönemde bağımsız denetim raporuna yönelik beklenti farklarının azaltılması amacıyla kapsamlı bir çalışma ile bağımsız denetim raporuna yönelik önemli değişiklikler yapılmış ve “Bağımsız Denetim Standardı 701 Kilit Denetim Konuları” yayınlanmıştır.

Bu çalışmada “Kilit Denetim Konuları” ve bağımsız denetim raporunda yapılan diğer değişikliklere ilişkin, bağımsız denetim raporu kullanıcılarının görüşleri incelenmiştir. Bu amaçla bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticileri ve bankaların kredi tahsis birimlerinde çalışan yöneticilerin; kilit denetim konuları ve bağımsız denetim raporundaki diğer değişikliklere ilişkin, algı, farkındalık ve beklentileri incelenerek, kilit denetim konuları ve yapılan diğer değişikliklere ilişkin bağımsız denetim çıkar grupları arasında beklenti farkı olup olmadığı araştırılmıştır. Anket tekniğinin kullanıldığı çalışmada veriler istatistikî tekniklerle değerlendirilmiş ve sonuç olarak bağımsız denetim çıkar grupları arasında, kilit denetim konularına yönelik önemli beklenti farklarının olduğu görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim Beklenti Farkları, Kilit Denetim Konuları

ABSTRACT

Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report and Expectation Gap

Özkan Sarısoy

It is stated that 'expectation gap' is an important obstacle for the independent audit activity to provide its expected functions. Some studies have been carried out in the past in order to overcome the expectations by considering this problem, but it has been observed that these studies have not been fully successful. Recently significant changes were made related to the independent audit report by a comprehensive study, which was conducted to reduce the expectation gap about independent audit reports, and the ISA 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report was published.

In this research, “Key Audit Matters” and the opinions of audit reports users related to other changes in the independent audit reports were examined. Therefore, perceptions, awareness and expectations of the auditors, business managers, brokerage managers and managers working in credit allocation units of banks regarding key audit matters and other changes have been examined. By that, it is investigated whether there is an expectation gap between these interest groups. Survey technique was used in the study, the data were evaluated by statistical techniques and as a result, it is found that there are significant expectation gap between the independent audit interest groups regarding the key audit matters.

Keywords: Audit Expectation Gap, Key Audit Matter

ÖNSÖZ

Geçmişten bugüne denetim faaliyetine ilişkin, denetim çıkar gruplarının beklentilerinde önemli değişiklikler olmuştur. Söz konusu beklentilere yönelik gerçekleştirilen bazı çalışmalar, çeşitli nedenlerden dolayı çıkar gruplarını tatmin etmeyerek denetimde önemli beklenti farklarının ortaya çıkmasına sebep olmuş ve bu konu literatürde önemli bir yer tutmuştur.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board) tarafından gerçekleştirilen, yeni bağımsız denetim raporu sürecinde çıkar gruplarının eleştiri ve beklentileri dikkate alınarak önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu çalışmada, kilit denetim konuları ve bağımsız denetim raporunda yapılan diğer değişikliklere ilişkin bağımsız denetim çıkar grupları arasındaki algı, beklenti ve farkındalık düzeyleri incelenmiştir.

Araştırma sürecim boyunca, ismini sayamayacağım birçok kişiye teşekkürlerimi sunmak istiyorum. Öncelikle akademik hayata girmem için beni teşvik eden ve kendisinden çok şey öğrendiğim değerli hocam Sayın Prof. Dr. Kıymet Çalıyurt’a teşekkürlerimi sunarım. Doktora eğitimim ile kendilerinden ders dinleyebilme şansına sahip olduğum İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Kürsüsü hocalarına teşekkürlerimi sunarım. Tez süresince, her aşamada önemli desteklerini gördüğüm İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi Dekanı, Sayın Prof. Dr. Recep Pekdemir’e teşekkürlerimi sunarım. Tezimin her aşamasında önemli katkıları için danışmanım Sayın Prof. Dr. Nazlı Kepçe’ye teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca araştırma süresince, araştırmama yön veren değerli hocalarıma ve meslek mensuplarına teşekkür ederim. Araştırmanın tamamlanması için büyük önemi olan ankete, verdikleri yanıt için yaklaşık 400 katılımcının her birine ayrı ayrı teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak, kendilerine ayırmam gereken zamanların önemli bir kısmını araştırmama ayırdığım, değerli aile üyelerimin her birine samimi ve değerli fedakârlıkları için çok teşekkür ederim.

Özkan Sarısoy
İstanbul, 2018

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. Denetim Kavramı.....	3
1.2. Denetim ile İlgili Teori ve Kuramlar	3
1.2.1. Vekâlet Teorisi	4
1.2.2. Bilgi Asimetrisi	4
1.2.3. Çıkar Çatışması	5
1.3. Denetim Türleri.....	8
1.3.1. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	8
1.3.1.1. Bağımsız Denetim.....	8
1.3.1.2. İç Denetim.....	9
1.3.1.3. Kamu Denetimi.....	10
1.3.2. Gerçekleştirilme Amaçlarına Göre Denetim Türleri	10
1.3.2.1. Faaliyet Denetimi.....	10
1.3.2.2. Uygunluk Denetimi.....	11
1.3.2.3. Finansal Tablolar Denetimi	11
1.4. Bağımsız Denetim.....	12
1.4.1. Bağımsız Denetimin Önemi ve Faydaları	13
1.4.2. Bağımsız Denetim ve Finansal Tablolar	16
1.4.3. Bağımsız Denetimin Tarafları	18
1.4.4. Bağımsız Denetim Süreci	18
1.5. Bağımsız Denetimin Gelişimi.....	19
1.5.1. Dünyada Bağımsız Denetimin Gelişimi.....	20

1.5.2.	Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi	24
1.6.	Bağımsız Denetim Faaliyeti ile İlgili Düzenlemeler	25
1.6.1.	Bağımsız Denetimle İlgili Uluslararası Düzenlemeler	25
1.6.2.	Bağımsız Denetimle İlgili Türkiye’deki Düzenlemeler	30

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

2.1.	Bağımsız Denetim Raporu.....	34
2.2.	Bağımsız Denetim Raporunun Önemi	35
2.3.	Bağımsız Denetim Raporu Türleri.....	36
2.4.	Bağımsız Denetim Raporu Süreci.....	36
2.5.	Bağımsız Denetim Raporunun Bölümleri	38
2.6.	Bağımsız Denetim Raporunun Tarihçesi	39
2.7.	Bağımsız Denetim Raporuna Yönelik Güncel Dönemde Yapılan Çalışmalar ...	43
2.7.1.	Avrupa’da Yapılan Çalışmalar	43
2.7.2.	Amerika Birleşik Devletleri’nde Yapılan Çalışmalar	46
2.7.3.	IAASB - Yeni Denetim Raporu Projesi	49
2.7.3.1.	Araştırma ve Danışma Süreci	51
2.7.3.2.	Standart Çalışmalarının Başlangıcı.....	53
2.7.3.3.	Görüşlerin Alınması ve Standartların Tamamlanması.....	54
2.8.	Yeni Bağımsız Denetim Raporundaki Genel Değişiklikler.....	57
2.9.	Yeni Denetim Raporunda Değişiklik Yapılan Bölümler	61
2.9.1.	Değişiklik İçeren Bölümler	63
2.9.2.	Yeni Eklenen Bölümler	65
2.10.	Kilit Denetim Konuları.....	66
2.10.1.	Kilit Denetim Konularına İlişkin Tarihi Süreç	67
2.10.2.	Kilit Denetim Konularının Özellikleri	69
2.10.3.	Kilit Denetim Konularına İlişkin Örnekler	71
2.10.4.	Kilit Denetim Konuları İle İlgili Yapılan Çalışmalar	73

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM BEKLENTİ FARKLARI

3.1. Tanımlar.....	76
3.2. Beklenti Farklarının Bileşenleri.....	78
3.3. Beklenti Farklarını Ortaya Çıkartan Nedenler.....	81
3.3.1. Denetimin Olasılığa Dayanan Karmaşık Yapısı	84
3.3.2. Bağımsız Denetim Hakkında Kullanıcıların Yeterince Bilgi Sahibi Olmaması	85
3.3.3. Denetçinin Rolü.....	87
3.3.4. Değişen Beklentilere Zamanında Cevap Verilmemesi	88
3.3.5. Denetim Mesleğinin Öz Düzenleme Yapısı	89
3.4. Beklenti Farklarının Azaltılması.....	90
3.4.1. Eğitim ve Farkındalık Yaratmak	93
3.4.2. Sorumlulukların Düzenlenmesi ve Performansın İzlenmesi	95
3.4.3. Yasal Düzenlemeler	97
3.5. Literatür İncelemesi	99

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KİLİT DENETİM KONULARI VE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA YAPILAN DİĞER DEĞİŞİKLİKLERE İLİŞKİN ÇIKAR GRUPLARININ GÖRÜŞLERİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırma Sorularının Belirlenmesi	113
4.2. Araştırmanın Amacı.....	116
4.3. Araştırma Konusunun Önemi	117
4.4. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları	119
4.5. Araştırmanın Metodolojisi.....	120
4.5.1. Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri	120
4.5.2. Veri Toplama Yöntemi.....	124
4.5.3. Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örnekleme	125
4.6. Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizi	127
4.7. Verilerin Analizi	128
4.7.1. Açıklayıcı İstatistikler	128
4.7.1.1. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Demografik Özellikleri....	130

4.7.1.2.	Araştırmaya Katılan İşletme Yöneticilerinin Demografik Özellikleri ..	132
4.7.1.3.	Araştırmaya Katılan Aracıların Demografik Özellikleri	134
4.7.1.4.	Araştırmaya Katılan Bankacıların Demografik Özellikleri	136
4.8.	Analizde Kullanılacak Yöntemlerin Belirlenmesi	138
4.9.	Katılımcıların Yanıtlarına İlişkin Frekans, Ortalama ve Standart Sapmalar	141
4.9.1.	Bağımsız Denetçilerin Yanıtlarına İlişkin Frekans, Ortalama ve Standart Sapmalar.....	141
4.9.2.	Halka Açık İşletme Yöneticilerinin Yanıtlarına İlişkin Frekans, Ortalama ve Standart Sapmalar	146
4.9.3.	Aracı Kurum Yöneticilerinin Yanıtlarına İlişkin Frekans, Ortalama ve Standart Sapmalar	150
4.9.4.	Banka Çalışanlarının Yanıtlarına İlişkin Frekans, Ortalama ve Standart Sapmalar.....	155
4.9.5.	Katılımcıların Verdikleri Yanıtların Ortalamaları	159
4.10.	Hipotez Testleri	168
4.10.1.	Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Araştırma Hipotezinin Test Edilmesi	168
4.10.2.	Kilit Denetim Konularının Ele Alınma Biçiminin Uygunluğuna İlişkin Araştırma Hipotezinin Test Edilmesi.....	172
4.10.3.	Bağımsız Denetim Raporunda Görüş Paragrafının Başa Alınmasının Faydasına İlişkin Araştırma Hipotezinin Test Edilmesi	174
4.10.4.	Bağımsız Denetim Raporunda Görüşün Dayanağı Paragrafına Yer Verilmesinin Faydasına İlişkin Araştırma Hipotezinin Test Edilmesi	176
4.10.5.	Bağımsız Denetim Raporunda Denetçi İsmi Açıklanmasının Uygunluğuna İlişkin Araştırma Hipotezinin Test Edilmesi.....	178
4.10.6.	Bağımsız Denetim Raporunda Gerektiğinde Ayrı Bir Başlıkta Yer Verilecek Olan Süreklilik Paragrafının Faydasına İlişkin Araştırma Hipotezinin Test Edilmesi	180
4.10.7.	Bir Bütün Olarak Yeni Bağımsız Denetim Raporunun Faydalı Olup Olmadığına İlişkin Araştırma Hipotezinin Test Edilmesi.....	182
4.11.	Araştırma Bulgularının Özeti	185
SONUÇ		196
KAYNAKÇA		204
ÖZGEÇMİŞ		232

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1- 1: Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi	23
Tablo 1- 2: IAASB, PCAOB ve AICPA Çalışmalarının Karşılaştırılması.....	29
Tablo 2- 1: Denetim Raporu Türleri	36
Tablo 2- 2: Yeni Bağımsız Denetim Raporu Projesinde Ele Alınan Standartlar	56
Tablo 2- 3: Yeni ve Eski Bağımsız Denetim Raporu Formatı	62
Tablo 2- 4: Bağımsız Denetim Raporunda Örnek Kilit Denetim Konusu	72
Tablo 2- 5: Alanlarına Göre Kilit Denetim Konularının Dağılımı	73
Tablo 3- 1: Afrika Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar	100
Tablo 3- 2: Amerika Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar.....	101
Tablo 3- 3: Asya Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar	104
Tablo 3- 4: Avrupa Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar.....	108
Tablo 3- 5: Avustralya Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar ..	111
Tablo 4- 1: Bağımsız Denetçilerin Cinsiyete Göre Dağılımı.....	130
Tablo 4- 2: Bağımsız Denetçilerin Yaşa Göre Dağılımı.....	131
Tablo 4- 3: Bağımsız Denetçilerin Unvanlarına Göre Dağılımı	131
Tablo 4- 4: Bağımsız Denetçilerin Çalışma Tecrübelerine Göre Dağılımı	131
Tablo 4- 5: Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumuna Göre Dağılımı.....	132
Tablo 4- 6: Çalıştıkları İşletmenin Ortaklık Yapısına Göre Bağımsız Denetçilerin Dağılımı	132
Tablo 4- 7: İşletme Yöneticilerinin Cinsiyete Göre Dağılımı.....	132
Tablo 4- 8: İşletme Yöneticilerinin Yaşa Göre Dağılımı.....	133
Tablo 4- 9: İşletme Yöneticilerinin Pozisyonlarına Göre Dağılımı	133
Tablo 4- 10: İşletme Yöneticilerinin Çalışma Tecrübelerine Göre Dağılımı	133
Tablo 4- 11: İşletme Yöneticilerinin Eğitim Durumuna Göre Dağılımı.....	134
Tablo 4- 12: İşletme Yöneticilerinin Sektörel Dağılımı	134
Tablo 4- 13: Aracı Kurum Çalışanlarının Cinsiyete Göre Dağılımı	135
Tablo 4- 14: Aracı Kurum Çalışanlarının Yaşa Göre Dağılımı	135
Tablo 4- 15: Aracı Kurum Çalışanlarının Pozisyonlarına Göre Dağılımı	135
Tablo 4- 16: Aracı Kurum Çalışanlarının Çalışma Tecrübelerine Göre Dağılımı...	136
Tablo 4- 17: Aracı Kurum Çalışanlarının Eğitim Durumuna Göre Dağılımı	136
Tablo 4- 18: Bankacıların Cinsiyete Göre Dağılımı	137
Tablo 4- 19: Bankacıların Yaşa Göre Dağılımı	137
Tablo 4- 20: Bankacıların Pozisyonlarına Göre Dağılımı.....	137
Tablo 4- 21: Bankacıların Çalışma Tecrübelerine Göre Dağılımı	138
Tablo 4- 22: Bankacıların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı	138
Tablo 4- 23: Normallik Testi Anlamlılık Değerleri	139
Tablo 4- 24: Bağımsız Denetçilerin Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Algıları	141

Tablo 4- 25: Bağımsız Denetçilerin Kilit Denetim Konularının Belirlenme Biçimine İlişkin Algıları.....	143
Tablo 4- 26: Bağımsız Denetçilerin Görüş Paragrafına İlişkin Algıları	143
Tablo 4- 27: Bağımsız Denetçilerin Görüşün Dayanağı Paragrafına İlişkin Algıları	144
Tablo 4- 28: Bağımsız Denetçilerin Denetim Raporunda Denetçi İsminin Açıklanmasına İlişkin Algıları.....	144
Tablo 4- 29: Bağımsız Denetçilerin Süreklilik Paragrafına İlişkin Algıları	145
Tablo 4- 30: Bağımsız Denetçilerin Bir Bütün Olarak Yeni Bağımsız Denetim Raporuna İlişkin Algıları	145
Tablo 4- 31: İşletme Yöneticilerinin Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Algıları.....	146
Tablo 4- 32: İşletme Yöneticilerinin Kilit Denetim Konularının Belirlenme Biçimine İlişkin Algıları.....	147
Tablo 4- 33: İşletme Yöneticilerinin Görüş Paragrafına İlişkin Algıları	148
Tablo 4- 34: İşletme Yöneticilerinin Görüşün Dayanağı Paragrafına İlişkin Algıları	148
Tablo 4- 35: İşletme Yöneticilerinin Denetim Raporunda Denetçi İsminin Açıklanmasına İlişkin Algıları.....	149
Tablo 4- 36: İşletme Yöneticilerinin Süreklilik Paragrafına İlişkin Algıları	149
Tablo 4- 37: İşletme Yöneticilerinin Bir Bütün Olarak Yeni Denetim Raporuna İlişkin Algıları.....	150
Tablo 4- 38: Aracı Kurum Çalışanlarının Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Algıları.....	151
Tablo 4- 39: Aracı Kurum Çalışanlarının Kilit Denetim Konularının Belirlenme Biçimine İlişkin Algıları	152
Tablo 4- 40: Aracı Kurum Çalışanlarının Görüş Paragrafına İlişkin Algıları	152
Tablo 4- 41: Aracı Kurum Çalışanlarının Görüşün Dayanağı Paragrafına İlişkin Algıları	153
Tablo 4- 42: Aracı Kurum Çalışanlarının Denetim Raporunda Denetçi İsminin Açıklanmasına İlişkin Algıları.....	153
Tablo 4- 43: Aracı Kurum Çalışanlarının Süreklilik Paragrafına İlişkin Algıları ..	154
Tablo 4- 44: Aracı Kurum Çalışanlarının Bir Bütün Olarak Yeni Denetim Raporuna İlişkin Algıları.....	154
Tablo 4- 45: Bankacıların Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Algıları ...	155
Tablo 4- 46: Bankacıların Kilit Denetim Konularının Belirlenme Biçimine İlişkin Algıları	156
Tablo 4- 47: Bankacıların Görüş Paragrafına İlişkin Algıları.....	157
Tablo 4- 48: Bankacıların Görüşün Dayanağı Paragrafına İlişkin Algıları	157
Tablo 4- 49: Bankacıların Denetim Raporunda Denetçi İsminin Açıklanmasına İlişkin Algıları.....	158
Tablo 4- 50: Bankacıların Süreklilik Paragrafına İlişkin Algıları.....	158
Tablo 4- 51: Bankacıların Bir Bütün Olarak Yeni Denetim Raporuna İlişkin Algıları	159

Tablo 4- 52: Katılımcıların Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması.....	160
Tablo 4- 53: Katılımcıların Kilit Denetim Konularının Belirlenme Biçimine İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması	163
Tablo 4- 54: Katılımcıların Denetçilerin Görüş Paragrafına İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması.....	164
Tablo 4- 55: Katılımcıların Görüşün Dayanağı Paragrafına İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması.....	165
Tablo 4- 56: Katılımcıların Denetim Raporunda Denetçi İsminin Açıklanmasına İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması	165
Tablo 4- 57: Katılımcıların Süreklilik Paragrafına İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması.....	166
Tablo 4- 58: Katılımcıların Bir Bütün Olarak Yeni Denetim Raporuna İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması	167
Tablo 4- 59: Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Katılımcıların Algılarına Yönelik Kruskal Wallis H Testi Sonuçları	169
Tablo 4- 60: Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Katılımcıların Algılarına Yönelik Mann Whitney U Testi Sonuçları	171
Tablo 4- 61: Kilit Denetim Konularının Belirlenme Biçimine Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları.....	172
Tablo 4- 62: Kilit Denetim Konularının Belirlenme Biçimine Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Mann Whitney U Testi Sonuçları.....	173
Tablo 4- 63: Görüş Paragrafının Başa Alınmasına Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları.....	174
Tablo 4- 64: Görüş Paragrafının Başa Alınmasına Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Mann Whitney U Testi Sonuçları.....	175
Tablo 4- 65: Görüşün Dayanağı Paragrafına Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları	176
Tablo 4- 66: Görüşün Dayanağı Paragrafına Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Mann Whitney U Testi Sonuçları	177
Tablo 4- 67: Denetim Raporunda Denetçi İsminin Açıklanmasına Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları	178
Tablo 4- 68: Denetim Raporunda Denetçi İsminin Açıklanmasına Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Mann Whitney U Testi Sonuçları	179
Tablo 4- 69: Süreklilik Paragrafına Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları.....	180
Tablo 4- 70: Süreklilik Paragrafına Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Mann Whitney U Testi Sonuçları	181
Tablo 4- 71: Bir Bütün Olarak Yeni Denetim Raporuna Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları.....	182
Tablo 4- 72: Bir Bütün Olarak Yeni Denetim Raporuna Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Mann Whitney U Testi Sonuçları.....	184
Tablo 4- 73: Hipotez Testi Sonuçları – (Kruskal Wallis H)	186
Tablo 4- 74: H_{0a} Testi Sonuçları – (Mann Whitney U).....	187

Tablo 4- 75: H_{0b} Testi Sonuçları – (Mann Whitney U)	188
Tablo 4- 76: H_{0c} Testi Sonuçları – (Mann Whitney U).....	189
Tablo 4- 77: H_{0d} Testi Sonuçları – (Mann Whitney U)	189
Tablo 4- 78: H_{0e} Testi Sonuçları – (Mann Whitney U).....	190
Tablo 4- 79: H_{0f} Testi Sonuçları – (Mann Whitney U).....	191
Tablo 4- 80: H_{0g} Testi Sonuçları – (Mann Whitney U)	192
Tablo 4- 81: Kilit Denetim Konularının Farkındalığına İlişkin Analiz Sonuçları – (Kruskal Wallis H).....	192
Tablo 4- 82: Yeni Bağımsız Denetim Raporu ve Hile İlişkisine Yönelik Analiz Sonuçları – (Kruskal Wallis)	193



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1- 1: Vekâlet İlişkisi ve Denetime Olan Talep.....	7
Şekil 1- 2: Denetim Süreci	19
Şekil 2- 1: Kritik Denetim Konularının (CAM) Belirlenmesi ve İletişimi	48
Şekil 2- 2: IAASB Denetim Raporu Projesine Genel Bakış	50
Şekil 2- 3: Kilit Denetim Konuları Karar Verme Çerçevesi	70
Şekil 3- 1: Beklenti Farklarının Bileşenleri	79
Şekil 3- 2: Denetim Beklenti – Performans Farklarının Yapısı	81
Şekil 3- 3: Denetim Beklenti Farklarının Nedenleri	82
Şekil 3- 4: Beklenti Farklarının Nedenleri	84
Şekil 4- 1: Araştırmanın Metodolojisi.....	122
Şekil 4- 2: Araştırmanın Modeli	123
Şekil 4- 3: Katılımcıların Çalışma Alanlarına Göre Dağılımı	129
Şekil 4- 4: Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı	129
Şekil 4- 5: Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımı	130
Şekil 4- 6: Kilit Denetim Konularının Faydalı Olacağı Kesimler.....	194
Şekil 4- 7: Yeni Bağımsız Denetim Raporunun Faydalı Olacağı Kesimler.....	195

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	: Amerikan Muhasebe Birliği
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACAP	: Advisory Committee on the Auditing Profession – Denetim Mesleği Danışma Komitesi (ABD)
AEG	: Audit Expectation Gap – Denetim Beklenti Farkları
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants - Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
ASB	: Auditing Standards Board - Denetim Standartları Kurulu (ABD)
ASOBAC	: A Statement of Basic Auditing Concepts - Temel Denetim Kavramları Bildirgesi (ABD)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BİST	: Borsa İstanbul
CAM	: Critical Audit Matter – Kritik Denetim Konuları
CESR	: Committee of European Securities Regulators - Avrupa Menkul Kıymetler Düzenleme Komitesi
CICA	: Canadian Institute of Chartered Accountants - Mali Müşavirler Enstitüsü (Kanada)
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
FEE	: Fédération des Experts-comptables Européens – Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
FRC	: Financial Reporting Council - Finansal Raporlama Konseyi (İngiltere)
GAAS	: Generally Accepted Auditing Standards – Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

IAPC	: International Auditing Practices Committee - Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
IFAC	: International Federation of Accountants - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna
IIA	: Institute of Internal Auditors - İç Denetçiler Enstitüsü
ISA	: International Auditing Standard - Uluslararası Denetim Standardı
ISQC	: International Standard on Quality Control – Uluslararası Kalite Kontrol Standardı
JOA	: Justification des Appréciations - Değerlendirmelerin Gerekçelendirilmesi (Fransa)
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KS	: Kolmogorov-Smirnov
KVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
NASDAQ	: National Association of Securities Dealers Automated Quotation – Borsa (ABD)
NCFRR	: National Commission on Fraudulent Financial Reporting - Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (ABD)
NYSE	: The New York Stock Exchange – New York Borsası
PASW	: Predictive Analytics Software
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board - Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
SAS	: Statements on Auditing Standards - Denetim Standartları (ABD)
SEC	: Securities and Exchange Commission - Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (ABD)
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SOX	: Sarbanes-Oxley (Kanun - ABD)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SW	: Shapiro-Wilk
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı

TDK	: Türk Dil Kurumu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Değişen ve gelişen ticari hayatta bağımsız denetim faaliyetinin rolü zaman içinde farklılık göstermekle birlikte önemi her geçen gün biraz daha artmış, bu durum kaçınılmaz olarak bağımsız denetim faaliyetine yönelik beklentilerde değişiklikler yaratmıştır. Bağımsız denetim hizmetinin, kendisinden beklenen işlevlerini başarılı bir şekilde gerçekleştirebilmesi, ilgili olduğu çıkar çevresinin bağımsız denetime ilişkin algısı ile yakından ilgilidir. Bağımsız denetim hizmeti, çıkar gruplarının beklentilerini karşılayamazsa, kendisinden beklenen faydayı da sağlayamamış olur.

Son yıllarda, özellikle uluslararası literatürde denetimde beklenti farkları konusu farklı boyutlarıyla ele alınmıştır. Akademik araştırmaların yanı sıra, düzenleyici kurumlar da beklenti farklarını ele alarak, oluşan farklı beklentilere yanıt vermeye çalışmıştır. Yine yakın zamanda gerçekleşen muhasebe skandalları ve finansal krizlerin sonrasında, özellikle denetime ilişkin önemli beklentiler oluşmuştur. Özellikle denetim raporuna yönelik oluşan beklentiler; mevcut denetim raporunun, görüş dışında orijinal bilgi vermemesi ve standart ve teknik bir dille ele alınması konusundaki eleştiriler etrafında toplanmıştır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board) yaklaşık 10 yıllık bir proje sürecinin sonunda, çıkar gruplarının beklentilerini dikkate alarak bağımsız denetim raporunda önemli değişiklikler gerçekleştirmiştir.

Değişikliklerin en önemlileri arasında; denetçinin mesleki muhakemesine göre denetim sırasında karşılaştığı önemli olaylara, denetim raporunda “kilit denetim konuları” başlığı ile ayrı bir başlıkta yer verilmesi bulunmaktadır. Bunun dışında bağımsız denetim raporunda, görüş paragrafı yeniden konumlandırılarak başa alınmış, ayrı bir başlıkta görüşün dayanağı ve süreklilik paragrafına yer verilmiş ve bağımsız denetim raporunda denetçi isminin açıklanması zorunlu tutulmuştur.

Bu çalışmada kilit denetim konuları ve bağımsız denetim raporunda yapılan diğer değişikliklere ilişkin; bağımsız denetçilerin, halka açık işletme yöneticilerinin, aracı kurum çalışanlarının ve bankaların bağımsız denetim raporlarını kullanan birimlerinde çalışan kişilerin algı, beklenti ve farkındalıkları incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle; bağımsız denetim kavramı ve denetimin toplumdaki rolünün açıklanmasında kullanılan, vekâlet teorisi, bilgi asimetrisi ve çıkar çatışması açıklanmış, ardından bağımsız denetim türleri, bağımsız denetimin önemi, bağımsız denetimin tarafları ve bağımsız denetim süreci ele alınmıştır. Takiben bağımsız denetimin dünyada ve Türkiye’deki gelişimine ve bağımsız denetimle ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, bağımsız denetim raporu detaylı olarak incelenerek, IAASB’nin yeni bağımsız denetim raporu proje süreci ele alınmıştır. Bu amaçla öncelikle, bağımsız denetim raporu farklı boyutlarıyla incelenmiştir. Ardından dünyanın çeşitli yerlerinde, denetim raporuna ilişkin yapılan güncel çalışmalara yer verilmiş ve son olarak, IAASB’nin gerçekleştirdiği çalışmalara yer verilerek, kilit denetim konuları detaylı olarak incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümü denetim beklenti farklarına ayrılmıştır. Bu bölümde, beklenti farklarının tanımları, bileşenleri ve nedenleri üzerinde durulmuş, beklenti farklarını azaltmak amacıyla kullanılan yöntemler ve beklenti farkları ile ilgili dünyanın farklı bölgelerinde yapılan çalışmalar ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümünde, bağımsız denetçiler, işletme yöneticileri, aracı kurum çalışanları ve bankaların bağımsız denetim raporlarını kullanan birimlerinde çalışanların, kilit denetim konuları ve bağımsız denetim raporunda yapılan diğer değişikliklere ilişkin algı, beklenti ve farkındalıkları incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM

Bu bölümde denetim hakkında genel bilgilere yer verilerek; bağımsız denetim açısından temel kavramlar, denetim süreci, denetim türleri, denetimin tarafları ve denetimle ilgili yasal düzenlemeler ele alınmıştır.

1.1. Denetim Kavramı

Denetim çok kapsamlı bir kavram olup farklı şekillerde tanımlanabilmekle birlikte tüm tanımlamalar temel olarak benzer şeyi ifade etmektedir. Türk Dil Kurumuna (TDK) göre denetim; “*denetlemek işi, bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, bakı, teftiş, murakabe, kontrol*” şeklinde açıklanmaktadır.¹ Ekonomik sistem içerisindeki anlamıyla denetim; sunulmuş olan bir bilginin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini saptamak amacıyla, belirli yeterliklere sahip bir denetçi tarafından kanıt toplama, değerlendirme ve bulguların sonucunu bir rapor ile bildirme sürecidir.² Farklı türleri bulunan denetim faaliyeti temelde bir güvence hizmeti türüdür. Güvence hizmetleri, bilgiye dayalı olarak karar alacak kişilerin kullanacakları bilginin kalitesini artırarak sağlıklı karar alabilmesini sağlayan bağımsız ve profesyonel hizmetlerdir.³

1.2. Denetim ile İlgili Teori ve Kuramlar

Denetim ya da daha geniş bir ifade ile güvence hizmetleri, çeşitli taraflar arasında belirli bir konu ya da bilgiye ilişkin güvenilirlik sağlarlar. Denetim hizmetlerinden faydalanan taraflar arasındaki ilişki ve eğilimlerin belirtilmesi ile denetim faaliyetine ilişkin beklenti ve roller daha iyi anlaşılabilir. Denetim ilişkisinin anlaşılmasına katkı sağlayan ve yaygın olarak ele alınan teori ve kuramlar aşağıdaki gibidir.

¹ Türk Dil Kurumu (TDK), (Çevrimiçi), www.tdk.gov.tr, 23.11.2016

² Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, Pearson Prentice Hall, 14th Edition, ABD, 2012, s. 24.

³ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Türkmen Kitabevi, 13. Baskı, İstanbul, 2010, s. 4.

1.2.1. Vekâlet Teorisi

Denetimin temelini oluşturan teorilerden en yaygın olanı vekâlet teorisidir. Modern iş dünyasında ortalama büyüklükteki bir işletmede dahi, işletme sahibinin tüm inisiyatifini kendi üzerine alarak tüm tasarrufları gerçekleştirmesinin mümkün ve ekonomik olmaması, işletmelerde yönetimin profesyonel bir kurulca yapılmasına neden olmuş, işletme sahip ya da hissedarları adına karar alacak kişi ya da kişilerin ortaya çıkması vekâlet ilişkisini oluşturmuştur. Söz konusu taraflar arasında ortaya çıkan uyumsuzluklar vekâlet teorisi adı altında ele alınmıştır.⁴

Vekâlet belirli bir konuya ilişkin olarak bir yetkinin, başka bir kişiye devredilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer bir ifade ile bir kişinin kendisine ait sorumluluk ve yetkiyi başka bir kişiye devrederek, kendisi adına karar almasına imkân vermesidir. Vekâlet, vekâleti veren tarafından bir fayda elde edileceği düşüncesi ile bir başkasına verilmektedir. Bu ilişkide kendisi adına inisiyatif kullanılan kişiye vekâlet veren ya da asıl, bu inisiyatifini kullanan kişiye de vekil denilmektedir. Ancak bu ilişki beraberinde bazı sorunlar yaratarak yeterli eğitim ve bilinç olmadığı takdirde ilişkinin önemli ahlaki sorunlara neden olduğu görülmüştür. Vekâlet teorisi birçok alan için geçerli olmakla birlikte özellikle literatürde; kamu, finansal piyasalar, araçlar, yatırımcılar özetle işletme ve çevresi üzerinde ele alınmaktadır.⁵

1.2.2. Bilgi Asimetrisi

Profesyonel iş dünyasında vekâlet ilişkisi birçok fayda sağlamakla birlikte, vekâlet veren ve vekil arasında bilgi asimetrisi bulunması durumunda bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Vekâlet teorisi bilgi asimetrisini inceleyerek, bilgi asimetrisinin nasıl giderileceğine ve taraflar arasında yer alan çıkarların nasıl uyumlaştırılacağına odaklanır.⁶

⁴ Kathleen M. Eisenhardt, "Agency Theory: An Assessment and Review", **Academy of Management Review**, Volume: 14, No: 1, 1989, s. 57.

⁵ Stephen A. Ross, "The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem", **American Economic Review**, Volume: 63, No: 2, 1973, s. 134.

⁶ Demokan Demirel, "Kamusal Retorikte Moda Trend: Yeni Kamu Yönetimi" **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 58, 2005, s.109.

Bilgi asimetrisi, karşılıklı çıkar ilişkisi içerisinde bulunan taraflardan bir kısmının, diğerinin haberdar olmadığı bilgiye sahip olması durumudur. İşletme özelinde bilgi asimetrisi; yöneticinin genellikle mali durum ve faaliyet sonuçları ile ilgili bilgilere, işletme yönetiminde aktif yer almayan sahiplere - hissedarlara göre daha fazla hâkim olmasını ifade etmektedir.⁷ Özellikle taraflar açısından önem arz eden bir takım önemli bilgiler, bilgiye sahip olan taraf açısından belirli faydalar sağlarken, bilgidен yoksun olan tarafın zararına neden olabilmektedir.⁸ Bilgi çağı olarak ifade edilen günümüzde bilginin ve bilgiye ulaşmada kolaylıkların artmış olmasının yanında halen bilgi asimetrisinin var olduğu bir gerçektir. İşletmelerin, kamu kurumlarının ve kişilerin şeffaflık kavramını sıklıkla kullanmaları ve taraflara bilgi sunma isteği, bilgi asimetrisinin giderilmesine yönelik davranışlardır.

Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu yönetici ve işletme sahibi arasında, işletme ile devlet ve toplum arasında etkileri itibariyle önemli bilgi asimetrileri bulunabilmektedir. Bilgi asimetrilerinin varlığı dikkate alınarak birçok ülkede finansal piyasalara ilişkin manipülatif bilgilerin çok ciddi cezai müeyyidelerle engellenmeye çalışıldığı bilinmektedir. Bir yatırımcının, eksik ya da yanlış bir bilgidен kaynaklanarak aldığı kararların olumsuz sonuçları Enron, Worldcom, vb. muhasebe skandallarında ortaya çıkmıştır. Bilgi asimetrisinin tamamen yok edilmesi mümkün değilse de, azaltılması mümkün olabilmektedir. Bu konuda bağımsız denetim faaliyetinin, bilgi asimetrisi karşısında önemli bir rolü vardır, çünkü denetim faaliyeti bağımsız ve tarafsız rolü ile taraflar arasında bulunan bilgi asimetrisinin giderilmesine katkı sağlamaktadır.

1.2.3. Çıkar Çatışması

Çıkar çatışması, bir kişinin şahsi veya diğer amaçlarla, belirli bir kişi ya da kurumu istismar ederek menfaat elde etmesidir. Literatürde çıkar çatışması özellikle kamu sektörüne yönelik, kamu çalışanlarının çıkar çatışması yaşamaları odak noktası ile

⁷ William F. Messier, Steven M. Glover, F. Prawitt, **Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach**, McGraw-Hill Irwin, 6th Edition, ABD, 2008, s. 7.

⁸ Adnan Özyılmaz, Ferit Ölçer, **Güncel Yönetim ve Organizasyon Yaklaşımları**, Editör: Adnan Özyılmaz, Ferit Ölçer, (Kitap Bölümü: 6, Abdülmecit Karataş, Selim Aren, “Vekâlet Teorisi ve Bilgi Asimetrisi Problemi”), Seçkin Yayıncılık, 2008, s. 191.

etik temelli olarak ele alınmaktadır.⁹ Ancak çıkar çatışmaları finansal çıkar biçiminde ortaya çıkmakla birlikte, finansal olmayan çıkarlar ve örgüt sadakatine yönelik bir takım unsurları da içermektedir.¹⁰ Bunun yanında çıkar çatışması, kamu sektörü dışında işletmeler bazında da ele alınan bir konudur, zira işletmeler için geçerli bir sorundur. Çıkar çatışmasının sorun olarak ifade edilmesinin nedeni, yolsuzluk, hile, suistimal ve görevi kötüye kullanma gibi fiillere sebebiyet verebilmesidir.

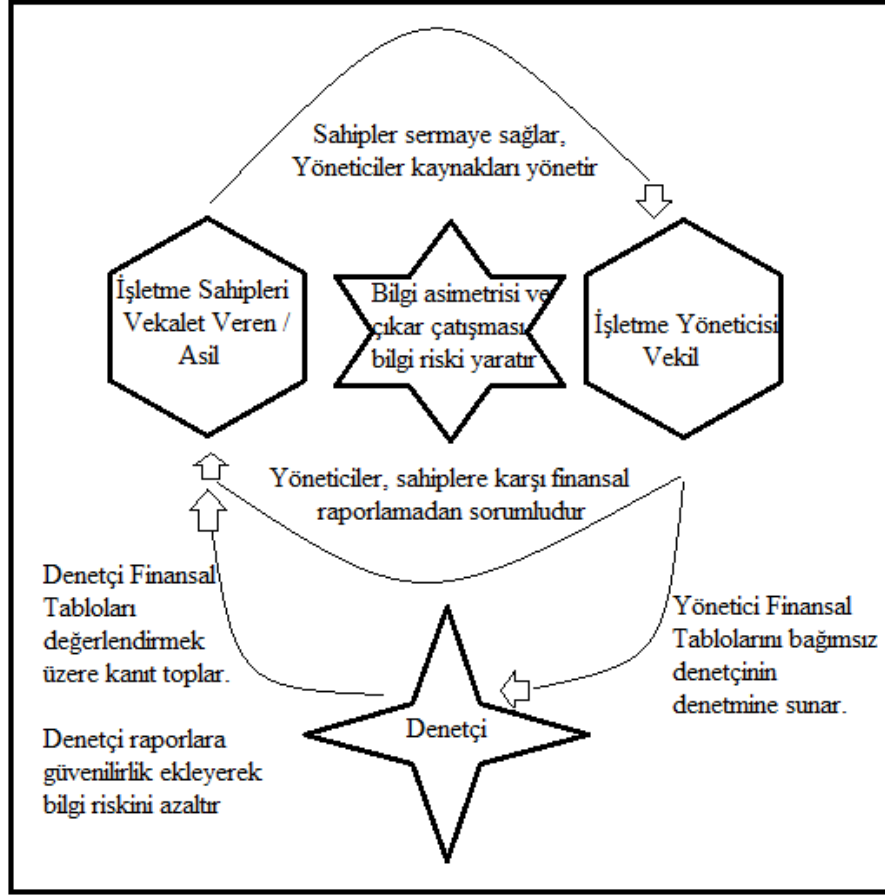
İşletmenin her kademesinde görülebilecek çıkar çatışması, özellikle üst kademedeki çalışanlar arasında görülmesi durumunda, ortaya çıkabilecek kayıp riski nedeniyle daha fazla dikkate alınmaktadır. İşletme yöneticilerinin kendi menfaatlerine göre tasarrufta bulunmaları, işletme sahiplerinin kayıp yaşamalarına neden olacaktır. İşletmenin yıllık kârı üzerinden prim alan bir yöneticinin, daha yüksek prim almak için işletme kârını olduğundan yüksek göstermesi bu konuya bir örnektir.

Çıkar çatışması, henüz taraflar açısından olumsuz bir sonuç doğurmadan tespit edilebilirse, çatışma alanına bağlı olarak ortaya çıkabilecek olumsuzluklar engellenebilir. Bu yönüyle bağımsız denetim faaliyeti, çıkar çatışmasının olduğu alanları önceden tespit ederek, sadece var olan bir yanlışlığın ortaya çıkartılmasını değil, aynı zamanda olası yanlışlıklara engel olma rolünü de üstlenmiş olur.¹¹ Şekil 1-1’de vekâlet teorisi, bilgi asimetrisi ve çıkar çatışması ilişkisinde denetimin önemi toplu bir biçimde ifade edilmektedir.

⁹ Ömer Faruk Gençkaya, “Türk Kamu Yönetiminde Çıkar Çatışması”, **Türkiye’de Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Etik Projesi**, T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu, 2009, s. 4.

¹⁰ Amyas Morse, “Conflict of Interest”, (Report by the Comptroller and Auditor General), **National Audit Offices**, United Kingdom, 2015, s. 6.

¹¹ Kim Ittonen, **A Theoretical Examination of the Role of Auditing and the Relevance of Audit Reports**, Vaasa, Vaasan Yliopiston Julkaisuja, Publication No: 61, 2010, s. 15.



Şekil 1- 1: Vekâlet İlişkisi ve Denetime Olan Talep

Kaynak: William F. Messier, Steven M. Glover, F. Prawitt, **Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach**, 6th Edition, U.S.A., McGraw-Hill Irwin, 2008, s. 7.

Özetle vekâlet teorisi, bilgi asimetrisinin oluşumuna sebebiyet vermekte, söz konusu bu ilişki taraflar arasında çıkar çatışması yaratmakta ya da var olan çıkar çatışmasının olumsuz sonuçlar doğurmasını kolaylaştırmaktadır. Teorik olarak vekilin tasarruflarını izlemek mümkün görülmekle birlikte pratikte bunu gerçekleştirmek ekonomik değildir.¹² Bu nedenle denetim faaliyeti, söz konusu kontrol eylemini daha ekonomik ve etkili kılmaktadır. Ayrıca finansal tabloların denetimden geçmesi vekil açısından da bir nevi işini doğru yaptığının göstergesi olacak, taraflar arasında bilgi asimetrisini azaltacaktır. Aynı zamanda bağımsız denetim faaliyeti, çıkar çatışmasının

¹² Ross, a.g.e., s. 138.

olduğu alanları önceden saptayarak önlem alma konusunda da işletmeye yardımcı olacaktır.

Bunların dışında, denetimin rolü ve öneminin açıklanmasında kullanılan; bilgi hipotezi, izleme hipotezi, sigorta hipotezi, kanıt teorisi, aracılık teorisi, polis teorisi, kredibilite teorisi, rasyonel beklentiler teorisi gibi bazı hipotez ve teoriler de bulunmaktadır,¹³ ancak çalışmanın temel odak noktası dikkate alınarak bu kısım vekâlet teorisi, bilgi asimetrisi ve çıkar çatışması ile sınırlandırılmıştır.

1.3. Denetim Türleri

Denetim faaliyetinin çeşitli kriterlere göre farklı şekillerde sınıflandırılabilmesi mümkündür. Denetim faaliyeti genel olarak denetimin kim tarafından gerçekleştirildiği (denetçi statüsü) ve denetim sonucunda elde edilmesi beklenen faydaya (denetimin amacına) göre iki grupta sınıflandırılmaktadır. Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin statüsüne göre denetim; bağımsız denetim, kamu denetimi, iç denetim olarak sınıflandırılırken, denetim faaliyetinin gerçekleştirilme amacına göre; faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve finansal tablolar denetimi olarak sınıflandırılmaktadır.¹⁴

1.3.1. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin statüsüne (unvanına) göre denetim; bağımsız (dış) denetim, iç denetim ve kamu denetimi olmak üzere üç grupta sınıflandırılmaktadır.

1.3.1.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim en genel ifade ile işletme ile işçi-işveren ilişkisi bulunmayan, işletme dışından bir tarafça yürütülen denetim olarak tanımlanmaktadır. Denetim faaliyetinin ücretinin işletme tarafından ödenmesi ile denetçinin bir çalışan gibi

¹³ Ittonen, **a.g.e.**, s. 14.

¹⁴ Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Şavlı, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMMO Yayınları, İstanbul, Yayın No: 130, 2009, s. 35.

görünmesi doğru bir bakış açısı değildir. Burada kastedilen denetçi ve işletme arasında organik bir bağın olmamasıdır. Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) göre bağımsız denetim aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır.¹⁵

“İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder”

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, bağımsız denetim faaliyeti detaylı olarak ele alınacağı için bu bölümde sadece tanımlaya yer verilmiştir.

1.3.1.2. İç Denetim

İç denetim, işletmeye bağımlı bir kişi ya da kurulca yürütülen denetim faaliyetine verilen isimdir. İç denetim işletme amaçlarına bağlı olarak finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bir takım bilgilerin denetlenmesini de içermektedir. İç Denetçiler Enstitüsü'ne (IIA – The Institute of Internal Auditors) göre iç denetim aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır.¹⁶

“...bir kurumun operasyonlarını geliştirmek ve onlara değer katmak için tasarlanmış bir bağımsız ve nesnel güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin verimliliğini değerlendirme alanında disiplinli ve sistematik bir yaklaşım sunarak ilgili kurumun hedef ve amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur”

İç denetçinin işletmeye bağlı olmasının yanında faaliyetlerinde objektif davranması esastır, başka bir ifade ile iç denetim faaliyeti, işçi işveren ilişkisi altında çalışan bir kişi ya da kurum tarafından yürütülse de yürütülen faaliyet; bağımsız, objektif, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım gerektirir.¹⁷ Ayrıca günümüzde iç denetim hizmeti dışarıdan sağlanan hizmet olarak başka işletmelerden alınabilmektedir.

¹⁵ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), Md.22-B

¹⁶ The Institute of Internal Auditors, **Definition of Internal Auditing**, (Çevrimiçi), <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/?search%C2%BCdefinition>, 18.11.2016

¹⁷ K. H. Spencer Pickett, **The Internal Auditing Handbook**, Wiley, 2nd Edition, United Kingdom, 2003, s. 240.

1.3.1.3.Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamu kurumları adına çalışan kişilerce yürütülen ve kamunun oluşturmuş olduğu yasa, yönetmelik ve politikalar dikkate alınarak yapılan denetim türüdür. Kamu denetçisi, denetimi kendi bulunduğu kurumda yapması durumunda iç denetim faaliyetini, özel sektörde yapması durumunda kamu denetimini yerine getirmiş olur.¹⁸ Kamu ve özel sektöre ilişkin denetim faaliyetini sürdüren bazı kamu kuruluşları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- *Devlet Denetleme Kurulu*
- *Sayıştay*
- *Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı*
- *Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Kurulu*
- *Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı*
- *Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK)*
- *Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı*
- *Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)*
- *Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı*
- *SPK Denetleme Dairesi Başkanlığı*
- *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)*

1.3.2. Gerçekleştirilme Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetimin amacına yani denetim sonucunda elde edilecek faydaya göre denetim; faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve finansal tablolar denetimi olmak üzere üç grupta sınıflandırılmaktadır.

1.3.2.1.Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletme kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılma durumunu ve genel olarak işletme faaliyetlerinin değerlendirilmesini içeren, sistematik bir inceleme sürecidir. Faaliyet denetiminin amacı; işletme performansını değerlendirmek, iyileştirme alanlarını belirlemek ve öneriler geliştirmektir.¹⁹ Diğer

¹⁸ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2006, s. 33.

¹⁹ Messier, Glover, Prawitt, **a.g.e.**, s. 49.

denetim türlerinde olduğu gibi faaliyet denetiminin kriterleri her zaman önceden belirli olmamakta, finansal bilgilerin yanında işletme ile ilgili diğer bilgiler de dikkate alınarak genel bir değerlendirme yapılmaktadır.

1.3.2.2.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir otorite tarafından belirlenen prosedür, kural ve yönetmeliklere uyulup uyulmadığının belirlenmesi amacıyla gerçekleştirilen bir denetim türüdür. Genellikle yetkili üst makam tarafından yaptırılan ve denetim sonucu üst makama rapor edilen uygunluk denetimi, işletme yönetimi tarafından belirli gerekliliklerin ne derece yerine getirdiğinin anlaşılmasına yardımcı olmaktadır.²⁰ Bu nedenle denetimde dikkate alınan kriterler, işletmeden işletmeye değişkenlik göstermekte ve finansal olmayan bilgileri de kapsayabilmektedir. Bu denetim türü özel sektörün dışında kamu sektöründe de yaygın olarak kullanılmaktadır. Özel sektör için çalışanların etkin ve verimli çalışmasının izlenmesi ya da kamu açısından bir müfettişin bir eğitim kurumunu denetlemesi uygunluk denetimine örnek olarak gösterilebilmektedir.

1.3.2.3.Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar denetimi, bir kuruma ilişkin finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri -GKGMİ-, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları -UFRS-, Uluslararası Muhasebe Standartları -UMS-, vergi yasaları vd.) uygun olarak doğru bir şekilde düzenlenip düzenlenmediğini belirlemek amacıyla yapılan incelemedir.²¹

Bu denetim türü, işletmenin finansal bilgilerine ilişkin, karar alıcıların güven derecesini arttırması açısından son derece önem arz etmektedir. Faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi daha dar çevre için, finansal tablolar denetimi ise daha geniş çevre için gerçekleştirilmektedir.

²⁰ Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**, s. 14.

²¹ Walter G. Kell, William C. Boynton, Richard E. Ziegler, **Modern Auditing**, Jonh Wiley & Sons, 3th Edition, Canada, 1986, s. 5.

1.4. Bağımsız Denetim

Genel anlamıyla bağımsız (independent) ya da dış (external) denetim, bir kuruluşa ait finansal bilgilerin bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi olarak tanımlanmaktadır. Ancak bazı çalışmalarda bağımsız denetim tanımına ilişkin bazı farklılıklar bulunmaktadır.

Amerikan Muhasebe Birliği (AAA - American Accounting Association), 1969 yılında denetime ilişkin yetersiz tanım ve kavram kargaşasının giderilmesi amacıyla Denetim Kavramları Komitesi'ni görevlendirmiş, komite üyeleri, 'Temel Denetim Kavramı Bildirgesi'ni (ASOBAC - A Statement of Basic Auditing Concepts) geliştirmiş ve denetimi aşağıdaki şekilde tanımlamıştır.²²

"Ekonomik faaliyetler hakkındaki iddialar ile önceden belirlenen ölçütler arasındaki uygunluğun araştırılması amacıyla nesnel kanıtların elde edilmesi, bunların değerlendirmesi ve sonuçların ilgili kullanıcılara iletilmesini içeren sistematik süreç"

660 sayılı KGK Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de bağımsız denetim;²³

"...finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, 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" şeklinde tanımlanmaktadır.

Bağımsız denetim ve finansal tablolar denetimi birbirinin yerine kullanılabilmekte, bağımsız denetim denildiğinde bir işletmeye ilişkin finansal tablolar denetimi yapıldığı akla gelmektedir. Bu açıdan bağımsız denetime ilişkin yapılan tanımlar ile finansal tablolar denetimine ilişkin yapılan tanımlar benzerlik göstermektedir. Ancak bu iki denetim türü arasında bazı farklar bulunmaktadır. Finansal tablolar denetimi işletmeye bağımlı bir kişi tarafından yapılabileceği gibi, bağımsız denetçi, finansal tablolar denetimi dışında başka bir denetimi de

²² J.A Silvano, "Report of the Committee on Basic Auditing Concepts", **The Accounting Review**, Volume: 47 (Supplement Volume), 1972, s. 18.

²³ 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, M.2-1-B

gerçekleştirebilir. Bu iki denetim türünün birbiri yerine kullanılması tesadüf değildir. Bunun nedenleri arasında finansal tablolar denetiminin belirli özelliklere sahip işletmelerce, bağımsız bir denetçiye yaptırılmasının zorunlu olması gösterebilir. Ayrıca denetim kavramı daha çok finansal tablolar denetimine işaret etmektedir. Bunun yanında vekâlet teorisinin oluşturduğu söz konusu sakıncaların, özellikle işletme ile ilgili finansal bilgilere ilişkin olduğu ve bilgi riskinin finansal tabloların bağımsız denetimden geçmesi ile azaltılabilmesi bu iki kavramı birbirine daha da yakınlaştırmaktadır. Bağımsız denetim kavramına ilişkin farklı tanımlar incelendiğinde ortaya çıkan önemli hususların aşağıdaki şekilde olduğu görülmektedir;

- *Denetim, işletmenin finansal tabloları ve bunlara ilişkin dayanakların belirli kriterlere uygun olup incelenmesi faaliyetidir.*
- *Denetim gerekli bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız bir kişi ya da grup tarafından gerçekleştirilmektedir.*
- *Denetimin amacı, finansal tablo kullanıcılarının bilgi kalitesini arttırmaktır.*
- *Denetim kanıt toplama, değerlendirme, analiz etme gibi faaliyetleri içeren sistematik bir süreçtir.*
- *Denetim faaliyeti çeşitli standartlar (Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları -GKGDS-, Bağımsız Denetim Standartları -BDS-, vb.) göz önünde bulundurularak sürdürülmektedir.*
- *Denetim faaliyetinin sonucunda bir denetim raporu hazırlanmaktadır.*

1.4.1. Bağımsız Denetimin Önemi ve Faydaları

Bağımsız denetimi gerekli kılan nedenler aynı zamanda bağımsız denetimin önemini ve elde edilecek faydayı da ortaya koymaktadır. Bu nedenle bu konular tek başlık altında incelenmiştir.

Denetim niçin yapılmaktadır sorusuna “yasal zorunluluktan dolayı” şeklinde cevap vermek her zaman yeterli olmamaktadır. Kuşkusuz yasal zorunluluk, denetim açısından önem arz eden ve denetim faaliyetinin gelişimine katkı sağlayan bir unsurdur ancak yasal zorunluluk dışında da işletmelerin denetim faaliyetini talep ettiği bilinmektedir.

Genel olarak bağımsız denetim işletmenin sunmuş olduğu bilgilerin güvenilir olmasını sağlamaya yardımcı olmaktadır. Ancak bağımsız denetimin, işletmenin her bir çıkar grubu için farklı faydaları bulunmaktadır. Söz konusu grupların her biri işletmeye ilişkin bilgilerin güvenilirliğini bizzat kendisi saptayamayacağı için denetim, ilgili çıkar gruplarının tamamı yerine bu hizmeti ekonomik ve efektif bir biçimde gerçekleştirir.

İşletmeye ilişkin finansal durum ve faaliyetlere ilişkin bilgiler finansal tablolar aracılığı ile raporlanmaktadır. Ancak söz konusu raporlarda yer alan bilgilerin işletmenin mevcut durumunu yansıtmama olasılığı vardır. Finansal tablolardan hareketle karar alacak tarafların eksik ya da hatalı bilgiye dayanarak karar alması birçok olumsuz durum yaratabilmektedir. Bağımsız denetim, söz konusu olayların finansal bilgiler ve işletme faaliyetleri üzerindeki etkisini inceleyerek, bu bilgilerin güvenilirlik derecesini arttırmayı amaçlamaktadır.²⁴ Denetimin önemli faydalarından bir tanesi belirtildiği gibi vekâlet ilişkisinin yarattığı olumsuz durumları azaltarak bilgi asimetrisini önlemeye çalışmasıdır. Ayrıca denetim sadece asil ve vekil arasında yer alan bilgi asimetrisini değil aynı zamanda denetimin ilgili diğer çıkar grupları arasında yer alan bilgi asimetrisini de gidermeye katkı sunmaktadır.

İşletmenin sunmuş olduğu bilgilerin güvenilir olmama olasılığı, sadece vekâlet teorisinden kaynaklanmamakta, muhasebe işlemlerinin sayıca çok ve doğası itibarıyla karmaşık bir yapıda olması da bu olasılığa neden olabilmektedir. Finansal bilgilerde yer alan hataların sadece kasıtlı yapılan yanlışlıklardan oluşmadığı, bunun yanında kasıtsız hataların da bulunabileceği bilinmektedir.²⁵ Bunun yanında etkisi her geçen gün artan küreselleşmeye bağlı olarak, profesyonel muhasebe mesleğindeki standartlaşma ve muhasebe uygulamalarına ilişkin düzenlemelerin sürekli güncellenmesi söz konusu karmaşıklığı arttırmaktadır.²⁶ Ayrıca finansal bilgilerdeki yanlışlıklar yanında, söz konusu yanlışlıklara neden olan faktörlerin ortaya

²⁴ Lerzan Kavut, “Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüşleri ve Tutumları”, **İMKB Dergisi**, Sayı: 20, 2001, s. 2.

²⁵ Bozkurt, **a.g.e.**, s. 21.

²⁶ Recep Pekdemir, “Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 101, 2010, s. 122.

çıkartılması işletme açısından bir farkındalık yaratılmasını sağlayarak sorunların giderilmesi konusunda da işletmeye yardımcı olmaktadır.

Finansal bilgilerin güvenilir olmama olasılığı, finansal piyasaların gelişmesini engelleyip fon sahiplerinin yatırım davranışından uzaklaşmasına ve fonların atıl kalmasına neden olabilmektedir.²⁷ Güvenilir olmayan finansal bilgiler, işletme dışında ekonomik sisteme de zarar verebilmektedir. Çünkü denetim yalnızca işletme için değil, toplumun refah ve istikrarının sağlanmasında da önemli bir rol oynamaktadır.²⁸

Günümüzde denetim, finansal tablo kullanıcılarının güvenini arttırmak dışında başka katma değerli bazı hizmetler de sunmaktadır. Bağımsız denetimin işletmelerin kurumsallaşmasına yönelik önemli katkıları bulunmaktadır. Denetim, işletmelerde etkin bir kurumsal yönetim yapısının oluşmasını ve kaliteli finansal bilgilerin üretilmesini mümkün kılar. Aynı zamanda etkin kurumsal yönetim ise iç denetimde ve dış denetimde bağımsızlığın ve objektifliğin sağlanmasına ve denetim komitelerinin görevlerini gerektiği şekliyle yapmasına imkân tanır.²⁹ Bağımsız denetime duyulan ihtiyacın temel sebepleri aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Çıkar çatışma ve bilgi asimetrisinin var olması,
- Denetime konu olan finansal bilgilerin taraflar açısından son derece önemli olması
- Muhasebe işlemlerinin doğası itibariyle karmaşık bir yapıda olması
- Finansal bilgilerle ilgilenen tarafların işletme ve yönetimden uzak olması

Bunlara paralel olarak bağımsız denetimin faydaları aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

- İşletmenin finansal bilgilerine güvenilirlik katar
- İşletmenin kredibilitesini artırır
- Tarafların güvenilir bilgi ihtiyacını en makul şekilde sağlar
- İşletme yönetimi ve çalışanların dürüst bir biçimde çalıştıklarının ispatını sağlar

²⁷ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 48, 2005, s. 38.

²⁸ Teck-Heang Lee, Azham Md. Ali, “The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development”, **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Volume: 4, No: 2, 2008, s. 1.

²⁹ Burak Pirgaip, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları İle Harmonizasyonu” SPK Yeterlik Etüdü, 2004, s. 5.

- *Vekâlet ilişkisinden kaynaklanan sorunları azaltarak, çıkar çatışmasını ve bilgi asimetrisini azaltır*
- *Potansiyel yatırımcıların ekonomik sisteme ilişkin çekincelerini giderir ve ekonomik sistemin gelişmesini sağlar*
- *Kamu düzeninde güvenin oluşmasına ve sürdürülmesine katkı sağlar*
- *İşletmenin yanlışlıklarını görerek bunların giderilmesi ve tedbir alınmasına imkân tanır*

1.4.2. Bağımsız Denetim ve Finansal Tablolar

Raporlama, bilgi verilmesi veya bilgilerin çeşitli formatlarda sunulması anlamına gelmektedir. Finansal tablolar ise, muhasebe faaliyetlerinin sonucunda elde edilen bilgilerin rapor olarak sunulmasıdır. Raporlama faaliyetinde, raporu hazırlayan ve raporun muhatabı olmak üzere iki taraf söz konusudur.³⁰ Finansal tablolar, işletme faaliyetlerinin başarı derecesini saptamak üzere karar alıcılara bilgi sağlarlar.³¹ Bu yönüyle ilgili çevreler, ilgilendikleri işletmeye ilişkin gereksinim duydukları finansal bilgileri işletmenin finansal tablolarından sağlar. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre finansal raporlamanın amacı;³²

“...mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu kullanıcılar tarafından alınan kararlar, özkaynağa dayalı finansal araçların ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararları ile kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını içerir” şeklinde belirtilmiştir.

Finansal raporlarda yer alan bilgilerin, kullanıcıların karar alma sürecinde kullanabilmesi için en az üç temel özelliğe sahip olması gerekmektedir. Bu özellikler; kalite, uygunluk ve zamanlılıktır. Bilginin kalitesi finansal raporların, muhasebe ve denetime ilişkin standart ve ilkelere uygunluğunu ifade etmektedir.³³ Uygunluk, finansal tabloların, kullanıcıların ihtiyaç duyduğu tüm özellikleri içermesi, zamanlılık ise makul sürede finansal tabloların açıklanması ile ilgilidir.

³⁰ Recep Pekdemir, “Finansal Raporlamada Terminoloji Birliği Uygulamadan Örnekler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 72, 2005, s. 21.

³¹ William A. Paton, Robert L. Dixon, **Essentials of Accounting**, çev. Mustafa Aysan, Duran Ofset Basımevi, 3. Baskı, İstanbul, 1963, s. 6.

³² TFRS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, A2

³³ Ittonen, **a.g.e.**, s. 24.

Denetim faaliyeti yönetimin iddialarının doğruluğunu kontrol etme işlevi olarak ifade edilebilmektedir. İşletme yönetiminin işletme hakkında sunmuş olduğu bilgiler, denetimden geçinceye kadar yalnızca bir iddia olarak kabul edilmektedir. Yönetim söz konusu bilgileri finansal tablolar aracılığı ile sunmakta, bu sebeple denetçinin değerlendireceği iddiaların temelini finansal tablolar oluşturmaktadır. Finansal bilgilerin belirli kalitede olup olmaması ise bu iddiaların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı ve ihtiyaca uygunluğu ile ilgilidir.

Yönetimin iddiaları, finansal tablolarda yer alan bilgilere ilişkin yanlışlık ihtimalinin olduğu konuları ifade eder.³⁴ Bu iddiaların test edilmesi, denetim planını ve denetim programını yönlendirmekte, denetçi söz konusu iddialara ilişkin kanıt toplayarak bunları değerlendirmektedir.³⁵ Yönetimin finansal bilgilere ilişkin iddiaları aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır.³⁶

- *Yönetimin Hesap Bakıyelerine İlişkin İddiaları*
 - o *Var Olma: Varlıklar, yükümlülükler ve öz sermaye mevcuttur.*
 - o *Haklar ve Yükümlülükler: İşletme, varlıklar üzerindeki haklarını elinde tutmaktadır ve yükümlülükler işletmeye aittir.*
 - o *Eksiksiz Olma: Kayıt altına alınması gereken tüm varlıklar ve yükümlülükler kaydedilmiştir.*
 - o *Değerleme ve Dağıtım: Varlıklar, yükümlülükler ve öz sermaye, uygun tutarda mali tablolara dahil edilmiştir ve değerlendirme ve dağıtım uygun bir biçimde yapılmıştır.*
- *Yönetimin Sunum ve Açıklamaya İlişkin İddiaları*
 - o *Haklar ve Yükümlülükler: Finansal tablolarda yer verilen tüm mali olaylar gerçekleşmiştir ve açıklanmıştır.*
 - o *Eksiksiz Olma: Finansal tablolarda yer alması gereken tüm açıklamalar dahil edilmiştir.*
 - o *Sınıflandırma ve Anlaşılabilirlik: Mali bilgiler uygun şekilde sunulmuş ve açıklanmıştır ve açıklamalar açık bir şekilde ifade edilmiştir.*
 - o *Doğruluk ve Değerleme: Finansal bilgiler ve diğer bilgiler, doğru şekilde açıklanmıştır.*

Denetçi tüm bu iddiaların ne ölçüde karşılandığını saptamak amacıyla yürüttüğü faaliyetlerin sonucunda bir kanaate (görüşe) ulaşarak işletme hakkında bir rapor

³⁴ Wally Smieliauskas, Lloyd Smith, "A Theory of Evidence Based on Audit Assertions", **Contemporary Accounting Research**, Volume: 6, No: 2-1, 1990, s. 409.

³⁵ Deborah S. Archambeault, "Auditing Management Assertions: The Impact of SAS No. 106", **Tennessee CPA Journal**, Volume: 52, No: 10, 2007, s. 20.

³⁶ AICPA, SAS 106 (AU 326) - 15, 2006, (Çevrimiçi), <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00326.pdf>, 1.9.2016.

(denetim raporu) yayınlar. Yani denetim faaliyeti işletmenin finansal bilgilerinin ne derece güvenilir olduğunu saptamaya çalışır.

1.4.3. Bağımsız Denetimin Tarafları

Denetim; işletme açısından, genel ekonomik çevre açısından ve kamu düzeni açısından önemli bir profesyonel hizmettir. Bu açıdan bakıldığında denetimin çıkar grupları bir yönüyle işletmenin çevresinden oluşmaktadır. İşletmeler birbirleriyle ilişkili çok sayıda etkileşimin bulunduğu bir çevrede faaliyet göstermektedirler. İşletmenin çevresi iç ve dış olmak üzere iki grupta sınıflandırılabilir. İşletmenin iç çevresi; sahipler - hissedarlar, yöneticiler, çalışanlar, vd. oluşurken, dış çevresi; müşteriler, rakipler, tedarikçiler, muhtemel yatırımcılar, finansal kuruluşlar, devlet, vd. oluşmaktadır.³⁷

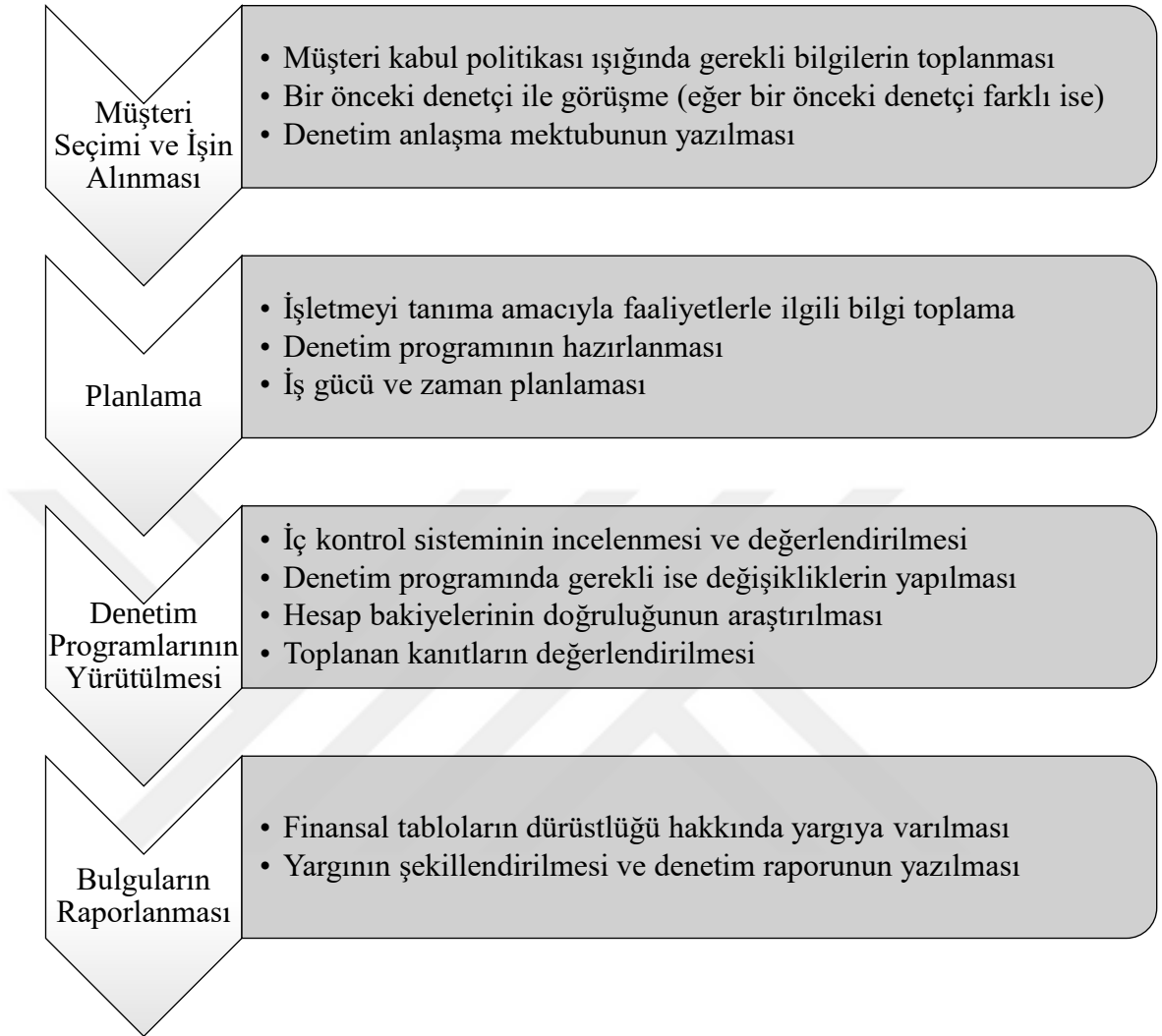
Her bir çıkar grubunun özelliğine göre ve çıkar çatışması, bilgi asimetrisi gibi nedenlerle tarafların denetime ilişkin bakış açısı, algıları ve beklentileri arasında farklar bulunmaktadır. Çıkar çatışması ve bilgi asimetrisi işletmenin tüm çevresi için genelleştirilebilecek bir özelliğe sahiptir. Örneğin, işletme sahiplerinin yüksek kâr beklentisi ile devletin yüksek vergi beklentisi bir çatışma sayılabilir. Denetim, tüm tarafların merkezinde, bağımsız ve tarafsız olarak yürütülen - yürütülmesi gereken bir faaliyet olduğundan, tüm tarafların çıkarları açısından optimum bir fayda sağlar. Denetim faaliyetindeki bağımsızlık vurgusu denetimin işletme çevresinde yer alan tüm taraflara eşit mesafede olması ve faaliyetlerinde bu yaklaşım tarzını benimsemesi gerekliliği ile ilgilidir.

1.4.4. Bağımsız Denetim Süreci

Denetim belirli süreçlerden oluşan sistematik bir faaliyettir. Farklı yaklaşımlara göre denetim faaliyetine ilişkin süreç kategorik olarak genişletilip daraltılsa da benzer aşamalardan oluşmaktadır. Denetim sürecini Şekil 1-2' de yer alan şekli ile dört ana aşamada özetlemek mümkündür;³⁸

³⁷ İsmet Mucuk, **Modern İşletmecilik**, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, İstanbul, 2003, s. 34.

³⁸Güredin, **a.g.e.**, s. 179.



Şekil 1- 2: Denetim Süreci

Kaynak: Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 13. Baskı, 2010, s.179.

Denetim faaliyeti dinamik bir süreçtir, bu nedenle işletmenin yapısında ya da denetim sürecinde karşılaşılan özel bazı durumlara göre süreç yeniden ele alınıp bazı değişiklikler gerektirebilmektedir.

1.5. Bağımsız Denetimin Gelişimi

Bağımsız denetim, günümüzde muhasebeden ayrı bir faaliyet olarak ele alınsa da geçmişte denetim ve muhasebenin bir arada ele alındığı bilinmektedir. Zira eski çağlarda muhasebe faaliyeti ile denetim faaliyetinin bir arada yürütüldüğü örnekler söz konusudur. Antik Mısır'da, Firavun'un saray hazinesine ait varlıkların takibini ve

kontrolünü sağlamak üzere muhasebecileri görevlendirdiği bilinmektedir.³⁹ Denetimin, uzunca bir süre muhasebe ekseninde ele alındığı kabul edilirse denetimin geçmişini izlemek için muhasebenin geçmişini incelemek gereklidir. Muhasebenin geçmişini yaklaşık beş bin yıl öncesine kadar götürmek mümkündür. 14. yüzyılda günümüz muhasebe sistemine benzer örnekler (1340) bulunmasına rağmen, muhasebe sistemi ciddi değişimler geçirmiştir.⁴⁰ Benzer süreç ve değişimler denetim için de söz konusudur. Dünyada bağımsız denetimin gelişimi incelendiğinde özellikle batı ülkelerindeki bazı süreçler ön plana çıkmakla birlikte bu gelişmeler ülkemizde daha geç uygulama alanı bulmuştur.

1.5.1. Dünyada Bağımsız Denetimin Gelişimi

Denetimle ilgili bilinen en eski bulguların (M.Ö. 2000) Roma, Mısır ve Yunan uygarlıklarına ait olduğu bilinmekle⁴¹ birlikte denetime ilişkin ciddi çalışmaların özellikle 13. yüzyılda Avrupa’da gerçekleştirildiği görülmektedir. Bağımsız denetim tarihi açısından 17. yüzyıla kadar önem arz eden bazı gelişmeler aşağıdaki gibidir:⁴²

- *Denetçi (Auditor) kelimesi ilk olarak 1289 yılında İngiltere’de kullanılmıştır.*
- *İtalya’da 1406 yılında çift yanlı kayıt sistemine ilişkin örnekler bulunmuş ve 1494’de Luca Pacioli tarafından yazılan “Summa de Arithmetica”, muhasebe ve ticaretin hızla gelişmesini sağlamıştır.*
- *Denetçilere ait ilk meslek örgütü (Collegio dei Raxonati) 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur.*
- *17. yüzyılda Paris’te devlet muhasebesinin kontrolü için uzmanlar görevlendirilmiştir.*

Bu gelişmeler dikkate alındığında, denetimin geçmişi çok eskilere götürülebilmekle birlikte günümüzdeki anlamıyla denetime ilişkin ciddi çalışmalar 20. yüzyıldan sonra olmuştur ve bu tarihsel gelişim beş dönemde ele alınmaktadır, bunlar;⁴³

³⁹ Nejat Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği Hile**, Alfa Yayınları, 2009, s. 4.

⁴⁰ Göksel Yücel, “Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1, 1982, s. 217-223.

⁴¹ Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, **Principles of External Auditing**, John Wiley & Sons, 2nd Edition, 2003, s. 18.

⁴² Osman Fikret Arkun, **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, İİTİ Akademisi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınevi, İstanbul, 1975, s. 17.

⁴³ Lee, Ali, **a.g.e.**, s. 2.

- 1840 öncesi süreç
- 1840-1920 arasındaki süreç
- 1920-1960 arasındaki süreç
- 1960-1990 arasındaki süreç
- 1990'lardan günümüze ulaşan süreç

Sanayi Devrimi öncesinde denetimin özellikle dolandırıcılık ve hilenin önlenmesi amacıyla ve kamu açısından ele alındığı bilinmektedir. Bu dönemde büyük işletmelerin az olması, işletme yöneticilerinin herhangi bir konuda bildirim yapmasını gerekli kılmamıştır. Ayrıca bu dönemde kontrol testleri ve örnekleme yaklaşımının denetim prosedürünün bir parçası olarak kullanılmadığı ve iç kontrol yapısının olmadığı görülmüştür.⁴⁴

Günümüzdeki anlamıyla denetimin gelişiminde Sanayi Devriminin etkisi büyüktür.⁴⁵ Sanayi Devrimi sonucu ticari faaliyetlerdeki büyüme ile birlikte 1840'lardan sonra denetim faaliyeti daha yaygın hale gelmiştir. Bunun yanında bu dönemde yatırımcıların sayısında da bir artış olmuştur.⁴⁶ Yine benzer dönemlerde İngiltere'de gelişen sosyo-ekonomik yapıya istinaden 1844 yılında kabul edilen şirketler yasasında denetim faaliyetine yer verilmiştir.⁴⁷

Amerika Birleşik Devletleri'nin (ABD) ekonomik ve kurumsal yapısındaki gelişme ile 1920-1960 arasındaki süreçte denetim faaliyetlerindeki gelişmeler, İngiltere'den ABD'ye kaymıştır. Özellikle I. Dünya Savaşı ardından gerçekleşen büyük buhran ve II. Dünya Savaşı'nın ardından meydana gelen ekonomik sıkıntıların azalması ve ilerleyen dönemlerde gerçekleşen olumlu gelişmelerle birlikte işletmelerin yatırım hızı büyümüş ve piyasalarda önemli gelişmeler görülmüştür. Bunun yanında işletmelerin büyüklüklerinin artması, yönetim fonksiyonunun gelişmesine ve vekâlet

⁴⁴ E. Phalgun Kumar, B. Mohan, "Origin and Development of Auditing", **Paripex - Indian Journal of Research**, Volume: 4, Issue: 9, 2015, s. 44.

⁴⁵ Bozkurt, **a.g.e.**, s. 17.

⁴⁶ Paul Eric Byrnes v.d., "Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit", AICPA White Paper, 2012, s. 2.

⁴⁷ Philomena Leung, v.d., **Modern Auditing & Assurance Service**, John Wiley & Sons, 3th Edition, Australia, 2007, s.y., **Aktaran:** Teck-Heang Lee, Azham Md. Ali, "The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development", **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Volume: 4, No: 2, 2008, s. 3.

ilişkisinin doğmasına neden olmuştur. Yine bu dönemde yatırımcıların ikna edilmesi daha önemli olmuştur.⁴⁸

Küreselleşmenin ve ekonomik büyümenin etkisinin arttığı 1960'lı yıllarda işletmelerin yapısı değişmiş, büyüklükleri ve karmaşıklıkları artmıştır. Buna bağlı olarak bu yıllarda denetim ve denetçilerin rolü önem kazanmıştır.⁴⁹ İlerleyen zamanlarda dünya ekonomisinin 1990'lı yıllarla birlikte çok hızlı büyümesinin bir sonucu olarak denetim mesleği önemli ve hızlı bir değişime tanıklık etmiştir. Denetim faaliyetine, mali tabloların doğruluğunun incelenmesinin ötesinde, başka fonksiyonlar eklenmiş ve risk odaklı yaklaşıma geçilmiştir.⁵⁰

Denetim faaliyetine ilişkin tarihi bulgular çok eskilere dayanmakla birlikte denetim dünyasının özellikle son 50 yılda ciddi bir gelişim ve değişim geçirdiği görülmüştür. Günümüzdeki anlamıyla denetimin gelişimi İngiltere'de başlamış ve özellikle Sanayi Devrimi ile birlikte gelişimine hız katmıştır, ancak 20. yüzyılda denetim alanındaki önemli gelişmeler ABD'ye kaymıştır.

Bu süreçlere ek olarak denetimde uluslararasılaşma çalışmalarının hız kazandığı, birçok ülkenin Uluslararası Denetim Standartları (ISA - International Standard of Auditing) ile uyum faaliyetlerini yürüttüğü güncel gelişmeler, ilerleyen zamanlarda denetimin kronolojik tarihi açısından yeni bir süreç olarak ele alınabilecek özelliktedir. Aynı zamanda 2000'li yıllarda dünyada meydana gelen büyük muhasebe skandalları da denetim mesleğini etkileyen önemli bir süreç olmuştur. Tablo1-1'de denetimle ilgili süreçler toplu bir biçimde ifade edilmiştir.

⁴⁸ Porter, Simon, Hatherly, **a.g.e.**, s. 25.

⁴⁹ **A.e.**, s.29.

⁵⁰ Kumar, Mohan, **a.g.e.**, s. 45.

Tablo 1- 1: Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Süreç	1844 Öncesi	1844-1920	1920-1960	1960-1990	1990- Günümüz
Merkez	İngiltere	İngiltere	İngiltere'den ABD'ye kayma	ABD	Başta ABD ancak giderek küreselleşme
İşletmeler ve Denetim Ortamı	Küçük ve bireysel işletmeler	Büyüklüğü ve sayısı artan işletmeler Sahiplik ve yönetimin ayrılması	Büyük buhran, sermayenin artması ve işletmelerin büyümesi, maaşlı yöneticilerin artması	Büyük ve çokuluslu işletmeler, profesyonel yönetimin egemenliği, vergiler, yatırımcıların egemenliği, artan rekabet, 1987 krizi	Uluslararası işletmeler, batı ekonomisinin üstünlüğü, teknolojik gelişmeler, artan kurumsal yönetim, küçük işletmeler için denetim
İşletmelerin Hesap Verme Durumları	Kim İçin	Sahipler (Hissedarlar)	Hissedarlar Kreditörler	Hissedarlar Kreditörler Yatırımcılar	Hissedarlar Kreditörler Yatırımcılar Müşteriler Tedarikçiler Toplum
	Ne İçin	Yetkililerin fonları dürüst bir biçimde kullanma durumu	Yetkililerin fonları dürüst bir biçimde kullanma durumu	Öncekilere ek olarak, Kaynakların verimli kullanım durumu	Öncekilere ek olarak, Kurumsal yönetim
Denetim Amaçları	Hile (Sadece Bilanço)	Hile Borç ödeyebilme kabiliyeti	Finansal tabloların kredibilitesi Önemli hata ve hile	Finansal tabloların kredibilitesi Yönetim danışmanlık hizmetleri	Önemli hata ve hileler, raporlarda yer alan yanlışlıklar, işletme sürekliliği, Kurumsal sosyal sorumluluk danışmanlıkları, Düzenleyici kurumlara raporlama
Denetim Teknikleri	Detaylı inceleme Bilanço ve hesaplar arasında aritmetik inceleme	Öncekilere ek olarak, Varlıkların bağımsız kanıtlarla gözlemlenmesi	Belgelerin kanıtlar eşliğinde incelenmesi, Seçilen örneklerin iç kontrollere dayanarak test edilmesi, Mali bilgilerin güvenilirliğine yönelik kuşkulu yaklaşım	Denetim risklerinin analitik olarak belirlenmesi, iç kontrolün değerlendirilmesi, çeşitli iç ve dış kaynakların incelenmesi, bilgi teknolojilerinin kullanımı	Risk odaklı denetim, Denetim risklerinin analitik olarak belirlenmesi Elektronik ticarete uyum

Kaynak: Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, **Principles of External Auditing**, John Wiley & Sons, 2nd Edition, 2003, s. 19.

1.5.2. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi

Cumhuriyet öncesinde Türk Coğrafyasında denetim faaliyetinin geçmişi tam olarak bilinmemekle birlikte Selçuklu ve Osmanlı dönemlerinde denetimin kamu açısından ele alındığı; vergi, rüşvet ve yolsuzluk gibi konulara odaklanıldığı bilinmektedir.⁵¹ Osmanlı İmparatorluğu’nda II. Mahmut döneminde Avrupa ile yürütülen ilişkilere bağlı olarak uygun bakanlıklar kurularak teftiş birimleri oluşturulmuş⁵² ancak genel olarak benzer dönemlerde denetimle ilgili dünyada gerçekleşen gelişmelerin etkisi coğrafyamızda yeterince görülememiştir.

Türkiye Cumhuriyetinin ilk yıllarında ekonomik yapının bozuk olması ve ekonomi üzerindeki devletçilik sebebi ile özel sektörün yavaş gelişmesi, Türkiye’de muhasebe ve denetim mesleğinin yavaş gelişmesine neden olmuştur. Yine bu dönemde devletçi yapıdan kaynaklı olarak denetim, daha çok vergisel açıdan ele alınmıştır.⁵³ Bunun yanında Türkiye’de, denetimin gelişiminde, batının aksine kanuni zorunlulukların etkisi görülmüş, bu nedenle ülkemizde denetim mesleğinin gelişimi belirli yasaların çıkarılması, akademik çalışmaların yapılması ve mesleki örgütlerin oluşmasıyla paralellik göstermiştir.

Ülkemizde denetim mesleği, mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile Osmanlı Dönemi’nde başlamıştır. Daha önceki dönemlerde belge incelemesi ile sınırlandırılan denetim faaliyeti 1926-1934 yılları arasında, alanında iyi olduğu düşünülen muhasebecilere vergi denetimi yapma yetkisi verilmesi neticesinde fiili inceleme süreci başlamıştır.⁵⁴ Daha sonraki süreçlerde denetim faaliyeti, özel işletmeler açısından ele alınmış, özellikle 1970’lerde işletmelerin yabancı kredi kaynaklarını kullanmak istemeleri bu işletmeleri denetim ile karşı karşıya getirmiştir. Bu süreci

⁵¹ Mustafa Akdağ, **Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi**, Yapı Kredi Yayınları, 2. Baskı, 2014, s.y. Aktaran: Muhammet Bezirci, Fehmi Karasioğlu, “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, **Selçuk Üniversitesi, İİBF, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı: 21, 2011, s. 575.

⁵² Muhammet Bezirci, Fehmi Karasioğlu, “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, **Selçuk Üniversitesi, İİBF, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı: 21, 2011, s. 575.

⁵³ Nail Sanlı, Mehmet Özbirecikli, “Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 38, 2012, s. 2.

⁵⁴ Masum Türker, “Türkiye’de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi”, **İZSMMMO Dayanışma Dergisi**, Sayı: 89, 2006, s. 5.

uluslararası sermaye hareketlerinin hızlanması izlemiştir.⁵⁵ Geçtiğimiz son 30 yılda Türkiye’de denetim açısından kritik öneme sahip süreçler aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir;⁵⁶

- *Sigorta Denetleme Kuruluna ait denetimlerin yapılması (1963)*
- *SPK’ya ait denetimlerin yapılması (1987)*
- *Muhasebe mesleğinin örgütlenmesi (1989)*
- *Tekdüzen Hesap Planının oluşturulması (TDHP) (1992)*
- *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun kurulması (TMSK) (1999)*
- *BDDK’ya ait denetimlerin yapılması (1999)*
- *Enerji Piyasası Düzenleme Kuruluna (EPDK) ait denetim*

Bunlara ek olarak 2011 yılında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun çıkartılması (TTK), ve KGK’nın kurulması (2011) önem arz eden süreçlerdir. Ülkemizde denetim mesleğinin gelişimi geç başlayıp yavaş ilerleme kaydetmiş olsa da özellikle son yıllarda yaşanan gelişmelerin önemli olduğu düşünülmektedir. Özellikle TTK ile denetimin yeniden ele alınması, bazı kurumların oluşturulması ve uluslararası düzeyde çalışmaların yapılması denetim açısından son derece önemli gelişmeler olarak ifade edilebilir. Bu süreçlere ilerleyen bölümde yer verilecektir.

1.6. Bağımsız Denetim Faaliyeti ile İlgili Düzenlemeler

Bağımsız denetim faaliyeti belirli kriterler dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir. Kriterler denetimin türüne ve kapsamına göre değişkenlik göstermekle birlikte özellikle bağımsız denetim faaliyetine yön veren belirli düzenlemeler bulunmaktadır. Bu bölümde bağımsız denetim faaliyetleri ile ilgili yasal mevzuat, yönetmelik, standart ve ilkelere yer verilecektir.

1.6.1. Bağımsız Denetimle İlgili Uluslararası Düzenlemeler

Denetim faaliyeti günümüzdeki şekliyle özellikle İngiltere’de gelişim göstermiştir. İngiltere’de 1900 yılında çıkarılan bir yasa ile bazı işletmelerde denetim

⁵⁵ Enver Bozdemir, “Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 118, 2013, s. 71.

⁵⁶ Oktay Güvemli, Mehmet Özbirecikli, “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011”, **MUFTAV Dergisi**, Sayı: 1, 2011, s. 147.

yapılması zorunlu kılınmıştır.⁵⁷ Bu yıllarda denetime ilişkin gelişim sürecinin ABD'ye doğru kayması birçok düzenlemenin yine bu ülkede oluşturulmasını sağlamıştır.

ABD'de 1934 yılında Sermaye Piyasası Kanunu ile Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC - Security Exchange Commission) oluşturulmuş, SEC'e muhasebe standartlarını yayınlama yetkisi ve denetim gözetim fonksiyonu verilmiştir.⁵⁸ Yine 1887'den beri faaliyet gösteren, 143 ülkede 418.000'den fazla üyeyle muhasebe mesleğini temsil eden dünyanın en büyük kuruluşu olan⁵⁹ Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA - American Institute of Certified Public Accountants) 1940 yılından beri denetim standartlarına ilişkin çeşitli çalışmalar yapmaktadır.⁶⁰ Enstitü tarafından 1947 yılında çıkarılan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS – Generally Accepted Auditing Standards) birçok ülke tarafından benimsenmiştir. Genel eğilimleri içeren⁶¹ bu standartlar daha sonra detaylandırılarak ve yorumlanarak Denetim Standartlarına İlişkin Açıklamalar (SAS - Statements on Auditing Standards) (1972) yayınlanmıştır.⁶² Standartlar zaman içerisinde bazı değişikliklere uğramakla birlikte genel yapısını halen korumaktadır.

Denetim standartlarına yönelik ilk uluslararası örgütlenme ise 1978 yılında kurulan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi'dir (IAPC - International Auditing Practices Committee). IAPC 1991 yılında ISA'ları yayınlamaya başlamış, kurul 2002 yılında yeniden ele alınarak IAASB ismi ile faaliyetlerine devam etmiştir.⁶³ Yakın tarihimizde IAASB'nin 2004 yılında başlatmış olduğu Açıklık Projesi (Clarity Project) ile standartların anlaşılabilirliğini arttırmak ve çeşitli standartların uyumlaştırılmasını sağlamak amaçlanmıştır. Bu proje ile yayınlanan bildiri, yönerge ve standartlar tekrar gözden geçirilerek, anlaşılabilirliğin artırılması ve çevirilerin

⁵⁷ Peyami Çarıkçıoğlu, "Türkiye'de Muhasebe Denetimin Gelişimi", **Türkiye'de Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği Sempozyumu**, İstanbul, 6-8 Nisan 1995, s. 1.

⁵⁸ Byrnes v.d., **a.g.e.**, s. 2.

⁵⁹ About the AICPA, (Çevrimiçi), <http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx>, 22.12.2016

⁶⁰ Charles P. Cullinan, Christine E. Earley, Pamela B. Roush, "Multiple Auditing Standards and Standard Setting: Implications for Practice and Education", **AAA Current Issues in Auditing**, Volume: 7, Issue: 1, 2013, s. 2.

⁶¹ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, 5. Baskı, İstanbul, 2004, s. 16.

⁶² Walter B. Meigs, v.d., **Principles of Auditing**, Irwin, 9th Edition, 1989, s. 23.

⁶³ About IAASB, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/about-iaasb>, 04.11.2016

kolaylaştırılması amacıyla çalışmalar yürütülmüştür.⁶⁴ Dünyada muhasebe mesleği alanında önemli bir yere sahip olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna (IFAC - International Federation of Accountants) bağlı IAASB, günümüzde ISA'ların yanında Güvence Hizmetleri Standartları, Kalite Kontrol Standartları ve uygulama örnekleri yayınlamakta ve çalışmalarını dünya çapında kabul edilebilecek, uluslararası biçimde ele almaktadır.⁶⁵

Yine yakın tarihimizde gerçekleşen, Enron, HealthSouth, Tyco, Worldcom, Parmalat gibi büyük işletmelerde yaşanan muhasebe skandalları, yatırımcıların piyasalara ve muhasebeye olan güvenini sarsmış, söz konusu skandallar başta ABD'de ve birçok ülkede muhasebe ve denetim mesleğinin gözden geçirilmesini ve bazı düzenlemelerin oluşturulmasını sağlamıştır. Söz konusu skandalların yarattığı değişiklikler aşağıdaki dört grupta ele alınabilir;⁶⁶

- *Denetimin doğasında önemli değişiklikler olmuştur*
- *Eskiden 5 büyük denetim şirketinden biri olan Arthur&Andersen'in faaliyetleri son bulmuştur*
- *Temmuz 2002'de Sarbanes Oxley (SOX) yasası onaylanmıştır*
- *2003 yılında New York Borsası (NYSE - The New York Stock Exchange) ve NASDAQ (National Association of Securities Dealers Automated Quotation- ABD'de bir borsa) tarafından ek kurumsal yönetim kuralları açıklanmıştır*

Genel olarak denetim faaliyetlerinin iyileştirilmesine yönelik düzenlemeler önemli bir olumsuz durumun meydana gelmesi ile ele alınmıştır. Muhasebe alanında bir reform olarak ifade edilen ve yatırımcının korunması odak noktasıyla çıkarılan SOX yasası genel olarak söz konusu muhasebe skandallarına tepki olarak ortaya çıkmış ve kurumsallık ve denetimle ilgili önemli düzenlemeler içermiştir.⁶⁷ Özellikle yasa, denetçinin bağımsızlığını sağlamaya yönelik ifadelerle yer vermiştir. Ayrıca denetçinin bağımsız denetim hizmeti verdiği işletmeye bağımsız denetim dışında

⁶⁴ Pekdemir, 2010, **a.g.e.**, s. 124.

⁶⁵ Ladislav Kareš, Petra Křišková, "The IAASB - the International Auditing and Assurance Standards Board - the Influence of Institutional Aspects on International Harmonization Concept of Auditing Services", **Management Information Systems**, Volume: 3, No: 2, 2008, s. 35.

⁶⁶ Anup Agrawal, Sahiba Chadha, "Corporate Governance and Accounting Scandals", **Journal of Law and Economics**, Volume: 48, 2005, s. 371.

⁶⁷ Ellen Engela, Rachel M. Hayesb, Xue Wang, "The Sarbanes-Oxley Act and Firms' Going-Private Decisions", **Journal of Accounting and Economics**, Volume: 44, 2007, s. 119.

başka güvence hizmeti vermemesi, denetçinin rotasyonu gibi birçok hususta katı kurallar içermiştir.⁶⁸ SOX yasasının getirdiği yenilikler özetle aşağıdaki gibidir.⁶⁹

- *İşletme yöneticilerine önemli yükümlülükler getirilmiştir*
- *Mali olaylara ilişkin bazı suçların tanımları ve cezalarına yer verilmiştir*
- *Yönetim Kurulu üyelerinin çoğunluğunun bağımsız olması gerekliliği doğmuştur*
- *Denetim komitelerinin tamamen bağımsız olması ve komitede finans konusunda en az bir uzman bulundurulması gerekli görülmüştür*
- *Denetim şirketlerinin işletmeye denetim hizmetiyle birlikte başka danışmanlık vermesi yasaklanmıştır*
- *Yarı kamusal bir yapı olarak Halka Açık İşletmeler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board) oluşturulmuştur*

Günümüzde ABD’de denetim alanında otorite olarak kabul edilen kuruluşlar, AICPA, PCAOB ve IAASB’dir.⁷⁰ Bu üç kurulun denetim standartları ile ilgili çalışmalarına ilişkin özet bilgiler Tablo 1-2’deki gibidir.

⁶⁸ Mark L. DeFond, Jere R. Francis, "Audit Research after Sarbanes-Oxley", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Volume: 24, 2005, s. 6.

⁶⁹ Oliver Hart, "Regulation and Sarbanes-Oxley", **Journal of Accounting Research**, Volume: 47, No: 2, 2009, s. 442.

⁷⁰ Karla M. Johnstone, Audrey A. Gramling, Larry E. Rittenberg, **Auditing: A Risk-Based Approach To Conducting A Quality Audit**, South-Western, Cengage Learning, 9th Edition, ABD, 2014, s. 158.

Tablo 1- 2: IAASB, PCAOB ve AICPA Çalışmalarının Karşılaştırılması

	IAASB	PCAOB	AICPA
Yetki	IFAC ve bu standartlara uyan ülkeler	ABD Kongresi, 2002 SOX Yasası	Kendi kendini düzenleyen bir meslek kuruluşudur
Terminoloji	ISA	Denetim Standartları (AS) ve Geçici Standartlar (AU)	Denetim Standartlarına İlişkin Açıklamalar (AU-C)
Standartların Kapsamı	Avrupa'nın çoğu ve gelişmekte olan birçok ülke	ABD halka açık şirketlerin denetimleri	ABD'de halka açık olmayan pek çok işletmenin denetimi
Yakınsama Yaklaşımı	Uluslararası yakınsama konusunda kararlılığı bulunmaktadır	Uluslararası yakınsama konusunda çalışması bulunmamaktadır	Uluslararası yakınsama konusunda kararlılığı bulunmaktadır

Kaynak: Karla M. Johnstone, Audrey A. Gramling, Larry E. Rittenberg, **Auditing: A Risk-Based Approach To Conducting A Quality Audit**, South-Western, Cengage Learning, 9th Edition, ABD, 2014, s. 160.

Avrupa'da muhasebecilik mesleğindeki en önemli otorite 1987 yılında kurulmuş olan Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE - Fédération des Experts-comptables Européens)'dur. FEE, Avrupa Birliği (AB) üye ülkelerinin ve AB'ye aday ülkelerin muhasebe ve denetim alanında uyumu konusunda bir takım çalışmalar yürütmektedir.⁷¹ AB'de 1984 yılında bağımsız denetim ilkelerine ve hukukuna ilişkin bir standart oluşturmak amacı ile 8. yönerge yayınlanmıştır. GKGDS ile paralellik gösteren bu yönergenin ana hedefi, bağımsız denetimi ve denetçileri GKGDS ile uyumlu hale getirmektir. Dünyadaki gelişmelere paralel olarak 2006 yılında bu yönergede önemli değişiklikler yapılmıştır.⁷²

Tarihte, bankacılık krizleri, büyük ekonomik bunalım ve durgunluklarla ilişkilendirilmiştir. Bu nedenle düzenleyici otoritelerin, bankaların sermaye ve likidite yönetimi, muhasebe, denetim ve kredi uygulamaları gibi konularda yüksek kurumsal yönetim standartlarını düzenlemeye yönelik bazı çalışmaları olmuştur. Bunlardan en

⁷¹ FEE History, (Çevrimiçi), <http://www.fee.be/about-fee/history.html>, 18.11.2016

⁷² Ali Çalışkan, "Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 64, 2006, s. 53.

önemlileri Basel kriterleridir.⁷³ Bankacılık sektöründe belirli bir düzeninin sağlanması amacıyla 1988 yılında yayınlanan Basel Kriterleri ilerleyen zamanlarda güncellenerek finansal piyasalarda gerçekleşen gelişmelere bağlı olarak 2004 yılında Basel II ve 2013 yılında Basel III Kriterleri oluşturulmuştur. Düzenlemelerin bankacılık sektörü denetim sistemindeki boşlukların doldurulmasına yönelik önemli bir hedefi vardır. Kriterleri oluşturan Basel Komitesi iki önemli prensip belirlemiştir bunlar; tüm bankaların denetlenmesi ve söz konusu denetimlerin belirli yeterliliklere sahip olmasıdır.⁷⁴ Söz konusu süreçler Türkiye’yi de etkilemiştir.

Bunun dışında denetim konusunda başka ülkelerde bazı düzenlemeler yapılmıştır. Ancak daha öncede ifade edildiği gibi denetim dünyasındaki gelişmeler özellikle batı ülkelerinde başlamış ve diğer ülkeleri etkilemiştir.

1.6.2. Bağımsız Denetimle İlgili Türkiye’deki Düzenlemeler

Türkiye’de bağımsız denetim uzunca bir dönem vergi açısından ele alındığından bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler vergi yasalarında ele alınmıştır. Özellikle 1926, 1927 ve 1930 yıllarında yürürlüğe giren vergi yasaları ile vergiler, beyanın yanında finansal tablolar üzerinden alınmaya başlanmıştır.⁷⁵

Türkiye’de bağımsız denetime ait ilk yasal düzenleme, 1947 yılında Vergi Usul Kanununda (VUK) “Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcılar” başlığı ile gündeme gelmiş ancak yürürlüğe girmeden ilgili bölüm kanundan çıkartılmıştır. Bunun gibi 1958, 1963, 1966 ve 1983 yıllarında da benzer durumlar ortaya çıkmıştır.⁷⁶ Bu çalışmaların başarısız olmasının nedenleri aşağıdaki gibi ifade edilmektedir;⁷⁷

⁷³ Adrian Blundell-Wignall, Paul Atkinson, “Thinking Beyond Basel III: Necessary Solutions for Capital and Liquidity”, **OECD Journal: Financial Market Trends**, Volume: 2010, Issue:1, 2010, s. 10.

⁷⁴ Ezgi Aslan Külahi, Göksel Tiryaki, Ahmet Yılmaz, "Türkiye’de Basel I, II ve III Kurallarına Uyum Süreci", **Marmara Üniversitesi SBE Öneri Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 40, 2013, s. 190.

⁷⁵ Güvemli, Özbirecikli, **a.g.e.**, s. 147.

⁷⁶ Çankıoğlu, **a.g.e.**, s. 2.

⁷⁷ Mehmet Yazıcı, “Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma”, **İstanbul Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını**, 1986 s.y. **Aktaran:** Oktay Güvemli, Mehmet Özbirecikli, “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011”, **MUFTAV Dergisi**, Sayı: 1, 2011, s. 148.

- Yeterli sayı ve nitelikte muhasebecinin bulunmaması,
- Ticaret ve Sanayi Odalarının muhasebe mesleğine sahip çıkmamaları,
- Muhasebenin daha çok vergisel açıdan ele alınması,
- Muhasebecinin temsil yetkisindeki anlam karmaşıklıkları,
- Meslek mensuplarının çabalarının yetersizliği,
- Hazırlanan yasal düzenlemelerin yeterli olmayışı, vb.

Denetim faaliyeti muhasebeden bağımsız düşünölemeyeceğı için, muhasebeyi ilgilendiren birtakım düzenlemeler denetimi de yakından ilgilendirmiştir. Özellikle 1949 yılında gerçekleştirilen vergi reformu, Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve VUK’u etkileyerek muhasebeye önemli ölçüde yön vermiştir.⁷⁸

Takip eden süreçte, Türkiye’nin ilişki içinde olduğı başta Almanya ve Fransa olmak üzere Avrupa ölkelerinde meydana gelen gelişmeler dikkate alınmıştır. Ekim 1942’de kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğı (TMUD) özellikle bağımsız denetimin gelişmesi için önemli çalışmalarda bulunmuştur. Yine 1968 yılında İstanbul Üniversitesi, İşletme Faköltesi’nde AICPA denetim standartları kapsamında denetim eğitimi başlamıştır, lisansüstü seviyeye kadar eğitim veren⁷⁹ bu programın Türkiye’de denetimin gelişimi açısından önemli bir yeri olduğı düşünölmektedir.

Denetime ilişkin SPK’nın yapmış olduğı bir takım düzenlemeler de son derece önemlidir. 1987 yılında “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” çıkartılmış, yönetmeliğın kapsamı aşağıdaki şekilde belirlenmiştir;⁸⁰

“2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan veya arz etmiş sayılan ortaklıklar, bankalar dahil aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve yatırım fonlarınca düzenlenecek mali tablo ve raporların bağımsız denetleme kuruluşları tarafından denetlenmesine dair hükümleri kapsamaktadır.”

İlerleyen zamanlarda tebliğde bazı değişiklikler yapılarak birtakım yeni düzenlemeler getirilmiştir. Kurul, 2006 yılında çıkarmış olduğı “Seri: X, No:22

⁷⁸ Ümit Gücenme, Aylin Poroy Arsoy, “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 76, 2006, s. 309.

⁷⁹ Türker, **a.g.e.**, s. 6.

⁸⁰ 19663 Sayılı Resmi Gazete (13.12.1987), M.2

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile ISA’lar ile uyumlu denetim standartlarını yayınlamıştır.

Türkiye’de muhasebe uzmanlığının diğer bağımsız meslek gruplarındaki gibi özel yasalarla düzenlenmesi nispeten daha geç olmuştur.⁸¹ Muhasebe ve denetim mesleği açısından 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çok önemli bir yere sahiptir. Meslek yasası olarak ifade edilen bu yasa ile meslek mensuplarına, işletmenin mali tablolarının denetim standartlarına uygunluğunu denetleme yetkisi verilmiştir.⁸² Bu süreçle birlikte 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’ne bağlı Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve 2003 yılında uluslararası denetim standartları ile uyumlu standartların yayınlanması amacı ile Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuştur.⁸³

Ülkemizde bağımsız denetime ilişkin yakın tarihimizdeki en önemli düzenleme 2011 yılında çıkarılan 6102 sayılı TTK ile getirilmiştir. Kanun başta tüm sermaye şirketlerinde bağımsız denetim zorunluluğu içerirken daha sonra 6335 sayılı yasa ile hangi işletmelerin kapsama alınacağı ile ilgili yetki Bakanlar Kurulu’na verilmiştir.⁸⁴ Bakanlar Kurulu 19 Aralık 2012, 11 Nisan 2013 ve son olarak 19 Mart 2016 tarihinde söz konusu yetkisini kullanarak bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin kapsamını genişletmiştir. Ayrıca kanun BDS’lerin ISA’larla birebir uyumlu olması gerektiğini yasal zorunluluk altına almıştır.⁸⁵

Başlangıçta 6102 sayılı TTK’nın geçici 2. maddesinde denetime ilişkin standartların TÜRMOB’a bağlı bir kurul tarafından yayınlanacağı yer alırken, 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile KGK oluşturulmuş, standartları yayınlama yetkisi ve denetçileri yetkilendirme görevleri bu kurula verilmiştir.⁸⁶ KGK, yetkisi

⁸¹ Arkun, **a.g.e.**, s. 7.

⁸² 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Md.1

⁸³ Başpınar, **a.g.e.**, s. 44.

⁸⁴ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Md.397-4

⁸⁵ **A.e.**, Md.397-1

⁸⁶ **A.e.**, Md.400-1

dahilinde, uluslararası düzenlemelerle birebir uyumlu, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), TFRS, BDS'ler ve bazı önemli diğer standartları yayınlamaktadır.⁸⁷



⁸⁷ 660 Sayılı KHK, 28103 Sayılı Resmi Gazete (02.11.2011), Md.9

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

Bu bölümde bağımsız denetim raporu detaylı olarak incelenerek, denetim raporunun önemi ve tarihsel gelişimi ele alınacaktır. Ardından son yıllarda denetim raporunda yapılan değişikliklere yer verilecek, daha sonra çalışma kapsamında IAASB'nin yeni denetim raporu süreci detaylı olarak ele alınacak ve bu yeni denetim raporu sürecinin gelişimi, nedenleri, sonuçları ve özellikle “kilit denetim konuları” irdelenerek mevcut denetim raporu ile yeni denetim raporu arasındaki farklar incelenecektir.

2.1. Bağımsız Denetim Raporu

Herhangi bir işte ya da konuda yapılan; *inceleme, araştırma sonucunu, düşünceleri veya tespit edilenleri bildiren yazı, yazanak* olarak ifade edilen rapor¹, muhasebe açısından; parasal olayları farklı yönleriyle belirli bir sistem dahilinde ele alan bilgilerin özetidir. Denetim sürecinin çıktısı konumundaki denetim raporu ise, denetim faaliyetinin sonucunda elde edilen bulguların ilgili çıkar gruplarına sunulmasına olanak tanıyan belgelerdir.

Günümüzde her alanda birçok bilgi kullanılabilir hale getirilmek amacıyla raporlanmaktadır. Muhasebe özelinde de konu benzerdir, örneğin ufak çaplı bir işletmede dahi gerçekleşen parasal olaylar düşünüldüğünde, söz konusu bilgilere, ilgi duyan tarafların ulaşabilmesi ve inceleyebilmesi mali ve teknik açıdan mümkün değildir. Ayrıca finansal bilgiler tek başlarına ya da ayrı ayrı her zaman kullanışlı değildirler, bu nedenle bu bilgiler belirli finansal raporlarla özetlenerek kullanılabilir hale dönüştürülürler.

Finansal raporlar dışında, denetim raporu açısından da durum buna benzerdir. Denetim süreci de birçok faaliyetten oluşur. Denetçi, denetim süresince birçok kanıt

¹ Türk Dil Kurumu (TDK), (Çevrimiçi), www.tdk.gov.tr, 01.06.2017

ve bulguya ulaşır ve birçok işlem süreci içeren karmaşık denetim faaliyetinin, ilgili taraflarca pratik kullanılabilirliği denetim raporu ile sağlamış olur.

2.2. Bağımsız Denetim Raporunun Önemi

Denetim faaliyetinin önemi, bir yönüyle denetim raporunun önemini de açıklamaktadır. Özellikle yatırımcılar ve karar alıcılar için görece daha fazla önemi olan denetim faaliyetinden, bu kesimler denetim raporu vasıtasıyla faydalanırlar. Denetim raporu belirli bölümlerden oluşur ve nihayetinde işletmenin finansal durumunu finansal tablolarında ne derece doğru yansıtır yansıtmadığı hakkında bir görüş bildirir. Bununla birlikte, denetim raporlarının kullanıcı grubu finansal tabloların kullanıcı grubundan daha geniştir.² Denetim raporu, finansal bilgilerin özeti olan finansal tabloların özeti ve tamamlayıcısıdır.

Taşıdığı misyon dikkate alındığında denetim raporlarının, yüksek standart ve kalitede olması son derece önemlidir.³ Kaliteli bir denetim raporunun amacı, yapılan bir soruşturmanın sonuçlarını bildirmektir. Bu yönüyle denetim raporu hazırlanırken, hedef kitle ve denetim raporunun hangi amaçlarla kullanılacağı göz önünde bulundurulmalıdır.⁴ En genel ifade ile denetim raporunun, karar alıcıların alacakları kararlara ilişkin tüm yönleriyle bilgi veren bir yapıda oluşturulması gerekmektedir. Denetim raporu, denetim sürecinin temel çıktısı olarak ihtiyaç duyulan ayrıntıya sahip ve dürüst bir biçimde hazırlanmış olmalıdır.⁵

Gerçeği yansıtmayan ya da yeterli bilgi içermeyen bir denetim raporundan hareketle alınan kararların muhtemel etkisi raporun önemine işaret etmektedir. Bunun yanında finansal raporlara göre daha az teknik içeriği bulunan denetim raporunun anlaşılması da daha kolaydır, yani denetim raporu finansal konularda bilgi sahibi olmayan ilgililere bilgi sunması açısından da önemlidir. Bir işletmeye ilişkin finansal

² Kim Ittonen, **A Theoretical Examination of the Role of Auditing and the Relevance of Audit Reports**, Vaasan Yliopisto, Vaasa, 2010, s. 48.

³ J.P. Russel, **The Quality Audit Handbook: Principles, Implementation and Use**, ASQ Quality Press, 2nd Edition, Wisconsin, 2000, s. 105.

⁴ J.P. Russel, Terry Regel, **After the Quality Audit: Closing the Loop on the Audit Process**, Vanity Book International, New Delhi, 1997, s. 22.

⁵ Lance B. Coleman, **Advanced Quality Audit**, ASQ Quality Press, 21st Edition, Wisconsin, 2015, s. 78.

raporların başında bulunan denetim raporu ilgili kullanıcıların öncelikle inceledikleri kısımdır.

2.3. Bağımsız Denetim Raporu Türleri

Denetim raporu türü literatürde genellikle görüş türü ile bağdaştırılmaktadır. Örneğin “olumlu denetim raporu” ya da “olumsuz denetim raporu” ile kastedilen söz konusu raporlardaki denetçi görüşüdür. Farklı ölçütlere göre denetim raporu türlerini gruplamak mümkündür ve kısaca aşağıdaki şekilde ifade edilebilir;

Tablo 2- 1: Denetim Raporu Türleri

Görüş Türüne / İçeriğine Göre Denetim Raporları	<i>Olumlu Görüş İçeren Denetim Raporu</i>
	<i>Olumsuz Görüş İçeren Denetim Raporu</i>
	<i>Şartlı Görüş İçeren Denetim Raporu</i>
	<i>Görüş Bildirmekten Kaçınma İçeren Denetim Raporu</i>
	<i>Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı İçeren Denetim Raporu</i>
	<i>Diğer Hususlar Paragrafı İçeren Denetim Raporu</i>
	<i>Kilit Denetim Konuları İçeren Denetim Raporu</i>
Denetim Türüne Göre Denetim Raporları	<i>Bağımsız Denetim / Finansal Tablolar Denetimi Raporu</i>
	<i>İç Denetim Raporu</i>
	<i>Uygunluk Denetimi Raporu</i>
	<i>Faaliyet Denetimi Raporu</i>
	<i>Kamu Denetimine İlişkin Rapor</i>
	<i>Bireysel Denetim Raporu</i>
	<i>Konsolide Denetim Raporu</i>
	<i>Özel Denetim Raporu</i>
	<i>Hile Denetimi Raporu</i>

2.4. Bağımsız Denetim Raporu Süreci

Bağımsız denetçi, işletme yönetimi tarafından, işletmenin finansal bilgilerinin, önceden belirlenmiş kriterlere ne derece uyup uymadığını saptamak amacıyla görevlendirilir. Denetim raporu bu nedenle denetçi tarafından işletmenin yönetim kuruluna hitaben oluşturulur. Denetçinin denetim sürecinde uygulamış olduğu denetim prosedürlerinin amacı, mali bilgilerin doğru ve dürüst bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığından bağımsız olarak, kendisini atayan kişilere tarafsız bir çalışma

neticesinde sonuçların rapor edilmesini sağlamaktır.⁶ Ancak denetim raporu ile yönetim kurullarından başka ilgilenen taraflar mevcuttur. Bu yönüyle denetçi denetim raporunu, yönetim kurulunun yanında diğer çıkar gruplarını da dikkate alarak oluşturur.

Denetim raporunun zamanlaması da önemli bir konudur. Bağımsız denetime tabi işletmelerin finansal tabloları, bağımsız denetim raporları ile birlikte yayınlanmaktadır. Finansal tabloların yayınlanma sürecine ilişkin gecikme, özellikle yatırım kararlarıyla ilgili belirsizliğe neden olabilmektedir⁷ bu yönüyle söz konusu gecikme bir yönüyle bilgi asimetrisi yaratmaktadır. Bu nedenle raporlamanın zamanında yapılması, bilgi asimetrisini azaltarak karar alma süreçlerine katkı sağlamaktadır.⁸ Bu nedenle finansal tabloların zamanında yayınlanmasına yönelik bazı önlemler söz konusudur.⁹ Literatürde, denetim faaliyetinin zamanlamasının, finansal tabloların zamanlamasında en etkili faktör olduğuna ilişkin kanıtlar mevcuttur.¹⁰ Bu nedenlerle denetim süreci ve denetim raporu süreci denetçi tarafından dikkatle ele alınmaktadır.

Denetim sürecinin sonuncusunu “Denetimin Tamamlanması ve Raporun Hazırlanması” oluşturmaktadır. Denetim raporunun istenilen zamanda yayınlanması, denetim süreci ile yakından ilgilidir. Denetim sonucunda elde ettiği bulgulara göre, denetim görüşünü şekillendiren ve denetim raporunu hazırlayan denetçinin, bu aşamada ayrıca dikkate alması gereken bazı hususlar bulunmaktadır. Denetim raporunun hazırlanması sürecinde denetçi bütün denetim standartlarına dikkat etmekle birlikte, özellikle aşağıdaki denetim standartlarını göz önünde bulundurur;

⁶ R.G. Saxena, Kastoori Srinivas, **Auditing; Business Communications**, Himalaya Publishing House, Revised Edition, Mumbai, 2010, s. 242.

⁷ Robert H. Ashton, John J. Willingham, Robert K. Elliott, "An Empirical Analysis of Audit Delay" **Journal of Accounting Research**, Volume: 25, No: 2, 1987, s. 275.

⁸ Bikki Jaggi, Judy Tsui, "Determinants of Audit Report Lag: Further Evidence from Hong Kong", **Accounting and Business Research**, Volume: 30, No: 1, 1999, s. 17.

⁹ H.A.E. Afify, "Determinants of Audit Report Lag: Does Implementing Corporate Governance Have any Impact? Empirical Evidence from Egypt", **Journal of Applied Accounting Research**, Volume: 10 No: 1, 2009, s. 57.

¹⁰ Stephen Owusu-Ansah, "Timeliness of Corporate Financial Reporting in Emerging Capital Markets: Empirical Evidence from the Zimbabwe Stock Exchange", **Accounting and Business Research**, Volume: 30, No: 3, 2000, s. 241.

- *ISA 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim*
- *ISA 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi*
- *ISA 500 Bağımsız Denetim Kanıtları*
- *ISA 505 Dış Teyitler*
- *ISA 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar*
- *ISA 570 İşletmenin Sürekliliği*
- *ISA 580 Yazılı Açıklamalar*
- *ISA 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama*
- *ISA 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi*
- *ISA 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları*

Denetim, denetçinin denetim raporunu hazırlaması ve yönetim ve denetim komitesi ile gerekli iletişimleri tamamlaması ile sona ermektedir. Denetçinin yönetim ile iletişim halinde olmasının amaçları başlıca şu şekildedir;¹¹

- *Denetçi sorumluluklarını iletmek*
- *Denetimin kapsamı ve zamanlaması hakkında genel bilgi vermek*
- *Denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlardan yönetimi haberdar etmek*
- *Denetimle ilgili yönetimden sorumlu kişilerden bilgi almak*

Denetçi elde ettiği kanıtlar neticesinde ulaştığı yargıya göre bir görüş türü belirler ve raporunu hazırlar. Uygulamada denetim raporu, biten mali dönemden yaklaşık 3-4 ay sonra (Mart - Nisan ayı gibi) işletmenin mali tabloları ve diğer raporlar ile birlikte yıllık olarak yayınlanır ancak bunun dışında özel faaliyet dönemleri olan işletmeler için denetim raporunun yayınlanma zamanı değişiklik gösterebilmektedir.

2.5. Bağımsız Denetim Raporunun Bölümleri

Denetim raporu çeşitli bölümlerden oluşmaktadır. Söz konusu bölümler genellikle denetim standartları ile belirlenmekte ve ihtiyaçlar dikkate alınarak revize edilmektedir. Denetim raporunun bölümleri, denetimin türüne, kapsamına, görüş türüne, işletmenin özelliklerine ve yasal düzenlemelere göre farklılık

¹¹ Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, Pearson Prentice Hall, 14th Edition, New Jersey, 2012, s. 776.

gösterebilmektedir. Bunun yanında bilgilerin uzun bir biçimde ele alındığı detaylı denetim raporları ve bilgilerin özet bir biçimde sunulduğu raporlar da söz konusudur. Uygulamada sıklıkla özet şeklindeki denetim raporu kullanılmaktadır. Genişletilip daraltılması mümkün olmakla birlikte denetim raporunun bileşenleri denetim standartlarına göre aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır;¹²

- *Başlık*
- *Muhatap*
- *Denetçi Görüşü*
- *Görüşün Dayanağı*
- *İşletmenin Sürekliliği*
- *Kilit Denetim Konuları*
- *Diğer Bilgiler*
- *Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları*
- *Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları*
- *Diğer Raporlama Sorumlulukları*
- *Sorumlu Denetçinin Adı*
- *Denetçinin İmzası*
- *Denetçinin Adresi*
- *Denetçi Raporu Tarihi*

ISA 700, mevzuatça başka bölümlerin eklenmesine imkân tanınmakla birlikte bu bölümlerden asgari olarak yer alması gerekenlere yer vermiştir. Bunların dışında “Dikkat Çekilen Hususlar” ve “Diğer Hususlar” bölümleri de gerektiğinde denetim raporunda kullanılan bölümlerdendir.¹³

2.6. Bağımsız Denetim Raporunun Tarihçesi

Çok eski zamanlardan bugüne, muhasebe ve denetim faaliyetlerindeki değişimler denetim raporunun yıllar içinde yapı ve içerik açısından birçok değişikliğe uğramasına neden olmuştur. Sanayi Devrimi öncesinde denetim raporlarının genellikle yaklaşık elli kelimeden oluşan ve yalnızca denetim görüşünü içeren bir yapıda olduğu bilinmektedir.¹⁴ Arkun (1975), denetim raporunun ülkeler arasındaki farkına işaret

¹² BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama, KGK, M.8-15.

¹³ BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları, KGK.

¹⁴ Aziz Doğan, “Yeni Denetim Raporlaması”, **Muhasebe ve Denetim Dünyası**, Sayı: 4, 2017, s. 2.

ederek, Avrupa ülkelerinin gelenek olarak uzun rapor tercih ettiği ancak ABD’de daha kısa raporların ele alındığına dikkat çekmektedir. Ayrıca raporların kapsam ve görüş (mütalaa) olmak üzere iki bölümden oluştuğunu, bazı farklar olmasına rağmen belirli bir rapor şeklinin uygulandığını aktarmaktadır.¹⁵

ABD’de (1987) Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (NCFRR - National Commission on Fraudulent Financial Reporting - Treadway Komisyonu), denetim raporunun yetersizliğine vurgu yaparak, denetçilerin görev ve sorumluluklarına ilişkin, özellikle kullanıcılar açısından mevcut uygulamadan daha iyi bir çalışma yapabileceklerinin mümkün olduğunu vurgulayarak yeni bir denetim raporunun belirlenmesi gerektiğini ifade etmiştir.¹⁶ Ayrıca komisyon muhasebe ve denetimin paydaşları ile daha iyi bir iletişim kurulmasının gerektiğini, denetçinin rolü, sorumlulukları ve denetimin kapsamına ilişkin açıklamaların yanında aşağıdaki vurgularda bulunmuştur;¹⁷

“Standart denetim raporunda, mali tabloların hile ya da hata kaynaklı önemli yanlışlıklardan arındırılmış olduğuna dair makul fakat kesin olmayan bir güvence sağlayacak şekilde tasarlandığı açıklanmalıdır. Ayrıca denetçinin iç kontrol sistemini ne derece gözden geçirdiği ve değerlendirdiği tanımlanmalıdır. Bu iki adım, denetimin daha iyi değerlendirilmesini, sağlayarak, amacı ve sınırları belirlenmiş finansal raporlama ile ilgili yönetimin birinci dereceden sorumlu olduğunun altını çizecektir.”

ABD’de 1980’li yıllarda AICPA Denetim Standartları Kurulu (ASB - Auditing Standards Board) tarafından denetime ilişkin beklenti farklarını azaltmak amacıyla bazı çalışmalar yürütülmüştür. Kurul, bu çalışmalara istinaden belirlenen taslak standartlar için çeşitli kesimlerden 183 yorum mektubu almış, alınan bu yorumlardaki teklifler aşağıdaki şekilde olmuştur;¹⁸

- Denetim raporu başlığına "bağımsız" kelimesinin eklenmesi
- Denetim raporunda "incelendi" yerine "denetlendi" kelimesinin kullanılması
- Yönetimin rolüne atıf yapılması
- Denetimin "makul güvence" sağladığının belirtilmesi

¹⁵ Osman Fikret Arkun, **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, İstanbul, İİTİ Akademisi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınevi, 1975, s. 178-179.

¹⁶ Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFRR), October 1987, s. 57.

¹⁷ A.e., s.13.

¹⁸ Marshall A. Geiger, "SAS no. 58: Did the ASB Really Listen?", **Journal of Accountancy**, 1988, s. 56.

- Görüş paragrafında "önemliliğe" ilişkin ilaveler yapılması
- Görüş paragrafında "tarafsızlık" kelimesinin korunması

Bu çalışma kapsamında yayınlanan SAS No. 58'de; işletme yönetiminin sorumluluğu ve denetçinin rolünü ayıran ayrı bir paragraf eklenmesi, denetçinin makul bir güvence sağladığına ilişkin bildirimde bulunulması ve denetim sürecine ilişkin kısa bir açıklama eklenmesi gibi hususlara yer verilmiştir.¹⁹

ASB'nin yapmış olduğu bu değişiklikler o dönem itibariyle yaklaşık son kırk yıldır yapılan değişimin ilki sayılmaktadır. Bu değişikliğin ardından çeşitli tartışmalar söz konusu olmuştur.²⁰ Bununla birlikte denetim raporu zaman içerisinde değişim göstermekle birlikte 1940'lardan 2000'lerin başına değin ciddi bir değişim geçirmemiş ancak 1970'li yıllardan itibaren denetim raporuna ilişkin beklenti değişiklikleri sıklıkla dile getirilmiştir.²¹

Denetim raporundaki değişikliklerin diğer bir kısmı ise denetim raporunun standartlaşması ve küresel bir hale getirilmesi amacıyla yapılmıştır. Bu çalışmalara IAASB tarafından yürütülen "Clarity Project" – "Şeffaflık Projesi" örnek olarak verilebilir. Proje, kurul tarafından 2003 yılında denetim standartlarında kullanılan taslak oluşturma sözleşmelerinin gözden geçirilmesi ile ortaya çıkmıştır. Başlarda projenin amacı, denetim standartlarının 'ilkelere dayalı' olmasını sağlamak iken zaman içerisinde bu hedeften sapma olmuştur.²² Şeffaflık projesi ile denetim standartlarının anlaşılabilirliğini ve diğer dillere çevirisinin kolaylaştırılması amacıyla standartların sadeleştirilmesine dikkat edilmiş,²³ bu amaçla anlaşılabilirliğin yanında standartların, uluslararası alanda kullanılabilirliğine katkı sağlayacağı düşünülmüştür. Birçok ISA'nın gözden geçirildiği bu çalışma sonucunda 19 ISA ve 1 Uluslararası Kalite

¹⁹ Dan C. Kneer, Philip M.J. Reckers, Marianne M. Jennings, "An Empirical Examination of the Influence of the "New" US Audit Report and Fraud Red-Flags on Perceptions of Auditor Culpability", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 11, Issue: 6, 1996, s. 18.

²⁰ A.e.

²¹ Doğan, a.g.e., s. 2.

²² Ian Dennis, "'Clarity' Begins at Home: An Examination of the Conceptual Underpinnings of the IAASB's Clarity Project", **International Journal of Auditing**, Volume: 14, 2010, s. 295.

²³ Recep Pekdemir, "Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 101, 2010, s. 124.

Kontrol Standardında (ISQC - International Standard on Quality Control) önemli değişiklikler yapılmıştır.²⁴

Her dönemde denetim raporunun değiştirilmesine ilişkin talepler olmakla birlikte son yıllarda yaşanan finansal kriz ve muhasebe skandalları bu taleplere bir ivme kazandırmıştır. Literatürde denetim raporuna ilişkin birçok eleştiri bulunmakla birlikte, eleştiriler temelde 3 kategoride toplanmıştır, bunlar;²⁵

- *Denetim raporu genelde iki görüşü ifade eder ve bu durum geçti - kaldı olarak anlaşılır.*
- *Denetim raporu, standart ve teknik bir dil içerir ve bu durum özellikle muhasebe ile ilgili taraflar dışındaki kesimlerin denetim raporunu yeterince anlayamamasına neden olur.*
- *Denetim raporu, denetime özgü çabayı ve yargı seviyesini yansıtmaz ve böylece denetime ilişkin taraflar arasındaki beklenti farkını arttırır.*

Özetle denetim raporuna yönelik ilk eleştiri raporun sadece ‘geçti – kaldı’ şeklinde algılanan ve değerli bir bilgi sunmayan yapıda olduğudur. Yayımlanan denetim raporlarının büyük çoğunluğunun olumlu görüş içerdiği de dikkate alınırsa, karar alıcılar açısından, denetim raporunun karar almaya esas teşkil edecek değerde bir içerik sunmadığı sonucuna ulaşılır. Ayrıca denetim raporunun mevcut haliyle birbirine çok benzemesi ve teknik bir dil ile ele alınması raporun iletişimsel değeri açısından bir başka eleştiri konusudur. Birbirinden farklı tür ve büyüklükteki işletmelerin geneli için birbirine çok benzeyen standart metin ve ifadelerle ele alınan denetim raporu da yine işletmeye özgü bir bilgiye ulaşılabilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle, denetim raporlarının geliştirilmesi ve değiştirilmesi süreçlerinde bu hususlar sıklıkla vurgulanmıştır.

²⁴ Clarity of IAASB Standards Project, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/projects/clarity-iaasb-standards>, 15.05.2017

²⁵ Auditor Communications Consultation Report, International Organization of Securities Commissions, September, 2009, s. 8.

2.7. Bağımsız Denetim Raporuna Yönelik Güncel Dönemde Yapılan Çalışmalar

Yakın tarihimizde dünyanın çeşitli ülkelerinde farklı kurumlar denetim raporuna yönelik bazı çalışmalar yürütmüştür - yürütmektedir. Çalışma kapsamında özellikle Türkiye'yi etkileyen ve yaygın uygulama ağına sahip olan IAASB'nin yapmış olduğu çalışmalara ve AB'de ve ABD'de yapılan çalışmalara değinilmiştir.

2.7.1. Avrupa'da Yapılan Çalışmalar

Avrupa Komisyonu uzun bir süredir denetim faaliyetine ilişkin bazı çalışmalar yürütmektedir. Komisyon 1996 yılında "Denetçinin Avrupa Birliğindeki Rolü, Pozisyonu ve Sorumluluğu" başlıklı "Green Paper" – "Yeşil Kâğıt" ismiyle bir belge yayınlamıştır.²⁶ Bu belgede, denetçinin rolü ve denetim raporunun şekli ve içeriksel yapısına ilişkin eleştirilere yer verilmiştir.²⁷ Daha sonra yaşanan muhasebe skandalları ve finansal krizlerden sonra Avrupa Komisyonu, AB üyesi ülkeler arasında denetim reformuna yönelik kapsamlı bir istişare süreci başlatmıştır. Bu süreçte denetimin rolü, denetimin bağımsızlığı ve denetim raporundan sağlanan bilgilerin şeffaflığı ve şeffaflık ilkesine uygunluğun kurumsal yönetim bağlamında değerlendirilmesi gibi konular ele alınmıştır.²⁸ Yine Avrupa Menkul Kıymetler Düzenleme Komitesi (CESR - Committee of European Securities Regulators) tarafından 2007 yılında denetimin iletişimsel yönüne ilişkin yapılmış olan anket sonucunda, mevcut denetim raporuna yönelik önemli eleştiriler saptanarak denetim raporunda ek bilgi verilmesinin faydalı olacağı sonucuna varılmıştır.²⁹

²⁶ European Commission, Green Paper, "The Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditor within the European Union, 1996.

²⁷ Chula G. King, "The Measurement of Harmonization in the Form and Content of the Auditor's Report in the European Union", **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**, Volume: 8, No: 1, 1999, s. 24.

²⁸ George-Silviu Cordoş, Fülöp Melinda-Timea, "New Audit Reporting Challenges Auditing the Going Concern Basis of Accounting", **Procedia Economics and Finance**, Volume: 32, 2015, s. 217.

²⁹ Survey on the Direct Communication of Auditors with the Public on the Statutory Audit of the Annual or Consolidated Accounts of Listed Companies, The Committee of European Securities Regulators, June, 2007, s. 9.

Ekim 2010'da Avrupa Komisyonu, denetimle ilgili yeni bir “Yeşil Kâğıt” yayınlamış,³⁰ bu belgede paydaşlar arasındaki denetim beklenti farkları üzerinde durulmuş ve denetçilerin yeterli performansı sağlamalarına yönelik bir tartışma çağrısına yer verilmiştir. Ayrıca bu düzenlemede denetçilerin, denetim hizmeti verdiği işletmelere denetim dışında başka bir hizmet vermemesi, zorunlu rotasyon gibi çeşitli önerilere yer verilmiştir.³¹ Son olarak AB’de 2014 yılında, IAASB ve PCAOB’nin yürüttüğü çalışmalara paralel olarak Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar’ın (KAYİK) denetimleri için genişletilmiş bir denetim raporlama modeli de dahil olmak üzere bir dizi yeni gereksinim içeren düzenleme kabul edilmiştir.³²

AB’nin geneli dışında Avrupa ülkelerinde, ülke bazında bazı çeşitli düzenlemeler ele alınmıştır. Muhasebe skandallarına tepki olarak Fransa’da denetim raporu kullanıcılarının, denetim raporundan daha fazla bilgi elde etmesini sağlayan ve denetçi görüşünün daha iyi anlaşılmasına ilişkin hükümler içeren “Finansal Güvenlik Yasası” (2003) çıkarılmıştır.³³ Daha sonra bu bölüme açık bir şekilde “Fransa Ticaret Kanunu”nda yer verilmiş ve kanunda bu bölüme ilişkin aşağıdaki ifadeler yer verilmiştir.³⁴

- *Denetçiler, değerlendirmelerini gerekçelendirerek hesapların doğru ve adil olduğunu ve finansal tabloların sona eren mali yıla ait doğru bir görüş verdiğini onaylamalıdır.*
- *Denetçiler, bireysel işletme veya grup işletmelere ilişkin konsolide hesapları incelerken, konsolide hesapların doğru ve adil olduğunu ve finansal tabloların varlıkların, yükümlülüklerin ve mali durumun doğru bir biçimde sunulduğunu, denetçi değerlendirmelerinin gerekçesi ile onaylamalıdır.*

Yürürlüğe (2003) giren bu onaylama bölümünün nasıl uygulanacağını içeren özel mesleki standart olarak “Fransa Yüksek Denetleme Kurulu” tarafından

³⁰ European Commission, Green Paper, “Audit Policy: Lessons from the Crisis”, 13.10.2010

³¹ Klaus Ruhnke, Martin Schmidt, "The Audit Expectation Gap: Existence, Causes, and the Impact of Changes", **Accounting and Business Research**, Volume: 44, No:5, 2014, s. 573.

³² Allan B. Afterman, "The PCAOB’s Proposed New Auditor’s Report: A Sneak Peek at What Lies Ahead", **The CPA Journal**, July, 2016, s. 64.

³³ Jean Bédard, Nathalie Gonthier-Besacier, Alain Schatt, "Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience", **International Symposium on Audit Research**, Maastricht, 2014, s. 7., (Çevrimiçi), http://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Bedard_Besacier_Schatt.pdf, 21.08.2017

³⁴ French Code of Commerce, 2003, Article L. 823-9.

‘Değerlendirmelerin Gerekçelendirilmesi (JOA - Justification des Appréciations)’ Ekim 2006’da uygulamaya girmiştir. Bu düzenlemede JOA bölümünün neyi ifade ettiği, hangi bilgilerin JOA kapsamında ele alınacağı, denetim raporunda JOA bölümüne ne şekilde yer verileceği gibi hususlara yer verilmiştir.³⁵ Kilit denetim konuları ile benzerlik gösteren JOA bölümü IAASB’nin yeni denetim raporu projesi sürecinde dikkate aldığı bir bölüm olmuştur.

Buna benzer olarak Polonya’da da hissedarlara yönelik bazı bilgiler içeren ek bir rapor yayınlanmaktadır. Bu model denetim raporlaması bağlamında diğer ülke uygulamalarından önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Kısa formatta standart bir denetim raporunun yanında, genişletilmiş denetim raporunun sunulması Polonya’da 1991’de gündeme gelmiştir. Uzun formattaki bu denetim raporunun yıllık genel kurul toplantısından önce hissedarların kullanımına sunulması hedeflenmiştir. Polonya Muhasebe ve Ulusal Denetim Standartları, genişletilmiş denetim raporunda aşağıdaki bilgilerin yer alması gerektiğini içermektedir.³⁶

- *Denetime tabi işletmenin kimliği (adı, muhatap olduğu yasal düzenlemeler, işletme faaliyetleri, hukuki, sermaye - hissedar yapısı ve işletme yönetimi)*
- *Önceki dönem finansal tablolara ilişkin bilgiler (önceki dönem denetçi görüşü, hissedarların onay durumu, kar dağıtımı, yayınlanması ve ilan edilmesi)*
- *Denetim şirketi ve imtiyaz sahibi muhasebeci hakkında bilgi (adı, adres, kayıt numaraları, denetimin zaman aralığı, denetim sözleşmesi, yönlendirmeler ve denetçi atamalarına ilişkin bilgiler ve bağımsızlık beyanı)*
- *Denetimin kapsamı konusunda herhangi bir kısıtlama bulunup bulunmadığına ve yönetimin gerekli tüm veri ve bilgileri sağladığına ilişkin beyan (veya eksikliklerin açıklaması)*
- *İşletmenin sürekliliğini etkileyebilecek özel durumlara ilişkin temel mali veriler ve oranlar*
- *Denetimden sorumlu şirket tarafından uygulanan muhasebe sisteminin tüm önemli yönleriyle değerlendirilmesi (muhasebe politikaları, süreklilik varsayımı, envanterin doğruluğu, defterlerin doğruluğu, veri tabanı ve veri tabanına erişimin korunmasının değerlendirilmesi gibi)*
- *Finansal tabloların önemli kısımları hakkında bilgiler*

³⁵ Normes D'exercice Professionnel (NEP) 705, Justification des Appréciations, (Çevrimiçi), <https://doc.cncc.fr/docs/kk3180>, 22.10.2017

³⁶ Dorota Dobija, Iwona Cieślak, Katarzyna Iwuć, "Extended Audit Reporting. An Insight from the Auditing Profession in Poland", 2013, s. 1-7. (Çevrimiçi), <http://ssrn.com/abstract=2215605>, 11.11.2017

- *Yönetim raporunun eksiksiz olduğuna ve doğruluğuna ilişkin bilgi ve finansal tablolara ilişkin ek bilgiler*
- *Denetçinin kanunlara aykırılık ve hileye ilişkin tespitleri*
- *Ek konuların denetimi ve ilave raporlar hakkında bilgiler*
- *Diğer raporların varlığı hakkında bilgi (ör. iç kontrol raporları)*
- *Kilit konumdaki muhasebeci ve denetim şirketi, rapor tarihi ve imza*

İngiltere’de 2008 mali krizi, önceden beri süre gelen denetimin etkinliğine yönelik endişeleri arttırarak bazı değişikliklerin ele alınmasını hızlandırmıştır. Özellikle denetimin şeffaflığı ve denetim sonucunda elde edilen bilgilere ilişkin önemli değişikliklerin ele alınması amacıyla Finansal Raporlama Konseyi (FRC - Financial Reporting Council) tarafından bazı düzenlemelerin gerçekleştirilmesine ilişkin çalışmalar yapılmış, bu amaçla FRC, 1 Ekim 2012 tarihinde veya sonrasında başlayan dönemler için denetim raporlarına ilişkin yeni gereklilikler ortaya koymuştur. Bu düzenlemede denetim raporlarında şeffaflık ve anlaşılabilirlik kavramları vurgulanarak denetim raporunda denetçiden önemlilik kavramını nasıl ele aldığını açıklaması ve bazı ek bilgilere yer vermesi ve standart kelimeler ile anlatım yerine spesifik bilgilere yer vermesi gerekliliği yer almaktadır.³⁷

2.7.2. Amerika Birleşik Devletleri’nde Yapılan Çalışmalar

Avrupa’da yapılan çalışmalara benzer olarak ABD’de denetim ve denetim raporuna yönelik son yıllarda önemli gelişmeler olmuştur. Muhasebe skandallarına tepki olarak oluşturulan SOX yasası (2002), kurumsal yönetim ve denetim raporunda yapılacak açıklamalar gibi raporlama esaslarına ilişkin bazı konularda ciddi değişiklikler getirmiştir. Yasa birçok yenilik içermekle birlikte denetim raporunda yarattığı en önemli değişiklik denetçinin, işletmenin iç kontrol etkinliği hakkında denetim raporunda bilgi vermesini gerekli kılması olmuştur. Daha sonra bu zorunluluk maliyetinin yüksek olması sebebiyle yürürlükten kaldırılmıştır.³⁸

³⁷ Extended Auditor’s Reports: A Review of Experience in the First Year, UK Financial Reporting Council (FRC), March, 2015, s. 4.

³⁸ Sandra Waller Shelton, O. Ray Whittington, "The Influence of the Auditor’s Report on investors’ Evaluations After the Sarbanes-Oxley Act", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 23, Issue: 2, 2008, s. 143.

Yine ABD’de PCAOB tarafından 16 Şubat 2005 ve 30 Ekim 2005 tarihlerinde “Sabit Danışma Grubu” toplantısında ‘denetçinin raporlama kararı ve denetim raporunun içeriğine ilişkin konular’ başlıkları ile denetim raporuna ilişkin iki ana sorun ortaya konmuştur.³⁹ Daha sonra denetim raporuna ilişkin değişiklikler 2008’de “Denetim Mesleği Danışma Komitesi (ACAP - Advisory Committee on the Auditing Profession)” ve diğer başka komisyon ve komiteler tarafından görüşülmüştür. Bu görüşmelerde denetçinin bağımsızlığının gereklilikleri, denetim raporunun genişletilmesi, tahmin, yargı ve belirsizliğe ilişkin daha uygun bir anlatımın yanında, denetim raporunda ek bilgi verilmesi gerektiği gibi düşünceler ortaya çıkmıştır.⁴⁰

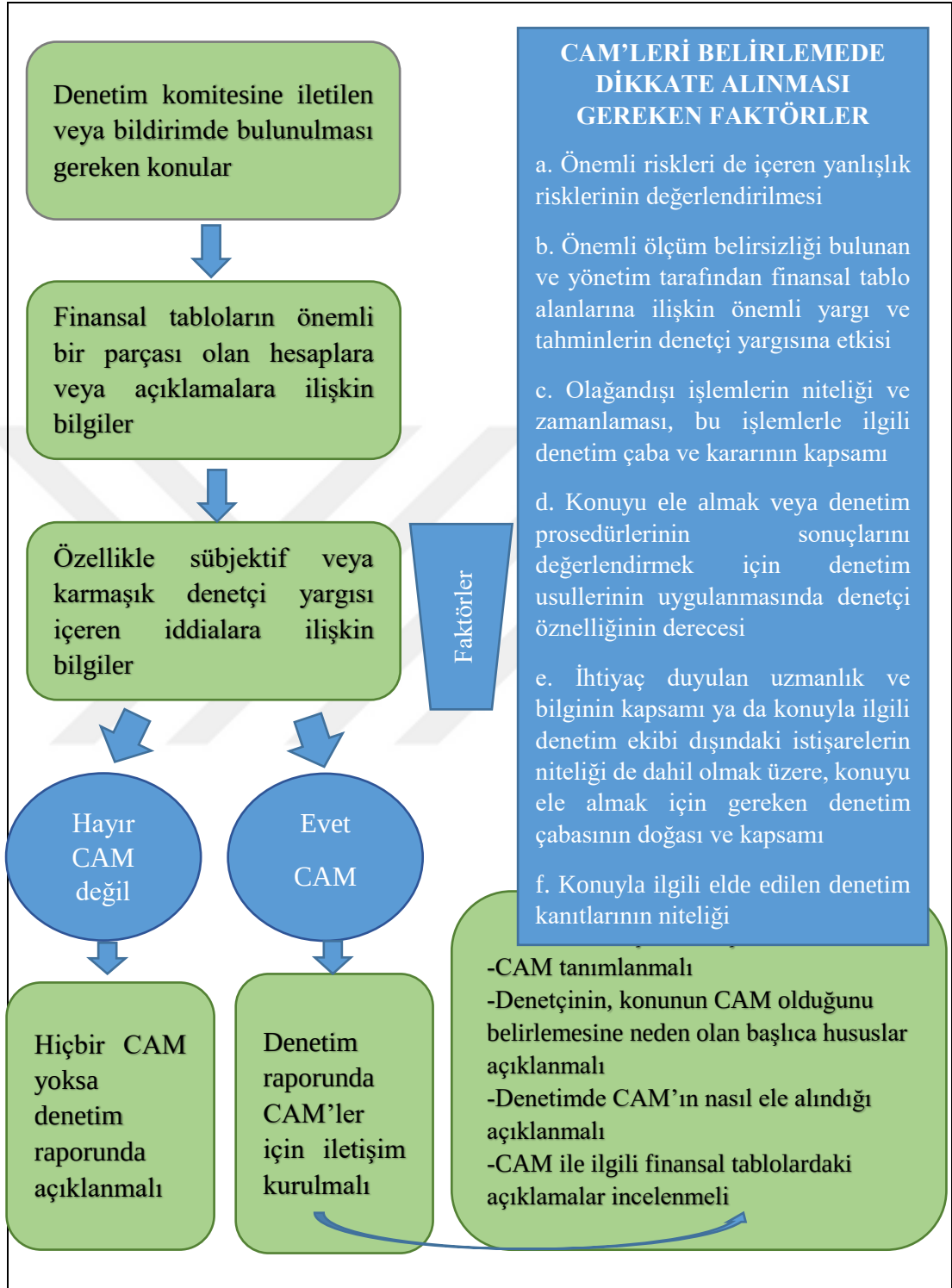
Daha sonra PCAOB, yatırımcıları, finansal tablo hazırlayıcıları ve denetçileri de içeren farklı kesimlere yönelik olarak 2010 yılında ‘denetçinin raporlama modeliyle ilgili standart belirleme projesini’ başlatmıştır. Bu kapsamda pek çok yatırımcı, mevcut denetim raporunun içeriğinden memnuniyetsizlik duyduğunu belirterek denetim raporlarının özgün bilgi vermediğini belirtmiştir. Kurul bu proje kapsamında çeşitli kesimlerden birçok yorum mektubu almıştır.⁴¹

PCAOB, yeni denetim raporu projesi sürecinde Avrupa Komisyonu, FRC (İngiltere) ve IAASB ile ortak çalışmalar yürütmüştür. PCAOB, IAASB tarafından yayınlanan ISA 701 ile büyük ölçüde benzerlik gösteren “Kritik Denetim Konuları - (CAM) Critical Audit Matter” ismi ile denetim raporunda yeni bir bölüme yer vermiştir. Bu bölüm özetle aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

³⁹ Bryan K. Church, Shawn M. Davis, Susan A. McCracken, "The Auditor's Reporting Model: A Literature Overview and Research Synthesis", **Accounting Horizons**, Volume: 22, No: 1, 2008, s. 70.

⁴⁰ Final Report of the Advisory Committee on the Auditing Profession to the U.S. Department of the Treasury, 6.10.2008, s. VIII-17.

⁴¹ The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards”, PCAOB Release No. 2017-001, 2017, s. 4. (Çevrimiçi), <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/2017-001-auditors-report-final-rule.pdf>, 10.10.2017



Şekil 2- 1: Kritik Denetim Konularının (CAM) Belirlenmesi ve İletişimi

Kaynak: The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards”, PCAOB Release No. 2017-001, 2017, s. 14. (Çevrimiçi), <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/2017-001-auditors-report-final-rule.pdf>, 10.10.2017

2.7.3. IAASB - Yeni Denetim Raporu Projesi

IFAC'a bağı IAASB, Mart 1978'de IAPC (International Auditing Practices Committee) ismi ile kurulmuş bağımsız bir organizasyondur. 2002 yılında IAASB ismi ile faaliyetlerini genişleten kurul, uluslararası alanda denetime ilişkin standartlar yayınlamaktadır. Geçmişten bugüne kurul, standartların kalitesi ve standartların belirlenmesi sürecinin güvenilirliği konusunda dünya çapında büyük bir tanınırlığa sahip olmuş ve bu durum kurulun hazırladığı standartların dünya çapında kullanılmasını sağlamıştır.⁴² IAASB çalışmalarını büyük bir titizlikle; kurul danışma grubu, ulusal denetim standart belirleyicileri, IFAC üye organ ve üyeleri, düzenleyici ve gözetim organları, işletmeler, devlet kurumları, yatırımcılar, uygulayıcılar ve bu meslekle ilgisi olmayan diğer kişileri de çalışma süreçlerine dahil ederek yürütmektedir.⁴³ IAASB 2015-2019 stratejisi dahilinde üç hedef belirlemiştir, bunlar;⁴⁴

- *Uygulamalarda ve ortaya çıkan gelişmelerde kaydedilen sorunlara zamanında cevap vererek ISA'ların dünya çapında yüksek kaliteli, değerli ve ilgili denetimler için temel oluşturmaya devam etmesinin sağlanması.*
- *IAASB standartların, finansal tabloların denetimi dışındaki hizmetler için, paydaşların ortaya çıkmakta olan ihtiyaçlarına yeterli derecede hitap edebilmesi için gerekli gelişimleri göstermesinin sağlanması.*
- *Denetim, güvence ve ilgili hizmetler ve ilgili kamu yararı konularında kilit paydaşlarla uzlaşmanın ve işbirliğinin güçlendirilmesi.*

Muhasebe düzenlemelerine ilişkin değişikliklerin genellikle bir krizin ya da olumsuz bir durumun yaşanmasına tepki olarak meydana geldiği daha önce ifade edilmiştir. Özellikle içinde bulunduğumuz yüzyılın başında meydana gelen muhasebe skandalları ve finansal krizler denetim raporuna ilişkin beklentilerde ciddi değişim yaratmış ve buna bağı olarak özellikle Avrupa ve ABD'de bağımsız denetim raporunun revize edilmesine ilişkin önemli çalışmalar yapılmıştır. Benzer gerekçelerle

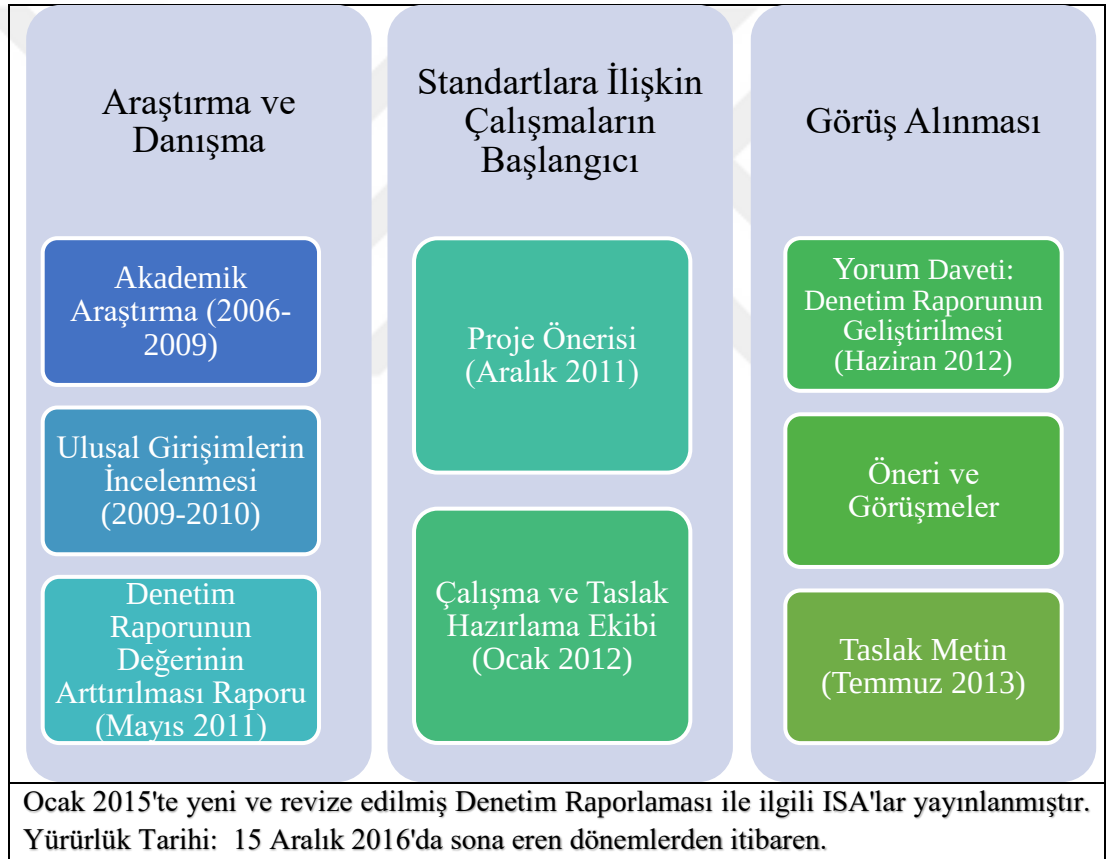
⁴² IAASB: A Brief History of its Development and Progress, July, 2007, s. 1.

⁴³ About IAASB, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/about-iaasb>, 22.10.2017

⁴⁴ IAASB, Strategy for 2015–2019: Fulfilling Our Public Interest Mandate in an Evolving World, December, 2014, s. 6.

ele alınan ve birbirine paralel olan bu çalışmalar, genellikle kendi ülke sınırlarında uygulanmış ve sınırlı olarak diğer bazı ülke kurumlarını etkilemiştir.

Denetim raporunun revize edilmesine yönelik dünyanın çeşitli yerlerinde bazı çalışmalar olmakla birlikte bu araştırma kapsamında IAASB'nin çalışmalarına ağırlık verilmiştir. Bunun nedeni IAASB'nin ortaya koyduğu ISA'ların Türkiye'nin de aralarında bulunduğu geniş bir uygulama ağına sahip olmasıdır. Detaylı olarak ele alınacak olan bu yeni denetim raporu projesi süreci Şekil 2-2'de toplu bir biçimde ifade edilmiştir.



Şekil 2- 2: IAASB Denetim Raporu Projesine Genel Bakış

Kaynak: Support of the IAASB's New and Revised Auditor Reporting Standards, s. 4., (Çevrimiçi), <https://www.ifac.org/publications-resources/slide-presentation-support-iaasb-s-new-and-revised-auditor-reporting-standard>, 17.05.2017

2.7.3.1.Araştırma ve Danışma Süreci

Genel olarak 3 ana süreçten oluşan yeni denetim raporu projesinin ilki (2006-2011) araştırma ve danışma sürecidir, bu süreç kendi içerisinde 3 aşamada gerçekleştirilmiştir. Araştırma ve danışma sürecine ilişkin ilk ve en önemli süreç IAASB ve AICPA - ASB tarafından 2006 yılında başlatılmış olan akademik araştırma çalışmalarıdır. Bu araştırmalarda denetim raporu ile ilgili çıkar gruplarının denetim raporlarına ilişkin algı ve beklentilerinin saptanması amaçlanmıştır. Üç yıl süren bu süreç 2009 yılında 4 akademik araştırma ile tamamlanmıştır. Raporlardan ilki 4 araştırmacı tarafından çıkar gruplarının denetim raporunu algılamaları ve karar süreçlerini ele almıştır.⁴⁵ Daha sonra tamamlanan diğer çalışma 3 araştırmacı tarafından ISA 700 ile ilgili Almanya ve Hollanda'daki finansal tablo kullanıcılarının algılarını ortaya koymuştur.⁴⁶ Üç araştırmacı tarafından gerçekleştirilen diğer çalışmada, İngiltere ve Yeni Zelanda'da denetime ilişkin beklenti farkları araştırılarak denetim raporunun iyileştirilmesi konusu ele alınmıştır.⁴⁷ Son çalışma ise 2 araştırmacı tarafından denetçilerin, kredi verenlerin ve yatırımcıların denetim raporunda iletilen mesaja ilişkin algılarını incelemiştir.⁴⁸

Ulusal girişimlerin incelenmesi adı verilen sonraki ikinci kısımda IAASB, Aralık 2009'da bir toplantı gerçekleştirerek İngiltere, Fransa ve Japonya'da yargı alanlarındaki araştırmaları dikkate alarak, çıkar gruplarının denetim raporunu algılamalarına ilişkin bulguları değerlendirmiştir. Ayrıca 2006-2009 yılları arasında yapılan 4 akademik araştırmanın ortak sonucu olan “denetim raporuna ilişkin güçlü bir değişim talebi” dikkate alınmıştır⁴⁹ ve bu toplantı sonucunda, denetçilerin

⁴⁵ Theodore J. Mock, v.d., The Unqualified Auditor's Report: "A Study of User Perceptions, Effects on User Decisions and Decision Processes, and Directions for Further Research", May, 2009.

⁴⁶ Anna Gold, Ulfert Gronewold, Christiane Pott, "Financial Statement Users' Perceptions of the IAASB's ISA 700 Unqualified Auditor's Report in Germany and the Netherlands" July, 2009.

⁴⁷ Brenda Porter, Ciaran Ó hÓgartaigh, Rachel Baskerville, "Report on Research Conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 Investigating the Audit Expectation-Performance Gap and Users' Understanding of, and Desired Improvements to, the Auditor's Report", September, 2009.

⁴⁸ Stephen K. Asare, Arnold Wright, "Investors', Auditors', and Lenders' Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report", September 2009.

⁴⁹ IAASB Auditor Reporting Project, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/projects/auditor-reporting>, 31.05.2017

iletişimlerini arttırmak için hangi eylemlerin yapılması gerektiğini belirlemek amacıyla müzakerelerin devamı kararı alınmıştır.⁵⁰

Aralık 2010’da gerçekleştirilen toplantıda, kilit denetim konularının keşfedilmesi ve 2011 yılının başında bir danışma belgesinin hazırlanması kararlařtırılmış⁵¹ ve bu toplantıda kurul, denetim raporuna ilişkin iki problem tanımlamıştır, bunlar;⁵²

- *Mali tablo denetimi için denetim raporunun yararlılığını artırma*
 - *İkili raporlama modelinin uygunluğu ("geçti / kaldı")*
 - *Raporlar daha bilgilendirici ve daha iletişimsel olmalı*
 - *Raporlardaki standart yazım formatı azaltılmalı*
- *Denetim raporunun kullanılabilirliği? Hangi kullanıcılar için?*

Mart 2011’de gerçekleştirilen toplantıda taslak “Danışma Belgesi” değerlendirilerek denetim raporunun değerini artırma, denetim raporuna ilişkin beklenti farkları ve bilgi farklarının nedenleri ve bunlara ilişkin çözüm önerilerinin geliştirilmesine yönelik bir yaklaşım sergilenmiştir.⁵³

Araştırma ve Danışma sürecinin son aşamasında, daha önce görüşülen “Danışma Belgesi” Mayıs 2011’de, denetçi iletişimi konusunda istişarede bulunmak amacıyla, bir eylem çağırısı olarak "Denetim Raporunun Değerini Artırma: Değişim için Seçeneklerin Keşfedilmesi" başlığı ile yayınlanmıştır.⁵⁴ Bu belge ile denetim raporunun önemi ve faydası hakkında, çıkar gruplarının görüşlerinin belirlenmesi ile beklenti ve bilgi farklarına ilişkin görüş alınması amaçlanmıştır. Ayrıca bu süreçte IAASB yeni denetim raporu ile ilgili olarak Avrupa Komisyonu, PCAOB ve FRC

⁵⁰ IAASB Meeting Highlights and Decisions, December, 7 - 11, 2009, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5342.doc>, 31.05.2017.

⁵¹ IAASB Meeting Highlights and Decisions, December, 6 - 10, 2010, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5879_1.doc 5879, 05.06.2017

⁵² Auditor Reporting – Issues and IAASB Working Group Proposals, IAASB Main Agenda, December, 2010, M.67., (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5854_1.pdf, 07.06.2017.

⁵³ IAASB Meeting Highlights and Decisions, March, 14 - 18, 2011, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/6140_1.doc, 06.06.2017.

⁵⁴ IAASB, Auditor Reporting Projects, Consultation Paper: Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, May, 2011, (Çevrimiçi), https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf, 10.07.2017.

(İngiltere) gibi kurumlarla da işbirliğini sürdürmüştür.⁵⁵ "Denetim Raporunun Değerini Artırma: Değişim için Seçeneklerin Keşfedilmesi" isimli bu çağrıyla dünyanın çeşitli ülkelerinden 82 geri bildirim alınmıştır.⁵⁶

2.7.3.2. Standart Çalışmalarının Başlangıcı

Araştırma ve danışma sürecinden sonra kurul elde ettiği birikimler neticesinde, standartlara ilişkin çalışmalara başlamış, bu süreçte artık somut olarak yeni bir denetim raporu projesi ele alınmıştır. IAASB, 2011 yılının eylül ayında yeni denetim raporuna ilişkin projeyi görüşerek aynı yılın aralık ayında projeyi onaylamıştır. Genel olarak ISA 700'ün gözden geçirilmesine odaklanan bu projenin amaçları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir;⁵⁷

- *Denetlenen finansal tabloların kullanıcıları için denetim raporunun iletişimsel değeri ve önemini arttırmak.*
- *Denetim raporunun uluslararası bir biçimde ulusal finansal raporlama mevzuatlarında yer almasını sağlamak ve kurumsal finansal raporlamada gelişmiş yaklaşımları kolaylaştıracak yolları araştırmak. Aynı zamanda denetim raporunda ortak bir biçimde kabul edilebilir ve gerekli olan içeriğin iletilmesini sağlamak.*

IAASB, 2012 yılı Mart ayındaki toplantısında ISA 700'ün gözden geçirilmesi ve diğer ilgili ISA'ların kapsamını ve zamanlamasını görüşmüş ve bu toplantıda projeye ilişkin kararlılığın vurgulanması amacıyla 2012-2014 dönemlerinde önceliğin yeni denetim raporu projesinde olacağını ifade etmiştir.⁵⁸

⁵⁵ IAASB, Auditor Reporting Project, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/projects/auditor-reporting>, 31.07.2017.

⁵⁶ IAASB, Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, (Çevrimiçi), <https://www.ifac.org/publications-resources/enhancing-value-auditor-reporting-exploring-options-change>, 1.08.2017.

⁵⁷ IAASB Meeting Highlights and Decisions, December, 5 - 9, 2011, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20110919-IAASB-September_2011_Meeting_Highlights.doc, 11.07.2017.

⁵⁸ IAASB Meeting Highlights and Decisions, March, 12 - 16, 2012, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120312-IAASB-March_2012_Meeting_Highlights%20-%20for%20review.pdf, 11.07.2017.

2.7.3.3. Görüşlerin Alınması ve Standartların Tamamlanması

IAASB, Haziran 2012 toplantısında denetim raporuna ilişkin önerilen iyileştirmelere yer veren gözden geçirilmiş bir denetim raporu içeren “Yoruma Davet: Denetim Raporunun Geliştirilmesi” başlıklı belgeyi onaylamıştır.⁵⁹ Geri bildirimlerin alınabilmesi amacıyla 8 Ekim 2012’ye kadar süre tanınarak bir çağrı yapılmış ve bu çağrı sonucunda dünyanın birçok ülkesinden 165 geri bildirim sağlanmıştır.⁶⁰

Aralık 2012’de yapılan toplantıda elde edilen geri bildirimler, yapılan toplantılar ve konuyla ilgili toplanan yanıtlar görüşülmüş ve bu araştırmaya konu olan “Kilit Denetim Konuları” üzerinde durulmuş, denetim raporuna ilişkin belirlenen endişelerin giderilmesinde bu bölümün etkili olacağı ifade edilmiştir. Ayrıca bu toplantıda dikkat çekilen hususlar ve diğer hususlar paragraflarının da değerlendirilmesi istenmiştir.⁶¹

Şubat 2013’te gerçekleştirilen toplantıda, denetim raporu geliştirilerek ek bilgi olarak; denetim sürecinde, denetçinin yargısına göre en fazla önem arz eden konuların bildirilmesi üzerinde durulmuş, bu bölüme, ISA 701 isminin verilmesi kararlaştırılarak bu bilgilere “Kilit Denetim Konuları (Key Audit Matter)” başlığı altında ayrı bir bölümde yer verilmesi gerektiği belirlenmiştir.⁶² Daha sonra IAASB 2013 Haziran toplantısında yeni bir standart olarak ISA 701’i ve 5 standardın (ISA 206, ISA 570, ISA 700, ISA 705 ve ISA 706) revize edilmiş taslak halini oybirliği ile kabul etmiştir.⁶³

⁵⁹ IAASB Auditor Reporting Project, Invitation to Comment: Improving the Auditor’s Report, 2012, (Çevrimiçi), https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf, 15.07.2017.

⁶⁰ IAASB Meeting Highlights and Decisions, June, 11 - 15, 2012, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120615-IAASB-June_2012_Meeting_Highlights-final.pdf, 12.07.2017.

⁶¹ IAASB Meeting Highlights and Decisions, December, 10 - 13, 2012, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20121213-IAASB-December-2012_Meeting_Highlights-final.pdf, 12.07.2017.

⁶² IAASB Meeting Highlights and Decisions, February, 12 - 14, 2013, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120214-IAASB-February-2013_Meeting_Highlights-final.pdf, 13.07.2017.

⁶³ IAASB Meeting Highlights and Decisions, June, 24 - 28, 2013, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20130624_IAASB-June_2013_Highlights-final.pdf, 13.07.2017.

Taslak haldeki standartlar “Finansal Tablolara İlişkin Denetim Raporu: Önerilen Yeni ve Revize Edilen Uluslararası Denetim Standartları” başlığı ile 25 Temmuz 2013 ve 22 Kasım 2013 tarihleri arasında yorum için kamuoyu görüşüne sunulmuştur.⁶⁴ Bu çağrıya dünyanın çeşitli ülkelerinden farklı katılımcılar toplam 139 yorum mektubu göndermiştir.⁶⁵ Daha sonra 6 standarda ek olarak diğer standartlardaki uyum için yapılan değişiklikler 2014 Eylül toplantısında kabul edilerek 2015 Ocak ayında yayınlanması ve 15 Aralık 2016 sonrasında sona eren dönemler için uygulanması kararlaştırılmıştır.⁶⁶

Özetle, 2006 yılında başlayan bu proje 2013 yılında tamamlanmış ve bu projenin sonunda yeni bir standart oluşturulmuş ve bazı standartlar revize edilmiştir. Söz konusu değişikliklerin başında “ISA 701 Kilit Denetim Konuları” standardının yayınlanması gelmektedir. Bunun yanında belirli standartlarda revizeler yapılarak yeni denetim raporu ortaya konmuştur. Denetçinin denetime ilişkin yaptığı çalışmaların kapsamında önemli bir değişiklik olmamasına rağmen denetim raporunun şeklinde ve içerik yapısında önemli değişiklikler söz konusu olmuştur, yeni denetim raporu kapsamında yeni ve değişikliğe uğrayan standartlar Tablo 2-2’de gösterilmiştir. Söz konusu standartlara ilişkin Türkiye’de KGGK, ilgili standartları revize ederek yürürlüğe sokmuştur.

⁶⁴ IAASB Auditor Reporting Project, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/projects/auditor-reporting>, 31.07.2017.

⁶⁵ IAASB, Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing, Exposure Draft, November, 2013, (Çevrimiçi), <https://www.ifac.org/publications-resources/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and-revised-international>, 25.07.2017.

⁶⁶ IAASB Meeting Highlights and Decisions, September, 15 - 19, 2014, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/September%202014%20IAASB%20Meeting%20Highlights.pdf>, 31.07.2017.

Tablo 2- 2: Yeni Bağımsız Denetim Raporu Projesinde Ele Alınan Standartlar

ISA 701 Kilit Denetim Konuları	• Yeni Standart
ISA 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim	• Revize Edilen Standart
ISA 570 İşletmenin Sürekliliği	• Revize Edilen Standart
ISA 700 Görüş Oluşturma ve Raporlama	• Revize Edilen Standart
ISA 705 Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi	• Revize Edilen Standart
ISA 706 Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar	• Revize Edilen Standart
ISA 702 Diğer Bilgilere İlişkin Sorumluluklar	• Revize Edilen Standart
ISA 210 ISA 230 ISA 540 ISA 710	• Değişiklere paralel olarak uyum düzenlemeleri

IAASB projeyi 2013 yılında tamamlamakla birlikte, yeni denetim raporu ile ilgili olarak; farkındalık ve anlayışı teşvik edip yeni ve gözden geçirilmiş standartların etkili bir şekilde uygulanmasını amaçlayarak bu faaliyetlere devam edilmesinin gerektiğini vurgulamaktadır.⁶⁷

⁶⁷ IAASB Auditor Reporting Project, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/projects/auditor-reporting>, 31.07.2017.

2.8. Yeni Bağımsız Denetim Raporundaki Genel Değişiklikler

Yeni bağımsız denetim raporu projesi sonucunda ortaya konan standartlar neticesinde denetim raporu önemli bir değişim geçirmiştir. Yapılan bu değişikliklerle denetim faaliyetinin kapsam ve içeriğinde önemli farklar olmamakla birlikte, denetim raporunun şekli yapısında bir takım değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerle standartlaştırılmış tek sayfadan oluşan ve kullanıcılar açısından denetlenen işletmenin geçti - kaldı şeklinde algılandığı raporun daha kapsamlı bir şekle dönüşeceği varsayılmaktadır.⁶⁸ IAASB'nin yapmış olduğu çalışmalarda yeni denetim raporunun temel odak noktası, kullanıcılara daha fazla bilgi sunarak beklenti ve bilgi farklarının azaltılması olmuştur.

Herhangi bir yeniliğin faydaları bir yönüyle o yeniliğe duyulan ihtiyacın nedenlerini de açıklamaktadır. Bu açıdan yeni denetim raporundan beklenen faydalar, yeni denetim raporuna neden ihtiyaç duyulduğunu da ortaya koymaktadır. Birçok çalışmada öne çıkan yarar vurgusunun şeffaflık olduğu dikkati çekmektedir, bunun yanında yeni denetim raporunun sağlayacağı faydalar özet olarak aşağıdaki şekilde ifade edilebilir;⁶⁹

- *Denetim hakkında daha fazla şeffaflık ve bilgi sağlanacaktır*
- *Karşılıklı iletişim artacaktır*
- *Tarafların denetime ilişkin güveni artacaktır*
- *Denetimin kalitesi artacaktır*
- *Yatırımcıların işletmeleri karşılaştırılabilmeleri kolaylaşacaktır*

Bunun yanında işletme yönetiminin finansal tablo açıklamalarına daha fazla ilgi göstermesi, kilit denetim konularına yer verilmesi ile denetçinin mesleki şüpheciliğini arttırması ve kamu yararına yönelik yapılan finansal raporlamanın kalitesinin artması

⁶⁸ O.V. Pasko, "Transformation of Auditor's Report Structure, Content and Scope in International Standards on Auditing", **Accounting and Finance**, Volume: 59, No: 1, 2013, s. 81.

⁶⁹ Yeni Denetçi Raporu, Deloitte, Ocak, 2017, s. 2. (Çevrimiçi), http://www.denetimnet.net/UserFiles/Yeni_Denetci_Raporu.pdf, 02.08.2017.

gibi faydalar da öngörülmektedir.⁷⁰ Yeni denetim raporu ile ilgili olarak önemli bazı kesimlerin görüşleri aşağıdaki şekildedir;⁷¹

- “Denetim raporları ilk kez gerçekten okunmaya değer, çünkü ilk kez farklı ve ilginç şeyler söylüyor.” (Paul Boyle, Denetim Direktörü, Aviva)
- “Sonuçta, tüm bu reformlar denetim kalitesini geliştirmek üzere yapılıyor.” (Vincent Papa, Finansal Raporlama Politikaları Direktörü, CFA Enstitüsü)
- “Denetçinin, denetimin nasıl yürütüldüğünü daha şeffaflıkla açıklaması kamunun yararınadır. Denetim raporunun iletişim değerini arttırmak, finansal tablo denetimlerinin algılanan değeri açısından kritik önem arz eder.” (Arnold Schilder, IAASB Başkanı)
- “Bilgiyi, ince ayrıntıları vurgulayarak ama aynı zamanda da özet olarak verme konusu üzerinde çok düşünmemiz gerekti.” (Jimmy Daboo, Ortak, KPMG İngiltere)
- “Okuyucuya, denetim sırasındaki mesleki şüpheli yaklaşımımızı, hangi uzmanlara nasıl başvurduğumuzu, kullandığımız teknikleri ve denetimimizin sağlamlığını samimiyetle açıklamak gerçekten zordu.” (Jimmy Daboo, Ortak, KPMG İngiltere)
- “İngiltere’deki yeni denetim standardının başarısı yatırımcılar açısından olağanüstü önem taşımaktadır. Ödüllerimiz, bunun farkındalığıyla, denetim raporunda daha fazla şeffaflık ve mükemmelliği takdir etmek ve sektörün gelişmesi amacıyla verilmektedir.” (Daniel Godfrey, CEO, İngiltere Yatırımcılar Birliği)
- “Hissedarlara, şirketin karşı karşıya bulunduğu risklerin neler olduğunu anladığımızı ve deneyimimizi, bağımsızlığımızı ve onlar adına taşıdığımız şüpheliçiliğimizi göstermek istedik. Yaklaşımımız tam olarak buydu.” (Mike Metcalf, Ortak, KPMG İngiltere)

Yeni bağımsız denetim raporu kapsamında 5 standart (ISA 260, ISA 570, ISA 700, ISA 705, ISA 706) revize edilmiş, yeni bir standart olarak ISA 701 oluşturulmuş ve 4 standartta (ISA 210, ISA 230, ISA 540, ISA 710) uyuma yönelik bazı değişiklikler yapılmıştır. ISA 701 bir sonraki kısımda detaylı olarak anlatılacağı için bu kısımda revize edilen standartlardaki değişikliklere değinilmiştir.

Revize edilen standartlar arasındaki “ISA 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim” standardı revize edilmiş haliyle 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yürürlüğe

⁷⁰ The New Auditor’s Report: Greater Transparency into the Financial Statement Audit, IAASB, January, 2015, s. 2., (Çevrimiçi), <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Auditor-Reporting-Fact-Sheet.pdf>, 5.08.2017.

⁷¹ Bağımsız Denetçi Raporlarının Geleceği, Denetim Komitesi Enstitüsü Serisi 4, KPMG, (Çevrimiçi), <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/tr-4denetci-rapor-gelecegi.pdf>, 05.08.2017.

girmiştir. Standardın belirli ifadeleri ile birlikte 15. maddesinde aşağıdaki değişiklik yapılmıştır.⁷²

Eski ISA 260	Denetçi üst yönetimden sorumlu olanlara genel olarak denetimin planlanan kapsamı ve zamanlamasını bildirir.
Revize Edilen ISA 260	Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara, <u>belirlediği ciddi riskler de dâhil olmak üzere</u> , denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını genel hatlarıyla bildirir.

“ISA 570 İşletmenin Sürekliliği” standardı revize edilmiş haliyle 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Standartta yapılan değişikliklerle “İşletmenin Sürekliliği Varsayımı” kavramı “İşletmenin Sürekliliği Esası” olarak değiştirilmiş ayrıca bu standartta denetçiden, işletmenin sürekliliğine ilişkin elde ettiği kanıtların, denetim raporuna olan etkilerinin belirlenmesi ve yönetime bildirmesine yer verilmiştir. Bununla birlikte denetçiden; işletmenin sürekliliği esasına ilişkin elde edilen denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olup olmadığını değerlendirmesi de beklenmektedir. Sürekliliğe ilişkin sorumluluk işletme yönetimine ait olmakla birlikte, revize sonrasında belirli yönleri ile işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi ve bunun açıklanması konusunda denetçi de sorumlu tutulmuştur. İşletmenin, finansal tablolarındaki önemli bir belirsizliğe ilişkin açıklamalarına, denetim raporunda aşağıdaki şekilde ayrı bir başlıkta yer verilmesi gerekmektedir.⁷³

⁷² ISA 260 Communication With Those Charged With Governance, IAASB, Revised, July, 2013.

⁷³ ISA 570 Going Concern, IAASB, M.22, Revised, July, 2013.

Eski ISA 570	Finansal tablolarda yeterli açıklamanın yapılması durumunda denetçi, olumlu görüş verir ve belirtilen amaçlarla denetim raporuna “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafı ekler.
Revize Edilen ISA 570	Finansal tablolardaki önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamanın yapılması durumunda denetçi, olumlu görüş verir ve denetim raporunda belirtilen amaçlar çerçevesinde <u>“İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik”</u> başlığı altında <u>ayrı bir bölüme</u> yer verir.

“ISA700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” standardı revize edilmiş haliyle 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Önemli değişiklikler içeren ve kapsamı genişletilen standart eski haliyle 47 madde ve 51 açıklamadan oluşurken yeni haliyle 54 madde ve 84 açıklama içermektedir. Bağımsız denetim raporuna yeni bölümler ekleyen bu standart, denetim raporlarında dünya genelinde karşılaştırılabilirliğin ve kullanıcıların bilgi ihtiyacına uygunluğun sağlanması, ülkeye özel şartlar dahilinde esnekliğin sağlanması ve denetçinin yeni bazı değerlendirmeleri yapmasını içermektedir.⁷⁴

“ISA 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” standardı 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu standartta diğer standartlara göre daha az değişiklik yapılmıştır. Kapsam açısından bir değişikliğin bulunmadığı bu standartta ifadeler sadeleştirilmiş ve denetçi görüş türleri yeniden organize edilerek ayrı başlıklar altında ele alınmıştır.⁷⁵

⁷⁴ ISA 700 Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements, IAASB, Revised, July, 2013.

⁷⁵ ISA 705 Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report, IAASB, Revised, July, 2013.

Son olarak revize edilen “ISA 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları” standardı 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Kapsamında bir değişiklik yapılmayan bu standartta “Dikkat Çekilen Hususlar” ve “Diğer Hususlar” paragrafları ile yeni bir bölüm olan “Kilit Denetim Konuları” ve “İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik” paragrafları arasındaki ilişki düzenlenmiş ve aralarındaki farklar belirtilmiştir.⁷⁶

Bunların dışında yeni eklenen bölümlere paralel olarak bazı kavramların eklenmesi ve değiştirilmesi suretiyle bazı standartlarda uyum değişiklikleri gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar arasında; “ISA 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, “ISA 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, “ISA 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi” ve “ISA 710 Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar” bulunmaktadır.⁷⁷

2.9. Yeni Denetim Raporunda Değişiklik Yapılan Bölümler

Standartların değişmesine paralel olarak denetim raporunun bölümlerinde de önemli değişiklikler olmuştur. Bazı bölümleri aynı kalan denetim raporundan bazı bölümler çıkarılmış, bazı bölümlerin içeriği genişletilmiş, bazı bölümler yeniden konumlandırılmış ve bazı yeni bölümler eklenmiştir. Detaylı olarak açıklanacak olan bu değişimler Tablo 2-3’de toplu bir biçimde ifade edilmiştir.

⁷⁶ ISA 706 Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the independent Auditor’s Report, IAASB, Revised, July, 2013.

⁷⁷ International Standards on Auditing Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs), IAASB, Exposure Draft, July, 2013.

Tablo 2- 3: Yeni ve Eski Bağımsız Denetim Raporu Formatı

Sıralama		YENİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU		ESKİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU	
Yeni	Eski	Bölüm	Açıklama	Bölüm	Açıklama
1	1	Başlık	<i>Değişiklik yok</i>	Başlık	<i>Değişiklik yok</i>
2	2	Muhatap	<i>Değişiklik yok</i>	Muhatap	<i>Değişiklik yok</i>
3	6	Denetçi Görüşü	<i>Yeri değiştirilerek başa alındı, içeriği genişletildi</i>	-	
-				Giriş Paragrafı	<i>Yeni raporda yok, görüş paragrafına kaydırıldı</i>
4	-	Görüşün Dayanağı	<i>Yeni bir bölüm, eski raporda denetçi sorumluluklarında yer alan kısımlar</i>	-	
5	-	İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik	<i>Yeni bir bölüm, gerektiği durumlarda yer verilecek</i>		
6	-	Kilit Denetim Konuları	<i>Yeni bir bölüm</i>		
7	-	Diğer Bilgiler	<i>Yeni bir bölüm</i>		
8	4	Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları	<i>İçeriği genişletildi</i>	Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu	<i>İçeriği genişletildi, ismi değiştirildi</i>
9	5	Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları	<i>İçeriği genişletildi, isminde değişiklik yapıldı</i>	Denetçinin Sorumluluğu	<i>İçeriği genişletildi, ismi değişti</i>
-				Denetçi Görüşü	<i>Yeri değiştirildi</i>
10	7	Diğer Raporlama Sorumlulukları	<i>Değişiklik yok</i>	Diğer Raporlama Sorumlulukları	<i>Değişiklik yok</i>
11	-	Sorumlu Denetçinin Adı	<i>Yeni bir bölüm</i>	-	
12	8	Denetçi İmzası	<i>Değişiklik yok</i>	Denetçinin İmzası	<i>Değişiklik yok</i>
13	10	Denetçinin Adresi	<i>Yeri değiştirildi, İçeriğinde değişiklik yok</i>	-	
14	9	Denetim Raporu Tarihi	<i>Değişiklik yok</i>	Denetim Raporu Tarihi	-
-				Denetçinin Adresi	<i>Yeri değiştirildi</i>

2.9.1. Değişiklik İçeren Bölümler

Öncelikle eski denetim raporunda ayrı bir başlıkta ele alınan ‘giriş paragrafı’ içerisinde yer alması gereken bilgilerin yeni denetim raporunda görüş paragrafına dahil edilmesi gerekmektedir. Bunun yanında “Başlık” ve “Muhatap” bölümlerinin yeni denetim raporunda konum ve içerik açısından aynen korunduğu görülmektedir. Yeni denetim raporunda yeni bazı bölümler eklendiğinden buna bağlı olarak bazı bölümlerin konumlarında değişiklikler olmuştur. “Diğer Raporlama Sorumlulukları”, “Denetçinin İmzası” ve “Denetim Raporunun Tarihi” içeriğinde değişiklik olmamakla birlikte eklenen bölümlerden dolayı konumu değişen bölümler arasındadır.

Değişiklik olan bölümlerin başında “Denetçi Görüşü” gelmektedir. “Başlık” ve “Muhatap” bölümleri içerik olarak standart bir ifade içerdiğinden bu bölümler dışında yeni denetim raporunun ilk bölümünü “Denetçi Görüşü” oluşturmaktadır. Eski formatta sonlarda olan bu bölümün başa alınmasının yanında “Giriş” paragrafında yer verilen bilgilerin bu bölüme alınması ile birlikte içeriğinde bazı değişiklikler olmuştur. “Denetçi Görüşü” bölümüne yeni denetim raporunda aşağıdaki bilgilerin eklenmesi gerekmektedir.⁷⁸

- *Finansal tabloları denetlenmiş olan işletme*
- *Finansal tabloların denetlenmiş olduğu ifadesi*
- *Finansal tabloları oluşturan her bir tablonun başlığı*
- *Önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere, dipnotlara atıf*
- *Finansal tabloları oluşturan her bir finansal tablonun tarihi veya dönemi*

Diğer revize edilen bölümler arasında “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu” bölümü bulunmaktadır. Yeni denetim raporunda çoğul ifade kullanılarak “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” olarak ismi değiştirilen bölümün içeriğinde de bazı değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerle yönetimin, işletmenin sürekliliğini değerlendirmesi ve gerekli durumlarda bu hususların açıklanmasına ilişkin sorumlulukları vurgulanmış, bunun yanında finansal raporlamanın gözetiminden sorumlu olanlarla, işletmenin faaliyetlerinde süreklilik

⁷⁸ ISA 700, Revised, M.23-27.

esasına uygun olarak hareket edip etmediği konusunda sorumluluğu olanların farklı kişiler olması durumunda, bu hususun da açıklanması gerekli kılınmıştır.⁷⁹

Mevcut denetim raporu formatında “Denetçinin Sorumluluğu” isimli bölüm “Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları” şeklinde değiştirilmiştir. İsmi genişletilmesi yanında bu bölümün içeriği de büyük oranda genişletilmiştir. Denetçinin sorumluluklarının daha detaylı anlatıldığı bu bölümde özetle aşağıdaki kısımların eklenmesi gerekli kılınmıştır;⁸⁰

- “... yürütülen bir denetim sonucunda verilen makul güvencenin; yüksek bir güvence seviyesi olduğu ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmediği...”
- “...yanlışlıkların hata veya hile kaynaklı olabileceği belirtilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi bekleniyorsa, bu yanlışlıkların önemli kabul edileceği açıklanır ya da geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak bir önemlilik tanımı yapılır...”
- “...denetimin gereği olarak, denetçinin denetim boyunca mesleki muhakemesini kullandığı ve mesleki şüpheciliğini sürdürdüğü belirtilir...”
- “...denetçinin sorumluluklarının aşağıdakiler olduğu belirtilir”;
 - ...hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek; bu risklere yönelik olarak denetim prosedürlerini tasarlamak ve işleme koymak ve görüşe dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek.
 - Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlalini içerebileceğinden, hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlığın tespit edilememesi riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilememesi riskinden daha yüksektir.
 - Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, işletmenin sürekliliğine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek durumlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yargıya varmak.
 - Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varması hâlinde denetçinin, raporunda finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmesi ya da bu açıklamaların yetersizliği durumunda olumlu görüş dışında görüş vermesi icap eder.
 - Denetçinin ulaştığı sonuçlar, rapor tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanır. Ancak, gelecekteki olay veya şartlar işletmenin sürekliliğini sona erdirebilir.

⁷⁹ A.e., M.34b-35.

⁸⁰ A.e., M.37-42.

- *Topluluk finansal tabloların denetimi ve özel hususlara (ISA 600) göre denetim yapılıyorsa denetçinin topluluk denetimindeki sorumlulukları ayrıca belirtilmelidir.*
- *Denetçinin tespit ettiği önemli iç kontrol eksiklikleri, denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği belirtilir.*
- *Denetçinin bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uyduğunu bildirdiği ve bağımsızlığı üzerinde etkisi olabilecek tüm ilişkileri ve ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara ilettiğini belirtir.*

Denetçinin sorumlulukları ile ilgili yapılan değişiklikler incelendiğinde özellikle denetçinin denetimdeki rolüne vurgu yapıldığı görülmektedir. Değişikliğin nedenleri arasında da yer alan denetime ilişkin beklenti farklarının nedenleri arasında denetçinin sorumluluğu ve rolünün paydaşlarca farklı düşünülmesi bulunmaktadır, bu yönüyle yapılan bu düzenlemede bu hususun dikkate alındığı görülmektedir.

2.9.2. Yeni Eklenen Bölümler

Yeni denetim raporuna değişiklik içeren bölümlerin yanında 5 yeni bölüm eklenmiştir, bunlar; “Görüşün Dayanağı”, “İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Önemli Belirsizlik”, “Kilit Denetim Konuları”, “Diğer Bilgiler” ve “Sorumlu Denetçinin Adı” paragraflarıdır. “Kilit Denetim Konuları” yeni bir standart dahilinde ele alındığından ve araştırmada detaylı olarak incelendiğinden ayrı bir bölümde ele alınmıştır.

Denetim raporunda yeni eklenen bölümler arasında yer alan “Görüşün Dayanağı”, “Görüş” bölümünden hemen sonra yer verilecek şekilde konumlandırılmış bu bölümde önceden bağımsız denetçinin sorumluluğu kısmında bildirilen konulara yer verilecektir. Standartta göre bu bölümde denetçiden ayrı bir başlıkta aşağıda yer alan bilgilere yer vermesi beklenmektedir;⁸¹

- *Denetçinin, denetimi ISA’lara uygun olarak yürüttüğü açıklanır.*
- *Denetçinin, denetim raporunda ISA’lar kapsamındaki sorumluluklarına ilişkin yaptığı açıklamaya atıfta bulunulur.*
- *Denetçinin etik hükümler gereği, işletmeden bağımsız olduğu ve etik hükümlere ilişkin diğer sorumlulukları ve denetimi bu hükümlere uygun olarak gerçekleştirdiği açıklanır. Bağımsızlık ve diğer etik sorumluluklar farklı kaynaklarca düzenlenmiş ise, ifadenin ikinci kısmında diğer ilgili etik gerekliliklerin kaynağı belirtilir.*

⁸¹ A.e., M.28.

- *Denetim süreci boyunca elde edilen denetim kanıtlarının, denetçi görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanaatine varılıp varılmadığı açıklanır.*

Yeni eklenen bir diğer bölüm olan “İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik”, paragrafı gerekli görülmesi durumunda “Görüşün Dayanağı” bölümünden sonra gelecek şekilde konumlandırılmıştır. Bu değişiklik ile önceden çeşitli kısımlarda yer verilen açıklamaların kapsamı genişletilerek gerektiğinde ayrı bir başlık altında ele alınmasına yer verilmiştir. Sürekliliğe ilişkin önemli bir belirsizliğin olması durumunda başvurulacak bu yeni bölümde, söz konusu durumlara dikkat çekilerek bu hususların denetçi görüşü üzerinde bir etkisi olmadığı vurgulanmıştır.⁸² Diğer bir bölüm olan “Diğer Bilgiler” bölümünün gerekli olması durumunda denetçi tarafından ISA 720 dikkate alınarak ele alınması beklenmektedir.⁸³

Eski denetim raporunda yer almayan diğer bir bölüm ise “Sorumlu Denetçinin Adı” bölümüdür. Bu bölümde, denetimi gerçekleştiren sorumlu denetçinin kim olduğunun açıklanması istenir. Kişisel güvenliğe ilişkin tehdit oluşturabilecek bir durumun var olması durumunda bu bölüme yer verilmez.⁸⁴ ISA 700’e göre borsada işlem gören işletmeler için dikkate alınan bu bölüm BDS 700’de tüm bağımsız denetimlerde etkin bir tehdit olmadıkça yer verilmesi gereken bir bölüm olarak ele alınmıştır.⁸⁵

2.10. Kilit Denetim Konuları

Bu bölümde kilit denetim konuları detaylı bir şekilde incelenerek, kilit denetim konuları standardının belirlenme sürecine, kilit denetim konularının özelliklerine ve kilit denetim konuları örnekleri ile kilit denetim konuları hakkında yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

⁸² ISA 570, Revised, M.22.

⁸³ ISA 700, Revised, M.32.

⁸⁴ A.e., M.46.

⁸⁵ BDS 700, M.46T.

2.10.1. Kilit Denetim Konularına İlişkin Tarihi Süreç

Son yıllarda denetimin kalitesinin artırılması ve özellikle denetim raporunun değiştirilmesine ilişkin tartışmalar sonucunda öncelikle bağımsız denetimin, ihtiyaç duyulan bilgileri içermediğinden hareketle, denetim faaliyetine ilişkin iletişimin geliştirilmesi gerektiği ortaya çıkmıştır. Yapılan çalışmalar sonucunda yeni denetim raporu ile ilgili olarak bazı standartlar revize edilmiş ve önemli değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler arasındaki önemli hususların başında “ISA 701 Kilit Denetim Konuları” gelmektedir. Denetime ilişkin yöneltilen eleştiriler dikkate alınarak oluşturulan bu bölüm Türkiye’de ilk defa 2018 yılı itibariyle halka açık işletmelerin denetim raporlarına girmiştir. Kilit denetim konuları yetkili otoritelerce denetime ilişkin “daha fazla ve önemli bilgilere yer verilecek” öngörüsü ile oluşturulmuştur. Bu nedenle bu bölümün denetime ilişkin çıkar gruplarının beklentilerine cevap vererek beklenti farklarını azaltmaya katkı sunacağı düşünülmektedir.

Kilit denetim konuları, bağımsız denetim raporunda yeni bir bölüm olmasına rağmen Fransa ve Polonya örneklerinde olduğu gibi bazı ülkelerde benzer uygulamaları bulunmaktadır.⁸⁶ IAASB’nin yeni denetim raporu projesi kapsamında denetim raporunda talep edilen daha fazla bilgi ihtiyacına yanıt olarak bu bölüme ilk defa Aralık 2009 toplantısında “Spesifik Mesajlar” ismi ile yer verilmiştir.⁸⁷ 2010 Aralık toplantısında “kilit denetim hususları (key audit issues)” başlığı ile hangi konuların, talep edilen bilgi ihtiyacına yanıt olarak ele alınabileceği üzerinde durulmuştur.⁸⁸ 2011 Mart toplantısında Fransa’daki JOA bölümü ile ilgili yapılan örnek çalışma ve JOA içeren örnek bir denetim raporu değerlendirilmiştir.⁸⁹

⁸⁶ George-Silviu Cordoş, Melinda-Timea Fülöp, "Understanding Audit Reporting Changes: Introduction of Key Audit Matters", **Accounting and Management Information Systems**, Volume: 14, No: 1, 2015, s. 129.

⁸⁷ IAASB, Meeting, Main Agenda, Auditor’s Report – IAASB Working Group Report, December, 2009, m. 39-44, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5108.pdf>, 10.08.2017.

⁸⁸ IAASB, Meeting, Main Agenda, Auditor Reporting – Issues and IAASB Working Group Proposals, December, 2010, m. 42-57, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5854_1.pdf, 15.08.2017.

⁸⁹ IAASB, Meeting, Main Agenda, Draft Consultation Paper Enhancing Auditor Reporting and Evolving the Standard Auditor’s Report, March, 2011, m. 49-60, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/6081_1.pdf, 19.08.2017.

İlerleyen toplantılarda “Denetçi Yorumu (Auditor Commentary)” ismi ile ele alınan bu bölümün, ISA 706 içerisine eklenmesi düşünülmüş, 2012 yılında yapılan geri bildirimlerde bu bölüme yönelik ciddi bir desteğin olması ile bölüm detaylı olarak ele alınmıştır.⁹⁰ Şubat 2013 toplantısında ilk defa ISA 701 numarası ile ayrı bir standardın belirlenmesi gündeme gelmiş ve “Denetçi Yorumu” olarak ifade edilen bölümün “Kilit Denetim Konuları (Key Audit Matter)” başlığı ile denetim raporunda ayrı bir bölümde ele alınması gerektiği ifade edilmiştir.⁹¹ Nisan 2013 toplantısında yayınlanan ‘Denetime İlişkin Önerilen Yeni ve Revize Standartlar’ başlıklı davette, ISA 701 önerisine yer verilmiş,⁹² Haziran 2013 toplantısında diğer standart önerileri ile birlikte onaylanan taslak ISA 701’in diğer standart ve bölümlerle uyumuna yönelik bazı çalışmalar yapılmıştır. Eylül 2014 toplantısında onaylanan ISA 701, Ocak 2015’te yayınlanmıştır.⁹³

Türkiye’de ilk etapta standardın (BDS 701) yürürlük tarihi 15 Aralık 2016 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinde uygulanmak üzere duyurulmuş ancak daha sonra yapılan düzenleme ile borsada işlem gören işletmeler için 01 Ocak 2016, bağımsız denetime tabi diğer işletmeler için 01 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinde uygulanacağı duyurulmuştur. Yapılan son değişiklikle birlikte BDS 701’in uygulanma tarihi aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.⁹⁴

“BDS 701, borsada işlem gören işletmelerin 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında, 6102 sayılı TTK uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin 01.01.2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.”

⁹⁰ IAASB, Meeting, Main Agenda, Auditor Reporting—Issues and Task Force Proposals September, 2012, m. 11-12, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120917-IAASB-Agenda_Item_9A-Auditor_Reporting_Issues-v6.pdf, 19 Ağustos 2017.

⁹¹ IAASB Meeting Highlights and Decisions, February, 12 - 14, 2013, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120214-IAASB-February-2013_Meeting_Highlights-final.pdf, 19.08.2017.

⁹² IAASB Meeting, Meeting Highlights and Decisions, April, 15 - 19, 2013, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/meetings/new-york-usa-1>, 19.08.2017.

⁹³ IAASB Auditor Reporting Project, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/projects/auditor-reporting>, 31.08.2017.

⁹⁴ BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, KGK, M.6.

2.10.2. Kilit Denetim Konularının Özellikleri

Kapsamlı bir proje süreci sonunda ele alınan kilit denetim konuları, ilk defa uygulanan bir bölüm olması nedeniyle taraflar açısından bir takım belirsizlikler içermektedir. ISA 701’de yer alan şekliyle kilit denetim konuları aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır;⁹⁵

“Kilit denetim konuları; cari döneme ait finansal tabloların denetiminde, denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konulardan seçilir.”

Standarda göre kilit denetim konularının faydaları aşağıdaki şekilde ele alınmıştır;⁹⁶

- *Kilit denetim konularının bildirilmesinin hedefi, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılmasıdır.*
- *Kilit denetim konularının bildirilmesi, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında finansal tabloların hedeflenen kullanıcılarına ilâve bilgiler sağlar.*
- *Kilit denetim konularının bildirilmesi ayrıca, denetlenen/denetlenmiş finansal tablolarda, işletmenin ve yönetimin önemli muhakemelerde bulunduğu alanların anlaşılmasında hedef kullanıcılar yardımcı olabilir.*
- *Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi, hedef kullanıcıların işletmeyle, denetlenmiş finansal tablolar veya yürütülen denetimle ilgili belirli hususlar hakkında yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla daha ileri düzeyde bir ilişki kurmalarına dayanak da sağlayabilir.*

IAASB başkanına göre “...kilit denetim konularını iletmek yapılacaklar listesine bir tik koymak değildir”.⁹⁷ Bu açıdan kilit denetim konularının standart bir metin olmayıp işletmelere ve içinde bulunulan özel durumlara göre farklılıklar göstermesi beklenmektedir. Kilit denetim konularının bildirilmesi ya da hangi sayıda olacağı zorunluluk içermemekle birlikte IAASB iki ila yedi adet kilit denetim konusunun bildirilmesinin gerekli olabileceği hakkında düşünceye sahiptir.⁹⁸ Standarda göre, denetçiden bu bölüm ele alınırken, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular

⁹⁵ A.e., M.5.

⁹⁶ A.e., M.4.

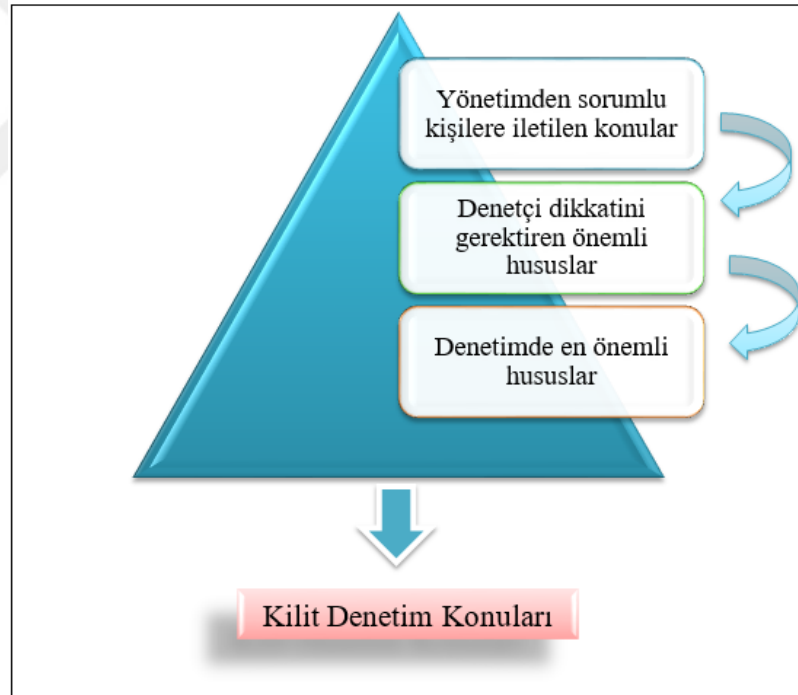
⁹⁷ Arnold Schilder, “The Changing Audit Environment”, 05.09.2013, s. 3, (Çevrimiçi), <https://www.ifac.org/system/files/news/files/Arnold%20Schilder%20Baruch%20Speech%20December%202013.pdf>, 15.08.2017.

⁹⁸ Cordoş, Fülöp, a.g.e., s. 133.

arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirlerken, aşağıdaki hususları göz önünde bulundurması beklenir;⁹⁹

- BDS 315 uyarınca “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar
- Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri
- Denetçi, belirlenen konulardan hangilerinin cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz ettiğini belirler ve bunlar kilit denetim konularını oluşturur.

IAASB'nin “Yeni ve Revize Denetim Raporlama Standartlarını Destekleyecek Slayt Sunumu”nda kilit denetim konularının belirlenmesi Şekil 2-3'te ele alınmıştır.



Şekil 2- 3: Kilit Denetim Konuları Karar Verme Çerçevesi

Kaynak: IAASB, 2015, The New Auditor’s Report – Overview of the New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments. International Federation of Accountants, (Çevrimiçi), <http://www.ifac.org/publications-resources/slide-presentation-support-iaasb-s-new-andrevised-auditor-reporting-standard>, 14.9.2017

⁹⁹ BDS 701, M.5.

Kilit denetim konularının, beklenti farklarını azaltarak karar alıcılara daha fazla bilgi sağlayacağı hedeflenmekle birlikte, bölümün negatif etkilerine yönelik bazı ön yargılar da mevcuttur. Bu ön yargılar arasında, kullanıcıların kilit denetim konularına uygun olmayan bir şekilde güvenerek, finansal tabloları yeterince dikkate almayacağı ve çok fazla kilit denetim konusu içeren denetim raporunda bu bölümün etkinliğinin azalabileceği gibi hususlar bulunmaktadır.¹⁰⁰ Bu yönüyle kilit denetim konularının fayda sağlayacağına inanılmakla birlikte bu bölüme ilişkin yanlış beklenti ve uygulamadaki birtakım hataların bazı sakıncalar doğurabileceği düşünülmektedir.

Özetle bu yeni bölüm, denetçinin denetim raporunda mesleki yargısına göre, denetim sürecinde en fazla dikkate aldığı alanların kullanıcılara aktarılmasını sağlamaktadır. ISA 701’de halka açık işletmeler için zorunlu tutulan bu standart, Türkiye’de bağımsız denetime tabi tüm işletmelerin denetimi için zorunlu tutulmaktadır.¹⁰¹ Kilit denetim konularına ilişkin Türkiye’de bazı akademik çalışmaların yanında özellikle denetim firmalarının hazırlamış olduğu bilgi notları bulunmaktadır.

2.10.3. Kilit Denetim Konularına İlişkin Örnekler

Kilit denetim konularına ülkemizde ilk defa 2018 tarihi itibarıyla halka açık işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer verilmiştir. Kilit denetim konularının ilk defa uygulanması nedeniyle KGK ve bazı denetim firmalarının bağımsız denetçilere rehberlik etmesi amacıyla örnek kilit denetim konularına ilişkin bazı çalışmaları söz konusu olmuştur.

KGK’nın “Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler” başlıklı çalışmasında; hasılat, şerefiye, finansal araçların değerlemesi, yeni muhasebe standartlarının etkisi, tanımlanmış emeklilik fayda varlıklarının ve yükümlülüklerinin

¹⁰⁰ Louis-Philippe Sirois, Jean Bédard, Palash Bera, "The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-tracking Study", 2017, s. 2, (Çevrimiçi), https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2469905, 05.09.2017.

¹⁰¹ BDS 701 M.5T.

değerlemesi ve işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi gibi konularda örnek kilit denetim konularına yer verilmiştir.¹⁰²

Tablo 2- 4: Bağımsız Denetim Raporunda Örnek Kilit Denetim Konusu

Tanım	<i>Kilit Denetim Konuları, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde meslekî muhakememize göre en çok önem arz eden konulardır. Bu konular, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin yürütülen denetim çerçevesinde ve bu tablolara ilişkin görüş oluşturulurken ele alınmıştır ve tarafımızca bu konulara ilişkin ayrı bir görüş bildirilmemektedir.</i>
Belirlenen Kilit Denetim Konusu	<i>TFRS'ler kapsamında Topluluğun şerefîyeyi yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutması gerekmektedir. 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla XX kaleminin hesap bakiyesinin finansal tablolar açısından önemli olması sebebiyle söz konusu yıllık değer düşüklüğü testi denetimimiz bakımından önemli bir konudur. Ayrıca, yönetimin değerlendirme süreci karmaşık ve yüksek düzeyde yargıya bağlı olup varsayımlara dayanmaktadır. Kullanılan bu varsayımlar, özellikle [varsayımları açıklayın] [...]’de gelecekte beklenen piyasa koşullarına ya da ekonomik şartlara oldukça duyarlıdır.</i>
Kilit Denetim Konusunun Denetimde Ele Alınma	<i>Tarafımızca, değer düşüklüğü testi sonucunun en duyarlı olduğu varsayımlar hakkında Topluluk tarafından finansal tablolarda yapılan açıklamalara odaklanılmıştır. Bu açıklamalar, şerefîyenin geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde en önemli etkiye sahiptir.</i>
İlgili Açıklamaya Atf	<i>Topluluğun şerefîyeye ilişkin açıklamaları 3 No.lu Dipnotta yer almaktadır. Bu Dipnotta, kullanılan kilit varsayımlardaki küçük değişikliklerin gelecekte şerefîyenin değer düşüklüğü zararında bir artışa sebep olabileceği ifade edilmektedir.</i>

Kaynak: Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler, KGK, (Çevrimiçi), <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Bağımsız%20Denetim%20Standardı%20%28BDS701%29.pdf>, Erişim Tarihi: 06.10.2017.

Tablo 2-5’de yer verildiği üzere yapılan bir çalışma ile ilk uygulama yılı sonunda kilit denetim konularını dağılımı incelenmiştir. Bu tablo dikkate alındığında kilit denetim konularının dağılımı KGK’nın örnekleri ile benzerlik içerdiği dikkati

¹⁰² Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler, KGK, (Çevrimiçi), <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Bağımsız%20Denetim%20Standardı%20%28BDS701%29.pdf>, Erişim Tarihi: 06.10.2017

çekmektedir. En fazla kilit denetim konusu alanının hasılat ve şerefiyede olduğu görülmektedir.

Tablo 2- 5: Alanlarına Göre Kilit Denetim Konularının Dağılımı

Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	%13
Şerefiye/Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Testleri	%8
Ticari Alacaklar	%7
Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü	%7
Kredi ve Alacaklarda, Sınıflama ve Değer Düşüklüğü	%7
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	%6
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi	%5
Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme	%5
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi	%5
Garanti Karşılıkları	%4
Denetçi Geçiş Ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi	%3
İnşaat Projeleri/Sözleşmeleri	%3
Amortisman	%3
Arsa ve Binaların Gerçeğe Uygun Değeri	%2
Nakit Akış Riskinden Korunma İşlemleri	%2
Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri	%2
İlişkili Taraf İşlemleri	%2
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	%2
Karşılıklar ve Koşullu Borçlar	%2
Finansman Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	%2
Ticari Borçlar	%1
İşletme Birleşmeleri	%1
Satılmaya Hazır Finansal Yatırımlar Gerçeğe Uygun Değeri	%1
Finansal Yatırımlar	%1
Kıdem Tazminatı Karşılığı	%1
Diğer	%9

Kaynak: Fatma Lerzan Kavut, Nevzat Güngör, “Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi”, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 59, 2018, s. 66.

2.10.4. Kilit Denetim Konuları ile İlgili Yapılan Çalışmalar

Çalışma tarihi itibarıyla ulaşılabilen kilit denetim konuları ile ilgili çalışmalar özetle aşağıdaki şekildedir.

- Kavut ve Güngör (2018) tarafından “Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları” başlığıyla yayınlanan çalışmadan kilit denetim konuları incelenerek ilk uygulama yılı sonunda BİST 100 endeksindeki işletmelerin bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konularının dağılımı incelenmiştir.¹⁰³
- Doğan (2017) tarafından “Yeni Denetim Raporlaması” başlığıyla yayınlanan çalışmada, genel olarak denetim raporuna yönelik çalışmaların tarihçesi anlatılarak IAASB’nin yeni denetim raporu projesi aktarılmıştır.¹⁰⁴
- Biçer ve Erol (2017) tarafından “UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması” başlığı ile yayınlanan bu çalışmada, beklenti farkları ve kilit denetim konuları açıklanmıştır.¹⁰⁵
- Yanık ve Karataş (2017) tarafından “Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları” başlığı ile yayınlanan çalışmada, IAASB’nin yeni denetim raporu sürecinde ortaya koyduğu standartlar incelenerek, yeni ve eski denetim raporu örneğine yer verilmiştir. Ayrıca çalışmada ülke uygulamalarına değinilmiştir.¹⁰⁶
- Sağlam (2017) tarafından gerçekleştirilen “Genişletilmiş Bağımsız Denetim Raporları ile Denetim Daha Şeffaf ve Anlaşılır Olacak!” başlıklı çalışmada: kilit denetim konuları ve denetim raporundaki yeniliklere dikkat çekilerek, bu değişikliğe duyulan ihtiyaç ve sağlanacak faydalara değinilmiştir.¹⁰⁷
- Deloitte (2017) tarafından hazırlanan “Yeni Denetçi Raporu” başlıklı bilgi notunda, yeni denetim raporunun getirdiği yenilikler ve sağlayacağı faydalara değinilmiştir.¹⁰⁸
- Türel ve Türel (2016) tarafından kaleme alınan “Yeni Denetim Raporlarının Finansal İletişime Etkileri” isimli kitap bölümünde, IAASB’nin yeni denetim

¹⁰³ Fatma Lerzan Kavut, Nevzat Güngör, “Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi”, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 59, 2018

¹⁰⁴ Doğan, **a.g.e.**,

¹⁰⁵ Ali Altuğ Biçer, Selin Erol, “UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 47, 2017.

¹⁰⁶ Serap Yanık, Muharrem Karataş, "Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 73, Ocak, 2017.

¹⁰⁷ Necdet Sağlam, “Genişletilmiş Bağımsız Denetim Raporları ile Denetim Daha Şeffaf ve Anlaşılır Olacak!”, (Çevrimiçi), <https://www.dunya.com/kose-yazisi/genisletilmis-bagimsiz-denetim-raporlari-ile-denetim-daha-seffaf-ve-anlasilir-olacak/344455>, 01.08.2017.

¹⁰⁸ Yeni Denetçi Raporu, Deloitte, Ocak, 2017, s. 2. (Çevrimiçi), http://www.denetimnet.net/UserFiles/Yeni_Denetci_Raporu.pdf, 0.08.2017.

raporu sürecine ilişkin bilgilere yer verilerek yeni denetim raporunun bölümleri açıklanmıştır.¹⁰⁹

- KPMG (2016) tarafından “*Bağımsız Denetçi Raporlarının Geleceği*” başlığı ile yayınlanan bilgi notunda, yeni denetim raporuna ihtiyaç duyulma nedenleri, sağlayacağı faydalara yer verilmiştir. Ayrıca bu çalışma, değişime tarafların nasıl hazırlanabileceğini ve örnek bir denetim raporunu içermektedir.¹¹⁰
- KGK mensubu Şirin (2014) tarafından “*Yeni Denetçi Raporları*” başlığı ile yayınlanan slaytta; mevcut standartlara ve yeni standartlara karşılaştırmalı olarak yer verilerek, değişime neden ihtiyaç duyulduğu ve yeni denetim raporunun sağlayacağı faydalar incelenmiştir.¹¹¹

Kilit denetim konularına ilişkin dünyanın çeşitli ülkelerinde çalışma tarihi itibarıyla ulaşılabildiği kadarıyla yapılan çalışmalar özetle aşağıdaki şekildedir.

- Cordoş ve Fülöp (2015) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, IAASB yorum çağrısına yanıt veren katılımcıların, kilit denetim konuları önerisine katılıp katılmadığı araştırılmıştır. Bu çalışma sonucunda yanıtların çoğunun, IAASB’nin önerileri ile uyduğu ortaya konmuş, bununla birlikte kilit denetim konularına ilişkin bazı katılımcıların meşru endişelerine yer verilmiştir.¹¹²
- Bédard, vd. (2015) tarafından gerçekleştirilen çalışmada kilit denetim konuları Fransa’daki benzer bir uygulama olan JOA bölümü ile karşılaştırmıştır. Bu çalışma sonucunda JOA bölümü gibi kilit denetim konularının beklenen faydayı sağlamayacak sembolik değer içeren bir bölüm olacağına yer verilmiştir.¹¹³
- Sirois, vd. (2017) tarafından, kilit denetim konularının kullanıcıların bilgi edinme sürecini nasıl etkilediğini inceleyen bu çalışma sonucunda kilit denetim konularının olumlu etkilerine yer verilmiştir.¹¹⁴

¹⁰⁹ Aslı Türel, Ahmet Türel, “Yeni Denetim Raporlarının Finansal İletişime Etkileri”, Kitap Bölümü, , **İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü 2016 Seçmeler**, Editör: Göksel Yücel, İstanbul, 2016.

¹¹⁰ Bağımsız Denetçi Raporlarının Geleceği, Denetim Komitesi Enstitüsü Serisi 4, KPMG, (Çevrimiçi), <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/tr-4denetci-rapor-gelecegi.pdf>, 05.08.2017.

¹¹¹ Mehmet Şirin, “Yeni Denetçi Raporları” Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Kurulu, Eğitim Slaytı, 2014, (Çevrimiçi), <http://denetimakademisi.com/yeni-denetci-raporlari-mehmet-sirin-kgk-daire-baskani.html>, 01.08.2017.

¹¹² Cordoş, Fülöp, **a.g.e.**, 2015.

¹¹³ Bédard, Besacier, Schatt, **a.g.e.**, 2014.

¹¹⁴ Sirois, Bédard, Bera, **a.g.e.**, 2017.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM BEKLENTİ FARKLARI

Beklenti farkları konusu muhasebenin diğer alanları açısından da ele alınmakla birlikte genelde denetim açısından incelenmekte ve literatürde “Denetim Beklenti Farkları” (Audit Expectation Gap - AEG) kavramı önemli bir yer tutmaktadır. Bu bölümde öncelikle denetim beklenti farklarına ilişkin tanımlar ve beklenti farklarının bileşenlerine yer verilmiş, daha sonra beklenti farklarını yaratan nedenler ve beklenti farklarını azaltan faktörler incelenerek son olarak denetim beklenti farklarına ilişkin yapılan çalışmalara değinilmiştir.

3.1. Tanımlar

En genel anlamıyla beklenti; “*gerçekleşmesi beklenen şey*” ve “*bireyin belli şart ve durumların alacağı biçimler veya kendisinden beklenenler konusundaki öngörüsü*”¹ olarak açıklanmaktadır. Beklenti kavramı muhasebe ve denetim literatüründe birçok açıdan ele alınan önemli bir konudur. Denetim özelinde beklenti kavramı, denetimle ilişkili çıkar gruplarının denetime olan bakış açıları ve denetime ilişkin gelecekte karşılaşmak istedikleri durumu ifade etmektedir. Bu yönüyle denetimde beklenti konusu taraflar arasındaki algı ve talep farklarını ele almaktadır.

İngilizce karşılığı “Expectation Gap” olan kavram Türkçe literatürde “Beklenti Farkları”, “Beklenti Aralığı” ve “Beklenti Boşluğu” gibi kavramlarla ele alınmıştır. İngilizce “Gap” kavramının birinci anlamı her ne kadar boşluk olsa da, beklenti farkı, tarafların geleceğe yönelik arzu etikleri durumlar arasındaki farka işaret ettiği için “fark” kelimesinin daha uygun olduğu düşünülmüş ve bu nedenle çalışmada “beklenti farkları” kavramı tercih edilmiştir.

Beklenti farklarının nasıl oluştuğuna ilişkin bazı çalışmalar bulunmakla birlikte belli başlı çalışmalarda beklenti farklarının kavramsal olarak ilk defa Liggio (1974)

¹ Türk Dil Kurumu (TDK), (Çevrimiçi), www.tdk.gov.tr, 20.11.2017

tarafından ele alındığı ileri sürülmektedir.² Söz konusu çalışmada beklenti farkları; *'bağımsız muhasebeci ve finansal tablo kullanıcıları arasında beklenen performans seviyeleri arasındaki fark'* olarak ifade edilmiş,³ bu çalışmadan sonra beklenti farkları kavramı, denetçilerin performansına atıfta bulunmak için de kullanılmıştır.⁴ Daha sonra AICPA tarafından görevlendirilen "Denetçilerin Sorumlulukları Komisyonu (Cohen)" (1978), beklenti farklarına ilişkin tanımlamayı aşağıdaki şekilde genişletmiştir;⁵

"...kamuoyunun beklediği veya gereksinim duyduğu şeyler ile denetçilerin ortaya koyabileceği makul şeyler arasındaki farklar..."

İlerleyen zamanlarda yapılan bazı çalışmalarda tanımların genişletildiği görülmüştür, bu perspektifle Campbell ve Michenzi (1987), aşağıdaki tanımlamayı yapmıştır;⁶

"Beklenti farkları; denetlenen finansal tabloların kullanıcılarının hem denetçinin finansal raporlama sürecindeki rollerini hem de denetim raporunu anlamaları..."

Bir başka tanımlama yapan Guy ve Sullivan (1988), beklenti farkını;

"kamuoyu ve finansal tablo kullanıcılarının, muhasebecilerin ve denetçilerin sorumlulukları hakkındaki düşünceleri ile muhasebecilerin ve denetçilerin kendi sorumlulukları hakkındaki düşünceleri arasındaki fark"

şeklinde ele almış, bu çalışmada kamu kesimi ve finansal tablo kullanıcılarının denetim ve denetçinin rolüne ilişkin algılarına yer verilmiştir.⁷ Bu tanımlama kamusal açıdan bir bakış sunduğu için AICPA'nın (1978) tanımlamasına benzetilmektedir.

Monroe ve Woodliff (1993), denetçilerin ve kamuoyunun, denetçiler tarafından üstlenilen görev ve sorumluluklar ile denetim raporlarında iletilen mesajlara

² Chinwuba Okafor, John I Otor, "Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession", **Research Journal of Finance and Accounting**, Volume: 4, No: 2, 2013, s. 44.

³ Carl D. Liggio, "The Expectation Gap: The Accountant's Waterloo", **Journal of Contemporary Business**, Volume: 3, 1974, s. 23.

⁴ Craig Deegan, Michaela Rankin, "The Environmental Reporting Expectations Gap: Australian Evidence", **British Accounting Review**, Volume: 31, 1999, s. 315.

⁵ The Commission on Auditors' Responsibilities (COHEN), "Report, Conclusions, and Recommendations, 1978, s. xi.

⁶ David R. Campbell, Alfred R. Michenzi, "Revising the Audit Report: A Response to the Expectation Gap", **The CPA Journal**, Volume: 57, No: 4, s. 34.

⁷ Dan M. Guy, Jeiry D. Sullivan, "The Expectation Gap Auditing Standards", **Journal of Accountancy**, April, 1988, s. 36.

ilişkin inançları arasındaki farkların olması durumunda "denetim beklenti farkının" olduğunu ifade etmiştir.⁸ Bu açıklama ile denetim raporu ve sunulan bilgilere yönelik beklenti vurgulanmıştır. Aynı yıl Porter (1993) tarafından gerçekleştirilen çalışmada tanımlama benzer olmakla birlikte beklenti farkının yanında performans farkı kavramı da kullanılmıştır.⁹ Dennis (2010), çalışmasında beklenti farklarına ilişkin kullanılan kavram karmaşasına değinerek beklentinin inançtan ziyade geleceğe ilişkin bir arzu olduğunu aktarmıştır.¹⁰

Genel olarak 1974 yılından beri yapılan tanımlamalar benzerlik göstermekle birlikte zamanla beklenti farklarının kapsamı genişletilmiştir, bu husus denetimin değişen rolü ve içinde bulunduğu konjonktür ile yakından ilgilidir. Ayrıca beklenti farkları genelde denetçi ve finansal tablo kullanıcıları açısından ele alınmakla birlikte; düzenleyici kurumlar, işletme yöneticileri, yargı mensupları, denetim eğitimi alanlar, akademisyenler ve diğer birçok kesim açısından da ele alınan bir konu olmuştur.

Beklenti farklarının alt bir boyutu olarak bilgi farkları (information gap) son yıllarda literatürde ayrıca ele alınan bir konu olmuştur. IAASB'nin yeni denetim raporunun sağlayacağı faydalar arasında da ifade edilen bilgi farkları; kullanıcıların bilinçli kararlar almak için ihtiyaç duyduğu bilgi ile kullanıcılara sunulan bilgiler arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır.¹¹

3.2. Beklenti Farklarının Bileşenleri

Denetimde beklenti farklarına ilişkin yapılan çalışmalarda, beklenti farklarının bileşenlerine ilişkin genellikle iki çalışmaya atıfta bulunmaktadır, bunlar Kanada

⁸ Gary S. Monroe, David R. Woodliff, "The Effect of Education on the Audit Expectation Gap", **Accounting and Finance**, May, 1993, s. 62.

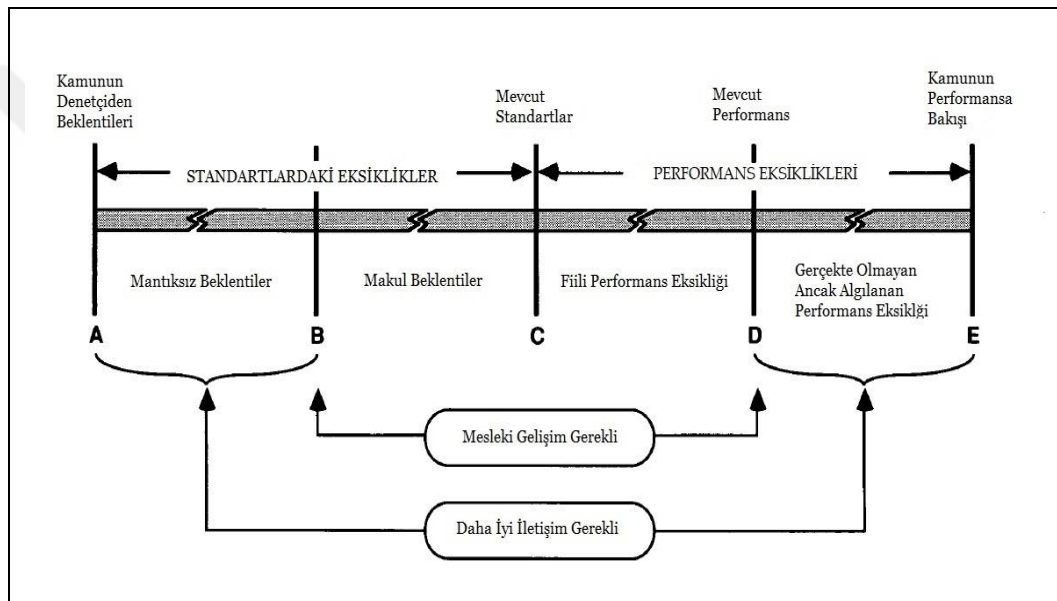
⁹ Brenda Porter, "An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap", **Accounting and Business Research**, Volume: 24, No: 93, 1993, s. 50.

¹⁰ Ian Dennis, "What Do You Expect? A Reconfiguration of the Audit Expectations Gap", **International Journal of Auditing**, Volume:14, 2010, s. 144.

¹¹ Ann Vanstraelen, v.d., "The Audit Reporting Debate: Seemingly Intractable Problems and Feasible Solutions", **European Accounting Review**, Volume: 21, No: 2, 2012, s. 206.

Mali Müşavirler Enstitüsü (Canadian Institute of Chartered Accountants)¹² (1988) ve Porter (1993) tarafından gerçekleştirilen çalışmalardır.¹³

CICA tarafından (1988) gerçekleştirilen “Kamunun Denetçilerden Beklentileri” başlıklı çalışmada beklenti farkları geniş bir biçimde ele alınarak beklenti farklarının azaltılmasına yönelik unsurlara yer verilmiştir. Kamusal perspektiften beklenti farklarına odaklanan bu çalışmada denetim beklenti farklarının bileşenleri Şekil 3-1’deki gibi belirlenmiştir.



Şekil 3- 1: Beklenti Farklarının Bileşenleri

Kaynak: The Canadian Institute of Chartered Accountants, "Report of the Commission to Study the Public's Expectation of Audits", June, 1988, s. 6.

Şekil 3-1’de A noktası kamunun makul olmayan en uç beklentilerini, E noktası ise kamunun denetimin performansına ilişkin gerçeklikten uzak algılarını göstermektedir. Kabul edilebilir beklenti ve performans seviyeleri B ve D arasını göstermekte, söz konusu farkların mesleki gelişim ve daha iyi bir iletişim ile

¹² The Canadian Institute of Chartered Accountants, "Report of the Commission to Study the Public's Expectation of Audits", June, 1988.

¹³ Porter, a.g.e., 1993.

azaltılabileceği vurgulanmaktadır. Yine bu çalışmada denetime ilişkin beklenti farklarının bileşenleri iki ana, üçer alt kategoride aşağıdaki gibi belirlenmiştir;¹⁴

1- Denetçinin performansına ilişkin farklar

- Denetim standartlarının yetersizliği
- Denetçinin performansındaki eksiklikler
- Kamunun makul olmayan beklentileri ve denetimin gerçek amacıyla ilgili yanlış algıları

2- Denetçinin ilişkilendirildiği mali bilgilere ilişkin farklar

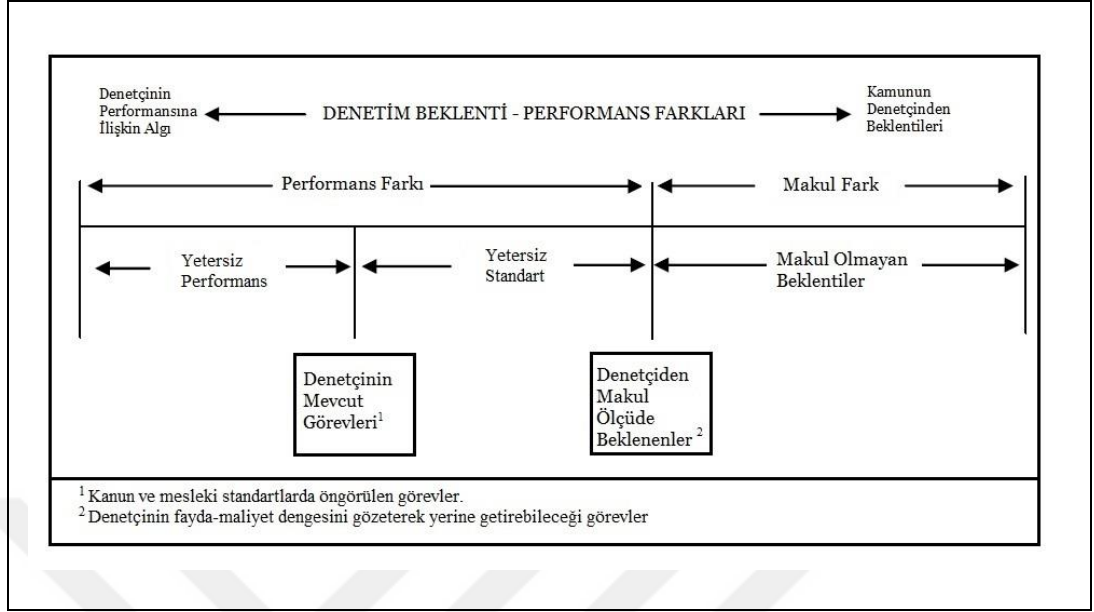
- Denetlenmiş finansal tablolara dahil edilmesi gereken bilgilerle ilgili bir standardın bulunmaması ve finansal tabloların dışında kalan bilgilere yer verilmesi ile ilgili bir standardın bulunmaması
- Finansal raporların muhasebe standartlarına uymaması
- Makul bir şekilde hangi bilgilerin sağlanabileceği ve sağlanan bilgilerin gerçek kalitesi hakkında kamunun yanlış algısı

Daha sonra Porter (1993) denetime ilişkin beklenti farklarının bileşenlerini CICA raporundakine benzer bir şekilde, ancak beklenti farklarını performans kavramı ile bir arada ele almıştır. Bu çalışmada beklenti farklarının bileşenleri Şekil 3-2’de toplu bir biçimde ifade edildiği üzere iki ana kategoride ele alınmıştır, bunlar;¹⁵

- 1) *Makul Fark*: Kamunun denetçilerden yapmasını bekledikleri ile makul olarak yapılması beklenenler arasındaki fark
- 2) *Performans Farkı*: Kamunun denetçilerden yapmasını bekledikleri ile denetçilerin yaptıkları işe ilişkin algılamaları arasındaki fark. Performans farkları da iki açıdan ele alınmıştır
 - a. *Yetersiz Standartlar*: Denetçilerden makul bir şekilde beklenebilecek görevler ile kanun ve mesleki standartlarca belirlenen görevler arasındaki fark
 - b. *Yetersiz Performans*: Denetçilerden beklenen performans ile mevcut performansına ilişkin kamunun algısı arasındaki fark

¹⁴ The Canadian Institute of Chartered Accountants, "Report of the Commission to Study the Public's Expectation of Audits", June, 1988, s. 7.

¹⁵ Porter, a.g.e., 1993, s. 50.



Şekil 3- 2: Denetim Beklenti – Performans Farklarının Yapısı

Kaynak: Brenda Porter, "An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap", **Accounting and Business Research**, Volume: 24, No: 93, 1993, s. 50.

3.3. Beklenti Farklarını Ortaya Çıkartan Nedenler

Denetim beklenti farklarının geçmişi eskiye dayanmakla birlikte özellikle 20. yüzyılın sonlarına doğru yaşanan skandal ve finansal krizler bu konuya olan ilgiyi arttırmıştır.¹⁶ Ayrıca zaman içerisinde değişen denetimin rolü de beklentilerde değişim yaşanmasına neden olmuş, bu yönüyle gerek krizler gerek finansal skandallar gibi dönemi ilgilendiren önemli olaylar denetime ilişkin beklenti perspektifini etkilemiştir.

Bazı çalışmalarda beklenti farklarının ana unsurunun kamunun, “denetimden ne istediği” ve “denetçinin rolüne ilişkin algısından” kaynaklandığı ifade edilmiş,¹⁷ buna karşın yapılan bazı çalışmalarda beklenti farklarını yaratan en önemli unsurun yetersiz standartlardan kaynaklandığı vurgulanmıştır.¹⁸ Beklenti farklarını ortaya çıkaran nedenler, temelde beklenti farklarının bileşenlerinden makul fark ve performans

¹⁶ Christopher Humphrey, Peter Moizer, Stuart Turley, "The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation", **Accounting and Business Research**, Volume.23, No: 91, 1993, s. 395.

¹⁷ Fran M. Wolf, James A. Tackett, Gregory A. Claypool, "Audit Disaster Futures: Antidotes for the Expectation Gap?", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 14, Issue: 9, 1999, s. 468.

¹⁸ Porter, a.g.e., 1993, s. 65.

farkına neden olan faktörler biçiminde incelenmektedir. Salehi (2011), denetim beklenti farklarının bileşenlerine neden olan faktörlere Şekil 3-3'te ki gibi yer vermiştir.



Şekil 3- 3: Denetim Beklenti Farklarının Nedenleri

Kaynak: Mahdi Salehi, "Audit Expectation Gap: Concept, Nature and Trace", **African Journal of Business Management**, Volume: 5, No: 21, 2011, s. 8383.

Denetim beklenti farklarının potansiyel nedenleri çok çeşitlidir¹⁹ ancak belli başlı çalışmalarda denetimde beklenti farklarını yaratan nedenler aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir;^{20 - 21}

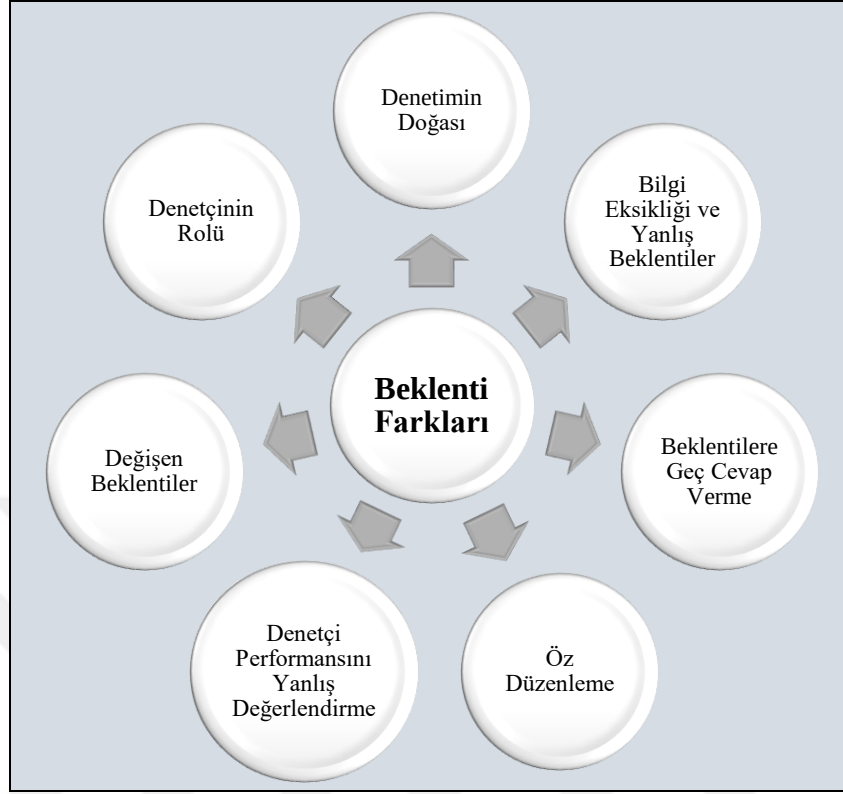
- *Denetimin olasılığa dayanan karmaşık doğası*
- *Denetçilerin çelişkili rolü*
- *Denetçi olmayanların, denetim fonksiyonuyla ilgili bilgisizlik, yanlış anlama ve mantıksız beklentileri*
- *Denetimin tamamlanması sırasında denetçiye sunulmayan bilgi veya verilere dayalı olarak denetim performansının değerlendirilmesi*
- *Kullanıcıların denetçilerin performansını değerlendirememesi*
- *Değişen beklentilere cevap vermede gecikme*
- *Yeni beklenti ve gereksinimler yaratan kurumsal krizler*
- *Statükoyu korumak için beklenti boşluğu tartışmasının yönünü ve sonucunu kontrol etmeye çalışan meslek mensupları (öz düzenleme)*

Denetim beklenti farklarının birçok nedeni bulunmakla birlikte, bu nedenler özetle Şekil 3-4'deki gibi ifade edilebilir.

¹⁹ Grant Gay, Peter Schelluch, Annette Baines, "Perceptions of Messages Conveyed by Review and Audit Reports", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Volume: 11, Issue: 4, 1998, s. 472.

²⁰ Junaid M. Shaikh, Mohammad Talha, "Credibility and Expectation Gap in Reporting on Uncertainties", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 18, No: 6/7, 2003, s. 517.

²¹ Teck Heang Lee, Azham Md. Ali, Doria Bien, "Towards an Understanding of the Audit Expectation Gap", **The ICFAI University Journal of Audit Practice**, Volume: VI, No: 1, 2009, s. 10.



Şekil 3- 4: Beklenti Farklarının Nedenleri

3.3.1. Denetimin Olasılığa Dayanan Karmaşık Yapısı

Genel olarak muhasebe faaliyeti çok karmaşık olay ve işlemlerden oluşur, bunun yanında muhasebeden farklı olarak ama yine muhasebe ile ilgili olan denetim faaliyetinin de karmaşık bir yapısı vardır. Denetimin tarihçesi kısmında yer verildiği üzere, denetim faaliyetinin rolü yıllar içerisinde değişim göstermiş, yüzde yüzlük incelemelerin yerine örneklemeye dayalı incelemelere geçilmiş ve denetimde elde edilen kanıtlar üzerinden bir yargıya varılmaya başlanmıştır. Bu durum denetimin yüzde yüz güven veren bir yapı yerine olasılığa dayanan ancak büyük ölçüde güvenilir bir sonuç sunan risk temelli bir yapıda gerçekleştirilmesine neden olmuştur.

Sistematik bir süreç olmakla birlikte denetimin dinamik bir yapıya sahip olması, doğası ile yakından ilgilidir. Değişen şartlara, oluşan yeni durumlara göre denetim mesleği içinde bulunduğu konjonktürden bağımsız değildir ve sürekli olarak değişmektedir.

Denetimin faaliyetinin esas rolü hakkında da bazı karışıklıklar bulunmaktadır. Denetçinin temel sorumluluğu hile tespiti olmamakla birlikte kamuda buna ilişkin yanlış algı mevcuttur.²² Hilenin yapısı gereği tespit edilememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilememesi riskinden daha yüksektir. Bunun sebebi sahtekârlık, işlemlerin kasıtlı olarak kayda geçirilmemesi veya denetçiye kasten gerçeğe aykırı açıklamalar yapılması gibi hilenin saklanması amacıyla dikkatlice tasarlanmış olmasıdır. Ayrıca hile yapılmasına fırsat oluşturan durumlar denetçi tarafından daha kolay belirlenebilirken, muhasebe tahminleri gibi yargıya dayalı alanlardaki yanlışlıkların hatadan mı yoksa hileden mi kaynaklandığına karar verilmesi daha zordur.²³

Kamunun denetçinin hile karşındaki rolüne ilişkin bu yanlış algısı oldukça eskilere dayanmakta, 19. yüzyılın sonlarına doğru yapılan çalışmalarda da benzer şekilde denetçiden hileleri tespit etme beklentisi olduğu görülmektedir.²⁴ Bu yönüyle kullanıcıların denetimin doğasına ve asıl amacına ilişkin yanlış bilgisi neticesinde ortaya çıkan en önemli beklenti denetçinin hileyi tespit etmesi konusundadır.²⁵ Denetimin asıl amacı hile tespiti olmamakla birlikte, kamu denetçiden hile odaklı bir yaklaşım sergilemesini beklemekte, bu durum beklenti farklarını yaratan nedenlerin başında gelmektedir.

3.3.2. Bağımsız Denetim Hakkında Kullanıcıların Yeterince Bilgi Sahibi Olmaması

Denetim teknik bir faaliyettir ve gerek denetim süreci, gerekse faaliyet sonucunda hazırlanan denetim raporu belirli bir teknik yapıda ele alınır. Denetimle ilgili gerekli bilgiye sahip olmayan kişiler (genellikle kamunun büyük bir kısmı bu kesim içerisinde yer alır) açısından denetim sürecinin ve denetim raporunun yeterince

²² Prem Sikka, v.d., "The Impossibility of Eliminating the Expectations Gap: Some Theory and Evidence", **Critical Perspectives on Accounting**, Volume: 9, 1998, s. 319.

²³ ISA 240 The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements, IAASB, M.6.

²⁴ Roy Chandler, John Richard Edwards, "Recurring Issues in Auditing: Back to the Future?", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Volume: 9 Issue: 2, 1996, s. 12.

²⁵ Ndukwe O. Dibia, "Audit Expectations Gap and Perception of Financial Reporting", **International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR)**, Volume: 3, Issue: 3, 2015, s. 26.

anlaşılmadığı düşünülmektedir. Bu durum denetimde beklenti farkları yaratan önemli bir alandır.

Kullanıcıların, denetimi ve denetim raporunu yeterince anlayamamalarının birçok nedeni olduğu ileri sürülmektedir. Bu sebeplerin başında denetimin sahip olduğu teknik yapı ve daha önce ifade edildiği gibi denetimin karmaşık doğası gelmektedir. Bunun yanında denetimde makullük, güvenilirlik, önemlilik, risk gibi bazı öznel kavramların kullanılması da denetim hakkında yeterli bilgisi olmayan kesimlerin, denetimi yeterince anlayamaması sonucunu doğurmaktadır.²⁶

Green ve Li (2011) kamunun, denetimin nasıl gerçekleştirildiğini bilmediğini ve bu nedenle, belirli testleri yapmak için örnekleme tekniklerinin nasıl yürütüldüğünü veya denetim kapsamında yapılması gereken bir işin nasıl belirlendiğini anlayamadıklarını ifade etmişlerdir. Ayrıca kullanıcıların denetimi anlamaları açısından bir başka sorun olarak denetim raporunda kullanılan dilin yeterince uygun olmaması gösterilmiştir. Kullanıcıların bilgi eksikliğinden kaynaklı ortaya çıkan hatalı beklentilerin temelde iki nedeninden bahsedilmiştir, bunlar;²⁷

- *Denetim raporunda denetimin kapsamı ve denetçinin sorumluluğunun gereğinden daha fazla sanılması: Örneğin; denetçilerin tüm mali bilgileri denetlediklerinin düşünülmesi, "önemlilik" veya "örnekleme teknikleri" gibi kavramların bilinmemesi*
- *Denetçi ve işletme yönetiminin sorumlulukları karıştırılmaktadır. Örneğin; yıllık hesapların hazırlanmasından işletme yönetimi sorumlu iken denetçinin de bu konuda sorumluluğu olduğunun düşünülmesi*

Kullanıcıların denetim hakkında yeterince bilgi sahibi olmaması ya da yanlış bilgi sahibi olması, sadece kullanıcıların kendisinden kaynaklanmamaktadır. Literatürde denetim raporunun yeterince bilgi vermediği ya da denetim raporunda yer alan bilgilerin kullanıcıların ihtiyaç duyduğu özellikte olmaması da kullanıcıların, denetim hakkında yeterli bilgiye sahip olmamasına neden olduğu ifade edilebilir. Özetle denetim hakkında kullanıcıların yeterince bilgi sahibi olamaması, denetime ilişkin makul olmayan beklentileri oluşturmaktadır. Kamunun bilgisizliği dışında

²⁶ Christopher Humphrey, "Debating Audit Expectations", Book Chapter, **Current Issues in Auditing**, Editors: Michael Sherer, Stuart Turley, Paul Chapman Publishing, 3rd Edition, 2007, s. 4.

²⁷ Ramon Saladríguez, Marta Grañó, "Audit Expectation Gap: Fraud Detection and Other Factors", **European Accounting and Management Review**, Volume: 1, Issue: 1, 2014, s. 128.

sahip olduğu ön yargı da denetimi anlama ve denetçiyi değerlendirme konusunda olumsuzluk yaratmaktadır.²⁸

3.3.3. Denetçinin Rolü

Denemin çıkar grupları birçok kesimden oluşmaktadır ve her kesimin birbirinden farklı belirli yetki ve sorumlulukları bulunmaktadır. Daha önce detaylı olarak ifade edilen vekâlet teorisi, denetçinin rolü açısından beklenti farkları yaratan bir ilişki yapısı ortaya koymaktadır. Bu ilişki nedeniyle taraflar arasında ortaya çıkan rol çatışması, bir tarafın, diğer taraflardan hangisini ne şekilde tatmin edeceğine karar verememesinden kaynaklanmaktadır.²⁹

Denetçinin işletme ile herhangi bir organik bağının bulunmaması ve faaliyetlerinde bağımsız ve tarafsız davranması esas olmakla birlikte, denetçinin işletme yönetimi tarafından görevlendirilmesi ve denetim ücretini işletme yönetiminin karşılıyor olması denetçinin rolüne ilişkin bazı ön yargılar doğurmaktadır. Bunun yanında denetçinin işe kabul edilme ve denetim ücreti gibi faktörlerden dolayı bir baskı altında olduğu kabul edilmektedir.³⁰

Yakın zamanda denetçinin rolünde önemli bir değişiklik olmamakla birlikte, kamunun algı ve beklentisi bu rolün üzerine çıkmaktadır. Amerikan Denetim Standartları'nda denetçinin rolü 1972'den beri herhangi bir değişikliğe uğramaksızın bugün de yürürlükte. Bu standart denetçinin rolünü; mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu saptamakla sınırlandırmaktadır.³¹ Denetimin doğası, denetçinin rolü ve beklentilere ilişkin detaylı bir literatür incelemesi yapan Chandler ve Edwards (1996) çok eski zamanlardan bu yana mesleğin benzer sorunlar etrafında dolaştığını ortaya koymuştur.³²

²⁸ John C. Anderson, D. Jordan Lowe, Philip M. J. Reekers, "Evaluation of Auditor Decisions: Hindsight Bias Effects and the Expectation Gap", **Journal of Economic Psychology**, Volume: 14, 1993, s. 711.

²⁹ Chi Mo Koo, Ho Seog Sim, "On the Role Conflict of Auditors in Korea", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Volume: 12, Issue: 2, 1999, s. 207.

³⁰ **A.e.**, s. 208.

³¹ AU Section 110, Responsibilities and Functions of the Independent Auditor, (Çevrimiçi), https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AU110.aspx#au_110.01, 15.10.2017

³² Chandler, Edwards, **a.g.e.**, s. 26.

Denetçilerin bağımsız denetim dışında başka hizmetler vermesi de denetçinin rolü açısından bir ön yargı oluşturmakta ve denetçinin bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir.³³ Yaşanan muhasebe skandallarında, bu gerekçelerden doğan sakıncalı durumlar tespit edildiği için SOX yasası ile denetçinin, denetim hizmeti verdiği işletmeye başka bir hizmet vermemesi koşulu getirilmiştir, benzer düzenleme TTK'da bulunmaktadır.

Lee vd., (2009), denetçinin rolünün beklenti farkları yaratan sebepler arasında görülmekle birlikte, beklenti farkları yaratan diğer çeşitli faktörler göz önüne alındığında, denetçilerin ve kullanıcıların mevcut denetim beklenti farklarından sorumlu tutulamayacağını ifade etmektedir.³⁴

3.3.4. Değişen Beklentilere Zamanında Cevap Verilmemesi

Denetimin doğası yakın tarihte ciddi bir değişim göstermemekle beraber küreselleşen iş dünyasına paralel olarak bazı değişimler olmuştur. Bu değişimlere zamanında ve yeterli cevap verememek, denetime ilişkin beklenti farklarını yaratan nedenlerden biri olarak görülmektedir.³⁵ Cohen Komisyonu'nun 1974-1978 yıllarında arasında yaptığı çalışmada, beklenti farklarının varlığı tespit edilmiş ve bunun nedenleri arasında denetimin "Amerikan İş Dünyası"na yeterince hızlı ayak uyduramaması belirtilmiştir.³⁶

Zaman içerisinde dünyanın birçok ülkesinde denetim standartlarına yönelik önemli çalışmalar yapılmış, beklentiler neticesinde bazı standartlar revize edilmiş ve bazı yeni standartlar oluşturulmuştur. Ancak genellikle değişikliklerin olumsuz bir durum meydana geldikten sonra ele alınması, oluşan beklentilerin erken tespit edilmesinden ziyade, belirli bir tepki ya da talep oluşuktan sonra, oluşan bu çağrılara

³³ Zulkarnain Muhamad Sori, Yusuf Karbhari, "Audit, Non-Audit Services and Auditor Independence", 2006, s. 18, (Çevrimiçi), https://www.researchgate.net/publication/237379279_Audit_Non-Audit_Services_and_Auditor_Independence, 12.12.2017.

³⁴ TH Lee, A Md Ali, JD Gloeck, "The Audit Expectation Gap in Malaysia: An Investigation Into its Causes and Remedies", **Southern African Journal of Accountability and Auditing Research**, Volume: 9, 2009, s. 80.

³⁵ Christopher Humphrey, Peter Moizer, Stuart Turley, "The Audit Expectations Gap-Plus Ça Change, Plus Vest La Meme Chose?", **Critical Perspectives on Accounting**, Volume: 3, 1992, s. 138.

³⁶ COHEN Report, 1978, s. xii.

yanıt olarak ele alındığını göstermektedir. Bu durum kamu açısından bir başka eleştiri konusudur.³⁷

Araştırma kapsamında dikkate alınan kilit denetim konuları, denetime yönelik bazı taleplerin arttığı bir döneme verilen bir cevaptır. Bu standarda ilişkin süreç incelendiğinde yaklaşık 15 yıllık bir çalışma neticesinde ortaya konabildiği görülmektedir. Taleplerin sıklıkla dile getirildiği dönem de dikkate alınırca IAASB'nin oluşan talebe yaklaşık 20 yıl sonra cevap verdiği görülmektedir.

3.3.5. Denetim Mesleğinin Öz Düzenleme Yapısı

Denetim mesleği kendi kendini düzenleyen bir yapı ile yani öz düzenleme süreci ile faaliyetlerini sürdürmektedir. Dünyanın birçok ülkesinde lisanslama, eğitim ve standartların yayınlanması meslek odalarınca gerçekleştirilmektedir. Öz düzenleme süreci birçok çalışmada, beklenti farkları ile ele alınan bir konu olmuştur. Shaked ve Sutton (1982) çalışmalarında mesleki örgütlenmenin meslek mensuplarının kazançlarını arttırma ve mesleğin kalitesini belirli bir düzeyde tutmak üzerinde etkili olduğuna yer vermiştir.³⁸ Yine benzer şekilde Grant vd., (1996) ise çalışmalarında denetimin öz düzenleme süreci olarak ele alınmasının denetim kalitesini arttırdığını ortaya koymuştur.³⁹

Öz düzenlemenin faydaları yanında bazı sakıncalar doğurduğuna ilişkin çalışmalar da bulunmaktadır. Byington ve Sutton (1991) öz düzenlemenin, mesleğin uygulamalarını kısıtlayan ve dolayısıyla hizmet kalitesinin minimum kabul edilebilir seviyede (asgari kalitede) tutan ve mesleğe girişi kontrol ederek profesyonel tekelden kaynaklı rant yaratan bir yapı olduğunu savunmaktadır.⁴⁰ Benzer şekilde Humphrey vd., (1992), denetimin öz düzenleme sürecinden kaynaklı değişen beklentilere öz verili

³⁷ Humphrey, **a.g.e.**, 2007, s. 10.

³⁸ Avner Shaked, John Sutton, "Imperfect Information, Perceived Quality, and the Formation of Professional Groups", **Journal of Economic Theory**, Volume: 27, 1982, s. 178.

³⁹ Julia Grant, Robert Bricker, Rimma Shiptsova, "Audit Quality and Professional Self-Regulation: A Social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Volume: 15, No: 1, 1996, s. 142.

⁴⁰ J. Ralph Byington, Steve G. Sutton, "The Self-Regulating Profession: An Analysis of the Political Monopoly Tendencies of the Audit Profession", **Critical Perspectives on Accounting**, Volume: 2, 1991, s. 316.

ve tarafsız bir şekilde yanıt verilemediğini ifade etmektedirler. Bununla birlikte öz düzenleme nedeniyle toplumun beklentilerinden ziyade mesleğin kendi mensuplarını ve menfaatlerini korumayı amaçladığı ileri sürülmüştür.⁴¹

Islam (2013) öz düzenlemenin başarısını incelenmiş ve bu sistemin tamamen başarısız olmadığı, bunun yanında öz düzenleme ile yasal düzenlemeler arasında kurulacak denge ile denetimin genel kalitesini yükselteceği sonuçlarına ulaşmıştır.⁴²

Son yıllarda yaşanan skandal ve krizler öz düzenlemenin geçerliliği ve uygunluğu hakkında soru işareti yaratmış, bununla birlikte denetim mesleğinin içinde ve dışında kamu güvenini yeniden tesis etmek ve genel denetim kalitesini yükseltmek için birçok ülkede muhasebe ve denetim standartlarını belirlemek üzere bazı üst düzenleyici kurumlar kurulmuştur.⁴³ ABD’de PCAOB bu amaçla kurulan bir kurumdur. Dünyanın farklı ülkelerinde mesleki kurumlar özellikle meslek mensuplarının denetimi gibi bazı yetkilerini başka kuruluşlara devretmiştir. Türkiye’de denetim standartlarını belirleme, lisanslama vb. yetkiler KGK tarafından gerçekleştirilmektedir.⁴⁴ KGK’nın kurulması ile birlikte, kurumun yetkileri konusunda izleyen yıllarda bazı tartışmalar olmuştur.

3.4. Beklenti Farklarının Azaltılması

Beklenti farkları birçok olumsuz durum yaratmaktadır ve bu olumsuzluklar her kesim açısından farklıdır. Bu itibarla denetim beklenti farkları konusunda yapılan çalışmalar sadece tanımlama ile sınırlı kalmamış birçok çalışmada beklenti farklarının azaltılması üzerinde durulmuştur. Bazı çalışmalarda beklenti farklarının azaltılmasına yönelik nelerin yapılabileceği ele alınırken bazı çalışmalarda beklenti farklarının ortadan kaldırılmasının mümkün olup olmadığı sorgulanmıştır.

⁴¹ Humphrey, Moizer, Turley, **a.g.e.**, 1992, s. 138.

⁴² Mahbubul Islam, "Auditing in the 21st Century: Has Self-regulation Failed?", **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Volume: 9, No: 8, 2013, s. 1059.

⁴³ Paul N. Onulaka, "Self-Regulatory Policy of Accounting and Auditing Profession and Its Effect on Audit Expectation Gap in Nigeria", **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, Volume: 5, No: 2, 2015, s. 98.

⁴⁴ 660 Sayılı KGK Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

Beklenti farkları denetçiler açısından önemli bir konudur zira denetçiler, toplumun kendilerinden beklediklerini tespit etmede başarısız olursa ya da bu beklentileri yeterince karşılayamazsa, sadece eleştiri ve dava konusu ile karşı karşıya kalmayacak, aynı zamanda toplumun, denetimin işlevine olan güveni zayıflayacak ve denetim mesleği değersiz bir faaliyet olarak algılanacaktır.⁴⁵ Bunun sonucunda denetçinin inandırıcılığı ve prestiji düşerek potansiyel kazançları riske girecektir. Bu olumsuz durum denetçiler dışında genel ekonomi, siyasi istikrar ve hesap verilebilirlik süreçlerini de etkileyecektir. Bu yönüyle beklenti farkları genel olarak kamuoyunu, yatırımcıları ve politikacıları ilgilendiren önemli bir konudur.⁴⁶

Beklenti farklarının yarattığı olumsuz durumlar arasında kazanç ve itibar kayıplarının yanı sıra artan vekâlet ücretleri, dava maliyetleri, yükselen sigorta primleri farkların yarattığı diğer bazı maliyetler olarak ifade edilmektedir.⁴⁷ Beklenti farklarının niteliği ve bunun azaltılması için olası mekanizmalar hakkında daha fazla bilgi sahibi olunması, denetçiler için sorumluluk maliyetlerinde düşüşe katkı sağlamaktadır.⁴⁸

Cohen Komisyonu (1978), beklenti farklarını azaltma sorumluluğunun öncelikle muhasebe mesleğinde olduğu sonucuna varmıştır.⁴⁹ Genellikle beklenti farklarının azaltılmasına yönelik çalışmalar bu yaklaşımla standartlar yolu ile meslek örgütlerince ele alınmıştır. Zhang (2007), beklenti farklarının azaltılmasına yönelik rasyonel ve kapsamlı bir yaklaşım benimseyerek beklenti farklarının hangi bileşenden kaynaklandığının analiz edilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu sayede, beklentilerin karşılanması konusunda hızlı ilerleme kaydedileceğine inanmaktadır.⁵⁰

⁴⁵ TH Lee, JD Gloeck, AK Palaniappan, "The Audit Expectation Gap: An Empirical Study in Malaysia", **Southern African Journal of Accountability and Auditing Research**, Volume: 7, 2007, s. 7.

⁴⁶ Sikka, v.d., **a.g.e.**, 1998, s. 300.

⁴⁷ Wolf, Tackett, Claypool, **a.g.e.**, 1999, s. 468.

⁴⁸ Audrey A. Gramling, Jeffrey W. Schatzberg, Wanda A. Wallace, "The Role of Undergraduate Auditing Coursework in Reducing the Expectations Gap", **Issues in Accounting Education**, Volume:11, No: 1, 1996, s. 132.

⁴⁹ C. Edward Arrington, William A. Hillison, Paul F. Williams, "The Psychology of Expectations Gaps: Why Is There So Much Dispute About Auditor Responsibility?", **Accounting and Business Research**, Autumn, 1983, s. 249.

⁵⁰ Porter, **a.g.e.**, 1993, s. 66.

Dennis (2010), beklenti farklarının, ilgili beklentilerin çeşidine dair net bir kavrayış olmadan çözülemeyeceğini aktarmaktadır.⁵¹

Bazı çalışmalarda da yer verildiği gibi Bostick ve Luehlhing (2004), beklenti farklarının tamamen çözüm bulunabilecek bir konu olmadığına işaret ederek, beklenti farklarının devam edeceğini ifade etmektedir.⁵² Ayrıca Dewing ve Russell (2002) İngiltere’de beklenti farklarını azaltmaya yönelik çalışmaların başarısızlıkla sonuçlandığını aktarmaktadır.⁵³

Farklı bir görüş olarak Ruhnke ve Schmidt (2011), denetim beklenti farklarının yararlı olabileceğini ifade ederek, beklenti farklarının sürekli bir reform ihtiyacı ile itici güç olarak işlev göreceğini aktarmaktadır.⁵⁴

Literatürde farklı çalışmalarda beklenti farklarının azaltılmasına yönelik önlemler kategorik farklılık içerse de benzer şekilde ele alınmıştır. Genel olarak çalışmalarda beklenti farklarını azaltılmaya yönelik aşağıda yer alan unsurlara yer verilmiştir.⁵⁵⁻⁵⁶

- *Eğitim*
- *Genişletilmiş Denetim Raporu*
- *Yapılandırılmış Denetim Metodolojileri*
- *Denetçi Sorumluluğunun Genişletilmesi ve Bağımsızlığının Arttırılması*

Salehi (2011), bunlara ek olarak beklenti farklarını azaltmaya yönelik aşağıdaki tedbirleri önermektedir.⁵⁷

⁵¹ Dennis, **a.g.e.**, 2010, s. 144.

⁵² Lisa N. Bostick, Michael S. Luehlhing, "Minimizing the Expectation Gap", **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Volume: 8, No: 1, 2004, s. 57.

⁵³ Ian P. Dewing, Peter O. Russell, "UK Fund Managers, Audit Regulation and the New Accountancy Foundation: Towards a Narrowing of the Audit Expectations Gap?", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 17, Issue: 9, 2002, s. 537.

⁵⁴ Ruhnke, Schmidt, **a.g.e.**, 2014, s. 596.

⁵⁵ Hian Chye Koh, E-Sah Woo, "The Expectation Gap in Auditing", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 13, Issue: 3, 1998, s. 150-151.

⁵⁶ John C. Anderson, D. Jordan Lowe, Philip M.J. Reekers, "Evaluation of Auditor Decisions: Hindsight Bias Effects and the Expectation Gap", **Journal of Economic Psychology**, Volume: 14, 1993, s. 20-21.

⁵⁷ Mahdi Salehi, "Audit Expectation Gap: Concept, Nature and Trace", **African Journal of Business Management**, Volume: 5, No: 21, 2011, s. 8389.

- *Denetçilerin performansının izlenmesini arttırmak*
- *Denetim firmalarında kalite kontrolünün geliştirmek*
- *Denetçilerin eğitimini arttırmak*

Denetim beklenti farkı ne kadar yüksek olursa, işletmenin finansal raporlarının güvenilirliği üzerindeki olumsuz etkisi o kadar yüksek olacaktır. Böylece, denetim beklenti farkı, mali tabloların güvenilirliği konusunda şüphe uyandıracaktır.⁵⁸ Bu nedenle beklenti farklarının azaltılmasına yönelik dünyanın birçok ülkesinde önemli çalışmalar yürütülmüştür. Genel olarak çalışmalarda kullanılan yöntem ve ulaşılan sonuçlar benzer olmakla birlikte Füredi-Fülöp (2015), ülkeler arasındaki çeşitli farklara dikkat çekerek bir ülkede elde edilen çözümün her ülkede geçerli olamayacağını aktarmıştır.⁵⁹

3.4.1. Eğitim ve Farkındalık Yaratmak

Denetimin doğası ve amaçları, denetçinin rolü ve sorumlulukları ve denetimde kullanılan kavramların yeterince anlaşılabilmesi daha önce ifade edildiği üzere beklenti farkları yaratan nedenler arasındadır. Bu noktada özellikle denetim hakkında yeterince bilgisi olmayan kamusal kesimin bu bilgi eksikliğinin eğitimle giderileceği ve bu yolla beklenti farklarının azaltılacağı birçok çalışmada ortaya konmaktadır.⁶⁰

Bailey vd., (1983), çalışmalarında görece bilgili kişilerin denetçilere daha az sorumluluk yüklediklerini ortaya koymuştur.⁶¹ Sikka vd., (1989), genel olarak beklenti farklarının, denetimin ifade ettiği anlamdan kaynaklandığını ve beklenti farkının ortadan kaldırılması için bunun düzeltilmesi gerektiğini ortaya koymuştur.⁶² Monroe ve Woodliff (1993), öğrencilerin denetim eğitimi almalarının, denetim raporunu algılamaları üzerindeki etkilerini inceleyerek, eğitimin beklenti farkını azaltabileceği

⁵⁸ John Otolor, Chinwuba Okafor, "Imperatives of Bridging the Audit Expectation Gap and Enhancing the Credibility of Corporate Financial Information", **International Journal of Business and Social Research (IJBSR)**, Volume: 3, No: 5, 2013, s. 125.

⁵⁹ Judit Füredi-Fülöp, "Empirical Study of Audit Expectation Gap in Hungary", **Club of Economics in Miskolc' TMP**, Volume: 11, No: 1, 2015, s. 37.

⁶⁰ John E. McEnroe, Stanley C. Martens, "Auditors' and Investors' Perceptions of the 'Expectation Gap'", **Accounting Horizons**, Volume: 15, No: 4, 2001, s. 357.

⁶¹ K. E. Bailey III, Joseph H. Bylinski, Michael D. Shields, "Effects of Audit Report Wording Changes on the Perceived Message", **Journal of Accounting Research**, Volume: 21, No: 2, 1983, s. 369.

⁶² Sikka, v.d., a.g.e., 1998, s. 319.

sonucuna ulaşmışlardır.⁶³ Aynı araştırmacılar tarafından bir yıl sonra (1994) yapılan çalışmada benzer sonuca ulaşılarak, denetim raporu kullanıcılarının niteliklerine göre denetim raporunu algılayışlarının farklılığına yer vermişlerdir.⁶⁴

Bailey vd. (1983) ile benzer sonuca ulaşan Epstein ve Geiger (1994) yatırımcılar üzerinde bir çalışma yaparak, daha eğitimli yatırımcıların, denetçilerin vermiş oldukları güvence seviyesini görece daha iyi anladığını savunarak, artan farkındalığın beklenti farkını azaltmada uygun yol olacağı sonucuna varmışlardır.⁶⁵

Monroe ve Woodliff'e (1993) benzer şekilde, öğrenciler üzerinde yaptıkları çalışmalar sonucunda Pierce ve Kilcommins (1996) öğrencilerin denetim eğitimi alıp almamalarının beklentilerde değişiklik yarattığı ve eğitimin, beklenti farklarını azaltma üzerinde etkili olduğunu göstermişlerdir.⁶⁶ Öğrenciler üzerinde benzer bir araştırma yapan Gramling vd., (1996) öğrencilerin denetim dersi almasının, denetçinin rolü ve sorumluluğunu daha uygun anlamasına katkı sunmakla birlikte yine de gerekli faydayı sağlamayarak yeterli eğitim olsa dahi denetçilerle öğrenciler arasında her zaman bir beklenti farkının olacağı sonucuna varmışlardır. Bu çalışmada denetim dersi almayan öğrencilerin, denetçinin hileye ilişkin %61 oranında önemli bir sorumluluğu olduğunu düşündükleri, denetim dersi aldıktan sonra bu oranın %41'e düştüğü ancak yine de bu oranın endişe kaynağı olduğuna yer verilmiştir.⁶⁷

Genel olarak eğitimle, denetim hakkında yeterince bilgi sahibi olmayan kamu kesiminin eğitimi kastedilmekle birlikte, Rhunke ve Schmidt (2014), denetçilerin eğitimin de önemli olduğunu ve denetçilerin sorumluluklarının tam olarak farkında olmadığını aktarmaktadır.⁶⁸

⁶³ Monroe, Woodliff, **a.g.e.**, 1993, s. 61.

⁶⁴ Gary S. Monroe, David R. Woodliff, "An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap: Australian Evidence", **Accounting and Finance**, May, 1994, s. 70.

⁶⁵ Marc J. Epstein, Marshall A. Geiger, "Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap", **Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap**, **Journal of Accountancy**, January, 1994, s. 63.

⁶⁶ Bernard Pierce, Mary Kilcommins, "The Audit Expectations Gap: The Role of Auditing Education", **DCU Business School Research Paper Series**, No: 13, 1996, s. 1.

⁶⁷ Gramling, Schatzberg, Wallace, **a.g.e.**, 1996, s. 149.

⁶⁸ Ruhnke, Schmidt, **a.g.e.**, 2014, s. 572.

Lee vd., (2008), eğitimin, denetim sürecinin işleyişiyle ilgili mali tabloların kullanıcılarının anlayış düzeyini geliştireceğine yer vermiştir. Bu çalışmada, denetim beklenti farklarını azaltmak için eğitimin bir araç olarak kullanılabileceğini ancak bunun pratik bir yol olmayabileceği ifade edilmiştir. Bu görüşe benzer Malezya’da gerçekleştirilen bir çalışmada halkın çoğunun yükseköğrenim görmediği, bu açıdan kamunun eğitilmesinin mümkün olmadığı vurgulanmıştır.⁶⁹ Yine Lee vd., (2009) tarafından gerçekleştirilen başka bir çalışmada beklenti farklarını azaltmak amacıyla mesleğin düzenleyicileri tarafından denetçilerin fiili rolü ve denetim işlevinin açıkça kamuya sunulduğu seminerlerin düzenli olarak yapılması önerilmiştir.⁷⁰

3.4.2. Sorumlulukların Düzenlenmesi ve Performansın İzlenmesi

Özellikle kamu kesiminin, denetçinin muhatap olduğu sorumlulukların üzerinde bir beklentisi olduğu ya da bazı alanlarda sorumluluklara ilişkin eksik bir bilginin olduğu bilinmektedir. Bu beklentilerin bir kısmı kabul edilebilir (makul), bir kısmı ise kabul edilemez (mantıksız) beklentilerden oluşmaktadır. Bu yönüyle beklenti farklarının azaltılması, yönetim kurulları, düzenleyici kurumlar ve denetçiler de dahil olmak üzere tüm tarafların sorumluluklarının net bir şekilde tanımlanmasını gerektirmektedir.⁷¹

Giacomino (1994) yaptığı çalışmada denetçilerin rolünü arttırmakla beklenti farkının azaldığına ilişkin kanıt sunmaktadır. Aynı çalışmada denetçi rolünün genişletilmesi beklenti farklarını azaltsa da, sürekli olarak yeni taleplerin var olacağına yer verilmiştir.⁷² Pierce ve Kilcommins (1996) eğitim yoluyla kamunun, denetimin doğasını ve denetçinin sorumluluklarını daha iyi anlamalarını sağlamanın farklı yönüne işaret etmiştir. Bu çalışmada, denetim hakkında bilgi sahibi olmanın, sorumlulukların ve düzenlemelerin daha doğru değerlendirmesine imkan tanıyarak kullanıcılara daha fazla güven sağlayacağını aktarmıştır.⁷³

⁶⁹ Anderson, Lowe, Reekers, **a.g.e.**, 1993, s. 20-21.

⁷⁰ Lee, Ali, Gloeck, **a.g.e.**, 2009, s. 77.

⁷¹ COHEN Report, 1978, s. xx.

⁷² Don E. Giacomino, "Expanding the Auditors' Role to Narrow the Expectations Gap", **Business Forum**, Summer / Fall, 1994, s. 31.

⁷³ Pierce, Kilcommins, **a.g.e.**, 1996, s. 28.

Sikka vd., (1998) denetim ve denetçi sorumluluklarının anlamını yasal olarak belirlemek suretiyle, beklenti farkının ortadan kaldırılmasa bile azaltılabileceğini aktarmıştır.⁷⁴ McEnroe ve Martens (2001) yapmış oldukları çalışmada, yatırımcıların aşağıda yer alan hususlar dışında denetçiden olumsuz görüş vermemesini talep ettiklerine yer vermiştir. Bu hususlar incelendiğinde kamunun denetçilerin sorumluluğunu yanlış anlayarak, hile eksenli bir çalışma bekledikleri görülmektedir.⁷⁵

- *Yatırımcılara ve alacaklılara yönelik önemli her husus rapor edilmiş veya açıklanmıştır*
- *Denetçiler hileye karşı bekçi görevi görmektedir*
- *İç kontroller etkilidir*
- *Finansal tablolar yönetimin hileli davranışlarından kaynaklanan hatalardan arındırılmıştır*
- *Finansal tablolar çalışanların hileyi gizlemek amacıyla yaptığı yanlış bilgileri içermemektedir*
- *İşletme yasadışı işlemler yapmamıştır*

Dewing ve Russell'in (2002) fon yöneticileri üzerinde yaptıkları çalışmada, söz konusu kesimin beklenti farkının bilincinde oldukları ve özellikle denetimin kapsamı ve denetçinin sorumlulukları ile denetçi çalışmalarının izlenmesi konularında endişe duyduklarını ortaya koymuştur. Ayrıca denetçilerin izlenmesi ve disiplini konusunun beklenti farkını azaltma potansiyeli taşıdığı aktarılmıştır.⁷⁶ Sutton (2002) kamunun denetime ilişkin güveninin sağlanması ve korunmasında denetçinin sorumluluklarına ilişkin hususların da olduğu aşağıdaki beş önemli bileşene yer vermişlerdir;⁷⁷

- *Hileli finansal raporlamayı içerebilecek durumların zamanında ve kapsamlı şekilde araştırılması*
- *Denetçilerin rolü ve performansının nesnel ve adil değerlendirilmesi*
- *Kabul edilebilir davranış kurallarını ihlal eden denetçilerin ve firmaların zamanında ve anlamlı bir biçimde disipline edilmesi*
- *Bağımsız denetçilerin politikalarının ve performansının düzenli gözlenmesi ve periyodik olarak incelenmesi*
- *İyileştirme ihtiyacı tespit edildiğinde profesyonel standartların ve ilgili düzenlemelerde zamanında ve duyarlı değişiklikler yapılması*

⁷⁴ Sikka, v.d., **a.g.e.**, 1998, s. 320.

⁷⁵ McEnroe, Martens, **a.g.e.**, 2001, s. 356.

⁷⁶ Dewing, Russell, **a.g.e.**, 2002, s. 537.

⁷⁷ Michael H. Sutton, "Financial Reporting at a Crossroads", **Accounting Horizons**, Volume: 16, No: 4, 2002, s. 322.

Salehi vd., (2009) gerçekleştirdikleri çalışmada beklenti farklarını azaltmak için denetimin bağımsızlığı ve kapsamının genişletilmesi ve bunun net bir biçimde ifade edilmesi gerektiğini ortaya koymuşlardır. Bunun yanında yatırımcıların denetçinin sorumlulukları ve bağımsızlığının sınırlarını bilmesi gerektiği ve bunun taraflar arasındaki iletişimi artırmak ile mümkün olabileceği vurgulanmıştır.⁷⁸

Salehi (2011) beklenti farkları için temel çözümün, denetçinin bağımsızlığının ve sorumluluğunun genişletilmesi ile denetim kalitesinin artırılması olduğunu aktarmış ayrıca bu yolla kurumsal skandalların azaltılmasının mümkün olduğunu ifade etmiştir.⁷⁹ Otor ve Okafor (2013) elde ettikleri bulgulara dayanarak, benzer şekilde denetçilerin sorumluluk alanlarının genişletilmesini önermiştir.⁸⁰

3.4.3. Yasal Düzenlemeler

Denetim mesleği icra edilirken belirli kural ya da standarda göre hareket edilmektedir, bu yönüyle denetimin sınırı ve denetçinin sorumlulukları yasal mevzuatça belirlenmektedir. Bu açıdan yasal düzenlemeler ele alınırken denetime ilişkin çıkar gruplarının beklentilerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Denetimin çıkar gruplarının talepleri dikkate alınmadan gerçekleştirilen bir düzenlemenin belirli kesimler arasında beklenti farkı yaratması muhtemeldir.

Beklenti farklarının nedenleri arasında kamu kesiminin yeterince bilgi sahibi olmaması yer almakla birlikte bir düzenlemenin yeterince anlaşılmasının, bu düzenlemeleri kabul etmek anlamına gelmeyebileceği de ifade edilebilir.⁸¹ Çünkü denetçinin sorumlulukları ya da denetimin doğası bir düzenlemede açıkça ifade edilse de yine de bu beklentiyi karşılamayabilir.

Beklenti farklarının azaltılmasına yönelik yapılan düzenlemelerin bir bölümü denetim raporunun yeniden ele alınması şeklinde olmuştur. Geçmişte yapılan bazı

⁷⁸ Mahdi Salehi, Ali Mansoury, Zhila Azary, "Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran", **International Journal of Economics and Finance**, Volume: 1, No: 1, 2009, s. 171.

⁷⁹ Salehi, **a.g.e.**, 2011, s. 8390.

⁸⁰ Otor ve Okafor, **a.g.e.**, 2013, s. 125.

⁸¹ Pierce, Kilcommins, **a.g.e.**, 1996, s. 28.

araştırmalarda (1987)⁸², (1989)⁸³, (1990)⁸⁴ genişletilmiş denetim raporlarının, kullanıcıların denetimi ve denetçinin sorumluluklarını daha iyi anlamasına imkan sağladığı aktarılmıştır. Bu yönüyle yeni denetim raporunun beklenti farklarını azaltmaya katkı sunduğuna yer verilmiştir. Ayrıca bazı çalışmalarda toplumu eğitmenin makul güvenceyi açıkça gösteren yeni denetim raporunun kullanılmasıyla sağlanabileceği de aktarılmıştır.⁸⁵ Benzer şekilde Giacomino (1994) SAS No:58 “Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tablolara İlişkin Rapor” düzenlemesinin beklenti farklarını azalttığını iddia etmiştir.⁸⁶

Porter ve Gowthorpe (2004) 1989 ve 1999 yılları arasında performans farklılığının azaldığını savunarak, bunun mesleki organlar tarafından yapılan çalışmaların, denetçilerin kalite kontrolündeki iyileşmeden ve gözden geçirilmiş yeni denetim standartlarının geliştirilmesinden kaynaklanabileceğini belirtmişlerdir.⁸⁷

Ojo’ya (2006) göre muhasebe standartlarındaki belirsiz ifadelerden kaçınılmalı ve denetçiye görevlerini daha iyi anlamak için daha net tanımlamalar yapılmalıdır. Denetim Uygulamaları Kurulu'nun nesnelliği, bütünlüğü ve bağımsızlığındaki standartları belirlemekten sorumlu olan Enron sonrası reformlar, standart belirleme sürecini iyileştirmesi ve standartların yorumlanma biçimine tutarlılık sağlaması gerektiğini içermektedir.⁸⁸

Zikmund (2008), konuya farklı bir açıdan bakarak, beklenti farklarını azaltmak amacıyla ele alınan mevzuat, düzenleme ve denetim standartlarının büyük ilerleme

⁸² Anne S. Kelly, Lawrence C. Mohrweis, “Bankers' and Investors' Perceptions of the Auditor's Role in Financial Statement Reporting: The Impact of SAS no. 58”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Volume: 9, No: 1, 1989, s. 87.

⁸³ R. D. Nair, Larry E. Rittenberg, "Messages Perceived from Audit, Review, and Compilation Reports: Extension to More Diverse Groups", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Volume: 7, No: 1, 1987, s. 15.

⁸⁴ Jeffrey R. Miller, Sarah A. Reed, Robert H. Strawser, "The New Auditors' Report: Will it Close the Expectations Gap in Communications?", **The CPA Journal**, May, 1990, s. 68.

⁸⁵ Epstein, Geiger, **a.g.e.**, 1994, s. 63.

⁸⁶ Giacomino, **a.g.e.**, 1994, s. 35.

⁸⁷ Brenda Porter, Catherine Gowthorpe, "Audit Expectation-Performance Gap in the United Kingdom in 1999 and Comparison with the Gap in New Zealand in 1989 and in 1999", **The Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburgh**, 2004, s. 94.

⁸⁸ Marianne Ojo, "Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality?", **Munich Personal RePEc Archive (MPRA)**, No: 232, 2006, s. 10.

kaydetmiş olmakla birlikte denetçilerin çaba harcayarak, yeteneklerini geliştirmeleri gerektiğini salık vermiştir.⁸⁹

Standartların ele alınması ile giderilmeye çalışılan beklenti farkları dikkate alındığında, literatürde sıklıkla “uluslararası standartların gereklilikleri” ve “muhasabe ve denetimde ortak bir dil” ifadeleri vurgulansa da, denetim faaliyetinin çeşitliliği ve karmaşıklığı nedeniyle her koşulda genel geçer evrensel kuralların uygulanamayacağı kabul edilmelidir.⁹⁰ Ayrıca denetçinin öznel yargısının faaliyet açısından elzem olması bu noktaya işaret etmektedir. Bu yönüyle denetimle ilgili herhangi bir konuda uluslararası alanda standartlaşma ve ortak dil büyük ölçüde mümkün olmakla birlikte, denetimin doğası gereği denetim faaliyetinin bir takım farklılıklar içermesi her zaman muhtemeldir.

3.5. Literatür İncelemesi

Genel olarak literatür incelendiğinde denetimde beklenti farklarına ilişkin yapılan çalışmaların aşağıdaki kategoriler dahilinde ele alındığı görülmektedir;⁹¹

- *Beklenti farklarının tanımlanması*
- *Beklenti farklarının, doğası, yapısı ve bileşenlerinin açıklanması*
- *Beklenti farklarının varlığına ilişkin ampirik kanıtların sunulması*
- *Beklenti farklarının azaltılması veya ortadan kaldırılması için kullanılan mekanizmalar*
- *Denetim beklenti farkları ile ilgili tarihi süreç*

Bu bölümde özellikle beklenti farklarına yönelik ampirik kanıt sunan çalışmalara değinilmiş, literatür incelemesi yapılırken belli başlı veri tabanlarında beklenti farklarının farklı varyasyonlarına ait kelimelerin Türkçe ve İngilizce karışıkları kullanılmıştır. İncelemede özellikle makaleler ele alınmış; tez, rapor, bülten, konferans bildirisi gibi diğer yayınlar kapsam dışı bırakılmıştır. Ayrıca temel

⁸⁹ Paul E. Zikmund, "Reducing the Expectation Gap: Forensic Audit Procedures", **The CPA Journal**, June, 2008, s. 25.

⁹⁰ Dobre Florin, Popa Adriana Florina, Laura Brad, "Briefing in History of Audit and Financial Reporting", **Ovidius University Annals, Economic Sciences Series**, Volume: XIII, Issue: 1, 2013, s. 1204.

⁹¹ Khaled Slamen Ysalam Aljaaidi, "Reviewing the Audit Expectation Gap Literature from 1974 to 2007", **International Postgraduate Business Journal (IPBJ)**, Volume: 1, No: 1, 2009, s. 42.

bilgilerine ulaşıp, yayının tamamına ulaşılamayan bazı makaleler de bu bölümde ele alınmamıştır. Çalışma tarihi itibarıyla ulaşılabildiği kadarıyla denetim beklenti farklarına yönelik ampirik kanıt sunan çalışmalar bölgelere göre aşağıdaki tablolardaki gibidir.

Tablo 3- 1: Afrika Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar

Yazar(lar)	Yıl	Ülke	Özet
Gloeck, Jager	1993	Güney Afrika	Finansal konularda bilgi sahibi olan kişilerin denetim fonksiyonu ile ilgili algı ve görüşlerini inceleyen bu çalışma, denetçilerin yeterince bağımsız olmaması ve denetçinin rolündeki belirsizliklere odaklanmaktadır. Ayrıca bu çalışmada denetim üzerindeki kontrol organının önem ve sorumluluğu ele alınmaktadır. ⁹²
Dixon, Woodhead, Sohliman	2006	Mısır	Denetçi ve finansal tablo kullanıcıları arasında denetim beklenti farkının olup olmadığını araştıran bu çalışma ile hilenin önlenmesi, muhasebe kayıtlarının muhafaza edilmesi ve denetim usullerinin seçiminde denetçi yargısı ve denetçi sorumluluklarına ilişkin önemi ölçüde beklenti farkının olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuçların aksine denetimim faydası ve finansal tabloların güvenilirliği konularında daha düşük bir beklenti farkının olduğu bildirilmiştir. Ayrıca beklenti farklarını azaltmak için, genişletilmiş denetim raporu, denetimin alanını genişletmek ve eğitim gibi faktörlerin etkili olabileceği aktarılmıştır. ⁹³
Adeyemi, Uadiale	2011	Nijerya	Beklenti farklarının varlığı, katılımcıların görüşleri ve beklenti farklarının nasıl azaltılabileceğinin araştırıldığı bu çalışma sonucunda denetçi sorumluluğuyla ilgili konularda beklenti farkı olduğu ortaya koyulmuştur. Ayrıca beklenti farkında algının önemine dikkat çekilerek halkın bilgilendirilmesi için gerekli açıklamaların yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. ⁹⁴
Okafor, Otor	2013	Nijerya	Denetim mesleğinin denetim beklenti farkını azaltmadaki rolünü inceleyen bu çalışma sonucunda kamunun denetçinin görevlerinden haberdar olmadığı ve bu bilgi eksikliğinin makul olmayan beklentiler yarattığı, bunun giderilmesi için denetçinin görev ve sorumlulukları üzerine daha fazla eğitime ihtiyaç olduğuna yer verilmiştir. Ayrıca denetim raporunun genişletilerek denetçinin sorumluluklarının daha açık ifade edilmesi gerektiği ortaya konulmuştur. ⁹⁵

⁹² JD Gloeck, H de Jager, "The Focus Point of the Audit Expectation Gap in the Republic of South Africa", **Meditari**, 1-42, 1993.

⁹³ R. Dixon, A.D. Woodhead, M. Sohliman, "An Investigation of the Expectation Gap in Egypt", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 21, Issue: 3, 2006.

⁹⁴ Semiu Babatunde Adeyemi, Olayinka Marte Uadiale, "An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap in Nigeria", **African Journal of Business Management**, Volume: 5, No: 19, 2011.

⁹⁵ Okafor, Otor, **a.g.e.**, 2013.

Tablo 3-1: Afrika Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar (Devamı)

Otalor, Okafor	2013	Nijerya	<i>Beklenti farklarının azaltılmasının, kamunun kurumsal finansal bilgilere olan güvenini artırıp arttırmayacağını ele alan bu çalışma sonucunda beklenti farkı ne kadar yüksek olursa finansal bilgilerin güvenilirliğinin aynı şekilde azaldığı ortaya konmuştur. Ayrıca denetçi sorumluluklarının genişletilmesi ve iletişimin artırılması gibi önerilere yer verilmiştir.⁹⁶</i>
Onulaka	2015	Nijerya	<i>Beklenti farklarını yaratan nedenler arasında yer alan denetimin öz düzenleme yapısı ile ele alınmasını inceleyen bu çalışma, öz düzenleme ve denetim beklenti farklılığı arasında güçlü bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır.⁹⁷</i>
Masoud	2017	Libya	<i>Beklenti farklarının nedenlerini inceleyen bu çalışma sonucunda beklenti farklarının varlığı ortaya konmuştur. Farkın nedenleri ise; eksik ve yetersiz standartlar ve yetersiz performans olarak belirlenmiştir.⁹⁸</i>
Onulaka, Samy	2017	Nijerya	<i>Denetimin öz düzenleme yapısı ve beklenti farkları arasındaki ilişkiyi inceleyen bu çalışma sonucunda öz düzenleyici politikanın denetim standartlarını etkilediği ortaya konmuştur. Ayrıca çalışmada standartların denetimi için şeffaf ve bağımsız bir denetim organının kurulmasına yönelik ihtiyaca değinilmiştir.⁹⁹</i>

Tablo 3- 2: Amerika Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar

Yazar(lar)	Yıl	Ülke	Özet
Arrington, Hillison, Williams	1983	ABD	<i>Bu çalışma, denetim sonuçlarının algılanışını psikolojik bir boyuttan ele alarak “yükleme teorisi” bağlamında değerlendirmektedir. Bu çalışmada psikolojik özelliklerin anlaşılmasının beklenti farklarının daha iyi anlaşılmasına yardımcı olabileceğine yer verilmiştir.¹⁰⁰</i>
Campbell, Mutchler	1988	ABD	<i>Altı büyük denetim firmasından denetçiler ve çalışmanın yapıldığı bölgedeki yedi büyük bankadan katılımcılar üzerinde gerçekleştirilen bu çalışma ile denetçinin rolü, denetim raporunun içeriği ve denetçi görüşüne ilişkin beklenti farkları ele alınmıştır. Ayrıca beklenti farklarının çok önemli boyutlarda olmadığı ve ortadan kaldırılmasının zor olmadığına yer verilmiştir.¹⁰¹</i>

⁹⁶ Otalor ve Okafor, **a.g.e.**, 2013.

⁹⁷ Onulaka, **a.g.e.**, 2015.

⁹⁸ Najeb Masoud, "An Empirical Study of Audit Expectation-Performance Gap: The Case of Libya", **Research in International Business and Finance**, Volume: 41, 2017.

⁹⁹ Paul N. Onulaka, Martin Samy, "Influence of Self-Regulatory Policy of Auditing Profession on Audit Expectation Gap: A Qualitative Methodological Approach", **Mediterranean Journal of Social Sciences**, Volume: 8, No: 1, 2017.

¹⁰⁰ Arrington , Hillison, Williams, **a.g.e.**, 1983.

¹⁰¹ Jane E Campbell, Jane F Mutchler, "The 'Expectations Gap' And Going-Concern Uncertainties", **Accounting Horizons**, March, 2-1, 1988.

Tablo 3-2: Amerika Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar (Devamı)

Miller, Reed, Strawser	1990	ABD	<i>Yönetimin ve denetçinin sorumlulukları ve finansal tabloların güvenilirliğini ele alan bu çalışma sonucunda SAS:58 ile ortaya konan yeni denetim raporunun beklenti farklarını azalttığı ortaya konmuştur. Ayrıca katılımcıların yeni denetim raporunu daha anlaşılır ve daha değerli bulduğu aktarılmıştır.¹⁰²</i>
Byington, Sutton	1991	Kanada	<i>Muhasebe ve denetime yöneltilen eleştirileri öz düzenleme açısından ele alan bu çalışma mesleğin ortaya koyduğu standartların beklenti farklarını azaltmadığı ve ileride de standartların ne derecede ihtiyaçlara cevap verdiğinin sorgulanacağını ortaya koymaktadır.¹⁰³</i>
Lowe, Pany	1993	ABD	<i>Mahkeme jüri üyelerinin denetim mesleğine ilişkin tutumlarını belirlemek amacıyla ele alınan bu çalışma, jüri üyeleri ve denetçiler arasında bir beklenti farkının olduğunu ortaya koymaktadır. Farkın nedeni olarak denetçinin rolü (özellikle de hile tespiti) ortaya konmuştur.¹⁰⁴</i>
Lowe	1994	ABD	<i>Genellikle literatürde benzer kitlelerin ele alındığı, adli yargıçların düşüncelerinin önemli olmakla birlikte ihmal edildiğini ifade eden bu çalışmada, yargıçlar ve denetçilerin denetim mesleğine yönelik tutumları incelenmiştir. Çalışmada, denetçi ve yargıçların beklentileri arasında önemli bir fark olduğu sonucuna ulaşılmıştır.¹⁰⁵</i>
Epstein, Geiger	1994	ABD	<i>Yatırımcılar ve finansal tablo kullanıcılarının denetime ilişkin beklenti farklarını araştıran bu çalışma sonucunda denetim tarafından sağlanan güvenceye ilişkin yatırımcıların algılamalarında beklenti farkının olduğu ortaya konmuştur.¹⁰⁶</i>
Gramling, Schatzberg, Wallace	1996	ABD	<i>Lisans öğrencilerinin, denetim beklentileri konusundaki algılarının, denetim dersini tamamlanmasının ardından değişip değişmeyeceğini inceleyen bu çalışmada öğrencilerin; denetçilerin rolü, denetçilerin sorumlu olduğu taraflar, denetim firmalarına verilmesi gereken yasaklar ve düzenlemeler ve denetçilerin bazı özel durumlardaki yargılarına ilişkin algıları incelenmiştir. Çalışma sonucunda; denetim dersinin beklenti farkını azaltmakla birlikte yine de beklenti farklarının önemli derecede var olduğu ve bunun eğitimden ziyade deneyimle ilgili olduğu ortaya konmuştur.¹⁰⁷</i>

¹⁰² Miller, Reed, Strawser, **a.g.e.**, 1990.

¹⁰³ Byington, Sutton, **a.g.e.**, 1991.

¹⁰⁴ Jordan Lowe, Kurt Pany, "Expectation of the Audit Function", **The CPA Journal**, August, 1993.

¹⁰⁵ Jordan Lowe, "The Expectation Gap in the Legal System: Perception Differences Between Auditors and Judges", **Journal of Applied Business Research**, Volume: 10, No: 3, 1994.

¹⁰⁶ Epstein, Geiger, **a.g.e.**, 1994.

¹⁰⁷ Gramling, Schatzberg, Wallace, **a.g.e.**, 1996.

Tablo 3-2: Amerika Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar (Devamı)

Frank, Lowe, Smith	2001	ABD	<i>Denetçiler, mahkeme jüri üyeleri ve muhasebe öğrencileri arasında beklenti farklarını inceleyen bu çalışmada, jüri üyeleri ve denetçiler arasında önemli bir beklenti farkı olduğu ancak muhasebe öğrencileri ile denetçiler arasındaki beklentilerin benzer olduğu sonucuna varılmıştır.</i> ¹⁰⁸
Alleyne, Howard	2005	Barbados	<i>Bu çalışmada, muhasebe skandalları sonucunda kullanıcıların, denetçilerin sorumluluğunu nasıl algıladıkları araştırılmıştır. Analiz sonucunda denetçilerin hile konusunda sorumlulukları genişletilmedikçe beklenti farklarının devam edeceği vurgulanmıştır. Ayrıca dikkat çekici bir sonuç olarak, ülkede hilenin ciddi bir sorun olmadığı, iç denetçilerin ve denetim komitelerinin bu açıdan etkin olduğu bilgisi ortaya konmuştur.</i> ¹⁰⁹
Brennan	2006	ABD	<i>Genellikle yatırımcı perspektifinden ele alınan araştırmaların aksine bu araştırmada kurumsal yönetim ve yönetim kurulları ile işletme performansı arasındaki ilişki incelenmiş, beklenti farkları açısından kurumsal yönetimin önemine yer verilmiştir.</i> ¹¹⁰
Zhang	2007	Kanada	<i>Kamuoyunun, denetçilerin denetim kalitesine ilişkin beklentilerini nasıl etkilediğini analiz eden bu çalışma sonucunda, denetçilerin çalışmalarının izlenmesi gerektiği ve bu izleme sisteminin denetim kalitesini yükseltmeye yardımcı olacağı ve beklenti farklarının azalacağına yer verilmiştir.</i> ¹¹¹
Brown, Jones	2011	ABD	<i>Eğitim ile beklenti farkları arasındaki ilişkiyi inceleyen bu çalışma sonucunda, eğitim seviyesinin beklenti farklarını azaltabileceği ve yüksek lisans eğitiminin çeşitli kesimler üzerindeki etkisine yer verilmiştir.</i> ¹¹²
Gray, v.d.	2011	ABD	<i>Bu çalışmada denetim raporuna ilişkin algı ve yanlış anlamaları araştırmak amacıyla; finansal tablo hazırlayıcıları, finansal tablo kullanıcıları, profesyonel yatırımcılar ve bağımsız denetçiler üzerinde karşılaştırmalar yapılmıştır. Sonuç olarak; finansal tablo kullanıcılarının denetimi dikkate aldığı ancak tüm denetim raporunu okumadığı, raporun sağladığı güvence düzeyinin yeterince açık olmadığı ve özetle rapordaki olası değişikliklerin kullanıcıların davranışını değiştireceğini ortaya koyulmuştur.</i> ¹¹³

¹⁰⁸ Kimberly E. Frank, D. Jordan Lowe, James K. Smith, "The Expectation Gap: Perceptual Differences Between Auditors, Jurors and Students", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 16, Issue: 3, 2001.

¹⁰⁹ Philmore Alleyne, Michael Howard, "An Exploratory Study of Auditors' Responsibility for Fraud Detection in Barbados", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 20, Issue: 3, 2005.

¹¹⁰ Niamh Brennan, "Boards of Directors and Firm Performance: is there an Expectations Gap?", **Corporate Governance: An International Review**, Volume: 14, No: 6, 2006.

¹¹¹ Ping Zhang, "The Impact of the Public's Expectations of Auditors on Audit Quality and Auditing Standards Compliance", **Contemporary Accounting Research**, Volume: 24, No: 2, 2007.

¹¹² Darryl L. Brown, Keith T. Jones, "Graduate Education and the Audit Expectations Gap in the Post-Sox Era", **Journal of Higher Education Theory and Practice**, Volume: 11, No:3, 2011.

¹¹³ Glen L. Gray, v.d., "Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor's Report by Financial Statement Preparers, Users, and Auditors", **Accounting Horizons**, Volume: 25, No: 4, 2011.

Tablo 3- 3: Asya Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar

Yazar(lar)	Yıl	Ülke	Özet
Chowdhury, Innes	1998	Bangladeş	<i>Kamu sektöründe beklenti farkı olup olmadığını belirlemeye çalışan bu araştırma sonucunda; denetçinin hesap verebilirliği, denetçi bağımsızlığı, denetçi yetkinliği, denetçinin bildirdiği bilgilerin doğruluğu ve adilliği, performans ve denetiminin rolü gibi önemli alanlarda önemli farklar olduğu ortaya konulmuştur. Ayrıca bazı farklar olmasına rağmen kamu sektörü ve özel sektör için beklenti farklarının nedenlerinin benzerliğine yer verilmiştir.</i> ¹¹⁴
Koo, Sim	1999	Güney Kore	<i>Denetçinin rol çatışmasının nedenlerini inceleyen bu çalışmada denetçilerin önemli bir rol çatışması yaşadığı ve rekabetin yoğun olduğu durumlarda, mesleki etikten ödün verme eğilimi gösterildiği vurgulanmıştır. Rol çatışmasının nedenleri arasında denetçi rolünün yapısal tutarsızlığı, mesleğin serbest anlaşma sistemi ile ele alınması ve beklenti farkları gösterilmiştir.</i> ¹¹⁵
Best, Buckby, Tan	2001	Singapur	<i>Bu çalışmada ülkedeki yeni denetim raporu formatının beklenti farklarına etkisi incelenmiştir. Çalışma ile özellikle hile tespitine ilişkin sorumluluk açısından önemli bir beklenti farkının olduğu görülmüştür. Bunun yanında yeni denetim raporu ile beklenti farklarının azaltılabileceği ancak bu değişikliğin geciktigine yer verilmiştir.</i> ¹¹⁶
Koh, Woo	2001	Singapur	<i>Denetçi ve yöneticiler arasında beklenti farklarını araştıran bu çalışma sonucunda ilgili taraflar arasında beklenti farkının olduğu soncuna ve yöneticilerin eğitimi arttıkça beklenti farklarının azaldığına bu sebeple beklenti farklarının azaltılmasına eğitimin önemli bir araç olduğuna yer verilmiştir.</i> ¹¹⁷
Fadzly, Ahmad	2004	Malezya	<i>Beklenti farkı olup olmadığını inceleyen bu çalışma ile denetimle ilgili önemli beklenti farkları ve yanlış anlamaların olduğu görülmüştür. Ayrıca eğitimin yanlış anlamaların giderilmesinde etkili olacağı ifade edilmiştir.</i> ¹¹⁸
Lin, Chen	2004	Çin	<i>Beklenti farklarını inceleyen bu çalışma sonucunda denetimin rolünün, denetimin kullanıcıları ve denetçiler tarafından olumlu bir şekilde karşılandığı ancak özellikle hile tespiti konusunda beklenti farklarının olduğuna ilişkin kanıtlar elde edilmiştir.</i> ¹¹⁹

¹¹⁴ Riazur Chowdhury, John Innes, "A Qualitative Analysis of the Audit Expectations Gap in the Public Sector of Bangladesh", **International Journal of Auditing**, Volume: 2, 1998.

¹¹⁵ Koo, Sim, **a.g.e.**, 1999.

¹¹⁶ Peter J. Best, Sherrena Buckby, Clarice Tan, "Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 16, Issue: 3, 2001.

¹¹⁷ Hian Chye Koh, E-Sah Woo, "The Auditor-Manager Expectation Gap in Auditing", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 16, No: 3, 2001.

¹¹⁸ Mohamed Nazri Fadzly, Zauwiyah Ahmad, "Audit Expectation Gap: The Case of Malaysia", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 19, Issue: 7, 2004.

¹¹⁹ Z. Jun Lin, Feng Chen, "An Empirical Study of Audit 'Expectation Gap' in The People's Republic of China", **International Journal of Auditing**, Volume: 8, 2004.

Tablo 3-3: Asya Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar (Devamı)

Lin	2004	Çin	<i>Denetçinin sorumluluğuna ve bağımsızlığına ilişkin, denetimden faydalananlar ve uygulayıcıların algılarını inceleyen bu çalışma sonucunda denetim hedefleri, denetçinin hileyi tespit etme ve rapor etme yükümlülüğü ve denetçilerin üçüncü taraf sorumluluğuna ilişkin olarak beklenti farkının olduğu ortaya konmuştur. Ayrıca katılımcıların denetimin öz düzenleme süreci ile ele alınmasını destekledikleri sonucuna da ulaşılmıştır.</i> ¹²⁰
Chowdhury, Kouhy	2005	Bangladeş	<i>Kamu sektörüne ilişkin denetim beklenti farkı olup olmadığını inceleyen bu çalışma sonucunda beklenti farklarının olduğu, daha fazla eğitim ve işbirliğinin gerektiği aktarılmıştır.</i> ¹²¹
Sidani	2007	Lübnan	<i>Beklenti farklarının varlığını araştıran bu çalışma sonucunda önemli bir makul farkın olduğu görülmüştür. Özellikle denetçinin hile tespiti konusundaki rolüne ilişkin önemli bir fark bulunmuş ve denetim mesleğinin itibarının geliştirilmesi ve paydaşlarla daha uyumlu bir çabanın sarf edilmesi gerektiği aktarılmıştır.</i> ¹²²
Haniffa, Hudaib	2007	Suudi Arabistan	<i>Denetçilerin, denetim performansına ilişkin algılarını etkileyen faktörlerin araştırıldığı bu araştırma sonucunda, denetçilerin performansına ilişkin beklenti farklarının olduğu ortaya konmuştur.</i> ¹²³
Lee, Gloeck, Palaniappan	2007	Malezya	<i>Denetçiler, denetlenen kişiler ve denetimden yararlananlar arasında beklenti farkı olup olmadığı ve beklenti farklarının doğasını inceleyen bu çalışma sonucunda, denetim beklenti farkının olduğu ve bu farkın büyük ölçüde denetçinin sorumlulukları açısından oluştuğu dolayısı ile makul olmayan beklentilerin olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca denetim standartlarının ve denetçilerin performansının yetersizliğine değinilmiştir.</i> ¹²⁴
Kasim, Hanafi	2008	Malezya	<i>Denetim eğitiminin, beklenti farklarını azaltma üzerindeki etkisinin araştırıldığı bu çalışmada; denetçiler, muhasebeciler ve muhasebe eğitmenleri arasında bağımsız denetim beklenti farkının varlığı ortaya konmuştur.</i> ¹²⁵

¹²⁰ Z. Jun Lin, "Auditor's Responsibility and Independence: Evidence From China", **Research in Accounting Regulation**, Volume: 17, 2004.

¹²¹ Riazur R. Chowdhury, John Innes, Reza Kouhy, "The Public Sector Audit Expectations Gap in Bangladesh", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 20, Issue: 8, 2005.

¹²² Yusuf Munir Sidani, "The Audit Expectation Gap: Evidence from Lebanon", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 22, Issue: 3, 2007.

¹²³ Roszaini Haniffa, Mohammad Hudaib, "Locating Audit Expectations Gap within a Cultural Context: The Case of Saudi Arabia", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Volume: 16, 2007.

¹²⁴ Lee, Gloeck, Palaniappan, **a.g.e.**, 2007.

¹²⁵ Mohd Ariff Kasim, Siti Rosmaini Mohd Hanafi, "The Existence of Audit Expectation Gap in Malaysia", **Malaysian Accounting Review**, Volume: 7, No: 1, 2008.

Tablo 3-3: Asya Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar (Devamı)

Mahadevaswamy, Salehi	2008	Hindistan ve İran	İki ülke arasında denetçi ve yatırımcı arasındaki denetime yönelik beklentilerin benzerlik ve farklarını tespit etmeye çalışan bu çalışmada denetçilerin sorumluluk alanlarına ilişkin önemli beklenti farklarının olduğu ortaya koyulmuştur. Ayrıca araştırma sonucunda iki ülke arasında fark olmadığına yer verilmiştir. ¹²⁶
Saha, Baruah	2008	Hindistan	Çeşitli kullanıcı gruplarının beklentilerini inceleyen bu araştırma sonucunda; beklenti farklarının ön yargılardan kaynaklandığı ancak kullanıcıların tamamen mantıksız beklentiler içerisinde olmadığı ortaya konmuştur. ¹²⁷
Salehi, Azary	2008	İran	Denetçiler ve bankacılar arasındaki denetçinin sorumluluk alanlarına ilişkin beklenti farkının incelendiği bu çalışmada taraflar arasında hileli işlemlerin tespit edilmesi sorumluluğuna ilişkin önemli bir beklenti farkı tespit edilmiştir. ¹²⁸
Salehi, Mansoury, Azary	2009	İran	Denetçi bağımsızlığı ve denetim beklenti farkının ele alındığı bu çalışmada finansal tablo kullanıcılarının denetçilere olan güven seviyeleri ile denetçilerin bağımsızlığı arasında güçlü bir ilişki olduğu sonucunu varılmıştır. Ayrıca denetçi bağımsızlığının beklenti farklarını azaltma üzerindeki etkisine değinilerek, çalışmanın yapıldığı ülkede yatırımcılar ve denetçiler arasında önemli derecede beklenti farkının olduğu sonucuna varılmıştır. ¹²⁹
Lee, Ali, Gloeck	2009	Malezya	Denetim beklenti farklarının nedenlerini araştıran bu çalışma sonucunda farkın nedenlerinin karmaşık olduğu tespit edilmiştir. Beklenti farklarının; kullanıcıların yanlış anlamaları veya bilgisizlikleri, denetim fonksiyonlarının karmaşık doğası, mantıksız beklentiler, uygun olmayan mevzuat ve mantıksız denetim ücretleri gibi nedenlerle denetçilerin yetersiz performansından ortaya çıktığı belirtilmiş ve beklenti farklarının azaltulmasını sağlayacak önerilere yer verilmiştir. ¹³⁰

¹²⁶ G.H. Mahadevaswamy, Mahdi Salehi, "Audit Expectation Gap in Auditor Responsibilities: Comparison between India and Iran", **International Journal of Business and Management**, Volume: 3, No: 11, 2008.

¹²⁷ Ashit Saha, Sri Debananda Baruah, "Audit Expectations Gap in India: An Empirical Survey", **The Icfai Journal of Audit Practice**, Volume: V, No: 2, 2008.

¹²⁸ Mahdi Salehi, Zhila Azary, "Fraud Detection and Audit Expectation Gap: Empirical Evidence from Iranian Bankers", **International Journal of Business and Management**, Volume: 10, No: 10, 2008.

¹²⁹ Salehi, Mansoury, Azary, **a.g.e.**, 2009.

¹³⁰ Lee, Ali, Gloeck, **a.g.e.**, 2009.

Tablo 3-3: Asya Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar (Devamı)

Noghondar, Foong	2009	İran	<i>Banka çalışanlarının muhasebe bilgi ve tecrübelerinin denetime ilişkin beklentilerdeki etkisini inceleyen bu çalışma ile ilgili grup arasında önemli bir beklenti farkı olduğu ortaya konmuştur. Ayrıca muhasebe konusunda bilgi sahibi olmanın beklenti farklarını azaltmada önemli bir etkiye sahip olduğuna yer verilmiştir. Bununla birlikte kredi karar süreci ile beklenti farkı arasında negatif bir ilişki olduğu tespit edilerek, banka işe alımlarında kriterlerin ve çalışanların eğitiminin önemi vurgulanmıştır.</i> ¹³¹
Siddiqui, Nasreen, Choudhury-Lema	2009	Bangladeş	<i>Denetim beklenti farklarını azaltmaya yönelik eğitimin etkisinin araştırıldığı bu çalışmada denetçinin sorumluluğuna yönelik; denetçiler, bankacılar ve öğrenciler arasında önemli bir farkın olduğuna işaret edilmiştir. Eğitimin beklenti farkını azaltmada etkili olduğu ancak muhasebe skandalı vakalarının, denetim müfredatına girmesinin, denetçi sorumluluğuna ilişkin öğrencilerde makul olmayan beklentiler yarattığı gösterilmiştir.</i> ¹³²
Leung, Chau	2011	Hong Kong	<i>Beklenti farkını azaltmak üzere revize edilmiş yeni denetim raporlarının etkinliğini inceleyen bu çalışma ile yeni denetim raporunun beklenti farklarını azaltma üzerinde etkili olduğu ancak uzun vadede daha büyük bir beklenti farkı yaratacağı ortaya konmuştur.</i> ¹³³
Alani	2014	Bahreyn	<i>İlgili çıkar grupları arasında beklenti farklarının azaltılmasını ele alan bu çalışmada beklenti farklarının varlığı ortaya konarak, çıkar grupları arasında ortak menfaat dengesi gözetilerek beklenti farklarının azaltılarak taraflar arasındaki güvenin artırılabilceği sonucuna yer verilmiştir.</i> ¹³⁴
Devi, Devi	2014	Pakistan	<i>Denetim beklenti farklarının temelini oluşturan değişkenleri tanımlamayı amaçlayan bu çalışma sonucunda, denetçi ile yatırımcı arasındaki farkın, denetimden geçmiş finansal tabloların "Güvenilirliği" ve "Kullanılabilirliği" olmak üzere iki değişkende var olduğu ortaya konmuştur. Farkın nedenleri arasında; denetim standartları ve denetim uygulamaları ile ilgili uygun eğitim ve anlayış eksikliği ifade edilmiştir.</i> ¹³⁵

¹³¹ Amirhossein Taebi Noghendari, Soon Yau Foong, "Audit Expectation Gap and Loan Decision Performance of Bank Officers in Iran", **International Journal Accounting, Auditing and Performance Evaluation**, Volume: 5, No: 3, 2009.

¹³² Javed Siddiqui, Taslima Nasreen, Aklema Choudhury-Lema, "The Audit Expectations Gap and the Role of Audit Education: The Case of an Emerging Economy", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 24, Issue: 6, 2009.

¹³³ Patrick Leung, Gerald Chau, "The Problematic Relationship Between Audit Reporting and Audit Expectations: Some Evidence from Hong Kong", **Advances in International Accounting**, Volume: 14, 2001.

¹³⁴ Haris Alani, "Bridging the Expectations Gap between Auditors Reports and Requirements of the Financial Community 'An Empirical Study Kingdom of Bahrain'", **Research Journal of Finance and Accounting**, Volume: 5, No: 15, 2014.

¹³⁵ Anila Devi, Shila Devi, "Audit Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements", **European Journal of Business and Management**, Volume: 6, No: 14, 2014.

Tablo 3-3: Asya Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar (Devamı)

Salehi	2016	İran	<i>Denetçinin sorumluluğuna ilişkin beklenti farklarını inceleyen ve ilgili ülkedeki beklenti farkını niceliksel hale getirmeyi amaçlayan bu çalışma sonucunda denetçiler ve yatırımcılar arasında bir beklenti farkı olduğu ortaya konmuştur. Ayrıca bu çalışma ile beklenti farklarını belirlemek için dünyada yeni bir yaklaşım benimsendiği ve bunun denetim beklenti farkını ölçmek için diğer araştırmacılara güç verdiği iddia edilmiştir.¹³⁶</i>
--------	------	------	---

Tablo 3- 4: Avrupa Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar

Yazar(lar)	Yıl	Ülke	Özet
Anderson, Lowe, Reekers	1992	Hollanda	<i>Genel olarak denetçinin finansal problemleri öngöremediği veya tahmin edemediğinden dolayı suçlandığı varsayımı ile ele alınan bu çalışmada bu bakış açısının ön yargılardan mı yoksa beklenti farkından mı kaynaklandığı araştırılmıştır. Yargıçlar ve denetçiler üzerinde yürütülen bu çalışma sonucunda ön yargının olduğu ve denetçi performansının değerlendirilmesinde beklenti farkının bulunduğunu ifade edilmiştir.¹³⁷</i>
Humphrey, Moizer, Turley	1993	İngiltere	<i>Denetimde beklenti farklarına ilişkin algılamaların ele alındığı bu çalışma ile denetçinin sahip olması gereken rol, denetime ilişkin temel algılar ve denetim firmalarına getirilecek sınırlamalar gibi konular incelenmiştir. Çalışma sonucunda taraflar arasında önemli düzeyde beklenti farklarının olduğu ve denetimin kapsamına ilişkin makul olmayan beklentilerin yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Makul olmayan denetimin kapsamına ilişkin beklentilerin büyük oranda hile tespiti konusunda olduğu görülmüştür.¹³⁸</i>
Pierce, Kilcommins	1996	İrlanda	<i>Bu çalışma, denetim derslerinin, denetimle ilgili düzenlemelerin yanlış anlaşılmasından kaynaklanan denetim beklenti farkını azaltma üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışma sonucunda eğitimin yanlış anlamadan kaynaklanan beklenti farklarını azaltma üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.¹³⁹</i>
King	1999	AB Ülkeleri	<i>Avrupa Birliği'nde denetim raporunun biçim ve içeriğindeki uyum derecesini belirlemeye çalışan bu çalışmada AB üyesi ülkelerin denetim raporları karşılaştırılmıştır. Çalışma sonucunda, denetim raporunun başlığı, zamanlaması ve denetçiye ilişkin bilgi alanlarında bir uyum olduğu görülürken bazı alanlarda uyum olmadığı ortaya konmuştur. Bu uyumsuzluğun beklenti farkları yönüyle ele alındığı çalışmada beklenti farklarının olumsuz etkilerine yer verilmiştir.¹⁴⁰</i>

¹³⁶ Mahdi Salehi, "Quantifying Audit Expectation Gap: A New approach to Measuring Expectation Gap", **Zagreb International Review of Economics & Business**, Volume: 19, No: 1, 2016.

¹³⁷ Anderson, Lowe, Reekers, **a.g.e.**, 1993.

¹³⁸ Humphrey, Moizer, Turley, **a.g.e.**, 1993.

¹³⁹ Pierce, Kilcommins, **a.g.e.**, 1996.

¹⁴⁰ Chula G. King, "The Measurement of Harmonization in the Form and Content of the Auditor's Report in the European Union", **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**, Volume: 8, No: 1, 1999.

Tablo 3-4: Avrupa Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar (Devamı)

Dewing, Russell	2002	İngiltere	<i>Bu çalışmada fon yöneticilerinin, beklenti farklarının; tanımı, bileşenleri ve denetim düzenlemesi ile ne ölçüde azaltılabileceği konusundaki düşünceleri analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda ilgili kesimin, beklenti farkı hakkında bilgi sahibi olduğu, denetçilerin izlenmesi ve disiplininin beklenti farkını azaltacağı, denetçinin bağımsızlığının artırılması gibi bulgulara ulaşılmıştır.¹⁴¹</i>
Porter, Gowthorpe	2004	İngiltere ve Y. Zelanda	<i>İki ülke arasında denetim beklenti - performans farkını karşılaştıran bu çalışma sonucunda toplumun denetçilerden beklentileri ve bu beklentilere ne derece cevap verildiği ortaya konmuştur. Ayrıca denetçilerden toplumun makul beklentilerini daha iyi karşılayabilecekleri ve makul olmayanları da değiştirebilecekleri ifade edilerek bazı öneriler getirilmiştir.¹⁴²</i>
Hassink, v.d.	2009	Hollanda	<i>Bu çalışmada, denetçinin kurumsal hile davalarındaki rolüyle ilgili beklenti farkları incelenmiştir. Çalışma sonucunda denetçinin performansına ve denetçinin mevzuatça belirlenen sorumluluklarına ilişkin (hile tespiti) beklenti farkları olduğu ortaya konmuştur.¹⁴³</i>
Ruhnke, Schmidt	2010	Almanya	<i>Beklenti farkının nedenlerini ve önerilen değişikliklerin etkisini analiz etmeyi amaçlayan bu çalışma ile kamuoyunun denetçilerin mevcut standartlardaki sorumlulukları dışında makul olmayan beklentilere sahip oldukları ortaya konmuştur. Bunun yanında, kamuoyunun denetçilerin performansını değerlendirmede zorluk çektiği, denetçilerin performansındaki eksikliklerin de beklenti farklarına neden olduğu ortaya konmuştur. Beklenti farklarının azaltılması için denetçi görüşünün bilgi içeriğinin artırılması gerektiği vurgulanarak, denetçinin zorunlu rotasyonu ve denetim dışı hizmet yasağının daha az etkili olacağı ifade edilmiştir. Ayrıca beklenti farklarının kalıcı bir olgu olduğu iddia edilmiştir.¹⁴⁴</i>
Jedidi, Richard	2010	Fransa	<i>Yasal denetim hedeflerinin geliştirilmesine ilişkin denetim beklenti farklarının varlığını inceleyen bu çalışma sonucunda taraflar arasında beklenti farkının olduğu ortaya konmuştur.¹⁴⁵</i>

¹⁴¹ Dewing, Russell, **a.g.e.**, 2002.

¹⁴² Porter, Gowthorpe, **a.g.e.**, 2004.

¹⁴³ Harold F.D. Hassink, v.d., "Corporate Fraud and the Audit Expectations Gap: A Study Among Business Managers", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Volume: 18, 2009.

¹⁴⁴ Ruhnke, Schmidt, **a.g.e.**, 2014.

¹⁴⁵ Imen Jedidi, Chrystelle Richard, "The Social Construction of the Audit Expectation Gap: The Market of Excuses", **La Place de la Dimension Européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit**, May, 2009.

Tablo 3-4: Avrupa Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar (Devamı)

Gold, Gronewold, Pott	2012	Almanya	<i>ISA 700'ün beklenti farklarını azaltma üzerindeki etkinliğini inceleyen bu çalışma sonucunda, denetçinin sorumluluklarına ilişkin kalıcı bir beklenti farkının olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna ek olarak kullanıcıların, yönetimin sorumlulukları ve finansal tabloların güvenilirliğine ilişkin makul bir inanca sahip oldukları, ISA 700'ün beklenti farkını azaltma üzerinde önemli bir etkiye sahip olamayacağı ve denetim görüşünün kullanıcılar tek başına yeterli bilgi vermeyeceği ifade edilmiştir.</i> ¹⁴⁶
Vanstraelen, v.d.	2012	Hollanda	<i>Denetim raporu kullanıcıları ile denetçiler arasında, denetim raporunun şekil ve içeriği konusunda fikir birliği olup olmadığını inceleyen bu çalışma, taraflar arasında bir fikir birliğinin mümkün olup olmadığını sorgulamaktadır. Sonuç olarak taraflar arasında fikir birliğinin mümkün olabileceğine ve taraflar arasındaki bilgi farkını önemli ölçüde azaltabilecek ve denetim uygulamasının kalitesini ve şeffaflığı artırabilecek alternatif bir denetim raporlama modeli önerilmiştir.</i> ¹⁴⁷
Dinç, Gerakan	2014	Türkiye	<i>Beklenti farklarının tespiti ve azaltılmasında eğitiminin etkinliğini inceleyen bu çalışma sonucunda katılımcılar arasında önemli düzeyde beklenti farklarının olduğu ve eğitimin, beklenti farklarını azaltmada etkili bir yöntem olduğu vurgulanmıştır.</i> ¹⁴⁸
Dobija, Cieślak, Iwuć	2014	Polonya	<i>Genişletilmiş denetim raporunun, beklenti farkları ve bilgi farklarını ne ölçüde azaltabileceğini ele alan bu çalışma sonucunda genişletilmiş denetim raporunun fayda sağlayabileceği ancak mevzuatın öngördüğü denetim raporunda yer alan ek bilgilerin çok fazla fayda sağlamadığına yer verilmiştir.</i> ¹⁴⁹
Füredi- Fülöp	2015	Macaristan	<i>Ülkeler arasındaki farklardan dolayı beklenti farklarını azaltmaya yönelik hususların her ülkede uygulanamayacağını bu nedenle her ülke için çözümün farklı olabileceğini ifade eden bu çalışmada ilgili ülkedeki beklenti farklarını azaltmaya yönelik hususların neler olduğu ve beklenti farklarının nedenleri araştırılmıştır. Denetimin doğasında yapılacak bazı değişiklikler ve denetçinin performansının artırılmasının beklenti farklarının azalmasına fayda sağlayacağı saptanmıştır. Ayrıca kullanıcıların bilgi eksikliğini gidermesi ile denetimin daha iyi anlaşılacağı ve makul olmayan beklentilerin azalacağı ortaya konmuştur.</i> ¹⁵⁰

¹⁴⁶ Anna Gold, Ulfert Gronewold, Christiane Pott, "The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter?", **International Journal of Auditing**, Volume: 16, 2012.
¹⁴⁷ Ann Vanstraelen, v.d.2012.

¹⁴⁸ Engin Dinç, Bilal Gerekan, "Denetimde Beklenti Farklılığı ve Denetim Eğitiminin Beklenti Farklılığı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 1, 2014.

¹⁴⁹ Dorota Dobija, Iwona Cieślak, Katarzyna Iwuć, "The Audit Information Gap in Poland", **Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia**, No: 65, 2014.

¹⁵⁰ Füredi-Fülöp, a.g.e., 2015.

Tablo 3-4: Avrupa Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar (Devamı)

Köse, Erdoğan	2015	Türkiye	<i>Bu çalışmada, denetçilerle denetimden faydalananlar arasındaki denetim beklenti farkları incelenmiştir. Çalışma sonucunda denetim beklenti farkının var olduğu, bunların türleri ve beklenti farklarının olduğu alanlar ortaya konmuştur. Bu çalışmada ayrıca, denetim eğitiminin ve denetçi tecrübesinin makul farkı düşürmede etkili olabileceği ortaya konmuştur.</i> ¹⁵¹
Litjens, Buuren, Vergoossen	2015	Hollanda	<i>Beklenti farklarını azaltmak amacıyla ele alınan unsurların etkinliğini inceleyen bu çalışma sonucunda; ilgili kitlede denetim raporunun formatının değiştirilmesinin çok fazla katkı sağlamadığı ancak bunun dışında başka yöntemlerin etkinliğine yer verilmiştir.</i> ¹⁵²
Silviu, Timea	2015	AB Ülkeleri	<i>Yeni denetim raporunu ISA 570 – Süreklilik perspektifiyle ele alan bu çalışma sonucunda IAASB'nin yeni denetim raporu süreci ile ilgili olarak AB ülkelerindeki katılımcıların bazı endişelerinin olduğu ortaya konmuştur. Genel olarak sürecin olumlu bulunduğu ancak daha fazla işbirliğinin gerekli olduğu vurgulanmıştır.</i> ¹⁵³

Tablo 3- 5: Avustralya Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar

Yazar(lar)	Yıl	Ülke	Özet
Monroe, Woodliff	1993	Avustralya	<i>Bu çalışmada eğitimin, öğrencilerin denetim raporları ve denetçilerin sorumluluk ve görevleri hakkında algıları üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışmanın sonuçları, eğitimin denetim beklenti farkını azaltmak veya ortadan kaldırmak için etkili bir yaklaşım olabileceğini göstermiştir.</i> ¹⁵⁴
Porter	1993	Yeni Zelanda	<i>Beklenti - performans farkını araştıran bu çalışma ile makul fark, eksik standartlar ve yetersiz performans unsurlarının tanımlaması yapılmıştır. Beklenti - performans farklarının yapısına, içeriğine ve kapsamına yeni kavrayışlar getiren bu çalışmada ayrıca farkları gidermeye yönelik hususlara yer verilmiştir.</i> ¹⁵⁵
Monroe, Woodliff	1994	Avustralya	<i>Beklenti farklarının varlığı ve doğasını araştıran bu çalışma sonucunda; denetçiler, muhasebeciler, yöneticiler, kreditorler, hissedarlar ve lisans öğrencileri arasında önemli derecede beklenti farkı olduğu görülmüştür.</i> ¹⁵⁶

¹⁵¹ Yasemin Köse, Sedat Erdoğan, "The Audit Expectations Gap in Turkey", **The Journal of Accounting and Finance**, July, 2015.

¹⁵² Robin Litjens, Joost van Buuren, Ruud Vergoossen, "Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers, Audited Companies and Auditors", **International Journal of Auditing**, Volume: 19, 2015.

¹⁵³ George-Silviu Cordoş, Fülöp Melinda-Timea, "New Audit Reporting Challenges: Auditing the Going Concern Basis of Accounting", **Procedia Economics and Finance**, Volume: 32, 2015.

¹⁵⁴ Monroe, Woodliff, **a.g.e.**, 1993.

¹⁵⁵ Porter, **a.g.e.**, 1993.

¹⁵⁶ Monroe, Woodliff, **a.g.e.**, 1994.

Tablo 3-5: Avustralya Kıtasında Beklenti Farkları ile İlgili Yapılan Çalışmalar (Devamı)

Gay, Schelluch, Baines	1998	Avustralya	<i>Bu çalışmada denetim raporları ve inceleme raporlarında yer alan mesajlarla ilgili olarak, kullanıcıların, pay sahiplerinin, mali tablo hazırlayıcıları ve denetçilerin algılamaları karşılaştırılmıştır. Bilgilerin; sorumluluk, güvenilirlik ve karar verme özelliklerine göre değerlendirildiği çalışma sonucunda, taraflar arasında önemli beklenti farklarının bulunduğu saptanmıştır.</i> ¹⁵⁷
Schelluch, Gay	2006	Avustralya	<i>Denetimin güvenilirliği, denetçilerin ve yönetimin rolü ve sorumlulukları ile ilgili olarak, denetçiler, kullanıcılar ve finansal bilgilerin hazırlayıcıların algılarını inceleyen bu çalışma sonucunda taraflar arasında önemli algısal farkların olduğu ortaya konmuştur. Literatürdeki kanıtların aksine denetçi tahminlerinin, kullanıcı veya finansal tablo hazırlayıcılarının tahminlerine göre daha güvenilir bulunduğu, ayrıca denetçilerin kendilerine atfedilenden daha yüksek bir sorumluluk ve hesap verebilirlik seviyesine sahip olduklarına inanıldığına yer verilmiştir.</i> ¹⁵⁸
Bui, Porter	2010	Yeni Zelanda	<i>Muhasebe eğitiminin beklenti-performans farklarını azaltma üzerindeki etkisini inceleyen bu çalışma ile eğitimin etkinliği ve beklenti farklarını azalmaya yönelik unsurlar ele alınmıştır. Beklenti-performans farklarının yapısını ve bileşenlerini ele alan bu çalışma ile beklenti farklarını azaltmanın mümkün olabileceğine değinilmiştir.</i> ¹⁵⁹
Houghton, Jubb, Kend	2011	Avustralya	<i>Denetimde önemlilik kavramının nasıl anlaşıldığını inceleyen bu çalışma sonucunda paydaşlarca önemlilik kavramın yeterince anlaşılmadığı, niteliksel önemliliğin zorluğu ve önemlilik seviyelerinin karışıklık içerebileceği görüşlerine ulaşılmıştır.</i> ¹⁶⁰

¹⁵⁷ Gay, Schelluch, Baines, **a.g.e.**, 1998.

¹⁵⁸ Peter Schelluch, Grant Gay, "Assurance Provided by Auditors' Reports on Prospective Financial Information: Implications for the Expectation Gap", **Accounting and Finance**, Volume: 46, 2006.

¹⁵⁹ Binh Bui, Brenda Porter, "The Expectation-Performance Gap in Accounting Education: An Exploratory Study, Accounting Education", **Accounting Education: an International Journal**, Volume: 19, No: 1-2, 2010.

¹⁶⁰ Keith A. Houghton, Christine Jubb, Michael Kend, "Materiality in the Context of Audit: The Real Expectations Gap", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 26, Issue: 6, 2011.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KİLİT DENETİM KONULARI VE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA YAPILAN DİĞER DEĞİŞİKLİKLERE İLİŞKİN ÇIKAR GRUPLARININ GÖRÜŞLERİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Denetimin çıkar gruplarının, denetime ilişkin farklı beklentiler içerisinde olması istenilen şekilde bir denetim raporunun ortaya konamaması sonucunu doğurmaktadır. Uzun yıllar boyunca, kullanıcıların ihtiyaçları doğrultusunda içeriği ve yapısı zaman zaman değiştirilen bağımsız denetim raporuna ilişkin, içinde bulunduğumuz dönemde çok önceden beri dile getirilen taleplere çeşitli cevaplar verilmiştir. IAASB çıkar gruplarının beklentilerini dikkate alarak, yeni denetim raporu projesi sürecinde ortaya koyduğu değişiklikler, bağımsız denetim raporuna yönelik son yıllarda yapılan değişiklikler arasındaki en kapsamlı değişikliktir. Çıkar gruplarının oluşan ihtiyaçlarına cevap vererek beklenti farklarını azaltma amacı ile ortaya konan bu değişiklikler arasında ilk defa uygulanacak olan “ISA 701 Kilit Denetim Konuları” standardı bulunmaktadır. Araştırmanın bu bölümünde ISA 701 ve bağımsız denetim raporuna yönelik yapılan diğer değişikliklerin, denetim raporunun farklı kullanıcı kesimlerince algılanışı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bu bölümde öncelikle araştırma sorularının belirlenmesi, araştırma konusunun amacı, önemi, kapsamı ve kısıtlarına yer verilmiş, ardından, araştırma metodolojisine yer verilmiş, sonraki bölümde güvenilirlik, geçerlilik analizi ile verilerin analizine yer verilmiştir. Son olarak bulguların değerlendirilmesi ve araştırmanın sonucuna yer verilmiştir.

4.1. Araştırma Sorularının Belirlenmesi

Sanayi Devrimi ile modern anlamdaki gelişimine hız katan bağımsız denetim faaliyeti, geçmişten günümüze birçok değişim geçirmiştir. Geçtiğimiz yıllarda yaşanan küresel ekonomik krizler ve skandal olarak ifade edilen bazı olumsuz muhasebe olayları, büyük bazı işletmelerin iflasına neden olmuş ve muhasebe ve

denetim mesleğine ilişkin önemli ön yargı ve eleştiriler yaratmıştır. Bu olumsuz olaylar önceden beri devam eden ‘denetim raporunun değiştirilmesine’ ilişkin taleplerin daha fazla dile getirilmesine neden olmuştur. Bu olaylar karşısında, başta ABD ve AB’de olmak üzere birçok ülkede konu ile ilgili düzenleme yapılması amacı ile çeşitli kurumlar oluşturulmuş ve yeni düzenlemeler getirilerek denetime ilişkin oluşan beklentilere cevap verilmeye çalışılmıştır.

Bağımsız denetime ilişkin yöneltile eleştirilerin büyük bir bölümü, denetimde taraflar arasında mevcut olan beklenti farkları ile açıklanmaktadır. Çıkar gruplarının, aralarındaki menfaatlerine ilişkin çatışma içerisinde bulunması denetim faaliyetine ilişkin olumsuzluk yaratan önemli sebeplerdendir. Bu gerekçelerle bağımsız denetime ilişkin beklenti farkları, son yıllarda tarafların denetime bakışlarını etkileyen ve yetkili otoritelerin sıklıkla üzerinde durduğu önemli bir konu olmuştur. Denetime ilişkin beklenti farklarının önemli bir kısmı, denetimden beklenen fayda açısından ele alınmıştır. Bir sorun olarak ifade edilen beklenti farkları, yetkili kurumların çözüm bulmaya yönelik çabalarının bulunduğu bir alandır. Dünyanın birçok ülkesinde, denetimde beklenti farkları çeşitli yönleri ile ele alınmış, son yıllarda çeşitli ülkelerde ve bazı önemli kurumlarda beklenti farklarının tespiti ve çözümüne ilişkin ciddi çalışmalar gerçekleştirilmiştir.

IAASB, PCAOB ve diğer bazı kurumların katılımıyla denetimde beklenti farklarını azaltmak ve denetim raporunun iletişimsel değerini ve kalitesi arttırmak amacıyla bir proje süreci yürütmüştür. Bu süreçte IAASB, ortaya koyduğu değişiklik önerilerine ilişkin yapmış olduğu çağrılara karşılık 2011, 2012 ve 2013 yıllarında dünyanın farklı ülkelerinden ve çeşitli kesimlerden toplam 386 yorum mektubu almıştır. Bu süreçte Türkiye’den gönderilen herhangi bir bildirim mektubunun bulunmadığı görülmüş, bu yönüyle söz konusu değişikliklere ilişkin Türkiye’den herhangi bir düşünce beyan edilmemiştir. Ancak bunun yanında ISA 701 standardı, Türkiye’de BDS 701 olarak, 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren halka açık işletmelerin denetiminde ve 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren bağımsız denetime tabi tüm işletmelerin denetiminde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Yeni bağımsız denetim raporu ile tarafların ihtiyaç duyduğu “daha fazla bilgi ve şeffaflığa” bir yanıt olarak bazı değişiklikler yapılmıştır. Değişikliklerin birçok yönü bulunmakla birlikte bunlar arasında “ISA 701 Kilit Denetim Konuları” araştırma sürecinde ayrı bir kısımda ele alınmış, diğer yapılan değişiklikler ayrı bir kısımda ele alınmıştır.

Değişikliklerin ilk kısmını oluşturan ISA 701 bölümü ile denetçinin mesleki muhakemesine göre önem arz eden konuları, denetim raporunda bildirerek çıkar gruplarının talep ettiği ek bilgi ihtiyacının karşılanacağı ve denetimin daha şeffaf bir şekle dönüştürüleceği beklenmektedir

Proje sürecinde elde edilen yorum mektupları ve yapılan başka çalışmalar, genel olarak yapılan değişiklikleri desteklemektir. Ancak bununla birlikte standardın ilk defa uygulanacak olması ve yeterince kanıta dayandırılmamasından dolayı sanılanın aksine, beklenti farkını azaltmak yerine arttıracığına ilişkin görüşler de bulunmaktadır. Geçmişte beklenti farklarını azaltmaya yönelik yapılan bazı çalışmaların başarısızlıkla sonuçlanması yine bu standardın bazı riskleri barındırabileceğini düşündürmektedir. Ayrıca bu yeni bölüme; katkı, maliyet ve sağlayacağı fayda düzeyi gibi konular açısından da bazı eleştiriler yöneltilmektedir. IAASB bağımsız denetim raporuna yönelik yeni çalışmaların yapılmasını desteklemekte ve beklemektedir.

Beklenti farkları tarafların konuya bakışları ile yakından ilgili olduğu için, herhangi bir standart ya da düzenlemenin sağlayacağı fayda ya da uygulamadaki başarısı yine hitap ettikleri tarafların bakış açılarıyla yakından ilgilidir. Bu yönüyle ISA 701’in sağlayacağı faydayı, dolayısıyla beklenti farklarını azaltmaya ne gibi katkı sunacağını ve çıkar gruplarının konuya ilişkin düşüncelerini saptamak amacıyla “Araştırma Sorusu 1” oluşturulmuştur.

Araştırma Sorusu 1: Kilit denetim konularına ilişkin, bağımsız denetim çıkar grupları arasında beklenti farkı var mıdır?

Kilit denetim konuları dışında denetim raporuna yönelik başka önemli düzenlemeler de yapılmıştır. İşletmenin sürekliliğine ilişkin denetçilerin sorumluluklarının arttırılması ve gerektiğinde bu hususların ayrı bir paragrafta açıklanacak olması, görüş paragrafının en başa alınması ve ardından görüşün dayanağına yer verilmesi ve denetçi isminin açıklanması gibi önemli değişiklikler yapılmıştır. IAASB'nin denetimin çıkar gruplarının taleplerine yanıt olarak oluşturduğu bu değişikliklerin sağlayacağı fayda, beklenti farklarını azaltmaya ne gibi katkı sunacağı ve çıkar gruplarının konuya ilişkin düşüncelerinin neler olduğu da yine bu değişikliklerin uygulamadaki başarısı açısından önemlidir.

Özetle IAASB'nin çıkar gruplarının taleplerine verdiği bu yanıtların ne derece yeterli olduğu merak edilmektedir. Bu amaçla hem “kilit denetim konularının dışında denetim raporunda yapılan değişikliklerin” ve “bir bütün olarak yeni denetim raporunun” talep edilen değişikliklere uygun bir yanıt olup olmadığını saptamak amacıyla “Araştırma Sorusu 2” ve “Araştırma Sorusu 3” oluşturulmuştur.

Araştırma Sorusu 2:	<i>Kilit denetim konuları dışındaki, bağımsız denetim raporunda yapılan diğer değişikliklere ilişkin bağımsız denetim çıkar grupları arasında beklenti farkı var mıdır?</i>
Araştırma Sorusu 3:	<i>Bir bütün olarak yeni bağımsız denetim raporuna ilişkin bağımsız denetim çıkar grupları arasında beklenti farkı var mıdır?</i>

4.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırma ile temel olarak bağımsız denetim raporunda yeni bir bölüm olan kilit denetim konularının ve diğer değişikliklerin incelenmesi, öneminin ortaya konması, bu değişikliklere ilişkin çıkar gruplarının algı, farkındalık ve beklentilerinin tespit edilmesi ve beklenti farklarının çözümüne ilişkin öneriler getirilmesi hedeflenmiştir.

Ayrıca yeni denetim raporu kapsamında getirilen diğer değişikliklere ilişkin tarafların düşünceleri incelenecektir. Bu amaçla çalışmanın önceki bölümlerinde yapılan teorik incelemelere ek olarak bu bölümde denetime ilişkin çıkar gruplarının denetim raporunda değişiklik içeren bölümlere yönelik görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

4.3. Araştırma Konusunun Önemi

Denetimde beklenti farkları çeşitli açılardan ele alınmakla birlikte bunun bir bölümü denetim raporu ile ilgilidir. Literatürde, denetim raporunun yapısı ve içeriğine ilişkin birçok eleştiri bulunmaktadır. Bu eleştirilerin başında raporların standartlaşarak sıklıkla benzer ifadeler içermesi ve bu sebepten dolayı karar alıcıların kullanımında etkin olmadığı, ilgili kesimlerin ihtiyaç duyduğu orijinal bilgi içermediği ve yeterince anlaşılamadığı gibi hususlar gelmektedir. Denetim raporu denetim faaliyetinin çıktısı olup karar alıcılar açısından büyük önem taşımaktadır, bu nedenle denetim raporunun bilgi ihtiyacı olan tarafların ihtiyaçları göz önünde bulundurularak düzenlenmesi bir zorunluluktur.

Yetkili otoriteler, denetime ilişkin var olan eleştirileri ve çıkar gruplarının beklentilerini dikkate alarak zaman zaman belirli çalışmalar yürütmekte ve bunların sonucunda standartları revize etmekte ve bazı yeni standartlar ortaya koymaktadır. Ayrıca bazı standartlar geliştirilme sürecinde kamuoyu bilgisine sunarak tarafların bakış açıları saptanmakta ve beklenti farklarını gidermeye yönelik önemli çalışmalar yürütülmektedir.

Beklenti farklarını azaltmak ve diğer bazı eleştirilere çözüm bulmak amacıyla geçmişte bazı çalışmalar yapılmakla birlikte, tecrübeler bunların yeterince fayda sunmadığını göstermiştir. Bu açıdan ISA 701'in ve denetim raporunda yapılan diğer değişikliklerin nasıl bir karşılık bulacağı ve ilgili kesimlerin taleplerine ne derece yanıt olacağı merak konusudur. Çalışmanın önemi, bir yönüyle kendisinden beklenen faydayı da ortaya koymaktadır. Temel olarak bu çalışmanın önemi aşağıdaki 6 paragrafla ifade edilebilir;

✓ Dünya genelinde beklenti farklarına ve bu farkların azaltılmasına yönelik bazı çalışmalar olmakla birlikte, konunun daha fazla ele alınması gerektiği düşünülmektedir.

✓ Bir standart ya da düzenlemenin sunacağı fayda, tarafların memnuniyetleri ile yakından ilgilidir. Bu nedenle bağımsız denetime ilişkin bir husus hakkında çıkar gruplarının düşünceleri, algıları ve beklentileri o hususun uygulamadaki başarısı açısından son derece önemlidir. Bu amaçla, tarafların beklentilerine göre oluşturulan kilit denetim konuları ve diğer değişiklikler hakkında çıkar gruplarının fikirlerinin araştırmaya değer olduğu düşünülmektedir.

✓ Türkiye’de denetimde beklenti farklarına ilişkin bazı çalışmaların yanında kilit denetim konularına ilişkin yeterli sayıda ampirik çalışma bulunmadığı düşünülmektedir. Ayrıca IAASB’ye yeni denetim raporu proje sürecinde farklı ülkelerden onlarca yorum mektubu gönderilmesine rağmen Türkiye’den herhangi bir bildirim gönderilmemiştir. Bu yönüyle bu araştırma konuya ilişkin Türkiye’den bir kanıt sunabilir. Ayrıca Türkiye’den elde edilecek bulguların dünyanın çeşitli ülkelerinde elde edilen bulgularla karşılaştırılması mümkün olabilir.

✓ Kilit denetim konuları standardı ve yapılan diğer değişiklikler hakkında yapılan bir araştırma, bu konuya dikkati çekebilir ve başkaca yeni çalışmaların yapılmasına katkı sunabilir.

✓ Tarafların beklenti farklarına ilişkin varsa muhtelif görüşleri ve çözüm önerileri ile yeni bakış açıları ve yeni araştırma alanları ortaya konabilir.

✓ IAASB yeni bağımsız denetim raporu proje sürecini tamamlamakla birlikte bu konuda yapılacak çalışmaları desteklemekte ve beklemektedir bu yönüyle yapılan bu araştırma IAASB’nin bu çağrısına naçizane bir yanıt olabilir.

4.4. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmada denetimle ilgili çıkar grupları arasındaki kilit denetim konuları ve yeni bağımsız denetim raporu kapsamında yapılan diğer değişikliklere ilişkin beklenti farkları olup olmadığı araştırılmıştır. Çalışma kapsamında gerekçeleri açıklanacak olan; denetçiler, işletme yöneticileri, bağımsız denetim raporunun kullanıcı kesimi olarak; aracı kurum yöneticileri ve bankaların denetim raporlarını inceleyen birimlerindeki çalışanların görüşleri incelenmiştir.

Denetimle ilgili çıkar grupları birçok kesimden oluşmaktadır ve tüm kesimlerin görüşleri önemlidir ancak zaman ve kapsam kısıtı nedeniyle belirtilen dört kesim ele alınmıştır; zira araştırma kapsamında söz konusu tarafların konu hakkında daha fazla bilgisi olduğu ve konu ile daha yakın ilişki içerisinde olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle söz konusu kesimlerin, denetime ilişkin görüşlerinin göreceli olarak daha önemli olduğu düşünülmektedir.

Bağımsız denetim raporunu, yasal düzenlemeler ve denetimin doğası el verdikçe ilgili kesimlerin beklentilerini dikkate alarak oluşturması gereken denetçiler, çalışma açısından doğal bir taraf olmaktadır. Çalışma kapsamında dikkate alınan kesimlerden ilkinin oluşturan denetçiler; KGK tarafından yetkilendirilmiş, İstanbul'da faaliyet gösteren denetim firmalarında çalışan denetçilerden oluşmaktadır. Denetçileri yetkilendiren kurum olan KGK söz konusu kesime ilişkin kurumsal bilgilere ulaşabilmeye imkân vermektedir. Bu nedenle çalışma kapsamında KGK'ya kayıtlı İstanbul'da faaliyet gösteren denetçiler tercih edilmiştir.

İkinci olarak ele alınan kesim, denetlenen işletmeye ilişkin sorumlulukları bulunan, işletme yöneticilerinden oluşmaktadır. Çalışma kapsamında görüşüne başvurulmuş işletme yöneticileri Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören, mali kuruluşlar dışındaki halka açık işletmelerin yöneticilerinden oluşmaktadır. Mevcut uygulamalarda, denetim raporunda ek bilgileri içeren bölümlerin genellikle büyük ya da halka açık işletmelerin raporlarında bulunduğu saptanmıştır. Bu nedenle çalışma kapsamında ele alınan işletme yöneticilerinin, konu hakkında görece daha fazla bilgisi olduğu düşünülmektedir. Ayrıca kilit denetim konuları ve bağımsız denetim raporunda

yapılan diğer değişikliklerin öncelikli olarak (2018 yılı itibariyle) halka açık işletmelerin bağımsız denetiminde geçerli olması, bu kesimin seçilmesinde bir başka gerekçedir.

Denetim raporunun kullanıcıları arasında başta yatırım analistleri gelmektedir, söz konusu gruba bir bütün olarak ulaşabilmek benzer çalışmalarda da ele alındığı gibi aracı kurumlara ulaşabilmekle mümkündür. Çalışma kapsamında görüşüne başvurulacak aracılar BİST’e kayıtlı aracı kurum yöneticilerinden oluşmaktadır.

Bir başka denetim raporu kullanıcısı olarak bankaların ticari, kurumsal kredi tahsis birimlerinde çalışan kişiler ele alınmıştır. Bankalar arasında organizasyon yapısında ve söz konusu departmanların isimlerinde bazı farklar bulunmaktadır. Genel olarak bankalarda denetim raporlarının kurumsal kredi tahsis ve takip birimlerince kullanılmasından dolayı özellikle bu kesim seçilmiştir.

Çalışma “ISA 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardı ve IAASB’nin yeni denetim raporu projesi sonunda ortaya koyduğu yeni bağımsız denetim raporu bölümleri doğrultusunda gerçekleştirilecektir. ISA’lar dışındaki düzenlemeler ve özel raporlama yükümlülükleri kapsam dışı bırakılmıştır.

4.5. Araştırmanın Metodolojisi

Bu bölümde; öncelikle araştırmanın modeli, değişkenleri ve araştırma sorularına göre oluşturulmuş hipotezlere yer verilmiştir. Daha sonra, kullanılacak ana kütle, örnekleme ve veri toplama yöntemine son olarak kullanılan ölçeğin güvenilirlik ve geçerliliğine ilişkin bilgilere yer verilecektir.

4.5.1. Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri

Bağımsız denetim raporunda yer alan kilit denetim konuları ve diğer değişikliklere ilişkin beklenti farklarını ölçmeye çalışan bu araştırma, tanımlayıcı araştırma modeliyle, pozitif muhasebe teorisine göre ele alınmıştır. Muhasebe ve

denetim uygulamalarını açıklamak ve tahmin etmekte¹ kullanılan pozitif muhasebe teorisi özellikle yaklaşık son elli yılda muhasebe alanında yapılan akademik çalışmalarda ve başta ABD’de olmak üzere hazırlanan doktora tezlerinin büyük kısmında kullanılan bir teoridir.²

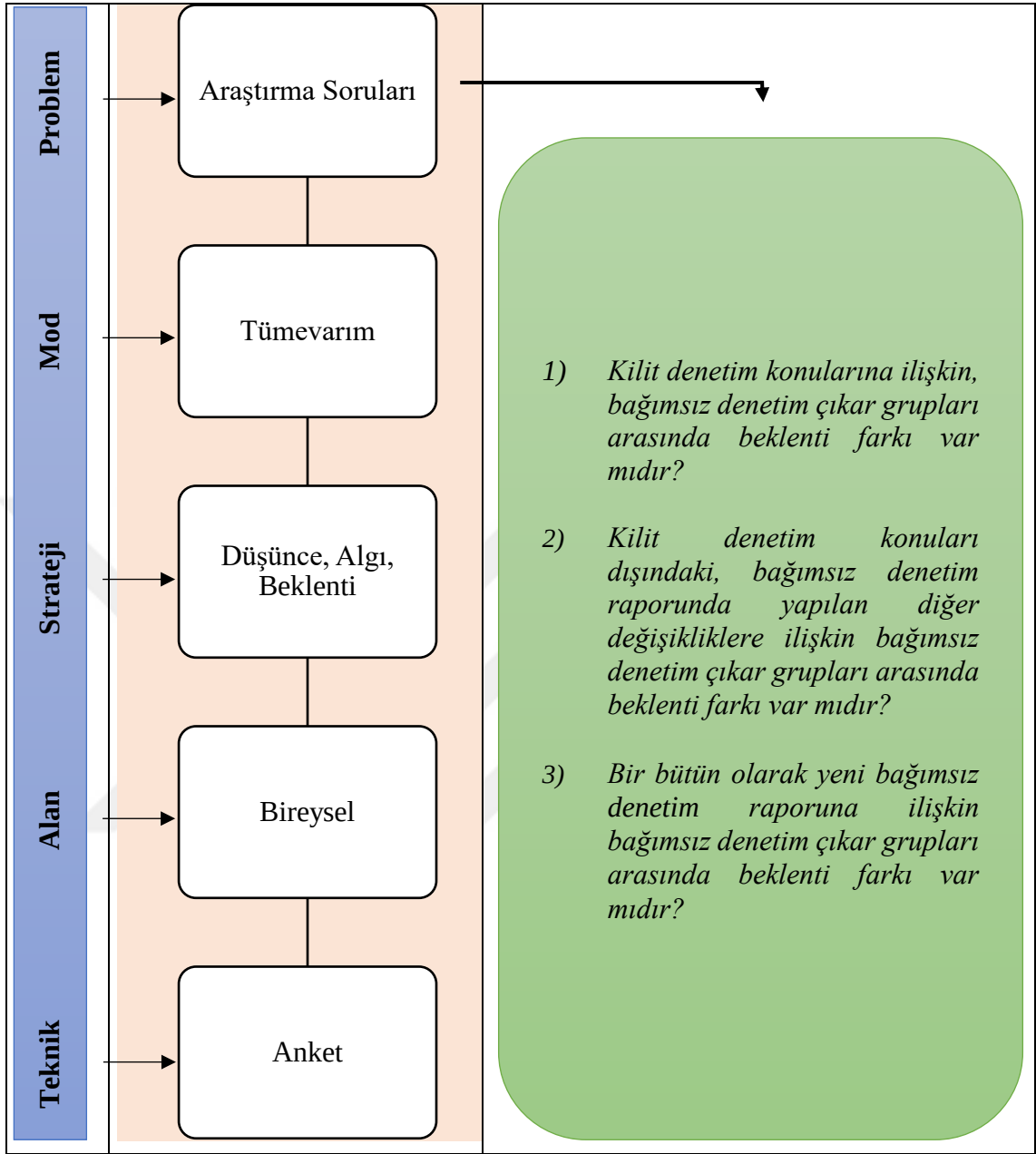
Vekâlet teorisi ile bağlantısı olan pozitif muhasebe teorisi, açıklayıcı bir teori olarak muhasebe özelinde, finansal raporların, kullanıcılar üzerindeki etkisini inceleyerek, kullanıcıların taleplerinin önemli olduğunu irdeleyerek bunların tespit edilmesine odaklanır. Araştırma pozitif muhasebe teorisi ile ele alınmakla birlikte, taraflar arasındaki beklenti farkları incelendiği için konuya ilişkin daha sonra yapılacak normatif çalışmalara naçizane katkı sağlayabilir.

Denetim ve muhasebe alanlarında beklenti, algı ve farkındalığı ölçmeye yönelik yapılan çalışmaların incelenmesi sonucunda beklenti, algı ve farkındalık ölçümlerinin çoğunlukla anket ya da bireysel görüşme tekniği ile yapıldığı saptanmış, yapılan değerlendirmeler sonucunda araştırma kapsamında anket uygulamasının uygun olduğu kararına varılmıştır. Araştırmanın metodolojisi, Buckley, vd. (1976) eserlerinde yer verdikleri çalışma metodolojisine göre Şekil 4-1’deki gibi ifade edilebilir.³ Bunun yanında araştırma modeli, hedef kitle ve araştırma soruları çerçevesinde Şekil 4-2’deki gibidir.

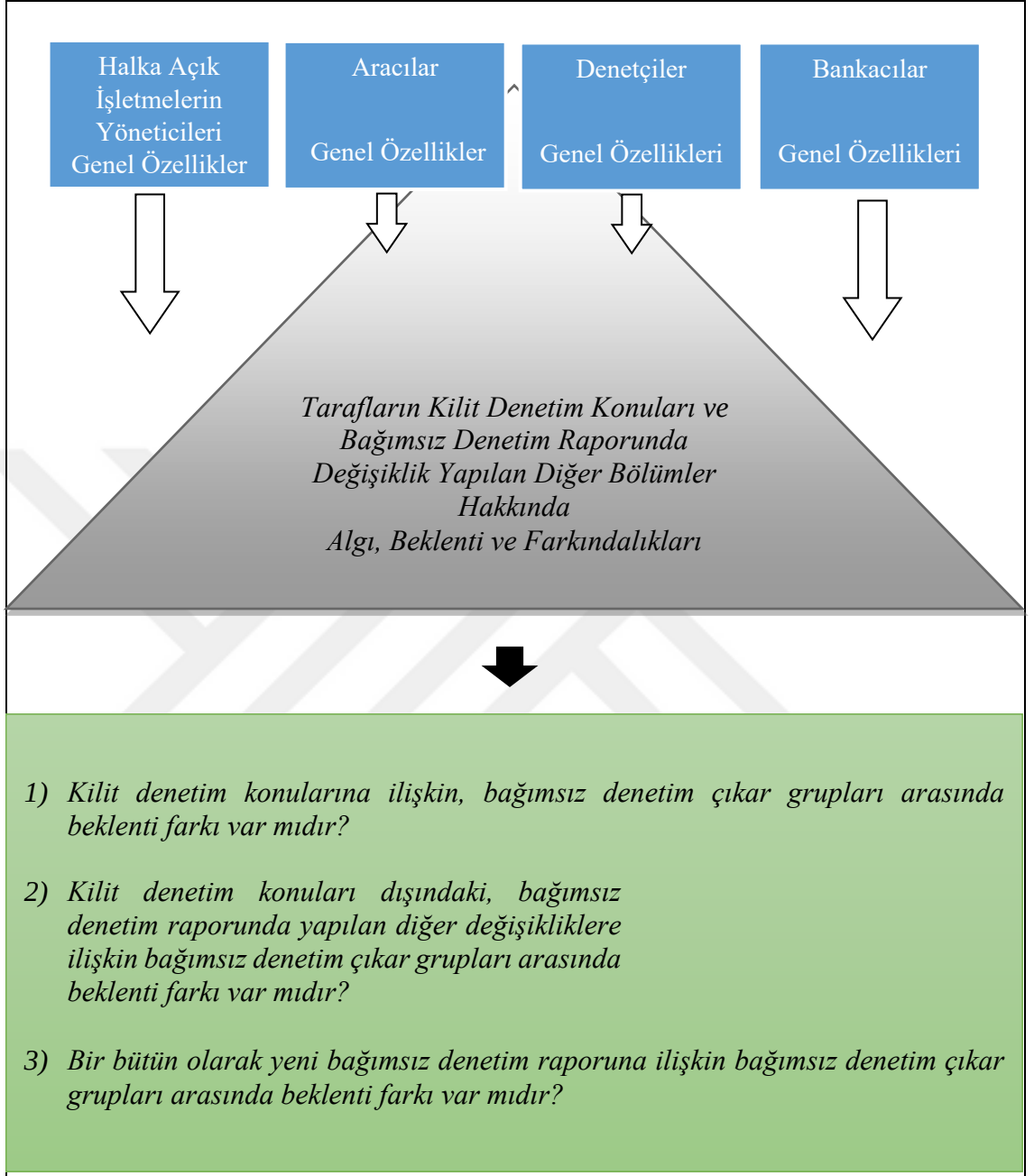
¹ R.L. Watts, J.L. Zimmerman, **Positive Accounting Theory**, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ, 1986, s.y., Aktaran: Humayun Kabir, “Positive Accounting Theory and Science”, **Journal of Centrum Cathedra**, Volume: 3, Issue: 2, 2010, s.136.

² Humayun Kabir, “Positive Accounting Theory and Science”, **Journal of Centrum Cathedra**, Volume: 3, Issue: 2, 2010, s.136.

³ J.W. Buckley, M.H. Buckley, H. Chiang, **Research Methodology and Business Decisions**, 1976, (Çevrimiçi), <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumBuckley76.htm>, 04.01.2018.



Şekil 4- 1: Araştırmanın Metodolojisi



Şekil 4- 2: Araştırmanın Modeli

Araştırmanın amaçları, metodolojisi, modeli ve araştırma soruları çerçevesinde 7 hipotez geliştirilmiştir.

H_{1a} : Kilit denetim konularının, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.

H_{1b} : Kilit denetim konularının belirlenme ve denetim raporunda yer verilme biçimine ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.

H_{1c} : Görüş paragrafının, bağımsız denetim raporunda başa alınmasının, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.

H_{1d} : Görüşün dayanağı paragrafına, bağımsız denetim raporunda ayrı bir başlık altında yer verilmesinin, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.

H_{1e} : Denetçinin ismine, bağımsız denetim raporunda yer verilmesinin uygunluğuna ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.

H_{1f} : İşletmenin sürekliliği konusunda, gerektiğinde bağımsız denetim raporunda ayrı bir başlığa yer verilmesinin, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.

H_{1g} : Yeni bağımsız denetim raporunun, bir bütün olarak fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.

4.5.2. Veri Toplama Yöntemi

Denetimle ilgili çıkar gruplarının, denetim raporunda yer alan kilit denetim konuları ve diğer değişikliklere ilişkin; algı, farkındalık ve beklentilerini inceleyen bu çalışmada anket tekniği kullanılmıştır. Anket sorularının hazırlanmasında konu ile ilgili yapılan teorik incelemelerden, IAASB'nin yeni denetim raporu sürecinde,

yoruma davet çağrılarında taraflara yönelttiği sorulardan ve benzer çalışmalardan faydalanılmıştır. Yapılan incelemeler sonucunda Kasım ayında (2017) taslak anket soruları oluşturulmuş, taslak ankette yar alacak ifade ve soruların belirlenmesinin ardından 4 örneklem grubundan toplam 16 kişi ile Ocak - Şubat ayları (2018) arasında pilot uygulama yapılmıştır. Pilot uygulama sonucunda elde edilen değerlendirmeler dikkate alınarak bazı ifadeler çıkartılmış, bazı ifadeler eklenmiş ve bazı ifadeler de revize edilerek nihai anket formu hazırlanmıştır.

Kilit denetim konuları ve yeni bağımsız denetim raporu hakkında yeterince bilgi sahibi olmayanlara fikir vermesi amacıyla, anketin başına karşılaştırma yapılabilmesi için mevcut uygulamadaki denetim raporu ile yeni denetim raporu formatına ve örnek kilit denetim konuları, görüşün dayanağı paragrafı ve süreklilik bölümüne yer verilmiştir.

Anketin birinci bölümü kilit denetim konuları ile ilgili, ikinci bölümü ise yeni bağımsız denetim raporunun diğer bölümleri ile ilgili Beşli Likert Ölçeği ve çoktan seçmeli tarzda hazırlanmış ifade ve sorulardan oluşmaktadır. Anketin son bölümünde katılımcıların genel özelliklerinin sorgulandığı çoktan seçmeli sorular bulunmaktadır.

İşletme yöneticileri, aracı kurum yöneticileri, denetçiler ve bankacılar için 4 farklı anket hazırlanmıştır. Diğer bölümleri aynı olan anket formlarında hedef kitleye göre genel bilgilerin istendiği son bölüm farklılık göstermiştir.

4.5.3. Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örnekleme

Araştırma kapsamında dikkate alınan denetçiler, KGK tarafından yetkilendirilmiş İstanbul'da faaliyet gösteren denetim firmalarında çalışan; 'Bağımsız Denetçi Yardımcısı', 'Bağımsız Denetçi', 'Baş Denetçi' ve 'Sorumlu Denetçi' unvanlarına sahip denetçilerden oluşmaktadır. Araştırma tarihi itibarıyla (Mart 2018) KGK tarafından yetkilendirilmiş İstanbul'da faaliyet gösteren 137 denetim firması bulunmakta ve bu denetim firmalarında yaklaşık 1400 kişi çalışmaktadır. Toplamda İstanbul iline kayıtlı yaklaşık 6300 denetçi bulunmakla birlikte yaklaşık 4900 denetçinin herhangi bir denetim firmasına bağlı olmadığı görülmüştür. Bu kesimin fiilen denetim yapmadığı düşünüldüğünden ve kurumsal bilgileri bulunmadığından

örneklem dışında tutulmuştur.⁴ Denetim firmalarına bağlı çalışan yaklaşık 1400 kişiden e-posta adreslerine ulaşılan 1057 kişiye elektronik ortamda anket ulaştırılmıştır. Sonuç olarak 165 adet cevap sağlanmış, bunlardan 147 tanesi değerlendirmeye uygun bulunarak araştırma kapsamında dikkate alınmıştır. Değerlendirmeye alınmayan 8 yanıtın bazısı yarım bırakılmış, bazısı da denetçi dışında bir kesim tarafından yanıtlanmıştır.

Görüşüne başvurulmuş işletme yöneticileri ise, BİST'e kayıtlı mali kurumlar dışındaki halka açık şirketlerin; 'Genel Müdür', 'CEO', 'Genel Müdür Yardımcısı', 'Muhasebe - İç Denetim Müdürü ve Personeli' ve diğer pozisyonlarında çalışan kişilerden oluşmaktadır. Araştırma tarihi itibarıyla (Mart 2018) BİST'e kayıtlı mali kurumlar dışında 386 adet halka açık işletme bulunmaktadır. Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda (KAP) bu 386 adet şirkete ilişkin yaklaşık 1200 yetkili kişinin ismi bulunmakta ancak bunların bir kısmının e-posta bilgileri bulunmamaktadır.⁵ E-posta bilgileri bulunan 1075 kişiye anket gönderilmiş ancak bunlardan bir kısmın e-posta adresinin hatalı olmasından dolayı toplam 974 kişiye anket ulaştırılmıştır. Sonuçta 108 geri dönüş sağlanmış, bunlardan eksik yanıtlananlar dışındaki 103 yanıt değerlendirmeye uygun bulunarak araştırma kapsamında dikkate alınmıştır.

Araştırma kapsamında dikkate alınan aracılar, BİST'e kayıtlı aracı şirketlerin yönetici ve üst düzey çalışanlarından oluşmaktadır. Araştırma tarihi itibarıyla (Mart 2018) BİST'e kayıtlı 81 adet aracı kurum bulunmaktadır ancak bunlardan 18 tanesinin çeşitli nedenlerle faaliyeti durdurulmuştur ve 2 tanesinin de iletişim bilgisine erişilememiştir. Bu nedenlerden dolayı araştırma kapsamında 61 aracı kurum dikkate alınmıştır. KAP'ta bu kurumlarda çalışan yaklaşık 600 yetkilinin ismi bulunmakla birlikte tamamının e-posta bilgileri bulunmamaktadır.⁶ E-posta bilgileri bulunan 408 kişiye anket ulaştırılmış ve 65 adet geri dönüş sağlanmıştır. Eksik bırakılan anketler elendikten sonra 62 yanıt değerlendirmeye uygun bulunarak araştırma kapsamında dikkate alınmıştır.

⁴ KGG, Yetkilendirilen Denetçiler, (Çevrimiçi), <http://bagden.kgg.gov.tr/#41>, 02.03.2018

⁵ Borsa İstanbul Şirketler, (Çevrimiçi), <https://www.kap.org.tr/tr/bist-sirketler>, 02.03.2018

⁶ Borsa İstanbul Yatırım Kuruluşları, (Çevrimiçi), <https://www.kap.org.tr/tr/sirketler/YK>, 03.03.2018

Araştırma kapsamında dikkate alınan banka çalışanlarına ait herhangi bir bilginin paylaşıldığı platform bulunmadığından, SPK'ya kayıtlı 43 bankanın genel iletişim e-postasına, kurumsal-ticari kredi tahsis birimlerine iletilmesi talebi eklenerek anket gönderilmiştir. Bazı bankaların sistemleri link içeren e-postayı kabul etmediğinden, gönderinin toplamda kaç kişiye ulaşıldığı konusunda bir bilgi sahibi olmak söz konusu olmamıştır. Toplamda 61 yanıtтан, eksik yanıtlananlar düşüldükten sonra 50 yanıt değerlendirmeye uygun bulunarak araştırma kapsamında dikkate alınmıştır.

Anket formu elektronik ortamda oluşturularak, hedef kitlenin e-posta adreslerine tek tek, çalışma hakkında genel bir açıklama ve kilit denetim konuları içeren örnek bir denetim raporu ile birlikte Nisan 2018'de gönderilmiştir. İlk gönderimleri müteakip bir ay sonra ikinci gönderimler yapılmış ve toplamda kullanılabilir 362 yanıt elde edilmiştir.

4.6. Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizi

Farklı güvenilirlik analiz yöntemleri bulunmakla birlikte bunlar arasında yaygın olarak kullananların başında Cronbach's Alpha testi gelmektedir. Çoklu veri yapısına sahip ölçeklerde kullanılan bu test, sorular arası korelasyona bağlı uyum değerini göstermektedir.⁷ Kabul edilebilir Alpha değeri sınırı 0,60 olmakla birlikte genel olarak 0,70 ve üstündeki değerler güvenilir olarak kabul edilmektedir.⁸ Araştırmada kullanılan ölçeğe ilişkin Cronbach's Alpha değeri aşağıdaki gibidir.

Cronbach's Alpha	İfade	Gözlem
,794	25	362

Görüldüğü üzere toplamda 25 ifade ve 362 yanıt için ölçeğin güvenilirliği 0,794 olarak bulunmuştur. Bu değer kabul edilebilir seviye olan 0,70'in üzerindedir ve ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir. Bunun yanında ölçekten herhangi bir

⁷ Hüner Şencan, **Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenilirlik ve Geçerlilik**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 231.

⁸ Beril Durmuş, E. Serra Yurtkoru, Murat Çinko, **Sosyal Bilimlerde SPSS'le Veri Analizi**, Beta Yayıncılık, 6. Baskı, , İstanbul, 2016, s. 89.

değer silindiğinde güvenilirlik seviyesinde önemli bir değişik olmadığından, ölçeğin kullanılabilir olduğu kabul edilmektedir.

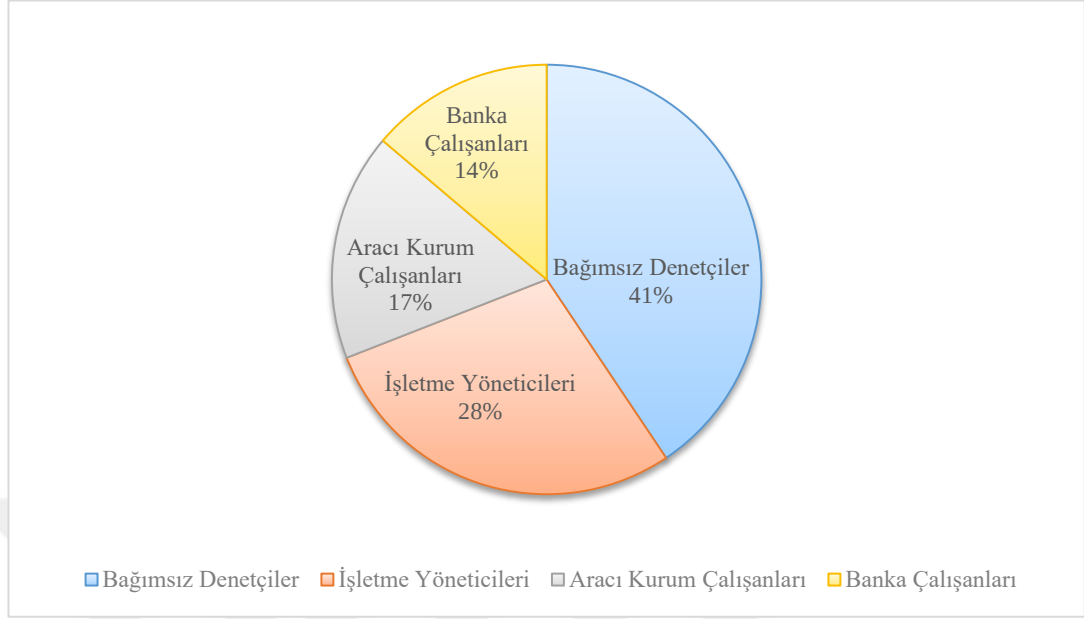
Ölçümün doğru yapılıp yapılmadığını ifade eden geçerliliğin tespit edilmesi amacıyla araştırmada kullanılan anket; araştırmanın amaçları ve kapsamı dikkate alınarak 9 akademisyen ve 4 uygulamacı tarafından veri toplama aşamasından önce incelenmiş ve bazı düzeltmeler sonucunda, anketin araştırmanın amaçlarına uygun olduğuna karar verilmiştir.

4.7. Verilerin Analizi

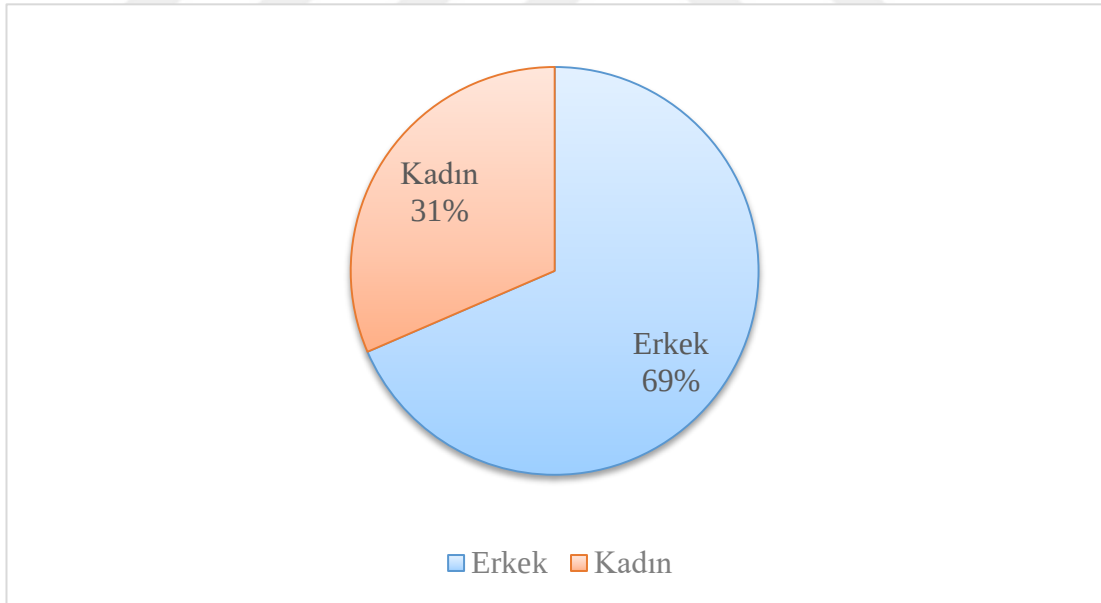
Bu bölümde öncelikle açıklayıcı istatistikler kapsamında, katılımcıların demografik bilgilerine yer verilmiş, ardından araştırmada kullanılacak istatistiksel tekniklerin belirlenmesi amacıyla normallik testine yer verilmiştir. Son bölümde PASW 18 (Predictive Analytics Software), kullanılarak uygun olan istatistiki yöntemlerle araştırma hipotezleri test edilmiştir.

4.7.1. Açıklayıcı İstatistikler

Araştırmaya 147'si denetçi (%41), 103'ü halka açık işletme yöneticisi (%28), 62'si aracı (%17) ve 50'si (%14) banka çalışanı olmak üzere toplam 362 katılımcı yanıt vermiştir. Ayrıca katılımcıların 248'i erkek (%69), 114'ü kadındır (%31).

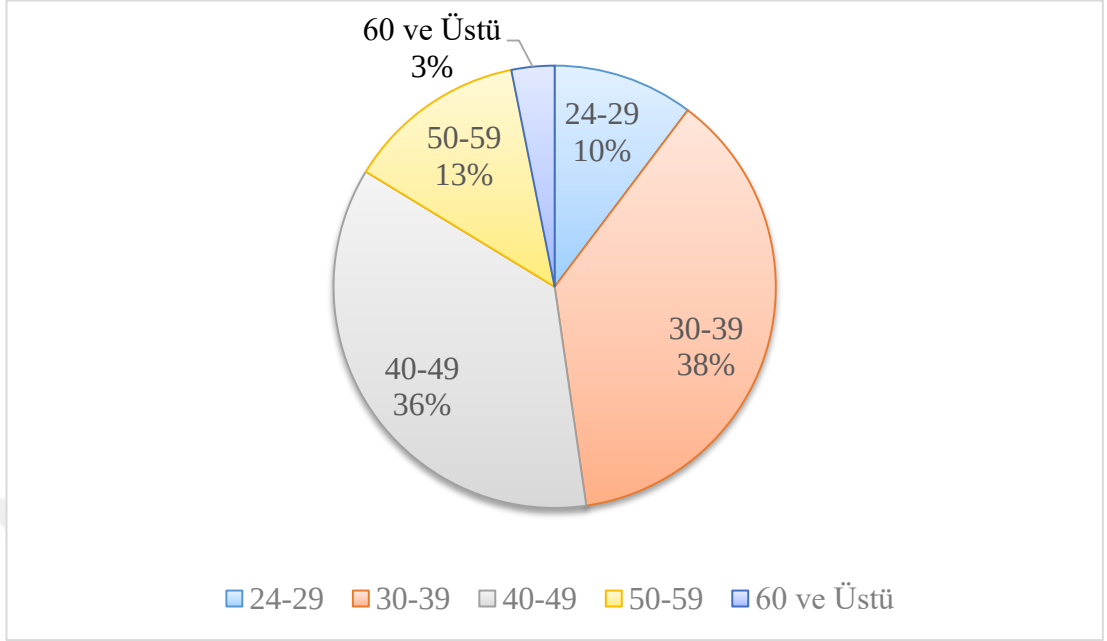


Şekil 4- 3: Katılımcıların Çalışma Alanlarına Göre Dağılımı



Şekil 4- 4: Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Araştırmaya katılanların yaşları 5 grupta izlenmiştir. Katılımcıların %10'u 24-29 yaş arasında, %38'i 30-39 yaş arasında, %36'sı 40-49 yaş arasında, %13'ü 50-59 yaş arasında ve %3'ü ise 60 yaş ve üstündedir.



Şekil 4- 5: Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımı

4.7.1.1. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Demografik Özellikleri

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden; yaş, unvan, tecrübe, cinsiyet, eğitim durumu ve çalıştığı işletmenin ortaklık yapısı olmak üzere 6 demografik soruya yanıt vermesi istenmiştir.

Tablo 4- 1: Bağımsız Denetçilerin Cinsiyete Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)
Kadın	36	24,5
Erkek	111	75,5
Toplam	147	%100

Tablo 4-1’de görüleceği üzere araştırmaya katılan denetçilerin %24,5’i Kadın, %75,5’i erkektir.

Tablo 4- 2: Bağımsız Denetçilerin Yaşa Göre Dağılımı

Yaş	Frekans	Yüzde (%)
24-29 Yaş	16	10,9
30-39 Yaş	63	42,9
40-49 Yaş	42	28,6
50-59 Yaş	13	8,8
60 Yaş ve Üstü	8	8,8
Toplam	147	%100

Araştırmaya katılan denetçilerin %10,9'u 24-29 yaş arasında, %42,9'u 30-39 yaş arasında, %28,6'sı 40-49 yaş arasındadır. 50-59 yaş ve 60 yaş ve üstü aralığında olanların oranı ise %17,2'dir.

Tablo 4- 3: Bağımsız Denetçilerin Unvanlarına Göre Dağılımı

Unvan	Frekans	Yüzde (%)
Bağımsız Denetçi Yardımcısı	21	14,2
Bağımsız Denetçi	53	36
Baş Denetçi	19	12,9
Sorumlu Denetçi	54	36,9
Toplam	147	%100

Unvanlarına göre denetçilerin; %14,2'si denetçi yardımcısı, %36'sı bağımsız denetçi, %12,9'u baş denetçi ve %36,9 ile en büyük kesim sorumlu denetçilerden oluşmaktadır.

Tablo 4- 4: Bağımsız Denetçilerin Çalışma Tecrübelerine Göre Dağılımı

Tecrübe	Frekans	Yüzde (%)
0-3 Yıl	17	11,6
4-7 Yıl	18	12,2
8-10 Yıl	25	17
11-15 Yıl	22	15
16 Yıl ve Üstü	65	44,2
Toplam	147	%100

Çalışma tecrübelerine göre denetçilerin; %11,6'sı 0-3 yıl, %12,2'si 4-7 yıl, %17'si 8-10 yıl, %15'i 11-15 yıl ve %44,2 ile en büyük kesim, 16 yıl ve üstü çalışma tecrübesine sahip olduğunu beyan etmiştir.

Tablo 4- 5: Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumuna Göre Dağılımı

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde (%)
Lisans	89	60,1
Yüksek Lisans	49	33,3
Doktora	9	6
Toplam	147	%100

Eğitim durumlarına göre denetçilerin; %60,1'i lisans, %33,3'ü yüksek lisans ve %6'sı doktora mezunudur.

Tablo 4- 6: Çalıştıkları İşletmenin Ortaklık Yapısına Göre Bağımsız Denetçilerin Dağılımı

İşletmenin Ortaklık Yapısı	Frekans	Yüzde (%)
PwC – Deloitte - PMG - E&Y	37	25,2
Uluslararası Ortaklı Şirket	52	35,4
Ulusal Bir Şirket	58	39,5
Toplam	147	%100

Çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapılarına göre denetçilerin; %25,2'si dört büyüklerde, %35,4'ü uluslararası ortaklı bir işletmede ve %39,5'i ulusal bir işletmede çalışmaktadır. Dört büyüklerle birlikte uluslararası ortaklı işletmelerde çalışanların oranı %60,5'dir.

4.7.1.2.Araştırmaya Katılan İşletme Yöneticilerinin Demografik Özellikleri

Araştırmaya katılan halka açık işletme yöneticilerinden; yaş, unvan, tecrübe, cinsiyet, eğitim durumu ve çalıştıkları işletmenin bağlı bulunduğu sektör olmak üzere 6 demografik soruya yanıt vermesi istenmiştir.

Tablo 4- 7: İşletme Yöneticilerinin Cinsiyete Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)
Kadın	32	31,1
Erkek	71	68,9
Toplam	103	%100

Araştırmaya katılan halka açık işletme yöneticilerinin %31,1'i Kadın, %68,9'u erkektir.

Tablo 4- 8: İşletme Yöneticilerinin Yaşa Göre Dağılımı

Yaş	Frekans	Yüzde (%)
24-29 Yaş	6	5,8
30-39 Yaş	36	35
40-49 Yaş	43	41,7
50-59 Yaş	16	15,5
60 Yaş ve Üstü	2	1,9
Toplam	103	%100

Araştırmaya katılan işletme yöneticilerinin %5,8'i 24-29 yaş arasında, %35'i 30-39 yaş arasında, %41,7'si 40-49 yaş arasında, %15,5'i 50-59 yaş arasında ve %1,9'u 60 yaş ve üzerindedir.

Tablo 4- 9: İşletme Yöneticilerinin Pozisyonlarına Göre Dağılımı

Pozisyon	Frekans	Yüzde (%)
Genel Müdür - CEO	3	2,9
Genel Müdür Yardımcısı	8	7,8
Finans - Muhasebe Md. - CFO	48	46,6
Finans - Muhasebe Personeli	30	29,1
İç Denetim Yöneticisi	4	3,9
İç Denetim Personeli	2	1,9
Diğer	8	7,8
Toplam	103	%100

Çalıştıkları pozisyonlara göre işletme yöneticilerinin; %2,9'u genel müdür ya da CEO, %7,8'i genel müdür yardımcısı, %46,6'sı finans-muhasebe müdürü ya da CFO, %29,1'i finans-muhasebe departmanı çalışanı, %5,8'i iç denetim çalışanıdır. Katılımcılardan %7,8'i çalıştığı pozisyonu diğer olarak belirtmiştir.

Tablo 4- 10: İşletme Yöneticilerinin Çalışma Tecrübelerine Göre Dağılımı

Tecrübe	Frekans	Yüzde (%)
0-3 Yıl	3	2,9
4-7 Yıl	5	4,9
8-10 Yıl	13	12,6
11-15 Yıl	28	27,2
16 Yıl ve Üstü	54	52,4
Toplam	103	%100

Çalışma tecrübelerine göre işletme yöneticilerinin; %2,9'u 0-3 yıl, %4,9'u 4-7 yıl, %12,6'sı 8-10 yıl, %27,2'si 11-15 yıl ve %52,4 ile en büyük kesim 16 yıl ve üstü çalışma tecrübesine sahip kişilerden oluşmaktadır.

Tablo 4- 11: İşletme Yöneticilerinin Eğitim Durumuna Göre Dağılımı

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde (%)
Ön Lisans	2	1,9
Lisans	61	59,2
Yüksek Lisans	36	35
Doktora	4	3,9
Toplam	103	%100

Eğitim durumlarına göre işletme yöneticilerinin; %1,9'u ön lisans, %59,2'si lisans, %35'i yüksek lisans ve %3,9'u doktora mezunudur.

Tablo 4- 12: İşletme Yöneticilerinin Sektörel Dağılımı

Sektör	Frekans	Yüzde (%)
Teknoloji	4	3,9
İmalat	55	53,4
Elektrik, Su, Gaz, Madencilik	13	12,6
İnşaat ve Bayındırlık	6	5,8
Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar	7	6,8
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	11	10,7
Diğer	7	6,8
Toplam	147	%100

Sektörel dağılıma göre işletme yöneticilerinin; %3,9'u teknoloji, %53,4'ü imalat, %12,6'sı enerji ve madencilik, %5,8'i inşaat, %6,8'i ticaret, lokanta ya da otel, %10,7'si ise eğitim, sağlık, spor ve diğer sosyal hizmet sektöründe çalışmaktadır. Katılımcılardan %6,8'i bağlı bulunduğu sektörü diğer olarak belirtmiştir.

4.7.1.3. Araştırmaya Katılan Aracıların Demografik Özellikleri

Araştırmaya katılan 62 aracı kurum çalışanından; yaş, unvan, tecrübe, cinsiyet ve eğitim durumu olmak üzere 5 demografik soruya yanıt vermesi istenmiştir.

Tablo 4- 13: Aracı Kurum Çalışanlarının Cinsiyete Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)
Kadın	25	40
Erkek	37	60
Toplam	62	%100

Araştırmaya katılan aracı kurum çalışanlarının %40'ı Kadın, %60'ı erkektir. Diğer gruplarla kıyaslandığında aracı kurumlarda görece yüksek kadın katılımının olduğu görülmektedir.

Tablo 4- 14: Aracı Kurum Çalışanlarının Yaşa Göre Dağılımı

Yaş	Frekans	Yüzde (%)
24-29 Yaş	4	6,5
30-39 Yaş	18	29
40-49 Yaş	29	46,8
50-59 Yaş	11	17,7
60 Yaş ve Üstü	4	6,5
Toplam	62	%100

Araştırmaya katılan aracı kurum çalışanlarının %6,5'i 24-29 yaş arasında, %29'u 30-39 yaş arasında, %46,8'i 40-49 yaş arasında, %17,7'si 50-59 yaş arasında ve %6,5'i 60 yaş ve üzerindedir.

Tablo 4- 15: Aracı Kurum Çalışanlarının Pozisyonlarına Göre Dağılımı

Pozisyon	Frekans	Yüzde (%)
Genel Müdür - CEO	5	8,1
Genel Müdür Yardımcısı	6	9,7
Finansal Kontrol Müdürü	1	1,6
Mali İşler Müdürü	4	6,5
Müdür	9	14,5
Müdür Yardımcısı	4	6,5
Müfettiş	1	1,6
Operasyon Sorumlusu	1	1,6
Risk Yönetici	3	4,8
Şube Müdürü	4	6,5
Uzman	5	8,1
Yönetici	10	16,1
Diğer	9	14,5
Toplam	62	%100

Çalıştıkları pozisyonlara göre aracı kurum çalışanlarının; %8,1'i genel müdür ya da CEO, %9,7'si genel müdür yardımcısı, %6,5'i mali işler müdürü, %14,5'i müdür, %6,5'i müdür yardımcısı, %4,8'i risk yöneticisi, %6,5'i şube müdürü, %8,1'i uzman ve %16,1'i yöneticilerden oluşmaktadır. Ayrıca birer kişi ile finansal kontrol müdürü, müfettiş ve operasyon sorumlusu katılımcıların %4,8'ini oluşturmaktadır. Katılımcılardan %14,5'i çalıştığı pozisyonu diğer olarak belirtmiştir.

Tablo 4- 16: Aracı Kurum Çalışanlarının Çalışma Tecrübelerine Göre Dağılımı

Tecrübe	Frekans	Yüzde (%)
0-3 Yıl	4	6,5
4-7 Yıl	5	8,1
8-10 Yıl	4	6,5
11-15 Yıl	5	8,1
16 Yıl ve Üstü	44	71
Toplam	62	%100

Çalışma tecrübelerine göre aracı kurum çalışanlarının; %6,5'i 0-3 yıl, %8,1'i 4-7 yıl, %6,5'i 8-10 yıl, %8,1'i, 11-15 yıl ve %71'i 16 yıl ve üstü çalışma tecrübesine sahip kişilerden oluşmaktadır. Diğer gruplarla karşılaştırıldığında tecrübesi en yüksek kesimin aracı kurum çalışanlarında olduğu görülmektedir.

Tablo 4- 17: Aracı Kurum Çalışanlarının Eğitim Durumuna Göre Dağılımı

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde (%)
Lisans	32	51,6
Yüksek Lisans	28	45,2
Doktora	2	3,2
Toplam	62	%100

Eğitim durumlarına göre aracı kurum çalışanlarının; %51,6'sı lisans, %45,2'si yüksek lisans ve %3,2'si doktora mezunudur.

4.7.1.4.Araştırmaya Katılan Bankacıların Demografik Özellikleri

Araştırmaya katılan 50 banka çalışanından; yaş, unvan, tecrübe, cinsiyet ve eğitim durumu olmak üzere 5 demografik soruya yanıt vermesi istenmiştir.

Tablo 4- 18: Bankacıların Cinsiyete Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)
Kadın	21	42
Erkek	29	58
Toplam	50	%100

Araştırmaya katılan banka çalışanlarının %42'si Kadın, %58'i erkektir. Diğer gruplar dikkate alındığından aracılarda olduğu gibi yüksek kadın katılımı dikkat çekmektedir.

Tablo 4- 19: Bankacıların Yaşa Göre Dağılımı

Yaş	Frekans	Yüzde (%)
24-29 Yaş	10	20
30-39 Yaş	26	52
40-49 Yaş	12	24
50-59 Yaş	1	2
60 Yaş ve Üstü	1	2
Toplam	50	%100

Araştırmaya katılan banka çalışanlarının %20'si 24-29 yaş arasında, %52'si 30-39 yaş arasında, %24'ü 40-49 yaş arasındadır. Birer kişi işe 50-59 yaş 60 yaş ve üzerindeki katılımcıların %4'ünü oluşturmaktadır.

Tablo 4- 20: Bankacıların Pozisyonlarına Göre Dağılımı

Pozisyon	Frekans	Yüzde (%)
İç Denetim Personeli	3	6
Mali İşler Müdürü	1	2
Müdür	8	16
Müdür Yardımcısı	1	2
Uzman	6	12
Yönetici	5	10
Uzman Yardımcısı	3	6
Portföy Yönetmen Yardımcısı	2	4
Portföy Yönetmeni	2	4
Kredi Tahsis Uzmanı	3	6
Kredi Tahsis Müdürü	4	8
Finansal Analist	2	4
Krediler Müdürü	1	2
Kurumsal Pazarlama Yetkilisi	1	2
Kredi Takip	5	10
Diğer	3	6
Toplam	50	%100

Çalıştıkları pozisyonlara göre bankacıların; iç denetim personeli, uzman yardımcısı ve kredi tahsis uzmanı pozisyonlarında çalışanlar %6’şarlık orana sahiptir. Portföy yönetmen yardımcısı, portföy yönetmeni ve finansal analist pozisyonlarında çalışanlar %4’erlik orana sahiptir. Mali işler müdürü, müdür yardımcısı, krediler müdürü ve kurumsal pazarlama pozisyonlarında çalışanlar %2’şerlik orana, müdür pozisyonunda çalışanlar %16, uzman pozisyonunda çalışanlar %12, yönetici ve kredi takip pozisyonlarında çalışanlar %10’luk orana sahiptir.

Tablo 4- 21: Bankacıların Çalışma Tecrübelerine Göre Dağılımı

Tecrübe	Frekans	Yüzde (%)
0-3 Yıl	8	16
4-7 Yıl	9	18
8-10 Yıl	9	18
11-15 Yıl	14	28
16 Yıl ve Üstü	10	20
Toplam	50	%100

Çalışma tecrübelerine göre banka çalışanlarının; %16’sı 0-3 yıl, %18’i 4-7 yıl, %18’i 8-10 yıl, %28’i, 11-15 yıl ve %20’si ise 16 yıl ve üstü çalışma tecrübesine sahip kişilerden oluşmaktadır.

Tablo 4- 22: Bankacıların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde (%)
Lisans	33	66
Yüksek Lisans	15	30
Doktora	2	4
Toplam	50	%100

Eğitim durumlarına göre banka çalışanlarının; %66’sı lisans, %30’u yüksek lisans ve %4’ü doktora mezunudur.

4.8. Analizde Kullanılacak Yöntemlerin Belirlenmesi

Araştırmanın analizinde kullanılacak istatistiki yönteme karar vermek, belirli varsayımlar dahilinde yapılmaktadır. Temelde istatistiki teknikler; parametrik testler ve parametrik olmayan testler olarak ikiye bölünmektedir. Parametrik testlerin varsayımlarının sağlanamadığı durumlarda parametrik olmayan testlere başvurulur.

Normal dağılım göstermeyen bir veriye parametrik testlerin uygulanması ulaşılan sonuçların hatalı olmasına neden olmaktadır.⁹ Verilerin normal dağılıma uygun olup olmadığını tespit etmeye yarayan bazı yöntemler bulunmakla birlikte genellikle, Kolmogorov-Smirnov (KS) ve Shapiro-Wilk (SW) testi yaygın olarak kullanılmaktadır. Kolmogorov-Smirnov testi gözlenen değerlerin herhangi bir dağılıma uyup uymadığını test etmektedir.¹⁰ Verilerin ayrı ayrı ve ortalama değerleri ili birlikte normallik analiz sonuçları Tablo 4-23'teki gibidir.

Tablo 4- 23: Normallik Testi Anlamlılık Değerleri

İfade	KS - Sig.	SW-Sig.
Kilit denetim konuları bağımsız denetimin daha şeffaf olmasını sağlayarak denetimin daha iyi anlaşılmasına imkân verecektir.	,000	,000
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi raporun iletişimsel değerini arttıracaktır.	,000	,000
Kilit denetim konuları “bağımsız denetim raporunda daha fazla bilgiye yer verilmesi çağrısına” uygun bir yanıt olmuştur.	,000	,000
Karar alıcıların ilgisini çekebilecek her türlü bilgi kilit denetim konusu olarak ele alınmalıdır.	,000	,000
Kilit denetim konuları kullanıcılar tarafından önemle dikkate alınacak bir bölümdür.	,000	,000
Bağımsız denetim raporunda çok sayıda kilit denetim konusunun olması istediğim bir durumdur.	,000	,000
Kilit denetim konuları içermeyen bağımsız denetim raporu, kilit denetim konuları içeren bağımsız denetim raporuna göre daha fazla güven verir.	,000	,000
Görüş olumlu iken kilit denetim konularına yer verilmesi, işletme hakkında olumsuz bazı yargılara sebebiyet verebilir.	,000	,000
Kilit denetim konuları finansal tabloların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.	,000	,000
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi daha kaliteli bir denetim çalışmasının yapıldığını düşündürür.	,000	,000
Hangi hususların kilit denetim konusu olacağını belirlemenin denetçi yargısına bırakılması yanlıştır.	,000	,000
Kilit denetim konularından sağlanacak fayda katlanılacak maliyetten yüksek olacaktır.	,000	,000
Kilit denetim konuları hakkında yeterince bilgi sahibiyim.	,000	,000
Yeni bağımsız denetim raporunda görüş paragrafının başa alınmasını faydalı buluyorum.	,000	,000
Görüş bölümünden sonra yer verilecek görüşün dayanakları bölümünün faydalı olacağını düşünüyorum.	,000	,000
Gerektiğinde süreklilikle ilgili hususların ayrı bir başlık ile “İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik” adı altında yer verilmesinin faydalı olacağını düşünüyorum.	,000	,000

⁹ Durmuş, Yurtkour, Çinko, **a.g.e.**, s. 183.

¹⁰ Metin Çakıcı, Adil Oğuzhan, Tuncer Öznil, **Temel İstatistik II**, yayın evi yok, 4. Baskı, İstanbul, 2003, s. 334.

Tablo 4-23: Normallik Testi Anlamlılık Değerleri (Devamı)

İfade	KS - Sig.	SW-Sig.
Yeni bağımsız denetim raporunda denetçinin isminin açıklanmasının faydalı olacağını düşünüyorum.	,000	,000
Yeni bağımsız denetim raporu, geçmişte bağımsız denetim raporuna ilişkin yöneltile eleştirilere yeterli bir çözüm sunmaktadır.	,000	,000
Yeni bağımsız denetim raporu ile bağımsız denetim faaliyeti daha şeffaf olacaktır.	,000	,000
Yeni bağımsız denetim raporunda denetçi isminin açıklanması bazı sakıncalar doğurabilir.	,000	,000
Yeni bağımsız denetim raporunun yeterli olmadığını, daha çok değişiklik içermesi gerektiğini düşünüyorum.	,000	,000
Genel olarak yeni bağımsız denetim raporunun, mevcut bağımsız denetim raporuna kıyasla daha faydalı olduğunu düşünüyorum.	,000	,000
Yeni bağımsız denetim raporunun çok gerekli olduğunu düşünmüyorum.	,000	,000
Yeni bağımsız denetim raporu hileye ilişkin daha fazla güven verecektir.	,000	,000
Mevcut bağımsız denetim raporunun yeterli olduğunu düşünüyorum.	,000	,000
Ortalama	,000	,000

Tablo 4-23 incelendiğinde anlamlılık değerlerinin 0,05'den küçük olduğu görülmektedir, bu sonuç verilerin normal dağılmadığı ve parametrik olmayan testlerin uygulanması gerektiğini ifade etmektedir.

Araştırmada incelenen birden fazla grup olduğu için hipotezlerin test edilmesinde tek yönlü varyans analizinin parametrik olmayan karşılığı olan Kruskal – Wallis H testi tercih edilmiştir. Kruskal –Wallis H testi, ikiden fazla grup arasında karşılaştırma yapılmasını sağlar.¹¹ Kruskal Wallis H testine benzer bir test olan Mann Whitney U testi, t testinin parametrik olmayan karşılığı olarak incelenen bir değişkene ait iki grup arasında fark olup olmadığını sınar.¹² Araştırmada gruplar arasında genel olarak anlamlı bir fark bulunup bulunmadığını (hipotezler) tespit etmek için Kruskal-Wallis H testi, ikili gruplar arasındaki farkları incelemek amacıyla Mann Whitney U testi tercih edilmiştir.

¹¹ Şeref Kalaycı, **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikler**, Dinamik Akademi, 8. Baskı, Ankara, 2017, s. 106.

¹² Yahşi Yazıcıoğlu, Samiye Erdoğan, **SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Detay Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara, 2014, s. 290.

4.9.Katılımcıların Yanıtlarına İlişkin Frekans, Ortalama ve Standart Sapmalar

Bu kısımda araştırmaya katılan kesimlerin ankete verdikleri yanıtların; frekans dağılımlarına, ortalamalarına ve standart sapmalarına yer verilmiştir. Ankette yer alan ifadeler 5’li Likert kullanılarak aşağıdaki gibi kodlanmıştır;

1- Kesinlikle Katılmıyorum

2- Katılmıyorum

3- Kararsızım

4- Katılıyorum

5- Kesinlikle Katılıyorum

Olumsuz yargı içeren ifadeler, ters skora ile düzeltilmiş şekliyle dikkate alınarak ele alınmış ve bu ifadeler altı çizili olarak belirtilmiştir.

4.9.1. Bağımsız Denetçilerin Yanıtlarına İlişkin Frekans, Ortalama ve Standart Sapmalar

Araştırmaya katılan 147 bağımsız denetçinin verdikleri yanıtların dağılımları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4- 24: Bağımsız Denetçilerin Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Algıları

Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Kilit denetim konuları bağımsız denetimin daha şeffaf olmasını sağlayarak denetimin daha iyi anlaşılmasına imkân verecektir.	3	8	8	63	65	4,22	,925
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi raporun iletişimsel değerini arttıracaktır.	1	5	14	63	64	4,25	,818
Kilit denetim konuları “bağımsız denetim raporunda daha fazla bilgiye yer verilmesi çağrısına” uygun bir yanıt olmuştur.	2	4	20	70	51	4,12	,840

Tablo 4-24: Bağımsız Denetçilerin Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Algıları (Devamı)

Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Karar alıcıların ilgisini çekebilecek her türlü bilgi kilit denetim konusu olarak ele alınmalıdır.	6	31	30	33	47	3,57	1,25
Kilit denetim konuları kullanıcılar tarafından önemle dikkate alınacak bir bölümdür.	1	10	22	59	55	4,07	,926
Bağımsız denetim raporunda çok sayıda kilit denetim konusunun olması istediğim bir durumdur.	15	32	40	37	23	3,14	1,22
<u>Kilit denetim konuları içermeyen bağımsız denetim raporu, kilit denetim konuları içeren bağımsız denetim raporuna göre daha fazla güven verir.</u>	<u>21</u>	<u>27</u>	<u>22</u>	<u>27</u>	<u>50</u>	<u>3,39</u>	<u>1,46</u>
Kilit denetim konuları finansal tabloların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.	5	13	14	71	44	3,93	1,02
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi daha kaliteli bir denetim çalışmasının yapıldığını düşündürür.	15	15	25	57	35	3,56	1,24
Kilit denetim konularından sağlanacak fayda katlanılacak maliyetten yüksek olacaktır.	22	23	35	45		3,15	1,28
Ortalama	-	-	-	-	-	3,73	,06

Bağımsız denetçilerin, kilit denetim konularına bağımsız denetim raporunda yer verilmesinin faydalı olup olmayacağına ilişkin verdikleri 10 ifadeye ilişkin ortalama ve standart sapmalar Tablo 4-24'deki gibidir. Bu veriler incelendiğinde bağımsız denetçilerin en yüksek katılımının (4,25) kilit denetim konularının, denetim raporunun iletişimsel değerini artırma üzerindeki etkisine ilişkin olduğu görülmektedir. En düşük katılım ise (3,14) denetim raporunda yer verilmesi gereken kilit denetim konusu sayısına ilişkin olmuştur, denetçiler fazla sayıda kilit denetim konusu bildirilmesi konusunda kararsız bir tutum ortaya koymuştur. Ayrıca en yüksek standart sapmanın, kilit denetim konusuna yer vermenin, denetim raporunun güvenilirliğine ilişkin etkisine yönelik ifade de olduğu görülmüştür. Genel olarak kilit denetim konusunun

faýdasına işlişin 10 ifadenin yer aldığı bu bۆlۆmۆn ortalaması (3,73) ile denetçiler kararsızlıkla katılıyorum arasında bir gۆrۆř bildirmiştir.

Tablo 4- 25: Bağımsız Denetçilerin Kilit Denetim Konularının Belirlenme Biçimine İlişkin Algıları

Kilit Denetim Konularının Belirlenme ve Denetim Raporunda Yer Verilme Biçimine İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Görüş olumlu iken kilit denetim konularına yer verilmesi, işletme hakkında olumsuz bazı yargılara sebebiyet verebilir.	13	31	37	27	39	3,32	1,309
Hangi hususların kilit denetim konusu olacağını belirlemenin denetçi yargısına bırakılması yanlıştır.	16	14	24	35	58	3,71	1,350
Ortalama	-	-	-	-	-	3,52	1,038

Bağımsız denetçilerin, standardın ۆn gۆrdۆęü kilit denetim konularının ele alınma biçiminin uygun olup olmadığına işlişin 2 ifadeye verdikleri yanıtların ortalama ve standart sapmaları Tablo 4-25’deki gibidir. Bu veriler incelendiğinde, bağımsız denetçiler gۆrۆř olumlu iken, kilit denetim konusuna yer verilmesinin, işletme ۆzerinde olumsuz intiba yaratıp yaratmayacağına işlişin ifadeye kararsızlığa yakın (3,32) bir gۆrۆř bildirdikleri gۆrۆlmüştür. Bağımsız denetçiler, kilit denetim konularının belirlenmesinin denetçi yargısı dahilinde ele alınmasına (3,71) kararsızlıkla katılıyorum arasında bir gۆrۆř ifade etmişlerdir. Genel olarak denetçiler, kilit denetim konusunun ele alınma biçimine işlişin 2 ifadenin yer aldığı bu bۆlۆme, (3,51) kararsızlıkla katılıyorum arasında bir gۆrۆř ifade etmişlerdir.

Tablo 4- 26: Bağımsız Denetçilerin Gۆrۆř Paragrafına İlişkin Algıları

Görüş Paragrafının Denetim Raporunda Başa Alınmasına İlişkin İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Yeni bağımsız denetim raporunda görüş paragrafının başa alınmasını faydalı buluyorum.	4	7	40	44	52	3,90	1,029

Görüş paragrafının, yeni bağımsız denetim raporunda en başa alınmasının, faydalı olup olmayacağına ilişkin denetçiler, bu değişikliği faydalı (3,9) buldukları yanıtını vermişlerdir.

Tablo 4- 27: Bağımsız Denetçilerin Görüşün Dayanağı Paragrafına İlişkin Algıları

Denetim Raporunda Görüşün Dayanağı Paragrafına Yer Verilmesine İlişkin İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Görüş bölümünden sonra yer verilecek görüşün dayanakları bölümünün faydalı olacağını düşünüyorum.	2	9	24	64	48	4	9,29

Ayrı bir başlık altında ve görüş paragrafından hemen sonra yer verilecek olan görüşün dayanağı paragrafının, faydalı olup olmayacağına ilişkin denetçiler, görüşün dayanağı paragrafına yer verilmesini faydalı (4) buldukları yanıtını vermişlerdir.

Tablo 4- 28: Bağımsız Denetçilerin Denetim Raporunda Denetçi İsmine Açıklanmasına İlişkin Algıları

Denetim Raporunda Denetçi İsmine Yer Verilmesine İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Yeni bağımsız denetim raporunda denetçinin isminin açıklanmasının faydalı olacağını düşünüyorum.	8	11	44	43	41	3,67	1,125
Yeni bağımsız denetim raporunda denetçi isminin açıklanması bazı sakıncalar doğurabilir.	11	17	36	49	34	3,53	1,183
Ortalama	-	-	-	-	-	3,59	,944

Denetim raporunda, denetçi ismine yer verilmesinin, uygun olup olmayacağını sorgulayan 2 ifadeye ilişkin, denetçilerin verdikleri yanıtların ortalamaları (3,59) kararsızlıkla katılıyorum arasındadır.

Tablo 4- 29: Bağımsız Denetçilerin Süreklilik Paragrafına İlişkin Algıları

Denetim Raporunda Gerektiğinde Süreklilik ile İlgili Ayrı Bir Paragrafa Yer Verilmesine İlişkin İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Gerektiğinde süreklilikle ilgili hususların ayrı bir başlık ile “İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik” adı altında yer verilmesinin faydalı olacağını düşünüyorum.	1	2	26	56	62	4,20	,825

Denetim raporunda, işletmenin sürekliliğine ilişkin hususlara, gerektiğinde ayrı bir başlık altında yer verilmesinin, faydalı olup olmayacağına ilişkin denetçiler, süreklilik paragrafını (4,2) faydalı bulduklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 4- 30: Bağımsız Denetçilerin Bir Bütün Olarak Yeni Bağımsız Denetim Raporuna İlişkin Algıları

Bir Bütün Olarak Yeni Bağımsız Denetim Raporunun Faydasına İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Yeni bağımsız denetim raporu, geçmişte bağımsız denetim raporuna ilişkin yöneltilen eleştirilere yeterli bir çözüm sunmaktadır.	4	16	67	51	9	3,31	,849
Yeni bağımsız denetim raporu ile bağımsız denetim faaliyeti daha şeffaf olacaktır.	5	12	41	63	26	3,63	,946
<u>Yeni bağımsız denetim raporunun yeterli olmadığını, daha çok değişiklik içermesi gerektiğini düşünüyorum.</u>	<u>5</u>	<u>28</u>	<u>66</u>	<u>37</u>	<u>11</u>	<u>3,14</u>	<u>,928</u>
Genel olarak yeni bağımsız denetim raporunun, mevcut bağımsız denetim raporuna kıyasla daha faydalı olduğunu düşünüyorum.	3	5	25	75	39	3,97	,871
<u>Yeni bağımsız denetim raporunun çok gerekli olduğunu düşünmüyorum.</u>	<u>9</u>	<u>19</u>	<u>31</u>	<u>52</u>	<u>36</u>	<u>3,59</u>	<u>1,169</u>
<u>Mevcut bağımsız denetim raporunun yeterli olduğunu düşünüyorum.</u>	<u>6</u>	<u>22</u>	<u>54</u>	<u>42</u>	<u>23</u>	<u>3,36</u>	<u>1,047</u>
Ortalama	-	-	-	-	-	3,50	,598

Genel olarak yeni bağımsız denetim raporunun, faydalı olup olmayacağına ilişkin 6 ifadenin yer aldığı bu bölüme denetçiler, (3,5) kararsızlıkla katılıyorum arasında bir yanıt vermişlerdir. Bu bölümde en yüksek katılımın, yeni bağımsız

denetim raporunun eski bağımsız denetim raporundan daha faydalı olacağı konusundaki (3,97) ifadeye olmuştur.

4.9.2. Halka Açık İşletme Yöneticilerinin Yanıtlarına İlişkin Frekans, Ortalama ve Standart Sapmalar

Araştırmaya katılan 103 halka açık işletme yöneticisinin ankete ilişkin verdikleri yanıtların dağılımları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4- 31: İşletme Yöneticilerinin Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Algıları

Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Kilit denetim konuları bağımsız denetimin daha şeffaf olmasını sağlayarak denetimin daha iyi anlaşılmasına imkân verecektir.	3	5	15	49	31	3,97	,954
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi raporun iletişimsel değerini arttıracaktır.	1	8	16	49	29	3,94	,916
Kilit denetim konuları “bağımsız denetim raporunda daha fazla bilgiye yer verilmesi çağrısına” uygun bir yanıt olmuştur.	3	7	21	41	31	3,87	1,016
Karar alıcıların ilgisini çekebilecek her türlü bilgi kilit denetim konusu olarak ele alınmalıdır.	6	13	26	29	29	3,60	1,191
Kilit denetim konuları kullanıcılar tarafından önemle dikkate alınacak bir bölümdür.	2	5	19	40	37	4,02	,960
Bağımsız denetim raporunda çok sayıda kilit denetim konusunun olması istediğim bir durumdur.	8	26	26	29	14	3,15	1,175
<u>Kilit denetim konuları içermeyen bağımsız denetim raporu, kilit denetim konuları içeren bağımsız denetim raporuna göre daha fazla güven verir.</u>	<u>9</u>	<u>29</u>	<u>15</u>	<u>20</u>	<u>30</u>	<u>3,32</u>	<u>1,38</u>
Kilit denetim konuları finansal tabloların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.	5	10	18	47	23	3,71	1,072
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi daha kaliteli bir denetim çalışmasının yapıldığını düşündürür.	6	7	24	45	21	3,66	1,062
Kilit denetim konularından sağlanacak fayda katlanılacak maliyetten yüksek olacaktır.	9	19	24	37	14	3,27	1,173
Ortalama	-	-	-	-	-	3,65	,641

Tablo 4-31 incelendiğinde işletme yöneticilerinin, kilit denetim konularının faydası hakkındaki ifadeler arasında, en yüksek katılımı (4,02) kilit denetim konularının önemle dikkate alınacak bir bölüm olmaması ile ilgili ifadeye ilişkindir. En düşük katılım ise (3,15) denetim raporunda yer verilmesi gereken kilit denetim konusu sayısına ilişkin olmuştur, işletme yöneticileri fazla sayıda kilit denetim konusu bildirilmesi konusunda, kararsız bir tutum ortaya koymuştur. Genel olarak kilit denetim konusunun faydasına ilişkin 10 ifadenin yer aldığı bu bölüme işletme yöneticileri (3,65) kararsızlıkla katılıyorum arasında bir görüş bildirmiştir.

Tablo 4- 32: İşletme Yöneticilerinin Kilit Denetim Konularının Belirlenme Biçimine İlişkin Algıları

Kilit Denetim Konularının Belirlenme ve Denetim Raporunda Yer Verilme Biçimine İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
<u>Görüş olumlu iken kilit denetim konularına yer verilmesi, işletme hakkında olumsuz bazı yargılara sebebiyet verebilir.</u>	<u>3</u>	<u>21</u>	<u>25</u>	<u>28</u>	<u>26</u>	<u>3,51</u>	<u>1,162</u>
<u>Hangi hususların kilit denetim konusu olacağını belirlemenin denetçi yargısına bırakılması yanlıştır.</u>	<u>20</u>	<u>19</u>	<u>28</u>	<u>24</u>	<u>12</u>	<u>2,89</u>	<u>1,29</u>
Ortalama	-	-	-	-	-	3,20	,958

İşletme yöneticilerinin, standardın ön gördüğü kilit denetim konularının ele alınma biçiminin uygunluğuna ilişkin, 2 ifadeye verdikleri yanıtların ortalamaları incelendiğinde; görüş olumlu iken, kilit denetim konusuna yer verilmesinin işletme üzerinde olumsuz intiba yaratıp yaratmayacağına ilişkin ifadeye kararsızlıkla katılıyorum arasında (3,51) bir görüş bildirdikleri görülmüştür. Kilit denetim konularının belirlenmesinin, denetçi yargısı dahilinde ele alınmasına ilişkin işletme yöneticileri, (2,89) kararsıza yakın bir görüş ifade etmişlerdir. Genel olarak kilit denetim konusunun ele alınma biçimine ilişkin 2 ifadenin yer aldığı bu bölüme işletme yöneticileri, (3,20) kararsızlığa yakın bir görüş ifade etmişlerdir.

Tablo 4- 33: İşletme Yöneticilerinin Görüş Paragrafına İlişkin Algıları

Görüş Paragrafının Denetim Raporunda Başa Alınmasına İlişkin İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Yeni bağımsız denetim raporunda görüş paragrafının başa alınmasını faydalı buluyorum.	3	7	34	34	25	3,69	1,01

Görüş paragrafının bağımsız denetim raporunda en başa alınmasının faydalı olup olmayacağına ilişkin ifadeye işletme yöneticileri kararsızlıkla katılıyorum arasında (3,69) bir yanıt vermişlerdir.

Tablo 4- 34: İşletme Yöneticilerinin Görüşün Dayanağı Paragrafına İlişkin Algıları

Denetim Raporunda Görüşün Dayanağı Paragrafına Yer Verilmesine İlişkin İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Görüş bölümünden sonra yer verilecek görüşün dayanakları bölümünün faydalı olacağını düşünüyorum.	2	4	22	50	25	3,89	,885

Ayrı bir başlık altında ve görüş paragrafından hemen sonra yer verilecek olan görüşün dayanağı paragrafının faydalı olup olmayacağına ilişkin işletme yöneticileri katılıyorumu yakın (3,89) bir yanıt vererek bu bölümü faydalı bulduklarını ortaya koymuşlardır.

Tablo 4- 35: İşletme Yöneticilerinin Denetim Raporunda Denetçi İsmine Açıklanmasına İlişkin Algıları

Denetim Raporunda Denetçi İsmine Yer Verilmesine İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Yeni bağımsız denetim raporunda denetçinin isminin açıklanmasının faydalı olacağını düşünüyorum.	5	11	27	39	21	3,58	1,080
Yeni bağımsız denetim raporunda denetçi isminin açıklanması bazı sakıncalar doğurabilir.	9	10	26	35	23	3,51	1,195
Ortalama	-	-	-	-	-	3,54	,932

Denetim raporunda, denetçi ismine yer verilmesinin uygun olup olmayacağını sorgulayan 2 ifadeye ilişkin, işletme yöneticilerinin verdikleri yanıtların ortalamaları (3,54) kararsızlıkla katılıyorum arasındadır.

Tablo 4- 36: İşletme Yöneticilerinin Süreklilik Paragrafına İlişkin Algıları

Denetim Raporunda Gerektiğinde Süreklilik ile İlgili Ayrı Bir Paragrafa Yer Verilmesine İlişkin İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Gerektiğinde süreklilikle ilgili hususların ayrı bir başlık ile “İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik” adı altında yer verilmesinin faydalı olacağını düşünüyorum.	4	7	29	39	24	3,70	1,027

Denetim raporunda, işletmenin sürekliliğine ilişkin hususlara, gerektiğinde ayrı bir başlık altında yer verilmesinin, faydalı olup olmayacağına ilişkin denetçiler, (3,7) kararsızlıkla katılıyorum arasında bir yanıt vermişlerdir.

Tablo 4- 37: İşletme Yöneticilerinin Bir Bütün Olarak Yeni Denetim Raporuna İlişkin Algıları

Bir Bütün Olarak Yeni Bağımsız Denetim Raporunun Faydasına İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Yeni bağımsız denetim raporu, geçmişte bağımsız denetim raporuna ilişkin yöneltilen eleştirilere yeterli bir çözüm sunmaktadır.	4	16	44	33	6	3,20	,911
Yeni bağımsız denetim raporu ile bağımsız denetim faaliyeti daha şeffaf olacaktır.	3	10	36	44	10	3,47	,905
<u>Yeni bağımsız denetim raporunun yeterli olmadığını, daha çok değişiklik içermesi gerektiğini düşünüyorum.</u>	<u>10</u>	<u>14</u>	<u>49</u>	<u>28</u>	<u>2</u>	<u>2,98</u>	<u>,939</u>
Genel olarak yeni bağımsız denetim raporunun, mevcut bağımsız denetim raporuna kıyasla daha faydalı olduğunu düşünüyorum.	2	7	24	56	14	3,71	,859
<u>Yeni bağımsız denetim raporunun çok gerekli olduğunu düşünmüyorum.</u>	<u>4</u>	<u>9</u>	<u>24</u>	<u>41</u>	<u>25</u>	<u>3,71</u>	<u>1,051</u>
<u>Mevcut bağımsız denetim raporunun yeterli olduğunu düşünüyorum.</u>	<u>5</u>	<u>16</u>	<u>31</u>	<u>41</u>	<u>10</u>	<u>3,33</u>	<u>1,015</u>
Ortalama	-	-	-	-	-	3,40	,550

Genel olarak yeni bağımsız denetim raporunun, faydalı olup olmayacağına ilişkin 6 ifadenin yer aldığı bu bölüme, işletme yöneticileri (3,4) kararsızlığa yakın bir yanıt vermişlerdir. Bu bölüme yönelik en yüksek katılımın, yeni bağımsız denetim raporunun eski rapora göre daha faydalı olacağı konusundaki ifadeye (3,71) ilişkin olduğu görülmüştür.

4.9.3. Aracı Kurum Yöneticilerinin Yanıtlarına İlişkin Frekans, Ortalama ve Standart Sapmalar

Araştırmaya katılan 62 aracı kurum yöneticisinin ankete ilişkin verdikleri yanıtların dağılımları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4- 38: Aracı Kurum Çalışanlarının Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Algıları

Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Kilit denetim konuları bağımsız denetimin daha şeffaf olmasını sağlayarak denetimin daha iyi anlaşılmasına imkân verecektir.	0	1	10	26	25	4,21	,771
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi raporun iletişimsel değerini arttıracaktır.	0	0	8	28	26	4,29	,687
Kilit denetim konuları “bağımsız denetim raporunda daha fazla bilgiye yer verilmesi çağrısına” uygun bir yanıt olmuştur.	0	1	8	34	19	4,15	,698
Karar alıcıların ilgisini çekebilecek her türlü bilgi kilit denetim konusu olarak ele alınmalıdır.	0	5	14	17	26	4,03	,991
Kilit denetim konuları kullanıcılar tarafından önemle dikkate alınacak bir bölümdür.	0	2	6	30	24	4,23	,756
Bağımsız denetim raporunda çok sayıda kilit denetim konusunun olması istediğim bir durumdur.	2	6	15	28	11	3,65	,993
<u>Kilit denetim konuları içermeyen bağımsız denetim raporu, kilit denetim konuları içeren bağımsız denetim raporuna göre daha fazla güven verir.</u>	<u>17</u>	<u>11</u>	<u>10</u>	<u>14</u>	<u>10</u>	<u>2,82</u>	<u>1,465</u>
Kilit denetim konuları finansal tabloların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.	1	4	13	25	19	3,92	,963
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi daha kaliteli bir denetim çalışmasının yapıldığını düşündürür.	0	3	8	33	18	4,06	,787
Kilit denetim konularından sağlanacak fayda katlanılacak maliyetten yüksek olacaktır.	3	9	14	28	8	3,47	1,051
Ortalama	-	-	-	-	-	3,88	,484

Aracı kurum çalışanları, kilit denetim konularının faydasına ilişkin 10 ifadenin yer aldığı bu bölüme, (3,88) katılıyorumu yakın bir yanıt vererek kilit denetim konularını faydalı bulduklarını ortaya koymuşlardır. Bu bölümdeki en yüksek katılım, (4,23) kilit denetim konularının, denetim raporunun iletişimsel değerini artırmasına ilişkin ifadeye olduğu görülmüştür.

Tablo 4- 39: Aracı Kurum Çalışanlarının Kilit Denetim Konularının Belirlenme Biçimine İlişkin Algıları

Kilit Denetim Konularının Belirlenme ve Denetim Raporunda Yer Verilme Biçimine İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
<u>Görüş olumlu iken kilit denetim konularına yer verilmesi, işletme hakkında olumsuz bazı yargılara sebebiyet verebilir.</u>	4	17	20	14	7	3,04	1,107
<u>Hangi hususların kilit denetim konusu olacağını belirlemenin denetçi yargısına bırakılması yanlıştır.</u>	15	13	24	7	3	2,51	1,127
Ortalama	-	-	-	-	-	2,78	,837

Standardın ön gördüğü kilit denetim konularının ele alınma biçiminin uygunluğuna ilişkin, araçların yanıtlarının ortalamaları incelendiğinde; görüş olumlu iken, kilit denetim konusuna yer verilmesinin, işletme üzerinde olumsuz intiba yaratıp yaratmayacağına ilişkin ifadeye araçlar, kararsız (3,04) bir görüş bildirmişlerdir. Kilit denetim konularının belirlenmesinin, denetçi yargısı dahilinde ele alınmasına ilişkin aracı kurum çalışanları (2,51) kararsızlıkla katılmıyorum arasında bir görüş ifade etmişlerdir. Genel olarak kilit denetim konusunun ele alınma biçimine ilişkin 2 ifadenin yer aldığı bu bölüme işletme yöneticileri (2,78) kararsızlıkla katılmıyorum arasında bir görüş ifade etmişlerdir.

Tablo 4- 40: Aracı Kurum Çalışanlarının Görüş Paragrafına İlişkin Algıları

Görüş Paragrafının Denetim Raporunda Başa Alınmasına İlişkin İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Yeni bağımsız denetim raporunda görüş paragrafının başa alınmasını faydalı buluyorum.	2	2	16	31	11	3,76	,900

Görüş paragrafının bağımsız denetim raporunda en başa alınmasının faydalı olup olmayacağına ilişkin ifadeye aracı kurum çalışanları katılıyorumu yakın (3,76) bir yanıt vererek bu değişikliği faydalı bulduklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 4- 41: Aracı Kurum Çalışanlarının Görüşün Dayanağı Paragrafına İlişkin Algıları

Denetim Raporunda Görüşün Dayanağı Paragrafına Yer Verilmesine İlişkin İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Görüş bölümünden sonra yer verilecek görüşün dayanakları bölümünün faydalı olacağını düşünüyorum.	0	2	12	41	7	3,85	,649

Ayrı bir başlık altında ve görüş paragrafından hemen sonra yer verilecek olan görüşün dayanağı paragrafının faydalı olup olmayacağına ilişkin ifadeye aracı kurum çalışanları katılıyorumda yakın (3,85) bir yanıt vererek bu bölümü faydalı bulduklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 4- 42: Aracı Kurum Çalışanlarının Denetim Raporunda Denetçi İsminin Açıklanmasına İlişkin Algıları

Denetim Raporunda Denetçi İsmine Yer Verilmesine İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Yeni bağımsız denetim raporunda denetçinin isminin açıklanmasının faydalı olacağını düşünüyorum.	5	2	14	31	10	3,63	1,059
<u>Yeni bağımsız denetim raporunda denetçi isminin açıklanması bazı sakıncalar doğurabilir.</u>	<u>4</u>	<u>12</u>	<u>15</u>	<u>22</u>	<u>9</u>	<u>3,32</u>	<u>1,141</u>
Ortalama	-	-	-	-	-	3,47	,959

Denetim raporunda, denetçi ismine yer verilmesinin uygunluğuna ilişkin ifadelere aracı kurum çalışanları (3,47) kararsızlıkla katılıyorum arasında bir görüş bildirmişlerdir.

Tablo 4- 43: Aracı Kurum Çalışanlarının Süreklilik Paragrafına İlişkin Algıları

Denetim Raporunda Gerektiğinde Süreklilik ile İlgili Ayrı Bir Paragrafa Yer Verilmesine İlişkin İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Gerektiğinde süreklilikle ilgili hususların ayrı bir başlık ile “İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik” adı altında yer verilmesinin faydalı olacağını düşünüyorum.	0	4	19	33	6	3,66	,745

Denetim raporunda, işletmenin sürekliliğine ilişkin hususlara, gerektiğinde ayrı bir başlık altında yer verilmesinin, faydalı olup olmayacağına ilişkin aracı kurum çalışanları, (3,66) kararsızlıkla katılıyorum arasında bir yanıt vermişlerdir.

Tablo 4- 44: Aracı Kurum Çalışanlarının Bir Bütün Olarak Yeni Denetim Raporuna İlişkin Algıları

Bir Bütün Olarak Yeni Bağımsız Denetim Raporunun Faydasına İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Yeni bağımsız denetim raporu, geçmişte bağımsız denetim raporuna ilişkin yöneltilen eleştirilere yeterli bir çözüm sunmaktadır.	0	5	23	32	2	3,50	,695
Yeni bağımsız denetim raporu ile bağımsız denetim faaliyeti daha şeffaf olacaktır.	0	3	18	25	16	3,87	,859
<u>Yeni bağımsız denetim raporunun yeterli olmadığını, daha çok değişiklik içermesi gerektiğini düşünüyorum.</u>	<u>2</u>	<u>11</u>	<u>32</u>	<u>15</u>	<u>2</u>	<u>3,06</u>	<u>,827</u>
Genel olarak yeni bağımsız denetim raporunun, mevcut bağımsız denetim raporuna kıyasla daha faydalı olduğunu düşünüyorum.	0	2	15	35	10	3,85	,721
<u>Yeni bağımsız denetim raporunun çok gerekli olduğunu düşünmüyorum.</u>	<u>15</u>	<u>21</u>	<u>14</u>	<u>12</u>	<u>0</u>	<u>2,37</u>	<u>1,059</u>
<u>Mevcut bağımsız denetim raporunun yeterli olduğunu düşünüyorum.</u>	<u>2</u>	<u>9</u>	<u>20</u>	<u>23</u>	<u>8</u>	<u>3,41</u>	<u>1,00</u>
Ortalama	-	-	-	-	-	3,34	,312

Genel olarak yeni bağımsız denetim raporunun, faydalı olup olmayacağına ilişkin 6 ifadenin yer aldığı bu bölüme aracı kurum çalışanları, (3,34) kararsızlığa yakın bir yanıt vermişlerdir. İfadeler arasındaki en yüksek katılımın yeni bağımsız

denetim raporunun bağımsız denetimin şeffaflığını arttıracakı konusundaki ifadeye ilişkin olmuştur.

4.9.4. Banka Çalışanlarının Yanıtlarına İlişkin Frekans, Ortalama ve Standart Sapmalar

Araştırmaya katılan 50 banka çalışanının ankete ilişkin verdikleri yanıtların dağılımları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4- 45: Bankacıların Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Algıları

Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Kilit denetim konuları bağımsız denetimin daha şeffaf olmasını sağlayarak denetimin daha iyi anlaşılmasına imkân verecektir.	1	0	5	24	20	4,24	,797
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi raporun iletişimsel değerini arttıracaktır.	0	2	6	28	14	4,08	,752
Kilit denetim konuları “bağımsız denetim raporunda daha fazla bilgiye yer verilmesi çağrısına” uygun bir yanıt olmuştur.	0	2	7	23	18	4,14	,808
Karar alıcıların ilgisini çekebilecek her türlü bilgi kilit denetim konusu olarak ele alınmalıdır.	0	6	11	18	15	3,84	,997
Kilit denetim konuları kullanıcılar tarafından önemle dikkate alınacak bir bölümdür.	0	1	9	21	19	4,16	,792
Bağımsız denetim raporunda çok sayıda kilit denetim konusunun olması istediğim bir durumdur.	1	6	6	22	15	3,88	1,043
<u>Kilit denetim konuları içermeyen bağımsız denetim raporu, kilit denetim konuları içeren bağımsız denetim raporuna göre daha fazla güven verir.</u>	<u>8</u>	<u>9</u>	<u>6</u>	<u>11</u>	<u>16</u>	<u>3,36</u>	<u>1,495</u>
Kilit denetim konuları finansal tabloların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.	0	0	6	27	17	4,22	,648
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi daha kaliteli bir denetim çalışmasının yapıldığını düşündürür.	0	4	5	27	14	4,02	,845
Kilit denetim konularından sağlanacak fayda katlanılacak maliyetten yüksek olacaktır.	2	7	10	20	11	3,62	1,105
Ortalama	-	-	-	-	-	3,95	,548

Bankacılar, kilit denetim konularının faydasına ilişkin 10 ifadenin yer aldığı bu bölüme, (3,95) katılıyorum yanıtını vererek, kilit denetim konularını faydalı bulduklarını ortaya koymuşlardır. Bu bölümdeki en yüksek katılım, (4,24) kilit denetim konularının, denetimin şeffaflığını ve anlaşılabilirliğini arttırmasına ilişkin ifadeye olduğu görülmüştür.

Tablo 4- 46: Bankacıların Kilit Denetim Konularının Belirlenme Biçimine İlişkin Algıları

Kilit Denetim Konularının Belirlenme ve Denetim Raporunda Yer Verilme Biçimine İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
<u>Görüş olumlu iken kilit denetim konularına yer verilmesi, işletme hakkında olumsuz bazı yargılara sebebiyet verebilir.</u>	2	6	18	13	11	3,50	1,092
<u>Hangi hususların kilit denetim konusu olacağını belirlemenin denetçi yargısına bırakılması yanlıştır.</u>	5	10	22	11	2	2,90	,994
Ortalama	-	-	-	-	-	3,20	,735

Kilit denetim konularının, ISA 701 standardının ön gördüğü ele alınma biçimine ilişkin, bankacıların verdikleri yanıtların ortalamaları incelendiğinde; görüş olumlu iken, kilit denetim konusuna yer verilmesinin, işletme üzerinde olumsuz intiba yaratıp yaratmayacağına ilişkin ifadeye bankacıların, kararsızlıkla katılıyorum arasında (3,50) bir görüş bildirdikleri görülmüştür. Kilit denetim konularının belirlenmesinin denetçi yargısı dahilinde ele alınmasına ilişkin bankacılar, (2,90) kararsızlıkla katılmıyorum arasında bir görüş ifade etmişlerdir. Genel olarak kilit denetim konusunun ele alınma biçimine ilişkin, ifadelerin yer aldığı bu bölüme bankacılar, (3,20) kararsızlığa yakın bir görüş ifade etmişlerdir.

Tablo 4- 47: Bankacıların Görüş Paragrafına İlişkin Algıları

Görüş Paragrafının Denetim Raporunda Başa Alınmasına İlişkin İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Yeni bağımsız denetim raporunda görüş paragrafının başa alınmasını faydalı buluyorum.	4	3	11	21	11	3,64	1,139

Görüş paragrafının, bağımsız denetim raporunda başa alınmasının, faydalı olup olmayacağına ilişkin ifadeye bankacılar, katılıyorduma yakın (3,76) bir yanıt vererek bu bölümü faydalı bulduklarını göstermişlerdir.

Tablo 4- 48: Bankacıların Görüşün Dayanağı Paragrafına İlişkin Algıları

Denetim Raporunda Görüşün Dayanağı Paragrafına Yer Verilmesine İlişkin İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Görüş bölümünden sonra yer verilecek görüşün dayanakları bölümünün faydalı olacağını düşünüyorum.	0	3	8	25	14	4,00	,833

Ayrı bir başlık altında ve görüş paragrafından hemen sonra yer verilecek olan görüşün dayanağı paragrafının faydalı olup olmayacağına ilişkin ifadeye bankacılar katıldıklarını (4) ifade ederek, görüşün dayanağı bölümünü faydalı bulduklarını aktarmışlardır.

Tablo 4- 49: Bankacıların Denetim Raporunda Denetçi İsmine Açıklanmasına İlişkin Algıları

Denetim Raporunda Denetçi İsmine Yer Verilmesine İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Yeni bağımsız denetim raporunda denetçinin isminin açıklanmasının faydalı olacağını düşünüyorum.	1	12	14	15	8	3,34	1,081
<u>Yeni bağımsız denetim raporunda denetçi isminin açıklanması bazı sakıncalar doğurabilir.</u>	<u>9</u>	<u>11</u>	<u>17</u>	<u>7</u>	<u>6</u>	<u>2,80</u>	<u>1,245</u>
Ortalama	-	-	-	-	-	3,07	1,005

Denetim raporunda denetçi ismine yer verilmesinin uygunluğuna ilişkin bankacılar, (3,07) kararsız bir görüş bildirmişlerdir.

Tablo 4- 50: Bankacıların Süreklilik Paragrafına İlişkin Algıları

Denetim Raporunda Gerektiğinde Süreklilik ile İlgili Ayrı Bir Paragrafa Yer Verilmesine İlişkin İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Gerektiğinde süreklilikle ilgili hususların ayrı bir başlık ile “İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik” adı altında yer verilmesinin faydalı olacağını düşünüyorum.	0	2	11	25	12	3,94	,793

Denetim raporunda, işletmenin sürekliliğine ilişkin hususlara, gerektiğinde ayrı bir başlık altında yer verilmesinin, faydalı olup olmayacağına ilişkin bankacılar, (3,94) katıldıklarını ifade ederek bu bölümü faydalı bulmuşlardır.

Tablo 4- 51: Bankacıların Bir Bütün Olarak Yeni Denetim Raporuna İlişkin Algıları

Bir Bütün Olarak Yeni Bağımsız Denetim Raporunun Faydasına İlişkin İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	Frekanslar						
Yeni bağımsız denetim raporu, geçmişte bağımsız denetim raporuna ilişkin yöneltilen eleştirilere yeterli bir çözüm sunmaktadır.	2	2	17	25	4	3,54	,862
Yeni bağımsız denetim raporu ile bağımsız denetim faaliyeti daha şeffaf olacaktır.	0	3	7	29	11	3,96	,781
<u>Yeni bağımsız denetim raporunun yeterli olmadığını, daha çok değişiklik içermesi gerektiğini düşünüyorum.</u>	<u>4</u>	<u>8</u>	<u>31</u>	<u>6</u>	<u>1</u>	<u>2,84</u>	<u>,817</u>
Genel olarak yeni bağımsız denetim raporunun, mevcut bağımsız denetim raporuna kıyasla daha faydalı olduğunu düşünüyorum.	1	0	5	35	9	4,02	,685
<u>Yeni bağımsız denetim raporunun çok gerekli olduğunu düşünmüyorum.</u>	<u>3</u>	<u>10</u>	<u>6</u>	<u>20</u>	<u>11</u>	<u>3,52</u>	<u>1,216</u>
<u>Mevcut bağımsız denetim raporunun yeterli olduğunu düşünüyorum.</u>	<u>1</u>	<u>7</u>	<u>10</u>	<u>22</u>	<u>10</u>	<u>3,66</u>	<u>1,022</u>
Ortalama	-	-	-	-	-	3,59	,446

Genel olarak, yeni bağımsız denetim raporunun, faydalı olup olmayacağına ilişkin 6 ifadenin yer aldığı bu bölüme bankacılar, (3,34) kararsızlıkla katılıyorum arasında bir yanıt vermişlerdir. Bu bölümdeki en yüksek katılımın yeni bağımsız denetim raporunun, bağımsız denetimi daha şeffaf yapacağı konusundaki ifadeye olduğu görülmektedir.

4.9.5. Katılımcıların Verdikleri Yanıtların Ortalamaları

Bu kısımda araştırmaya katılan; denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılının ve bankacıların verdikleri yanıtların ortalamalarına yer verilmiştir.

Tablo 4- 52: Katılımcıların Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması

Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin İfadeler	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Aracılar	Bankacılar	Genel Ortalama
Kilit denetim konuları bağımsız denetimin daha şeffaf olmasını sağlayarak denetimin daha iyi anlaşılmasına imkân verecektir.	4,22	3,97	4,21	4,24	4,16
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi raporun iletişimsel değerini arttıracaktır.	4,25	3,94	4,29	4,08	4,14
Kilit denetim konuları “bağımsız denetim raporunda daha fazla bilgiye yer verilmesi çağrısına” uygun bir yanıt olmuştur.	4,12	3,87	4,15	4,14	4,07
Karar alıcıların ilgisini çekebilecek her türlü bilgi kilit denetim konusu olarak ele alınmalıdır.	3,57	3,60	4,03	3,84	3,76
Kilit denetim konuları kullanıcılar tarafından önemle dikkate alınacak bir bölümdür.	4,07	4,02	4,23	4,16	4,12
Bağımsız denetim raporunda çok sayıda kilit denetim konusunun olması istediğim bir durumdur.	3,14	3,15	3,65	3,88	3,45
<u>Kilit denetim konuları içermeyen bağımsız denetim raporu, kilit denetim konuları içeren bağımsız denetim raporuna göre daha fazla güven verir.</u>	<u>3,39</u>	<u>3,32</u>	<u>2,82</u>	<u>3,36</u>	<u>3,22</u>
Kilit denetim konuları finansal tabloların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.	3,93	3,71	3,92	4,22	3,94
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi daha kaliteli bir denetim çalışmasının yapıldığını düşündürür.	3,56	3,66	4,06	4,02	3,82
Kilit denetim konularından sağlanacak fayda katlanılacak maliyetten yüksek olacaktır.	3,15	3,27	3,47	3,62	3,37
Ortalama	3,73	3,65	3,88	3,95	3,80

Kilit denetim konularının faydalı olup olmadığına ilişkin 10 ifadeye, katılımcıların verdikleri yanıtlar Tablo 4-52’de görülmektedir. Genel olarak kilit denetim konularının, denetim raporunun kullanıcılarına fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik ifadelerle ilişkin tüm kesimlerin ortalaması 3,80’dir. Bu ortalamaya göre kilit denetim konularının, katılımcılar açısından faydalı bulunduğu görülmektedir. Kilit denetim konularının, denetim faaliyetini daha şeffaf yaparak, denetimin anlaşılabilirliğini artırması konusundaki ifadeye en yüksek katılımın bankacılardan olduğu, en düşük katılımın işletme yöneticilerinden olduğu görülmektedir. Genel olarak tüm kesimlerin olumlu karşıladığı ifadenin genel ortalaması diğer ifadelerden daha yüksek olmuştur.

Kilit denetim konularının, denetim raporunun iletişimsel değerini arttıracak konusundaki ifadeye en yüksek katılımın araçlardan olduğu görülmektedir. En düşük katılımın işletme yöneticilerinden olduğu ifadenin genel ortalaması, ifadeye katılımın olduğunu göstermektedir.

Denetimin çıkar gruplarının geçmişte; ‘bağımsız denetim raporunda daha fazla bilgiye yer verilmesi’ beklentisine karşılık olarak oluşturulan kilit denetim konularının bu beklentiyi karşılayıp karşılamayacağına ilişkin ifadeye en yüksek katılımın araçlar ve bankacılar tarafından olduğu, en düşük katılımın ise işletme yöneticileri tarafından gerçekleştiği görülmektedir. Genel ortalama, tarafların bu değişikliğin beklentileri ile örtüştüğü yönündedir.

Kilit denetim konularının, hangi hususlardan seçileceğinin sınırı ile ilgili ‘karar alıcıların ilgisini çekecek her türlü konu kilit denetim konusu olmalıdır’ ifadesine en yüksek katılımın araçlar tarafından yapıldığı, en düşük katılımın ise denetçiler tarafından yapıldığı görülmektedir. Genel ortalama dikkate alındığında; kararsızlıkla katılıyorum arasında bir görüşün bulunduğu ifadeye ilişkin, en yüksek farkın araçlar ve denetçiler arasında olduğu, en düşük farkın ise denetçiler ve işletme yöneticileri arasında olduğu görülmektedir.

Kilit denetim konularının, denetim raporunun kullanıcıları tarafından önemle dikkate alınacak bir bölüm olup olmadığına ilişkin ifadeye en yüksek katılımın araçlardan, en düşük katılımın ise işletme yöneticilerinden geldiği görülmektedir. Genel ortalama dikkate alındığında kilit denetim konularının, kullanıcılar açısından önemle dikkate alınacak bir bölüm olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Bağımsız denetim raporunda yer verilecek kilit denetim konusu sayısına ilişkin ifadeye; en yüksek katılımın araçlar ve bankacılarda olduğu görülmektedir. En düşük katılımın denetçiler ve işletme yöneticilerinden geldiği görülmektedir. Özetle kararsızlık bildirilen ifadeye ilişkin; araçlar ve bankacılar denetim raporunda görece çok sayıda kilit denetim konusu görmek isterken, denetçiler ve işletme yöneticileri bu konuda kararsızlıklarını ortaya koymuşlardır.

Kilit denetim konuları içeren bağımsız denetim raporunun, kilit denetim konusu içermeyen bir rapora göre daha az güven vereceğine ilişkin ifadeye; en yüksek katılımın bağımsız denetçilerden olduğu, en düşük katılımın ise aracılardan olduğu görülmektedir. İfadenin olumsuz yargısı dikkate alındığında, tarafların kilit denetim konuları içeren bir denetim raporunun daha az güven vereceği düşüncesine katılmadıkları görülmektedir.

Kilit denetim konularının, finansal tabloların daha iyi anlaşılmasını sağlayacağı konusundaki ifadeye en yüksek katılım bankacılar tarafından gerçekleşmiş, en düşük katılım ise işletme yöneticilerinden gerçekleşmiştir. Genel ortalama incelendiğinde tarafların ifadeyi olumlu karşıladığı, en yüksek algı farkının işletme yöneticileri ve bankacılar arasında olduğu görülmektedir.

Kilit denetim konusuna yer verilmesi ve denetim kalitesine ilişkin ifadeye en yüksek katılımın aracı ve bankacılardan en düşük katılımın ise denetçilerden olduğu görülmektedir. Özetle aracılar ve bankacılar, kilit denetim konusu içeren bir denetimin daha kaliteli olduğunu düşünürken, denetçiler ve işletme yöneticileri aracı ve bankacılara göre bu düşünceye daha az katılmaktadır.

Fayda maliyet dengesi açısından kilit denetim konularını ele alan ifadeye ilişkin en yüksek katılım bankacılar ve aracılardan, en düşük katılım ise denetçilerden olmuştur. Denetçiler, kilit denetim konuları ile elde edilecek faydanın, katlanılacak maliyetten daha fazla olacağı konusunda kararsızken, aracılar ve bankacıların katılıyorumu daha yakın görüşte olduğu görülmektedir. Genel ortalama incelendiğinde kilit denetim konularının faydasına ilişkin 10 ifadenin yer aldığı bu bölüme ilişkin en düşük katılımın kilit denetim konularının fayda ve maliyet ilişkisi üzerine olduğu görülmektedir.

Katılımcılar ayrı gruplar halinde ele alındığında, bir bütün olarak kilit denetim konularının faydası açısından görüş farkları olduğu görülmektedir. Kilit denetim konularını faydasına ilişkin katılımcıların sıralaması aşağıdaki gibidir;

- Bankacılar (3,95)
- Aracılar (3,88)
- Bağımsız Denetçiler (3,73)
- İşletme Yöneticileri (3,65)
- **Genel Ortalama (3,80)**

Bu oranlar dikkate alındığında, kilit denetim konularını en faydalı bulanlar bankacılar ve aracılarıdır. Kilit denetim konularını görece daha faydasız bulan kesim ise işletme yöneticileridir.

Tablo 4- 53: Katılımcıların Kilit Denetim Konularının Belirlenme Biçimine İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması

Kilit Denetim Konularının Belirlenme ve Denetim Raporunda Yer Verilme Biçimine İlişkin İfadeler	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Aracılar	Bankacılar	Genel Ortalama
Görüş olumlu iken kilit denetim konularına yer verilmesi, işletme hakkında olumsuz bazı yargılara sebebiyet verebilir.	3,32	3,51	3,04	3,50	3,34
Hangi hususların kilit denetim konusu olacağını belirlemenin denetçi yargısına bırakılması yanlıştır.	3,71	2,89	2,51	2,90	3,00
Ortalama	3,52	3,20	2,78	3,20	3,17

Görüş türü ve kilit denetim konuları arasındaki ilişkiye yönelik ifadeye en yüksek katılım araçılardan en düşük katılım ise işletme yöneticilerindendir. İşletme yöneticileri denetim görüşü olumlu olmasına rağmen, kilit denetim konusuna yer vermenin işletme hakkında bazı olumsuz yargılar yaratabileceğini düşünürken, araçılar bu konuya katılmadıklarını ortaya koymuşlardır.

Kilit denetim konusu olarak belirlenecek hususların, denetçi yargısına bırakılmasının uygun olup olmadığına yönelik ifadeye en düşük katılım araçılardan ve en yüksek katılım denetçilerden olmuştur. Denetçiler, kilit denetim konularını belirlemenin denetçi yargısına bırakılmasını doğru bulurken, diğer gruplar bu durumu görece daha az doğru bulmaktadır ve genel ortalama kararsızlığı ifade etmektedir.

Genel ortalama incelendiğinde kilit denetim konularının belirlenme ve denetim raporunda yer verilme biçimine ilişkin yüksek katılımın (3,52) denetçilerde, en düşük katılımın ise (2,78) araçlarda olduğu görülmektedir. Bu yönüyle araçlar ve denetçiler arasında bu konuda görüş farkı olduğu görülmektedir. Kilit denetim konularının, denetim raporunda yer verilme biçiminin uygunluğuna katılım ortalamaları sırasıyla aşağıdaki gibidir;

- Bağımsız Denetçiler (3,52)
- İşletme Yöneticileri (3,20)
- Bankacılar (3,20)
- Araçlar (2,78)
- **Genel Ortalama (3,17)**

Tablo 4- 54: Katılımcıların Denetçilerin Görüş Paragrafına İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması

Görüş Paragrafının Denetim Raporunda Başa Alınmasına İlişkin İfade	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Araçlar	Bankacılar	Genel Ortalama
Yeni bağımsız denetim raporunda görüş paragrafının başa alınmasını faydalı buluyorum.	3,90	3,69	3,76	3,64	3,74

Görüş paragrafının, denetim raporunda başa alınmasının faydalı olup olmadığına ilişkin ifadeye katılımcıların, (3,74) katılıyorum ile kararsızlık arasında bir cevap verdikleri görülmektedir. Genel olarak kesimler arasında görüş farkının olmadığı ifadeye en yüksek katılımın denetçilerden, en düşük katılımın ise bankacılardan geldiği görülmektedir. Katılım oranı sırasıyla aşağıdaki gibidir;

- Bağımsız Denetçiler (3,90)
- Araçlar (3,76)
- İşletme Yöneticileri (3,69)
- Bankacılar (3,64)
- **Genel Ortalama (3,74)**

Tablo 4- 55: Katılımcıların Görüşün Dayanağı Paragrafına İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması

Denetim Raporunda Görüşün Dayanağı Paragrafına Yer Verilmesine İlişkin İfade	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Aracılar	Bankacılar	Genel Ortalama
Görüş bölümünden sonra yer verilecek görüşün dayanakları bölümünün faydalı olacağını düşünüyorum.	4,00	3,89	3,85	4,00	3,93

Görüş paragrafindan sonra, ayrı bir bölümde yer verilecek olan, görüşün dayanakları paragrafının faydasına ilişkin ifadeye katılımcıların, (3,93) katılıyorum cevabını verdikleri görülmektedir. Genel olarak kesimler arasında önemli görüş farkının olmadığı ifadeye en yüksek katılım denetçiler ve bankacılardan gelmiştir. Katılım oranı sırasıyla aşağıdaki gibidir;

- Bağımsız Denetçiler (4,00)
- Bankacılar (4,00)
- İşletme Yöneticileri (3,89)
- Aracılar (3,85)
- **Genel Ortalama (3,93)**

Tablo 4- 56: Katılımcıların Denetim Raporunda Denetçi İsmine Açıklanmasına İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması

Denetim Raporunda Denetçi İsmine Yer Verilmesine İlişkin İfadeler	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Aracılar	Bankacılar	Genel Ortalama
Yeni bağımsız denetim raporunda denetçinin isminin açıklanmasının faydalı olacağını düşünüyorum.	3,67	3,58	3,63	3,34	3,55
<u>Yeni bağımsız denetim raporunda denetçi isminin açıklanması bazı sakıncalar doğurabilir.</u>	<u>3,53</u>	<u>3,51</u>	<u>3,32</u>	<u>2,80</u>	<u>3,29</u>
Ortalama	3,59	3,54	3,47	3,07	3,42

Bağımsız denetim raporunda denetçi isminin açıklanmasının bazı sakıncalar doğurabileceğine ilişkin ifadeye en yüksek katılım denetçilerden gelmiştir. En düşük katılım ise bankacılar ve aracılardan gelmiştir. Denetçi isminin açıklanmasının

sakıncasına ilişkin denetçiler ve bankacılar arasında yüksek algı farkının olduğu görülmektedir. Bağımsız denetim raporunda, denetçi ismine yer verilmesinin uygunluğuna ilişkin ifadelere katılımcıların, (3,42) karasızlıkla katılıyorum arasında cevap verdikleri görülmektedir. Genel olarak kesimlerin ifadelerine katılım oranı sırasıyla aşağıdaki gibidir;

- Bağımsız Denetçiler (3,59)
- İşletme Yöneticileri (3,54)
- Aracılar (3,47)
- Bankacılar (3,07)
- **Genel Ortalama (3,42)**

Tablo 4- 57: Katılımcıların Süreklilik Paragrafına İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması

Denetim Raporunda Gerektiğinde Süreklilik ile İlgili Ayrı Bir Paragrafa Yer Verilmesine İlişkin İfade	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Aracılar	Bankacılar	Genel Ortalama
Gerektiğinde süreklilikle ilgili hususların ayrı bir başlık ile “İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik” adı altında yer verilmesinin faydalı olacağını düşünüyorum.	4,20	3,70	3,66	3,94	3,87

Gerektiğinde ayrı bir bölümde yer verilecek olan süreklilik paragrafının faydasına ilişkin ifadeye katılımcıların, (3,87) katılıyorduma yakın bir cevap verdikleri görülmektedir. En yüksek katılımın denetçilerden, en düşük katılımın ise aracılardan olduğu ifadeye ilişkin, genel olarak kesimler arasında önemli görüş farkının görüldüğü ifadeye katılım oranı sırasıyla aşağıdaki gibidir;

- Bağımsız Denetçiler (4,20)
- Bankacılar (3,94)
- İşletme Yöneticileri (3,70)
- Aracılar (3,66)
- **Genel Ortalama (3,87)**

Tablo 4- 58: Katılımcıların Bir Bütün Olarak Yeni Denetim Raporuna İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması

Bir Bütün Olarak Yeni Bağımsız Denetim Raporunun Faydasına İlişkin İfadeler	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Aracılar	Bankacılar	Genel Ortalama
Yeni bağımsız denetim raporu, geçmişte bağımsız denetim raporuna ilişkin yöneltile eleştirilere yeterli bir çözüm sunmaktadır.	3,31	3,20	3,50	3,54	3,38
Yeni bağımsız denetim raporu ile bağımsız denetim faaliyeti daha şeffaf olacaktır.	3,63	3,47	3,87	3,96	3,73
<u>Yeni bağımsız denetim raporunun yeterli olmadığını, daha çok değişiklik içermesi gerektiğini düşünüyorum.</u>	<u>3,14</u>	<u>2,98</u>	<u>3,06</u>	<u>2,84</u>	<u>3,00</u>
Genel olarak yeni bağımsız denetim raporunun, mevcut bağımsız denetim raporuna kıyasla daha faydalı olduğunu düşünüyorum.	3,97	3,71	3,85	4,02	3,88
<u>Yeni bağımsız denetim raporunun çok gerekli olduğunu düşünmüyorum.</u>	<u>3,59</u>	<u>3,71</u>	<u>2,37</u>	<u>3,52</u>	<u>3,29</u>
<u>Mevcut bağımsız denetim raporunun yeterli olduğunu düşünüyorum.</u>	<u>3,36</u>	<u>3,33</u>	<u>3,41</u>	<u>3,66</u>	<u>3,44</u>
Ortalama	3,50	3,40	3,34	3,59	3,45

Son olarak bir bütün halinde yeni bağımsız denetim raporunun faydalı olup olmayacağına ilişkin 6 ifadeye katılımcılar (3,45) kararsızlıkla katılıyorum arasında bir yanıt vermiştir.

Tarafların beklentilerine yanıt olarak oluşturulan yeni bağımsız denetim raporunun uygun bir yanıt olup olmadığına ilişkin ifadeye en yüksek katılımın bankacılar ve aracılar tarafından yapıldığı en düşük katılımın ise, işletme yöneticilerinden geldiği görülmektedir.

Yeni bağımsız denetim raporunun, denetim faaliyetini daha şeffaf yapacağı konusundaki ifadeye en yüksek katılımın bankacılar ve araçılardan olduğu, en düşük katılımın ise işletme yöneticilerinden geldiği görülmektedir. Bir bütün olarak tarafların, yeni bağımsız denetim raporunun, denetim faaliyetini daha şeffaf yapacağı konusunda, kararsızlıkla katılıyorum arasında kaldığı görülmektedir.

Denetim raporunda yapılan değişikliklerin yeterli görülme oranının en yüksek denetçilerde en düşük bankacılar arasında olduğu görülmektedir. Genel olarak kararsızlığın belirtildiği ifadeye ilişkin önemli algı farklarının olmadığı görülmektedir.

Eski bağımsız denetim raporu ile karşılaştırıldığında, yeni bağımsız denetim raporunun daha faydalı olduğu konusundaki ifadeye en yüksek katılımın bankacılardan, en düşük katılımın ise işletme yöneticilerinden olduğu görülmektedir. Genel ortalama incelendiğinde tarafların yeni bağımsız denetim raporunu daha faydalı bulduğu görülmektedir. Farklı şekilde sorulan, benzer bir ifade olan, eski denetim raporunun yeterli olduğuna ilişkin ifadeye katılım oranı benzer sırayla gerçekleşmiştir. Genel olarak kesimlerin yeni bağımsız denetim raporunun faydasına ilişkin katılım oranı sırasıyla aşağıdaki gibidir;

- Bankacılar	(3,59)
- Bağımsız Denetçiler	(3,50)
- İşletme Yöneticileri	(3,40)
- Aracılar	(3,34)
- Genel Ortalama	(3,45)

4.10. Hipotez Testleri

Bu bölümde araştırma soruları kapsamında belirlenen araştırma hipotezlerinin test edilmesine yer verilmiştir. Araştırma hipotezlerinin test edilmesinde önceki kısımda belirtilen gerekçelerle Kruskal Wallis H testi uygulanmıştır. Ayrıca ikili gruplar arasındaki istatistiki farkları incelemek amacıyla Mann Whitney U testi uygulanmıştır.

4.10.1. Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Araştırma Hipotezinin Test Edilmesi

Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunun paydaşları açısından faydalı bulunup bulunmadığını ve katılımcılar arasında görüş farkının olup olmadığını incelemek amacıyla oluşturulan H_{1a} hipotezine ilişkin analiz sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4- 59: Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Katılımcıların Algılarına Yönelik Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin İfadeler	Ki²	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Sig)
Kilit denetim konuları bağımsız denetimin daha şeffaf olmasını sağlayarak denetimin daha iyi anlaşılmasına imkân verecektir.	6,608	3	,086
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi raporun iletişimsel değerini arttıracaktır.	10,381	3	,016
Kilit denetim konuları “bağımsız denetim raporunda daha fazla bilgiye yer verilmesi çağrısına” uygun bir yanıt olmuştur.	4,031	3	,258
Karar alıcıların ilgisini çekebilecek her türlü bilgi kilit denetim konusu olarak ele alınmalıdır.	6,905	3	,075
Kilit denetim konuları kullanıcılar tarafından önemle dikkate alınacak bir bölümdür.	1,461	3	,691
Bağımsız denetim raporunda çok sayıda kilit denetim konusunun olması istediğim bir durumdur.	22,111	3	,000
Kilit denetim konuları içermeyen bağımsız denetim raporu, kilit denetim konuları içeren bağımsız denetim raporuna göre daha fazla güven verir.	7,573	3	,056
Kilit denetim konuları finansal tabloların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.	7,597	3	,055
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi daha kaliteli bir denetim çalışmasının yapıldığını düşündürür.	10,341	3	,016
Kilit denetim konularından sağlanacak fayda katlanılacak maliyetten yüksek olacaktır.	6,415	3	,093
Ortalama	11,691	3	,009

Kruskal Wallis H sonuçlarına göre, kilit denetim konularının faydasına ilişkin, bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin aracılardan ve bankacıların algıları arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunduğu (,009) görülmüş ve H_{0a} hipotezi reddedilmiştir.

H_{1a} : Kilit denetim konularının, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.	Kabul
H_{0a} : Kilit denetim konularının, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.	Ret

Bir bütün olarak fark olmasına rağmen, kilit denetim konularının faydasına ilişkin 10 ifade içerisinde gruplar arasında algısal farkın bulunmadığı ifadeler aşağıdaki gibidir;

- Kilit denetim konuları bağımsız denetimin daha şeffaf olmasını sağlayarak denetimin daha iyi anlaşılmasına imkân verecektir.
- Kilit denetim konuları “bağımsız denetim raporunda daha fazla bilgiye yer verilmesi çağrısına” uygun bir yanıt olmuştur.
- Karar alıcıların ilgisini çekebilecek her türlü bilgi kilit denetim konusu olarak ele alınmalıdır.
- Kilit denetim konuları kullanıcılar tarafından önemle dikkate alınacak bir bölümdür.
- Kilit denetim konularından sağlanacak fayda katlanılacak maliyetten yüksek olacaktır.

Bir bütün olarak gruplar arasında istatistiki olarak anlamlı fark bulunmakla birlikte, gruplar arasındaki ikili farkların incelenmesi amacıyla Mann Whitney U testi uygulanmıştır.

Tablo 4- 60: Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Katılımcıların Algılarına Yönelik Mann Whitney U Testi Sonuçları

Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin İfadeler	Denetçiler – İşletme Yöneticileri		Denetçiler - Aracılar		Denetçiler – Bankacılar		İşletme Yöneticileri - Aracılar		İşletme Yöneticileri - Bankacılar		Aracılar - Bankacılar	
	Mann-Whitney	Anlamlılık (Sig.)	Mann-Whitney	Anlamlılık (Sig.)	Mann-Whitney	Anlamlılık (Sig.)	Mann-Whitney	Anlamlılık (Sig.)	Mann-Whitney	Anlamlılık (Sig.)	Mann-Whitney	Anlamlılık (Sig.)
Kilit denetim konuları bağımsız denetimin daha şeffaf olmasını sağlayarak denetimin daha iyi anlaşılmasına imkân verecektir.	6288	,014	4332	,540	3578	,761	2803	,158	2181	,097	1504	,769
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi raporun iletişimsel değerini arttıracaktır.	6095	,005	4536	,954	3137	,092	2563	,022	2413	,494	1326	,150
Kilit denetim konuları “bağımsız denetim raporunda daha fazla bilgiye yer verilmesi çağrısına” uygun bir yanıt olmuştur.	6634	,075	4514	,907	3640	,913	2802	,159	2234	,159	1521	,852
Karar alıcıların ilgisini çekebilecek her türlü bilgi kilit denetim konusu olarak ele alınmalıdır.	7488	,881	3648	,018	3293	,257	2563	,028	2324	,313	1377	,288
Kilit denetim konuları kullanıcılar tarafından önemle dikkate alınacak bir bölümdür.	7370	,705	4227	,375	3563	,731	2870	,244	2425	,536	1479	,652
Bağımsız denetim raporunda çok sayıda kilit denetim konusunun olması istediğim bir durumdur.	7564	,991	3463	,005	2401	,000	2405	,006	1659	,000	1314	,144
Kilit denetim konuları içermeyen bağımsız denetim raporu, kilit denetim konuları içeren bağımsız denetim raporuna göre daha fazla güven verir.	7310	,634	3537	,009	3619	,868	2552	,027	2528	,852	1224	,051
Kilit denetim konuları finansal tabloların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.	6625	,072	4436	,746	3252	,187	2880	,266	1925	,007	1315	,138
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi daha kaliteli bir denetim çalışmasının yapıldığını düşündürür.	7441	,810	3620	,013	2980	,036	2529	,017	2085	,042	1525	,874
Kilit denetim konularından sağlanacak fayda katlanılacak maliyetten yüksek olacaktır.	7209	,508	3946	,114	2922	,026	2904	,310	2145	,083	1416	,411
Ortalama	6946	,267	3887	,093	2901	,026	2444	,012	1842	,004	1434	,496

Tarafların, kilit denetim konularının faydasına ilişkin görüşleri arasındaki ikili gruplar şeklinde farklıları gösteren Tablo 4-60'da 6 farklı karşılaştırma görülmektedir. İstatistiki olarak 0,05 anlamlılık seviyesinde kilit denetim konularının faydasına ilişkin algılarında fark olan ve olmayan gruplar aşağıdaki gibidir.

Bağımsız Denetçiler –	İşletme Yöneticileri	Fark Yok
Bağımsız Denetçiler –	Aracılar	Fark Yok
Bağımsız Denetçiler –	Bankacılar	Fark Var
İşletme Yöneticileri –	Aracılar	Fark Var
İşletme Yöneticileri –	Bankacılar	Fark Var
Aracılar –	Bankacılar	Fark Yok

4.10.2. Kilit Denetim Konularının Ele Alınma Biçiminin Uygunluğuna İlişkin Araştırma Hipotezinin Test Edilmesi

Kilit denetim konularının, standartta belirtilen şekilde belirlenme ve denetim raporunda yer verilme biçiminin, katılımcılar açısından uygun bulunup bulunmadığını ve katılımcılar arasında görüş farkının olup olmadığını incelemek amacıyla oluşturulan H_{1b} hipotezine ilişkin analiz sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4- 61: Kilit Denetim Konularının Belirlenme Biçimine Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

Kilit Denetim Konularının Belirlenme ve Denetim Raporunda Yer Verilme Biçimine İlişkin İfadeler	Ki²	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Sig)
<i>Görüş olumlu iken kilit denetim konularına yer verilmesi, işletme hakkında olumsuz bazı yargılara sebebiyet verebilir.</i>	6,580	3	,087
<i>Hangi hususların kilit denetim konusu olacağını belirlemenin denetçi yargısına bırakılması yanlıştır.</i>	48,503	3	,000
Ortalama	27,373	3	,000

Kruskal Wallis H sonuçlarına göre, standartta yer alan kilit denetim konularının belirlenme biçiminin uygunluğuna ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme

yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların algıları arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunduğu (,000) görülmüş ve H_{0b} hipotezi reddedilmiştir.

H_{1b} : Kilit denetim konularının belirlenme ve denetim raporunda yer verilme biçimine ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.	Kabul
H_{0b} : Kilit denetim konularının belirlenme ve denetim raporunda yer verilme biçimine ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.	Ret

Bir bütün olarak gruplar arasında istatistiki olarak anlamlı fark bulunmakla birlikte gruplar arasındaki ikili farkların incelenmesi amacıyla Mann Whitney U testi uygulanmıştır.

Tablo 4- 62: Kilit Denetim Konularının Belirlenme Biçimine Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Mann Whitney U Testi Sonuçları

Kilit Denetim Konularının Belirlenme ve Denetim Raporunda Yer Verilme Biçimine İlişkin İfadeler		<i>Görüş olumlu iken kilit denetim konularına yer verilmesi, işletme hakkında olumsuz bazı yargılara sebebiyet verebilir.</i>	<i>Hangi hususların kilit denetim konusu olacağını belirlemenin denetçi yargısına bırakılması yanlıştır.</i>	Ortalama
Denetçiler – İşletme Yöneticileri	Mann-Whitney	6999	4905	6091
	Anlamlılık	,297	,000	,008
Denetçiler - Aracılar	Mann-Whitney	3976	2281	2618
	Anlamlılık	,135	,000	,000
Denetçiler – Bankacılar	Mann-Whitney	3410	2216	2871
	Anlamlılık	,434	,000	,019
İşletme Yöneticileri - Aracılar	Mann-Whitney	2477	2649	2401
	Anlamlılık	,013	,060	,007
İşletme Yöneticileri - Bankacılar	Mann-Whitney	2550	2574	2535
	Anlamlılık	,920	,997	,874
Aracılar - Bankacılar	Mann-Whitney	1195	1236	1092
	Anlamlılık	,032	,054	,006

Kilit denetim konularının, standartta belirtilen şekilde belirlenme ve denetim raporunda yer verilme biçiminin uygunluğuna ilişkin tarafların görüşleri, ikili gruplar şeklinde 0,05 anlamlılık seviyesinde aşağıdaki gibidir.

Bağımsız Denetçiler – İşletme Yöneticileri	Fark Var
Bağımsız Denetçiler – Aracılar	Fark Var
Bağımsız Denetçiler – Bankacılar	Fark Var
İşletme Yöneticileri – Aracılar	Fark Var
İşletme Yöneticileri – Bankacılar	Fark Yok
Aracılar – Bankacılar	Fark Var

4.10.3. Bağımsız Denetim Raporunda Görüş Paragrafının Başa Alınmasının Faydasına İlişkin Araştırma Hipotezinin Test Edilmesi

Bağımsız denetim raporunda görüş paragrafının başa alınmasının faydalı bulunup bulunmadığına ilişkin katılımcılar arasında görüş farkının olup olmadığını incelemek amacıyla oluşturulan H_{1c} hipotezine ilişkin analiz sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4- 63: Görüş Paragrafının Başa Alınmasına Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

Görüş Paragrafının Denetim Raporunda Başa Alınmasına İlişkin İfade	Ki ²	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Sig)
Yeni bağımsız denetim raporunda görüş paragrafının başa alınmasını faydalı buluyorum.	4,046	3	,257

Kruskal Wallis H sonuçlarına göre görüş paragrafının başa alınmasının, faydalı olup olmayacağına ilişkin bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin aracılarının ve bankacıların algıları arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmadığı (,257) görülmüş ve H_{0c} hipotezi kabul edilmiştir.

H_{1c} : Görüş paragrafının, bağımsız denetim raporunda başa alınmasının, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H_{0c} : Görüş paragrafının, bağımsız denetim raporunda başa alınmasının, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.	Kabul

Bir bütün olarak gruplar arasında istatistiki olarak anlamlı fark bulunmamakla birlikte gruplar arasındaki ikili farkların incelenmesi amacıyla Mann Whitney U testi uygulanmıştır.

Tablo 4- 64: Görüş Paragrafının Başa Alınmasına Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Mann Whitney U Testi Sonuçları

Görüş Paragrafının Denetim Raporunda Başa Alınmasına İlişkin İfade		
Denetçiler – İşletme Yöneticileri	Mann-Whitney	6619
	Anlamlılık (Sig.)	,077
Denetçiler - Aracılar	Mann-Whitney	4109
	Anlamlılık (Sig.)	,239
Denetçiler – Bankacılar	Mann-Whitney	3235
	Anlamlılık (Sig.)	,187
İşletme Yöneticileri - Aracılar	Mann-Whitney	3051
	Anlamlılık (Sig.)	,616
İşletme Yöneticileri - Bankacılar	Mann-Whitney	2551
	Anlamlılık (Sig.)	,922
Aracılar - Bankacılar	Mann-Whitney	1512
	Anlamlılık (Sig.)	,812

Görüş paragrafının, bağımsız denetim raporunun en başına alınmasının faydalı olup olmayacağına ilişkin tarafların görüşleri, ikili gruplar şeklinde 0,05 anlamlılık seviyesinde aşağıdaki gibidir. Sonuçlar ikili gruplar şeklinde hiçbir kesim arasında beklenti farkının olmadığını göstermektedir.

Bağımsız Denetçiler –	İşletme Yöneticileri	Fark Yok
Bağımsız Denetçiler –	Aracılar	Fark Yok
Bağımsız Denetçiler –	Bankacılar	Fark Yok
İşletme Yöneticileri –	Aracılar	Fark Yok
İşletme Yöneticileri –	Bankacılar	Fark Yok
Aracılar –	Bankacılar	Fark Yok

4.10.4. Bağımsız Denetim Raporunda Görüşün Dayanağı Paragrafına Yer Verilmesinin Faydasına İlişkin Araştırma Hipotezinin Test Edilmesi

Bağımsız denetim raporunda görüş paragrafından sonra ve ayrı bir başlık altında yer yer verilecek, görüşün dayanağı paragrafının faydalı bulunup bulunmadığına ilişkin katılımcılar arasında görüş farkının olup olmadığını incelemek amacıyla oluşturulan H_{1d} hipotezine ilişkin analiz sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4- 65: Görüşün Dayanağı Paragrafına Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

Denetim Raporunda Görüşün Dayanağı Paragrafına Yer Verilmesine İlişkin İfade	K ²	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Sig)
Görüş bölümünden sonra yer verilecek görüşün dayanakları bölümünün faydalı olacağını düşünüyorum.	3,716	3	,294

Kruskal Wallis H sonuçlarına göre, görüş paragrafından hemen sonra ayrı bir başlıkta yer verilecek görüşün dayanağı paragrafının faydalı olup olmayacağına ilişkin, bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin aracılardan ve bankacıların algıları arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmadığı (,294) görülmüş ve H_{0d} hipotezi kabul edilmiştir.

H_{1d} : Görüşün dayanağı paragrafına, bağımsız denetim raporunda ayrı bir başlık altında yer verilmesinin, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.	Ret
H_{0d} : Görüşün dayanağı paragrafına, bağımsız denetim raporunda ayrı bir başlık altında yer verilmesinin, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.	Kabul

Bir bütün olarak gruplar arasında istatistiki olarak anlamlı fark bulunmamakla birlikte gruplar arasındaki ikili farkların incelenmesi amacıyla Mann Whitney U testi uygulanmıştır.

Tablo 4- 66: Görüşün Dayanağı Paragrafına Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Mann Whitney U Testi Sonuçları

Denetim Raporunda Görüşün Dayanağı Paragrafına Yer Verilmesine İlişkin İfade		
Denetçiler – İşletme Yöneticileri	Mann-Whitney	6959
	Anlamlılık (Sig.)	,245
Denetçiler - Aracılar	Mann-Whitney	3897
	Anlamlılık (Sig.)	,073
Denetçiler – Bankacılar	Mann-Whitney	3600
	Anlamlılık (Sig.)	,819
İşletme Yöneticileri - Aracılar	Mann-Whitney	3018
	Anlamlılık (Sig.)	,516
İşletme Yöneticileri - Bankacılar	Mann-Whitney	2410
	Anlamlılık (Sig.)	,488
Aracılar - Bankacılar	Mann-Whitney	1351
	Anlamlılık (Sig.)	,189

Görüşün dayanağı paragrafının ayrı bir başlıkta görüş paragrafından sonra yer verilmesinin faydalı olup olmayacağına ilişkin tarafların görüşleri, ikili gruplar şeklinde 0,05 anlamlılık seviyesinde aşağıdaki gibidir. Sonuçlar ikili gruplar şeklinde hiçbir kesim arasında beklenti farkının olmadığını göstermektedir.

Bağımsız Denetçiler – İşletme Yöneticileri	Fark Yok
Bağımsız Denetçiler – Aracılar	Fark Yok
Bağımsız Denetçiler – Bankacılar	Fark Yok
İşletme Yöneticileri – Aracılar	Fark Yok
İşletme Yöneticileri – Bankacılar	Fark Yok
Aracılar – Bankacılar	Fark Yok

4.10.5. Bağımsız Denetim Raporunda Denetçi İsminin Açıklanmasının Uygunluğuna İlişkin Araştırma Hipotezinin Test Edilmesi

Bağımsız denetim raporunda denetçi ismine yer verilmesinin uygun bulunup bulunmadığına ilişkin katılımcılar arasında görüş farkının olup olmadığını incelemek amacıyla oluşturulan H_{1e} hipotezine ilişkin analiz sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4- 67: Denetim Raporunda Denetçi İsminin Açıklanmasına Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

Denetim Raporunda Denetçi İsmine Yer Verilmesine İlişkin İfadeler	Ki ²	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Sig)
Yeni bağımsız denetim raporunda denetçinin isminin açıklanmasının faydalı olacağını düşünüyorum.	4,215	3	,239
Yeni bağımsız denetim raporunda denetçi isminin açıklanması bazı sakıncalar doğurabilir.	15,3254	3	,002
Ortalama	12,603	3	,006

Kruskal Wallis H sonuçlarına göre, denetim raporunda denetçi isminin açıklanmasının uygunluğuna ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin aracılarının ve bankacıların algıları arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunduğu (,006) görülmüş ve H_{0e} hipotezi reddedilmiştir.

H_{1e} : Denetçinin ismine, bağımsız denetim raporunda yer verilmesinin uygunluğuna ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.	Kabul
H_{0e} : Denetçinin ismine, bağımsız denetim raporunda yer verilmesinin uygunluğuna ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.	Ret

Bir bütün olarak gruplar arasında istatistiki olarak anlamlı fark bulunmakla birlikte gruplar arasındaki ikili farkların incelenmesi amacıyla Mann Whitney U testi uygulanmıştır.

Tablo 4- 68: Denetim Raporunda Denetçi İsmine Açıklanmasına Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Mann Whitney U Testi Sonuçları

Denetim Raporunda Denetçi İsmine Yer Verilmesine İlişkin İfadeler		<i>Yeni bağımsız denetim raporunda denetçinin isminin açıklanmasının faydalı olacağını düşünüyorum.</i>	<i>Yeni bağımsız denetim raporunda denetçi isminin açıklanması bazı sakıncalar doğurabilir.</i>	Ortalama
Denetçiler – İşletme Yöneticileri	Mann-Whitney	7227	7525	7380
	Anlamlılık	,526	,938	,732
Denetçiler - Aracılar	Mann-Whitney	4505	4603	4322
	Anlamlılık	,893	,201	,551
Denetçiler – Bankacılar	Mann-Whitney	3019	2445	2506
	Anlamlılık	,051	,000	,001
İşletme Yöneticileri - Aracılar	Mann-Whitney	3077	2864	3094
	Anlamlılık	,681	,253	,736
İşletme Yöneticileri - Bankacılar	Mann-Whitney	2219	1725	1815
	Anlamlılık	,150	,001	,003
Aracılar - Bankacılar	Mann-Whitney	1274	1166	1108
	Anlamlılık	0,90	0,21	,009

Bağımsız denetim raporunda, denetçi isminin açıklanmasının uygunluğuna ilişkin tarafların görüşleri, ikili gruplar şeklinde 0,05 anlamlılık seviyesinde aşağıdaki gibidir.

Bağımsız Denetçiler – İşletme Yöneticileri	Fark Yok
Bağımsız Denetçiler – Aracılar	Fark Yok
Bağımsız Denetçiler – Bankacılar	Fark Var
İşletme Yöneticileri – Aracılar	Fark Yok
İşletme Yöneticileri – Bankacılar	Fark Var
Aracılar – Bankacılar	Fark Var

4.10.6. Bağımsız Denetim Raporunda Gerektiğinde Ayrı Bir Başlıkta Yer Verilecek Olan Süreklilik Paragrafının Faydasına İlişkin Araştırma Hipotezinin Test Edilmesi

Bağımsız denetim raporunda, denetçilerin gerekli gördüğü durumlarda ayrı bir başlıkta yer verilecek olan süreklilik paragrafının, faydalı olup olmayacağına ilişkin taraflar arasında görüş farkının olup olmadığını incelemek amacıyla oluşturulan H_{1f} hipotezine ilişkin analiz sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4- 69: Süreklilik Paragrafına Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

Denetim Raporunda Gerektiğinde Süreklilik ile İlgili Ayrı Bir Paragrafa Yer Verilmesine İlişkin İfade	Ki ²	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Sig)
Gerektiğinde süreklilikle ilgili hususların ayrı bir başlık ile “İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik” adı altında yer verilmesinin faydalı olacağını düşünüyorum.	26,203	3	,000

Kruskal Wallis H sonuçlarına göre, denetçinin gerekli gördüğü durumlarda ayrı bir başlıkta yer vereceği süreklilik paragrafının, faydalı olup olmayacağına ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin aracılarının ve bankacıların algıları arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunduğu (,000) görülmüş ve H_{0f} hipotezi reddedilmiştir.

H_{1f} : İşletmenin sürekliliği konusunda, gerektiğinde bağımsız denetim raporunda ayrı bir başlığa yer verilmesinin, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.	Kabul
H_{0f} : İşletmenin sürekliliği konusunda, gerektiğinde bağımsız denetim raporunda ayrı bir başlığa yer verilmesinin, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.	Ret

Bir bütün olarak gruplar arasında istatistiki olarak anlamlı fark bulunmakla birlikte gruplar arasındaki ikili farkların incelenmesi amacıyla Mann Whitney U testi uygulanmıştır.

Tablo 4- 70: Süreklilik Paragrafına Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Mann Whitney U Testi Sonuçları

Denetim Raporunda Gerektiğinde Süreklilik ile İlgili Ayrı Bir Paragrafa Yer Verilmesine İlişkin İfade		
Denetçiler – İşletme Yöneticileri	Mann-Whitney	5487
	Anlamlılık (Sig.)	,000
Denetçiler - Aracılar	Mann-Whitney	2889
	Anlamlılık (Sig.)	,000
Bağımsız Denetçiler – Bankacılar	Mann-Whitney	2997
	Anlamlılık (Sig.)	,037
İşletme Yöneticileri - Aracılar	Mann-Whitney	3024
	Anlamlılık (Sig.)	,546
İşletme Yöneticileri - Bankacılar	Mann-Whitney	2275
	Anlamlılık (Sig.)	,218
Aracılar - Bankacılar	Mann-Whitney	1252
	Anlamlılık (Sig.)	,057

Denetçinin gerekli gördüğü durumlarda, ayrı bir başlıkta yer vereceği süreklilik paragrafının, faydalı faydalı olup olmayacağına ilişkin tarafların görüşleri, ikili gruplar şeklinde 0,05 anlamlılık seviyesinde aşağıdaki gibidir.

Bağımsız Denetçiler – İşletme Yöneticileri	Fark Var
Bağımsız Denetçiler – Aracılar	Fark Var
Bağımsız Denetçiler – Bankacılar	Fark Var
İşletme Yöneticileri – Aracılar	Fark Yok
İşletme Yöneticileri – Bankacılar	Fark Yok
Aracılar – Bankacılar	Fark Var

4.10.7. Bir Bütün Olarak Yeni Bağımsız Denetim Raporunun Faydalı Olup Olmadığına İlişkin Araştırma Hipotezinin Test Edilmesi

Genel olarak yeni bağımsız denetim raporunun taraflarca faydalı bulunup bulunmadığını ve taraflar arasında görüş farkının olup olmadığını incelemek amacıyla oluşturulan H_{1g} hipotezine ilişkin analiz sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4- 71: Bir Bütün Olarak Yeni Denetim Raporuna Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

Bir Bütün Olarak Yeni Bağımsız Denetim Raporunun Faydasına İlişkin İfadeler	Ki ²	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Sig)
Yeni bağımsız denetim raporu, geçmişte bağımsız denetim raporuna ilişkin yöneltilen eleştirilere yeterli bir çözüm sunmaktadır.	9,040	3	,029
Yeni bağımsız denetim raporu ile bağımsız denetim faaliyeti daha şeffaf olacaktır.	13,212	3	,004
<u>Yeni bağımsız denetim raporunun yeterli olmadığını, daha çok değişiklik içermesi gerektiğini düşünüyorum.</u>	3,923	3	,270
Genel olarak yeni bağımsız denetim raporunun, mevcut bağımsız denetim raporuna kıyasla daha faydalı olduğunu düşünüyorum.	8,820	3	,032
<u>Yeni bağımsız denetim raporunun çok gerekli olduğunu düşünmüyorum.</u>	52,185	3	,000
<u>Mevcut bağımsız denetim raporunun yeterli olduğunu düşünüyorum.</u>	4,074	3	,254
Ortalama	9,226	3	,026

Kruskal Wallis H sonuçlarına göre, yeni bağımsız denetim raporunun faydasına ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin aracılardan ve bankacıların algıları arasında, 0,05 anlamlılık seviyesinde istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunduğu (,026) görülmüş ve H_{0g} hipotezi reddedilmiştir.

H_{1g} : Yeni bağımsız denetim raporunun, bir bütün olarak fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.	Kabul
H_{0g} : Yeni bağımsız denetim raporunun, bir bütün olarak fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.	Ret

Bir bütün olarak gruplar arasında istatistiki olarak anlamlı fark bulunmakla birlikte gruplar arasındaki ikili farkların incelenmesi amacıyla Mann Whitney U testi uygulanmıştır.

Tablo 4- 72: Bir Bütün Olarak Yeni Denetim Raporuna Yönelik Katılımcıların Algılarına İlişkin Mann Whitney U Testi Sonuçları

Bir Bütün Olarak “Yeni Bağımsız Denetim Raporunun” Faydasına İlişkin İfadeler	Denetçiler – İşletme Yöneticileri		Denetçiler - Aracılar		Denetçiler – Bankacılar		İşletme Yöneticileri - Aracılar		İşletme Yöneticileri - Bankacılar		Aracılar - Bankacılar	
	Mann-Whitney	Anlamlılık (Sig.)	Mann-Whitney	Anlamlılık (Sig.)	Mann-Whitney	Anlamlılık (Sig.)	Mann-Whitney	Anlamlılık (Sig.)	Mann-Whitney	Anlamlılık (Sig.)	Mann-Whitney	Anlamlılık (Sig.)
Yeni bağımsız denetim raporu, geçmişte bağımsız denetim raporuna ilişkin yöneltilen eleştirilere yeterli bir çözüm sunmaktadır.	7121	,393	3938	,094	3030	,046	2584	,028	1995	,016	1470	,608
Yeni bağımsız denetim raporu ile bağımsız denetim faaliyeti daha şeffaf olacaktır.	6745	,120	4024	,159	2985	,034	2461	,009	1772	,001	1446	,512
<u>Yeni bağımsız denetim raporunun yeterli olmadığını, daha çok değişiklik içermesi gerektiğini düşünüyorum.</u>	7098	,371	4371	,619	3054	,055	3128	,814	2283	,217	1339	,170
Genel olarak yeni bağımsız denetim raporunun, mevcut bağımsız denetim raporuna kıyasla daha faydalı olduğunu düşünüyorum.	6266	,011	4061	,174	3631	,888	2965	,396	2045	,020	1332	,139
<u>Yeni bağımsız denetim raporunun çok gerekli olduğunu düşünmüyorum.</u>	7202	,496	2085	,000	3578	,774	1248	,000	2386	,443	762	,000
<u>Mevcut bağımsız denetim raporunun yeterli olduğunu düşünüyorum.</u>	7570	,999	4402	,686	3057	,065	3082	,696	2116	,061	1328	,174
Ortalama	6788	,163	3580	,014	3445	,507	2872	,277	2123	,077	1088	,006

Tarafların yeni bağımsız denetim raporu formatının, faydalı olup olmayacağına ilişkin görüşleri arasındaki farkları ikili gruplar şeklinde gösteren Tablo 4-72’de 6 farklı karşılaştırma görülmektedir. İstatistiki olarak 0,05 anlamlılık seviyesinde, kilit denetim konuların faydasına ilişkin algılarında fark olan ve olmayan gruplar aşağıdaki gibidir.

Bağımsız Denetçiler –	İşletme Yöneticileri	Fark Yok
Bağımsız Denetçiler –	Aracılar	Fark Var
Bağımsız Denetçiler –	Bankacılar	Fark Yok
İşletme Yöneticileri –	Aracılar	Fark Yok
İşletme Yöneticileri –	Bankacılar	Fark Yok
Aracılar –	Bankacılar	Fark Var

4.11. Araştırma Bulgularının Özeti

Bağımsız denetçiler, halka açık işletme yöneticileri, aracılar ve bankacıların kurumsal ya da ticari kredi tahsis birimlerinde çalışan kişilerden elde edilen 362 yanıt ile araştırmanın amaçları doğrultusunda belirlenen 7 araştırma hipotezi test edilmiştir. Bunun yanında araştırma kapsamında dikkate alınan 4 kesim arasında karşılıklı farklar incelenmiştir. Araştırmanın bu bölümünde önceki kısımda detaylı olarak ele alınan analiz sonuçları özetlenmiştir. Araştırma hipotezlerinin test edilmesi amacıyla kullanılan Kruskal Wallis H testi sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4- 73: Hipotez Testi Sonuçları – (Kruskal Wallis H)

Hipotezler	Ortalamalar				Genel Ortalama	Kruskal Wallis Anlamlılık	Kabul / Ret
	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Aracılar	Bankacılar			
H _{0a} : Kilit denetim konularının, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılarn ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.	3,73	3,65	3,88	3,95	3,80	,009	Ret
H _{0b} : Kilit denetim konularının belirlenme ve denetim raporunda yer verilme biçimine ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılarn ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.	3,52	3,20	2,78	3,20	3,17	,000	Ret
H _{0c} : Görüş paragrafının, bağımsız denetim raporunda başa alınmasının, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılarn ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.	3,90	3,69	3,76	3,64	3,74	,257	Kabul
H _{0d} :Görüşün dayanağı paragrafına, bağımsız denetim raporunda ayrı bir başlık altında yer verilmesinin, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılarn ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.	4,00	3,89	3,85	4,00	3,93	,294	Kabul
H _{0e} : Denetçinin ismine, bağımsız denetim raporunda yer verilmesinin uygunluğuna ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılarn ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.	3,59	3,54	3,47	3,07	3,42	,006	Ret
H _{0f} : İşletmenin sürekliliği konusunda, gerektiğinde bağımsız denetim raporunda ayrı bir başlığa yer verilmesinin, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılarn ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.	4,20	3,70	3,66	3,94	3,87	,000	Ret
H _{0g} : Yeni bağımsız denetim raporunun, bir bütün olarak fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılarn ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.	3,50	3,40	3,34	3,59	3,45	,026	Ret

Kilit denetim konularının faydasının incelenmesine ilişkin oluşturulan H_{1a} hipotezine ait analiz sonuçları incelendiğinde, genel ortalama (3,80) katılıyorduma

yakın, ancak taraflar arasında istatistiki olarak anlamlı farklar bulunduğu görülmektedir. Genel olarak kilit denetim konuları faydalı bulunmakla birlikte taraflar arasında önemli algı farkları bulunmaktadır. Dört grup arasında sırasıyla; bankacılar, aracılar ve denetçiler kilit denetim konularını faydalı bulurken, işletme yöneticileri görece kararsızlığa daha yakın bir düşünce ortaya koymuşlardır.

Gruplar arasındaki ikili farklar incelendiğinde; kilit denetim konularının faydasına ilişkin; bağımsız denetçilerle işletme yöneticileri, denetçilerle aracılar ve aracılarla bankacılar arasında algısal fark olmadığı görülmektedir. Bunun yanında; denetçilerle bankacılar, işletme yöneticileriyle aracılar ve işletme yöneticileriyle bankacılar arasında algısal fark olduğu görülmektedir.

Tablo 4- 74: H_{0a} Testi Sonuçları – (Mann Whitney U)

H _{0a} : Kilit denetim konularının, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.		
	Anlamlılık (Sig.) (Mann-Whitney)	Fark
Bağımsız Denetçiler – İşletme Yöneticileri	,267	Yok
Bağımsız Denetçiler - Aracılar	,093	Yok
Bağımsız Denetçiler – Bankacılar	,026	Var
İşletme Yöneticileri - Aracılar	,012	Var
İşletme Yöneticileri - Bankacılar	,004	Var
Aracılar - Bankacılar	,496	Yok

Kilit denetim konularının belirlenme biçiminin uygunluğu ile ilgili H_{1b} hipotezine ait analiz sonuçları incelendiğinde, genel ortalamanın (3,17) kararsızlık olduğu, ancak taraflar arasında istatistiki olarak anlamlı farklar bulunduğu görülmektedir. Dört grup arasında; kilit denetim konularının ele alınma biçimini en uygun gören kesim bağımsız denetçilerdir. İşletme yöneticileri ve bankacılar kararsız bir görüş bildirirken, aracılar kilit denetim konularının belirlenme biçimini uygun bulmamıştır.

Gruplar arasındaki ikili farklar incelendiğinde; kilit denetim konularının belirlenme biçimine ilişkin, işletme yöneticileri ve bankacılar dışında tüm gruplar arasında algısal fark olduğu görülmektedir.

Tablo 4- 75: H_{0b} Testi Sonuçları – (Mann Whitney U)

H _{0b} : Kilit denetim konularının belirlenme ve denetim raporunda yer verilme biçimine ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.		
	Anlamlılık (Sig.) (Mann-Whitney)	Fark
Bağımsız Denetçiler – İşletme Yöneticileri	,008	Var
Bağımsız Denetçiler - Aracılar	,000	Var
Bağımsız Denetçiler – Bankacılar	,019	Var
İşletme Yöneticileri - Aracılar	,007	Var
İşletme Yöneticileri - Bankacılar	,874	Yok
Aracılar - Bankacılar	,006	Var

Bağımsız denetim raporunda görüş paragrafının başa alınmasının faydası ile ilgili H_{1c} hipotezine ait analiz sonuçları incelendiğinde, genel ortalamanın (3,74) kararsızlıkla katılıyorum arasında olduğu ve taraflar arasında istatistiki olarak anlamlı farklar bulunmadığı görülmektedir. Genel olarak taraflar denetim raporunda görüş paragrafının başa alınmasını faydalı görmekte ve bu konuda önemli algısal farklar bulunmamaktadır. Dört grup arasında görüş paragrafının başa alınmasını en faydalı gören kesim bağımsız denetçiler, ardından aracılardır. İşletme yöneticileri ve bankacılar ise görüş paragrafını denetçi ve aracılara göre daha az faydalı bulmuşlardır.

Gruplar arasındaki ikili farklar incelendiğinde; kilit denetim konularının belirlenme biçimine ilişkin, herhangi bir grup arasında istatistiki olarak algısal fark bulunmadığı görülmektedir.

Tablo 4- 76: H_{0c} Testi Sonuçları – (Mann Whitney U)

H _{0c} : Görüş paragrafının, bağımsız denetim raporunda başa alınmasının, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.		
	Anlamlılık (Sig.) (Mann-Whitney)	Fark
Bağımsız Denetçiler – İşletme Yöneticileri	,077	Yok
Bağımsız Denetçiler - Aracılar	,239	Yok
Bağımsız Denetçiler – Bankacılar	,187	Yok
İşletme Yöneticileri - Aracılar	,616	Yok
İşletme Yöneticileri - Bankacılar	,922	Yok
Aracılar - Bankacılar	,812	Yok

Bağımsız denetim raporunda ayrı bir bölümde ve görüş paragrafından sonra yer verilecek görüşün dayanağı paragrafının faydası ile ilgili H_{1d} hipotezine ait analiz sonuçları incelendiğinde, genel ortalamanın (3,93) katılıyorum olduğu, taraflar arasında istatistiki olarak anlamlı algısal fark bulunmadığı görülmektedir. Dört grup arasında; görüşün dayanağı paragrafını en faydalı gören kesim bağımsız denetçiler ve bankacılarıdır. İşletme yöneticileri ve aracılardan da bu bölümü faydalı bulmaktadır.

Gruplar arasındaki ikili farklar incelendiğinde; kilit denetim konularının belirlenme biçimine ilişkin, herhangi bir grup arasında istatistiki olarak algısal fark bulunmadığı görülmektedir.

Tablo 4- 77: H_{0d} Testi Sonuçları – (Mann Whitney U)

H _{0d} : Görüşün dayanağı paragrafına, bağımsız denetim raporunda ayrı bir başlık altında yer verilmesinin, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.		
	Anlamlılık (Sig.) (Mann-Whitney)	Fark
Bağımsız Denetçiler – İşletme Yöneticileri	,245	Yok
Bağımsız Denetçiler - Aracılar	,073	Yok
Bağımsız Denetçiler – Bankacılar	,819	Yok
İşletme Yöneticileri - Aracılar	,516	Yok
İşletme Yöneticileri - Bankacılar	,488	Yok
Aracılar - Bankacılar	,189	Yok

Bağımsız denetim raporunda, denetçi isminin açıklanmasının uygunluğuna ilişkin oluşturulan H_{1d} hipotezine ait analiz sonuçları incelendiğinde, genel ortalama (3,42) kararsızlığa yakındır. Ayrıca tarafların görüşleri arasında istatistiki olarak anlamlı farklar bulunmadığı görülmektedir. Taraflar genel olarak denetim raporunda denetçi isminin açıklanması konusunda kararsızdır, bununla birlikte taraflar arasında önemli algı farkları bulunmaktadır. Tüm grupların kararsızlığa yakın görüş bildirdiği ancak görece kararsızlığa daha yakın kesimin bankacılar olduğu görülmektedir.

Gruplar arasındaki ikili farklar incelendiğinde; denetim raporunda denetçi isminin açıklanmasına ilişkin; denetçilerle işletme yöneticileri, denetçilerle aracılar ve işletme yöneticileri ile aracılar arasında algısal fark olmadığı görülmektedir. Bunun yanında; denetçilerle bankacılar, bankacılarla aracılar ve işletme yöneticileriyle bankacılar arasında algısal fark olduğu görülmektedir.

Tablo 4- 78: H_{0e} Testi Sonuçları – (Mann Whitney U)

H_{0e} : Denetçinin ismine, bağımsız denetim raporunda yer verilmesinin uygunluğuna ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.		
	Anlamlılık (Sig.) (Mann-Whitney)	Fark
Bağımsız Denetçiler – İşletme Yöneticileri	,732	Yok
Bağımsız Denetçiler - Aracılar	,551	Yok
Bağımsız Denetçiler – Bankacılar	,001	Var
İşletme Yöneticileri - Aracılar	,736	Yok
İşletme Yöneticileri - Bankacılar	,003	Var
Aracılar - Bankacılar	,009	Var

Bağımsız denetim raporunda süreklilik paragrafına yer verilmesi konusunda oluşturulan H_{1f} hipotezine ait analiz sonuçları incelendiğinde, genel ortalamanın (3,87) katılıyoruma yakın olduğu görülmektedir. Ayrıca tarafların görüşleri arasında istatistiki olarak anlamlı farklar bulunduğu görülmektedir. Genel olarak denetim raporunda işletmenin sürekliliği paragrafına yer verilmesi faydalı bulunmakla birlikte, taraflar arasında önemli algı farkları bulunmaktadır. Süreklilik paragrafını görece en faydalı bulan kesim denetçiler ve ardından bankacılarıdır. Aracılar kararsızlıkla

katılıyorum arasında bir görüş bildirmiştir. Bu açıdan süreklilik paragrafının faydasına ilişkin en fazla görüş farklılığı denetçiler ve aracılar arasındadır.

Gruplar arasındaki ikili farklar incelendiğinde; denetim raporunda süreklilik paragrafına yer verilmesine ilişkin; işletme yöneticileri ile bankacılar ve bankacılarla aracılar ve denetçilerle bankacılar arasında algısal fark olduğu görülmektedir. Bunun yanında; denetçilerle işletme yöneticileri, denetçilerle aracılar, denetçilerle bankacılar arasında algısal fark olmadığı görülmektedir.

Tablo 4- 79: H_{0f} Testi Sonuçları – (Mann Whitney U)

H _{0f} : İşletmenin sürekliliği konusunda, gerektiğinde bağımsız denetim raporunda ayrı bir başlığa yer verilmesinin, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.		
	Anlamlılık (Sig.) (Mann-Whitney)	Fark
Bağımsız Denetçiler – İşletme Yöneticileri	,000	Var
Bağımsız Denetçiler - Aracılar	,000	Var
Bağımsız Denetçiler – Bankacılar	,037	Var
İşletme Yöneticileri - Aracılar	,546	Yok
İşletme Yöneticileri - Bankacılar	,218	Yok
Aracılar - Bankacılar	,057	Var

Bir bütün olarak yeni bağımsız denetim raporunun faydasının incelenmesine ilişkin oluşturulan H_{1g} hipotezine ait analiz sonuçları incelendiğinde, genel ortalama (3,45) kararsızlıkla katılıyorum arasında, ancak taraflar arasında istatistiki olarak anlamlı farklar bulunduğu görülmektedir. Dört grup arasında sırasıyla yeni bağımsız denetim raporunu görece daha faydalı bulanlar; bankacılar, denetçiler, işletme yöneticileri ve aracılardır.

Gruplar arasındaki ikili farklar incelendiğinde; yeni bağımsız denetim raporunun faydasına ilişkin; bağımsız denetçilerle aracılar ve aracılardan bankacılar arasında fark olduğu, diğer gruplar arasında herhangi bir fark bulunmadığı görülmektedir.

Tablo 4- 80: H_{0g} Testi Sonuçları – (Mann Whitney U)

H _{0g} : Yeni bağımsız denetim raporunun, bir bütün olarak fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracılardan ve bankacıların görüşleri arasında fark yoktur.		
	Anlamlılık (Sig.) (Mann-Whitney)	Fark
Bağımsız Denetçiler – İşletme Yöneticileri	,163	Yok
Bağımsız Denetçiler - Aracılar	,014	Var
Bağımsız Denetçiler – Bankacılar	,507	Yok
İşletme Yöneticileri - Aracılar	,277	Yok
İşletme Yöneticileri - Bankacılar	,077	Yok
Aracılar - Bankacılar	,006	Var

Hipotez testlerinde kullanılan ifadelerin dışında, katılımcılara bazı ifadeler yöneltilmiştir. Bu ifadeler; kilit denetim konularına ilişkin tarafların farkındalığı, yeni bağımsız denetim raporu ve hile ilişkisi, yeni bağımsız denetim raporundan ve kilit denetim konularından faydalanacak kesimlerin kimler olduğu ile ilgilidir.

Kilit denetim konuları ile ilgili tarafların farkındalığını ölçmeye çalışan ifadeye ilişkin sonuçlar Tablo 4-81’deki gibidir.

Tablo 4- 81: Kilit Denetim Konularının Farkındalığına İlişkin Analiz Sonuçları – (Kruskal Wallis H)

Kilit Denetim Konularının Farkındalığına İlişkin İfade	Ortalamalar				Genel Ortalama	Kruskal Wallis Anlamlılık
	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Aracılar	Bankacılar		
Kilit denetim konusu hakkında yeterince bilgi sahibiyim.	4,15	3,68	3,47	3,06	3,59	,000

Bağımsız denetçiler, işletme yöneticileri, aracılardan ve bankacılar arasında kilit denetim konularının farkındalığına ilişkin istatistiki olarak anlamlı fark bulunmaktadır. Kilit denetim konuları hakkında en fazla bilgi sahibi olan kesimin denetçiler, en az bilgi sahibi olan kesimin bankacılar ve aracılardan yani denetim raporunun kullanıcıları olduğu görülmektedir.

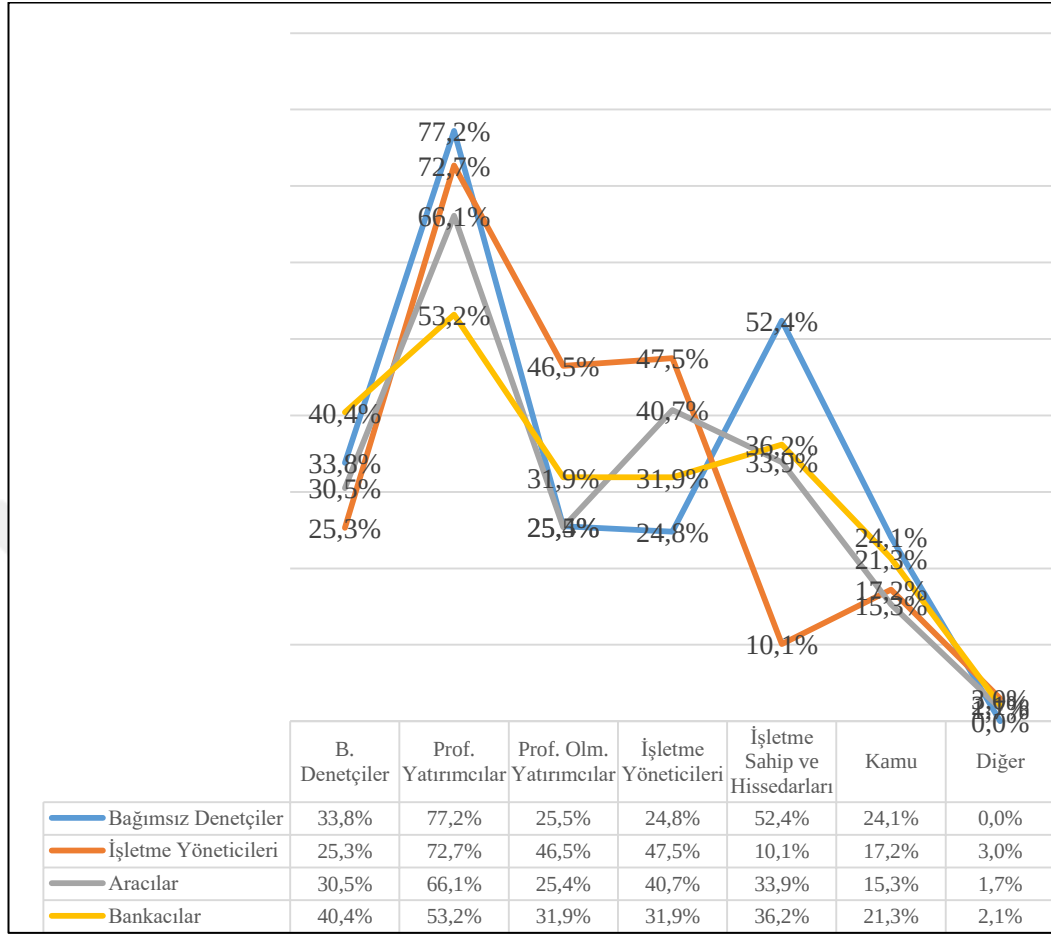
Yeni bağımsız denetim raporunun hile hakkında daha fazla güvence verip vermeyeceğine yönelik ifadeyle ilgili sonuçlar Tablo 4-82’deki gibidir.

Tablo 4- 82: Yeni Bağımsız Denetim Raporu ve Hile İlişkisine Yönelik Analiz Sonuçları – (Kruskal Wallis)

Yeni Bağımsız Denetim Raporu Ve Hile İlişkisine Yönelik İfade	Ortalamalar				Genel Ortalama	Kruskal Wallis Anlamlılık
	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Aracılar	Bankacılar		
Yeni bağımsız denetim raporu hileye ilişkin daha fazla güven verecektir.	3,01	3,19	3,69	3,82	3,42	,000

Yeni bağımsız denetim raporu ile hileye ilişkin, denetimin kapsamında herhangi bir değişiklik olmamıştır. Bazı çalışmalarda geçmişte beklenti farklarının hile tespitine yönelik oluşan beklentiden kaynaklandığına yer verilmiştir. Bu ifade ile tarafların hile konusunda, yeni bağımsız denetim raporundan beklentileri incelenmiştir. Sonuçta bağımsız denetçiler, işletme yöneticileri, aracılar ve bankacıların yeni bağımsız denetim raporunun hileye ilişkin daha fazla güven verip vermeyeceğine ilişkin düşünceleri arasında istatistiki olarak anlamlı fark bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler ve işletme yöneticileri yeni bağımsız denetim raporunun hileye ilişkin güvence vermesi konusunda kararsızlık bildirmişlerdir. Ancak aracılar ve bankacılar yeni bağımsız denetim raporunun hileye ilişkin daha fazla güvence vermesi konusunda görece bir beklenti içerisindedirler.

Kilit denetim konularından, öncelikli olarak hangi kesimlerin faydalanacağına ilişkin ifadeye katılımcılardan en fazla 3 seçenek belirlemeleri istenmiştir. Sonuçlar Şekil 4-6’daki gibidir.



Şekil 4- 6: Kilit Denetim Konularının Faydalı Olacağı Kesimler

Kilit denetim konularından öncelikli olarak faydalanan kesimlere ilişkin katılımcıların verdiği yanıtların genel olarak benzer olduğu görülmektedir. Sonuçlara göre tüm kesimler, kilit denetim konularından en fazla faydalanan kesimin profesyonel yatırımcılar olduğunu belirtmiştir. İşletme yöneticileri, kilit denetim konularından kendilerinin faydalanacağını düşünürken, denetçiler bu konuya katılmamaktadır. Benzer durum işletme sahip ve hissedarlarının kilit denetim konularından faydalanması konusunda da görülmektedir ancak işletme yöneticileri kilit denetim konularının işletme sahip ve hissedarlarına bir fayda sağlamayacağını düşünürken, denetçiler aksini düşünmektedir. Taraflar arasında, özellikle kilit denetim konularının, profesyonel olmayan yatırımcılara ve işletme yöneticilerine ve işletme sahip ve hissedarlarına sağlayacağı fayda konusunda düşünce farkı olduğu görülmektedir.

Diğer bir ifade de katılımcılardan, yeni bağımsız denetim raporundan öncelikli olarak hangi kesimlerin faydalanacağını (en fazla 3 seçenek) belirlemeleri istenmiştir. Sonuçlar Şekil 4-7’deki gibidir.



Şekil 4- 7: Yeni Bağımsız Denetim Raporunun Faydalı Olacağı Kesimler

Yeni bağımsız denetim raporundan öncelikli olarak faydalanacak kesimlere ilişkin katılımcıların verdiği yanıtların bazı alanlarda benzer olduğu görülmektedir. Sonuçlara göre tüm kesimler, yeni bağımsız denetim raporundan en fazla faydalanacak kesimin profesyonel yatırımcılar olduğunu belirtmiştir. İşletme yöneticileri, yeni bağımsız denetim raporundan kendilerinin faydalanacağını düşünürken, denetçiler bu konuya katılmamaktadır. Taraflar arasında özellikle yeni bağımsız denetim raporunun işletme sahip ya da hissedarlarına ve işletme yöneticilerine sağlayacağı fayda konusunda düşünce farkı olduğu görülmektedir.

SONUÇ

Geçmiş M.Ö. 2000’li yıllara kadar götürülebilen denetim faaliyeti, günümüzdeki şekline dönüşünceye kadar birçok değişim geçirmiştir. Sanayi Devrimi ile birlikte ticari faaliyetlerin artması, denetimde hem önemli değişikliklere neden olmuş, hem de denetimin yaygınlığını arttırmıştır. Özellikle büyük işletmelerin artması ile yönetim, profesyonel kurullara devredilmiş ve vekâlet ilişkisi ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte çok uluslu işletmelerin çoğalması ve sermaye hareketlerinin artması, bağımsız denetimin değişimine yönelik başka bir kırılma noktası oluşturmuştur. Günümüzde işletmelerle ilgilenen kitlelerin sayısı geçmişe göre artmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak bağımsız denetime yönelik beklentilerde de önemli değişimler olmuştur. İçinde bulunduğumuz dönemde ı ışık hızında hareket eden sermaye ve çok hızlı değişen ticari hayat dikkate alındığında denetimin bu değişime ayak uydurmaması düşünülemez.

Bağımsız denetim, karar alıcıların doğru karar almasına esas teşkil eden bilginin üretilmesi ile ekonomik sistemde önemli bir yere sahiptir. Bağımsız denetim faaliyeti, kendisinden beklenen başarıyı sağladığı müddetçe ekonomik sistem içerisindeki bu önemli fonksiyonunu yerine getirmiş olur. Bağımsız denetimin başarısı, farklı açılardan ele alınmakta ve çeşitli kesimlere göre farklı değerlendirilebilmektedir. Yani bağımsız denetimin, fonksiyonunu başarı ile yerine getirip getirmediği, bağımsız denetimin çıkar gruplarına göre farklılık gösterebilmektedir.

Literatürde son yıllarda sıklıkla üzerinde durulan bir konu olan “denetim beklenti farkları” çıkar gruplarının denetime ilişkin algı farklarını incelemektedir. Yatırımcılar, denetçiler, yargı mensupları, eğitimciler, öğrenciler, işletme yöneticileri vb. birçok kesim açısından ele alınan beklenti farkları, özellikle bağımsız denetim raporunun kullanıcıları ve bağımsız denetim faaliyetini yerine getirenler arasında ele alınmaktadır. Yapılan çalışmalarda da ortaya konduğu üzere en fazla beklenti farkı olan kesimin bağımsız denetim raporunun kullanıcılarında olduğu görülmektedir. En genel ifade ile kişilerin elde etmek istedikleri ile elde ettikleri arasındaki fark olarak ifade edilen beklenti farkları bağımsız denetimin başarısı önünde önemli bir engeldir.

Beklenti farkları, tarafların ihtiyaçlarını tam karşılayamamasına neden olurken, uzun yıllar boyunca önemli beklenti farkının olması bağımsız denetimin fonksiyonuna önemli zararlar vermektedir. Araştırmanın literatür kısmında belirtildiği üzere, beklenti farklarının bir kısmının farklı yöntemlerle ortadan kaldırılması ya da azaltılması mümkündür. Özellikle denetimin doğası hakkında yanlış düşüncelerin azaltılması ve denetçilerin, denetim raporunun kullanıcılarını dikkate alarak performans göstermesi beklenti farklarını azaltabilir. Genel olarak bütün beklentilerin karşılanması mümkün değilse de yine de hangi alanlarda beklenti farklarının olduğunun bilinmesi önemlidir.

Bağımsız denetime yönelik son yıllarda oluşan beklentiler dikkate alınarak, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB - The International Auditing and Assurance Standards Board) tarafından önemli bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Yaklaşık 10 yıllık bir çalışma süresi sonunda ortaya konan “Yeni Bağımsız Denetim Raporu Projesi” ile bağımsız denetim raporunda önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin en önemlisi, denetçinin, denetim süresince, mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konuları ayrı bir başlık altında, “kilit denetim konuları” ismi ile bildirmesidir. Özellikle denetimin çıkar gruplarının ‘daha fazla bilgi ihtiyacına’ karşılık olarak oluşturulan bu yeni bölüm, Türkiye’de ilk defa 2018 yılı itibariye halka açık şirketlerin denetim raporlarında yerini almıştır. Yeni denetim raporu projesi sürecinde ayrıca; görüş paragrafının başa alınması, görüşün dayanakları paragrafına yer verilmesi, denetçi ismin açıklanması ve süreklilik paragrafına yer verilmesi gibi bazı değişiklikler de yapılmıştır.

IAASB proje sürecinde, farklı dönemlerde 3 çağrı yaparak söz konusu değişimlere ilişkin çıkar gruplarının düşüncelerini talep etmiştir. Toplamda 400’ye yakın geri bildirimin yapıldığı bu çağrılara Türkiye’den herhangi bir yanıt verilmemiştir. Genel olarak yanıtlarda, bağımsız denetim raporuna yönelik yapılan değişiklikler desteklenmekle birlikte oluşabilecek bazı sakıncalara da yer verilmiştir. Ayrıca geçmişte beklenti farklarını gidermeye yönelik yapılan bazı çalışmaların başarısızlıkla sonuçlanması, kilit denetim konularının da benzer bir süreç yaşaması riskini akıllara getirmiştir. Araştırmada kilit denetim konuları ve yapılan diğer

değişikliklere ilişkin çıkar gruplarının (bağımsız denetçiler, halka açık işletme yöneticileri, aracı kurum yöneticileri ve bankaların denetim raporunu kullanan birimlerinde çalışanlar) algıları incelenmiştir.

Araştırmanın birinci bölümünde, bağımsız denetim hakkında genel bilgiler, bağımsız denetimin tarihsel gelişimi ve bağımsız denetimin Türkiye’deki gelişim sürecine yer verilmiştir. İkinci bölümde bağımsız denetim raporu hakkında genel bilgilerin ardından IAASB’nin yeni bağımsız denetim raporu süreci ve detaylı olarak kilit denetim konuları ele alınmıştır. Ayrıca kilit denetim konularına ilişkin yapılan çalışmalara yer verilmiştir. Araştırmanın üçüncü bölümünde, denetimde beklenti farkları, çeşitli boyutlarıyla incelenerek, beklenti farklarına yönelik detaylı literatür incelemesi yapılmıştır. Araştırmanın son bölümünde kilit denetim konuları ve denetim raporunda yapılan diğer değişikliklere ilişkin çıkar gruplarının algılarını ortaya koymak üzere tasarlanan; araştırmanın amacı, önemi, yöntem ve analiz sonucunda elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

Araştırmada toplam 7 hipotez test edilmiştir. Bu hipotezlerden ilkinde, kilit denetim konularının fayda sağlayıp sağlamayacağına ilişkin, çıkar gruplarının algıları incelenmiştir. Toplamda 10 ifade ile ölçülmeye çalışan hipoteze ilişkin çıkar grupları arasında aşağıdaki ifadelerde algı farklarının olmadığı görülmüştür;

- *Kilit denetim konuları bağımsız denetimin daha şeffaf olmasını sağlayarak denetimin daha iyi anlaşılmasına imkân verecektir.*
- *Kilit denetim konuları “bağımsız denetim raporunda daha fazla bilgiye yer verilmesi çağrısına” uygun bir yanıt olmuştur.*
- *Karar alıcıların ilgisini çekebilecek her türlü bilgi kilit denetim konusu olarak ele alınmalıdır.*
- *Kilit denetim konuları kullanıcılar tarafından önemle dikkate alınacak bir bölümdür.*
- *Kilit denetim konularından sağlanacak fayda katlanılacak maliyetten yüksek olacaktır.*

Bunun dışında aşağıdaki 5 ifadeye ilişkin çıkar grupları arasında istatistiki olarak anlamlı algı farkları bulunmuştur.

- *Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi raporun iletişimsel değerini arttıracaktır.*
- *Bağımsız denetim raporunda çok sayıda kilit denetim konusunun olması istediğim bir durumdur.*
- *Kilit denetim konuları içermeyen bağımsız denetim raporu, kilit denetim konuları içeren bağımsız denetim raporuna göre daha fazla güven verir.*
- *Kilit denetim konuları finansal tabloların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.*
- *Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi daha kaliteli bir denetim çalışmasının yapıldığını düşündürür.*

Bir bütün olarak yapılan istatistiki analizler sonucunda, araştırma kapsamında dikkate alınan çıkar grupları arasında kilit denetim konularının sağlayacağı faydaya ilişkin, istatistiki olarak önemli algı farkları bulunmuştur. Yani kilit denetim konularının faydasına ilişkin çıkar grupları arasında beklenti farkı görülmüştür. Kilit denetim konularının faydasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtların ortalaması incelendiğinde kilit denetim konularını en faydalı bulan kesim, denetim raporunun kullanıcıları (bankacılar ve aracılar) olmuş, işletme yöneticileri ve bağımsız denetçiler ise kararsızlıkla katılıyorum arasında bir yanıt vermiştir.

Kilit denetim konularının belirlenme ve bağımsız denetim raporunda yer verilme biçimine ilişkin tarafların algılarını inceleyen hipoteze ilişkin analiz sonucunda, araştırma kapsamında dikkate alınan çıkar grupları arasında istatistiki olarak anlamlı fark görülmüştür. Özellikle hangi hususların kilit denetim konusu olacağını belirlemenin, denetçi yargısına bırakılması konusunda önemli beklenti farkları söz konusudur. Özellikle denetçiler ve aracılar arasında önemli fark görülmüştür. Aracılar, hangi konuların kilit denetim konusu olacağına denetçilerin karar vermesine görece karşı çıkmış, denetçiler ise bu duruma kararsızlıkla katılıyorum arasında bir yanıt vermiştir.

Kilit denetim konularının farkındalığına ilişkin verilen yanıtlar incelendiğinde, çıkar gruplarının, kilit denetim konularına ilişkin bilgi sahibi olmaları bakımından farklar söz konusudur. Bağımsız denetçiler, kilit denetim konuları hakkında yeterince bilgi sahibi olduklarını, denetim raporunun kullanıcıları ise bu konuda kararsızlıklarını iletmiştir. Denetim hakkında yeterince bilgi sahibi olmamanın beklenti farkı yaratan

bir durum olduğu dikkate alındığında kilit denetim konuları hakkında farkındalığın artırılmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

Kilit denetim konularının en fazla hangi kesime fayda sağlayacağı ile ilgili çıkar grupları, kilit denetim konularının en fazla yatırımcılara fayda sağlayacağını düşündüklerini bildirmişlerdir. IAASB kilit denetim konularını özellikle yatırımcıları dikkate alarak oluşturmuştur, sonuç bu amaç ile paralellik göstermektedir.

İçerisinde önemli bir değişiklik yapılmayan görüş paragrafı, yeni bağımsız denetim raporunda daha etkili olacağı düşüncesi ile en başa alınmıştır. Katılımcıların bu değişikliğe ne derece katıldıklarını inceleyen hipotez sonucunda; çıkar grupları arasında anlamlı bir görüş farkı olmadığı görülmüştür. Bu değişikliğin faydalı olup olmayacağına ise çıkar grupları benzer şekilde kararsızlıkla katılıyorum arasında bir yanıt vermişlerdir. Benzer şekilde, daha faydalı olacağı düşüncesi ile görüş paragrafından sonra, ayrı bir paragrafta yer verilecek olan görüşün dayanağına ilişkin, çıkar grupları arasında anlamlı bir görüş farkı olmadığı görülmüştür. Çıkar grupları bu değişikliği faydalı bulmuşlardır.

Yeni bağımsız denetim raporunda, denetçi isminin açıklanmasına ilişkin bir zorunluluk getirilmiştir. Bu değişikliğin uygunluğuna ilişkin çıkar grupları arasında, istatistiki olarak anlamlı fark olduğu tespit edilmiştir. Bağımsız denetçiler ve işletme yöneticileri, denetim raporunda denetçi isminin açıklanmasının görece sakınca yaratabileceğini düşünürken, bankacılar ve aracılar bu düşünceye daha az katılmaktadır.

Bağımsız denetçinin gerekli görmesi durumunda ayrı bir başlıkta açıklayacağı süreklilik ile ilgili hususların faydalı olup olmayacağına ilişkin çıkar gruplarının görüşleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark olduğu görülmekle birlikte genel olarak değişikliğin olumlu bulunduğu görülmüştür.

Bir bütün olarak, yeni bağımsız denetim raporunun faydalı olup olmayacağına ilişkin, çıkar grupları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark olduğu sonucuna varılmıştır. Genel olarak yeni bağımsız denetim raporunun faydalı olup olmayacağına

ilişkin kararsızlık bildiren katılımcılar arasında, yeni bağımsız denetim raporunun faydasına ilişkin beklenti farkı söz konusudur.

Özetle bağımsız denetimin çıkar grupları arasında beklenti farklarını azaltmak gayesi ile oluşturulan kilit denetim konularına ilişkin; bağımsız denetçiler, işletme yöneticileri, aracılar ve bankacılar arasında beklenti farkının olduğu görülmüştür. Beklenti farkları, bağımsız denetim açısından önemli bir sorundur ve beklenti farkları devam ettiği müddetçe çıkar gruplarının memnun olması pek mümkün değildir. Yapılan bazı araştırmalar, beklenti farkının tamamen ortadan kaldırılamayacağını ortaya koymuştur. Bu görüş kabul edilebilir bir görüş olmakla birlikte, herhangi bir konuya ilişkin beklenti farkının ne boyutta olduğu da önemlidir.

Beklenti farkları tamamen ortadan kaldırılamasa bile makul seviyede tutulabilir. Araştırma analizleri sonucunda da görüldüğü üzere beklenti farkı en çok bağımsız denetim raporunun kullanıcıları açısından söz konusudur. Literatürde, bağımsız denetim raporunun kullanıcıları açısından beklenti farkı yaratan nedenlerin başında; kullanıcıların, denetimin kapsam ve doğasını anlayamaması yer almaktadır. Yeni bağımsız denetim raporunun hileye ilişkin, geçmişe oranla daha fazla güven vermemesine karşın, denetim raporu kullanıcılarının bu konuda daha yüksek bir beklenti içinde oldukları bu hususu desteklemektedir.

Verilerin toplanması sırasında bazı katılımcıların, önemli olduğu düşünülen yorumları olmuştur. Bunlardan bir kısmı araştırma sayesinde kilit denetim konularından haber oldukları ile ilgili, bir kısmı ise araştırma sonuçlarını merak ettikleri ile ilgili yorumlardan oluşmaktadır. Ancak sayıca az olmakla birlikte bir kesimi ise ‘kilit denetim konusunun hiçbir fayda getirmeyeceği’, ‘yapılan çalışmaların, rapor kullanıcıları açısından bir anlamı olmayacağı’ gibi yorumlardan oluşmaktadır. Bu araştırma sonucunda da görüldüğü üzere özellikle bağımsız denetim raporu kullanıcılarının ön yargılarını dikkate almanın önemli olduğu düşünülmektedir.

Beklenti farklarını azaltmanın çok çeşitli unsurları bulunmaktadır ancak özellikle denetimin doğasını yanlış anlamadan kaynaklanan farkların azaltılması için tarafların eğitilmesinin mümkün bir çözüm olacağı düşünülmemektedir. Bu açıdan

özellikle denetim hakkında yapılan değişikliklere, tarafları dahil etmenin ve tarafların beklentilerini dikkate almanın önemli olduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte yapılan bir değişiklik hakkında ve özellikle denetimin kapsam ve sorumluluğu hakkında farkındalık yaratmak, beklentilerin azalmasına ve dolayısıyla da bağımsız denetimin rolünü daha iyi gerçekleştirmesine katkı sağlayacaktır.

Sürekli olarak denetimin doğası hakkında bir beklenti farkının olması, bu konuda önemli çalışmaların yapılmasını gerekli kılmaktadır. Her alanda teori ve pratik arasında makul bir fark kabul edilebilir ancak teori ve pratik arasında önemli farkların bulunması durumunda, bu farkın azaltılması gerekir, bu sağlanamıyorsa teori yeniden gözden geçirilmelidir. Çünkü pratikte hayat bulmayan bir teorinin önemli bir faydası olmayacaktır.

Kilit denetim konuları yaklaşık 10 yıllık bir süreç sonunda oluşturulmuştur. Taleplerin dile getirilmeye başlandığı yıllar dikkate alındığında, oluşan bir beklentiye yaklaşık 15-20 yıl sonra yanıt verilebildiği görülmektedir. Bu tip gecikmelerin, yapılan değişikliklerin başarısı önünde bir engel olduğu düşünülmektedir. Ayrıca sürekli değişen ve değişmeye devam edecek olan ticari hayata paralel olarak, denetimde de yeni beklentilerin oluşacağı, bu beklentilere etkili ve hızlı yanıt vermenin denetimin rolü açısından elzem olduğu düşünülmektedir.

Araştırma sonuçlarına göre kilit denetim konularının faydası ve ele alınma biçimine yönelik bağımsız denetim çıkar grupları arasında önemli beklenti farklarının olduğu görülmüştür. Bu durumun, kilit denetim konularının sağlayacağı fayda önünde bir risk yarattığı düşünülmektedir. Kilit denetim konularının denetçi yargısına göre belirlenecek olması, denetimin doğası açısından normal olmakla birlikte, denetim raporunun kullanıcıları açısından bu husus kuşku ile yaklaşılan bir durumdur. Ancak özellikle denetçinin kilit denetim konularını belirlerken, öznel yargısını kullanmasının faydalı olabileceği düşünülmektedir. Çünkü geçmişte dile getirilen eleştiriler dikkate alındığında, bu bölümün standart ifadeler içermeyen ve değerli bilgi sunan yapıda olması denetçinin, kullanıcıların ihtiyaçlarını dikkate alması ve işletmeye özgü bir kilit denetim konusu ortaya koyması ile mümkün olabilir. Bu açıdan denetçinin kilit denetim konularını, standardın ön gördüğü bir zorunluluktan dolayı değil,

kullanıcılarla iletişim kurabileceği ve onlara değerli bilgiler sunabileceği bir alan olarak ele almasının önemli olduğu düşünülmektedir. İlerleyen dönemlerde denetim raporuna yönelik önemli beklenti farklarının devam etmesi durumunda, proje sürecinin başarısızlığı yanında beklenti farklarına yönelik yapılacak başka çalışmalara ön yargı ile yaklaşılmasına neden olacaktır.

Kavramsal olarak kilit denetim konusu ele alınacak olursa; bu bölüme standartta, “Key Audit Matter” olarak yer verilmektedir. “Matter” kelimesi BDS 701’de dilimize “konu” olarak çevrilmiştir, ancak dikkat çekilen hususlar ve diğer hususlar paragraflarında “matter” kelimesi “husus” olarak çevrilmiştir, bu açıdan bir tutarsızlık söz konusudur. Bununla birlikte, kilit denetim konuları, denetçinin öznel yargısına ve denetimi yapılan işletmenin özel durumuna göre, denetçi tarafından belirleneceği için, “kilit denetim konusu” yerine “kilit denetim bulgusu” ya da “kilit denetim hususu” kavramlarının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

Bu araştırmada kilit denetim konuları ve yeni bağımsız denetim raporuna ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticilerinin ve bankaların bağımsız denetim raporunu kullanan birimlerindeki çalışanların algılar incelenmiştir. Uluslararası literatür incelendiğinde beklenti farklarının, çok farklı kesimler dikkate alınarak incelendiği görülmektedir. Bu yönüyle çalışma farklı kitlelere, farklı boyutlarıyla uygulanabilir. Ayrıca kilit denetim konuları yeni bir konu olduğu için izleyen yıllarda, kilit denetim konularının faydası ve uygulamada karşılaşılan zorluklar incelenebilir.

KAYNAKÇA

- Adeyemi, Semiu Babatunde, Olayinka Marte Uadiale “An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap in Nigeria”, **African Journal of Business Management**, Volume: 5, No: 19, 2011, s. 7964-7971.
- Afify, H.A.E. “Determinants of Audit Report Lag: Does Implementing Corporate Governance Have any Impact? Empirical Evidence from Egypt”, **Journal of Applied Accounting Research**, Volume: 10, No: 1, 2009, s. 56-86.
- Afterman, Allan B. “The PCAOB’s Proposed New Auditor’s Report: A Sneak Peek at What Lies Ahead”, **The CPA Journal**, July, 2016, s. 64-65.
- Agrawal, Anup, Sahiba Chadla “Corporate Governance and Accounting Scandals”, **Journal of Law and Economics**, Volume: 48, 2005, s. 371-406
- AICPA (Çevrimiçi), www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx, 22.12.2016
- AICPA SAS 106 (AU 326) – 15, 2006, (Çevrimiçi), www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00326.pdf, 1.9.2016.
- Akdağ, Mustafa **Türkiye’nin İktisadi ve İctimai Tarihi**, Yapı Kredi Yayınları, 2. Baskı, 2014.
- Alani, Haris “Bridging the Expectations Gap between Auditors Reports and Requirements of the Financial Community ‘An Empirical Study Kingdom of Bahrain’”, **Research Journal of Finance and Accounting**, Volume: 5, No: 15, 2014, s. 90-96.
- Aljaaidi, Khaled Slamen Ysalam “Reviewing the Audit Expectation Gap Literature from 1974 to 2007”, **International Postgraduate Business Journal (IPBJ)**, Volume: 1, No: 1, 2009, s. 41-75.

- Alleyne, Philmore, Michael Howard “An Exploratory Study of Auditors’ Responsibility for Fraud Detection in Barbados”, **Managerial Auditing Journal**, Volume: 20, Issue: 3, 2005, s. 891-881.
- Anderson, John C., D. Jordan Lowe, Philip M. J. Reekers “Evaluation of Auditor Decisions: Hindsight Bias Effects and the Expectation Gap”, **Journal of Economic Psychology**, Volume: 14, 1993, s. 711-737.
- Archambeault, Deborah S. “Auditing Management Assertions: The Impact of SAS No. 106”, **Tennessee CPA Journal**, Volume: 52, No: 10, 2007, s. 20-22.
- Arens, Alvin A., Randal J. Elder, Mark S. Beasley **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, Pearson Prentice Hall, 14th Edition, ABD, 2012.
- Arkun, Osman Fikret Osman Fikret Arkun, **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, İİTİ Akademisi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınevi, İstanbul, 1975.
- Arrington, C. Edward, William A. Hillison, Paul F. Williams, “The Psychology of Expectations Gaps: Why Is There So Much Dispute About Auditor Responsibility?”, **Accounting and Business Research**, Autumn, 1983, s. 243-250.
- Asare, Stephen K., Arnold Wright, “Investors’, Auditors’, and Lenders’ Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report”, **IAASB Audit Report Project Paper**, September, 2009.
- Ashton, Robert H., John J. Willingham, Robert K. Elliott, “An Empirical Analysis of Audit Delay” **Journal of Accounting Research**, Volume: 25, No: 2, 1987, s. 275-292.
- Bailey, K. E., Joseph H. Bylinski, Michael D. Shields “Effects of Audit Report Wording Changes on the Perceived Message”, **Journal of Accounting Research**, Volume: 21, No: 2, 1983, s. 355-370.

- Başpınar, Ahmet “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 48, 2005, s. 35-62.
- Bédard, Jean,
Nathalie Gonthier-
Besacier, Alain
Schatt “Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience”, **International Symposium on Audit Research**, Maastricht, 2014, s. 7., (Çevrimiçi), www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR_2014_Bedard_Besacier_Schatt.pdf, 21.08.2017
- Best, Peter J.,
Sherrena Buckby,
Clarice Tan “Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore”, **Managerial Auditing Journal**, Volume: 16, Issue: 3, 2001, s. 134-144
- Bezirci,
Muhammet, Fehmi
Karasioğlu “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, **Selçuk Üniversitesi, İİBF, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı: 21, 2011, s. 571-592.
- Biçer, Ali Altuğ,
Selin Erol “UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 47, 2017, s. 71-84.
- BİST (Çevrimiçi), www.kap.org.tr/tr/bist-sirketler, 02.03.2018
- BİST (Çevrimiçi), www.kap.org.tr/tr/sirketler/YK, 03.03.2018
- Blundell-Wignal,
Adrian, Paul
Atkinson “Thinking Beyond Basel III: Necessary Solutions for Capital and Liquidity”, **OECD Journal: Financial Market Trends**, Volume: 2010, Issue:1, 2010, s. 9-33.
- Bostick, Lisa N.,
Michael S.
Luehlfiing “Minimizing the Expectation Gap”, **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Volume: 8, No: 1, 2004, s. 51-61.
- Bozdemir, Enver “Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 118, 2013, s. 67-85.

- Bozkurt, Nejat **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2006.
- Bozkurt, Nejat **İşletmelerin Kara Deliği Hile**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2009.
- Brennan, Niamh “Boards of Directors and Firm Performance: is there an Expectations Gap?”, **Corporate Governance: An International Review**, Volume: 14, No: 6, 2006, s. 577-593.
- Brown, Darryl L., Keith T. Jones “Graduate Education and the Audit Expectations Gap in the Post-Sox Era”, **Journal of Higher Education Theory and Practice**, Volume: 11, No:3, 2011, s. 67-82.
- Buckley, J.W., M.H. Buckley, H. Chiang **Research Methodology and Business Decisions**, 1976, (Çevrimiçi), <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumBuckley76.htm>, 04.01.2018
- Bui, Binh, Brenda Porter “The Expectation-Performance Gap in Accounting Education: An Exploratory Study, Accounting Education”, **Accounting Education: an International Journal**, Volume: 19, No: 1-2, 2010, s. 23-50.
- Byington, J. Ralph, Steve G. Sutton “The Self-Regulating Profession: An Analysis of the Political Monopoly Tendencies of the Audit Profession”, **Critical Perspectives on Accounting**, Volume: 2, 1991, s. 315-330.
- Byrnes, Paul Eric, v.d. “Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit”, **AICPA White Paper**, 2012.
- Campbell, David R., Alfred R. Michenzi “Revising the Audit Report: A Response to the Expectation Gap”, **The CPA Journal**, Volume: 57, No: 4, s. 34-39.
- Campbell, Jane E, Jane F Mutchler “The ‘Expectations Gap’ And Going-Concern Uncertainties”, **Accounting Horizons**, March, 2-1, 1988, s. 42-49.

- Chandler, Roy,
John Richard
Edwards “Recurring Issues in Auditing: Back to the Future?”, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Volume: 9 Issue: 2, 1996, s. 4-29.
- Chowdhury,
Riazur, John Innes “A Qualitative Analysis of the Audit Expectations Gap in the Public Sector of Bangladesh”, **International Journal of Auditing**, Volume: 2, 1998, s. 247-261.
- Chowdhury,
Riazur, John Innes,
Reza Kouhy “The Public Sector Audit Expectations Gap in Bangladesh”, **Managerial Auditing Journal**, Volume: 20, Issue: 8, 2005, s. 893-908.
- Church, Bryan K.,
Shawn M. Davis,
Susan A.
McCracken, “The Auditor’s Reporting Model: A Literature Overview and Research Synthesis”, **Accounting Horizons**, Volume: 22, No: 1, 2008, s. 69-90.
- CICA “Report of the Commission to Study the Public’s Expectation of Audits”, June, 1988.
- COHEN “Report, Conclusions, and Recommendations”, 1978.
- Coleman, Lance B. **Advanced Quality Audit**, ASQ Quality Press, 21st Edition, Wisconsin, 2015.
- Cordoş, George-
Silviu, Fülöp
Melinda-Timea “New Audit Reporting Challenges Auditing the Going Concern Basis of Accounting”, **Procedia Economics and Finance**, Volume: 32, 2015, s. 216-224.
- Cordoş, George-
Silviu, Melinda-
Timea Fülöp “Understanding Audit Reporting Changes: Introduction of Key Audit Matters”, **Accounting and Management Information Systems**, Volume: 14, No: 1, 2015, s. 128-152.
- Cullinan, Charles
P., Christine E.
Earley, Pamela B.
Roush “Multiple Auditing Standards and Standard Setting: Implications for Practice and Education”, **AAA Current Issues in Auditing**, Volume: 7, Issue: 1, 2013, s. C1-C10.

- Çakıcı, Metin, Adil
Oğuzhan, Tuncer
Özdil
Temel İstatistik II, yayın evi yok, 4. Baskı, İstanbul, 2003.
- Çalışkan, Ali
Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 64, 2006, s. 51-58.
- Çarıkçioğlu, Peyami
“Türkiye’de Muhasebe Denetimin Gelişimi”, **Türkiye’de Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği Sempozyumu**, İstanbul, 6-8 Nisan 1995.
- Deegan, Craig,
Michaela Rankin
“The Environmental Reporting Expectations Gap: Australian Evidence”, **British Accounting Review**, Volume: 31, 1999, s. 313-346.
- DeFond, Mark L.,
Jere R. Francis
“Audit Research after Sarbanes-Oxley”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Volume: 24, 2005, s. 5-30.
- Deloitte
Yeni Denetçi Raporu, Ocak, 2017, s. 2. (Çevrimiçi), www.denetimnet.net/UserFiles/Yeni_Denetci_Raporu.pdf, 02.08.2017.
- Demirel,
Demokaan
“Kamusal Retorikte Moda Trend: Yeni Kamu Yönetimi” **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 58, 2005, s. 105-135.
- Dennis, Ian
“‘Clarity’ Begins at Home: An Examination of the Conceptual Underpinnings of the IAASB’s Clarity Project”, **International Journal of Auditing**, Volume: 14, 2010, s. 294-319.
- Dennis, Ian
“What Do You Expect? A Reconfiguration of the Audit Expectations Gap”, **International Journal of Auditing**, Volume:14, 2010, s. 130-146.
- Devi, Anila, Shila
Devi
“Audit Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements”, **European Journal of Business and Management**, Volume: 6, No: 14, 2014, s. 75-82.

- Dewing, Ian P.,
Peter O. Russell “UK Fund Managers, Audit Regulation and the New Accountancy Foundation: Towards a Narrowing of the Audit Expectations Gap?”, **Managerial Auditing Journal**, Volume: 17, Issue: 9, 2002, s. 537-545.
- Dibia, Ndukwe O. “Audit Expectations Gap and Perception of Financial Reporting”, **International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR)**, Volume: 3, Issue: 3, 2015, s. 23-31.
- Dinç, Engin, Bilal Gerekan “Denetimde Beklenti Farklılığı ve Denetim Eğitiminin Beklenti Farklılığı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 1, 2014, s. 21-36.
- Dixon, R. A.D.
Woodhead, M.
Sohlman “An Investigation of the Expectation Gap in Egypt”, **Managerial Auditing Journal**, Volume: 21, Issue: 3, 2006, s. 293-302.
- Dobija, Dorota,
Iwona Cieślak,
Katarzyna Iwuć “Extended Audit Reporting. An Insight from the Auditing Profession in Poland”, 2013, s. 1-19, (Çevrimiçi), <http://ssrn.com/abstract=2215605>, 11.11.2017
- Dobija, Dorota,
Iwona Cieślak,
Katarzyna Iwuć “The Audit Information Gap in Poland”, **Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia**, No: 65, 2014, s. 1-8.
- Doğan, Aziz “Yeni Denetim Raporlaması”, **Muhasebe ve Denetim Dünyası**, Sayı: 4, 2017, s. 1-20.
- Durmuş, Beril, E.
Serra Yurtkoru,
Murat Çinko **Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analizi**, Beta Yayıncılık, 6. Baskı, , İstanbul, 2016.
- Eisenhardt,
Kathleen M. “Agency Theory: An Assessment and Review”, **Academy of Management Review**, Volume: 14, No: 1, 1989, s. 57-74.

- Engela, Ellen,
Rachel M. Hayesb,
Xue Wang “The Sarbanes–Oxley Act and Firms’ Going-Private Decisions”, **Journal of Accounting and Economics**, Volume: 44, 2007, s. 116-145.
- Epstein Marc J.,
Marshall A. Geiger “Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap’, Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap”, **Journal of Accountancy**, January, 1994, s. 60-66.
- European
Commission Green Paper, “The Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditor within the European Union, 1996.
- European
Commission Green Paper, “Audit Policy: Lessons from the Crisis”, 13.10.2010.
- Fadzly, Mohamed
Nazri, Zauwiyah
Ahmad “Audit Expectation Gap: The Case of Malaysia”, **Managerial Auditing Journal**, Volume: 19, Issue: 7, 2004, s. 897-915.
- FEE (Çevrimiçi), www.fee.be/about-fee/history.html, 18.11.2016
- Florin, Dobre, Popa
Adriana Florina,
Laura Brad, “Briefing in History of Audit and Financial Reporting”, **Ovidius University Annals, Economic Sciences Series**, Volume: XIII, Issue: 1, 2013, s. 1204-1209.
- Frank, Kimberly
E., D. Jordan
Lowe, James K.
Smith “The Expectation Gap: Perceptual Differences Between Auditors, Jurors and Students”, **Managerial Auditing Journal**, Volume: 16, Issue: 3, 2001, s. 145-150.
- FRC Extended Auditor’s Reports: A Review of Experience in the First Year, March, 2015.
- Füredi-Fülöp, Judit “Empirical Study of Audit Expectation Gap in Hungary”, **Club of Economics in Miskolc’ TMP**, Volume: 11, No: 1, 2015, s. 37-46.

- Gay, Grant, Peter
Schelluch, Annette
Baines “Perceptions of Messages Conveyed by Review and Audit Reports”, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Volume: 11, Issue: 4, 1998, s. 472-494.
- Geiger, Marshall
A. “SAS no. 58: Did the ASB Really Listen?”, **Journal of Accountancy**, 1988, s. 55-57.
- Gençkaya, Ömer
Faruk “Türk Kamu Yönetiminde Çıkar Çatışması”, **Türkiye’de Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Etik Projesi**, T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu, 2009.
- Giacomino, Don E. “Expanding the Auditors’ Role to Narrow the Expectations Gap”, **Business Forum**, Summer / Fall, 1994, s. 31-35.
- Gloeck, JD, H de
Jager “The Focus Point of the Audit Expectation Gap in the Republic of South Africa”, **Meditari**, 1-42, 1993, s. 1-42.
- Gold, Anna, Ulfert
Gronewold,
Christiane Pott “Financial Statement Users’ Perceptions of the IAASB’s ISA 700 Unqualified Auditor’s Report in Germany and the Netherlands” July, **IAASB Audit Report Project Paper**, 2009.
- Gold, Anna, Ulfert
Gronewold,
Christiane Pott “The ISA 700 Auditor’s Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter?”, **International Journal of Auditing**, Volume: 16, 2012, s. 286-307.
- Gramling, Audrey
A., Jeffrey W.
Schatzberg, Wanda
A. Wallace “The Role of Undergraduate Auditing Coursework in Reducing the Expectations Gap”, **Issues in Accounting Education**, Volume:11, No: 1, 1996, s. 131-161.
- Grant, Julia, Robert
Bricker, Rimma
Shiptsova “Audit Quality and Professional Self-Regulation: A Social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Volume: 15, No: 1, 1996, s. 142-156.

- Gray, Glen L.,
Jerry L. Turner,
Paul J. Coram, and
Theodore J. Mock “Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor’s Report by Financial Statement Preparers, Users, and Auditors”, **Accounting Horizons**, Volume: 25, No: 4, 2011, s. 659-684.
- Guy, Dan M., Jeiry
D. Sullivan “The Expectation Gap Auditing Standards”, **Journal of Accountancy**, April, 1988, s. 36-46.
- Gücenme, Ümit,
Aylin Poroy Arsoy “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 76, 2006, s. 308-328.
- Güredin, Ersin **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Türkmen Kitabevi, 13. Baskı, İstanbul, 2010.
- Güvemli, Oktay,
Mehmet
Özbirecikli “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011”, **MUFTAV Dergisi**, Sayı: 1, 2011, s. 146-180.
- Haniffa, Roszaini,
Mohammad
Hudaib “Locating Audit Expectations Gap within a Cultural Context: The Case of Saudi Arabia”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Volume: 16, 2007, s. 179-206.
- Hart, Oliver “Regulation and Sarbanes-Oxley”, **Journal of Accounting Research**, Volume: 47, No: 2, 2009, s. 437-445.
- Hassink, Harold
F.D., Laury H.
Bollen, Roger H.G.
Meuwissen,
Meinderd J. de
Vries “Corporate Fraud and the Audit Expectations Gap: A Study Among Business Managers”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Volume: 18, 2009, s. 85-100.
- Houghton, Keith
A., Christine Jubb,
Michael Kend “Materiality in the Context of Audit: The Real Expectations Gap”, **Managerial Auditing Journal**, Volume: 26, Issue: 6, 2011, s. 482-500.

Humphrey, Christopher	“Debating Audit Expectations”, Book Chapter, Current Issues in Auditing , Editors: Michael Sherer, Stuart Turley, Paul Chapman Publishing, 3 rd Edition, 2007.
Humphrey, Christopher, Peter Moizer, Stuart Turley	“The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation”, Accounting and Business Research , Volume.23, No: 91, 1993, s. 395-441.
Humphrey, Christopher, Peter Moizer, Stuart Turley	“The Audit Expectations Gap-Plus Ça Change, Plus Veste La Meme Chose?”, Critical Perspectives on Accounting , Volume: 3, 1992, s. 9-33.
IAASB	ISA 240 The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements
IAASB	ISA 260 Communication With Those Charged With Governance
IAASB	ISA 570 Going Concern
IAASB	ISA 700 Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements
IAASB	ISA 705 Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report
IAASB	ISA 706 Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the independent Auditor’s Report
IAASB	Auditor Reporting – Issues and IAASB Working Group Proposals, IAASB Main Agenda, December, 2010, (Çevrimiçi), www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5854_1.pdf , 07.06.2017.

IAASB	Clarity of IAASB Standards Project, (Çevrimiçi), www.iaasb.org/projects/clarity-iaasb-standards , 15.05.2017
IAASB	Auditor Reporting Project, (Çevrimiçi), www.iaasb.org/projects/auditor-reporting , 31.07.2017.
IAASB	(Çevrimiçi), www.iaasb.org/about-iaasb , 04.11.2016
IAASB	A Brief History of its Development and Progress, July, 2007.
IAASB	Meeting Highlights and Decisions, December, 7 – 11, 2009, (Çevrimiçi), www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5342.doc , 31.05.2017.
IAASB	Meeting, Main Agenda, Auditor's Report – IAASB Working Group Report, December, 2009, m. 39-44, (Çevrimiçi), www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5108.pdf , 10.08.2017.
IAASB	Meeting Highlights and Decisions, December, 6 – 10, 2010, (Çevrimiçi), www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5879_1.doc 5879, 05.06.2017
IAASB	Meeting Highlights and Decisions, December, 5 – 9, 2011, (Çevrimiçi), www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20110919-IAASB-September_2011_Meeting_Highlights.doc , 11.07.2017.
IAASB	Meeting Highlights and Decisions, March, 14 – 18, 2011, (Çevrimiçi), www.iaasb.org/system/files/meetings/files/6140_1.doc , 06.06.2017.
IAASB	Meeting, Main Agenda, Draft Consultation Paper Enhancing Auditor Reporting and Evolving the Standard Auditor's Report, March, 2011, m. 49-60, (Çevrimiçi), www.iaasb.org/system/files/meetings/files/6081_1.pdf , 19.08.2017.

IAASB	Auditor Reporting Projects, Consultation Paper: Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, May, 2011, (Çevrimiçi), www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf , 10.07.2017.
IAASB	Meeting Highlights and Decisions, June, 11 – 15, 2012, (Çevrimiçi), www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120615-IAASB-June_2012_Meeting_Highlights-final.pdf , 12.07.2017.
IAASB	Meeting Highlights and Decisions, March, 12 – 16, 2012, (Çevrimiçi), www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120312-IAASB-March_2012_Meeting_Highlights%20-%20for%20review.pdf , 11.07.2017.
IAASB	Meeting, Main Agenda, Auditor Reporting—Issues and Task Force Proposals September, 2012, m. 11-12, (Çevrimiçi), www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120917-IAASB-Agenda_Item_9A-Auditor_Reporting_Issues-v6.pdf , 19 Ağustos 2017.
IAASB	Meeting Highlights and Decisions, December, 10 – 13, 2012, (Çevrimiçi), www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20121213-IAASB-December-2012_Meeting_Highlights-final.pdf , 12.07.2017.
IAASB	Auditor Reporting Project, Invitation to Comment: Improving the Auditor's Report, 2012, (Çevrimiçi), www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf , 15.07.2017.
IAASB	Meeting Highlights and Decisions, February, 12 – 14, 2013, (Çevrimiçi), www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120214-IAASB-February-2013_Meeting_Highlights-final.pdf , 13.07.2017.
IAASB	Meeting Highlights and Decisions, April, 15 – 19, 2013, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/meetings/new-york-usa-1 , 19.08.2017.

IAASB	Meeting Highlights and Decisions, June, 24 – 28, 2013, (Çevrimiçi), www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20130624_IAASB-June_2013_Highlights-final.pdf , 13.07.2017.
IAASB	Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs), Exposure Draft, July, 2013.
IAASB	Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing, Exposure Draft, November, 2013, (Çevrimiçi), www.ifac.org/publications-resources/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and-revised-international , 25.07.2017.
IAASB	Meeting Highlights and Decisions, September, 15 – 19, 2014, (Çevrimiçi), www.iaasb.org/system/files/meetings/files/September%202014%20IAASB%20Meeting%20Highlights.pdf , 31.07.2017.
IAASB	Strategy for 2015–2019: Fulfilling Our Public Interest Mandate in an Evolving World, December, 2014.
IAASB	The New Auditor's Report – Overview of the New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments. International Federation of Accountants (2015), (Çevrimiçi), www.ifac.org/publications-resources/slide-presentation-support-iaasb-s-new-and-revised-auditor-reporting-standard , 14.9.2017
IAASB	Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, (Çevrimiçi), www.ifac.org/publications-resources/enhancing-value-auditor-reporting-exploring-options-change , 1.08.2017.
IAASB	Support of the IAASB's New and Revised Auditor Reporting Standards, (Çevrimiçi), www.ifac.org/publications-resources/slide-presentation-support-iaasb-s-new-and-revised-auditor-reporting-standard , 17.05.2017

IAASB	The New Auditor's Report: Greater Transparency into the Financial Statement Audit, IAASB, January, 2015, s. 2., (Çevrimiçi), www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Auditor-Reporting-Fact-Sheet.pdf , 5.08.2017.
IIA	Definition of Internal Auditing , (Çevrimiçi), www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/?search%C2%BCdefinition , 18.11.2016
International Organization of Securities Commissions	Auditor Communications Consultation Report, September, 2009.
Islam, Mahbubul	"Auditing in the 21st Century: Has Self-regulation Failed?", Journal of Modern Accounting and Auditing , Volume: 9, No: 8, 2013, s. 1059-1069.
Ittonen, Kim	A Theoretical Examination of the Role of Auditing and the Relevance of Audit Reports , Vaasa, Vaasan Yliopiston Julkaisuja, Publication No: 61, 2010.
Jaggi, Bikki, Judy Tsui	"Determinants of Audit Report Lag: Further Evidence from Hong Kong", Accounting and Business Research , Volume: 30, No: 1, 1999, s. 17-28.
Jedidi, Imen, Chrystelle Richard	"The Social Construction of the Audit Expectation Gap: The Market of Excuses", La Place de la Dimension Européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit , May, 2009, s. 1-46.
Johnstone, Karla M., Audrey A. Gramling, Larry E. Rittenberg	Auditing: A Risk-Based Approach To Conducting A Quality Audit , South-Western, Cengage Learning, 9 th Edition, ABD, 2014.
Kabir, Humayun	"Positive Accounting Theory and Science", Journal of Centrum Cathedra , Volume: 3, Issue. 2, 2010, s. 136-149.

- Kalaycı, Şeref **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikler**, Dinamik Akademi, 8. Baskı, Ankara, 2017.
- Kareš, Ladislav,
Petra Křišková “The IAASB – the International Auditing and Assurance Standards Board – the Influence of Institutional Aspects on International Harmonization Concept of Auditing Services”, **Management Information Systems**, Volume: 3, No: 2, 2008, s. 35-40.
- Kasim, Mohd
Ariff, Siti
Rosmaini Mohd
Hanafi “The Existence of Audit Expectation Gap in Malaysia”, **Malaysian Accounting Review**, Volume: 7, No: 1, 2008, s. 89-106.
- Kavut, Fatma
Lerzan, Nevzat
Güngör “Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi”, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 59, 2018, s. 59-70.
- Kavut, Lerzan “Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüşleri ve Tutumları”, **İMKB Dergisi**, Sayı: 20, 2001, s. 1-30.
- Kavut, Lerzan,
Oktay Taş, Tuba
Şavlı **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMM Yayınları, İstanbul, Yayın No: 130, 2009.
- Kell, Walter G.,
William C.
Boynton, Richard
E. Ziegler **Modern Auditing**, Jonh Wiley & Sons, 3th Edition, Canada, 1986.
- Kelly, Anne S.,
Lawrence C.
Mohrweis “Bankers' and Investors' Perceptions of the Auditor's Role in Financial Statement Reporting: The Impact of SAS no. 58”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Volume: 9, No: 1, 1989, s. 87-97.
- Kepekçi, Celal **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, 5. Baskı, İstanbul, 2004.

KGK	BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
KGK	BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
KGK	BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
KGK	Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler, (Çevrimiçi), http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Bağımsız%20Denetim%20Standartı%20%28BDS701%29.pdf , Erişim Tarihi: 06.10.2017
KGK	TFRS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve
KGK	(Çevrimiçi), http://bagden.kgk.gov.tr/#41 , 02.03.2018
King, Chula G.	"The Measurement of Harmonization in the Form and Content of the Auditor's Report in the European Union", Journal of International Accounting, Auditing & Taxation , Volume: 8, No: 1, 1999, s. 23-42.
Kneer, Dan C., Philip M.J. Reckers, Marianne M. Jennings	"An Empirical Examination of the Influence of the "New" US Audit Report and Fraud Red-Flags on Perceptions of Auditor Culpability", Managerial Auditing Journal , Volume: 11, Issue: 6, 1996, s. 18-31.
Koh, Hian Chye, E-Sah Woo	"The Auditor-Manager Expectation Gap in Auditing", Managerial Auditing Journal , Volume: 16, No: 3, 2001, s. 176-188.
Koh, Hian Chye, E-Sah Woo	"The Expectation Gap in Auditing", Managerial Auditing Journal , Volume: 13, Issue: 3, 1998, s. 147-156.

- Koo, Chi Mo, Ho Seog Sim "On the Role Conflict of Auditors in Korea", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Volume: 12, Issue: 2, 1999, s. 206-219.
- Köse, Yasemin, Sedat Erdoğan "The Audit Expectations Gap in Turkey", **The Journal of Accounting and Finance**, July, 2015, s. 193-214.
- KPMG Bağımsız Denetçi Raporlarının Geleceği, Denetim Komitesi Enstitüsü Serisi 4, KPMG, (Çevrimiçi), <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/tr-4denetci-rapor-gelecegi.pdf>, 05.08.2017.
- Kumar, E. Phalguna, B. Mohan "Origin and Development of Auditing", **Paripex - Indian Journal of Research**, Volume: 4, Issue: 9, 2015, s. 43-46.
- Külahi, Ezgi Aslan, Göksel Tiryaki, Ahmet Yılmaz "Türkiye'de Basel I, II ve III Kurallarına Uyum Süreci", **Marmara Üniversitesi SBE Öneri Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 40, 2013, s. 185-200.
- Lee TH, JD Gloeck, AK Palaniappan "The Audit Expectation Gap: An Empirical Study in Malaysia", **Southern African Journal of Accountability and Auditing Research**, Volume: 7, 2007, s. 1-15.
- Lee, Teck-Heang, Azham Md. Ali "The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development", **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Volume: 4, No: 2, 2008, s. 1-8.
- Lee, Teck-Heang, Azham Md. Ali, Doria Bien "Towards an Understanding of the Audit Expectation Gap", **The ICAI University Journal of Audit Practice**, Volume: VI, No: 1, 2009, s. 8-35.
- Lee, TH, A Md Ali, JD Gloeck "The Audit Expectation Gap in Malaysia: An Investigation Into its Causes and Remedies", **Southern African Journal of Accountability and Auditing Research**, Volume: 9, 2009, s. 57-88.

- Leung, Patrick,
Gerald Chau "The Problematic Relationship Between Audit Reporting and Audit Expectations: Some Evidence from Hong Kong", **Advances in International Accounting**, Volume: 14, 2001, s. 181-200.
- Leung, Philomena,
Paul Coram, Barry
J Cooper, Peter
Richardson **Modern Auditing & Assurance Service**, John Wiley & Sons, 3th Edition, Australia, 2007.
- Liggio, Carl D. "The Expectation Gap: The Accountant's Waterloo", **Journal of Contemporary Business**, Volume: 3, 1974, s. 23.
- Lin, Z. Jun "Auditor's Responsibility and Independence: Evidence From China", **Research in Accounting Regulation**, Volume: 17, 2004, s. 167-190
- Lin, Z. Jun, Feng
Chen "An Empirical Study of Audit 'Expectation Gap' in The People's Republic of China", **International Journal of Auditing**, Volume: 8, 2004, s. 93-115.
- Litjens, Robin,
Joost van Buuren,
Ruud Vergoossen "Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers, Audited Companies and Auditors", **International Journal of Auditing**, Volume: 19, 2015, s. 267-281.
- Lowe, Jordan "The Expectation Gap in the Legal System: Perception Differences Between Auditors and Judges", **Journal of Applied Business Research**, Volume: 10, No: 3, 1994, s. 39-44.
- Lowe, Jordan, Kurt
Pany, "Expectation of the Audit Function", **The CPA Journal**, August, 1993, s. 58-59.
- Mahadevaswamy,
G.H., Mahdi Salehi "Audit Expectation Gap in Auditor Responsibilities: Comparison between India and Iran", **International Journal of Business and Management**, Volume: 3, No: 11, 2008, s. 134-146.

- Masoud, Najeb "An Empirical Study of Audit Expectation-Performance Gap: The Case of Libya", **Research in International Business and Finance**, Volume: 41, 2017, s. 1-15.
- McEnroe, John E., Stanley C. Martens "Auditors' and Investors' Perceptions of the 'Expectation Gap'", **Accounting Horizons**, Volume: 15, No: 4, 2001, s. 345-358.
- Meigs, Walter B., O. Ray Whittington, Robert F. Meigs **Principles of Auditing**, Irwin, 9th Edition, 1989.
- Messier, William F., Steven M. Glover, F. Prawitt **Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach**, McGraw Hill Irwin, 6th Edition, ABD, 2008.
- Miller, Jeffrey R., Sarah A. Reed, Robert H. Strawser "The New Auditors' Report: Will it Close the Expectations Gap in Communications?", **The CPA Journal**, May, 1990, s. 68-72.
- Mock, Theodore J., Jerry L. Turner, Glen L. Gray, Paul J. Coram The Unqualified Auditor's Report: "A Study of User Perceptions, Effects on User Decisions and Decision Processes, and Directions for Further Research", **IAASB Audit Report Project Paper**, May, 2009.
- Monroe, Gary S., David R. Woodliff "The Effect of Education on the Audit Expectation Gap", **Accounting and Finance**, May, 1993, s. 61-78.
- Monroe, Gary S., David R. Woodliff "An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap: Australian Evidence", **Accounting and Finance**, May, 1994, s. 47-74.
- Morse, Amyas "Conflict of Interest", (Report by the Comptroller and Auditor General), **National Audit Offices**, United Kingdom, 2015.
- Mucuk, İsmet **Modern İşletmecilik**, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, İstanbul, 2003.

- Nair, R. D., Larry E. Rittenberg "Messages Perceived from Audit, Review, and Compilation Reports: Extension to More Diverse Groups", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Volume: 7, No: 1, 1987, s. 15-38.
- Noghondari, Amirhossein Taebi, Soon Yau Foong "Audit Expectation Gap and Loan Decision Performance of Bank Officers in Iran", **International Journal Accounting, Auditing and Performance Evaluation**, Volume: 5, No: 3, 2009, s. 310-328.
- Ojo, Marianne "Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality?", **Munich Personal RePEc Archive (MPRA)**, No: 232, 2006, s. 1-13.
- Okafor, Chinwuba, John I Otor "Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession", **Research Journal of Finance and Accounting**, Volume: 4, No: 2, 2013, s. 43-52.
- Onulaka, Paul N. "Self-Regulatory Policy of Accounting and Auditing Profession and Its Effect on Audit Expectation Gap in Nigeria", **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, Volume: 5, No: 2, 2015, s. 98-121.
- Onulaka, Paul N., Martin Samy "Influence of Self-Regulatory Policy of Auditing Profession on Audit Expectation Gap: A Qualitative Methodological Approach", **Mediterranean Journal of Social Sciences**, Volume: 8, No: 1, 2017, s. 96-104.
- Otor, John, Chinwuba Okafor "Imperatives of Bridging the Audit Expectation Gap and Enhancing the Credibility of Corporate Financial Information", **International Journal of Business and Social Research (IJBSR)**, Volume: 3, No: 5, 2013, s. 125-138.
- Owusu-Ansah, Stephen "Timeliness of Corporate Financial Reporting in Emerging Capital Markets: Empirical Evidence from the Zimbabwe Stock Exchange", **Accounting and Business Research**, Volume: 30, No: 3, 2000, s. 241-254.
- Özyılmaz, Adnan, Ferit Ölçer **Güncel Yönetim ve Organizasyon Yaklaşımları**, Editör: Adnan Özyılmaz, Ferit Ölçer, Seçkin Yayıncılık, 2008

- Pasko, O.V. "Transformation of Auditor's Report Structure, Content and Scope in International Standards on Auditing", **Accounting and Finance**, Volume: 59, No: 1, 2013, s. 80-91.
- Paton, William A., Robert L. Dixon **Essentials of Accounting**, çev. Mustafa Aysan, Duran Ofset Basımevi, 3. Baskı, İstanbul, 1963.
- PCAOB AU Section 110, Responsibilities and Functions of the Independent Auditor, (Çevrimiçi), https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AU110.aspx#au_110.01, 15.10.2017
- PCAOB The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards", PCAOB Release No. 2017-001, 2017, s. 4. (Çevrimiçi), <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/2017-001-auditors-report-final-rule.pdf>, 10.10.2017
- Pekdemir, Recep "Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 101, 2010, s. 117-125.
- Pekdemir, Recep "Finansal Raporlamada Terminoloji Birliği Uygulamadan Örnekler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 72, 2005, s. 21-29.
- Pickett, K. H. Spencer **The Internal Auditing Handbook**, Wiley, 2nd Edition, United Kingdom, 2003.
- Pierce, Bernard, Mary Kilcommins "The Audit Expectations Gap: The Role of Auditing Education", **DCU Business School Research Paper Series**, No: 13, 1996, s. 1-32.
- Pirgaip, Burak "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları İle Harmonizasyonu" **SPK Yeterlik Etüdü**, 2004.

- Porter, Brenda,
Catherine
Gowthorpe "Audit Expectation-Performance Gap in the United Kingdom in 1999 and Comparison with the Gap in New Zealand in 1989 and in 1999", **The Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburgh**, 2004.
- Porter, Brenda,
Ciaran Ó
hÓgartaigh, Rachel
Baskerville "Report on Research Conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 Investigating the Audit Expectation-Performance Gap and Users' Understanding of, and Desired Improvements to, the Auditor's Report", **IAASB Audit Report Project Paper**, September, 2009.
- Porter, Brenda, Jon
Simon, David
Hatherly **Principles of External Auditing**, John Wiley & Sons, 2nd Edition, 2003.
- Porter, Brenda "An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap", **Accounting and Business Research**, Volume: 24, No: 93, 1993, s. 49-68.
- Ross, Stephen A. "The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem", **American Economic Review**, Volume: 63, No: 2, 1973, s. 134-139.
- Ruhnke, Klaus,
Martin Schmidt "The Audit Expectation Gap: Existence, Causes, and the Impact of Changes", **Accounting and Business Research**, Volume: 44, No:5, 2014, s. 572-601.
- Russel, J.P. **The Quality Audit Handbook: Principles, Implementation and Use**, ASQ Quality Press, 2nd Edition, Wisconsin, 2000.
- Russel, J.P., Terry
Regel **After the Quality Audit: Cloosing the Loop on the Auit Process**, Vanity Book International, New Delhi, 1997.
- Sağlam, Necdet "Genişletilmiş Bağımsız Denetim Raporları ile Denetim Daha Şeffaf ve Anlaşılır Olacak!", (Çevrimiçi), www.dunya.com/kose-yazisi/genisletilmis-bagimsiz-denetim-raporlari-ile-denetim-daha-seffaf-ve-anlasilir-olacak/344455, 01.08.2017

- Saha, Ashit, Sri Debananda Baruah "Audit Expectations Gap in India: An Empirical Survey", **The Icfai Journal of Audit Practice**, Volume: V, No: 2, 2008, s. 67-83.
- Saladrigues, Ramon, Marta Grañó "Audit Expectation Gap: Fraud Detection and Other Factors", **European Accounting and Management Review**, Volume: 1, Issue: 1, 2014, s. 120-142.
- Salehi, Mahdi "Audit Expectation Gap: Concept, Nature and Trace", **African Journal of Business Management**, Volume: 5, No: 21, 2011, s. 8376-8392.
- Salehi, Mahdi "Quantifying Audit Expectation Gap: A New approach to Measuring Expectation Gap", **Zagreb International Review of Economics & Business**, Volume: 19, No: 1, 2016, s. 25-44.
- Salehi, Mahdi, Ali Mansoury, Zhila Azary "Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran", **International Journal of Economics and Finance**, Volume: 1, No: 1, 2009, s. 165-174.
- Salehi, Mahdi, Zhila Azary "Fraud Detection and Audit Expectation Gap: Empirical Evidence from Iranian Bankers", **International Journal of Business and Management**, Volume: 10, No: 10, 2008, s. 65-77.
- Sanlı, Nail, Mehmet Özbirecikli "Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 38, 2012, s. 1-27.
- Saxena, R.G., Kastoori Srinivas **Auditing; Business Communications**, Himalaya Publishing House, Revised Edition, Mumbai, 2010, s.
- Schelluch, Peter, Grant Gay "Assurance Provided by Auditors’ Reports on Prospective Financial Information: Implications for the Expectation Gap", **Accounting and Finance**, Volume: 46, 2006, s. 653-676.

- Schilder, Arnold "The Changing Audit Environment", 05.09.2013, (Çevrimiçi), www.ifac.org/system/files/news/files/Arnold%20Schilder%20Baruch%20Speech%20December%202013.pdf, 15.08.2017.
- Shaikh, Junaid M., Mohammad Talha "Credibility and Expectation Gap in Reporting on Uncertainties", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 18, No: 6/7, 2003, s. 517-529.
- Shaked, Avner, John Sutton "Imperfect Information, Perceived Quality, and the Formation of Professional Groups", **Journal of Economic Theory**, Volume: 27, 1982, s. 170-181.
- Shelton, Sandra Waller, O. Ray Whittington "The Influence of the Auditor's Report on investors' Evaluations After the Sarbanes-Oxley Act", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 23, Issue: 2, 2008, s. 142-160.
- Sidani, Yusuf Munir "The Audit Expectation Gap: Evidence from Lebanon", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 22, Issue: 3, 2007, s. 288-302.
- Siddiqui, Javed, Taslima Nasreen, Aklema Choudhury-Lema "The Audit Expectations Gap and the Role of Audit Education: The Case of an Emerging Economy", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 24, Issue: 6, 2009, s. 564-583.
- Sikka, Prem, Anthony Puxty, Hugh Willmott, Christine Cooper "The Impossibility of Eliminating the Expectations Gap: Some Theory and Evidence", **Critical Perspectives on Accounting**, Volume: 9, 1998, s. 299-330.
- Silvoso, J.A "Report of the Committee on Basic Auditing Concepts", **The Accounting Review**, Volume: 47 (Supplement Volume), 1972, s. 15-74.
- Sirois, Louis-Philippe, Jean Bédard, Palash Bera "The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-Tracking Study", 2017, s. 2, (Çevrimiçi), https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=246990 5, 05.09.2017.

- Smieliauskas, Wally, Lloyd Smith "A Theory of Evidence Based on Audit Assertions", **Contemporary Accounting Research**, Volume: 6, No: 2-1, 1990, s. 407-426.
- Sori, Zulkarnain Muhamad, Yusuf Karbhari "Audit, Non-Audit Services and Auditor Independence", 2006, s. 18, (Çevrimiçi), https://www.researchgate.net/publication/237379279_Audit_Non-Audit_Services_and_Auditor_Independence, 12.12.2017.
- Sutton, Michael H. "Financial Reporting at a Crossroads", **Accounting Horizons**, Volume: 16, No: 4, 2002, s. 319-328.
- Şencan, Hüner **Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenilirlik ve Geçerlilik**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.
- Şirin, Mehmet "Yeni Denetçi Raporları" Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Kurulu, Eğitim Slaytı, 2014, (Çevrimiçi), <http://denetimakademisi.com/yeni-denetci-raporlari-mehmet-sirin-kgk-daire-baskani.html>, 01.08.2017.
- The Committee of European Securities Regulators Survey on the Direct Communication of Auditors with the Public on the Statutory Audit of the Annual or Consolidated Accounts of Listed Companies, June, 2007.
- Treadway Commission Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFFR), October 1987, s. 57.
- Türel, Aslı, Ahmet Türel "Yeni Denetim Raporlarının Finansal İletişime Etkileri", Kitap Bölümü, **İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü 2016 Seçmeler**, Editör: Göksel Yücel, İstanbul, 2016.
- Türk Dil Kurumu (Çevrimiçi), www.tdk.gov.tr, 20.11.2017
- Türker, Masum "Türkiye’de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi", **İZSMMO Dayanışma Dergisi**, Sayı: 89, 2006, s. 5-7.

- Vanstraelen, Ann,
Caren Schelleman,
Roger Meuwissen,
Isabell Hofmann
"The Audit Reporting Debate: Seemingly Intractable Problems and Feasible Solutions", **European Accounting Review**, Volume: 21, No: 2, 2012, s. 193-215.
- Watts, R. L., J.L.
Zimmerman
Positive Accounting Theory, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ, 1986.
- Wolf, Fran M.,
James A. Tackett,
Gregory A.
Claypool
"Audit Disaster Futures: Antidotes for the Expectation Gap?", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 14, Issue: 9, 1999, s. 468-478.
- Yanık, Serap,
Muharrem Karataş
"Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 73, Ocak, 2017, s. 1-26.
- Yazıcı, Mehmet
"Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma", **İstanbul Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını**, 1986.
- Yazıcıoğlu, Yahşi,
Samiye Erdoğan
SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri, Detay Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara, 2014.
- Yücel, Göksel
"Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi", **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1, 1982, s. 217-227.
- Zhang, Ping
"The Impact of the Public's Expectations of Auditors on Audit Quality and Auditing Standards Compliance", **Contemporary Accounting Research**, Volume: 24, No: 2, 2007, s. 631-654.
- Zikmund, Paul E.
"Reducing the Expectation Gap: Forensic Audit Procedures", **The CPA Journal**, June, 2008, s. 20-25.
- Final Report of the Advisory Committee on the Auditing Profession to the U.S. Department of the Treasury, 6.10.2008, s. VIII-17.

French Code of Commerce, 2003, Article L. 823-9

Normes D'exercice Professionnel (NEP) 705, Justification
des Appréciations, (Çevrimiçi),
<https://doc.cncc.fr/docs/kk3180>, 22.10.2017

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları
Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22

19663 Sayılı Resmi Gazete, 13.12.1987

28103 Sayılı Resmi Gazete, 02.11.2011, KGK Kurumunun
Teşkilat ve Görevleri Hakkında, 660 Sayılı Kanun
Hükmünde Kararname

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli
Mali Müşavirlik Kanunu

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

ÖZGEÇMİŞ

Sinop doğumlu (1988) olan Özkan Sarısoy, ilk, orta ve lise eğitimini İstanbul'da tamamlamıştır. 2006 yılında Trakya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü'nde Lisans eğitimine başlamış, son eğitim yılında değişim programı ile Almanya Duale Hochschule Baden Württemberg'de eğitimine devam ederek 2010 yılında Lisans eğitiminden mezun olmuştur.

2012 yılında, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları – Maddi Duran Varlıklar ile ilgili tezi ile Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programından mezun olmuştur.

Aynı yıl İstanbul'da özel bir üniversitede Öğretim Görevlisi olarak çalışmaya başlamış ardından akademik kariyerine Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi'nde devam etmiştir. 2013 yılında İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Doktora Programına kabul edilmiştir. Özkan Sarısoy, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi'nde Öğretim Görevlisi olarak çalışmaya devam etmektedir.

İstanbul, 2018