TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU VE BAĞIMSIZ DENETİM ALGISI: TÜRKİYE'DEKİ FİNANSAL TABLO KULLANICILARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Ayşegül AYDIN

DOKTORA TEZİ

ADANA / 2015

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU VE BAĞIMSIZ DENETİM ALGISI: TÜRKİYE'DEKİ FİNANSAL TABLO KULLANICILARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Ayşegül AYDIN

Danışman: Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK
Jüri Üyesi: Prof. Dr. Zeynep TÜRK
Jüri Üyesi: Yrd. Doç. Dr. Jale SAĞLAR
Jüri Üyesi: Yrd. Doç. Dr. Volkan YURDADOĞ
Jüri Üyesi: Yrd. Doç. Dr. Kayahan TÜM

DOKTORA TEZİ

ADANA / 2015

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne;

Bu çalışma jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında DOKTORA TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK
(Danışman)

Üye: Prof. Dr. Zeynep TÜRK

Üye: Yrd. Doç. Dr. Jale SAĞLAR

Üye: Yrd. Doç. Dr. Volkan YURDADOĞ

Üye: Yrd. Doç. Dr. Kayahan TÜM

ONAY
Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretin elemanlarına ait olduklarını onaylarım.
……./……./……

Prof. Dr. Yıldırım Beyazıt ÖNAL
Enstitü Müdürü

NOT: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabiidir.

ETİK BEYANI

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim. (25.12.2015)

Ayşegül AYDIN

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU VE BAĞIMSIZ DENETİM ALGISI: TÜRKİYE'DEKİ FİNANSAL TABLO KULLANICILARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Ayşegül AYDIN

Doktora Tezi, İşletme Anabilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK
Aralık 2015, 365 sayfa

Bu tezin amacı bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki bağımsız denetim algı farkını araştırmaktır. Bağımsız denetim algı farkı "kamunun ve finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçilerin neden sorumlu olduklarına inandıkları ile bağımsız denetçilerin bizzat kendilerinin neden sorumlu olduklarına inandıkları arasındaki farktır"(Financial Times ft.com/lexicon; t.y.). Literatüre göre bağımsız denetim algı farkı daimi, kaçınılmaz ve bağımsız denetim mesleğine zararlıdır. Bağımsız denetim algı farkının zararlarından kaçınmak için kamu bağımsız denetçinin sorumlulukları hakkında eğitilmeli ve bilgilendirilmelidir. Böylece bağımsız denetim algı farkı azaltılabilir ve bağımsız denetim mesleğinin güvenilirliği artırılabilir.

Bu çalışmada, bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki bağımsız denetim algı farkı, literatür ve Türkiye'deki mevcut mevzuatın detaylı analizi sonucu geliştirilerek toplam 153 denetçi/finansal tablo kullanıcısı tarafından cevaplanan anket verileri esas alınarak analiz edilmiştir. Elde edilen sonuçlar göstermektedir ki Türkiye'de bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasında bazı konularda bağımsız denetim algı farkı mevcuttur. Bununla beraber bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasında konuların çoğunluğunda bir bağımsız denetim algı farkı tespit edilememiştir. Çalışmanın bir diğer sonucu bağımsız denetimin amacının ve bağımsız denetçinin sorumluluklarının katılımcılar tarafından anlaşılmamış olmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim sözleşmesi, bağımsız denetim algı farkı, bağımsız denetçinin hukuki sorumlulukları, bağımsız denetçinin cezai sorumlulukları.

ABSTRACT

INDEPENDENT AUDITOR'S RESPONSBILITY IN THE PROCESS OF AUDIT AND THE AUDIT EXPECTATION GAP: A STUDY ON THE FINANCIAL STATEMENT USERS IN TURKEY

Ayşegül AYDIN

Ph. D. Thesis, Department Of Business
Supervisor: Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK
December 2015, 365 pages

The aim of this thesis is to investigate the audit expectation gap between independent external auditors and users of financial statements. Audit expectation gap is "the difference between what the public and financial statement users believe auditors are responsible for and what auditors themselves believe their responsibilities are" (Financial Times ft.com/lexicon; n.d.). According to literature audit expectation gap is constant, inevitable and detrimental for audit profession. To avoid from detriments of audit expectation gap, public should be educated and informed about the responsibilities of auditors so that audit expectation gap may be reduced and the credibility of the profession of independent audit may be increased.

In this study, the audit expectation gap between independent external auditors and users of financial statements are tested on the basis of data gathered by questionnaire which was developed by reviewing the existing literature and details of legal requirements in Turkey and applied to 153 respondents consist of auditors and managers of companies, as a representative of users of financial statements. The results of this study show the existence of audit expectation gap between independent auditors and users of financial statements in Turkey only on a few audit issues. However, on majority of issues expectation gap could not be observed between the pointed out two groups. Another important point that the results of this study show is that, the aim of the independent audit and the responsibilities of independent auditors aren't clearly understood by the groups of auditors and financial statement users responded to the questionnaire developed and used in this study.

Key Words: Independent audit agreement, audit expectation gap, legal responsibilities of independent auditors, criminal responsibilities of independent auditors.

ÖNSÖZ

Bağımsız denetim piyasaların etkin bir şekilde çalışabilmesi için gerekli olan güvenli bir yatırım ortamının sağlanmasına hizmet eder. Ancak dünyada karşılaşılan muhasebe skandalları sonrasında ortaya çıkan finansal ve ekonomik krizler nedeniyle finansal tablo kullanıcılarının şirketlerin açıkladıkları bilançolara ve kâr rakamlarına olan güvenlerini kaybettikleri, işletme yönetimleri ile beraber bağımsız denetçileri sorguladıkları ve bağımsız denetim mesleğinin güven kaybı krizleriyle karşılaştığı görülmektedir. Finansal tablo kullanıcılarının muhasebe ve bağımsız denetim mesleği hakkındaki bilgi eksiklikleri bu krizlerin daha da derinleşmesine neden olmaktadır.

Dünya literatüründe yapılan çalışmalar finansal tablo kullanıcıları ile bağımsız denetçiler arasında bağımsız denetimin amacı ve bağımsız denetçinin sorumlulukları konusunda bir algı farkının olduğunu göstermektedir. Bizim çalışmamızda bağımsız denetim algı farkı olarak nitelendirdiğimiz bu durum uluslararası ve yerel finansal ve ekonomik krizler sonrasında bağımsız denetim mesleğinin yaşadığı güven kaybı krizlerinin derinleşmesine neden olmaktadır. Bu nedenle çalışmamızın ana konusu olarak bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki bağımsız denetim algı farkı ve bağımsız denetimin amacının, denetçilerin sorumluluklarının neler olduğu araştırılmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanmasında desteğini esirgemeyen Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK'e teşekkürlerimi sunarım.

Bu çalışma SDK-2015-2298 proje kodu ile Çukurova Üniversitesi Bilimsel Araştırma Proje Birimi tarafından desteklenmiştir.

KISALTMALAR

660 Sayılı KHK : 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

AASB : Auditing and Assurance Standards Board (Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)

AICPA : American Institute of Certified Public Accountants (Amerikalı Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)

APPC :Australian Public Policy Committee (Avustralya Kamu Politikası Komitesi)

AUASB : Australian Government Auditing and Assurance Standards Board (Avustralya Hükümeti Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)

BanK : 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu

BBDY : Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik

BDEK : Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Standardı

BDK : Bağımsız Denetim Kuruluşu

BDS : Bağımsız Denetim Standardı

BDY : Bağımsız Denetim Yönetmeliği

Bknz : Bakınız

CPA : Certified Public Accountant (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir)

EBBDY : Eski Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik

GKGMİ : Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

IFAC :International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

ISA :International Standard On Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)

KAYİK : Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş

KAP : Kamuyu Aydınlatma Platformu

KGK : Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KHK : Kanun Hükmünde Kararname

KKS 1 : Kalite Kontrol Standardı 1

m : madde

Ort. : Ortalama

PCAOB : Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)

prg. : paragraf

SPKa : 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

s. : sayfa

SMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK Tebliğ :Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ-Seri X No : 22

TBK : Türk Borçlar Kanunu

TCK : Türk Ceza Kanunu

TDS : Türkiye Denetim Standartları

TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMK : Türk Medeni Kanunu

TMS : Türkiye Muhasebe Standardı

TTK : Türk Ticaret Kanunu

UDS : Uluslararası Denetim Standartları

YBDDY : Yeni Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik

YMM : Yeminli Mali Müşavir

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET iv
ABSTRACT vi
ÖNSÖZ viii
KISALTMALAR ix
TABLOLAR LİSTESİ xix
ŞEKİLLER LİSTESİ xx

BÖLÜM I
GİRİŞ

1.1.Problemin Tespiti 2
1.2.Çalışmanın Amacı 3
1.3. Çalışmanın Metodolojisi 3
1.4. Çalışmanın Literatüre Katkısı 4
1.5. Çalışmanın Planı 5

BÖLÜM II
BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ

2.1. Giriş 8
2.2. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Tarafları 9
2.2.1. Bağımsız Denetim Kuruluşu ve Bağımsız Denetçi 9
2.2.2. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler 12
2.2.3. Bağımsız Denetçinin Seçimi 14
2.3. Bağımsız Denetçinin Denetim Teklifini Değerlendirmesi 17
2.4. Bağımsız Denetim Sözleşmenin Unsurları, Kurulması, Şekli, Süresi 19
2.4.1. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Esaslı Unsurları 19
2.4.2. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Kurulması 29
2.4.3. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şekli 30

Sayfa

2.4.4. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Süresi 30
2.5. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Taraflarının Borçları 31
2.5.1. Bağımsız Denetçinin Borçları 32
2.5.1.1. Bağımsız Denetim Standartlarında Belirlenen İlke ve Kurallara Uygun Davranma Borcu 32
2.5.1.2. Denetçinin, Denetimde Kalite ve Güvenilirliği Sağlama Borcu 33
2.5.1.2.1. Bağımsızlık…… 37
2.5.1.3. Denetçinin Bağımsız Denetim Raporunu Hazırlama ve Teslim Etme Borcu 57
2.5.1.3.1. Denetim Raporu 57
2.5.1.3.1.1. Denetlenen İşletmenin Finansal Tablolarına İlişkin Denetim Raporu 58
2.5.1.3.1.2. Denetlenen İşletmenin Yönetim Kurulunun Faaliyet Raporuna İlişkin Denetim Raporu 59
2.5.1.3.1.3. Denetlenen İşletmenin Riskin Erken Teşhisi ve Yönetimi Sistemine İlişkin Denetim Raporu .. 59
2.5.1.3.2. Denetim Raporunun Bir Görüş Yazısı ile Açıklanması 60
2.5.1.4. Denetçinin Denetim Çalışma Kâğıtlarını Saklama Borcu 61
2.5.1.5. Denetçinin Sır Saklama Borcu 63
2.5.2. Denetlenen İşletmenin Borçları 65
2.5.2.1. Finansal Tabloların Hazırlanmasında Kullanılan Bilgi ve Belgelerin Denetçiye Teslim Edilmesi Borcu 65
2.5.2.2. Bağımsız Denetim Raporunu Teslim Alma Borcu 67
2.5.2.3. Denetlenen İşletmenin Ücret Ödeme Borcu 68
2.6. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Sona Erme Nedenleri 70
2.7. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması (BDS 210) 74
2.7.1. Denetçinin, Denetim Sözleşmenin Ön Koşullarının Varlığını Tespit Yükümlülüğü 75
2.7.2. Denetçinin Kanun ve Diğer Düzenlemelerin Gerektirdiği İlave Finansal Raporlama Standartlarını Dikkate Alma Yükümlülüğü 82

Sayfa

2.7.3. Kanun ve Diğer Düzenlemelerce Bağımsız Denetim Standartlarında Belirlenmiş Rapordan Farklı Bir Denetim Raporunun Belirlendiği Durumlarda Denetçinin Yükümlülüğü 83
2.7.4. Denetim Sözleşmesinin Asgari Şartlarının Yazılı Olarak Kayıt Altına Alınması Yükümlülüğü 83
2.7.5. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartlarında Değişiklik Taleplerinin Kabulünde Denetçinin Üzerine Düşen Yükümlülükler 84

BÖLÜM III
BAĞIMSIZ DENETÇİNİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINDAN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

3.1. Giriş…….. 86
3.2. Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Yükümlülüğü 87
3.2.1. Etik Hükümlere Uyma Yükümlülüğü 88
3.2.2. Denetimi Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirme Yükümlülüğü 89
3.2.3. Mesleki Muhakeme ve Mesleki Şüpheciliğin Sürdürülmesi Yükümlülüğü 91
3.2.4. Önemli Yanlışlık Risklerini Belirlenme ve Değerlendirme Yükümlülüğü..... 92
3.2.5. Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Etme Yükümlülüğü 95
3.3. Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrolden Kaynaklanan Yükümlülükler 98
3.4.Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi Yükümlülüğü 106
3.5. Bağımsız Denetiminde Hileye İlişkin Yükümlülükler..... 111
3.5.1. Bağımsız Denetimde Makul Bir Güvence Verme Yükümlülüğü 112
3.5.2. Denetim Ekibi içinde Beyin-Fırtınası Yapma Yükümlülüğü..... 116
3.5.3. Hile Riskinin Belirlenmesi Yükümlülüğü..... 118
3.5.4. Önemli Yanlışlık Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Yükümlülüğü 121
3.5.5. Hile Risklerine Karşılık Verme Yükümlülüğü 121
3.5.6. Gerektiğinde Denetime Devam Etmeme Yükümlülüğü 124
3.5.7. Hilelerin İlgili Kişi ve Kurumalara Bildirilmesi Yükümlülüğü..... 124

Sayfa

3.6. Bağımsız Denetimde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması Yükümlülüğü 125
3.6.1. Denetlenen İşletme İlgili Mevzuatın Değerlendirilmesi Yükümlülüğü 126
3.6.2. Mevzuata Aykırılıkların Tespit Edilmesi Yükümlülüğü 128
3.6.3. Aykırılıkların Rapor Edilmesi Yükümlülüğü 129
3.7. Üst Yönetimle İletişim Kurma Yükümlülüğü 130
3.7.1. Denetim ile İlgili Olan Yükümlülüklerini Yönetime Bildirme Yükümlülüğü 131
3.7.2. Denetimin Kapsam ve Zamanlamasını Bildirme Yükümlülüğü 133
3.7.3. Önemli Denetim Bulgularını Yönetime Bildirme Yükümlülüğü 133
3.7.4. Bağımsızlıkla İlgili Önlemleri Yönetime Bildirme Yükümlülüğü 138
3.7.5. Etkili ve Zamanlı Bir İletişim Kuruma Yükümlülüğü 139
3.8. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardından Kaynaklanan Yükümlülükler 141
3.8.1. Finansal Tablolarda Gerçeğe Uygun Sunum Yapılıp Yapılmadığının Tespit Edilmesi Yükümlülüğü 142
3.8.2. Finansal Tablolar Hakkında Görüş Oluşturma Yükümlülüğü 143
3.8.3. Denetim Raporunun Tarihlendirilmesi Yükümlülüğü 145
3.8.4. Denetim Raporunun Şekli ve Kapsamına İlişkin Yükümlülükler 146
3.8.5. Finansal Tablolarda Sunulan İlave Bilgiler Hakkındaki Yükümlülükler 148

BÖLÜM IV
BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HUKUKİ VE CEZAİ SORUMLULUĞU

4.1. Giriş 149
4.2. Bağımsız Denetçinin Hukuki Sorumluluğu 149
4.2.1. Culpa in Contrahendo Sorumluluğu 150
4.2.2. Denetçinin Genel Nitelikli Hukuki Sorumluluğu 153
4.2.2.1. Denetçinin Müşteri Şirkete ve Üçüncü Kişilere Karşı Hukuki Sorumluluğu 154
4.2.2.1.1. Denetçinin Müşteri İşletmeye Karşı Bağımsız Denetim Sözleşmesinin İhlalinden Kaynaklanan Hukuki Sorumluluğu 154

Sayfa

4.2.2.1.1.1. Bağımsız Denetçinin Türk Borçlar Kanunu madde 112 Uyarınca Müşterisine Karşı Sorumluluğu 154
4.2.2.1.1.1.1. Denetçinin Borca Aykırı Davranışı 155
4.2.2.1.1.1.2. Zarar……..… 156
4.2.2.1.1.1.3. Hukuka Aykırı Davranış ile Zarar Arasında Uygun İlliyet Bağı..... 157
4.2.2.1.1.1.4. Kusur…….. 158
4.2.2.1.1.2. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Yardımcı Şahısların Fiilinden Sorumluluğu (TBK, m.116)..... 159
4.2.2.1.2. Denetçinin Haksız Fiilden Kaynaklanan Hukuki Sorumluluğu..... 160
4.2.2.1.2.1. Denetçinin Türk Borçlar Kanunu madde 49 Uyarınca Hukuki Sorumluluğu 160
4.2.2.1.2.1.1. Denetçinin Hukuka Aykırı Davranışı 161
4.2.2.1.2.1.2. Kusur…….. 162
4.2.2.1.2.1.3. Zarar…….. 165
4.2.2.1.2.1.4. Denetçinin Hukuka Aykırı Davranışı ile Zarar Arasındaki İlliyet Bağı 168
4.2.2.1.2.2. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Türk Borçlar Kanunu madde 66 Uyarınca Sorumluluğu.... 168
4.2.2.1.3. Bağımsız Denetçinin Sorumluluktan Kurtulma Halleri 170
4.2.2.1.3.1. Bağımsız Denetim Yapma Sorumluluğunun Bulunmaması 170
4.2.2.1.3.2. Bağımsız Denetimin Türkiye Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmiş Olması 170
4.2.2.1.3.3. Bağımsız Denetim Raporunun Önemli Olmayan Yanlışlar İçermesi 171

Sayfa

4.2.2.1.3.4. İlliyet Bağının Bulunmaması veya Kesilmesi171
4.2.2.1.3.5. Bağımsız Denetçinin İbrası 172
4.2.3. Bağımsız Denetçinin Sır Saklamadan Kaynaklanan Özel Nitelikli Hukuki Sorumluluğu 173
4.3. Bağımsız Denetçinin Cezai Sorumluluğu 176
4.3.1. Ticari Sırların İfşası Suçu (TCK m.239) 177
4.3.2. Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK, m.207) 179
4.3.3. Suçu Bildirmeme Suçu (TCK, m.278) 181
4.3.4. İdari Yaptırımlar (BDY, m.40,41,42) 182
4.3.4.1. Uyarı (BDY, m. 40) 183
4.3.4.2. Faaliyet İznini Askıya Alma (BDY, m. 41) 184
4.3.4.3. Faaliyet İzninin İptali (BDY, m. 42) 186

BÖLÜM V

BAĞIMSIZ DENETİM ALGI FARKI TANIMI, UNSURLARI ve LİTERATÜR TARAMASI

5.1. Giriş…….. 187
5.2. Bağımsız Denetim Algı Farkının Unsuları ve Nedenleri 190
5.2.1. Bağımsız Denetim Algı Farkının Unsuları 190
5.2.2. Bağımsız Denetim Algı Farkının Nedenleri 191
5.3. Bağımsız Denetim Algı Farkı ile ilgili Türkiye'de Yapılmış Çalışmalar 192
5.4. Bağımsız Denetim Algı Farkı ile İlgili Uluslararası Alanda Yapılmış Çalışmalar .. 194

BÖLÜM VI

TÜRKİYE'DEKİ BAĞIMSIZ DENETÇİLER İLE FİNANSAL TABLO KULLANICILARININ, BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU ve BAĞIMSIZ DENETİM ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

6.1. Giriş…….. 215
6.2. Araştırmanın Amacı…… 215
6.3. Araştırmanın Önemi……. 216
6.4. Araştırmanın Kapsamı…… 217

Sayfa

6.5. Araştırmanın Metodolojisi…….. 217
6.5.1. Anket Sorularının Geliştirilmesi 217
6.5.2. Araştırma Soruları……. 218
6.5.3. Araştırmada Kullanılan Ölçek 219
6.6. Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örneklem Büyüklüğü 219
6.7. Araştırma Problemi……. 220
6.8. Araştırma Hipotezleri……. 221
6.9. Araştırma Ölçeğinin Güvenilirliği 222
6.10. Araştırma Verilerinin İncelenmesi 222
6.10.1. Normal Dağılım Testi…….. 222
6.10.2. Varyansların Homojenliği Testi 224
6.10.2.1. Bağımsız Denetçilere Uygulanan Varyansların Homojenliği Testi 224
6.10.2.2. Finansal Tablo Kullanıcılarına Uygulanan Varyansların Homojenliği Testi 224
6.10.2.3. Bağımsız Denetçiler ile Finansal Tablo Kullanıcılarına Uygulanan Varyansların Homojenliği Testi 227
6.11. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi 227
6.11.1. Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Algısı 228
6.11.1.1. Bağımsız Denetçinin Genel Sorumlulukları 231
6.11.1.2. Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumlulukları. 244
6.11.1.3. Bağımsız Denetçinin Raporlama Sorumlulukları 250
6.11.2. Finansal Tablo Kullanıcılarının Bağımsız Denetim Algısı 255
6.11.2.1. Bağımsız Denetçinin Genel Sorumlulukları 258
6.11.2.2. Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumlulukları. 271
6.11.2.3. Bağımsız Denetçinin Raporlama Sorumlulukları 278
6.11.3. Bağımsız Denetçiler ile Finansal Tablo Kullanıcılarının Bağımsız Denetim Algı Farkı 282
6.11.3.1. Bağımsız Denetçinin Genel Sorumlulukları: 283
6.11.3.2. Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumlulukları. 289
6.11.3.3. Bağımsız Denetçinin Raporlama Sorumlulukları 293

Sayfa

BÖLÜM VII

SONUÇ ve ÖNERİLER

7.1. Çalışmanın Kısıtları…….. 301
7.2. Çalışmanın Literatüre Katkısı……...301
7.3. Geleceğe Yönelik Araştırma Önerileri:..... 302

KAYNAKLAR 303
EKLER 333
ÖZGEÇMİŞ 365

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo1. Araştırmada İncelenen Grupların Güvenilirlik Ölçekleri 222
Tablo 2. Normal Dağılım Testi P Değerleri Tablolsu 223
Tablo 3. Bağımsız Denetçilere Uygulanan Varsyanların Homojenliği Testlerinin P Değerleri 225
Tablo 4. Finansal Tablo Kullanıcılarına Uygulanan Varyansların Homojenliği Testlerinin P Değerleri 226
Tablo 5. Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetçinin Genel Sorumluluklarına İlişkin Verdikleri Yantıların Ortalamaları 232
Tablo 6. Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumluluklarına İlişkin Bağımsız Denetçilerin Yanıtlarının Ortalamaları 245
Tablo 7. Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetçinin Raporlama Sorumluluklarına Verdikleri Yanıtların Ortalamaları 251
Tablo 8. Finansal Tablo Kullanıcılarının Bağımsız Denetçilerin Genel Sorumluluklarına İlişkin Yanıtlarının Ortalamları 259
Tablo 9. Finansal Tablo Kullanıcılarının Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumluluklarına İlişkin Yanıtlarının Ortalamaları 272
Tablo 10. Finansal Tablo Kullanıcılarının Bağımsız Denetçinin Raporlama Sorumluluklarına İlişkin Yanıtlarının Ortalamaları 279
Tablo 11. Bağımsız Denetçinin Genel Sorumluluklarına İlişkin Bağımsız Denetçilerin ve Finansal Tablo Kullanıcılarının Yanıtlarının Ortalamaları ve Mann Whitney U Testi Sonuçları 284
Tablo 12. Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumluluklarına İlişkin Bağımsız Denetçiler ve Finansal Tablo Kullanıcılarının Yanıtlarının Ortalamaları 290
Tablo 13. Bağımsız Denetçilerin Raporlama Sorumluluklarına İlişkin Bağımsız Denetçiler ve Finansal Tablo Kullanıcılarının Yanıtlarının Ortalamaları ve Mann Whitney U Testi Sonuçları 294

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1. Bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre dağılımları 228
Şekil 2. Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre dağılımları 229
Şekil 3. Bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre dağılımları 229
Şekil 4. Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre dağılımları 230
Şekil 5. Bağımsız denetçilerin mesleki deneyim sürelerine göre dağılımları 230
Şekil 6. Finansal tablo kullanıcılarının cinsiyetlerine göre dağılımları 255
Şekil 7. Finansal tablo kullanıcılarının yaşlarına göre dağılımları 256
Şekil 8. Finansal tablo kullanıcılarının eğitim durumlarına göre dağılımları 256
Şekil 9. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre dağılımları 257
Şekil 10. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyimlerine göre dağılımları 257
Şekil 11. Bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının dağılımları 283
Şekil 12. Bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının eğilimleri(1.-15. Yargılar) 289
Şekil 13. Bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının eğilimleri (16.-22. Yargılar) 292
Şekil14. Bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının eğilimleri (23.-27. Yargılar) 295

BÖLÜM I

GİRİŞ

Türkiye'nin uluslararası piyasaların bir parçası olması nedeniyle Türk şirketlerinin bu piyasalarda rekabet gücüne sahip, etkin ve güvenilir aktörler olabilmelerinin temel şartı uluslararası finansal raporlama standartlarına göre hazırlanmış ve uluslararası bağımsız denetim standartlarına göre denetlenmiş finansal tablolara sahip olmalarıdır (Doğrusöz, Onat, Töralp, 2011, s. 7).

Bağımsız denetim standardı (BDS) 200 paragraf (prg) 11 ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) madde (m) 397 uyarınca bağımsız denetim, işletmelerin[1] yıllık finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun ve doğru bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda BDS'lere uygun olarak gerçekleştirilen denetim sürecinde elde edilen uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtına dayanarak hazırlanan bağımsız denetim raporuyla finansal bilgi kullanıcılarına makul bir güvence vermeyi amaçlar.

Bağımsız denetim kamuyu aydınlatma amacını taşıması nedeniyle, işletmenin kendisine ve kamu kurum ve kuruluşlarına yarar sağlamanın yanı sıra işletme ile iş ilişkisi içinde olan tüm kurum ve kuruluşlara da fayda sağlar (Dönmez, Berberoğlu, Ersoy, 2005). Bağımsız denetimde tüm finansal tablolar ve ekleri ile kanunen denetimi talep edilen tüm rapor ve işletme içi sistemlerin denetim standartlarına, kanunlara ve ana sözleşmeye uygun olup olmadığı tespit edilir. Bu her şeyden önce işletme yöneticilerinin hesap verebilirliklerini kolaylaştırır. Bunun yanı sıra işletmelerin muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin üçünü bir kişi tarafından incelenerek aksaklık ve eksikliklerinin tespit edilmesini ve bu sistemlerin sürekli gelişmesini sağlar (Başpınar, 2005, s. 36, 37). İşletmelerde şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik ve sorumluluk temelleri üzerine oturan kurumsal yönetim (Doğrusöz vd. , 2011, s. 40) anlayışı yerleşir.

Muhasebenin temel işlevi, işletme ile ilgili kişi ve kurumlara işletme hakkında güvenilir ve gerçeğe uygun bilgi sağlamaktır. Finansal tablo kullanıcıları, muhasebenin kendilerine sunduğu bilgiyi kullanarak karar verirler. Fakat finansal tablo kullanıcılarına kasıtlı veya kasıtsız yanlış bilgi aktarılması mümkündür (Erkan, Demirel, 2011, s. 29). Bağımsız denetim, işletmenin muhasebe sisteminin sunduğu verilerin ve finansal

[1]Bakanlar kurulunun 2014/7149 sayılı ve 29.12.2014 sayılı kararına göre şirketler bağımsız denetime tabidir. Ancak bağımsız denetim standartlarında işletme ifadesinin de geçtiği görülmektedir. Tez içinde kullanılan işletme terimi şirket terimi yerine kullanılmıştır.

tabloların iddialarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında karar vericilere makul bir güvence sağlar. Bağımsız denetimin kesin bir güvence sağlayamamasının nedeni denetim kısıtları, denetim kanıtının yapısı ve hilelerin özellikleridir. Makul güvence kesin bir güvence seviyesi olmamakla beraber yüksek bir güvence seviyesidir.

1.1. Problemin Tespiti

Enron, Xerox gibi 2000'li yıllarda ortaya çıkan skandallar şirket denetimlerinin yeniden sorgulanmasına neden olmuştur. Muhasebe mesleği ve denetim şirketlerinin mercek altına alınması gereğini doğuran bu skandallar serisi ekonomik sistem ve finansal tablo kullanıcıları üzerinde olumsuz etkiler yaratmıştır. Amerikan ekonomisini krizin eşiğine getirmiş, uluslararası finansal piyasalarda önemli zararlara neden olmuş; kamunun finansal raporlara ve kurumsal açıklamalara olan güvenini sarsmıştır. Muhasebe ve denetim mesleğine duyulan güven azalmıştır (Arı, 2009, s. 409-419; Dinç , Cengiz; 2014, s. 221-236; Al-Alimi, Katdare, 2012, s. 1).Yaşanan bu gelişmeler sonucunda şirketlerin denetiminin önemi ve bağımsız denetim algı farkı[2] (expectation gap) ortaya çıkmıştır (Al-Alimi, Katdare, 2012, s. 1). Ayrıca bağımsız denetçilerin denetim sürecinde sahip oldukları geniş yetkiler ve bu yetkilerin yanlış kullanılması sonucunda ortaya çıkan büyük mali ve toplumsal zararlar denetçilerin sorumlulukları kavramlarının da yeniden değerlendirilmesini gündeme getirmiştir (Süer, 2004).

Bağımsız denetim algı farkı, kamunun ve finansal tablo kullanıcılarının, bağımsız denetçilerin yükümlü olduklarına inandıkları sorumlulukları ile bağımsız denetçilerin gerçekleştirmekle sorumlu olduklarını düşündükleri yükümlülükleri arasındaki farktır (Financial Times;http://lexicon.ft.com).

Bağımsız denetimin işlevinin ve kısıtlarının finansal tablo kullanıcıları tarafından tam olarak anlaşılamaması finansal tablo kullanıcıları ile bağımsız denetçiler arasında bağımsız denetçinin sorumlulukları konusunda bir algı farkının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Uluslararası arenada yapılan bilimsel çalışmalar bağımsız denetim algı farkının tüm ülkelerde var olduğunu ve tamamen ortadan kaldırılamayacağını ortaya çıkarmaktadır. [3]

---

[2]Bağımsız denetim algı farkı İngilizce yayınlanan uluslararası makalelerde "audit expectation gap" olarak kullanılmaktadır. Tam tercümesi "denetim beklenti farkı" veya "denetim beklenti boşluğu" olarak yapılabilir. Nitekim Türkiye'de yapılan çalışmalarda denetim beklenti farkı teriminin kullanıldığı görülmüştür. Ancak konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bu terim yerine çalışmada "bağımsız denetim algı farkı" ifadesi kullanılmıştır.

[3]Bakınız (bknz) Bölüm Beş Bağımsız Denetim Algı Farkı Tanımı, Unsurları ve Literatür Taraması

Bağımsız denetim algı farkının büyüklüğü ve muhasebe skandallarının ortaya çıkması bağımsız denetim mesleğine duyulan güvenin sarsılmasına neden olmuştur. Mesleğin güvenilirliğini kaybetmemesi için bağımsız denetim algı farkının en aza indirilmesi gerekmektedir.

1.2. Çalışmanın Amacı

Çalışmamız temel amacı Türkiye'de de bağımsız denetim algı farkının olup olmadığını tespit edilmesidir. Ancak bağımsız denetim algı farkı, bağımsız denetçinin sorumlulukları ve denetim sürecindeki performansıyla bağlantılıdır. Bu nedenle çalışmamızda temel amacımızın yanında bağımsız denetçinin [4] bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanan borçlarının, hukuki ve cezai sorumluluklarının neler olduğunun tespit edilmesi ve bağımsız denetçinin, bağımsız denetim standartlarını nasıl ele aldığının ve ne şekilde hareket ettiğinin anlaşılabilmesi de amaçlanmıştır.

1.3. Çalışmanın Metodolojisi

Bağımsız denetim algı farkını analiz etmek için gerekli veriler anket aracılığıyla elde edilmiştir. Anket sorularının[5] hazırlanabilmesi için öncelikle TTK ile 200, 210, 220, 230, 240, 250, 260 ve 700 Nolu BDS'ler incelenmiş ve toplam 51 soru hazırlanmıştır. Sorular yapılan inceleme ile 27'ye indirilmiştir. Çalışmada beşli likert ölçeği kullanılmıştır. Anket yönteminde beşli likert ölçeğinin tercih edilmesinin sebebi üçlü likerte göre daha hassas bir değerlendirme yapılabilmesidir. Hazırlanan soruların pilot uygulamasından sonra çalışmanın ana kütlesi belirlenmiş ve toplam 153 katılımcıya uygulanmıştır. Elde edilen veriler SPSS programı yardımıyla analiz edilmiştir. Anket verilerinin değerlendirilmesinde Mann Whitney U ve Kruskal Wallis H testleri kullanılmıştır.

Bağımsız denetçinin hukuki ve cezai sorumluluklarının belirlenebilmesi amacıyla öncelikle bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili literatür çalışması ve hukuki mevzuat incelemesi yapılmıştır. Daha sonra bağımsız denetçinin bağımsız denetim standartlarını nasıl ele aldığının anlaşılabilmesi amacıyla 200, 210, 220, 230, 240, 250, 260 ve 700 No'lu BDS'ler incelenmiş; söz konusu standartlarla ilgili literatür taraması

[4]Bağımsız denetim Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne (BDY) göre bağımsız denetçiler veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından yerine getirilebilir. Çalışmada kullanılan bağımsız denetçi kavramı yerine göre hem bağımsız denetçi hem de bağımsız denetim kuruluşunu ifade etmek için kullanılmıştır.
[5]Bknz Ek 2.

yapılmıştır. Elde edilen veriler ve mevzuat doğrultusunda bağımsız denetçinin hukuki ve cezai sorumlulukları belirlenmiştir.

1.4. Çalışmanın Literatüre Katkısı

TTK'da yapılan değişiklikler ve 2012/4213 Sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca belirli ölçekteki sermaye şirketlerinin TMS'lere uygun olarak finansal tablolarını hazırlaması ve Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) uygun olarak denetlenmesi zorunluluğunu getirilmiştir. Bu değişimin yanı sıra TTK, denetçi kavramını detaylı bir şekilde tanımlamıştır. TTK ile yapılan değişiklikler denetçi kavramının ve bağımsız denetimin nasıl gerçekleştirilmesi gerektiği konusunda detaylı bir araştırmayı gerektirmektedir. Türkiye Denetim Standartları, Uluslararası Denetim Standartlarının tercüme edilmesi ile Türk Hukuk Sistemine girmiştir. Düzenlemelerin anlaşılabilmesi ve nasıl uygulanacağının kavranabilmesi için uluslararası çalışmalar ve denetimle ilgili düzenlemeler taranmış; bu konulara açıklık getirilmiştir.

TTK'daki değişiklikler ile ilgili şirketlerin denetimi ve denetçiler hakkında yazılan pek fazla eser bulunmamaktadır. Çalışmamız, henüz herkes için yeni olan denetim ve denetçi kavramlarının, yeni hukuki durumlarının netlik kazanmasını ve anlaşılabilir kavramlar haline gelmesini sağlayacaktır.

Yapılan değişiklikler sonrasında bağımsız denetim Türkiye'de daha geniş bir alanda uygulama alanı bulacaktır. Bu değişimle beraber, kanaatimizce, bağımsız denetim ve denetçiden finansal tablo kullanıcılarının ne beklediğinin araştırılması önem arz etmektedir. Uluslararası alanda yapılan araştırmalar incelendiğinde "bağımsız denetim algısı" üzerine yapılmış pek çok araştırma ile karşılaşılmaktadır. Türkiye'de ise literatür taraması sonucunda bağımsız denetim algı farkı üzerine yapılmış dört çalışmaya rastlanmıştır. Ancak bu çalışmalar sadece bağımsız denetim algı farkı üzerine hazırlanmış çalışmalardır. Bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanan borçları, bağımsız denetçinin seçimi ve hukuki ve cezai sorumlulukları alanlarına değinilmemiştir. Çalışmamızda sadece Türkiye'de bir bağımsız denetim algı farkı olup olmadığı araştırılmamıştır, aynı zamanda bağımsız denetçinin sorumluluklarının gerçekte ne olduğunun anlaşılması amacıyla mevzuat incelemesi yapılarak bağımsız denetim algı farkının giderilmesine katkı sağlamak da amaçlanmıştır.

1.5. Çalışmanın Planı

Çalışma toplam yedi bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, giriş bölümü olarak hazırlanmıştır ve çalışmamız hakkında genel bir bilgi elde edilebilmesi amacıyla çalışmanın amacını, çalışmanın metodolojisini, çalışmanın literatüre katkısını ve çalışma planını içermektedir.

İkinci bölümde bağımsız denetim sözleşmesi incelenmiştir. Bağımsız denetim sözleşmesinin anlaşılabilmesi amacıyla öncelikle bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları incelenmiştir. Daha sonra bağımsız denetçinin seçim şekilleri (bağımsız denetçinin genel kurul, yönetim kurulu ve mahkeme tarafından seçilmesi) incelenmiştir. Ardından bağımsız denetim sözleşmesinin unsurları, kurulması, şekli ve süresi ele alınmıştır. Bu incelemeleri bağımsız denetim sözleşmesinin taraflarının borçlarının araştırılması takip etmektedir. Devamında ise bağımsız denetim sözleşmesinin sona erme nedenleri ve BDS 210'nun incelemesi yapılmıştır.

Bağımsız denetçilerin sorumluluktan kurtulmaları, bağımsız denetim standartlarına ve etik hükümlere uygun bir bağımsız denetim gerçekleştirdiklerini ve bağımsız denetim çalışma kâğıtları ile usulüne uygun olarak bu süreci kayda aldıklarını kanıtlamaları ile mümkün olur. Bu süreçte bağımsız denetçinin yükümlülüklerinin[6]genel çerçevesinin neler olduğunun, bağımsız denetçinin bağımsız denetim standartlarını nasıl ele aldığının ve ne şekilde hareket ettiğinin anlaşılabilmesi amacıyla üçüncü bölümde 200, 220, 230, 240, 250, 260 ve 700 nolu bağımsız denetim standartları incelenmiştir. Bu standartların başlıkları aşağıda verilmiştir:

- BDS 200-Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
- BDS 220-Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
- BDS 230-Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi
- BDS 240-Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
- BDS 250-Finansal Tabloların Değerlendirilmesinde ilgili Mevzuatın Dikkate Alınması

[6] İkinci Bölümde 2.7. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması ve Üçüncü bölümde kullanılan "yükümlülük" terimi borçlar kanun anlamında bağımsız denetçinin bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanan borçları kavramını karşılamaktadır. Bağımsız denetçinin bu bölümlerde anlatılan yükümlülüklerini yerine getirmemesi hukuki ve cezai sorumluluklarının doğmasına neden olur.

- BDS 260-Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
- BDS 700-Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

Çalışmanın dördüncü bölümünde, bağımsız denetçinin hukuki ve cezai sorumluluğu incelenmiştir. Bağımsız denetim teklifinin bağımsız denetçi tarafından kabul edilmesiyle bağımsız denetim sözleşmesi kurulur ve tarafların birbirlerine karşı borçları doğar. Taraflar bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanan borçlarını yasa ve mevzuata uygun bir şekilde yerine getirmeyecek olurlarsa sorumlulukları ortaya çıkar.

Bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğu, bağımsız denetçinin culpa in contrahendo[7] sorumluluğu, bağımsız denetçinin genel nitelikli hukuki sorumluluğu ve sır saklamadan kaynaklanan özel nitelikli hukuki sorumluluğu olarak üç başlık altında incelenmiştir. Bağımsız denetçinin cezai sorumluluğu ise ticari sırların ifşası suçu, özel belgede sahtecilik suçu, suçu bildirmeme suçu ve idari yaptırımlar başlıkları altında incelenmiştir.

Çalışmanın beşinci bölümü çalışmanın ana teması ile ilişkili literatür taramasının yapıldığı bölümdür. Beşinci bölümde öncelikle bağımsız denetim algı farkının tanımı, unsurları ve nedenleri araştırılmıştır. Daha sonra dünyada ve Türkiye'de bu alanda yapılmış araştırmalar incelenmiştir.

Çalışmanın altıncı bölümünde, önceki bölümlerde tespit edilen sorumluluklar ve incelenen kaynaklardan elde edilen veriler doğrultusunda Türkiye'de bağımsız denetim algı farkının olup olmadığı araştırılmıştır. Çalışmada hazırlanan anket soruları anketör firma vasıtasıyla bağımsız denetçiler ve finansal tablo kullanıcıları başlıkları altında toplanan katılımcılara yönetilmiştir. Anket verileri SPSS programı yardımıyla analiz edilmiştir. Anket verilerinin analizinde Mann-Whitney U Testi ve Kruskal-Wallis H Testi kullanılmıştır.

[7] Bağımsız denetçinin culpa in contrahendo sorumluluğu, bağımsız denetçinin bağımsız denetim sözleşmesi öncesi kusurdan dolayı sorumluluğu yerine kullanılmıştır. Sözleşmelerde taraflar, sözleşmenin kurulduğu andan itibaren değil, aralarında güven ilişkisinin ortaya çıktığı andan itibaren birbirlerinin her türlü menfaatlerini haksız fiil hukukunun gerektirdiğinden daha yüksek bir özenle koruma yükümündedirler. Culpa in contrahendo sorumluluğunun, Yargıtay kararlarında ve doktrinde, sözleşme benzeri bir ilişkiden doğduğu kabul edilir ve güven ilişkisinin ihlali nedeniyle bu sorumlulukta TBK m.112 vd. kullanılması kabul edilir. Culpa in contrahendo sorumluluğu, literatürde sözleşme görüşmelerinde kusur, ilk müzakereler sırasında işlenen kusur, sözleşmenin müzakereleri sırasında kusur, sözleşme öncesi kusurdan dolayı sorumluluk gibi ifadelerle açıklanmaya çalışılmıştır. (Demircioğlu; 2007; s. 8, 9, 169, 302, 304;İnal; 2009;s. 130,131) Ayrıntılı bilgi için bknz Bölüm Dört 4.2.1. Culpa in Contrahendo Sorumluluğu.

Son bölümde çalışmanın genel sonuçları ortaya koyulmuş; çalışmanın kısıtları ve literatüre katkısına yer verilmiş; geleceğe yönelik araştırmalar için önerilerde bulunulmuştur.

BÖLÜM II

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ

2.1. Giriş

Bu çalışmanın ana teması olarak bağımsız denetçinin sorumluluğu ve bağımsız denetim algısı ile sözleşme taraflarının denetçinin sorumlulukları konusundaki beklentileri incelenmiştir. Denetim süreci, denetçinin seçimi ile başlar denetçiye yapılan denetim teklifi ve denetçinin kendisine yapılan teklifi değerlendirmesi ve kabul etmesiyle devam eder. Denetim sürecinin başlangıcından itibaren denetçinin sorumluluklarının anlaşılabilmesi için denetim sözleşmesinin safhalarının ve bu safhalarda denetçinin yükümlülüklerinin anlaşılması gerekir. Bu amaçla çalışmanın bu bölümde bağımsız denetim sözleşmesi incelenmiştir. Denetim sözleşmesi hem hukuki mevzuat hem de BDS 210 kapsamında değerlendirilmiştir.

Denetçinin sorumluluğu, kendisine yapılan denetim hizmeti teklifi ile başlar. Denetçi, kendisine yapılan her teklifi kabul etme yükümlülüğünde değildir. TDS'lerde belirlenmiş ilkelere uygun olarak kendisine yapılan teklifi değerlendirir ve kabul edip etmeme yönünde bir karar verir. Bağımsız denetçi, bu süreçte TDS'ler uyarınca belirlenmiş kuralları uygulamadan kendisine yapılan denetim teklifini kabul edecek olursa, doğacak zararlardan sorumluluğu ortaya çıkacaktır.

Sözleşmeler iki taraflı hukuki işlemlerdir ve tarafların karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanları ile kurulurlar (Ruhi, 2001, s. 18). Sözleşmelerin kurulması Türk Borçlar Kanunu (TBK) m.1'de şöyle ifade edilir:

> *"Sözleşme tarafların karşılıklı ve birbirine uygun irade açıklamaları ile kurulur."*

Bir sözleşmenin kurulabilmesi için yapılan irade açıklamalarından zaman itibarıyla daha önce yapılana icap; icaba karşı tarafın vermiş olduğu olumlu cevaba ise kabul denir (Ruhi, 2001, s. 18-21).

Bu bölümde bağımsız denetçinin sorumluğunun anlaşılabilmesi için öncelikle bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları belirlenmiş; daha sonra ise bağımsız denetçinin seçimi ve bağımsız denetçinin bağımsız denetim teklifini değerlendirme süreci incelenmiştir. Bu konuları takiben bağımsız denetim sözleşmesinin unsurları, şekli ve süresi incelenmiştir. Ardından sözleşmenin taraflarının borçları ve sözleşmenin sona erme nedenleri incelenmiştir. En son olarak da bağımsız denetçinin, BDS 210'dan

(Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması) kaynaklanan yükümlülükleri incelenmiştir.

2.2. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Tarafları

Bağımsız denetim sözleşmesinin bir tarafını bağımsız denetim kuruluşu (BDK)/denetçi diğer tarafını ise mevzuat gereğince bağımsız denetime tabi olan işletme oluşturur (BDS 210, prg 9; Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m.4/1-a,ç,29).

2.2.1. Bağımsız Denetim Kuruluşu ve Bağımsız Denetçi

TTK m. 400 uyarınca, serbest muhasebeci mali müşavirlerden (SMMM) veya yeminli mali müşavirlerden (YMM) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilen kişiler ve ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketlerinden KGK tarafından yetkilendirilenler bağımsız denetim yapma yetkisine sahiptir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 11/1).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY) m. 11/3 uyarınca kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK) ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre KGK tarafından belirlenen işletmelerin denetimi sadece BDK [8] tarafından gerçekleştirilebilir. Diğer işletmelerin denetimi ise BDK veya bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilebilir.

Denetçinin, KGK tarafından denetim yapma konusunda yetkilendirilmiş olmasının yanı sıra, bağımsızlığını ve tarafsızlığını tehlikeye düşürecek herhangi bir durumun olmaması gerekir. TTK m.400/1 denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığını etkileyecek hususları belirlemiş ve söz konusu bentte sayılan durumlardan birinin varlığı halinde denetçinin denetimi gerçekleştiremeyeceğine karar vermiştir.

TTK m. 400/1 incelendiğinde denetimi kısıtlayan hususların dört temel başlık altında toplanabileceği görülür (Sağmanlı , Cömert, 2010, s. 57):

- Ortaklık ilişkisi
- Çalışan işveren ilişkisi
- Diğer iş ilişkileri
- Ekonomik bağımlılık

[8]BDK, ortaklarının tamamı SMMM veya YMM'lerden oluşan, oy haklarının yarıdan fazlası bağımsız denetçilere ait ve BDY m 13/1'deki diğer şartlarının tamamını taşıyan sermaye şirketi olarak kurulurular.

Yukarıda belirlenen hususlar dışında BDY'de yer alan denetim kısıtlamaları da bulunmaktadır (BDY, m.26).

Ortaklık İlişkisi TTK m. 400/1-a ve c bentlerinde, ortaklık ilişkisinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı etkilemesi dolayısıyla denetime engel bir husus olduğu kabul edilmiştir. Söz konusu maddelere göre denetçi:

- Denetlenecek şirkette pay sahibi,
- Denetlenecek şirketle bağlantısı olan bir tüzel kişinin, ticaret şirketinin veya ticari işletmenin temsilcisi (kanuni veya iradi), yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda %20'den fazla paya sahibi veya
- Denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımı ise denetim yapamaz.

Çalışan-işveren ilişkisi TTK m. 400/1-b ve d bentlerinde çalışan işveren ilişkisi, denetçinin denetim yapmasına bir engel olarak belirlenmiştir. Bu bentlere göre denetçi;

- Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa,
- Denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanı sıfatını taşımışsa,
- Denetlenecek şirketle bağlantı halinde bulunan bir işletmede çalışıyorsa,
- Denetlenecek şirketle bağlantı halinde olan bir şirketin %20 payına sahip bir işletmede çalışıyorsa
- Denetçisi olacağı şirkette %20'den fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa denetçi olamaz.

Diğer iş ilişkileri Denetçinin, kendi kendisini denetliyor durumuna düşmesine neden olacak denetimleri gerçekleştirmesi, TTK m.400/1-e,f ve g bentlerinde yasaklanmıştır. Bu bentlere göre denetçi;

- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında bir faaliyette veya katkıda bulunmamalıdır (TTK m 400/1-e).
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında bir faaliyette veya katkıda bulunduğu için denetçi olamayacak *bir gerçek kişinin veya onun ortaklarından* birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise denetleme yapamaz (TTK, m 400/1-f).
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için denetçi olamayacak *bir tüzel kişinin veya onun ortaklarından* birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise denetleme yapamaz (TTK, m 400/1-f).
- Yukarıda sayılan şartları taşıdığı için denetim yapamayacak bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa denetim yapamaz (TTK, m 400/1-g).

Ayrıca BDY ile denetçinin iş ilişkilerine sınırlamalar getirmiştir. Bunlar:

- Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri üstlenemezler (BDY, m. 26/1-ç).
- Denetim kuruluşlarında çalışanlar da dâhil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri üstlenemezler(BDY, m. 26/1-ç).
- Denetçilik görevinden ayrılmalarından denetçiler, itibaren iki yıl geçmedikçe son iki yılda denetiminde bulunduğu işletmelerde ve bağlı ortaklıklarında kilit yönetici olarak görev alamazlar (BDY, m. 26/3).
- Bağımsız denetçiler sadece bir BDK adına denetim yapabilirler. İstihdam edildikleri BDK ile ilişkileri sona ermedikçe başka bir BDK'da ya da tek başına denetim faaliyetinde bulunamazlar (BDY, m. 26/4).

Ekonomik Bağlantı TTK m. 400/1-h bendine göre denetçinin denetim yapacağı şirketle arasında herhangi bir ekonomik bağımlılığının olmaması gerekir. Söz konusu maddeye göre ekonomik bağımlılık için aşağıdaki şartların varlığına bakılır:

- Denetçi son beş yıl içinde denetçilik mesleğine ilişkin faaliyetlerinden kaynaklanan gelirinin %30'dan fazlasını denetlenecek şirkete verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetlerinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa,
- Denetçi son beş yıl içinde denetçilik mesleğine ilişkin faaliyetlerinden kaynaklanan gelirinin %30'dan fazlasını denetlenecek şirkete %20'den fazla pay ile iştirak etmiş şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetlerinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa.

Yukarıda belirlenen şartların varlığı durumunda denetlenecek şirket ile denetçi arasında ekonomik bağımlılık var demektir. Bu nedenle denetçi bu durumlarda denetim yapamaz.

BDY ile Bağımsız Denetime Getirilen Kısıtlamalar

Denetçi aşağıda belirtilen denetimleri üstlenemez:

- Bağımsızlığı zedeleyecek denetimler (BDY, m. 26/1-b).
- Denetlenen işletmenin özelliğine göre denetim kadrosunun sayı, nitelik veya tecrübe bakımından yetersiz olduğu denetimler (BDY, m. 26/1-c).
- Sözleşme kabul süreçlerine ilişkin Kurum tarafından yapılan düzenlemelere aykırı denetimler (BDY, m. 26/1-d).
- Denetim kuruluşunun veya denetçinin mevcut iş yükü sebebiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkün olmayan denetimler (BDY, m. 26/1-e).

2.2.2. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

TTK uyarınca bağımsız denetime tabi olacak şirketler ilk olarak 23/1/2013 Tarihli ve 28537 Sayılı Resim Gazete'de yayınlanan 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'yla belirlenmiştir. Daha sonra farklı tarihlerde "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Kararlar" yayınlanarak denetime tabi olacak şirketlerin kapsamı genişletilmiştir. En son 1.02.2015

Tarihli ve 29254 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2014/7149 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'yla 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararında değişiklik yapılarak bağımsız denetime tabi olacak şirketler, aşağıda belirlenmiş olan kriterlere tabi kılınmıştır. Yayınlanan bakanlar kurulu kararına göre (2014/7149 Bakanlar Kurulu Kararı, madde 1):

- Aktif toplamı 50 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Yıllık net satış hâsılatı 100 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Çalışan sayısı 200 ve üstü olan işletmeler aşağıda belirtilen değerlendirme ilkelerine tabi olurlar (2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, madde 4).

Aynı karara göre yukarıda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde geçmeleri durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olurlar.

Bağımsız denetime tabi işletmeler, yukarıda belirlenen kriterlerin, art arda iki hesap döneminde en az ikisinin alt sınırlarının altında kalmaları ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının %20 veya daha fazla altında kalmaları durumunda müteakip hesap döneminde bağımsız denetimden çıkarılırlar.

Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde kullanılan aktif toplamı ve yıllık net satış hâsılatının belirlenmesinde, şirketlerin son iki yılda yasal mevzuat uyarınca hazırladıkları finansal tablolar kullanılır.

Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde kullanılan çalışan sayısı olarak, işletmede son iki yıldaki ortalama çalışan sayısı esas alınır.

Bağlı ortaklıklar açısından yukarıda belirlenmiş olan kriterlerin varlığının tespitinde aktif toplamı ve yıllık net satış hâsılatı açısından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı, varsa grup içi işlemler yok edilir, çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklık ve bağlı ortaklıkta son iki yıldaki ortalama çalışan sayısı dikkate alınır. İştirakler açısından söz konusu kriterler, iştirakteki hisseleri oranında dikkate alınır.

2.2.3. Bağımsız Denetçinin Seçimi

Bağımsız denetçinin görevlendirilmesi TTK'ya göre üç farklı şekilde gerçekleşebilir. Bunlar:

- Bağımsız denetçinin şirket genel kurulu tarafından seçilmesi
- Bağımsız denetçinin yönetim kurulu tarafından seçilmesi
- Bağımsız denetçinin mahkeme tarafından atanması

Asıl olan denetçinin şirket genel kurulunca seçilmesidir. Diğer iki durum ise denetçinin görevlendirilmesinin istisnalarını oluştururlar (Altaş, 2012, s. 139).

Bağımsız Denetçinin Şirket Genel Kurulu Tarafından Seçilmesi

TTK m. 399/1 uyarınca bağımsız denetçi şirket genel kurulu tarafından seçilir. Şirketler topluluğunda ise, topluluk denetçisi seçilir. Bu seçim ana şirketin genel kurulunca gerçekleştirilir. Eğer şirketler topluluğunun denetçisi seçilememişse, konsolidasyona dâhil olan ana şirketlerin finansal tablolarının denetimi için seçilmiş olan denetçi, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir (TTK, m. 399/3).

TTK m. 339/1 uyarınca denetçi her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmelidir. Seçim zamanına ilişkin maddenin emredici olması nedeniyle denetçinin seçimi her faaliyet dönemi için yenilenir. Diğer bir ifadeyle denetçi birden fazla faaliyet dönemi için seçilemez (TTK, m. 399 gerekçesi; Doğrusöz vd. 2011).

TTK m. 399/1 uyarınca denetçinin seçimi faaliyet dönemi bitmeden gerçekleştirilmelidir. Her ne kadar bu ifadeden denetçinin seçiminin aralık ayı sonuna kadar gerçekleştirilebileceği sonucu çıksa da, TTK m. 339/6 ile denetçinin faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar seçilmesi yükümlülüğünün getirildiği görülür. Eğer denetçi faaliyet döneminin ilk dört ayı içinde genel kurulca seçilemezse; *yönetim kurulunun, her bir yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin* istemi üzerine asliye ticaret mahkemesince atanır (TTK, m 399/4,6). Bu düzenlemeyle denetçinin seçimi, TTK m. 409 ile belirlenmiş olan zorunlu olağan genel kurula bırakılmaktadır. TTK m 399/3'te dört aylık süre verilmesinin nedeni ise muhtemelen bir aylık bir ilave süre tanınmasıdır(Altaş, 2012, s. 139).

Genel kurulca seçilen denetçi ile denetlenen işletmenin yönetim kurulu bağımsız denetim sözleşmesini akdeder (TTK, m. 399 gerekçesi; Doğrusöz vd. 2011).

Sözleşmenin akdedilmesinden sonra yönetim kurulu tarafından, denetçi, Ticaret Sicili'ne tescil ettirilir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan edilir (TTK, m.399/1).

Bağımsız Denetçinin Yönetim Kurulu Tarafından Seçilmesi

Genel kural, denetçinin, şirket genel kurulunca seçilmesidir ve genel kurulun sahip olduğu bu yetki devredilemez niteliktedir (TTK, m. 408/2-c). Yönetim kurulunun denetçiyi seçme konusundaki yetkisi ise istisnai bir durumdur (TTK, m 399).

Yönetim kurulunun istemediği bir denetçiyi uzaklaştırıp yerine yenisi ataması gibi bir hakkı yoktur (TTK, m.399 gerekçesi; Doğrusöz vd. 2011). Denetçi, sadece TTK m.399/4'te görüldüğü şekilde ve haklı nedenlerin varlığı durumunda görevden alınabilir. Ancak denetçi feshi ihbarda bulunmuşsa, yönetim kurulu derhal geçici bir denetçi seçer ve denetçinin feshi ihbarı ile seçtiği denetçiyi genel kurulun onayına sunar. Aksi davranış yönetim kurulunun sorumluluğuna sebep olabilir. Yönetim kuruluna verilmiş olan bu yetkinin amacı, denetimde herhangi bir boşluğa yer vermemektir (TTK, m. 399 ve gerekçesi; Doğrusöz vd.2011).

Bağımsız Denetçinin Mahkeme Tarafından Atanması

Denetçinin görevden alınması sadece bir mahkeme kararıyla olabilir. Mahkemenin vereceği kararla denetçinin atanması şu durumlarda gerçekleşir (TTK, m.399/6,4):

- Genel kurulca bir denetçinin seçilememiş olmaması,[9]
- Genel kurulca seçilen bir denetçinin görevi reddetmesi veya sözleşmeyi feshetmesi,
- Genel kurulun denetçinin seçilmesine ilişkin kararının iptali veya butlanı,[10]

[9] TTK m 400 uyarınca genel kurulca denetçinin seçilememiş olması faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçinin seçilememiş olmasını ifade eder.

[10] Genel kurul kararlarının iptali TTK m.446'da düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre:

a) Toplantıda hazır bulunup da karara olumsuz oy veren ve bu muhalefetini tutanağa geçirten,

b) Toplantıda hazır bulunsun veya bulunmasın, olumsuz oy kullanmış olsun ya da olmasın; çağrının usulüne göre yapılmadığını, gündemin gereği gibi ilan edilmediğini, genel kurula katılma yetkisi bulunmayan kişilerin veya temsilcilerinin toplantıya katılıp oy kullandıklarını, genel kurula katılmasına ve oy kullanmasına haksız olarak izin verilmediğini ve yukarıda sayılan aykırılıkların genel kurul kararının alınmasında etkili olduğunu ileri süren pay sahipleri,

c) Yönetim kurulu,

d) *Kararların yerine getirilmesi, kişisel sorumluluğuna sebep olacaksa yönetim kurulu üyelerinden her biri, iptal davası açabilir.*

Genel kurul kararlarının iptali davası genel kurul karar tarihinden itibaren üç ay içinde açılabilir.

- Denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmasının engellenmesi,
- Haklı bir sebebin varlığı durumunda yönetim kurulu veya azınlığın mahkemeden talepte bulunmasıdır.

İlk dört durumdan birinin varlığı halinde mahkemeden yeni bir denetçi atanmasını "yönetim kurulu, yönetim kurulu üyelerinden her biri veya her hangi bir pay sahibi" talep edebilir. Asliye ticaret mahkemesinin talep üzerine vereceği karar kesindir. Mahkeme bu nedenlerle denetçiyi atarken olabildiğince eşzamanlılığı sağlayacak şekilde ve çok kısa sürede seçimini yapmalıdır (TTK, m. 399/6 ve gerekçesi; Doğrusöz vd. 2011).

TTK m. 399, haklı bir sebebin varlığı halinde, yönetim kurulu ve azınlığa asliye ticaret mahkemesine başvurarak, mahkemeden yeni bir denetçi talep etme hakkı vermiştir. Şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, yönetim kurulunun veya azınlığın[11] talebi üzerine genel kurulca atanmış olan denetçinin yerine yenisini atayabilir. Mahkeme vereceği kararda, genel kurulca seçilen denetçinin azli ile yeni denetçinin görevlendirilmesini eş zamanlı olarak gerçekleştirir (TTK, m. 399 gerekçesi; Doğrusöz vd. 2011).

Yukarıda belirtilen nedenlerle iptal edilmiş olan bir kararda denetçinin seçimi söz konusu olmuşsa denetçinin seçimi de mahkeme kararıyla iptal edilmiş olur.

Genel kurul kararlarının butlanı ise TTK m. 447'de düzenlenmiştir. TTK m. 447'ye göre:

- Pay sahibinin vazgeçilemez nitelikteki haklarını sınırlandıran veya ortadan kaldıran (genel kurula katılma, asgari oy, dava vs)
- Pay sahibinin bilgi alma, inceleme ve denetleme haklarını, kanunen belirlenen ölçü dışında sınırlandıran
- Anonim şirketin temel yapısını bozan veya sermayenin korunması hükümlerine aykırı olan genel kurul kararları batıldır.

Genel kurul kararlarının butlanında karşımıza yokluk ve geçersizlik kavramları çıkar. Genel kurul kararının kurucu unsurlarını içermemesi nedeniyle mevcut olmaması durumunda, yok olması söz konusudur. Genel kurul kararının mevcut olmakla birlikte, geçerlilik unsurlarını taşımaması durumunda ise geçersiz (ölü doğmuş) olduğu kabul edilir. Geçersizlik veya yokluk hallerinden birinin varlığı halinde herhangi bir süreye tabi olmaksızın geçersizlik veya yokluğun tespiti davası açılabilir ve hâkim re'sen dikkate alır (Pulaşlı; 2013; s. 891-895). Bu nitelikteki genel kurul kararlarında bağımsız denetçinin seçimi yapılmışsa bu seçim de yok veya geçersiz kabul edilecektir.

Mahkemenin butlan kararı vermesi durumunda kararın verildiği andan itibaren değil baştan itibaren geçersizlik ortaya çıkar ve geriye etkili olarak butlanına karar verilmiş genel kurul kararına dayanılarak yapılan tüm işlemler ortadan kalkar (Pulaşlı; 2013; s. 897). Butlanına karar verilmiş bir genel kurul kararında bağımsız denetçinin seçimi yapılmış olması durumunda karar geriye etkili olarak hükümlerini doğurur. Bağımsız denetçinin seçimi de ortadan kalkmış olur.

[11] Azınlıkla kastedilen halka açık olmayan şirketlerde şirket sermayesinin %10'nu; halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin %5'ini oluşturan pay sahipledir.

Denetçinin görevden alınması ve yenisinin atanması davasının, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilanından itibaren üç hafta içinde açılması mümkündür (TTK, m. 399/5).

Yönetim kurulunun bu davayı açması herhangi bir şarta bağlı değildir. Azınlığın ise bu davayı açabilmesi için aşağıda belirtilen tüm şartlara sahip olması gerekir (TTK, m. 399/5):

- Genel kurula katılmış ve karşı oy vermiş,
- Karşı oyu tutanağa geçirtmiş ve
- Genel kurul toplantısının tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır.

Haklı sebeple kastedilen, özellikle, denetçinin tarafsızlığını bozan herhangi bir olgu veya davranışın varlığıdır. Madde gerekçesinde denetçinin mesleki yetersizliği, itibar kaybı, çalışma tarzı, şirkete zaman ayıramaması, bilgi sızdırması, taraf tutması gibi durumlar haklı sebebe örnek olarak verilmiştir (TTK, m. 399 gerekçesi; Doğrusöz vd., 2011).

2.3. Bağımsız Denetçinin Denetim Teklifini Değerlendirmesi

Denetçi kendisine gelen bağımsız denetim teklifini kabul etmeden önce yasal düzenlemeler, BDS'ler ve firmanın müşteri kabul politikası uyarınca değerlendirir. Denetçinin her bağımsız denetim teklifini kabul etme gibi bir yükümlülüğü yoktur. Bağımsız denetçi denetim teklifini kabul edip etmemeye karar verirken şu adımları takip eder:

- Kalite kontrol standardınca hazırlamış olduğu müşteri kabulü prosedürleri çerçevesinde gerekli bilgileri toplar,[12]
- Önceki denetçi ile görüşür,
- Müşteri firmanın yöneticileri ile görüşür,
- Denetim sözleşmesinin kabul edilebilmesi için BDS 210 ile belirlenmiş olan ön şartların var olup olmadığını inceler.[13]

[12] Bknz 2.5.1.2. Denetçinin, Denetimde Kalite ve Güvenirliği Sağlama Borcu.
[13] Bknz 2.7. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşma Yapılması (BDS 210).

Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Standardı'na (BDEK) göre denetçi, müşterinin kabulüyle ile ilgili prosedürler uyarınca, söz konusu denetimi gerçekleştirebilecek mesleki bilgi ve deneyime sahip olup olmadığına karar verir (BEDK, prg. 210.6). Denetlenecek işletmenin büyüklüğüne ve karmaşıklığına bağlı olarak denetim sözleşmesi değişir ve farklı deneyim ve yeterlilik seviyelerine sahip olunmasını gerektirir. Denetim ekibinde yer alan tüm çalışanlar, denetçilerden denetim sırasında faydalanılacak uzmanlara kadar, kabul edilecek denetimin gerçekleştirilmesi için gereken yeterliliğe ve deneyime sahip olmalıdır. Bağımsız denetçi/BDK gerekli mesleki yeterliliğe ve deneyime sahip olmadığı bir denetim teklifini kabul ederse BDS'ler ve Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS1) uyarınca denetim sözleşmesiyle taahhüt etmekle yükümlü olduğu kaliteyi karşılayamayacaktır (IES 8: Competence Requirements for Audit Professionals, prg 21). Dolayısıyla denetim temel amacı olan, "bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul bir güvence" elde edilemez.

Önceki denetçi ile yapılacak görüşme, denetçinin kendisine sunulan denetim teklifini kabul edip etmemesine yardımcı olacak önemli bilgiler sağlar (AU Section 315, prg 07). Denetçi, önceki denetçi ile müstakbel müşterinin muhasebe sisteminin etkinliği, işletmenin yönetici ve sahiplerinin denetçi ile ilişkisi, muhasebe elemanlarının yeterliliği ve denetim firmasına yaklaşımı, önceki denetçiyle müstakbel müşterisi arasında önemli konularda anlaşmazların olup olmadığı gibi konuları görüşür (Akışık, 2003, s. 5). Denetçinin unutmaması gereken, her zaman, önceki denetçi ile müstakbel müşteri arasında muhasebe ilkeleri, denetim prosedürleri ve benzeri önemli konularda anlaşmazlıkların olabileceğidir(AU Section 315, prg 07).

Denetçinin önceki denetçi ile görüşmesi denetlenen işletmenin iznine bağlıdır. Çünkü denetçinin sır saklama yükümlülüğü vardır. Eğer denetlenen işletme, denetçinin bu talebini reddeder veya sınırlayacak olursa, denetçi talebinin reddedilmesinin sebeplerini ve eğer denetim işini kabul ederse olası sonuçlarını göz önünde bulundurmalıdır (AU Section 315, prg. 8).

Denetçinin denetim işini kabul etmeden önce müstakbel firmanın yöneticileri ile yapacağı görüşmelerin de önemi büyüktür. Denetçi bu görüşmeler sayesinde firmanın muhasebe sistemi, faaliyet alanları, muhasebe kayıtları ve önceki yıllara ve cari yıla ait finansal tablolar hakkında bilgi toplar. Bu görüşmeler hem denetim işinin kabul edilmesi hem de denetimin kabul edilmesinden sonra denetimin planlaması ve

uygulanacak denetim prosedürlerinin belirlenmesi açısından önem taşır (Akışık, 2003, s. 5).

2.4. Bağımsız Denetim Sözleşmenin Unsurları, Kurulması, Şekli, Süresi

Bir sözleşmenin kurulması için tarafların karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarını açıklamaları gerekir (TBK, m.1). Tarafların irade beyanlarının birbirine uygun olması sözleşmenin kurucu unsurudur ve sözleşmenin içeriği de bu beyanlarla tespit edilir (Kocaağa,2008, s. 73,75). TBK m2/1'e göre tarafların birbirine uygun irade beyanlarının sadece sözleşmenin esaslı noktalarını kapsaması gerekli ve yeterlidir.

Sözleme yapmayı düşünen taraflar pek çok unsur (nokta) hakkında görüş alış verişinde bulunurlar (Kocaağa, 2008, s. 79). Bu unsurlar TBK m.2 uyarınca esaslı ve yan (ikincil) unsurlar olarak ayrılmıştır. Sözleşmenin esaslı unsurları ile kastedilen bir sözleşmenin var olabilmesi için mutlaka sözleşmede bulunması gerekli olan "sözleşmenin yapısını, türünü veya asıl amacını" belirleyen unsurlardır (Akıntürk, 2002, s. 261; Köksal, 2008, s. 101). Sözleşmenin esaslı unsurları dışında kalan, bir veya bir kaçının veya hepsinin üzerinde anlaşmaya varılması ileriye bırakılabilen unsurlar ise sözleşmenin yan unsurlarını oluşturmaktadır (Kocaağa, 2008, s.;76 Köksal, 2008, s. 101). Esaslı ve yan unsurlar arasındaki temel fark, bir sözleşmenin esaslı unsurları üzerinde anlaşmaya varılmamışsa o sözleşmenin kurulmamış sayılmasıdır. Esaslı unsurları üzerinde anlaşmaya varılmış bir sözleşmenin yan unsurları üzerinde anlaşılmamış olsa bile bu sözleşme kurulmuş sayılır (TBK, m.2). Bağımsız denetim sözleşmesinin esaslı unsurlarının neler olduğu BDY m. 29 ile belirlenmiştir. Bu unlardan biri üzerinde dahi anlaşmaya varılmamış olması denetim sözleşmesinin kurulmamış olması sonucunu doğurur.

2.4.1. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Esaslı Unsurları

Denetim sözleşmesinin şekli ve içeriği işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir (BDS 210, prg A23). Bununla beraber denetim sözleşmesinde en azından BDS 210 paragraf 10'da ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 29'da belirlenmiş olan şartların yazılı olarak kayda alınması zorunludur[14](BDS 210, prg A22; BDY, madde 29). Bu şartlar[15]:

[14] BDS 210'da, BDY m.29 belirlenmiş bağımsız denetim sözleşmesinin asgari şartlarında yapılan düzenlemeler dışında iki farklı husus yer almaktadır. Bunlar:

Sözleşmenin Dayanağını Teşkil Eden Genel Kurul Kararı veya Mahkeme Kararının Tarih ve Sayısı *(BDY, m. 29/1-a)*

Denetçi kural olarak, genel kurul kararıyla seçilir çünkü bağımsız denetimle amaçlanan işletme yönetiminin denetimidir. Genel kurulun denetçi seçimine ilişkin yetkisi devredilemeyen yetkilerindendir (TTK, m.616/1-c, m. 399 gerekçesi).

Her faaliyet yılı için denetçi atama işlemi tekrarlanır. Gelecek hesap yılı için atanacak denetçinin kim olacağı içinde bulunulan faaliyet yılı bitmeden tespit edilmiş olmalıdır (TTK, m.399/1). Genel kurul, denetçi seçimini, denetçinin bağımsız denetimi gerçekleştireceği faaliyet döneminin ilk dört ayı içinde tamamlamalıdır. Eğer denetçi seçimi bu süre zarfında tamamlanamazsa; denetçi mahkemece atanır. Bu davayı yönetim kurulu, herhangi bir yönetim kurulu üyesi veya herhangi bir pay sahibi açabilir. Mahkemenin[16] bu konuda vereceği karar kesindir (TTK, m. 399/6).

1.Denetim raporunun şeklinin ile içerinin açıklanması ve şartlara göre raporun şekli ile içeriğinin farklılık gösterebileceğinin izahı:

Denetim raporunun şekli ile içerinin açıklanması ve şartlara göre raporun şekli ile içeriğinin farklılık gösterebileceğinin izahı hususu BDY'de düzenlenmemiştir ancak BDS 210 prg 10 uyarınca denetim sözleşmesinde yer alması gereken hususlardan biri olarak düzenlenmiştir. TTK m. 397 uyarınca denetim, KGK'ca yayınlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu TDS'lere göre gerçekleştirilir. Ancak kanun veya diğer düzenlemelerce denetim sözleşmesinin şartları detaylı biçimde belirlenmiş ise (BDS 210 prg 11) denetlenen işletme yönetiminin denetim konusundaki sorumluluklarını anlaması ve kabul etmesi (BDS 210, prg 6/b) şartıyla yazılı denetim sözleşmesinde belirlenmesi istenen bu şartların kayıt altına alınması gerekmemektedir. Bununla beraber bu hususun sözleşmede belirlenmiş olması ileride ortaya çıkacak problemlerin engellenmesi açısından önem taşır.

2.Finansal Tablolarda Kullanılacak Finansal Raporlama Çerçevesinin Belirtilmesi:

Finansal tablolarda kullanılacak finansal raporlama çerçevesinin belirlenmesi BDS 210 prg. 10/ç'de belirtilmiştir. Bu BDS 210 ve TTK m. 398/1 uyarınca finansal raporlama çerçevesini TMS oluşturur. Bu husus da zaten hem mevzuatça belirlenmiştir hem de tarafların sorumlulukları kayıt altına alınırken belirtilecektir. Aynı zamanda yine BDS 210 prg.11 yine geçerli olacaktır.

[15] 6102 Sayılı TTK ve 660 Sayılı KHK uyarınca TTK kapsamındaki denetimlerde 26.12.2012 Tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği uygulanmaktadır. BDDK 5411 Sayılı Kanun m.15,33,36 ila 39/2 ve 93 uyarınca bankalarda bağımsız denetim, Bankalarda Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmelik'i (BBDY) uyarınca gerçekleştirilecektir. BBDY m.23 uyarınca bu yönetmelikte düzenleme bulunmayan hususlarda KGK tarafından yayımlanan mevzuat hükümleri esas alınır. (Resmi Gazete Tarih 02.04.2015 ve Sayı 29314) 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı KHK'nin Geçici madde 1 uyarınca KGK tarafından yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edileceği hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda, Sermaye Piyasası Kurulunca 28/6/2013 tarih ve 28691 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri:X, No: 28 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile Seri: X, No:22 Tebliğinin ilgili maddeleri 6362 sayılı Kanun ve KGK düzenlemeleri ile uyumlu bir şekilde değiştirilmiştir. Ancak Tebliğin uluslararası denetim standartları ile uyumlu 2 ila 34 üncü Kısımları, KGK tarafından Türkiye Denetim Standartlarının yayımının tamamlanmamış olması nedeniyle yürürlükten kaldırılmamıştır (http://www.spk.gov.tr/ duyurugoster.aspx?aid=20140411&subid=0&ct=c). Çalışmanın hazırlandığı süreçte SPK, bağımsız denetimi Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'e göre gerçekleştirmektedir.

[16] Şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesidir (TTK m.399/4).

Denetimin Amacı, Kapsamı ve Dönemi ile Varsa Özel Nedenleri *(BDS 210, prg 10/a;BDY madde 29/b; Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ-Seri X No: 22 Üçüncü Kısım madde 5/2-a,ç)*

Denetim, amacına göre dört temel başlık altında toplanır. Bunlar; finansal denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi ve ekonomik denetimdir.

Finansal tabloların denetimi: Finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve güvenilir olup olmadığının önceden belirlenmiş kriterlere göre tespitini amaçlayan denetim türüdür. Denetimin kapsamını, finansal tablolar ve yasal mevzuatça belirlenmiş olan ekleri oluşturur. Finansal tablolardaki bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin tespit edilebilmesi için kullanılan kriterleri ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve konuyla ilgili düzenlenmiş diğer yasal mevzuat oluşturur (Ulusoy, 2005,s. 271,272).

Uygunluk denetimi: Bir işletmenin finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş yöntemlerle, kurallarla ve yasal düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespitini amaçlayan denetim türüdür. Bu denetim türünde esas alınan kriterler yasalar, kurallar, sözleşmeler vs.dir. Kapsamını, tüm işletme faaliyetleri oluşturur (Ulusoy, 2005,s. 272). 3568 sayılı yasa madde 12'de düzenlemiş olan yeminli mali müşavirlerin tam tasdik işlemleri buna bir örnek oluşturur (Altıntaş, 2010, s. 160). TTK'da hükme bağlanmış olan denetim tüm muhasebe sisteminin, yıl sonu finansal tabloları ile yıllık raporlar ve envanter dahil, TMS ve esas sözleşme hükümlerine uygunluk denetimidir (Doğrusöz vd. 2011,s. 96).

Faaliyet(Performans)denetimi: İşletmelerin faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin yeterli olup olmadığını belirli ölçütlere göre tespit etmeyi amaçlayan denetim türüdür. İşletmenin tüm faaliyetlerinin veya bir bölümünün sistematik şekilde incelenmesini kapsar (Ulusoy, 2005,s. 272,273). Ölçüt olarak satış ciroları, pazar payı, kârlılık oranları vs kullanılır. TTK madde 378 ile getirilen risklerin erken saptanması ve yönetimi sistemi performans denetimine bir örnek teşkil eder (Topçuoğlu, 2011, s. 26).

Ekonomik denetim: Ekonomik denetim yukarıda açıklanmış olan üç denetim türünün bir arada yürütülüp, raporlandığı denetim türüdür (Topçuoğlu, 2011, s. 26,27). İşletmenin faaliyetlerinin kanun ve diğer düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini, finansal tablolarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olup olmadığını ve kuruluşta tahsis edilen kaynakların etkin ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığını tespit etmeyi amaçlayan denetim türüdür. Bu denetimde kanunlar ve diğer yasal mevzuat, verimlilik oranları, genel kabul görmüş muhasebe standartları gibi

kriterler kullanılır. Kapsamını, işletmenin faaliyetlerinin tamamı oluşturur (Ulusoy, 2005,s. 272).

BDY uyarınca bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların ve mevzuatça talep edilen diğer finansal bilgilerin TMS'ye uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bir görüş oluşturmaktır (BDY, madde 5/1, 8/1).

Bağımsız denetimin kapsamını, finansal tablolar ve yasal mevzuatça belirlenmiş olan ekleri hakkında, TDS çerçevesinde ve mesleki etik ilkelere bağlı davranarak yapılan, sınırlı ve makul bir güvence verecek şekilde görüş oluşturulması ve raporlanması oluşturur (BDY, madde 5/2, 3).

Bağımsız denetimle ilgili mevzuat incelendiğinde denetimin yıllık, ara dönem ve özel denetim olarak üç ayrı başlık altında toplandığı görülmektedir. TTK ve BDY incelendiğinde yıllık ve özel denetimin düzenlendiği görülmektedir. BBDY ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ-Seri X No: 22 (SPK Tebliğ) uyarınca yıllık ve özel denetimin dışında, ara dönem finansal tablolarının da bağımsız denetimin kabul edildiği görülür (BBDY, m 4/4; 12. Bölüm; SPK Tebliğ, Başlangıç Bölümü madde 5/2).

Yıllık finansal tabloların denetimi, yılsonu finansal tablolarını; ara dönem finansal tabloların denetimi, ara dönem finansal tablolarını kapsar.

Özel amaçlı bağımsız denetimde, tek bir finansal tablo denetlenebileceği gibi finansal tablolardaki belirli bir kalem veya hesabın denetimi de yapılabilir (BDS 800, prg 2; BDS 805).

Denetimin Konusu ve Kıstası *(TTK, madde 378, 397, 398;BDY, madde 6,29):*

Denetimin konusunu, şirketler veya şirketler topluğunun tüm muhasebe sistemi oluşturur. Tüm yılsonu finansal tabloları, yıllık raporlar ve envanter dahil olmak üzere muhasebe sisteminin esas sözleşmeye, kanuna ve TMS'ye göre uygunluğu denetlenir (TTK Genel Gerekçesi; Doğrusöz vd. 2011).

TTK'nın maddeleri incelendiğinde bağımsız denetimin konusunu, dört temel öğenin denetiminin oluşturduğu görülmektedir. Bunlar: yılsonu finansal tabloları, yıllık faaliyet raporları, iç kontrol sistemi ve riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemlerdir (TTK, madde 378, 397, 398).

Finansal tablolar: Finansal tablolar, TMS 1 paragraf 8 uyarınca bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını açıklayan dipnotlar ile diğer açıklayıcı notlardan oluşur. Finansal tablolar, TMS'ye uygun olarak işletmenin gerçek durumunu dürüst, aslına sadık ve olduğu gibi

yansıtacak şekilde hazırlanırlar ve yönetim kurulları tarafından bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde genel kurula sunulmalıdırlar (TTK, madde 515,517).

İşletmelerin finansal tablolarının denetlenme tarihi ile Genel Kurula Sunulma zamanları aynı tarihlidir (TTK, madde 397 gerekçesi; Doğrusöz vd. , 2011). Finansal tabloların denetlenmesi ile amaçlanan "*dürüst resim ilkesine"* uygun olarak işletmelerinin mal varlıklarının ve finansal durumlarının finansal tablolar ve eklerine yansıtılıp yansıtılmadığının tespitidir (TTK, madde 398 gerekçesi; Doğrusöz vd. 2011). Denetlenmemiş finansal tablolar yok hükmündedir (TTK, madde 397/2).

Finansal tabloların denetimi için kullanılacak kıstas TMS'dir (BDY, m.8/1).

Yıllık faaliyet raporları: Yıllık faaliyet raporunun denetimi ile kastedilen pay sahiplerine, şirket veya şirketler topluğunun genel durumunun doğru olarak sunulup sunulmadığının denetimidir. Böylece faaliyet raporunun içerdiği bilgilerin finansal tablolarla tutarlılığı tespit edilir (TTK, m. 397) ve şeffaflığı sağlanır (TTK Genel Gerekçesi; Doğrusöz vd., 2011). Denetimden geçmemiş faaliyet raporları düzenlenmemiş hükmündedir (TTK m.397/6).

Denetçi, faaliyet raporunu, finansal tabloları konu alan raporunun dışında bir raporla değerlendirir (TTK, m 402/2) çünkü faaliyet raporunun tamamında yer alan bilgileri değerlendirebilecek olanaklara sahip değildir (TTK, m. 402 Gerekçesi; Doğrusöz vd., 2011). Faaliyet raporları, finansal bilgiler dışında işletmenin plan ve projeleri, istihdam durumu, pazar payı, pazarlama vb konulardaki bilgileri de içerdiği için faaliyet raporunun bütünüyle denetlemesi mümkün değildir (TTK, m. 402 gerekçesi; Doğrusöz vd., 2011). Bu nedenle TTK m.402/2'de denetçinin, faaliyet raporunu sadece finansal tablolarla tutarlılığı ve gerçeğe uygunluk ile sınırlı olarak değerlendirmesi hükme bağlanmıştır.

Yıllık faaliyet raporlarının denetlemesinde kullanılacak kıstas 6102 Sayılı Kanun ve ilgili mevzuatın denetim kıstasına ilişkin hükümleridir (BDY, m. 8/1).

İç kontrol sistemi: Denetçi, Türkiye Denetim Standartlarının izin verdiği ölçüde işletmenin iç denetimini de değerlendirir (TTK, m.398/1). İç kontrol ise işletmelerin hedeflerine ulaşmak ve misyonlarını gerçekleştirmek amacıyla makul güvence sağlamaya yönelik usul ve yöntemler bütünüdür. Denetçi, denetim riskini tespit edebilmek amacıyla iç kontrol yapısını inceler ve anlamaya çalışır. Denetçi, denetim sürecinin başından planlama aşamasına kadar iç kontrolün yapısını ve alt unsurlarını inceler çünkü iç kontrol, işletme içi sistem ve faaliyetlerin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını gösterir (Çatıkkaş, İbiş, 2012, s. 95, 98, 100, 105).

Denetçinin temel amaçlarından biri iç kontrol sisteminde bulduğu önemli eksiklikleri üst yönetim ve yönetimden sorumlu olanlara bildirmektir (BDS 265, prg 5).

> *Önemli iç kontrol eksikliği: Denetçinin mesleki muhakemesi sonucunda, üst yönetimden sorumlu olanların dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olduğuna kanaat getirdiği iç kontrol eksikliği veya eksikliklerin bileşimidir (BDS 265, prg. 6/b).*

İç kontrol sistemlerinin denetlenmesinde kullanılacak kıstas Türkiye Denetim Standartlarıdır (TTK, m.398/1).

Riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler: Riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemlerinin denetimi, şirketlerin devamlılıklarını ve istikballerini tehdit eden yakın tehditler için gerekli sistemlerin kurulup kurulmadığını ve önlemlerin alınıp alınmadığını kapsar (TTK Genel Gerekçesi; Doğrusöz vd., 2011). Borsada payları işlem gören şirketler için zorunlu olan risklerin erken teşhisi komitesi, denetçi tarafından gerekli görülmesi durumunda denetime tabi diğer şirketlerde de kurulmak zorundadır (TTK, madde 378). Çünkü Türkiye'deki faizlerin sık sık dalgalanması, yatırımların kredilerle finanse edilmesi, özvarlık/yabancı para rotasyonlarına dikkat edilmemesi, dövizdeki spekülasyonlar, açık pozisyonlar vb sebepler şirketlerin devamlılığını ciddi ve doğrudan risklerle karşı karşıya bırakmaktadırlar (TTK Genel Gerekçesi; Doğrusöz vd., 2011).

Riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemlerin denetlemesinde kullanılacak kıstas 6102 Sayılı Kanun ve ilgili mevzuatın denetim kıstasına ilişkin hükümleridir (BDY, m. 8/1).

Tarafların sorumlulukları

Bağımsız denetim sözleşmesinde tarafların sorumluluklarının neler olduğunun belirlenmesi zorunludur (BDS 210, prg 10/b;BDY, m.29/ç; SPK Tebliğ, Üçüncü Kısım Bölüm Bir m.5/2-b[17]) .

Denetlenen işletmenin üzerine düşen sorumluluklar temel olarak yedi başlık altında toplanabilir. Bunlar:

- Finansal tabloların TMS'lere göre hazırlanması (TTK, m. 517; 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, m. 26),
- İç kontrol sisteminin kurularak; etkin bir şekilde çalışmasının sağlanması (TTK, m.366/2, 375/1; BDS 210, prg 6/b-ii),

[17] Diğer düzenlemelerde tarafların sorumluluklarının sözleşmede bulunması zorunluyken SPK Tebliğinde (Seri X NO.22) sadece yönetimin sorumluluklarının bulunması şart koşulmuştur.

- Faaliyet raporunun yasa ve diğer mevzuata uygun olarak hazırlanması (TTK, m. 375/f, 514, 516, 517,518, 616, 625; Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik'te belirlenen şartlara uygun olarak)
- Riskin erken saptanması ve yönetiminin sağlanması amacıyla uzman bir komite kurulması, sistemin çalıştırılması ve geliştirilmesi (TTK, m.366/2, 375/1, 378),
- Muhasebe kayıtlarının ve kullanılan belgelerin yasalar ve diğer mevzuata uygunluğu (TTK, m. 64-88),
- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tüm bilgi ve belgelerin denetçiye teslim edilmesi (TTK, m.401),
- Denetlenen işletme yönetiminin denetçiye tüm sorumluluklarını anladığına ve kabul ettiğine dair yazılı mutabakat (teyit) mektubu vermesi (BDS 210, prg 6; BDS 580, prg 10,11).

Denetçinin, denetim sürecindeki genel sorumlulukları beş başlık altında toplanabilir:

- Denetçinin, finansal tabloların denetimi süresince, etik hükümlere uygun olarak hareket etme sorumluluğu (BDS 200, prg 14; BDY, m. 5,21; TTK, m. 397),
- Denetçinin, denetimi bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirme sorumluluğu (BDS 200, prg. 18-24; BDY, m.5; TTK, m.397),
- Denetçinin, denetimin planlanması ve yürütülmesi süresince, mesleki muhakemesini kullanması ve mesleki şüpheciliğini sürdürme sorumluluğu (BDS 200, prg. 15,16; BDY, m. 5, 9),
- Denetçinin, işletmenin kendisi ve çevresi hakkında yaptığı inceleme ve değerlendirmelere dayanarak, önemli yanlışlık ve hataların olup olmadığına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğu (BDS 200, prg. 17; BDY, m.5,9),
- Denetçinin elde ettiği denetim kanıtlarından çıkardığı sonuçlara dayanarak finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturma sorumluluğu (BDS 200, prg. 3, 5, 8; BDY, m. 30; TTK, m.402).

Denetimin TDS'ye ve ilgili mevzuata uygun olarak yürütüleceği ve tamamlanacağı hususuna yer veren hüküm *(BDY, m. 29/d; SPK Tebliğ, Üçüncü Kısım Birinci Bölüm madde 5/c,ç)*

Bağımsız denetim, finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler hakkında TDS'lere uygun olarak gerçekleştirilecek bir denetim sonucunda makul bir görüş oluşturmak amacıyla yapılır (BDY, m. 5; TTK, m. 397,398; BDS, 200 prg 18-24). Mevzuatça denetçiye, denetimi TDS'lere uygun olarak gerçekleştirmesi sorumluluğu yüklenmiş olmasına karşın, ilgili düzenlemelerde ayrıca sözleşme metninde de "Denetimin TDS'ye ve ilgili mevzuata uygun olarak yürütüleceği ve tamamlanacağı" ifadesinin bulunması zorunlu tutmaktadır.

Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız şekilde erişim sağlanacağına yer veren hüküm *(BDY, m.29/e; SPK Tebliğ, Üçüncü Kısım Birinci Bölüm m.5/2-f)*

TTK m. 397 uyarınca tüm muhasebe sistemi denetimin kapsamındadır ve işletme yönetimleri TTK m. 401'e göre finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, şirket defterlerini, yazışmaları, belgelerini teslim edip, denetimin gerçekleştirilebilmesi için gerekli her türlü imkânı sağlamakla yükümlüdür.

BDS 210 prg 6'da da yönetim, denetim için gerekli her türlü bilgi ve belgeyi verme imkânı sağlama sorumluluğunu düzenlemiştir. BDS 705 prg. 13 uyarınca denetçi olumlu görüş vermesi için yeterli ve uygun kanıt elde edememesi durumunda olumlu görüş dışında bir görüş verir. Her iki hüküm beraber değerlendirilecek olursa: Eğer denetçinin istediği belge ve bilgiler, denetlenen işletme tarafından, denetçiye verilmezse, denetçi olumlu görüş dışında bir görüş verecektir.

Denetim ekibinde yer alan denetçilerin, yedekleri de dâhil olmak üzere isim ve unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam denetim ücreti *(BDY, m.29/f; SPK Tebliğ, m. Üçüncü Kısım Birinci Bölüm m.5/2-g)*

Denetçi vereceği hizmetlerle ilgili olarak yaptığı görüşmelerde hizmeti karşılığında uygun bir ücret teklif eder. Teklif edeceği ücret diğer denetçilerin teklif ettiği miktardan düşük olabilir. Herhangi bir hizmeti için denetçinin teklif edeceği ücretin uygun olup olmadığını değerlendirirken "mesleki özen ve yeterlilik" göz önünde bulundurulur. Denetçinin teklif ettiği ücret, söz konusu işi uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun olarak yerine getirebileceği bir düzeyden aşağı olamaz (BDEK, prg. 240.1).

Denetim sözleşmesi ile kayda alınacak ücret, denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ile yakından alakalıdır. Örneğin şarta bağlı olarak belirlenmiş bir denetim ücreti, denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusunda şüphelerin oluşmasına neden olur. Denetçinin tarafsızlığını koruyabilmesi için denetim sonunda ödenecek ücret denetim çalışmasının sonucuna bağlanamaz (Güredin; 2008; s. 123). Bu nedenle BDS 210 prg 10'da denetim sözleşmesinde yer alması gereken hususlar arasında "içinde bulunulan şartlara göre raporun içeriğinin farklılık göstereceğinin izahı" da sayılmıştır. Bu iki husus birlikte denetim sözleşmesinde bulunursa hem denetçinin, denetimi standart ve tekniklere uygun olarak gerçekleştirecek düzeyde bir ücret talep edip etmediği anlaşılacaktır hem de denetlenen işletmenin, denetçinin şartlar dâhilinde olumlu denetim görüşü vermese de denetim ücretini almaya hak kazanacağını anlaması sağlanacaktır.

Sorumlu denetçi ve yedeğinin, denetim raporunu denetim kuruluşu adına imzalamaya yetkili olduğuna ilişkin hüküm *(BDY, m.29/g)*

BDK'lar, KGK tarafından yetkilendirilmiş ve ortakları YMM veya SMMM'lerden oluşan sermaye şirketleridir (BDY, m.4/1-ç). Bağımsız denetim ekipleri ise, sorumlu denetçi yönetiminde görev yapan bağımsız denetçilerden oluşur. Belirli bir bağımsız denetimi gerçekleştirmek üzere BDK tarafından belirlenen denetim ekibi işin gerektirdiği sayı ve nitelikteki denetçilerden oluşur (BDY, m.4/1-c,27).

Denetim alanında faaliyet izni talep eden kuruluşlarda en az iki tane sorumlu denetçinin mevcudiyeti şart koşulmuştur (BDY, m.13/1-ğ). Bir denetçinin sorumlu denetçi olabilmesi için BDY m.28'de aranan şartları taşıması mecburidir ve bağımsız denetim ekipleri sorumlu denetçi yönetiminde hareket ederler (BDY, m.4/1-c,r; m.13/6; m.27/4). Denetim ekipleri en az üç denetçiden oluşur ve ekipteki sorumlu denetçi dâhil tüm kademeler için en az birer tane yedek denetçi belirlenir. Yedek denetçiler, denetimi yürütmek üzere belirlenmiş ekip üyelerinin işlerini üstlenecek nitelikte olmalıdırlar (BDY, m. 27/1).

Denetimin, başlangıç ve bitiş tarihleri ile raporun teslim tarihi *(BDY m.29/ğ)*

Denetçi denetim süreci sonunda elde ettiği yeterli ve uygun denetim kanıtlarına dayanarak finansal tablolar ve ekleri hakkında bir görüşe ulaşır (TTK, m.403;BDY, m.5). Denetçi, denetim sonucunda ulaştığı görüşü bir rapor halinde düzenler. Denetim raporu denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında açık ve anlaşılabilir bir dille kaleme alınır (TTK, m.402). Denetçi hazırladığı denetim raporunu denetlenen işletmenin yönetim kuruluna teslim yükümündedir (TTK, m.398). Denetçinin, denetim

sözleşmesinden kaynaklanan borçlarının sona ermesi denetim raporunun teslimine bağlıdır (Köksal;2008; s. 109,110). Bağımsız denetim raporunun teslim edileceği tarihin bilinmesi sözleşmenin sona ereceği tarihin bilinmesi açısından önemlidir.

Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına ilişkin hüküm *(BDY m. 29/h)*

BDK'lar kabul ettikleri ilk denetim işinden başlayarak tüm denetimlerini kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmakla ve sorumluluk sigortasının düzenlenme tarihini, düzenlenme tarihinden itibaren 10 gün içinde KGK'ya bildirmekle sorumludurlar (BDY, m. 33/1, 34/ç). Mesleki sorumluluk sigortası yaptırmayan BDK'lara uyarı yaptırımı uygulanır (BDY, m. 41/1-h).

Denetlenen işletmenin, rapor tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan denetçiyi haberdar etme yükümlülüğü *(BDY, m. 29/ı)*

BDY, bu düzenleme ile denetlenen işletmeye, rapor tarihinden sonra ve fakat finansal tabloların veya faaliyet raporunun ilanından önce ortaya çıkabilecek olaylardan, denetçinin haberdar edilmesi yükümlülüğünü düzenleyerek, denetim riskini düşürmeyi amaçlamıştır.

Bilanço tarihinden sonraki olaylar iki ayrı başlıkta incelenir. Bunlar: finansal tablolarda düzeltme yapılmasını gerektiren olaylar ve finansal tablolarda açıklama yapılmasını gerektiren olaylardır (AU 560, prg 2-6; TMS 10, prg. 8-11).[18]

Finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar söz konusu ise bu durum muhakkak finansal tablolara yansıtılarak, finansal tablolar gerektiği gibi düzeltilmelidir (TMS 10, prg 3; AU 560, prg 3, 4).

Açıklama yapılmasını gerektiren olaylarda ise finansal tabloların dipnotlarında gerekli açıklamaların yapılması gerekir çünkü bu olaylar hakkında finansal tablolarda gerekli açıklamanın yapılmaması, finansal tablo kullanıcılarının verecekleri kararları etkileyebilir (TMS 10, prg 21; AU 560, prg 6). Bu tip olayların işletmenin finansal tablolarına önemli maddi etkileri varsa bu durum denetçi raporunda bir açıklama paragrafı ile açıklanmalıdır (AU 560, prg 9).

Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedilebileceği hükmü *(BDY, m.29/ı)*

TTK m. 399, mevcut denetçiyi istemeyen bir yönetim kurulunun, keyfi bir şekilde denetçiyi görevinden uzaklaştırmasını engellemek amacıyla denetim sözleşmesinin feshini belirli şartlara bağlamıştır. Denetçinin görevinden alınması ancak

[18]BDS 560 Bilanço tarihinden sonraki olaylar hakkında denetçinin sorumluluklarını düzenler. Bknz 3.8.3. Denetim raporunun Tarihlendirilmesi Yükümlülüğü.

haklı sebeplerin varlığı halinde ve sadece mahkeme kararı ile mümkün olabilir (TTK, m 399/2, 4).

Denetçinin denetim sözleşmesini feshetmesi ise iki şarttan birinin varlığı halinde mümkün olur. TTK m.399/8'e göre bu iki şart;

- Denetçiye karşı bir görevden alma davası açılmış olunmaması veya
- Haklı bir sebebin varlığıdır.

2.4.2. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Kurulması

Bir sözleşmenin kurulabilmesi tarafların üzerinde müzakere ettikleri ve sözleşmede yer almasını istedikleri tüm konular üzerinde birbirine uygun irade beyanlarında bulunmaları ile gerçekleşir (Oğuzman, Öz, 2010, s. 64).

Denetim sözleşmesinde teklifte bulunan (icabı yapan) denetlenen işletmedir. BDY m.19/3 denetim sürecinin, her bir hesap dönemi için, denetlenecek işletmenin iş teklifiyle başlayacağını kabul eder. Mevzuat uyarınca denetime tabi olan işletme TTK m.399 uyarınca bağımsız denetçinin seçimini gerçekleştirir ve denetçiye denetim teklifinde bulunur (BDY, m. 19/3). Denetçinin kendisine yapılan teklifi kabul zorunluluğu yoktur (TTK, m.399/6). Denetçinin görevi reddetmesi durumunda TTK m.399/6 uyarınca denetçi mahkeme tarafından seçilir ve mahkemenin kararı kesindir.

Bir sözleşmenin kurulma anı ise kabul beyanının icabı yapanın hazır bulunmasına ve bulunmamasına göre değişir (Oğuzman, Öz, 2010, s. 65). Bu nedenle sözleşmenin hazır olanlar veya olmayanlar arasında yapılmış olmasına göre bir ayrıma gidilmesi gerekir (Ruhi, 2001, s. 22).

Bağımsız denetim sözleşmesi mevzuat gereğince hazır olmayanlar arasında yapılan bir sözleşmedir. Genel kurul tarafından denetçinin seçimi yapıldıktan sonra yönetim kurulu denetimi yapacak olan denetçiyi ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Sicil Gazetesi ile internet sitesinde ilan ettirir (TTK, m. 399/1). Denetçi, işletme hakkında yapacağı ön inceleme sonucuna göre denetimi kabul veya reddeder.

Denetçi, denetim sözleşmesini kabul ettiğini denetim anlaşma mektubu ile denetlenecek işletmeye gönderebileceği gibi yönetim kurulu ile bir bağımsız denetim sözleşmesi de akdedebilir. BDS 210 incelendiğinde denetim anlaşma mektubu terimi kullanılmasa da Ek 1'de vermiş olduğu denetim sözleşmesi örneğinin, IAS (International Standard On Auditing) 210 Ek 1'de verilen denetim anlaşma mektubu örneği ile uyumlu olduğu görülür.

Hazır olmayanlar arasında yapılan sözleşmeler TBK m.3/2,5 ve 10/1 hükümlerine göre kabul beyanının içapçıya ulaşması ile kurulmuş olurlar. Bu hükümler uyarınca bağımsız denetim sözleşmesi de denetim anlaşma mektubunun denetlenecek olan işletmenin yönetimini veya üst yönetimini temsil eden kişiye ulaşmasıyla kurulmuş olur (BDS 210, Ek 1).

Hazır olmayanlar arasında yapılan sözleşmenin kurulma anı ile hükümlerini doğurmaya başladığı an farklıdır. Hazır olmayanlar arasında yapılan sözleşmeler hükümlerini kabul beyanının gönderilmesinden itibaren doğurur (TBK, m.11/1). TBK m.11/1 uyarınca bağımsız denetim sözleşmesi hükümlerini denetim anlaşma mektubunun gönderildiği andan itibaren doğuracaktır.

2.4.3. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şekli

Bağımsız Denetim Standardı 210 paragraf 10 uyarıca denetçi ve müstakbel müşterisi geçekleştirilecek denetim üzerinde anlaşmaya vardıkları şartları bir sözleşme ile yazılı olarak düzenlerler. BDY m. 29/1' de denetim kuruluşu veya denetçi ile denetlenen işletme arasında yazılı bir denetim sözleşmesinin yapılmasını zorunlu tutar. Bununla beraber BDS 210'nun orijinal metni olan ISA 210 paragraf 10'da üzerinde anlaşmaya varılan denetim sözleşmesinin denetim anlaşma mektubu veya diğer uygun bir yazılı şekilde kayıt altına alınmasını kabul eder. Türkiye'de uygulanan mevzuat açısından incelendiğinde önemli olan bağımsız denetim sözleşmenin yazılı şekilde olması ve BDY m. 29'da belirtilen tüm zorunlu unsurları taşımasıdır. Sözleşmenin mektup şeklinde veya diğer bir yazılı şekilde olmasının önemi yoktur.

2.4.4. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Süresi

Bağımsız denetçi TTK m.399/1 uyarınca *"her faaliyet dönemi için ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden"* seçilir. Bu nedenle denetçinin seçimi bir faaliyet yılı için geçerlidir.

BDY m 29/3, denetim sözleşmesinin, denetçi veya denetim kuruluşunun seçildiği hesap dönemi için yapılacağını hükme bağlanmıştır. Bununla beraber aynı denetçi veya BDK bir sonraki faaliyet dönemi için yeniden seçilebilir. Yapılacak her seçimde yukarıda izah edilen maddeler dolayısıyla denetim sözleşmesi yenilenir.

Bir işletmenin sürekli olarak aynı denetçi veya BDK tarafından denetlenmesi mümkün değildir. TTK m. 400/2 uyarınca;

"*on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez."*

KGK, TTK m. 400/2 uyarınca bu süreleri kısaltmaya yetkilidir. Denetimin, aynı denetçi veya BDK tarafından tekrarlanması konusunda BDY'nin BDK ile denetçileri ayrı sürelere tabi tuttuğu görülmektedir. BDK'lar son on yıl içinde yedi yıl aynı işletmeyi denetlerse üç yıl geçmedikçe aynı işletmeyi denetleyemez. Fakat bağımsız denetçi veya BDK'larda çalışanlar son yedi yıl içinde beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmeleri üç yıl geçmedikçe yeniden denetleyemezler (BDY, m.26/1-ç; TTK, m.400/2).

2.5. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Taraflarının Borçları[19]

Sözleşmeler çok taraflı hukuki işlemler ve daima iki taraflı hukuki işlemler olarak sınıflandırılırlar. Sözleşmeler, sözleşmenin taraflarına yükledikleri borçlar bakımından "tek tarafa borç yükleyen sözleşmeler" ve "iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler" olarak iki sınıfa ayrılırlar. Tek tarafa borç yükleyen sözleşmeler sadece taraflardan birini borç altına sokarken (bağışlama vaadi, kefalet sözleşmesi gibi); iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler tarafları karşılıklı olarak borçlandırırlar (alım-satım sözleşmesi, vekâlet sözleşmesi, eser sözleşmesi, hizmet sözleşme gibi) (Reisoğlu,2010; s. 48; Oğuzman, Öz, 2010, s. 41,42; Ruhi, 2011, s.17).

Bağımsız denetim sözleşmesi, TBK'da düzenlenen vekâlet, eser ve iş görme sözleşmelerinden olan hizmet sözleşmesiyle benzerlikleri ve farklılıklarının bulunmasına rağmen niteliği gereği bir iş görme sözleşmesidir (Şener, Öztürk, 2012, s. 158). Bu nedenle karşılıklı borç doğuran sözleşmeler sınıfına girer.

Hizmet sözleşmesinde olduğu gibi bağımsız denetim sözleşmesinde de bir ücret karşılığında bir iş görme edimi yüklenilir. Fakat hizmet sözleşmesindeki sıkı bağımlılık denetim sözleşmesinde bulunmaz (Centel, 2011, s. 10,11; Şener, Öztürk, 2012, s. 158).

Bağımsız denetim sözleşmesinde de vekâlet sözleşmesinde olduğu gibi güven unsuru önem taşır. Bununla beraber vekâlet sözleşmesinde vekil, vekâlet verenin çıkarlarına uygun olarak edimini ifa eder ve iş görene belli bir zamana bağlı olmaksızın edimi borçlanır. Denetim sözleşmesinde, denetçi kamunun çıkarlarını ön planda tutar ve iş görme edimi belli bir zamana bağlıdır. Aynı zamanda ücret denetim sözleşmesinin zorunlu unsuru iken vekâlet sözleşmesinin zorunlu unsuru değildir (Pham, Amaria, 2014, s. 73; Şener, Öztürk, 2012, s. 159; Kayıhan, Ünlütepe, 2014, s. 172,173).

[19]Ayrıntılı bilgi için bknz Çelik 2005; Ulusoy 2006; Köksal 2008;Topçuoğlu 2012

Eser sözleşmesiyle bağımsız denetim sözleşmesinin büyük benzerlikleri vardır. Her iki sözleşmede de edim sonucu yüklenilir, ücret zorunlu unsurdur, edim borcunu yüklenen kişinin özellikleri önem arz eder. Ancak denetim sözleşmesi, içeriğinin eser sözleşmesinde olduğu gibi serbestçe belirlenememesi; denetçinin, denetlenen işletmeden talimat almaması gibi özellikleri nedeniyle eser sözleşmesinden ayrılır Şener, Öztürk, 2012, s. 159,160; Akkurt, 2008,s. 33-47).

2.5.1. Bağımsız Denetçinin Borçları[20]

Bağımsız denetçinin, bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanan borçları aşağıda belirtilmiştir:

- BDS'lerde belirlenen ilke ve kurallarına uygun davranma borcu,
- Denetçinin, denetimde kalite ve güvenilirliği sağlama borcu,
- Denetçinin bağımsız denetim raporunu hazırlama borcu,
- Denetçinin çalışma kâğıtlarını saklama borcu,
- Denetçinin sır saklama borcu.

2.5.1.1. Bağımsız Denetim Standartlarında Belirlenen İlke ve Kurallara Uygun Davranma Borcu

BDS'lerde belirlenen ilke ve kurallara uygun davranma borcu, bağımsız denetçinin bağımsız denetim faaliyetinin başlangıcından sonuna kadar yerine getirilmesi gereken en önemli borcudur. Aslında bu borç tüm borçları içine almaktadır. Bağımsız denetçinin bu borcunun anlaşılabilmesi için KGK tarafından hazırlanmış olan BDS'lerde belirlenen tüm ilke ve kuralların incelenmesi gerekmektedir (Çelik, 2005, s. 107). Ancak bu konunun çok kapsamlı olması ve bağımsız denetçinin çalışmanın ikinci bölümünde BDS 210 ve üçüncü bölümünde BDS 200, 220, 230, 240, 250, 260 ve BDS 700'de yer alan yükümlülükleri ayrı başlıklar altında detaylı şekilde incelendiği için bu bölümde incelenmeyecektir.

[20]Borç ve sorumluluk kavramları: Borçtan bahsedilirken çoğu zaman sorumluluktan da bahsedilir fakat ikisi de ayrı kavramlardır. Borç, bir şahsı (borçluyu) diğer bir şahsa (alacaklıya) bir şey verme, yapma veya yapmama yükümlülüğü altına sokan hukuki bağdır (Oğuzman, Öz; 2010; s. 3,13). Sorumluluk kavramı ise borçlunun borcunu ifa etmemesi durumunda alacaklının devlet zoruyla alacağını veya alacağının yerine geçecek olan bir miktar parayı elde etme hakkıdır (Reisoğlu; 2010; s. 35).

2.5.1.2. Denetçinin, Denetimde Kalite ve Güvenilirliği Sağlama Borcu

Şirketlerde kurumsal yönetim dört temel ilkeye dayanır. Bunlar; şeffaflık, adillik, hesap verebilirlik ve sorumluluktur. Şeffaflık, işletmelerle ilgisi olan tüm tarafların tam bilgilendirilmesi ve aydınlatılmasını içerir. Eşitlik, işletmelerle ilgisi olan tüm tarafların ideal noktada uzlaştırılması gerekliliğini ifade eder. Adillik, şeffaflık ilkesi üzerine inşa edilen iyi yönetim ve denetimle elde edilir. Hesap verebilirlik, yöneticilerin aldıkları kararların haklı sebeplerinin olmasına ve adil olmasına dayanır. Yönetimin, yetki ve sorumluluk alanlarında almış oldukları kararlara ilişkin olarak cevap verebilirliklerini ifade eder. Sorumluluk ise hesap verebilirlik ilkesi çerçevesinde yöneticilerin yükümlülüklerine bağlılığını ifade eder. Bu ilkelerin gerçekleştirilmesi, etkili iç ve dış denetim sayesinde olur (TTK gerekçesi; Doğrusöz vd., 2011, s. 82, 83).

Bağımsız denetim kamuyu aydınlatma amacını taşır ve başta işletmenin kendisine ve kamu kurum ve kuruluşlarına yarar sağlamanın yanı sıra işletme ile iş ilişkisi içinde olan tüm kurum ve kuruluşlara fayda sağlar (Dönmez vd. , 2005, s. 74).

Denetçinin sorumluluğu tek bir müşteri veya işvereni tatmin etmek değildir. Finansal tabloları kullananlar, denetlenmiş finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermemesine güvenerek karar verirler. Bu nedenle denetçinin sorumlulukları, kamunun çıkarını da içermektedir (Pham, Amaria, 2014, s. 73).

Bağımsız denetimin kamuyu aydınlatma amacı gereği, kamunun, bilmesi gereken tüm noktaları bilmeye hakkı vardır. Kamunun bilmesi gereken bilgilerin kamudan saklanması, yaptığı işi bilen, sürekli olarak dikkatli ve tetikte olanlar dışındaki sıradan kişilerin yanıltılmasına hizmet etmekten başka bir işe yaramaz. Bilgilerin açıklanması her halükarda yatırımcıların bir zarara uğramamaları için sahip oldukları en doğal haklarıdır (Çelen, 2001, s. 4).

Kamuyu aydınlatma ilkesinin gerektiği gibi işleyebilmesi için bağımsız denetim şarttır. Bağımsız denetim güvenilir bilgi akışı sağlar. Böylece, bağımsız denetimin kısıtlarının elverdiği ölçüde, kamuoyuna yanıltıcı bilgi sunumu ve dolandırıcılık dâhil diğer tüm hileli işlemlerin önüne geçilebilir (Çelen, 2001, s. 4).

Denetçinin temel yükümü denetimlerde kalite ve güvenilirliği sağlamaktır (BDY, m. 19). Kalite ve güvenirliğin teminatı ise denetimin TDS'lere uygun yapılmasıdır (Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı gerekçesi). Denetçi, tüm denetim sürecini TDS'lere göre gerçekleştirmek,

belgelendirmek, meslek etiğine uygun davranmak ve kalite kontrol sistemini kurmakla yükümlüdür (BDY, m. 19).

Bağımsız denetimin BDS'lere uygun olarak yürütülebilmesi ve kaliteli olabilmesi için beş temel unsurun bir arada bulunması zaruridir:

- Denetçinin bağımsızlığı,
- Denetimin, mesleki yeterliliğe sahip denetçilerce gerçekleştirilmesi,
- Denetçinin mesleki şüpheciliği,
- Denetçinin etik hükümlere bağlılığı,
- Kalite kontrol sistemi.

Yukarıda belirlenmiş olan beş unsur birbiri ile etkileşim içindedir. Bu unsurlardan birinin var olmaması durumunda TDS'lerce istenilen nitelikte bir denetimin gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Şöyle ki;

Denetim şirketlerinin beşeri sermayesinin en önemli iki girdisi çalışanların bilgi ve becerileridir. Denetimin beşeri sermayesi deneyim ve uzmanlaşma ile somutlaşır ve denetimin kalitesinin değerlendirilmesinde kritik öneme sahiptir. Denetim şirketinin yetenekli ve uzman çalışanları muhasebe standartlarına daha yakın bir raporlama gerçekleşmesini sağlayarak denetimin kalitesini yükseltir (Chen, Hsu, Huang, Yang; 2013; s. 89). Yapılan çalışmalar, denetçinin bilgi düzeyi ve tecrübesi arttıkça finansal raporlamanın kalitesini doğrudan etkilediğini ortaya çıkarmıştır. Denetçinin, müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği sektör hakkında bilgisi arttıkça ve denetlediği firmayı tanıdıkça finansal raporlamanın kalitesi de artmaktadır (Balsarı, Varan, 2014, s. 79).

Mesleki yeterlilik, tüm endüstriler için yeterli eğitim seviyesi ve deneyim vasıtasıyla yetenek, bilgi ve uzmanlığa sahip olmayı ifade eder. Bir hizmet veya ürünün kalitesinin geliştirilmesi ve korunması için ana faktördür. Mesleki yeterlilik denetçinin finansal tablolardaki yanlışlıkları denetleyebilmesine olanak tanır. Denetçi mesleki yeterliliğe sahipse finansal tablolardaki yanlışları bulma olasılığına sahiptir. Dolayısıyla mesleki yeterlik, denetçinin bağımsızlığının ön şartıdır (Pham, Amaria, 2014, s. 76).

Denetçinin yeterliliği, muhasebe bilgisine ek olarak işletmeyi ve işletmenin önemli yanlışlık seviyesini kavrayabilme kabiliyetini içerir. Aynı zamanda, mesleki yeterliliğe sahip olabilmek için bir denetçi bağımsızlık, dürüstlük ve mesleki şüphecilik tutum ve öz değerlerine sahip olmalıdır (Wedemeyer, 2010, s. 331).

Denetçinin bağımsızlığı, denetim işlemleri ve raporu hakkında karar alırken önyargıdan uzak bir şekilde karar alabilme faaliyetidir (Pham, Amaria, 2014, s. 76). Bağımsız denetçi, denetim sürecinin her aşamasında elde ettiği tüm denetim kanıtlarına mesleki şüphecilikle yaklaşır. Mesleki şüphecilik gereği denetçi, denetim sürecinin her aşamasında mesleki tecrübesine ve bilgisine dayanarak elde ettiği tüm kanıt ve bilgilerin hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlığa işaret edip etmediğine dair mesleki yargılarda bulunur (Erkan, Demirel, 2011, s. 41; Kızılgöl, İşgüden, 2011, s. 2). Denetçinin şüpheci bir bakış açısıyla mesleki muhakemesini kullanması gerekir. Çünkü bilinçli kararlar alabilmesi için tespit ettiği çeşitli davranış biçimlerini önyargısız olarak değerlendirip, bunlardan hangisini tercih edeceğini belirlemelidir (Coppage, Shastri, 2014, s. 24).

Denetimin kalitesi, denetçinin, ihlalleri ortaya çıkarma ve raporlama olasılığı olarak tanımlanacak olursa; denetçinin bağımsızlığının, denetimin kalitesi üzerindeki etkisi anlaşılabilir. Eğer denetçi bağımsızlığını koruyamazsa; denetimin kalitesini bozan usulsüzlükleri raporlama olasılığı azalacaktır (Tepelagul, Lin, 2014, s. 102).

Finansal tablo kullanıcıları, finansal tabloların denetlenen işletmenin operasyonlarının sonuçlarını, dürüst resim ilkesi gereğince, doğru ve gerçek olarak yansıtması beklentisindedirler. Fakat denetim kalitesinin açıkça ve doğrudan doğruya değerlendirilip, ölçülmesi mümkün değildir. Denetimin kalitesi iki temel ölçütle belirlenebilir: denetimin bağımsızlığı ve yeterliliği. Diğer bir ifadeyle denetimin kalitesi, bağımsız ve gerekli yeterlilikteki denetçilerce denetimin yürütülmesine bağlıdır (Pham, Amaria, 2014, s. 74). Bu nedenle denetimde sürekli olarak yeterlilik konusunda bir talep vardır ve denetim mesleğinde uzmanlaşmanın önemi daha fazla artan şekilde vurgulanmaktadır (Mansouri, Pirayesh, Mahdi, 2009, s. 18). Bir denetçinin, denetimi yasalara uygun olarak tamamlayacak kadar ehil olabilmesi de onun bağımsızlığına bağlıdır. Denetçinin bağımsızlığı, denetimin kalitesi için olmazsa olmaz bir şarttır (Pham, Amaria, 2014, s. 74).

Denetim standartları, ne kadar ayrıntılı düzenlenmiş olursa olsun sistemin gerektiği gibi işleyebilmesi için uygun kalitede insan kaynağına ihtiyaç vardır. Norm ve düzenlemelerin yanı sıra denetçilerin belli vasıflara sahip olması gerekir. Bu vasıfların başında da ahlaki değerlere bağlılık gelir (Koçberber, 2008, s. 65). Ahlaki ilkelere sahip olmayan bir denetçinin TDS'ler anlamında beklenen düzeyde kaliteli bir denetimi sunması mümkün değildir (Türk, Sağlar, 2008, s. 405). Çünkü ahlak, doğru olanın ilk

seferde doğru olarak yapılmasını gerektirir (Kok, Wiele, McKenne, Brown, 2001, s. 286).

Kuralların yorumlanması, bilimden çok bir sanat olarak nitelendirilir ve uygulayıcıların büyük çoğunluğu, kuralları, günlük yaşama, karşılaştıkları olaylara iyi niyetle uygularlar. Ancak bazıları, kuralları etrafından dolanılması gereken bir şey olarak görürler. Bu kişiler kuralları, etik değerler olmadan, lâfzî olarak uygularlar. Örneğin sizin finansal tablolarda gördüğünüz bir köpektir ama size bir ördek gerekmektedir. Neyse ki sizin köpekten bir ördek yaratmanızı sağlayacak muhasebe kuralları mevcuttur. Ördek için sarı ayaklar, beyaz tüyler ve turuncu bir gagaya ihtiyacınız vardır. Siz de köpeği alır ve ayaklarını sarıya, kürkünü beyaza boyarsınız ve ağzına da plastik bir gaga takarsınız. Böylece, kuralların belirlediği bir ördeğiniz olmuş olur. Bu örnekten de anlaşılacağı gibi muhasebe ve denetim, kural temelli olmaktan çok ilke temellidir (Satava, Caldwell, Richard,2006, s. 272, 273).

Enron skandalında da karşılaşılan durum bu örnekteki gibidir. Enron'un finans ekibi büyük bir gayretle kuralları çarpıtma yoluna gitmiştir ve hiç kimse "ördeğin hâlâ köpek olduğunu" söylemeye razı olmamıştır. Yaptıkları işin diğer tüm işletmelerce yapılan bir iş olduğuna; kendilerinin yaptığının da sadece diğerlerininkinden daha iyi ve nitelikli olduğuna inanmışlardır. Bu olayda denetçiler ve muhasebeciler manipüle ettikleri kuralları çarpıtarak kullanmışlar; doğru ve tarafsız finansal raporlama amacından sapmışlardır (Satava, Caldwell, Richard,2006, s. 274).

Denetçi finansal tablo kullanıcılarına güvenilir bilgi sunabilmek için mesleki şüphecilik taşıyarak denetim sürecini yönetir. Hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçinin bilgi düzeyi ve deneyimi ile beraber mesleki şüpheciliği de önemli bir role sahiptir (Dalkılıç, Oktay, 2011, s. 71, 75; BDS 200 prg 15). Mesleki şüphecilik denetçinin denetim sürecinde karşılaştığı olaylar karşısında takınacağı tavrı belirleyen ve olası yanlışlık ihtimallerini ortaya çıkarma kabiliyetini güçlendiren bakış açısı olarak tanımlanabilir ve denetçinin bağımsızlığı, teknik uzmanlığı ve mesleki muhakemesinden etkilenir (Coppage, Shastri, 2014, s. 24).

Denetim süresince denetçi işletme yönetimi ve üst yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstleri konusunda elde ettiği bilgileri göz önünde bulundurur (BDS 200, prg A 22). Denetçi aksini gösteren bir durum ortaya çıkmadığı sürece denetlenen işletmenin kayıt ve belgelerinin gerçek olduğunu kabul eder (BDS 200, prg A 21). Ancak denetçi güvenilir kabul ettiği kişilerden elde ettiği bilgi ve belgeler de bile hata ve hilelerin olabileceğini her zaman göz önünde bulundurmalıdır (Dalkılıç, Oktay,

2011,s. 70). Bununla beraber denetçinin, işletme yönetimine "güven" ile "güvensizlik" arasında bir denge kurması gerekir. Denetçi bu dengeyi sağlarken mesleki deneyimine ve bilgisine göre hareket eder (Varıcı, 2012,s. 131). Denetçinin denetim sürecinde optimal bir şüphecilik seviyesi belirlemesi gerekir. Optimal mesleki şüphecilik seviyesine kadar denetimin kalitesi artarken bu seviyeden sonra denetimin kalitesinin negatif yönde etkilendiği görülmektedir (Senal, 2011, s. 71).

Kalite kontrol sistemi, denetçinin mesleki standartlara uyumu konusunda güvence sağlamak amacıyla oluşturulurlar. Kalite kontrol sistemi olmadan denetimin gerçekleştirilmesi durumunda denetim hizmetinde kalitenin ve kontrolün gerçekleştirilmesi mümkün olmaz (Oktay, 2013, s. 45). Bu nedenle kalite kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve uygulanması denetçiler için bir zorunluluktur (BDY, m.19, 20, 40).

2.5.1.2.1. Bağımsızlık

Kamuyu aydınlatma ilkesinin gereği olarak denetçi kamu yararını gözetmekle yükümlüdür. Denetimin bu özelliği dolayısıyla denetçinin bağımsızlığı zorunludur ve denetçi hem esasta hem de şekilde bağımsızlığını korumakla yükümlüdür (BDEK, prg 290.4, BDY, m 22).

Denetçinin bağımsızlığının hileli finansal raporlama üzerinde doğrudan etkisi bulunur (Usta, Uçma, 2011, s. 17). Denetçi bağımsızlığı, denetçinin mesleki muhakemesine gölge düşürecek hiçbir şeyden etkilenmeden, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikle hareket edebilme kabiliyeti olarak tanımlanabilir (Uzay, 2004, s. 3, 6; International Federation of Accountants-IFAC, Code of Ethics Section 8 Extract, prg 8.3). Bunun yanı sıra bağımsızlık, tarafsız kalabilme kabiliyeti olarak da tanımlanabilmektedir (Uzay, 2004, s. 3).

Denetçi bağımsızlığının, kanuni düzenlemelere göre iki ana unsurdan oluştuğu görülmektedir:

Esasta Bağımsızlık: Denetçinin mesleki faaliyetlerini yürütürken dürüst, tarafsız ve mesleki şüphecilikle hareket ederek, mesleki muhakemesini etkileyecek her türlü tesirden arınmış olarak görüş açıklamasıdır (BDEK, prg 290.6/a; BDY, m 221/1-a).

Şekilde Bağımsızlık: Denetçinin, mesleki faaliyetlerini yürütürken, konuyla ilgili tüm durum ve şartları değerlendiren bilgi sahibi ve makul üçüncü kişilerin, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği gibi bir intibaa kapılmasına neden olacak her türlü durum ve şartın önlenmesidir (BDEK, prg 290.6/b; BDY, m 22/1-b).

Denetçi, bağımsızlığına yönelik tehditleri belirlemek; bunların önemini değerlendirerek ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir seviyeye indirmekle yükümlüdür (BDEK, prg 290.7). Ayrıca denetçi, bağımsızlığını ortadan kaldırmaya yönelik karşılaştığı tüm tehditleri, bu tehditlere ilişkin tüm değerlendirmelerini ve aldığı önlemleri yazılı olarak kayda alıp, saklamakla mükelleftir (BDY, m 22/4; BDEK, prg 290.29). Denetçi karşılaştığı bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olması nedeniyle herhangi bir önlemin alınmasına gerek olmadığı sonucuna ulaşırsa, bu durumda da tehdidin niteliğini ve sonucun gerekçelerini belgelendirir (BDEK, prg 290.29/b).

Denetçinin bağımsızlığını zedeleyen veya ortadan kaldıran durumlar BDY'ye ve BDEK Standardı'na göre beş ana başlık altında toplanabilir:

- Bağımsız denetçi ile denetlenen işletme arasında olağandışı finansal çıkar, iş veya borç alacak ilişkileri,
- Geçerli bir neden olmadığı halde denetlenen işletmenin geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretini ödememesi,
- Şarta bağlı denetim ücreti,
- Denetçinin müşterisine denetim hizmeti dışında hizmetler sunması (BDY, m22/5),
- Diğer nedenler.

Bağımsız Denetçi ile Denetlenen İşletme Arasında Olağandışı Finansal Çıkar, İş veya Borç Alacak İlişkileri (BDY, m 22/3-a;BDEK, 290.102-126)

Finansal çıkar, kredi ve garantilerin veya iş ilişkisinin, denetçinin bağımsızlığı üzerinde etkili olduğuna karar verilebilmesi için, bu tehditlerin denetçinin veya denetçinin aile üyelerinin net varlıklarının toplamına etkisi incelenir (BDEK, prg. 290.101).

Finansal Çıkar: (BDEK, prg. 290.102-117)

Finansal çıkarın denetçinin bağımsızlığına etkisi değerlendirilirken üç temel unsur incelenir. Bunlar: finansal çıkarın önemi, doğrudan veya dolaylı yoldan elde edilmesi ve finansal çıkarı bulunan kişinin denetimdeki rolüdür (BDEK, prg. 290.102).

Denetim şirketinin veya denetim ekibinde yer alan herhangi bir denetçinin veya aile üyesinin denetlenen işletme üzerinde *doğrudan bir finansal çıkarı* veya *önemli düzeyde dolaylı finansal çıkarı* olamaz (BDEK, prg.290.104).

Finansal çıkarın önemli kabul edilebilmesi için, söz konusu çıkarın, denetçinin veya ailesinin mal varlıkları üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığı incelenir. Aynı zamanda denetçi ile ailesi arasındaki ilişkinin niteliğine bakılır (BDEK, prg. 290.101). BDY m 22/3-a uyarınca denetçiler ile denetim kuruluşlarının ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bu kişilerin boşanmış dahi olsa üçüncü derece dâhil kan veya sıhrî hısımları arasında olağan ekonomik ilişkiler dışında bir finansal çıkar ilişkisi olamaz.

Doğrudan finansal çıkar ilişkisinden bahsedilebilmesi için menfaat sahiplerinin finansal yatırım aracı üzerinde doğrudan kontrol veya yatırım kararlarını etkileme imkânına sahip olması gerekir. Eğer doğrudan kontrol veya yatırım kararlarını etkileme imkânları yoksa dolaylı finansal ilişki ortaya çıkar (BDEK, prg. 209.103).

Finansal çıkar tehdidi ile karşılaşıldığında, denetçi, bu tehdidi ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için aşağıdaki önlemlere başvurur (BDEK, prg 290.105):

- Finansal çıkarın, tamamen veya önemi kalmayacak şekilde elden çıkarılması,
- Söz konusu kişinin çalışmalarının başka bir denetçi tarafından gözen geçirilmesinin sağlanması veya
- Denetim ekibinden çıkarılmasıdır.

Kredi ve Garantiler (BDEK, prg.290.118-123)

BDY m 22/3-a uyarınca denetçiler ile denetim kuruluşlarının ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bu kişilerin boşanmış dahi olsa üçüncü derece dâhil kan veya sıhrî hısımları arasında olağan ekonomik ilişkiler dışında bir borç alacak ilişkisi olamaz. Kredi veya garantinin denetçinin veya denetçinin aile üyelerinin net varlıklarının toplamına etkisi incelenir (BDEK, prg. 290.101). Banka veya benzeri bir kuruluş olan müşteri işletmenin denetçiye veya onun aile üyesine normal borç verme prosedürleri, hükümleri ve şartları dâhilinde verileceği kredi ve kredi garantileri, denetçinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturmazlar. Örneğin kredi kartı bakiyeleri, otomobil kredileri, ipotekli gayrimenkul kredileri (BDEK, prg. 290.120).

İş İlişkileri (BDEK, prg.290.124-126)

Denetçiler ile denetim kuruluşlarının ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bu kişilerin boşanmış dahi olsa üçüncü derece dâhil kan veya sıhrî hısımları arasında

olağan ekonomik ilişkiler dışında finansal çıkarlardan kaynaklanan yakın bir iş ilişkisi veya önemli bir ticari ilişki olamaz (BDY, m 22/3-a; BDEK, prg. 290.124-126). Eğer böyle bir durum ortaya çıkarsa söz konusu ilişki sonlandırılır, önemsiz bir düzeye indirilir veya söz konusu kişi denetim ekibinden çıkarılır (BDEK, prg 290.126).

Geçerli Bir Neden Olmadığı Halde, Denetlenen İşletmenin Geçmiş Yıllara İlişkin Denetim Ücretini Ödememesi (BDY, m 22/3-b; BDEK, prg. 290.222, 223)

Denetim ücretinin, denetim raporu yayınlanmadan önce ödenmesi beklenir. Ödemenin yapılmaması kişisel çıkar tehdidi başta olmak üzere her tür tehdidin ortaya çıkmasına neden olabilir. Denetçi, söz konusu tehdidin önemini değerlendirir; tehdidi kabul edilebilir bir seviyeye indirmek veya ortadan kaldırmak için gerekli önlemleri alır. Şirketin, yeniden görevlendirilmesinin veya denetim işine devam etmesinin doğru olup olmayacağına karar verir (BDEK prg 290.223).

Şarta Bağlı Denetim Ücreti (BDY, m 223/c; BDEK, prg. 290.224-227)

Bir işlemin veya hizmetin sonucuna bağlı olarak hesaplanan ücretlere şarta bağlı ücret denir (BDEK prg. 290.224). Denetim kuruluşunun denetim müşterisine sunduğu diğer hizmetlere veya denetim sonucuna bağlı olarak bir ücret belirlenmiş olması denetim hizmetinin kalitesinde belirsizliklere neden olur (BDY m 223/c).

Şarta bağlı ücret herhangi bir önlemle kabul edilebilir düzeye indirilemeyecek düzeyde bir kişisel çıkar tehdidi olarak kabul edilir. Bu nedenle denetim şirketi, denetim işiyle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak şarta bağlı ücret tahakkuk ettiremez (BDEK prg 290.225).

Denetçinin Müşterisine Denetim Hizmeti Dışında Hizmetler Sunması (BDY, m22/5)

Denetim hizmeti dışında denetim müşterisine sunulacak hizmetler kişisel çıkar, taraf tutma veya kendi kendini denetleme tehditlerinin ortaya çıkmasına neden olması dolaysıyla denetim açısından önem taşır (BDEK, prg 290.156).

BDY m 22/5'e göre;

> *Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.*

İş dünyası, finansal piyasalar ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler denetim şirketlerinin müşterilerine sunacakları hizmetlere her geçen gün yenilerinin eklenmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla, yasal düzenlemelerle, güvence dışı hizmetlerin kapsamlı bir listesinin yapılıp yasaklanması mümkün değildir. Yasal düzenlemelerle denetim dışı hizmetlere özel bir yönlendirme yapılmadığı sürece verilecek hizmetin özel şartlarının değerlendirilmesi gerekir. Herhangi bir denetim dışı hizmet nedeniyle oluşan "denetçinin bağımsızlığına yönelik" tehditlerin kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesi mümkün değilse söz konusu hizmet sunulamaz (BDEK, prg 290.157, 158).

Diğer Nedenler

Denetçinin bağımsızlığına yönelik her bir tehdidin tanımlanması ve bu tehditlere yönelik eylemlerin belirlenmesi çok farklı şart veya şartlardan oluşan kombinasyonlarda ortaya çıkabilen durumlar nedeniyle mümkün değildir. Denetçi, "bir durum, özel olarak bağımsızlığa yönelik bir tehdit olarak düzenlenmemişse yasak değildir" gibi bir sonuca ulaşmaz. Yapılan düzenlemeler, sadece bağımsızlığa yönelik tehditler konusunda denetçiye yardımcı olacak bir kavramsal çerçeve oluştururlar (BDEK, prg. 290.8).

BDEK incelendiğinde yukarıda belirlenen hususlar dışında ailevi ve kişisel ilişkiler (BDEK, prg 290.127-133), denetim müşterisinde istihdam (BDEK, prg.290.134-141), geçici personel atamaları (BDEK, prg. 290.142), bağımsız denetim müşterisine yakın zamanda verilen hizmetler (BDEK, prg 290.143-145) vs. gibi hususların da BDEK'da denetçinin bağımsızlığına yönelik tehdit oluşturabileceklerinin ifade edildiği görülür (BDEK, prg.290.127-500).

Denetçi, bağımsızlığını tüm denetim sürecinde devam ettirmekle yükümlüdür. Bu yükümlülük denetimin kabulüyle başlar ve denetim raporunun yayınlanmasına kadar devam eder. Eğer yinelenen nitelikte bir iş ilişkisi söz konusuysa, taraflardan birinin mesleki ilişkinin sonlandırdığını bildirmesine kadar denetçinin bağımsızlığını koruma yükümü devam eder (BDEK, prg 290.30,290.31).

Denetçi, bağımsızlığının zedelendiğine veya ortadan kalktığına inandığı tüm hususları KGK'ya bildirir ve KGK'nın onayını alarak denetim sözleşmesini sonlandırır (BDY, m 22/4).

Kaliteli ve güvenilir bir denetimin gerçekleştirilebilmesi için denetçinin bağımsızlığı dışında mesleki yeterlilik, mesleki şüphecilik, etik hükümlere bağlılık ve kalite kontrol sisteminin varlığı olmazsa olmaz unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Aşağıda bu unsurlara değinilmiştir.

Mesleki Yeterlilik

Mesleki özen ve yeterlilikle ulaşılmak istenilen "kusursuzluk" kavramıdır. Daima en iyiye ulaşma isteği olarak da düşünülebilir. Bağımsız denetçi, aldığı eğitim ve meslek yaşamı boyunca devam ettireceği öğrenme ile gerekli mesleki yeterliliğe ulaşabilir; standartlarla belirlenmiş olan mesleğin gerektirdiği özenin gereklerine uygun davranabilirler (Arslan, 2010, s. 4).

Denetçi, BDS'lere uygun bir denetimi gerçekleştirebilmek için her bir denetim standardının, açıklayıcı bölümler ve uygulama bölümü dâhil, tamamına hâkim olmalıdır (BDS 200 prg 19). Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için denetçinin gerekli mesleki yeterliliğe sahip olması ve özenle hareket etmesi gerekir.

Mesleki yeterlik ve özen; denetçinin kabul ettiği denetim işini gerçekleştirebilmek için gerekli mesleki bilgi ve becerisini gereken seviyede tutması ve yürürlükteki tüm teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde mesleğin gerekliliklerine uygun olarak zamanında, dikkatli ve derinlemesine hareket etmesi olarak ifade edilebilir (BDEK, prg 100.5/c, 130.4).

Mesleki yeterlilik, mesleki yeterliliğin kazanılması ve devam ettirilmesi olarak iki safhadan oluşur (BDEK, prg. 130.2). Denetçinin nitelikli bir genel eğitimi elde ettikten sonra teorik ve pratik eğitimlerini gerçekleştirmesi, belirli sınavları alması ve belirli bir süre mesleki deneyime sahip olması gerekir. Bu vasıfları elde ederken ve daha sonraki süreçlerde denetçinin sürekli olarak değişime açık olması ve mesleği ile ilgili her türlü gelişmeyi yakından izlemesi gerekir. Aksi takdirde mesleki yeterliliğini sürdüremez (Koçberber, 2008, s. 73,74).

Denetçinin üniversite eğitiminin ardından finansal tablolar, finansal muhasebe ve raporlama ve bilgi teknolojileri alanlarında bilgi sahibi olması gerekir. Bu bilgi düzeyi, profesyonel olarak muhasebe mesleğini icra eden bir kişinin sahip olduğu bilgi düzeyinden daha yüksek bir bilgi düzeyidir (IFAC, Competence Requirements for audit Professional, s. 4).

Denetçinin uzmanlık veya deneyim eksikliği nedeniyle mesleki yeterliliğe sahip olmaması denetçiyi denetlediği işletmenin yönetimine güvenmeye zorlayacaktır. Gerekli mesleki yeterliliğe sahip olmayan bir denetçinin yapabileceği, yönetimden sorumlu olanlara sorular sormak ve bu soruların cevaplarını değerlendirmekten öteye gitmeyecektir. Bu nedenle gerekli mesleki yeterliliğe sahip olmayan bir denetçi bağımsız olmayacaktır. Bu durumdan denetimin kalitesi de kaçınılmaz olarak

etkilenecektir. Gerekli mesleki yeterliliğe sahip olmayan bir denetçi, mesleğin gerektirdiği özeni gösteremeyecektir (Mansouri vd.2009, s. 17-20).

Mesleki Şüphecilik

Bağımsız denetim, denetçinin mesleki etik ilkelere bağlı kalarak ve mesleki şüphecilikle, TDS çerçevesinde toplanan yeterli ve uygun kanıtlara dayanarak, denetim konusu hakkında oluşturduğu görüşün raporlanmasıdır (BDY, m5/3). Bağımsız denetimin tanımında da yer alan yeterli ve uygun denetim kanıtı ancak TDS'ye uygun olarak ve mesleki şüphecilikle planlanıp; gerçekleştirilen bir denetimle elde edilebilir (BDY, m9/1).

"Şüpheci" kelimesinin İngilizce karşılığı olan "skeptic" Yunanca araştıran, soru soran anlamına gelen "skepticos" kelimesinden gelir. Şüpheci karakter genel olarak soru sormayı, dikkatli bir gözlemci olmayı, derinlemesine araştırıma yaparak kusurları bulmayı, görünenin ötesine bakmayı, inançlardan uzaklaşmayı gerektirir. Mesleki şüphecilik ise şüphecilik ile işbirliği içinde hareket eder ve denetim sürecinde yapılan işlemlerde standart bir özen göstermeyi ve önlem almayı gerektirir (Glover, Prawitt,2013, s. 6).

AUASB'ye (Australian Government Auditing and Assurance Standards Board Bulletin) göre mesleki şüphecilik, bağımsız denetimin temel zihniyetini oluşturur ve mesleki muhakemenin gerçekleştirilebilmesi için kaçınılmaz olarak kullanılan bir yapı taşıdır. Mesleki şüphecilik, denetçinin, olası hata veya hilelerin varlığına işaret eden şartların tespiti ve bu gibi durumlarda atılacak adımlara karar vermesi konularında denetçinin mesleki muhakemesini geliştiren zorunlu bir davranış şeklidir. Aynı zamanda etik hükümlerden bağımsızlık ve tarafsızlığın kaçınılmaz bir parçasıdır (AUASB, August 2012, s. 1, 2).

Esasta bağımsızlık, denetçinin mesleki muhakemesini etkileyebilecek her türlü etkiyi bertaraf ederek; dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesidir (BDY, m 22/1). Şekilde bağımsızlık ise denetçinin, üçüncü kişiler üzerinde, dürüst, tarafsız ve mesleki şüphecilikten ödün vermeden davrandığı intibaını uyandırmasıdır (BDY, m.22/2). Denetçinin mesleki şüpheciliğini etkileyecek her türlü engel, denetçinin bağımsızlığını da etkileyecektir.

Denetim raporunun hazırlanması dâhil tüm denetim sürecinin planlanması ve uygulanması sürecinde denetçinin mesleki özen ile hareket etmesi gerekir ve denetçinin, denetim sürecinde mesleki özenle hareket etme sorumluluğu mesleki şüphecilikle hareket etmesini gerektirir (Coppage, Shastri, 2014, s. 24). Basiretli bir denetçinin

denetim sürecinde gösterdiği dikkat ve gayret mesleki özen olarak adlandırılır. Mesleki özenin gerektiği gibi uygulanması için denetim standartları harfiyen uygulanmalıdır. Böylece denetçi üzerine düşen sorumluluğu en üst düzeyde yerine getirmiş olur (Senal, 2011 s. 71).

Denetçinin şüpheciliği yönetimin dürüstlüğü konusundaki incelemeler ve standartlara göre yürütülecek denetimin etkinliği için vazgeçilmezdir. Denetim süreci, yönetimin dürüstlüğü ile ilgili bir soru işareti olup olmamasına bakılmaksızın, yoğun olarak her zaman için yeniden değerlendirilmelidir. Denetim sürekli olarak kendini yenileyen bir süreçtir. Mesleki şüphecilik, denetçinin denetim prosedürlerini planlamasından denetimden çekilene kadar sürekli olarak yönetimin dürüstlüğü ve hile olasılığına karşı sorular sormasını gerektirir. Standartlar denetçinin hata ve hileleri tespit etme sorumluluğu üzerinde özellikle dururken diğer yandan da haklı olarak finansal tablolardaki hilelerin, bilgilerin çarpıtılması veya belgelerin tahrifiyle ört pas edilebileceğini kabul eder. Bunların yanı sıra standartlar işletme personeli arasındaki veya üçüncü kişilerle yapılan gizli anlaşmaları, sahtecilik veya açıklanmayan diğer anlaşmaları hilelerin araştırılmasındaki zorluklar olarak ortaya koyar (Love, 2012, s. 34).

AASB' ye (Auditing and Assurance Standards Board) göre denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde mesleki şüphecilik kritik bir öneme sahiptir. Birbiri ile çelişik denetim kanıtlarının sorgulanması, belgelerin güvenilirliği, yapılan sorgulamalara verilen cevapların ve işletme yönetiminden elde edilen her türlü bilginin değerlendirilmesi mesleki şüpheciliğin doğru bir şekilde uygulanmasına bağlıdır. Denetçi, içinde bulunulan şartlarda toplanan denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olup olmadığına da yine mesleki şüpheciliği ile hareket ederek karar verecektir (AASB, 2013, s. 4). Örneğin hile yapıldığına dair tek bir kanıtla dahi karşılaşsa ve bu kanıta karşı gerekli şüphecilikle yaklaşmayacak olursa finansal tablolar hakkında, önemli bir yanlışlık içermelerine rağmen, uygun olmayan bir görüş verebilir (AU-C 200, prg A24). Bunun en güzel örneği Cendant olayında karşımıza çıkar. Cendant şirketi ilişkili taraf işlemlerini kullanarak gelirlerini yüksek, giderlerini ise düşük göstererek hileli raporlama yapmıştır. Şirketin denetimini gerçekleştiren Ernst & Young Denetim Şirketinin çalışanları ise bu hileyi ortaya çıkaramamışlardır. Söz konusu olayın ortaya çıkıp, skandalın patlak vermesinden sonra ise şirketin bir çalışanı mesleki şüpheciliği ihmal ettiklerini şu şekilde ifade etmiştir (Varıcı, 2012, s. 132):

"Cendant'taki kişilerin böyle olumsuz davranışlar içine gireceğini hiç düşünmemiştik."

Kaliteli bir bağımsız denetimin gerçekleştirilebilmesi, denetçinin mesleki muhakemesini uygulanmasına ve mesleki şüpheciliğine bağlıdır. Mesleki şüphecilik, mesleki yeterlilik, eğitim, öğretim ve deneyim gibi denetçinin kişisel özelliklerinden etkilenir (AASB, 2013, s. 4).

Bağımsız denetim, dürüstlük ve güven üzerine inşa edilen bir kavramdır. Denetçi, denetlenen işletme yönetimine güvenir ama her zaman için bu güvenini doğrular. Eğer denetlediği işletmenin yönetiminin dürüstlüğü konusunda şüpheye düşerse denetimden çekilir (Toba, 2011, s. 2)[21].

Bağımsız denetim, denetlenen işletme yönetiminin, denetimin yürütülmesi için gerekli olan sorumluluklarını kabul ettiği ön kabulüne dayanarak gerçekleştirilir (BDS 200 prg 4). İşletme yönetimi denetim sözleşmesi ile gerçeğe uygun sunum dâhil, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasına dair sorumluluğunu kabul eder (BDS 210, prg 6, 10). Fakat realitede finansal tablolar, yönetim ne kadar bu konuya önem vermiş ve dürüst davranmış olursa olsun, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek düzeyde yanlışlıklar içerebilirler. Bazen de yönetim kasıtlı olarak kötüleşen finansal durumunu veya operasyonlarının sonuçlarını gizlemek amacıyla hileli raporlamayı tercih edebilir. Diğer bir değişle tüm finansal tablolarda önemli yanlışlıklar bulunabilir. Hiçbir finansal tablo bu riskten bağımsız olarak düşünülemez. Denetçi, her zaman denetlenen işletme yönetiminin finansal tablolardaki bilgilerini, olumlu yönde destekleyen bilgilerle çevrilidir ve bu bilgi yığını içinde boğulmamak için mesleki şüpheciliğiyle hareket eder (Toba, 2011, s. 12).

Mesleki şüpheciliğin uygulanmış olduğunun kanıtlanması, denetimin BDS'lere uygun olarak planlanıp yürütüldüğüne ilişkin son derece önemli bir göstergedir (AASB, 2013, s. 4). Her zaman önemli uyumsuzlukların olabileceği göz önünde bulundurularak, mesleki şüphecilik içinde denetim planlanıp, gerçekleştirilmelidir (BDY, m 9/2).

[21] TTK m.399/8 Denetçinin, sözleşmeyi haklı nedenlerle ve kendisi hakkında görevden alma davası açılmışsa feshedebileceğini belirterek; fesih sebeplerini sınırlandırmıştır. Haklı neden kavramı TTK'da veya BDY'de tanımlanmamıştır. Denetçinin haklı nedenlerle sözleşmeyi feshederek denetimden çekilmesinin hangi durumlarda gerçekleşebileceği zamanla mahkeme kararları ile netleşecektir. Ancak kanaatimizce, denetçinin yönetimin dürüstlüğü hakkında şüpheye düşmesini somut delillerle kanıtlayabilmesi, denetim sözleşmesinin feshedilebilmesi için haklı bir sebep olacaktır.

PCAOB'ye (Public Company Accounting Oversight Board) göre denetim sürecinde görev alan her bir denetçi, azami derecede mesleki şüpheciliğin gereklerine uygun şekilde denetimin gerçekleştirilmesinden sorumludur. Mesleki şüphecilik tüm süreçte önem taşımakla beraber özellikle aşağıdaki hususlarda önem taşır (PCAOB, Staff Audit Practice Alert No. 10, 2012, s. 11):

- Önemli yanlışlık riskinin tespiti ve değerlendirilmesi,
- Kontrol testlerinin ve ilave denetim prosedürlerinin uygulanması,
- Denetim raporunda açıklanacak denetim görüşünün belirlenmesi için denetim sonuçlarının değerlendirilmesidir.

Etik Hükümlere Bağlılık

Denetçi, sadece müşterisin ihtiyaçları ile ilgilenmez, aynı zamanda kamuyu aydınlatma sorumluluğu gereği kamu yararına hareket etmek yükümündedir. Kamu yararını gözeterek hareket etme yükümünde olan denetçi etik kurallara uymakla yükümlüdür (BDEK, prg. 100.1; BDY, m.21). Etik ilkelere uymamanın cezası, denetçinin faaliyet izninin askıya alınmasıdır (BDY, m.41/1-c).

Bağımsız denetçi için belirlenmiş olan etik kurallar beş temel başlık altında toplanmıştır (BDY, m.21; BDEK, prg. 100.5):

- Dürüstlük: Denetçinin tüm mesleki ve iş ilişkilerinde açık sözlü, dürüst, doğru ve güvenilir olmasıdır (BDY, m.21/a; BDEK, prg 100.5/a).
- Tarafsızlık: Denetçinin mesleği veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkileyecek her türlü etkeni ortadan kaldırmasıdır (BDY, m. 21/b; BDEK, prg 100.5/b).
- Mesleki yeterlilik ve özen: Denetçinin mesleki bilgi ve becerisini müşterisinin ihtiyaç duyduğu hizmeti sağlayabilmek için gereken sevide tutması ve uygulamadaki tüm yasal mevzuata uygun şekilde özenle hareket etmesidir (BDY, m.21/c; BDEK, prg 100.5/c).
- Sır saklama: Denetçinin iş ve mesleki ilişkileri vasıtasıyla elde ettiği bilgilerin gizliliğini koruması; kendinin veya üçüncü bir kişinin yararı için bu bilgileri kullanmaması ve uygun ve belirli bir yetki olmadan bu bilgileri üçüncü bir kişiye açıklamamasıdır (BDY, m. 21/ç; BDEK, prg 100.5/ç).

- Mesleğe uygun davranış: Denetçinin mesleğin itibarını etkileyip, zarar verebilecek her türlü davranıştan kaçınması ve ilgili mevzuata uygun davranması olarak tanımlanır (BDY, m.21/d; BDEK, prg 100.5/d).

Denetçi yukarıda belirlenen temel ilkelere uygun davranışlarını etkileyen tehditleri ve önemlerini belirlemek, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek için gerekli önlemleri almakla yükümlüdür (BDEK, prg 100.2).

Mevzuatta tehditler beş temel başlık altında toplanmıştır (BDEK, prg 100.12):

- Kişisel Çıkar Tehdidi: Denetçinin mesleki muhakemesini ve kararlarını etkileyebilecek, mali çıkarlar dâhil, her türlü tehdittir (BDEK, prg 100.12/a). Örneğin denetim ekibi içinde yer alan bir denetçinin müşteri işletme üzerinde doğrudan finansal çıkarının veya yakın bir iş ilişkisinin bulunması, denetim şirketinin belirli bir müşterisinden alacağı ücretlere gereğinden fazla bağlı olması gibi örnekler verilebilir (BDEK, prg 200.4).
- Kendi Kendini Denetleme Tehdidi: Denetçinin kendisini denetlerken tarafsızlığını ve objektifliğini koruyamaması olarak tanımlanabilir (Uzay, 2004, s. 3). Bu tür tehditlere örnek olarak denetim şirketinin güvence hizmetinin konusunu oluşturan kayıtlarda kullanılan orijinal verilerin bizzat denetim şirketince hazırlanması, denetim ekibinin bir üyesinin yakın geçmişte veya denetim devam ederken denetlenen işletmenin yöneticisi veya yetkilisi olması veya denetim şirketinin müşteriye denetimin konusunu oluşturan bilgileri doğrudan etkileyen herhangi bir hizmet sunması verilebilir (BDEK, prg 200.5).
- Taraf Tutma Tehdidi: Denetçinin, tarafsızlığını tehlikeye düşürecek şekilde bir fikri, düşünceyi, bir müşterisini veya işvereninin pozisyonunu savunması tehdididir (BDEK, prg 100.12/c; SMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Yönetmeliği Ek 1 Birinci Kısım Birinci Bölüm m.3/c). Müşteri işletmenin üçüncü kişilerle yaşadığı bir anlaşmazlıkta veya mevcut bir davada denetçinin, müşteri işletmeyi tutar şekilde hareket etmesi bu tehditlere bir örnek teşkil eder (BDEK, prg 200.6).
- Yakınlık Tehdidi: Denetçinin, uzun süreli iş ilişkisi içinde bulunması veya herhangi bir sebeple, müşterisinin çıkarlarını ve işlerini makul olmayacak bir şekilde benimsemesi tehdididir (BDEK, prg 100.12/ç). Örneğin denetim

ekibinden birinin müşteri işletmenin yöneticisi veya yetkilisi olması, denetçinin müşteri işletmeden hediye alması veya ayrıcalıklı bir muameleye tabi olması, kıdemli denetim personelinin müşteri işletme ile uzun bir süre ilişki içinde bulunması gibi (BDEK, prg 200.7).

- Yıldırma Tehdidi: Denetçinin, gerçek veya hissettiği tehditler nedeniyle yılması ve tarafsız davranabilme kabiliyetini yitirmesidir (BDEK, prg 100.12/d). Müşteri işletmenin denetim şirketini dava etmekle tehdit etmesi, müşteri işletmenin çalışanının daha bilgili olması dolayısıyla denetçinin bu çalışanla aynı yargılara ulaşmasının kendisi üzerinde baskı yarattığını hissetmesi, denetim şirketi yöneticisinin ekip üyelerinden herhangi birinin denetimle ilgili bir muhasebe uygulamasını onaylamayacak olursa terfi etmeyeceğini bildirmesi yıldırma konusundaki tehditlere örnek olarak verilebilir (BDEK, prg 200.8).

Denetçi, bu konularda gerekli kararları alırken mesleki muhakemesini kullanır. Buradaki temel kriter, üçüncü bir kişinin konuyu nasıl değerlendireceğidir. Denetçi, etik hükümlerin uygulanmasına karşı ortaya çıkabilecek tüm tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmesi için verdiği kararlarda mesleki muhakemesini kullanırken, üçüncü bir kişinin nasıl değerlendireceğini düşünerek hareket eder (BDEK, prg 100.7).

Denetçi, etik kurallara ilişkin tehditleri ortadan kaldıramaz veya kabul edilebilir bir seviyeye düşüremezse denetim hizmetini geri çevirir; sunmayı bırakır veya gerekli durumlarda denetimden çekilir (BDEK, prg 100.9, 200.10). Herhangi bir kural ihlali tespit ederse üye kuruluş, gözetim komitesi veya ilgili düzenleyici kurum gibi yerlere raporlama yapılıp yapılmayacağına karar verir ve ihlalin sonuçlarını ortaya koyacak tüm prosedür ve uygulamaları gerçekleştirir (BDEK, prg.100.10,100.11).[22]

Denetçinin karşılaştığı tehditler karşısında uygulayacağı önlemler, mevzuat veya mesleki uygulamalarla oluşturulmuş önlemler ve çalışma ortamındaki önlemler olarak ikiye ayrılır (BDEK, prg 100.13). Mevzuat ve mesleki uygulamalarla oluşturulan önlemlere mesleğe giriş için gereken eğitim ve deneyim yükümlülükleri, mesleki standartlar, mesleki veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri vs. gösterilebilir (BDEK, prg 100.14). Çalışma ortamındaki önlemler ise içinde bulunulan şartlara göre farklılık göstereceği için üç ayrı alana ayrılır. Bunlar: denetim şirketi genelindeki

[22]Denetçi, TTK m.399/8 uyarınca bağımsız denetim sözleşmesini haklı sebeplerle feshetmelidir. Aksi halde denetçi BDY m41/1-c uyarınca faaliyet izninin askıya alınması cezasıyla karşılaşır.

önlemler, işe özgü önlemler ve müşteri işletmenin sistemleri ve prosedürlerinde yer alan önlemlerdir (BDEK, prg 200.11,200.12,200.13,200.15).

Denetçinin etik hükümlere uymasını engelleyecek tehditlere karşı denetim şirketi genelinde oluşturabilecek önlemelere örnek olarak, temel ilkelere uyumu vurgulayan liderlik yapısı, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme ve izlemeler için oluşturulan prosedürler, ortaya çıkabilecek çıkar ilişkilerini tanımlayacak prosedürler, politika ve prosedürlere uyumu teşvik edecek disiplin mekanizması verilebilir (BDEK, prg 200.12). Denetlenen işletmenin üst yönetimiyle etik konuların görüşülmesi, kıdemli güvence ekibinin rotasyona tabi olması, yürütülen güvence denetiminin güvence ekibinin üyesi olmayan bir denetçi tarafından gözden geçirilmesi gibi önlemler ise işe özgü önlemler arasında yer alır (BDEK, prg 200.13). Müşteri işletme içinde yer alan önlemlere müşteri işletme yönetiminin gerekli deneyime ve kıdeme sahip kişilerden oluşması ve denetlenen işletmenin verilen hizmetlerle ilgili uygun gözetim ve iletişimi sağlayan bir kurumsal yönetim yapısına sahip olması örnek verilebilir (BDEK, prg 200.15).

Kalite Kontrol Sistemi[23]

Bağımsız denetim için zaruri olan kalitenin sağlanması amacıyla, yasal düzenlemelere uygun olarak bağımsız denetim kuruluşlarının oluşturdukları sisteme "kalite kontrol sistemi" denir (BDY, m.4/1-ı).

Kalite kontrol sisteminin kurulup, devamlılığı sağlanarak denetim şirketi ve personelinin mevzuata, bağımsız denetim standartlarına uygun davranması sağlanır ve içinde bulunulan şartlara uygun bir denetim raporu düzenlenir (KKS1, prg. 11,16).

Denetim şirketi yazılı olarak kalite kontrol politika ve prosedürlerini belirler[24] ve çalışanlarına bildirir (KKS1, prg 17). Bu bildirimde, düzenlenmiş olan politika ve prosedürlerle ulaşılmak istenen amaçlar izah edilir; her birine tüm çalışanların uyma zorunluluğunun bulunduğu ve her bir çalışanın kişisel sorumluluğunun olduğu belirtilir (KKS1, prg A2).

Kalite kontrol sisteminin 6 tane temel unsuru bulunur. Bunlar (KKS1, prg 16):

- Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları (KKS1, prg 16/a),

[23]Bknz 3. 3. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolden Kaynaklanan Yükümlülükler.

[24] BDY m.13/1-j:Denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşun, esasları Kurumca belirlenen, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması şarttır.

- İlgili etik hükümler (KKS1, prg 16/b),
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi (KKS1, prg 16/c),
- İnsan kaynakları (KKS1, prg 16/ç),
- Denetimin Yürütülmesi (KKS1, prg 16/d),
- İzlemedir (KKS1, prg 16/e).

Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları *(KKS1, prg 16/a)*

Kalite kültürünün bir kurumda gelişmesi, liderlik yapısı ve liderin tavır ve davranışlarından önemli ölçüde etkilenir. Liderlik sorumluluğunu üstlenen kişilerin, özellikle, denetimin mesleki standartlara ve yasal düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerektiğini; hazırlanan raporun içinde bulunulan şartlara uygun olması zorunluluğunu tüm mesajlarında açık, tutarlı ve sürekli olarak belirtmeleri gerekir (KKS1, prg A4).

Temelde kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması ve kurumsal kalite kontrol kültürünün yerleştirilmesinden denetim şirketinin genel müdürü veya uygun durumlarda, yönetim kurulu (veya muadili) sorumludur (KKS1, prg 18). Genel müdür veya yönetim kurulu kalite kontrol sisteminin işletilmesi sorumluluğunu belirli bir kişi veya kişilere devredecek olurlarsa bu kişi veya kişilerin yeterli ve uygun deneyime, beceri ve yetkiye sahip olması gerekir (KKS1, prg 19). Eğer uygun vasıflara sahip olmayan kişilere bu sorumluluk verilecek olursa; bu kişiler kalite kontrol sorunlarını tespit edip, anlayıp, bunlara uygun politika ve prosedürler gerçekleştirip, uygulayamazlar (KKS1, prg A6).

Kalitenin yapılan tüm denetimlerde çalışanlarca benimsenmesi amacıyla aşağıda belirtilen hususlara önem verilir (KKS1, prg A5):

- Denetim firması çalışanlarının performans değerlendirmeleri, ücret, terfi ve diğer tüm haklarına ilişkin politika ve prosedürlerde kalite taahhüdünün her şeyden önemli olduğunun belirtilmesi ve bu amaçla oluşturulmaları,
- Yönetimin sorumluluklarının, ticari kaygıların denetimin kalitesinin önüne geçmesini engelleyecek şekilde belirlenmeleri,

- Kalite kontrol için yeterli kaynağın ayrılması ve bu konudaki politika ve prosedürlerin geliştirilip, belgelendirilmesidir.

İlgili Etik Hükümler[25](KKS1, prg 16/b)

Denetim şirketi, kalite kontrol sisteminin temel unsurları olan liderlik, mesleki eğitim ve öğretim, izleme ve aykırılık durumunda gerekenin yapılması süreci yardımıyla etik ilkeleri güçlendirmeyi amaçlar (KKS1, prg A9). Bu amaca ulaşabilmek için kendisinin ve personelinin etik kurallara uygun davranması konusunda makul güvence sağlayacak politika ve prosedürler oluşturur (KKS1, prg 20). AICPA'nın (American Institute of Certified Public Accountants) denetim şirketinin bu konuda hazırlayacağı prosedürlere örnekleri aşağıda verilmiştir (AICPA, 2007, s. 3):

- Çalışanlarının ilgili etik hükümlere ve diğer her türlü yasal düzenlemeye uygun davranmasını şart koşar,
- Bağımsızlık konusunda personel arasında ve gerekli olan her durumda gerekli iletişimin kurulabilmesi için prosedürler düzenler,
- Özellikle bağımsızlık ve tarafsızlık başta olmak üzere, etik ilkelere, ilişkin tehditlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için prosedürlerin oluşturulması,
- Etik ilkelere yönelik tehditlerin kabul edilebilir seviyeye indirilmesi mümkün değilse, bağımsız denetim teklifinin reddedilmesi veya sözleşmenin sonlandırılmasının şart koşulması,
- Denetim şirketinin bağımsız olması gereken personelinin, her denetimden önce veya en azından yılda bir kez, etik hükümlere uygun davrandıklarına ve davranacaklarına dair yazılı taahhüt alınması,
- Denetim firması personelinin bağımsız davrandığının başka bir denetim firmasına veya yürütülen denetimle alakalı olmayan bir firma personeline yaptırılacak inceleme ile doğrulanmasına ilişkin prosedürler oluşturulmasıdır.

[25]KKS1, etik hükümlerle beraber değerlendirilir.(KKS1 prg 1)

Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi (KKS1, prg 16/c)

Denetim şirketi, kendisine gelen bağımsız denetim teklifini kabul edip etmeme veya müşteri ilişkisine devam edip etmeme kararı verirken aşağıda belirtilen üç temel hususa ilişkin kedisine makul güvence sağlayacak politika ve prosedürler geliştirmekle yükümlüdür (KKS1, prg 26):

Denetimin Yürütülebilmesi için Yeterli Beceriye ve Kapasiteye Sahip Olmak

Denetçinin herhangi bir bağımsız denetim teklifini kabul etmeden veya müşteri ilişkisinin devamına karar vermeden önce yeterlik, beceri, kapasite, kaynaklarını ve tüm şirket personelinin niteliklerini gözden geçirir. Bu gözden geçirme aşağıdaki hususları içermelidir (KKS1, prg A18):

- Müşteri işletmenin çalıştığı sektöre ve denetim konularında yeterli bilgiye sahip olup olmadığı,
- Söz konusu denetime ilişkin düzenleme ve raporlama yükümlülüklerine yeterli deneyime veya gerekli bilgi ve beceriyi etkin şekilde edinme kabiliyetinin olup olmadığı,
- Söz konusu denetim için yeterli bilgi, beceri ve kapasiteye sahip yeterli personelinin olup olmadığı,
- Gereksinim duyması durumunda faydalanabileceği uzmanların olup olmadığı,
- Gerçekleştirilecek denetimin kalitesini gözden geçirebilecek yeterlik ve nitelikte kişilerin bulunup bulunmadığı,
- Denetimi zamanında tamamlayıp tamamlayamayacağıdır.

Etik Hükümlere Uygun Olarak Denetimi Gerçekleştirme

Denetçi, yeni bir müşteriyi kabul etmeden önce etik hükümlere uygun davranmasını engelleyecek herhangi bir tehdidin olup olmadığını değerlendirmekle yükümlüdür (BDEK, prg 210.01). Örneğin denetçi, müşterinin yasa dışı faaliyetleri, finansal raporlamaya ilişkin şüpheli uygulamalarının olduğu veya dürüst olmadığı yönünde bir kanaate ulaşılmış olabilir (BDEK, prg 210.2).

Denetçi bu konuda karşılaştığı tehditlerin önemini değerlendirir; kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmeleri için gerekli önlemleri alıp alamayacağına karar verir. Eğer

kabul edilebilir bir seviyeye düşüremiyorsa denetim teklifini reddeder (BDEK, prg 210.3,210.4).

Müşterinin Dürüstlüğü

Denetim şirketinin, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü veya devam ettirilmesine karar vermeden önce, müşterinin dürüstlüğünü değerlendirmesi ve müşterinin dürüst olmadığı yönünde herhangi bir kanaate ulaşmamış olması gerekir (KKS1, prg 26/c). Denetçi, müşterinin dürüstlüğü konusunda bilgi edinmek amacıyla daha önceden müşterinin muhasebe veya denetim hizmetlerini sağlayanlarla, bankacılarla, hukuk müşavirleriyle, aynı sektörde faaliyet gösterenlerle veya ilgili üçüncü kişilerle görüşebilir (KKS1, prg A20). Müşterinin dürüstlüğü değerlendirilirken aşağıdaki hususlar araştırılır (KKS1, prg A19):

- *Müşterinin ana ortaklarının, kilit yöneticilerinin ve üst yönetimden sorumlu olanların kimlikleri ve ticari itibarları*
- *İş uygulamaları da dâhil müşteri faaliyetlerinin niteliği*
- *Müşterinin ana ortaklarının, kilit yöneticilerinin ve üst yönetimden sorumlu olanların muhasebe standartlarını yorumlama ve iç kontrol çevresi gibi hususlardaki tutumlarına ilişkin olumsuz bilgiler*
- *Müşterinin, denetim ücretini olabilecek en düşük seviyede tutmaya yönelik ısrarlı tutumu*
- *Çalışma kapsamının uygun olmayan şekilde sınırlandığına dair göstergeler*
- *Müşterinin kara para aklama veya suç teşkil eden diğer faaliyetlerde bulunabileceğine ilişkin göstergeler*
- *Denetim şirketinin seçilmek istenmesinin ve önceki denetim şirketinin yeniden seçilmesinin nedenleri*
- *İlişkili tarafların kimlikleri ve ticari itibarları*

İnsan Kaynakları (KKS1, prg 16/ç)

Denetim şirketi, denetim için gerekli yeterlik ve beceriye sahip ve etik ilkelere bağlı personele sahip olduğu konusunda kendisine makul güvence sağlayacak politika ve prosedürler oluşturmakla yükümlüdür (KKS1, prg 29). Denetim şirketi, etkin işe alma süreç ve prosedürleri sayesinde gerekli beceri ve yeterliliğe sahip kişileri işe alabilir (KKS1, prg A24).

İşe alınma süreci sonrasında personelin sahip olduğu yeterlilik çeşitli yöntemlerle geliştirilir. Bu yöntemlere örnek olarak sürekli mesleki gelişim, mesleki tecrübe kazanılması, çalışanların kendilerinden daha deneyimli personelin nezaretinde görevlerini icra etmeleri, bağımsızlık konusunda gerekli eğitimlerin verilmesi gibi

yöntemler gösterilebilir (KKS1, prg A25). Denetim şirketi, personelinin yeterlik ve kabiliyetlerini geliştirmeleri ve bu gelişimin devamlılığını sağlayabilmeleri için gereksinim duyulan her türlü eğitim ve desteği sağlar (KKS1, prg A26).

Denetim şirketi performans değerlemesi, terfi prosedürleri, ücret ve diğer haklar konusunda hazırlayacağı politika ve prosedürlerde etik ilkelere bağlılığın ve yeterliliğin geliştirilmesinin devamını esas alarak ödüllendirilmelerini temin eder (KKS1, prg A28).

Mesleki yeterlik ve özen ilkesinin gereği olarak, denetçi, yeterli bilgi ve beceriye sahip olduğu hizmetler dışındaki hizmetleri vermez. Aksi halde kişisel çıkar tehdidi ile karşı karşıya kalır (BDEK, prg 210.6). Bu nedenle, yukarıda belirtilen politika ve prosedürlere ek olarak, denetim şirketi insan kaynaklarına ilişkin kalite kontrol politika ve prosedürlerini belirlerken denetim ekiplerinin oluşturulması ve her bir denetim ekibini yönetecek sorumlu denetçinin belirlenmesine ilişkin olarak politika ve prosedürler belirlemekle sorumludur (KKS1, prg 30, 31).

Denetim şirketi, kalite kontrol sistemi gereği, sorumlu denetçinin seçimi, görevlendirilmesi, sorumlulukları ve müşteri işletmeye bildirilmesi ile ilgili politika ve prosedürleri belirlemekle yükümlüdür (KKS1, prg 30).

Denetim şirketi, sorumlu denetçiyi, önceden hazırlanmış olan politika ve prosedürler uyarınca, gerekli beceriye ve yetkiye sahip olacak şekilde belirler (KKS1, prg 30/b). Belirlemiş olduğu sorumlu denetçiyi, müşteri işletmenin üst yönetiminden sorumlu olanlara ve kilit yöneticilerine bildirir (KKS1, prg 30/a).

Denetim ekibini yürütmekle görevli sorumlu denetçiye, denetim şirketi, sorumluluklarını açıkça tanımlayarak bildirir (KKS1, prg 30/c) ve sorumlu denetçinin, sorumluluklarını tam manasıyla gerçekleştirebilmesi ve görevlerini yerine getirirken yeterli zamana sahip olabilmesi amacıyla, sorumlu denetçinin iş yükünü ve müsait olma durumlarına yönelik izleme sistemlerinden oluşan politika ve prosedürler oluşturabilir (KKS1, prg A30).

Kalite kontrol sisteminin gereği olarak insan kaynaklarında, yukarıda izah edilen hususlarda, belirlenip uygulanacak tüm politika ve prosedürlerin temel amacı denetimlerin mesleki standartlara ve tüm yasal mevzuata uygun olarak yürütülmesinin ve denetim raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olarak hazırlanmasının sağlamasıdır (KKS1, prg 29).

Denetimin Yürütülmesi (KKS1, prg 16/d)

Denetimin yürütülmesi için belirlenen politika ve prosedürler, denetimin yürütülmesi, gözetim ve gözden geçirme sorumluluklarını içerecek şekilde, denetimin

planlanması ve yürütülmesine ilişkin tüm aşamaları ele almalıdır. Aynı zamanda politika ve prosedürler istişarelerin yapılmasının gerekli olduğu durumlarda yapılmalarını zorunlu tutar. Ayrıca, denetimin kalite kontrolünün yapılıp yapılmadığının değerlendirilmesini de içerir (AICPA, 2007, s. 6; KKS1, prg 32-47).

Denetimin mesleki standartlara ve yasal mevzuata uygun olarak yürütülmesi ve içinde bulunulan şartlara uygun olarak denetim raporunun hazırlanması için denetçiye makul güvence sağlayacak denetim politika ve prosedürleri üç başlık altında toplanır (KKS1, prg 32):

- **Denetimin Yürütülme Kalitesinin Tutarlılığına İlişkin Politika ve Prosedürler**

Denetim şirketi, denetimin yürütülmesine ilişkin olarak hazırlayacağı politika ve prosedürler sayesinde denetimin kalitesinin tutarlılığının artırılmasını sağlar. Bu politika ve prosedürler denetim sürecinde gerçekleştirilmesi gereken belgelendirmelerin nasıl yapılacağının anlaşılması amacıyla hazırlanan rehber niteliğindedirler[26] (KKS1, prg A32).

- **Denetimin Yönlendirilmesi ve Gözetim Sorumluluklarına İlişkin Politika ve Prosedürler**

Bu konuda hazırlanan politika ve prosedürler, yürütülen denetimin takip edilmesi, denetim ekibi üyelerinin beceri ve yeterlilikleri ile denetimi standart ve mevzuata uygun olarak, hazırlanmış plan dâhilinde gerçekleştirmesi için gerekli zamanlarının olup olmadığının, her bir ekip üyesinin kendisine verilen talimatları anlayıp anlamadığının değerlendirilmesi, denetim sürecinde ortaya çıkan önemli konuların değerlendirilmesi ve daha deneyimli ekip üyelerince değerlendirilecek ve danışılacak konuların belirlenmesi hususlarını içerir (KKS1, prg A34).

- **Denetimin Gözden Geçirilmesine İlişkin Politika ve Prosedürler**

Gözden geçirme şu hususları içerir (KKS1, prg A35):

a) *Denetimin mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin,*
b) *İlave değerlendirme gereken önemli hususların ortaya çıkıp çıkmadığının,*

[26]Bu materyal, denetim ekiplerinin denetim amaçlarının anlaşılması hususunda nasıl bilgilendirileceği, denetimin yönlendirilmesi ve gözetimi, denetim standartlarına uygunluk sağlanması, denetim sürecinde karşılaşılan önemli bulguların ve rapor şeklinin gözden geçirilmesi, denetim çalışmasının, çalışmaya ayrılan zamanın ve gözden geçirme işlemlerinin kapsamına uygun şekilde belgelendirilmesi ve tüm politika ve prosedürlerin güncel tutulmasına yönelik hususları ve benzerlerini içerir (KKS1 prg A32).

c) Uygun istişarelerin yapılıp yapılmadığının, ulaşılan sonuçların belgelendirilip belgelendirilmediğinin ve bu sonuçların gereğinin yapılıp yapılmadığının,
d) Yapılan denetimin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını revize etme ihtiyacının bulunup bulunmadığının,
e) Yapılan çalışmanın ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediğinin ve uygun biçimde belgelendirilip belgelendirilmediğinin,
f) Elde edilen kanıtların raporu desteklemek için yeterli ve uygun olup olmadığının,
g) Denetim prosedürlerinin amaçlarına ulaşıp ulaşmadığının değerlendirilmesini içerir.

Yukarıda anlatılan politika ve prosedürler dışında, denetçinin, denetimin yürütülmesi konusunda hazırlaması gereken diğer politika ve prosedürler: denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmelere ve gerek duyulduğunda yapılacak istişarelere ilişkin politika ve prosedürlerdir (KKS1, prg 34-47).

İzleme (KKS1 prg 16/e)

Denetim şirketi, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuata uygunluğun, kalite kontrol sisteminin elverişli ve etkin şekilde tasarlanıp, işletilip işletilmediğinin ve denetim raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olarak hazırlanacak şekilde kalite kontrol politika ve prosedürlerinin uygulanıp uygulanmadığının değerlendirilmesi amacıyla kalite kontrol sistemlerinin uygunluğunu izlemekle yükümlüdür (KKS1, prg 16/c, 48, A64).

Denetim şirketine makul güvence sağlayacak bir izleme sürecinin oluşturulması aşağıda belirtilen hususların varlığına bağlıdır (KKS1, prg 48):

- Denetim şirketince oluşturulmuş kalite kontrol sisteminin sürekli olarak gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesine,
- Yeterli ve uygun deneyime sahip kişilere izleme sürecinin sorumluluğunun verilmesine,
- Denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin denetimin teftişinde yer almamasına.

Denetim süreci sonunda elde edilen eksikler ve bu eksikleri giderme amacıyla belirlenecek tavsiyeler sorumlu denetçilere ve diğer ilgili personele bildirilir (KKS1, prg 50).

Denetim şirketi yılda en az bir kez kalite kontrol sisteminin izlenmesinin sonuçlarını sorumlu denetçilere, denetim şirketi genel müdürü veya yönetim kuruluna ve bildirilmesi gerekli tüm kişilere bildirir (KKS1, prg 53).

2.5.1.3. Denetçinin Bağımsız Denetim Raporunu Hazırlama ve Teslim Etme Borcu[27]

Borçlunun yerine getirmekle yükümlü olduğu davranışa edim denir. Edim verme, yapma veya yapmama şeklinde ortaya çıkabilir (Oğuzman, Öz, 2010, s. 5). Borçlanılmış olan edimin borçlu tarafından yerine getirilmesine ise ifa denir (Reisoğlu, 2010, s. 278). Borcun sona ermesi, borçlunun sözleşme ile yüklendiği borcu zamanında, tam ve doğru olarak gerçekleştirmesi ile sona erer (Başara,2010, s. 1).

Denetçi, TDS'lere uygun olarak gerçekleştirilmiş denetim faaliyeti sonucunda mevzuatın belirlediği şekil ve esaslara uygun olarak denetim raporu düzenlemekle ve görüş bildirmekle yükümlüdür (TTK, m. 402, 403; BDY, m.30/1). Denetçi, hazırladığı denetim raporunu denetim sözleşmesinde belirtilen tarihte yönetim kuruluna sunar (TTK, m.402; BDY, m.29, 30). Denetim şirketi adına raporu imzalamakla yetkili kişi sorumlu denetçi veya yedeğidir (BDY, m.4/1-r, 28, 29/1-g).

Denetçinin görevini gereği gibi ifa etmiş sayılması için denetçi;

- TDS'lere uygun olarak gerçekleştirilmiş bir bağımsız denetim faaliyeti sonucunda (TTK, m. 397),
- KGK'nın belirlediği şekil ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş denetim raporunu (BDY, m. 30),
- Denetim sözleşmesinde belirlenen tarihte (BDY, m.29/1-ğ),
- Denetlenen şirketin yönetim kuruluna (TTK, m. 402/7) teslim etmelidir.

2.5.1.3.1. Denetim Raporu

BDY m.10 uyarınca denetim raporu:

> *Denetim raporu, denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması*

[27] Bknz Üçüncü Bölüm Bağımsız Denetçinin Bağımsız Denetim Standartlarından Kaynaklanan Yükümlülükleri.

> *amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir.*

TTK madde 402 uyarınca denetim raporu üç ayrı rapordan oluşur. Bunlar:

- Denetlenen işletmenin finansal tablolarına ilişkin denetim raporu (TTK, m.402/1),
- Denetlenen işletmenin yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin denetim raporu (TTK, m.402/2),
- Denetlenen işletmenin riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemine ilişkin denetim raporudur (TTK, m.402/6).[28]

2.5.1.3.1.1. Denetlenen İşletmenin Finansal Tablolarına İlişkin Denetim Raporu

Denetim raporunun açıklık ilkesine uygun olarak, önceki yıllara ait finansal tablolarla karşılaştırmalı olarak hazırlanma zorunluluğu vardır (Doğrusöz, Töralp, Onat,2011, s. 514; TTK, m. 402/1 gerekçesi). TTK m. 402/1 uyarınca denetim raporunda denetçi, denetlenen işletmenin finansal tablolarını geçmiş yıllarla karşılaştırılmalı olarak incelenmelidir. Denetim raporu yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında bilgi verecek nitelikte, basit ve anlaşılır bir dille yazılmalıdır.

Eğer denetim raporunda bir şirketler topluluğu değerlendiriliyorsa, denetim raporunun içerik bölümünde ana şirketin finansal tabloları esas alınır. Öncelikle, şirketin veya şirketler topluluğunun yönetim kurulunun şirketin faaliyet durumunu değerlendirmesi incelenir ve bu konuda bir görüş açıklanır. Bu görüşte, şirketin veya şirketler topluluğunun sürdürülebilirliği ve gelecekteki gelişmesi yönetim kurulunun raporu ve topluluk faaliyet raporunun izin verdiği ölçüde analiz edilir (TTK, m.402/3).

Denetim raporunun esas bölümünde aşağıda belirtilen hususların bulunması zorunlu tutulmuştur:

- Denetlenen işletmenin defter tutma düzeninin, finansal tablolarının ve topluluk finansal tablolarının, kanuna ve esas sözleşmenin finansal raporlama ile ilgili hükümlerine uyumlu olarak hazırlanıp hazırlanmadığı açıkça ifade edilir (TTK, m. 402/4-a).

[28]İlk iki rapor her halükarda düzenlenir ancak üçüncü rapor payları borsada işlem gören şirketler veya eğer böyle bir rapor hazırlanmışsa yapılması zorunludur (TTK m.378, m398, 402).

- Yönetim kurulunun, denetçinin, denetimi gerçekleştirebilmek için, ihtiyaç duyduğu her türlü belgeyi verip vermediği ve talep ettiği açıklamaları yapıp yapmadığı açıklanır (TTK, m.402/4-b).
- Finansal tablolar ile bunların dayanağını oluşturan defterlerin öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı açıklanır (TTK, m.402/5-a).
- Finansal tablolar ile bunların dayanağını oluşturan defterlerin, şirketin mal varlığını, finansal ve kârlılık durumunu dürüst resim ilkesine[29] uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı açıklanır (TTK, m.402/5-b).

2.5.1.3.1.2. Denetlenen İşletmenin Yönetim Kurulunun Faaliyet Raporuna İlişkin Denetim Raporu

TTK m.402/2 uyarınca denetçi, denetlediği işletmenin faaliyet raporunu finansal tablolarla tutarlılık ve gerçeğe uygunluk açısından ayrı bir raporla değerlendirmeye tabi tutacaktır. Denetçinin faaliyet raporunu finansal tablolara ve gerçeğe uygunluk açısından denetlenecek şekilde sınırlanmasının nedeni faaliyet raporunun finansal bilgiler dışında da bilgiler içermesi nedeniyle denetçi tarafından tamamıyla değerlendirilemeyecek nitelikte olmasıdır (Doğrusöz, Töralp, Onat, 2011, s. 514; TTK m. 402/2 gerekçesi). Denetçi bu raporda da şirketler topluluğunu denetliyorsa ana şirketin ve şirketler topluluğunun faaliyet raporunu esas alacaktır (TTK, m.402/3).

2.5.1.3.1.3. Denetlenen İşletmenin Riskin Erken Teşhisi ve Yönetimi Sistemine İlişkin Denetim Raporu

TTK m.402/6'e göre denetlenen işletmenin riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemi denetim sürecinde değerlendirilmişse, denetçinin bu değerlendirmelerini ayrı bir rapor halinde düzenlemesi gerekir.

TTK m.378 uyarınca payları borsada işlem gören şirketlerin yönetim kurulları, risklerin erken teşhisi ve yönetimi amacıyla uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdürler. Payları borsada işlem gören şirketler dışındaki şirketlerde bu komite, komitenin kurulması denetçinin lüzumlu olduğu kanaatine ulaşması ve bu gerekliliği yazılı olarak bildirmesi ile kurulur (TTK, m.378/1).

---

[29] Dürüst resim ilkesi: Anonim şirketlerin finansal tablolarının, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde açıklanmasıdır (TTK m.515).

Riskin erken saptanması ve denetimi komitesinin kurulmasının amacı şirketlerin varlığını, gelişmesini ve devamlılığını tehlike düşürecek risklerin önceden saptanarak, gerekli önlemelerin alınması ve çarelerin uygulanarak, risklerin yönetilmesinin sağlanmasıdır (TTK m. 378/1). Bu komite, denetim komitesi ve iç denetim birimi (TTK, m. 366, 375) yanında oluşturulacak diğer bir iç kontrol mekanizmasıdır (Doğrusöz, Töralp, Onat,2011, s. 498;TTK, m. 378 gerekçesi).

Riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemine ilişkin denetim raporunda denetçi, riskin erken teşhisi ve denetimine dair bir sistemin kurulup kurulmadığını, kurulmuşsa bu sistemin yapısını, uygulamalarını ve söz konusu komitenin her iki ayda bir kendisine gönderdiği raporlar hakkında yaptığı değerlendirmeyi açıklar (TTK, m. 378/2; Altaş, 2012, s. 149)

2.5.1.3.2. Denetim Raporunun Bir Görüş Yazısı ile Açıklanması

Denetçinin, denetimin sonucunu açıkladığı yazıya görüş yazısı denir. Bu yazının içeriğinde denetimin konusu, türü, niteliği, kapsamı ve denetçinin değerlendirmeleri yer alır (TTK, m. 403/1). Denetçi, görüşünü KGK'nın TDS'lerde belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazma yükümündedir (TTK, m.403/2).

Denetçi, denetimin sonucunda ya olumlu görüş verir ya da olumlu görüş dışındaki görüşlerden birini verir (BDS 700, prg 16,17). Olumlu görüş dışındaki görüşler üç başlık altında toplanır: sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınmadır (BDS 705, prg 7-10).

Olumlu Görüş: Denetçinin, TDS'ler ve TTK uyarınca gerçekleştirdiği denetim sonucunda, TMS ve diğer gerekliliklere ilişkin herhangi bir aykırılığa rastlamadığını, elde ettiği yeterli ve uygun denetim kanıtlarına dayanarak denetlenen işletmenin finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ve kârlılığa ilişkin resmi doğru bulduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını ifade ettiği görüş türüdür (TTK, m.403/1; BDS 700, prg 7).

Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş): Denetçinin sınırlı olumlu görüşte bulunabilmesi için aşağıdaki iki şarttan birinin varlığı aranır (BDS 705, prg 7):

- Denetçinin elde ettiği yeterli ve uygun denetim kanıtına dayanarak, finansal tablolarda mevcut olan yanlışlığın önemli fakat yaygın olmadığı kanaatine ulaşması veya

- Denetçinin, bir görüş oluşturması için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiş olması, eğer varsa yanlışlıkların *önemli fakat yaygın olmayacağı* kanaatine varmasıdır.

Yukarıda belirtilen iki şarttan birinin varlığı halinde denetçinin verdiği görüş türüne sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) denir.

Denetçinin Olumsuz Görüş Vermesi: Denetçinin gerçekleştirdiği denetim faaliyeti sonucunda, elde ettiği yeterli ve uygun denetim kanıtına dayanarak, finansal tablolarda bulunan yanlışlığın hem önemli hem de yaygın olduğu kanaatine ulaşması halinde verdiği görüş türüdür (BDS 705, prg 8).

Görüş Vermekten Kaçınma: Denetçi gerçekleştirdiği denetim sonucunda bir görüş oluşturmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemez ve eğer varsa tespit edilmemiş yanlışlıkların *önemli ve yaygın* olabileceği sonucuna ulaşırsa görüş vermekten kaçınır (BDS 705, prg 9).

2.5.1.4. Denetçinin Denetim Çalışma Kâğıtlarını Saklama Borcu[30]

Denetim, finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık bir içermediğine dair makul güvence oluşturmak amacıyla yapılır (BDS 200, prg 11). Denetimde makul güvencenin elde edilebilmesi ve denetim riskinin en düşük seviyeye indirilebilmesi elde edilecek yeterli ve uygun denetim kanıtının varlığına bağlıdır (BDS 200, prg 17). Denetçi elde ettiği bu kanıtlara dayanarak bir görüş oluşturacağı için elde ettiği kanıtlara dayanarak ulaştığı sonuçları açıklayan notlar almalıdır (Güredin, 2008, s. 287).

> *Çalışma kâğıtları bağımsız denetçinin izlediği denetim yollarını, uyguladığı denetim işlemlerini ve testleri, topladığı bilgileri ve incelemeleri ile ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren yazılı kayıtlardır (Güredin,2008, s. 287).*

Denetçinin uymakla yükümlü olduğu etik ilkelerin ve denetimde kalitenin sağlaması yükümünün bir gereği olarak denetimin belgelendirilmesi gerekir. Denetimin temeli, çalışmanın ikinci bölümünde [31] de izah edildiği üzere, denetçinin gerekli yeterlilikte olması ve etik ilkelere bağlı kalarak; TDS'lere uygun hareket etmesi üzerine kuruludur. Denetimin yasa ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespiti ve etkinliğinin artırılması ise denetimin kalite

[30]Bknz 3.4.Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi Yükümlülüğü.
[31]Bknz 2.5.1.2.Denetçinin, Denetimde Kalite ve Güvenirliği Sağlama Borcu.

kontrolünün düzenli olarak yapılmasına bağlıdır. Denetçi ancak bu yükümlülüklerini gerçekleştirdiği takdirde makul güvence verebilir ve denetim riskini en alt düzeye indirebilir.

BDS'ler deneyimli ve denetimle bağlantısı olmayan bir denetçinin anlayabileceği düzeyde ayrıntılı olarak denetimin belgelendirilmesini zorunlu kılar. Bu belgelendirmenin şu hususları taşıması gerekir (AASB, 2013, s. 4):

- Uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarını ve elde edilen denetim kanıtları,
- Denetim süresince gerçekleşmiş önemli olaylar, bunlar hakkında ulaşılan sonuçlar ve bu konular hakkında denetçinin mesleki muhakemesini nasıl uyguladığı.

Denetçinin sorumluluğuyla ilgili olarak ortaya çıkacak uyuşmazlıklarda kullanacağı temel dayanağı denetim çalışma kâğıtları olacaktır. Bu nedenle denetim, mevzuat ve standartlarda belirlendiği şekilde, usulüne uygun olarak belgelendirilmelidir (BDY, m. 19).

Denetçinin denetim çalışma kâğıtlarını saklama süresinin başlangıcı, denetim raporunun tarihinden itibaren başlar. [32] Saklama süresi denetimin niteliğine ve denetlenen işletmenin şartlarına göre değişiklik gösterir (KKS1, prg A60). Genel olarak saklama süresi denetim raporu tarihinden itibaren beş yıldan az olmamaktadır (AU Section 339-Audit Documentation-,prg 32). Ancak Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 35 uyarınca denetçi denetim sürecinde, manyetik alanda hazırladığı çalışmalar da dâhil olmak üzere, denetim çalışmasına ve kalite kontrol sistemine ilişkin tüm belge ve bilgileri 10 yıl süreyle saklama yükümlülüğündedir.[33]

Denetçi, denetim sürecini tamamladıktan sonra, bu süreçte hazırladığı çalışma kâğıtlarını nihai bağımsız denetim dosyasında birleştirmekle yükümlüdür (BDSY, m. 35/3; BDS 230, prg 14). Bu dosyanın oluşturulması için BDS 230 uyarınca belirlenmiş olan süre 60 gündür. KKS1 uyarınca denetçinin bu dosyanın zamanında hazırlanması

[32] Eğer topluluk denetçisinin raporunun tarihi denetim raporundan daha sonraki bir tarihe ait olursa topluluk denetçisi raporunun tarihinden itibaren başlar (KKS 1 prg. A61; BDS 230 prg. A23).

[33]Denetim çalışmalarına ilişkin her türlü belgenin saklanma süresi konusundaki yükümlülük, yine aynı maddeye göre, tek başına denetim yapanlar için de geçerlidir.

için gerekli olan tüm politika ve prosedürleri oluşturma ve uygulama yükümlülüğü bulunur (BDS 230, prg A21).[34]

2.5.1.5. Denetçinin Sır Saklama Borcu

Sır kavramı genel olarak, herkes tarafından bilinmeyen ve üçüncü kişilerce bilinmesinin sır sahibinin onur ve çıkarına zarar verme tehlikesinin oluşmasına neden olan hususlar olarak tanımlanabilir (Topçuoğlu, 2011, s. 178). TTK'ya göre sır, denetleme faaliyeti sırasında öğrenilen tüm bilgilerdir (TTK, m. 404 gerekçesi; Doğrusöz, Töralp, Onat,2011, s. 547).

Denetçi, dürüst ve güvenilir olma yükümlülüğünün bir neticesi olarak denetim sürecinde öğrendiği ticari sırları saklamakla yükümlüdür (Topçuoğlu, 2011, s. 178). Çünkü denetçi denetim esnasında denetledikleri ortaklığın yatırımlarından ürün özeliklerine ve üretim tekniklerine kadar geniş bir alanda ticari sır niteliğinde bilgilere vakıf olur (Köksal, 2008, s. 338).

Dürüstlük, denetçinin mesleki etik kuralları dâhil, her türlü ahlaki kuralla bağlantılıdır. Dürüstlük kavramı özenli, güvenilir, vicdanlı ve sorumluluğunun bilincinde olarak davranmayı ifade eder (TTK, m. 404 gerekçesi, Doğrusöz, Töralp, Onat,2011, s. 547). Türk Medeni Kanunu (TMK) m. 1, 2 ve 3'te düzenlenen dürüst davranma ve iyi niyet kurallarının bir neticesi olarak herkes haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kuralına uygun davranmak ve kendisinden beklenen özeni göstermekle yükümlüdür. Denetçinin sır saklama borcu da bu kavramların bir neticesi olarak karşımıza çıkar.

Denetçinin sır saklama yükümü TTK m 404 ile düzenlenmiştir. Söz konusu madde denetçinin belli bir şekilde davranma yükümünden kaynaklanan yükümlülüğünü düzenlemektedir (TTK, m. 404 gerekçesi; Doğrusöz, Töralp, Onat,2011, s. 547). Bu madde sebebiyle denetçi, mesleki ve iş ilişkileri nedeniyle elde ettiği gizli bilgileri açıklayamaz ve kendisinin veya üçüncü kişilerin çıkarı için kullanamaz. Gizli bilgiler ancak yasal veya mesleki bir hak, yükümlülük veya uygun ve belirli bir yetkinin olması durumunda açıklanabilir (BDY, m. 21/1-ç;BDEK, prg 140.1).

---

[34]Denetim çalışma kâğıtları *"cari ve devamlı dosyalar"* olmak üzere iki temel dosyada birleştirilir. Devamlı dosyalar, işletmenin genel durumunu ve gelişimini izlemeye yardımcı olmak amacıyla hazırlanan bilgilerin saklandığı dosyalardır. Şirket ana sözleşmesi, hesap planı, önemli sözleşmeler, organizasyon şeması gibi bilgiler bulunur. Devamlı dosyalar ise denetçinin gerçekleştirdiği denetime ilişkin bilgileri içeren dosyalardır. Cari dosyalar, denetim kanıtları, denetçinin notlarını ve değerlendirmelerini içeren bilgiler barındırırlar. (Güredin;2008; s. 289-303)

Denetçinin sırrın açıklanmasından sorumlu olması için bir menfaat elde edip etmemesi önemli değildir (TTK, m. 404 gerekçesi; Doğrusöz, Töralp, Onat,2011, s. 548). Denetçinin tüm ilişkilerinde sır saklama prensibine uygun olarak hareket etmesi gerekir. Denetçi, yakın bir iş arkadaşı, aile yakını veya bir akrabasına yanlışlıkla vereceği bir bilgi verme ihtimaline karşı dikkatli davranma yükümündedir (BDEK, prg. 140.2). Çünkü herhangi bir sırrın açıklanmasında yararı olan kişiler söz konusu sırrı kullanarak bir menfaat elde edebilirler (Köksal, 2008, s. 339).

Sır saklamakla yükümlü olanlar denetçi, yardımcıları ve denetlemenin yapılmasına yardımcı olan temsilcilerdir. Kasten veya ihmaliyle sır saklama yükümünü ihlal eden kişiler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirkete karşı sorumludurlar (TTK m. 404/1). Diğer bir ifadeyle, sır saklama yükümü, bizzat denetimi gerçekleştiren denetim ekibindeki denetçileri, denetçiler arasındaki eş güdümü sağlayan kişileri ve denetim şirketinin yönetim kurulu üyelerini ve çalışanlarını kapsar (TTK, m. 404/1,3; TTK, m. 404 gerekçesi; Doğrusöz, Töralp, Onat,2011, s. 547,548; BDY, m. 27/3). Sır saklama yükümünü ihlal ederek zarara sebep olan birden fazla kişi söz konusuysa bu kişiler arasındaki sorumluluk müteselsil olacaktır (TTK, m. 404/1). Bu nedenle denetim kuruluşu, en az yılda bir kez, denetçiler ve denetime katılan herkesten sır saklama yükümünün bir neticesi olarak sır saklamayla ilgili politika ve süreçlere uygun davrandıklarına dair yazılı taahhüt alır (BDY, m. 21/2).

Denetçinin sır saklama yükümünün sözleşme ile kaldırılması veya daraltılması mümkün değildir (TTK, m. 404/4). Denetçinin TTK m. 404'ten doğan sorumluğu için zamanaşımı rapor tarihinde itibaren 5 yıldır. Fakat söz konusu fiil Türk Ceza Kanunu'na (TCK) göre daha uzun bir dava zamanaşımına tabi ise TCK'da belirlenmiş dava zamanaşımı süresine tabi olur (TTK, m. 404/5).

Gizli bilginin açıklanmasının sır saklama yükümünün ihlali olarak değerlendirilmeyeceği durumlar aşağıda verilmiştir (BDEK, prg 140.7):

a) Mevzuatın denetçinin açıklama yapmasına izin vermesi veya sır sahibince açıklama yapma konusunda yetkilendirilmesi,
b) Denetçinin açıklama yapmasının mevzuatça zorunlu tutulması. Örneğin, mevzuat ihlallerinin ilgili kamu yetkililerine bildirilmesi veya yasal takip süreçlerinde kanıt oluşturması gösterilebilir.

c) Bilginin açıklanmasının bir görev veya hak olması, sır saklama yükümünü ortadan kaldıran bir diğer nedendir. Bu sebebe dayanarak yapılacak açıklamalar aşağıdaki amaçlarla yapılabilir:

- Kalite inceleme sürecine uygunluk sağlanması amacıyla herhangi bir üye kuruluş veya meslek örgütüne açıklanması,
- Herhangi bir üye kuruluş veya düzenleyici kurumun gerçekleştirdiği sorgulamaya veya araştırmaya cevap verilmesi amacıyla bilginin açıklanması
- Yasal takibe alınmış denetçinin kendi mesleki menfaatlerini korumak veya
- Teknik standartlar veya etik hükümlere uygunluk sağlamak amacıyla bilginin açıklanması sır saklama yükümünün ihlali olmayacaktır.

2.5.2. Denetlenen İşletmenin Borçları

Bağımsız denetim sözleşmesinde denetlenen işletmenin borçları üç başlık altında toplanır:

- Denetlenen işletmenin finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tüm bilgi ve belgeleri denetçiye teslim etme borcu,
- Denetlenen işletmenin bağımsız denetim raporunu teslim alma borcu,
- Denetlenen işletmenin denetçiye ücret ödeme borcudur.

2.5.2.1. Finansal Tabloların Hazırlanmasında Kullanılan Bilgi ve Belgelerin Denetçiye Teslim Edilmesi Borcu

Denetçi makul güvenceye ulaşmak için denetim riskini mümkün olan en düşük seviyeye indirmelidir. Bu ancak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi ile mümkün olur (BDS 200, prg 17). Bu nedenledir ki denetlenen işletmenin yönetim kurulu, şirket defterlerini, yazışmalarını, belgelerini, varlıklarını, borçlarını, kasasını, kıymetli evrakını ve envanterini denetçinin inceleyebilmesi için gerekli olan her türlü imkânı sunmakla yükümlüdür (TTK, m. 401). Yönetim kurulu söz konusu bilgileri gerektiği şekilde ve içerikte eksiksiz ve zamanında sunmakla yükümlüdür (TTK, m. 401 gerekçesi; Doğrusöz, Töralp, Onat,2011). Yönetim kurulu üyeleri, kanundan doğan görevlerini yerine getirmemeleri durumunda, kusurlarının bulunmadığını ispatlamadıkça ortaya çıkan zarardan sorumlu olurlar (TTK, m. 553/1).

BDS 210 prg. 6/b, denetim sözleşmesinde denetlenen işletme yönetiminin, denetimin gerçekleşmesi için her türlü bilgi ve belgeyi sunma yükümlülüğünü anladığına ve kabul ettiğine dair yazılı beyanının bulunmasını zorunlu kılar. Denetimin gerçekleştirebilmesi işletme yönetiminin söz konusu paragrafta belirtilen sorumluluklarını anladığı ön şartına bağlıdır (BDS 210, prg A11).

Denetçi, talep ettiği bilgi ve belgeleri vermeyerek yönetimin denetimin kapsamını sınırladığı ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği kanaatine ulaşırsa öncelikle söz konusu sınırlamanın kaldırılmasını talep eder (BDS 705, prg 11). Denetlenen işletme yönetimi denetçinin talebine rağmen sınırlamayı kaldırmayacak olursa; denetçi, konuyu üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir ve uygulayabileceği alternatif denetim prosedürlerinin olup olmadığına karar verir (BDS 705, prg 12).

Denetçi uygun ve yeterli denetim kanıtı elde edemeyecek olursa aşağıdaki kararlardan birini verir (BDS 705, prg 13):

a) Eğer denetçi tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar için önemli ancak *yaygın olmayacağı* kanaatine ulaşırsa sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verir (BDS 705, prg 13/a).
b) Eğer denetçi tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar için önemli ve *yaygın olduğu* kanaatine ulaşır ve sınırlı olumlu görüşün durumun ciddiyetinin anlaşılmasında yetersiz kalacağı sonucuna ulaşırsa şartlara göre iki farklı alternatif davranıştan birini seçer (BDS 705, prg 13/b):
    i. Eğer mevzuat izin veriyor ve uygulanabilir ise denetimden çekilir[35] (BDS 705, prg 13/b-i).
    ii. Eğer denetçinin denetimden çekilmesi mümkün veya uygulanabilir değilse finansal tablolar hakkında görüş vermekten kaçınır (BDS 705, prg 13/b-ii).

Uygulanabilirlik denetimin safhasına veya mevzuata göre belirlenir (BDS 705, prg A13, A14). Eğer denetim büyük ölçüde tamamlanmışsa denetçi denetimden çekilme kararı almak yerine denetimi tamamlayıp; görüş vermekten kaçınmanın dayanağı olan kapsam sınırlamasını açıklamaya karar verebilir (BDS 705, prg A13).

[35] TTK m.399/8 uyarınca bağımsız denetçinin, denetimin şirketçe sınırlandırılması nedeniyle bağımsız denetim sözleşmesini feshetme hakkı yoktur.

TTK m. 399/8 incelendiğinde denetçinin haklı bir sebebin varlığı veya kendisine karşı görevden alınma davası açılması durumunda sözleşmeyi feshedip; denetimden çekilebileceği belirtilmiştir. Fakat denetlemenin şirketçe sınırlanmasının haklı sebep olarak kabul edilmediği açıkça ifade edilmiştir.[36] Dolayısıyla denetçi TTK'ya göre bir denetim gerçekleştiriyorsa denetimden çekilemez ve fakat denetlenen işletmenin denetime önemli kısıtlamalar getirmesi ve belirli bir kanaate ulaşmasına imkân vermeyecek belirsizlikler olması durumunda, finansal tabloların önemli hata ve yanlışlık içerdiğini ispatlayacak delili olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınır. Görüş vermekten kaçınma olumsuz görüşün neticelerini doğurur (TTK m. 403/4 gerekçesi).

Eğer mevzuatça denetçinin denetimden çekilmesi yasaklanmışsa denetçi raporuna diğer hususlar paragrafını ekleyecektir (BDS 705, prg A14).

2.5.2.2. Bağımsız Denetim Raporunu Teslim Alma Borcu

Denetçi, denetim süreci sonunda hazırladığı denetim raporunu denetlenen işletmenin yönetim kuruluna, denetim sözleşmesinde belirlenmiş olan tarihte, teslim etmekle yükümlüdür (TTK, m. 402/7, BDY, m.29/1-ğ). Denetçi kanun ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirdiği denetim sonucunda hazırladığı denetim raporunu denetlenen işletme yönetim kuruluna ifa etmekle borcundan kurutulacaktır.

Borçlunun borcun konusu olan edimi alacaklıya karşı yerine getirerek borcundan kurtulmasına ifa denir. İfa ile borçlu borcundan kurtulur; alacaklı ise alacağına kavuşmuş olur. Böylece borç ilişkisi ortadan kalkar. İfanın gereği gibi gerçekleşebilmesi sadece borçluya bağlı değildir. İfanın bir diğer koşulu da alacaklının da ifayı kabul etmesi veya ifa fiiline katılmasıdır. Aksi halde borçlu borcunu ifa edemez (Reisoğlu, 2010,s. 278, 283, 284, 322, 323).

TBK m. 106 uyarınca alacaklı gereği gibi kendisine teklif edilen ifayı haklı bir sebep olmadan reddederse temerrüde düşmüş olur. Alacaklı temerrüde düşerse borçlu, hasar ve giderleri alacaklıya ait olmak üzere, teslim edeceği şeyi teslim etmekle borcundan kurtulur. Tevdi yerini ifa yeri hâkimi belirler. Ancak ticari malların bir

[36] SPK denetimine tabi olan kurumların bağımsız denetiminde denetimin kısıtlanması nedeniyle denetimden çekilip sözleşmeyi sonlandırmaları mümkündür (Sermaye Piyasasından Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Üçüncü Kısım, İkinci Bölüm,m.8). Eski Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik (EBBDY)'de, Dördüncü Bölüm m. 24'te de aynı imkân sağlanmıştır; ancak Yeni Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik'e (YBBDY) göre bağımsız denetçinin bağımsız denetimden çekilmesi mümkün değildir.

hâkim kararı olmadan bir ardiyeye teslim edilmesi mümkündür (TBK, m. 107). Ticari eşya, her iki taraf için ticari nitelik taşıyan sözleşmelerin konusunu oluşturan taşınır mallara denir (Üçer, 2006, s. 237).

Bakanlar Kurulu'nun 2014/7149 sayı kararına göre şirketler bağımsız denetime tabi tutulmuştur. TTK m.16 uyarınca ticaret şirketleri tacir sayılırlar.

Bağımsız denetim sözleşmesi isimli bir hizmet sözleşmesidir (Köksal, 2008, s. 100). Bir hizmet sözleşmesi ticari bir işletme için yapılmışsa TTK m. 3 uyarınca ticari bir işlem niteliğindedir (Ayhan, 2013, s. 297).

TTK m.3'e göre:

> *"Bu kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerlerdendir."*

BDK ise BDY m. 4/ç uyarınca sermaye şirketi olarak kurulmasının esas olması nedeniyle TTK m.16 uyarınca tacir sıfatını taşıyacaklardır. Şu an yürürlükte olan düzenlemelere göre (Bakanlar Kurulu 2012/4213 Sayılı Kararı ve 2014/7149 Sayılı Kararı) denetime tabi olan işletmeler TTK'da tanımlanmış olan sermaye şirketleridir. TTK m. 19 uyarınca bir tacirin borçlarının ticari olması asıldır ve taraflardan yalnız biri için bile ticari iş niteliğinde olan sözleşmeler, kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, diğeri için de ticari iş sayılır. Sonuç olarak denetim sözleşmesi BDK veya bağımsız denetçi ile denetlenen işletme arasında yapılırsa her iki taraf için de ticari nitelik taşıyan sözleşme niteliğindedir ve hâkim kararı olmadan bir ardiyeye teslim edilebilir (TBK, m.107).

Alacaklının temerrüdü durumunda tevdi edilecek eşyanın niteliğine göre banka, mahkeme veznesi, noter, depo veya yediemin tevdi yeri olarak belirlenebilir (Üçer, 2006, s. 237). Ancak niteliği itibarıyla denetim raporunun noter veya mahkeme veznesine tevdii daha uygun olacaktır (Köksal, 2008, s. 379).

BDK'nın mantık ve zaruretin bir gereği ve dürüstlük kuralının bir zorunluluğu olarak bağımsız denetim raporunu tevdi ettiğini denetlenen işletmeye bildirmesi gerekir. Alacaklı tevdiden ve tevdi yerinden haberdar edilmedikçe borcundan kurtulamaz (Üçer, 2006, s. 234, 235).

2.5.2.3. Denetlenen İşletmenin Ücret Ödeme Borcu

Bağımsız denetim sözleşmesi tam iki tarafa borç yükleyen sözleşme niteliği taşır (Topçuoğlu, 2001, s. 61; Köksal, 2008, s. 262-375). Denetçinin kanun ve düzenlemelere

uygun olarak gerçekleştireceği denetimin faaliyetinin karşılığı olarak ücret talep etme hakkı bulunur (BDEK, prg 240.1). BDY m.29/1-f uyarınca denetim sözleşmesinin denetim ekibinde yer alan denetçilerin, yedekleri de dâhil olmak üzere isim ve unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam denetim ücretini içermesi zorunludur. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşlarının sermaye şirketi olarak kurulmaları zorunludur (BDY, m.4/1-ç, 13/1-a). Ticaret şirketleri tüzel kişi tacir kabul edilirler (TTK, m.16) ve tacir olmanın bir gereği olarak TTK m. 20 uyarıca ücret talep edebilirler.

Denetim sözleşmesinde belirlenecek ücretin denetim giderlerini karşılayacak düzeyde olması ve şarta bağlanmamış olması gerekir (BDY, m. 22/3-c; BDEK, prg 240.1). KGK belirlenen ücret tarifesine uyulmaması BDK ve denetçilerin uyarı cezası ile cezalandırılmalarına neden olur (BDY, m.40/1-k).

Ücret, bağımsız denetim sözleşmesinin önemli bir unsurudur çünkü denetçinin bağımsızlığı ve denetimin kalitesi üzerinde doğrudan etkili olan bir unsurdur (BDY, m 22/3-b; BDEK, prg 290.220, 290.222, 223; KKS1, prg 1,16, 20-25). Belirlenecek ücretin bu nedenle mesleki yeterlilik ve özen ilkesine yönelik herhangi bir kişisel çıkar tehdidi oluşturmayacak düzeyde olması beklenir (BDEK, prg 240.1).

Denetim şirketinin talep ettiği ücretin, elde ettiği toplam gelirler içindeki göreli büyüklüğü, denetçinin üzerinde kişisel çıkar veya yıldırma tehdidine neden olabilir. Bu nedenle denetçinin elde ettiği gelirinin önemli bir bölümünün belirli bir müşteriden elde edilmiyor olması gerekir. Böyle bir tehdidin varlığı doğrudan denetçinin bağımsızlığı üzerinde etkili olur (BDEK, prg 290.220).

Denetim ücretinin bağımsız denetim raporu yayınlanmadan önce ödenmesi ve her hangi bir şarta bağlanmamış olması gerekir (BDEK, prg 290.223; BDY, m. 29/2). Denetim ücretinin uzun zamandan beri ödenmiyor olması veya denetim ücretinin şarta bağlanmış olması denetçinin bağımsızlığını zedeleyen veya ortadan kaldıran durumlardandır (BDY, m.22/3-b,c; BDEK, prg 290.223-290.225).

TTK m. 399/7 uyarınca mahkeme tarafından atanan denetçilerin ücretleri, emsalleri dikkate alınarak mahkemece belirlenecektir. Mahkemenin bu kararlarına karşı üç iş günü içinde itiraz edilebilir.

BDY m.11/1, denetim yapma yetkisini KGK'nın yetkilendirdiği denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarına vermiştir. BDY m. 11/3'te ise KAYİK'lerin ve KGK tarafından denetimi bağımsız denetim kurumunca yapılması belirlenen işletmeler

dışında kalan işletmelerin denetiminin denetçiler veya bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacağı belirlenmiştir.

Bağımsız denetim kuruluşlarının BDY m. 13/1-a uyarınca sermaye şirketi olarak kurulmaları gerekir. Dolayısıyla BDK'lar tacir olmanın hükümlerine tabi olacaklardır (TTK, m.16). Oysa BDY m. 18 bağımsız denetim resmi sicil bilgilerinin neler olduğu belirlenirken 2-b bendinde sicile kaydedilecek bağımsız denetçilerin "*varsa*" ticaret unvanı ve ticaret sicil numarasının sicile kaydedileceği belirtilmektedir. Diğer bir ifadeyle BDK'lar tacir olacaklardır fakat bağımsız denetçilerin tacir olmamaları da mümkündür. 2014/7149 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi tutulmuştur. Dolayısıyla bağımsız denetim sözleşmesinin karşı tarafı olan denetlenen işletme TTK madde 16'nın şartları gerçekleşeceği için tacir olacaktır.

TBK m. 138'e göre sözleşmenin şartlarında, sözleşmenin akdedilmesinden sonra ortaya çıkabilecek değişikler nedeniyle taraflardan biri için sözleşmenin katlanılmaz bir hal alması mümkündür. Aynı maddeye göre böyle durumlarda mağdur olan taraf, hâkimden sözleşmenin şartlarının aşırı güçleşmesi nedeniyle yeni koşullara uyarlanmasını talep edebilir. Fakat Yargıtay, "davacının tacir olması nedeniyle basiretli bir tacir gibi davranma yükümünün bulunması" sebebiyle sözleşmenin uyarlanması şartlarından olan öngörülmezliğin bulunmadığı yönünde kararlar vermiştir (Doğan, 2014, s. 21). Bu nedenle ücret ve diğer tüm diğer sözleşme şartlarında BDK ve tacir sıfatını haiz bağımsız denetçiler ile denetlenen işletmenin dikkatli davranarak mümkün olduğunca tüm detayları anlaşma metninde düzenlemeleri yararlarına olacaktır.

2.6. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Sona Erme Nedenleri

Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erme nedenleri TTK ve BDY yönetmeliği incelendiğinde temel olarak 4 başlık altında toplanabilir. Bunlar:

- Sözleşme süresinin sona ermesi,
- Denetlenen ortaklığın denetçiyi görevden alması,
- Bağımsız denetçinin sözleşmeyi feshetmesi,
- Bağımsız denetim kuruluşunun denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin askıya alınması, iptali veya durdurulmasıdır.

Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Süresinin Sona Ermesi

Bağımsız denetçi TTK m.399/1 uyarınca *"her faaliyet dönemi için ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden"* seçilir. Bu madde gereğince denetçinin seçiminin her faaliyet yılı için yenilenmesi ve her faaliyet yılı içinde gelecek faaliyet döneminin denetçisinin seçilmesi zorunludur. Denetçinin seçim zamanıyla ilgili TTK hükmü emredicidir (TTK, m 399/1 ve gerekçesi; Doğrusöz, Töralp, Onat,2011).

BDY m 29/3, denetim sözleşmesinin, denetçi veya denetim kuruluşunun seçildiği hesap dönemi için yapılacağını hükme bağlanmıştır. Ayrıca BDY m.29/1-ğ uyarıca denetim sözleşmesinde denetimin başlangıç ve bitiş tarihleriyle denetim raporunun teslim tarihi belirtilir.

Yukarıda belirtilen nedenlerle denetim sözleşmesi, sözleşmede belirtilen denetimin tamamlanma tarihinin gelmesi ve denetim raporunun sözleşmede belirtilen tarihte yönetim kuruluna teslim edilmesi ile sona erer. Bir sonraki faaliyet dönemi için seçilen denetçi ile yönetim kurulu yeniden bağımsız denetim sözleşmesini akdeder.

TTK m. 400/2 uyarınca denetçinin on yıl içinde toplam yedi faaliyet dönemi için seçilmesi mümkündür. TTK m.399 ve BDY m 29/3 uyarınca denetçi her faaliyet dönemi için seçilir ve her seçimden sonra bağımsız denetim sözleşmesi yenilenir. Yoksa yedi yıllık bir süre için denetim sözleşmesinin yapılması mümkün değildir.

Denetlenen Ortaklığın Denetçiyi Görevden Alması

TTK, denetlenen ortaklığın, denetim sözleşmesini feshedememesi ilkesini kabul etmiştir. Böylece yönetim kurulunun, bağımsız denetçiyi istememesi nedeniyle sözleşmesini feshetmesinin önüne geçilmiş ve denetçinin bağımsızlığı korunmuştur. Bu ilkenin istisnası ise TTK m.399'da düzenlenmiştir. TTK m. 399/2'ye göre denetçi ancak TTK m. 399/4'te belirtilen şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa görevden alınabilir (BDY, m.29/4). Önce denetçinin azledilip; sonra yerine yenisi atanamaz (TTK, m.399/2 gerekçesi; Doğrusöz, Töralp, Onat, 2011).

TTK m.399/4 uyarınca denetçinin görevden alınması ancak mahkeme kararı ile gerçekleşebilir. Söz konusu davanın açılabilmesi için seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin varlığı aranır. Haklı sebebin ne olduğu kanunda açıklanmamıştır fakat maddenin gerekçesinde denetçinin mesleki yetersizliği, itibar kaybı, çalışma tarzı, bilgi sızdırması ve tarafsızlığını yitirmesi gibi sebepler haklı sebep olarak gösterilmiştir.

Bağımsız denetçinin haklı sebeple azli için şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi yetkili ve görevlidir. Davayı açmaya yetkili olanlar ise

denetlenen ortaklığın yönetim kurulu ve azınlıktır [37] (TTK, m.399/4). Denetçinin görevden alınması davası denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilanından itibaren üç hafta içinde açılabilir. Azınlığın bu davayı açabilmesi için denetçinin seçiminin yapıldığı genel kurul toplantısının tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri pay sahipliği sıfatını taşıyor olması, genel kurula katılmış, denetçinin seçimine karşı oy vermiş ve karşı oyunu tutanağa geçirtmiş olması gerekir (TTK, m.399/5).

TTK m. 399/5'te mahkemeye başvurma yetkisine sahip olanlar sınırlı sayı ilkesine göre belirlenmiştir. Esas sözleşme ile bu davayı açmaya başka kişiler yetkili kılınamaz veya azınlığın yüzdelik değerleri yükseltilemez (TTK, m. 399 gerekçesi Doğrusöz, Töralp, Onat, 2011).

BDK veya denetçi TTK m.399 uyarınca görevden alma işlemlerinin başlatılmasından itibaren en geç 10 gün içinde durumu KGK'ya bildirir (BDY, m.34/1-c).

Mahkeme yönetim kurulu veya azınlığın başvurması üzerine, ilgileri ve denetçiyi dinleyerek karar verir. Mahkeme haklı bir sebebin, özellikle denetçinin taraflılığına ilişkin bir kuşkunun varlığı halinde yeni bir denetçi atayabilir (TTK, m. 399/4). Mahkemenin denetçinin görevden alınması ile ilgili kararı yenisinin atanmasıyla eş zamanlı olmalıdır (TTK, m. 399 gerekçesi; Doğrusöz, Töralp, Onat, 2011).

Bağımsız Denetçinin Sözleşmeyi Feshetmesi

TTK m. 399/8 ile denetçinin sözleşmeyi feshetme nedenlerini sınırlamıştır. Denetçi ancak iki sebepten birinin varlığı halinde sözleşmeyi feshedebilir. Bunlar (BDY, m.29/4):

- Haklı bir sebebin varlığı veya
- Denetçi hakkında görevden alınma davasının açılmış olmasıdır.

Maddenin gerekçesinde haklı sebep olarak denetçinin çalışma şartlarının müsait olmaması, ücret ve giderlerinin zamanında ödenmemesi, denetçinin görevini yerine getirmesinin engellenmesi gibi nedenler sayılmıştır. Bununla beraber TTK m. 399/8, "*denetçi ile denetlenen ortaklık arasında görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları, denetlemenin şirketçe sınırlandırılması veya görüş yazısı vermekten*

[37] Azınlık: halka açık olmayan ortaklıklarda sermayenin %10'una, halka açık ortaklıklarda ise çıkarılmış sermayenin %5'ine sahip olan pay sahipleridir.

kaçınmanın" haklı nedenle sözleşmenin feshi sebebi olarak sayılamayacağını kabul eder.

Denetçi sözleşmeyi yazılı ve gerekçeli olarak fesheder (TTK, m. 399/8). Denetçinin feshi ihbarının üzerine yönetim kurulu geçici bir denetçi seçer ve seçtiği denetçiyi genel kurulun bilgisine ve onayına sunar (TTK, m. 399/8). Yönetim kurulunun denetçiyi derhal seçmemiş olması nedeniyle bir zarar meydana gelecek olursa yönetim kurulunun sorumluluğu ortaya çıkar. Yönetim kurulunun m.399/9'daki sorumluluğu gereğince denetimde boşluğa yer vermemesi gerekir (TTK, m.399/9 gerekçesi).

Denetçi, sözleşmeyi feshetmesi durumunda, fesih tarihine kadar elde ettiği bulguları mevzuatça belirlenmiş olan denetim raporunun şekli ve içeriğine uygun olarak hazırlanmış bir raporla genel kurula sunar (TTK, m. 399/8; BDY, m.37/1-ç). BDK veya denetçi TTK m.399 uyarınca fesih işlemlerinin başlatılmasından itibaren en geç 10 gün içinde durumu KGK bildirir (BDY, m.34/1-c).

Denetçinin Denetim Faaliyetinde Bulunma Yetkisinin İptali, Askıya Alınması veya Durdurulması

BDY incelendiğinde BDK veya denetçinin, denetim sözleşmesi yapmasını engelleyen veya hali hazırda akdedilmiş bağımsız denetim sözleşmelerine dayanarak yürüttüğü denetimlere devam edebilmesini engelleyen üç farklı durumdan bahsedildiği görülür. Bunlar:

- BDK veya denetçinin faaliyet izninin askıya alınması,
- BDK veya denetçinin faaliyet izninin iptali,
- BDK veya denetçinin faaliyet izninin durdurulmasıdır.

KGK, BDK'lar ve denetçiler hakkında yaptığı incelemeler sonucunda, TTK'ya, 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye (KHK) ve KGK'nın düzenlemelerine aykırı hareket ettiklerini tespit ettiği denetçi ve BDK'ların, aykırılıkların niteliklerine göre, faaliyet izinlerini askıya alır veya iptal eder [38](BDY, m. 39/1-b, c).

Hakkında *faaliyet izninin askıya alınması kararı verilmiş* olan BDK veya denetçi bu süre içinde sözleşme yapamaz. Hakkında *faaliyet izninin iptali kararı verilmiş* olan BDK veya denetçi ise iptal kararı sonrasında yeni bir sözleşme yapamaz. KGK, gerek duyarsa, hakkında faaliyetin askıya alınması veya iptali kararı verdiği BDK veya

[38] Bknz. 4.3.4.2. Faaliyet İzninin Askıya Alınması, 4.3.4.3 Faaliyet İzninin İptali

denetçinin devam eden denetim işlerinin tamamlanmasıyla sınırlı olarak faaliyetlerinin devamına karar verebilir (BDY, m. 43/8).

KGK aşağıda belirtilen durumlardan birinin varlığı halinde BDK veya denetçinin faaliyetlerini durdurabilir (BDY, m.43/9):

> a) *Türk Medeni Kanunu uyarınca gaiplik, temyiz kudretinin yitirilmesi, kısıtlılık ve benzeri haller ile denetçinin fiil ehliyetini yitirmesi veya denetim kuruluşunun faaliyetinin fiilen veya kayden sona ermesi veya hakkında mahkeme tarafından bir tedbir kararı verilmiş olması sonucu, denetim faaliyetinin yürütülmesinin sonradan imkânsız hale gelmesi.*
> b) *Yıllık inceleme planı çerçevesinde veya ihbar ve şikayetler ve diğer kurumlardan gelen bildirimlerle ilgili olarak yapılan ilk değerlendirmeler sonucunda, faaliyet izninin askıya alınmasını veya iptal edilmesini gerektiren durum nedeniyle, denetim kuruluşunun veya denetçinin faaliyete devam etmesinin telafisi zor ve imkansız zararlara yol açacağı ihtimalinin bulunması.*

Eğer denetçi hakkında faaliyet izninin askıya alınması veya iptali kararı verilmiş ve aynı zamanda da KGK devam eden denetimlerini sürdürmesi yönünde bir karar almamışsa, denetçi denetime devam edemez. Denetçi hakkında durdurma kararı verilmiş olması durumunda da süregelen denetimlere devam edilebilmesi mümkün değildir (BDY m. 43/8, 9). Bu durumlardan birinin varlığı halinde TTK m.399/6 uyarınca yönetim kurulu, her bir yönetim kurulu üyesi veya herhangi bir pay sahibi asliye ticaret mahkemesinden yeni bir denetçi atanması isteyebilir.

TTK M.399/6 hükmü uyarınca, seçilen denetçinin görevi ret veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de TTK m. 399/4 uyarınca yeni denetçi mahkemece atanacaktır.

2.7. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması (BDS 210)

BDS 210'nun temel olarak iki amacı mevcuttur. Bunlar (BDS 210, prg 3):

- Denetimin ön koşullarının varlığının tespit edilmesi ve
- Denetçi ile denetlenen işletmenin yönetim veya üst yönetiminin denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaştıklarının tespit edilmesidir.

BDS 210'nun belirlemiş olduğu bu temel iki amacın gerçekleştirilebilmesi için denetçinin üzerine düşen yükümlülükler toplam beş başlık altında toplanabilir. Bunlar:

- Denetçinin, denetim sözleşmesinin ön koşullarının varlığının tespiti,
- Denetçinin, kanun ve diğer düzenlemelerin gerektirdiği ilave finansal raporlama standartlarını dikkate alma yükümlülüğü,
- Kanun ve diğer düzenlemelerce BDS'lerde belirlenmiş rapordan farklı bir denetim raporunun belirlendiği durumlarda denetçinin yükümlülüğü,
- Denetim sözleşmesinin asgari şartlarının yazılı olarak kayıt altına alınması yükümlülüğü,
- Denetim sözleşmesinin şartlarında değişiklik taleplerinin kabulünde denetçinin üzerine düşen yükümlülüklerdir.

2.7.1. Denetçinin, Denetim Sözleşmenin Ön Koşullarının Varlığını Tespit Yükümlülüğü

Denetçi denetim sözleşmesini kabul etmeden önce üç temel ön şartın varlığını araştırır. Bu şartlardan herhangi birinin olmaması durumunda kural olarak denetim sözleşmesini reddeder. Denetçinin varlığını araştırması gereken üç temel ön şart şunlardır (BDS 210, prg 6-8):

- Denetim sözleşmesinde, bağımsız denetimi kısıtlayacak herhangi bir şartın bulunmaması,
- Denetçinin işletme yönetiminin finansal tabloların hazırlanmasında kullandığı finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir bir finansal çerçeve olduğuna karar vermesi,
- Denetlenen işletme yönetiminin denetim konusundaki sorumluluklarını anladığına ve kabul ettiğine dair uzlaşma beyanını vermesidir.

Denetim sözleşmesinin kurulabilmesi için gerekli olan ön şartların mevcut olmaması durumunda denetçi yönetimle görüşerek bu eksiklikleri giderme yoluna gider. Ancak eksiklikler işletme yönetimince giderilmeyecek olursa, kanun ve düzenlemeler aksini zorunlu kılmadıkça, denetçi denetim sözleşmesini reddeder (BDS 210, prg 6-8).

Denetim Sözleşmesinde Bağımsız Denetimi Kısıtlayacak Herhangi Bir Şartın Bulunmaması

Denetçi kendisine sunulan denetim anlaşmasında öncelikle bağımsız denetimi kısıtlayacak herhangi bir şartın olup olmadığını araştırır. Eğer yaptığı inceleme sonucunda denetçi denetim sözleşmesinin şartlarında yapacağı denetim çalışmalarını sınırlayan bir ifade tespit ederse ve bu sınırlandırma nedeniyle finansal tablolar hakkında görüş vermekten kaçınmak zorunda kalacağı kanaatine ulaşırsa, kanun veya diğer düzenlemelerce aksi zorunlu kılınmadıkça, denetim sözleşmesini reddeder (BDS 210, prg 7).

BDS 210 paragraf 7'de belirmiş olan durum, bağımsız denetimin en temel özelliklerinden biridir. Eğer denetçinin denetim sürecinde yapacağı çalışmalara herhangi bir sınırlandırma getiriliyorsa söz konusu işlem bağımsız denetim olmayacaktır. Bu husus aynı zamanda paragraf 6/b-iii ile doğrudan bağlantılıdır. BDS 210 6/b yönetimin bağımsız denetim ile ilgili sorumluluklarını anladığına ve kabul ettiğine dair bir beyan vermesini zorunlu tutar. Paragraf 6/b işletme yönetiminin üç temel sorumluluğundan bahseder. Bu paragrafta bahsedilen üçüncü ve son sorumluluk yönetimin denetimi kısıtlayacak herhangi bir davranışta bulunmama sorumluluğudur. Yönetim hem sözleşme ile denetimi kısıtlayacak her türlü davranıştan kaçınacağını beyan ve kabul edecek hem de sözleşmede bu sorumluluğuna ilişkin herhangi bir kısıtlama getiremeyecektir.

Yönetimin sorumluluklarını anladığına ve kabul ettiğine dair beyanının ve ayrıntılı olarak sorumluluklarının sözleşmede belirtilmesi gerektiği BDS 210 paragraf 10 ve 11 ile yeniden ifade edilmiştir. Bu paragraflarla ilgili açıklama paragraflarında ise yönetimden sorumlulukları konusunda bir beyanın alınması gerektiği yinelenmiştir. Şöyle ki;

Kanun ve düzenlemelerce denetim konusunda yeterli düzenleme yapılmışsa, denetim sözleşmesinde ilgili mevzuatın uygulanacağına ve yönetimin 6/b paragrafında belirtilen sorumluluklarını anlayıp kabul ettiğine dair beyanının bulunması yeterlidir (BDS 210, prg A22). Denetim şartlarından bazılarının denetim sözleşmesinde belirtilmesine gerek olmadığına dair bir sonuca ulaşılsa dahi paragraf 11 uyarınca mutlaka işletme yönetiminden sorumluluklarını anladıklarına ve kabul ettiklerine dair bir mutabakat alınmalıdır (BDS 210, prg A26).

Söz konusu paragraflar bir bütün olarak incelendiğinde, bağımsız denetimin yönetimce sınırlandırılmasının bağımsız denetimi temelinden sarsan bir davranış

olacağı anlaşılır. Bu nedenle işletme yönetimi hem sözleşmenin kendi üzerine düşen sorumluluklar bölümünde denetimi herhangi bir şekilde kısıtlamama sorumluluğunu kabul edecektir hem de denetim sözleşmesine ilave edeceği başka bir ifade ile denetime herhangi bir kısıtlama getiremeyecektir.

Denetçinin İşletme Yönetiminin Finansal Tabloların Hazırlanmasında Kullandığı Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilir Olduğuna Karar Vermesi

Denetimin kendinden beklenen güvenceyi verebilmesi, finansal tabloların makul ve tutarlı bir şekilde değerlendirilebilmesi ve ölçülebilmesi için bu konuda uygun ve erişilebilir kriterlerin varlığı şarttır. Bu kriterler finansal raporlama çerçevesini meydana getirirler (BDS 210, prg A2).

Finansal raporlama ile ilgili kavramsal çerçeve [39] finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan kuralların, muhasebe standartlarının ve uygulama usullerinin uyumlulaştırılmasını sağlayan; henüz herhangi bir standardın kapsamına girmeyen konularda finansal tablo hazırlayıcılarına politikalar oluşturmalarında yardımcı kılavuz niteliğinde bir belge olarak tanımlanabilir (Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve, Amaç ve Statü Başlığı; Durak, 2012, s. 38, 39). Asla bir standart değildir. Standartla arasında bir uyuşmazlık olması durumunda standart kavramsal çerçeveden önce gelir (Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve, Amaç ve Statü Başlığı).

İşletmeler tarafından hazırlanıp sunulan finansal tablolar ülkeden ülkeye büyük benzerlikler göstermelerine rağmen sosyal, ekonomik ve hukuki sebeplerle farklılıklar gösterebilmektedirler (KGK, Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve, Giriş Başlığı). Bu nedenle denetçinin finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını değerlendirmesi gerekir.

BDS 210 incelendiğinde denetçinin finansal raporlama çevresinin kabul edilebilirliğine karar vermesi ile ilgili olarak BDS 210'nun gerçekleşmesi olası üç farklı durumdan bahsettiği görülmektedir. Bunlar:

- Sözleme kabul edilmeden *önce* denetçinin finansal raporlama çerçevesinin *kabul edilebilir olmadığına* karar vermesi,

[39] Türkiye açısından kavramsal çerçeveyi, uluslararası standartlarla tam uyumlu TMS'ler uluslararası raporlama çerçevesini ve KGK tarafından oluşturulacak düzenlemeler, ulusal raporlama çerçevesi olarak geçerli raporlama çerçevesini oluşturur (Finansal Raporlamaya İlişkin Tebliğ; Sıra No: 209; md 1,5; KGK; Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi Hakkında Duyuru;5.11.2014).

- Sözleşmenin kabul edilmesinden *sonra* denetçinin finansal raporlama çerçevesinin *kabul edilebilir olmadığına* karar vermesi,
- Denetlenen işletmenin faaliyette bulunduğu ülkenin standart belirleyici kuruluşlarının veya öngörülen bir finansal raporlama çerçevesinin bulunmaması durumunda denetçinin finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğine karar vermesidir.

Denetçinin Sözleşme Kabul Edilmeden Önce Denetçinin Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliğine Karar Vermesi

Denetçi finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını tespit ederken işletmenin niteliğini, finansal tabloların amacını ve niteliğini, kanun veya diğer düzenlemelerce finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin belirlenip belirlenmediğini göz önünde bulundurmalıdır (BDS 210, prg A4).

Denetçinin genel amaçlı çerçevenin kabul edilebilir olup olmadığına karar verebilmesini sağlayacak uluslararası alanda kabul edilmiş tarafsız ve geçerli bir dayanak yoktur. Bu nedenle denetçi, geniş paydaş kitlesinin görüşlerini göz önünde bulunduran, prosedüre bağlı ve şeffaf bir süreç izleyen standart yayınlamaya yetkili kuruluşlarca oluşturulan standartların kabul edilebilir çerçeve olduğunu kabul ederek hareket edebilir. Bu tür standartlara örnek olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunca yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları verilebilir (BDS 210, prg A8).

Denetçi işlemenin kullandığı finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmadığına karar verirse kural olarak denetim sözleşmesini kabul etmez (BDS 210, prg 8/a,19).

Denetçinin finansal raporlama çerçevesinin *"kabul edilebilir olmadığına"* karar vermesine rağmen denetim sözleşmesini kabul edebilmesi için aşağıdaki şartların varlığı aranır (BDS 210 prg 19):

- Finansal tablo kullanıcılarının yanılmalarının önüne geçmek amacıyla yönetimin finansal tablolarda ek açıklamaları yapacağını kabul etmesi,

- Denetim sözleşmesinde, denetim raporunda BDS 706 uyarınca "Dikkat Çeken Hususlar Paragrafına" yer verileceğinin ve denetçinin finansal raporlara ilişkin görüşünde "tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun sunulmuştur" veya "doğru ve gerçek bir görünüm sağlamaktadır" ifadelerine[40] yer verilmeyeceğinin kabul edilmesi.

Yukarıda belirtilen şartların mevcut olmamasına rağmen kanun veya diğer düzenlemelerce denetçi denetimi üstlenmek yükümlülüğünde olursa, raporunda finansal tabloların yanıltıcı nitelikte olmasının etkilerini değerlendirir ve denetim sözleşmesinin şartlarında bu konuya uygun olarak atıfta bulunur (BDS 210, prg 20).

Denetçinin Sözleşmenin Kabul Edilmesinden Sonra Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilir Olmadığına Karar Vermesi

Denetim sözleşmesi kabul edildikten sonra finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmadığı tespit edilebilir. Bu durumda denetçi yine 19 ve 20. paragraf hükümlerini uygular. Bu nedenle denetçi, yönetimin yanlış anlaşılmaları önlemek amacıyla finansal tablolarda ek açıklamalar yapmayı ve denetim raporunda "Dikkat Çeken Hususlar Paragrafına" yer verileceğini ve denetçinin finansal raporlara ilişkin görüşünde "tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun sunulmuştur" veya "doğru ve gerçek bir görünüm sağlamaktadır" ifadelerine yer verilmeyeceğinin kabul edilmesi şartıyla denetime devam eder (BDS 210, prg A7).

Denetlenen işletme tarafından kullanılmış olan finansal çerçevenin uygulanması kanun veya diğer düzenlemelerle zorunlu tutulmamışsa, denetim sözleşmesi akdedildikten sonra, yönetim başka bir çerçevenin kullanılmasına karar verebilir (BDS 210, prg A7). Denetlenen işletme yönetiminin böyle bir karar alması durumunda sözleşmede değişiklik yapılmış kabul edilir. Ortaya çıkan yeni şartlar üzerinde yeniden anlaşmaya varılır. Bu durum yeni bir sözleşmeyle veya yazılı bir ek sözleşme ile kayıt altına alınır (BDS 210, prg 16).

[40]Denetçi finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmadığına karar vermesine rağmen kanun ve diğer düzenlemeler gereği "tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun sunulmuştur" veya "doğru ve gerçek bir görünüm sağlamaktadır" ifadelerini kullanmak zorunda kalabilir. Bu durumda kanun ve diğer düzenlemelerin öngördüğü rapor metni ile BDS'lerce belirlenmiş olan denetim raporu metni arasında önemli farklılıklar olur (BDS 210 prg A35).

Denetlenen İşletmenin Faaliyette Bulunduğu Ülkenin Standart Belirleyici Kuruluşlarının veya Öngörülen Bir Finansal Raporlama Çerçevesinin Bulunmaması Durumunda Denetçinin Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliğine Karar Vermesi

Denetlenen işletmenin kayıtlı olduğu veya faaliyette bulunduğu ülkenin yetkili veya kabul görmüş standart belirleyici bir kuruluşu veya kanun veya diğer düzenlemelerce belirlenmiş bir finansal raporlama çerçevesi yoksa kullanılacak finansal raporlama çerçevesini işletme yönetimi belirler. Böyle bir durumda denetçi kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığına karar verirken Ek 2'yi kullanır (BDS 210, prg A10).

BDS 210 EK 2 paragraf 1 uyarınca işletme yönetimleri aşağıdaki şartların varlığı halinde finansal raporlama çerçevelerini kendileri belirlerler:

- İşletmenin faaliyet gösterdiği ülkede yetkili veya kabul görmüş standart belirleyici bir kurumun olmaması,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği ülkede kanun veya diğer düzenlemelerle belirli bir finansal raporlama çerçevesinin kullanımının belirlenmemiş olması.

Yukarda belirtilmiş olan şartların bulunması durumunda işletme yönetimi BDS 210 prg A8[41]'de belirlenmiş finansal raporlama çerçevelerinden birini kullanabilir (BDS 210, EK 2 prg 1).

Denetlenen işletme faaliyet gösterdiği ülkenin belli başlı işletmenleri tarafından kullanılan genel kabul görmüş bir finansal raporlama çerçevesini kullanıyorsa denetçinin bu finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığına karar vermesi gerekir. Bu kararı verirken denetçi bu finansal raporlama çerçevesini kullanılabilir bir finansal raporlama çerçevesiyle karşılaştırır ve ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik, tarafsızlık ve tam açıklama özelliklerinin hepsini aynı anda karşılayıp karşılamadığını değerlendirir (BDS 210, prg 2-4).

[41] Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunca yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları

Denetlenen İşletme Yönetiminin Denetim Konusundaki Sorumluluklarını Anladığına ve Kabul Ettiğine Dair Uzlaşma Beyanını Vermesi

Denetçinin ve işletme yönetiminin sorumluluklarının denetim sözleşmesi ile kayıt altına alınmasındaki temel amaç, her iki tarafın kendi üzerine düşen sorumlulukları yanlış anlamaları nedeniyle ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların önüne geçilmesidir (BDS 210, prg A20).

Yönetimin üzerine düşen sorumluluklara ilişkin beyanının, aynı anda, yönetimin aşağıdaki hususlardaki sorumluluklarını anladığına ve kabul ettiğine dair mutabakatını barındırması gerekir (BDS 210, prg 6/b):

- Yönetimin finansal tabloların uygulanan finansal raporlama çerçevesince hazırlanması sorumluluğu: Finansal tabloların hazırlanması ve denetçiye sunulan bilgilerin ve işlemlerin tamlığı denetim sürecinde yönetimin üzerine düşen temel sorumluluklardandır. Denetçi yönetimin bu iki sorumluluğunu da anladığına ve kabul ettiğine dair yazılı beyanlarını denetim sözleşmesi ile yönetimden talep eder ve kayıt altına alır. Eğer bu beyan alınmayacak olursa denetçi denetim sürecinde yeterli denetim kanıtı topladığı sonucuna ulaşamaz çünkü denetçi sadece denetim kanıtlarına dayanarak yönetimin bu iki sorumluluğu anlayıp, kabul ettiğine dair bir sonuca ulaşamaz (BDS 580, prg 10, 11, A7).

Yönetimin finansal tabloların finansal raporlama çerçevesine uygun hareket etme sorumluluğunun içinde "doğru ve gerçek görünüm" veya "gerçeğe uygun sunum" sorumluluğuna özellikle atıf yapılmalıdır (BDS 210, prg A15).

- Yönetimin iç kontrole ilişkin sorumluluğu: Denetçinin, yönetimin iç kontrol hakkındaki sorumluluğunu anladığı ve kabul ettiğine dair yazılı beyanını alması gerekir çünkü bağımsız denetim ile işletmenin iç kontrolü asla birbirinin muadili olamaz (BDS 210, prg A17). Ancak her ikisi arasında sıkı bir ilişki bulunur. İşletmenin etkin bir iç kontrol sisteminin olması denetçinin kontrol riskini düşürür. Buna bağlı olarak denetçinin kullanacağı örneklem büyüklüğü azalır (Köroğlu, Uçma, 2006).

İşletmenin iç kontrol sisteminin hazırlanması, sürdürülmesi, etkinliğinin denetlenmesi ve etkinliğinin sağlanabilmesi amacıyla gerekli değişikliklerin yapılmasından işletme yönetimi sorumludur (BDS 210, prg A16, A18; Köroğlu, Uçma, 2006).

Denetlenen işletmenin iç kontrol sistemi finansal raporlamanın güvenilirliği açısından işletmeye sadece makul bir güvence sağlar (BDS 210, prg A16). Çünkü iç kontrol sistemlerinin işletmenin büyüklüğü, mülkiyet yapısı, hukuki şekli, içinde

bulunduğu sektör, yasal düzenlemeler, kullandığı bilgi iletişim sistemleri gibi nedenlerle yapısal kısıtları bulunur (Köroğlu, Uçma, 2006). Bu nedenle yönetimin denetçiye verdiği mutabakat asla iç kontrolün amacına ulaştığını ve tam olduğunu içermez (BDS 210, prg A16).

- Denetçinin ihtiyaç duyduğu her türlü bilginin yönetimce üretilebilme ve sunulma sorumluluğu: Yönetimin bu sorumluluğu denetçiye finansal tabloların hazırlanması ile ilgili tüm bilgilere erişim imkânı sağlama, denetçinin kendisinden talep edeceği her türlü ek bilgiyi sağlama ve işletmede gerekli gördüğü herkesle görüşebilme imkânı sağlama sorumluluklarından oluşur (BDS 210, prg 6/b-iii).

Yönetimin "sunulan bilgilerin ve işlemlerin tamlığı" konusundaki sorumluluğu hem tüm işlemlerin kaydedilmesini ve finansal tablolara yansıtılmasını hem de tüm bilgilerin denetçiye sunulmasını ve bu bilgilere denetçinin erişim imkânının sağlanmasını içerir. Sözleşmede de bu sorumluluğun açıkça ifade edilmesi gerekir (BDS 580, prg 11).

Bağımsız denetimin gerçekleştirilebilmesinin ön şartı yönetimin yukarıda belirtilen sorumluluklarını anlamış ve üstlenmiş olduğunun ön kabulüne bağlıdır. Bu ön kabul denetimin bağımsız şekilde yürütülebilmesinin temelini oluşturur ve sözleşme şartlarının kabul edilip; kayıt altına alınmasının bir parçasıdır (BDS 210, prg A11).

İşletme yönetimi sorumluluklarını anladığını ve yazılı beyanlarda bulunması gerektiğini kabul etmeyecek olursa denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemez (BDS 210, prg A14).

2.7.2. Denetçinin Kanun ve Diğer Düzenlemelerin Gerektirdiği İlave Finansal Raporlama Standartlarını Dikkate Alma Yükümlülüğü

Kanun veya diğer düzenlemelerle finansal raporlama standartlarına ilave hükümler getirilmişse denetçi bu ilave düzenlemeleri de dikkate alır (BDS 210, prg A34).

Denetçi standartlar ile bu ilave hükümler arasında bir uyuşmazlık olduğunu tespit ederse, yönetimle bu ilave hükümlerin niteliği hakkında görüşür ve finansal tablolarda ilave hükümlere uygun olarak yer alacak ek açıklamaların yapılıp yapılmayacağına veya finansal tablolarda yapılmış olan açıklamanın bu duruma göre değiştirilip değiştirilmeyeceğine karar verir. Eğer bu iki karardan herhangi birine ulaşılamıyorsa denetçi BDS 705 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verir (BDS 210, prg 18).

2.7.3. Kanun ve Diğer Düzenlemelerce Bağımsız Denetim Standartlarında Belirlenmiş Rapordan Farklı Bir Denetim Raporunun Belirlendiği Durumlarda Denetçinin Yükümlülüğü

Kanun veya diğer düzenlemelerle BDS'lerde belirtilen rapordan farklı bir içerik ve şekle sahip rapor düzenlenmesi ön görülmüşse; denetçi öncelikle finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetimle verilen güvenceyi yanlış anlama ihtimallerinin olup olmadığını değerlendirir. Yanlış anlama ihtimalinin olduğuna kanaat getirirse denetim raporunda yapacağı ilave açıklamaların bu ihtimalin gerçekleşme olasılığını azaltıp azaltmayacağına karar verir. Eğer yapacağı açıklamanın bu yanlış anlamayı azaltmayacağı sonucuna ulaşırsa raporunda "denetimin BDS'lere uygun olarak yürütüldüğüne" dair herhangi bir açıklama yapmaz (BDS 210, prg 21, A36).

Böyle bir durumun varlığının sözleşmenin kabulünde tespit edilmesi durumunda "denetimin BDS'lere uygun olarak yürütüldüğüne" dair herhangi bir açıklama yapılamayacağının" sözleşme ile kayıt altına alınması denetçiyi sonradan ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar nedeniyle karşılaşacağı sorunlardan kurtaracaktır.

2.7.4. Denetim Sözleşmesinin Asgari Şartlarının Yazılı Olarak Kayıt Altına Alınması Yükümlülüğü

Denetim sözleşmesinin şekli ve içeriği işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir (BDS 210 prg A23). Bununla beraber denetim sözleşmesinde en azından BDS 210 paragraf 10'da belirmiş olan şartların yazılı olarak kayda alınması denetimle ilgili yanlış anlamaları önleme açısından denetçinin ve işletme yönetiminin yararınadır (BDS 210, prg A22). Bu şartlar:

- Denetimi amacı ve kapsamı,
- Denetçi (BDS 200, prg 3-9 arası esas alınabilir) ve denetlenen işletmenin (BDS 210, prg 6/b,12) üzerine düşen sorumluluklar,
- Finansal raporlama çerçevesinin belirlenmesi,
- Denetim sonucunda hazırlanacak denetim raporunun şekli ve içeriği,
- İçinde bulunulan şartlara göre denetim raporunun içeriğinde meydana gelebilecek farklılıklardır.

Kanun veya diğer düzenlemelerce denetim sözleşmesinin şartları detaylı biçimde belirlenmiş ise (BDS 210, prg 11) denetlenen işletme yönetiminin denetim konusundaki sorumluluklarını anlaması ve kabul etmesi (BDS 210, prg 6/b) şartıyla yazılı denetim sözleşmesinde yukarıda belirlenmiş olan asgari şartların kayıt altına alınması gerekmez. (BDS 210, prg 11) Sadece ilgili mevzuatın uygulanacağının ve BDS 210 6/b paragrafında belirlenmiş olan yönetimin denetim konusundaki sorumluluklarını anladığına ve kabul ettiğine dair yapılacak atıf yeterli olacaktır (BDS 210, prg A22).

Denetim sözleşmesi, denetçinin seçildiği her hesap dönemi için yapılır (BDS 210, prg 13, A28). Birbirini takip eden dönemlerde denetim yapılması durumunda denetim sözleşmelerine ilişkin olarak denetçi, aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurarak denetim sözleşmesi şartlarının ilgili dönem koşullarına göre revize edilmesinin gerekli olup olmadığını değerlendirir (BDS 210, prg A28):

- *İşletmenin denetimin amacını ve kapsamını yanlış anladığına dair herhangi bir göstergenin varlığı,*
- *Denetim sözleşmesinin revize edilmiş şartlarının veya özel şartlarının bulunması,*
- *Yakın bir tarihte üst düzey yöneticilerde değişiklik olması,*
- *İşletmenin ortaklık yapısında değişiklik olması,*
- *İşletmenin ticari faaliyetlerinin niteliği veya büyüklüğünde önemli bir değişiklik olması,*
- *Mevzuat hükümlerinde değişiklik olması,*
- *Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinde değişiklik olması,*
- *Diğer raporlama hükümlerinde değişiklik olması.*

2.7.5. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartlarında Değişiklik Taleplerinin Kabulünde Denetçinin Üzerine Düşen Yükümlülükler

BDS 210'un işletme yönetiminin bağımsız denetim sözleşmesinde yapılmasını talep edebileceği değişiklik taleplerini iki temel başlık altında topladığı görülür. Bunlar (BDS 210, prg A29-A33):

İşletme Yönetiminin Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartlarında Değişiklik Talebi

İşletme yönetiminin denetçiden denetim sözleşmesinin şartlarında değişiklik yapılmasını talep etmesi durumunda denetçi, talepleri ve gerekçelerini dikkatli bir şekilde inceler (BDS 210, prgA29). Değişik taleplerinin makul bir gerekçesi yoksa bu talepleri kabul etmez (BDS 210, prg 14).

Makul gerekçeye, işletmenin yükümlülüklerini etkileyen şartlarda değişiklik olması veya işletmenin aslen talep ettiği denetimin niteliğinin yanlış anlaşılması gibi durumlar örnek olarak verilebilir (BDS 210, prg A30). Bununla beraber denetim konusundaki eksik veya yetersiz bilgi nedeniyle sözleşmede değişik yapılmasının talep edilmesi veya denetçinin olumsuz görüş vermesini veya görüş vermekten kaçınmasını engellemek için yapılan değişiklik talepleri denetçi tarafından reddedilir (BDS 210, prg A31).

İşletme Yönetiminin Bağımsız Denetim Sözleşmesini Sınırlı Bağımsız Denetim veya İlgili Bir Hizmete Dönüştürülmesi Talebi

Denetlenen işletme, denetim sözleşmesini sınırlı bağımsız denetim sözleşmesine veya ilgili başka bir hizmete dönüştürülmesini talep edecek olursa denetçi yukarıda belirtilen unsurların yanı sıra bu talebin kanunlara ve sözleşmeye bağlı etkilerini değerlendirir (BDS 210, prg 15,A32).

Yukarıda belirtilen iki olasılıktan biriyle karşılaşan denetçinin bu talebi kabul etmesi halinde üzerinde anlaşmaya varılan hususları ya yeni bir denetim sözleşmesi ile ya da eski sözleşmeye ek sözleşme ile kayıt altına alması gerekir (BDS 210, prg 16). Bu yeni sözleşmeye kadar yapılan işlemler bağımsız denetimle ilgili olacaktır fakat düzenlenecek rapor yenilenmiş sözleşmenin şartlarına göre hazırlanacaktır. Dolayısıyla alınan karar doğrultusunda yapılması gereken çalışmalar ve düzenlenecek olan rapor revize edilmiş sözleşmeye göre hazırlanacaktır ve finansal tablo kullanıcılarının yanılmamaları için düzenlenen raporda, başlangıçtaki bağımsız denetim sözleşmesine ve bu sözleşme uyarınca gerçekleştirilmiş olan denetim prosedürlerine[42] atıf yapılmaz (BDS 210, prg A33).

Denetçi yaptığı değerlendirme sonucunda böyle bir talebi kabul edemeyeceği sonucuna ulaşırsa ve fakat işletme yönetimi mevcut denetim sözleşmesine göre devam etmesine izin vermezse; denetçi denetimden çekilir ve sözleşme veya diğer nedenlerle üst yönetime, şirket sahiplerine veya düzenleyici kurumlara bildirim yükümlülüğünün olup olmadığına karar verir (BDS 210, prg 17).

[42] Başlangıçtaki denetim sözleşmesine bağlı olarak gerçekleştirilen denetim prosedürleri sözleşmenin yenilenmesinden sonra gerçekleştirilen sınırlı bağımsız denetim veya ilgili hizmet sözleşmesinin de doğal bir parçası ise düzenlenecek raporda bu prosedürlere atıf yapılabilir (BDS 210 prg A33).

BÖLÜM III

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARLARINDAN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

3.1. Giriş

TTK m. 397/1 uyarınca bağımsız denetçi, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre bağımsız denetimi gerçekleştirmekle yükümlüdür.

BDS'ler, denetçinin, genel amaçlarına ulaşması için denetim süresince yaptığı çalışmalarda uyması gereken kıstasları ve denetçinin hem özel hem de genel yükümlülüklerini belirlerler (BDS 200, prg A53). Her bir BDS incelendiğinde temel olarak üç bölümden gerçekleştiği görülür. Bunlar amaç bölümü, ana hükümler ve açıklayıcı hükümlerdir. Bu sayede, denetçi, tüm metni incelediğinde amaçlarını anlar ve BDS hükümlerinin amaçlara uygun şekilde uygulanmasını sağlar (BDS 200, prg A58).

Her bir denetim standardı, kendi içinde denetçinin genel amaçları ile bağlantılı amaçlar içerir. Her bir standardın kendi içinde belirlenen amaçlar, denetçinin, denetimi gerçekleştirirken ulaşması gereken amaçlara yoğunlaşmasını sağlar. Böylece denetçi, yerine getirmesi gereken hususların neler olduğunu, bu hususları yerine getirmek için uygun yöntemlerin neler olduğunu ve ilave başka bir işlem yapıp yapmaması gerektiğini anlar (BDS 200, prg A67).

Ana hükümler denetçinin, genel amaçlar dâhil, her bir denetim standardında belirlenmiş olan amaçlara ulaşırken gerçekleştirmesi gereken uygulamaları izah eder. Açıklayıcı hükümler ise, ana hükümlerin neyi ifade ettiklerinin doğru şekilde anlaşılmasını ve uygulanmasını sağlarlar (BDS 200, prg.A59).

Bağımsız denetçinin yükümlülükleri incelenirken, denetçinin, bağımsız denetim standartlarını nasıl ele aldığının ve ne şekilde hareket ettiğinin anlaşılabilmesi için temel BDS'ler ele alınarak araştırılmıştır. Bu bölümde BDS 200, BDS 220, BDS 230, BDS 240, BDS 250, BDS 260 ve BDS 700 genel amaçları ve denetçinin bu amaçlara ulaşması için üzerine düşen yükümlülüklerinin neler olduğu incelenmiştir.

3.2. Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Yükümlülüğü

BDS 200'ün temel amacı, bağımsız denetçinin denetim sürecindeki genel amaçlarının belirlenmesi ve genel yükümlülüklerinin düzenlenmesidir. BDS 200, denetçinin tüm bağımsız denetimlerde geçerli olan genel yükümlülüklerini düzenleyen ve bu standartla belirlenen amaçlarına ulaşabilmesi için bağımsız bir denetimin niteliğini ve kapsamını ortaya koyan hükümler içerir. BDS 200 bu hükümlerin yanı sıra tüm bağımsız denetim standartlarının kapsamını, uygulama alanını ve yapısını açıklayan hükümlere de yer verir (BDS 200, prg 1).

BDS 200 paragraf 11'de bağımsız denetimin temel olarak iki amacının bulunduğunu belirtir. Bunlar:

1.Bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul bir güvence elde etmek,

2.Elde ettiği bulgulara uygun olarak, finansal tabloların bir bütün olarak tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair oluşturduğu görüşü raporlamak ve BDS'lerin zorunlu tuttuğu bildirimleri oluşturmaktır.

Bu amaçları gerçekleştirmek için denetçinin üzerine düşen genel yükümlülükler:

- Bağımsız denetçinin etik hükümlere uygun olarak hareket etme yükümlülüğü,
- Bağımsız denetçinin, denetimi bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirme yükümlülüğü,
- Bağımsız denetçinin, mesleki muhakemesini kullanması ve mesleki şüphecilikle hareket etme yükümlülüğü,
- Bağımsız denetçinin önemli yanlışlık risklerini belirleme ve değerlendirme yükümlülüğü,
- Bağımsız denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme yükümlülüğü,
- Bağımsız denetçinin finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturma yükümlülüğüdür.

3.2.1. Etik Hükümlere Uyma Yükümlülüğü

Bağımsız denetçilerin denetim süresince uyması gereken etik kurallar BDS 200'de belirtilen etik kurallar ve ilgili mevzuatta yer alan kısıtlayıcı hükümlerden oluşur. Denetim sırasında denetçinin uyması gereken temel ilkeler ve bu ilkelerin uygulanmasının kavramsal çerçevesini oluşturan etik ilkeler: bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştır (BDS 200, prg.14,A14,15).

Bağımsızlık, mesleki özen ve yeterlilik ve sır saklama etik ilkeleri ikinci bölümde anlatıldığı için çalışmanın bu bölümünde değinilmemiştir.[43]

Dürüstlük ve tarafsızlık kavramları denetçilerin yaptıkları yorumlarda etki altına alınmak istenmesi olgusundan kaynaklanmaktadır. Denetçi kararlarını alırken hiçbir zaman diğer kişi veya kurumların etkisinde kalmamalıdır (Güredin, 2008, s. 120).Denetçinin dürüstlük ve tarafsızlığı doğrudan bağımsızlığı ile etkileşim halindedir (BDS 200 prg A16). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nde bağımsızlık kavramının *"mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak davranış ve anlayışlar bütünü"* olarak tanımlandığı görülür (Üçüncü Bölüm madde 12).

Bağımsız olmayan bir denetçinin dürüst ve tarafsız olması beklenemeyeceği gibi tarafsız ve dürüst olamayan bir denetçinin de bağımsızlığının bir anlamı olmayacaktır. Dürüstlük ve tarafsızlık, denetçinin kamuyu aydınlatma görevi gereği elde etmesi ve devamlılığını sağlaması gereken "kamu güveni" olgusunun bir sonucudur. Dürüstlük kavramı adalet ve doğruluk kavramlarını içinde barındırır. Tarafsızlık ise denetçinin aldığı kararlarda önyargısız ve nesnel davranabilmesini sağlar (Karakaş, 2008, s. 36). Her iki kavram da içinde gerçeğin olduğu gibi yansıtılması gerekliliğini barındırır. Bağımsız denetimde de temel amaç denetlenen firmanın içinde bulunduğu durumun gerçekte olduğu gibi finansal tablolarına yansıtılıp yansıtılmadığının tespitidir.

Denetçinin denetim süreci sonucunda hazırladığı rapor finansal tablo kullanıcılarının çıkarlarını etkilemektedir. Finansal tablo kullanıcılarının içinde farklı pek çok çıkar grubu bulunmaktadır. Dolayısıyla denetçi tarafsızlığı gereği tüm bu çıkar gruplarına eşit uzaklıkta durmalı; herhangi bir tarafın çıkarlarına uygun

[43]Bknz 2.5.1.2. Denetçinin, Denetimde Kalite ve Güvenirliği Sağlama Borcu; 2.5.1.4. Denetçinin Sır Saklama Borcu.

davranmamalıdır. Aksi halde kamu güveninin sağlanması ve devamı mümkün olmayacağı gibi mesleğe duyulan güven de tamamen kaybedilir.

Bağımsız denetçinin uyması gereken etik ilkelerden bir diğeri de mesleğe uygun davranıştır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 21/d uyarınca;

> *"Mesleğe uygun davranış; ilgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiil ve davranışlardan kaçınmak, Kurum tarafından şeklindeki ayrıntıları belirlenecek mesleki etik ilkelere uymak"*

olarak tanımlamıştır.

Denetçilerin toplum içinde saygınlığı ve itibarını koruyacak şekilde davranması gerekir. Bu kavramın açıkça tanımlanması ancak uygulama ile anlaşılacaktır.

3.2.2. Denetimi Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirme Yükümlülüğü

Denetçi denetim sürecinde yaptığı denetimle ilgili tüm işlemlerinde standartlara uygun davranma yükümlülüğündedir (BDS 200, prg 18). Her bir BDS aksi belirtilmediği sürece yürürlük tarihinden önce de uygulanabilir(BDS 200, prg A54).

Denetçi denetim sürecinde hem BDS'leri hem de mevzuata ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır. Mevzuata uygun gerçekleştirilmiş bir denetim BDS'lere uygun olarak gerçekleştirilmiş olmaz. Mevzuatla BDS'ler arasında fark bulunması da bu durumu değiştirmez (BDS 200, prg A54).[44]

Denetçi her bir denetim standardının açıklayıcı hükümler dâhil tamamını anlamış ve tüm hükümlerine hâkim olmalıdır. Çünkü denetçinin denetim raporunda denetimin *"BDS'lere uygun olarak yürütülmüştür"* ifadesini kullanabilmesi için tüm BDS'lere uygun davranmış olması gerekir (BDS 200, prg 20, A19).

Denetçi, denetimin her aşamasında genel amaçlara ulaşmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edip etmediğine; gerçekleştirdiği denetimin şartlarına uygun olarak başka bir denetim prosedürü uygulaması gerekip gerekmediğine karar verir. Bu kararları alırken BDS'ler arasındaki karşılıklı ilişkiyi daima göz önünde bulundurmalıdır. Ancak bu sayede doğru kararlar alabilir (BDS 200, prg 21, A70).

---

[44]Denetlenen işletme ve faaliyetlerine uygun olarak belirlenmiş diğer denetim standartlarının da denetim sürecinde uygulanması gerekir. Denetçinin gerekli olduğu takdirde denetlenen işletmeye ait olarak belirlenen BDS'ler dışındaki standartlara uygun davranması zorunluluğu nedeniyle ilave denetim prosedürleri uygulaması gerekebilir. Örneğin kamuya ait bir işletme denetiminin kapsamı BDS'lerdekinden daha kapsamlıdır. Dolayısıyla denetçi BDS'leri uygulayabilir fakat denetim sürecinde denetçinin yükümlülükleri kamu sektörüne ait yükümlülüklerden etkilenir (BDS 200 prg A 56/57).

Denetçi denetim sürecinde tüm bağımsız denetim standartlarının karşılıklı ilişkilerini göz önünde bulundurarak uygulamak zorundadır. Ancak aşağıda belirtilen iki şartın gerçekleşmesi durumunda denetçi bir BDS veya hükmünü uygulamaz (BDS 200, prg 21, 22):

Gerçekleştirdiği Denetim Süreci ile İlgili Olmayan Bir BDS Olması

Gerçekleştirilen bir denetim sürecinde uygulanması gerekmeyen bir bağımsız denetim standardı olabilir. Böyle bir olayın vuku bulması durumunda içinde bulunulan şartlarla alakası olmayan BDS uygulanmaz. Örneğin bir işletmede iç denetim mevcut değilse iç denetçi çalışmalarının gerçekleştirilen denetimde uygulanması mümkün değildir. Dolayısıyla BDS 610 uygulama alanı bulmaz (BDS 200, prg A72).

Gerçekleştirilen Denetim Sürecinde Uygulanan BDS'nin Hükmünün Uygulanmasının Bir Şarta Bağlı Olması ve Bu Şartın Gerçekleşmemiş Olmaması

BDS'lerde yer alan bazı hükümlerin uygulanması şarta bağlanmış olabilir. Eğer ilgili hükümde istenilen şart gerçekleşmemişse ilgili paragraf uygulama alanı bulmaz. Şarta bağlılık, söz konusu hükümlerde sarih veya zımni olarak belirlenmiş olabilir.[45]

Denetçi istisnai olarak bir hükümden sapmanın gerekli olduğuna karar verebilir. Denetçinin hükümden sapma kararı alabilmesi için aşağıdaki iki şarttan birinin gerçekleşmesi gerekir. Bunlar (BDS 200, prg 23):

- *Bu hükmün uygulanacak özel bir prosedürle ilgili olması ve*
- *Bu prosedürün denetimin yürütüldüğü şartlarda, hükmün amacına ulaşması konusunda yetersiz kalması*

Denetçi her BDS'yi uygularken ilgili standartta belirlenmiş olan amaca ulaşılıp ulaşılmadığını inceler. Eğer ulaşılamamış bir amaç varsa bu durumun genel amaçlara ulaşmayı engelleyip engellemediği konusunda karar verir. Diğer bir ifadeyle olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerekip gerekmediğine veya çekilmesinin doğru olup olmadığına karar verir (BDS 200, prg 24).

[45]BDS 200 paragraf A74'te açık olarak şarta bağlı uygulanacağı belirlenmiş hükümlere örnek olarak BDS 705 paragraf 13 verilmiştir. Bu standart "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Rapor Vermesi" başlığını taşır ve 13. paragrafa göre kapsam sınırlaması olması halinde denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi şarta bağlanmıştır. BDS 200 paragraf A74 zımni olarak şarta bağlanmış hükümlere örnek olarak BDS 265'in 9. paragrafını da örnek vermiştir. Bu BDS "iç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesi" başlığını taşır ve ilgili paragraf ve atıfları incelendiğinde önemli iç kontrol eksiklerinin tespiti halinde bu durumun üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında ve yazılı olarak bildirilmesi gerektiğini ifade eder.

Denetçinin ulaştığı tüm amaçları belgelendirmesi gerekmez. Ancak ulaşamadığı amaçları, BDS 230 ve ilgili diğer standartlara uygun olarak belgelendirmelidir (BDS 200 prg A76).

3.2.3. Mesleki Muhakeme[46] ve Mesleki Şüpheciliğin[47] Sürdürülmesi Yükümlülüğü

Denetçinin, denetim raporunda makul güvenceye ulaşabilmesi, denetimin planlanması ve yürütülmesi esnasında mesleki muhakemesini kullanma ve mesleki şüpheciliğini devam ettirme yükümlülüğüne bağlıdır (BDS 200, prg 7,16,A27, A69).

Mesleki muhakeme doğru bir denetim süreci için zorunlu bir unsurdur. Denetim süreci, müşteri bağımlı bir karar alma sürecidir. Bu süreçte çeşitli yasal ve etik düzenlemelerin yorumlanması ve karşılaşılan durum ve şartlarla ilgili karar verilmesi gerekir (Olofsson, Puttonen, 2011, s. 3).

Mesleki şüphecilik ve tarafsızlık mesleki muhakemenin önemli bileşenlerindendir. Bununla beraber mesleki muhakeme mesleki şüpheciliğin bir alternatifi veya belirli bir sebebin rasyonalize edilmesi süreci değildir (Moore, 2009, s. 4).

Denetçi mesleki muhakemesini, toplanan denetim kanıtlarının sayısı ve güvenilirliğinin tespitinde kullanılır. Mesleki şüphecilik ise denetçinin toplanan denetim kanıtlarının yeterli ve doğru olduğu konusunda karar vermesini sağlar (Dalkılıç, Oktay, 2011,s. 64).

Denetimin BDS'lere uygun olarak yürütülmesi için gerekli olan temel şartlardan diğeri ise mesleki muhakemedir (BDS 200, prg A23). Denetçi mesleki muhakemesini hem denetimin planlanmasında hem de yürütülmesinde kullanır ve uygun şekilde belgelendirir (BDS 200, prg 16, A27).

Mesleki muhakeme sonuca ulaşıldığı anda ilgili olaylar ve şartlara dayanan iyi gerekçelendirilmiş bir sonuç elde edilmesini sağlayan bir süreçtir. Bu sürecin temel yapı taşını bireyin yeterli bilgisi ve deneyimi oluşturur (Moore,2009, s. 4*)*.Çünkü denetim sürecinde her bir olay eşsizdir ve standardize edilemeyecek her duruma denetçinin adapte olabilmesi gerekir. Denetçinin her duruma adapte olabilmesi ve makul kararlar

[46] Çalışmada mesleki muhakeme ve mesleki yargı ifadeleri beraber kullanılmıştır. Bunun nedeni BDS'lerin bazı paragraflarında mesleki muhakeme bazı paragraflarında ise mesleki yargı ifadelerinin kullanılmış olmasıdır.

[47] Mesleki şüphecilik, "2.5.1.2. Denetçinin, Denetimde Kalite ve Güvenirliği Sağlama Borcu" başlığı altında detaylı şekilde incelenmiştir.

almada ehil olabilmesi için eğitim, bilgi ve deneyime ihtiyacı vardır (Olofsson, Puttonen, 2011,s. 2,3; BDS 200, prg 13/f, A24).

Mesleki muhakeme önyargılardan bağımsız olarak makul tüm alternatifleri tespit ettiği için denetim sürecinde elde edilen ve fakat varılan sonuçla çelişen tüm bilgilerin dikkatli ve objektif olarak değerlendirilmesini gerektirir (Moore,2009, s. 4).

Aynı durum ve şartlarda bilgili, deneyimli ve tarafsız kişiler farklı sonuçlara ulaşabilirler. Bu mesleki muhakeme açısından birinin doğru diğerinin ise yanlış olduğu sonucunu doğurmaz. Mesleki muhakemeden beklenen uygulanan denetim prosedürleri ve ulaşılan sonuç için uygun sorgulamanın yapılmış olmasıdır (Moore,2009, s. 5).

Denetçi kullandığı mesleki muhakemesini ilgili denetimle hiçbir bağlantısı olmayan bir denetçinin anlayabileceği şekilde çalışma kâğıtlarında belgelendirmelidir. Denetçi çalışma kâğıtlarında denetim süresince aldığı kararların tek dayanağı olarak mesleki muhakemesini gösteremez. Çalışma kâğıtlarında belgelendirdiği mesleki muhakemesini denetimle ilgili olay ve durumlarla veya yeterli ve uygun denetim kanıtlarıyla desteklemelidir (BDS 200, prg A27).

Denetçinin mesleki muhakemesine itiraz edilmesi durumunda denetim çalışma kâğıtları olayların, şartların ve alternatiflerin sonuca ulaşılma sürecinde nasıl değerlendirildiğini gösterecektir. Mesleki muhakeme gereği gibi uygulanıp; eş zamanlı olarak belgelendirildiğinde ulaşılan sonucun desteklenmesi ve savunulması çok daha kolay olacaktır (Moore,2009, s. 5).

3.2.4. Önemli Yanlışlık Risklerini Belirlenme ve Değerlendirme Yükümlülüğü

Önemlilik düzeyinin nasıl belirleneceği konusunda denetim standartları belirli bir yol gösterilmemekte ve bunu denetçinin mesleki muhakemesine bırakmaktadır. Denetçinin önemlilik konusundaki mesleki muhakemesi ise başarılı bir denetimin temelini oluşturmaktadır (Kızılgöl, İşgüden, 2011,s. 9). Denetim sürecinin tamamı denetçinin mesleki yargısına dayanır. Denetçinin, her aşamada mesleki muhakemesine dayanarak alacağı kararlarda kullanacağı bilgilerin kesin olmayışı, tüm belgelerin denetlendiğinden hiçbir zaman emin olamaması ve denetçinin aldığı kararların sonuçlarının belirsiz olması gibi faktörler nedeniyle mesleki muhakemenin doğasında risk vardır (Kızılgöl, İşgüden, 2011, s. 3).

Risk, sübjektif unsurlar içeren bir kavramdır ve daha çok olayların gerçekleşme ihtimallerinin tespitine dayanır. Bu nedenle istatistikî olarak kesin bir biçimde tespiti mümkün değildir (Karavardar, 2013, s. 32).

Önemlilik, boyut ve büyüklük ölçüsüyken; risk, belirsizliğin ölçüsüdür. Denetçi bir denetim sözleşmesi yaptığında ilk olarak denetim riskini değerlendirir (Ndreca, 2013, s. 351). Önemlilik, denetim sürecinin tamamında etkili olan bir kavramdır ve denetim riski ile doğrudan bağlantılıdır. Önemlilik seviyesinin belirlenmesi, denetimin maliyeti ve kalitesini etkiler (Cömert, 2012, s. 29). Önemlilik mesleki muhakeme sorunudur ve denetçinin finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını ne şekilde algıladığından etkilenir (AU 312, prg 04).

Önemlilik, belirli şartlar altında finansal tablolardaki bir kalemdeki eksiklik ve yanlışlığının değerlendirilmesine bağlıdır[48] (Joldoş, Stanciu, Grejdan, 2010,s. 227). Finansal tablolarda bulunan bir yanlışlık veya eksiklik finansal tablo kullanıcılarının bu tabloları esas alarak verecekleri kararları etkileyebilecek düzeydeyse bu yanlışlık veya eksiklik önemli kabul edilir. Denetçi finansal tabloların bütünü açısından önemlilik arz eden yanlışlık ve eksikliklerin tespitinden yükümlüdür. Denetçi bir hata veya eksikliğin önemli olup olmadığını tespit ederken içinde bulunulan şartlara göre değerlendirme yapar bu nedenle önemli yanlışlık denetçinin algısından, yanlışlık veya eksikliğin büyüklüğünden ve niteliğinden etkilenir (BDS 200, prg 6).

> *"Denetim riski: Finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi riskidir. Denetim riski, "önemli yanlışlık riski ile tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur" (BDS 200, prg 13-c).*

Denetim riski uygun bir önemlilik seviyesinin belirlenmesi ile bir anlam kazanır. Bu iki kavram ile denetim prosedürlerinin zamanlaması, kapsamı ve yapısı tespit edilir (Kızılgöl, İşgüden, 2011,s. 9).

Denetim riski denetim sürecine ilişkin teknik bir terimdir. Denetim riski finansal tablolarda önemli bir eksiklik ya da yanlışlık olmadığı halde denetçinin "*finansal tabloların önemli yanlışlık veya eksiklik içerdiği şeklinde görüş vermesi riskini"*

---

[48]BDS 320 prg A3'e göre önemlilik düzeyinin belirlenmesinde denetçinin göz önünde tutması gereken faktörler şunlardır:

- *Finansal tabloların unsurları (örneğin varlıklar, borçlar, özkaynaklar, hâsılat, harcamalar),*
- *Belirli bir işletmenin finansal tablo kullanıcılarının dikkatini odaklama eğilimi gösterdiği kalemlerin bulunup bulunmadığı (örneğin, finansal performansı değerlendirmek için kullanıcılar kâra, gelire veya net varlıklara odaklanma eğilimi gösterebilirler),*
- *İşletmenin niteliği, işletmenin yaşam döngüsünün neresinde bulunduğu ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve ekonomik çevre,*
- *İşletmenin ortaklık yapısı ve nasıl finanse edildiği (örneğin, işletmenin özkaynaklarıyla değil de sadece borçlanma yoluyla finanse edilmesi durumunda kullanıcılar, işletmenin kazançları yerine varlıklara ve bu varlıklar üzerinde üçüncü kişiler tarafından iddia edilen haklara daha fazla önem verilebilir),*
- *Kıyaslama noktasının nispi oynaklığı*

içermez. Bu riskin önemsiz bir risk olduğu kabul edilir. Bunun yanı sıra denetim riski, denetçinin iş hayatının akışı ile ilgili risklerini de içermez. Açılmış olan bir dava sonucu ortaya çıkabilecek kayıplar ve kötü tanıtım buna örnek olarak verilebilir (BDS 200 prg A33).

Denetimin temel amacı, finansal tablo kullanıcılarına finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık ve eksiklik içermediğine ilişkin makul bir güvence sunmaktır (BDS 200, prg 11). Denetçinin, raporunda bu konuda sunacağı makul güvenceye ulaşmak için denetim sürecinde toplayacağı kanıt miktarını belirmesi önemli yanlışlık riskinin belirlenmesine bağlıdır (BDS 200, prg 13). Denetim riski ve önemlilik kavramaları denetçiye yeterli ve uygun miktarda kanıtı belirlerken alacağı kararlarda yol göstericidir (Kızılgöl, İşgüden,2011,s. 10).

Denetim Riski=Önemli Yanlışlık Riski X Tespit Edememe Riski

Önemli Yanlışlık Riski=Yapısal Risk X Kontrol Riski

Önemli Yanlışlık Riski: Finansal tabloların denetimden önce finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek düzeyde yanlışlık içermesi riskidir. Yapısal risk ve kontrol riskinin bir bileşenidir (BDS 200, prg 13). Yapısal risk ve kontrol riski denetlenen işletmeye ait risklerdir ve her ikisi de finansal tabloların denetiminden bağımsızdır (BDS 200, prg A33). Yapısal risk, herhangi bir kontrol mekanizması olmadığı halde denetlenen işletmenin finansal tablolarında önemli yanlışlık veya eksilik bulunmasını ifade eder. Kontrol riski ise denetlenen işletmenin iç kontrol mekanizmasının finansal tablolarındaki yanlışlık veya eksiklikleri zamanında tespit edip, önleyememesi riskidir (BDS 200, prg 13-h/i,ii).

BDS'lerde yapısal riske ve kontrol riskine ayrı ayrı atıfta bulunmak yerine doğrudan doğruya önemli yanlışlık riskine atıfta bulunulduğu görülür. Bununla beraber denetçi denetim sürecinde bu iki riski ayrı ayrı değerlendirebileceği gibi beraber de değerlendirebilir (BDS 200, prg A40).

Tespit Edememe Riski: Denetçinin uyguladığı tüm denetim prosedürlerine rağmen finansal tablolardaki yanlışlık veya eksikliği ortaya çıkaramaması riskidir (BDS 200 prg 13/j).

Tespit edeme riski ile önemli yanlışlık riski arasında ters yönlü bir ilişki bulunur. Önemli yanlışlık riski düzeyi yükseldikçe tespit edememe riski düzeyi düşecektir. Ayrıca önemli yanlışlık riski düzeyinin yüksek tutulması halinde toplanacak denetim kanıtı miktarı artacaktır (BDS 200, prg A42).

Tespit edememe riski denetim prosedürlerinin etkinliği ile ilgilidir. Denetim prosedürlerinin zamanlaması, niteliği ve kapsamının tespitinde önem taşır. Denetçinin uygun olmayan bir denetim prosedürünü seçmesi, uygun denetim prosedürünü yanlış şekilde uygulaması ve denetim sonucunda elde edilen bilgilerin yanlış yorumlanması ihtimalinin ortadan kaldırılması denetim prosedürlerinin etkin olarak uygulanması ile mümkün olur. Etkin bir denetim prosedürü için yeterli planlama, denetim ekibinde uygun personelin kullanılması, mesleki şüpheciliğin her aşamada ön planda tutulması, denetimin gözlemlenmesi, denetimde gerekli yönlendirmelerin yapılması ve gerçekleştirilen denetim prosedürlerinin gözden geçirilmesi gereklidir (BDS 200, prg A43).

Tespit edememe riski denetimin yapısal kısıtlamaları nedeniyle hiçbir zaman tamamen ortadan kaldırılamaz (BDS 200 prg A44).

Denetçi makul güvenceye ulaşmak için denetim riskini mümkün olan en düşük seviyeye indirmelidir. Bu ancak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi ile mümkün olur (BDS 200, prg 17). Toplanacak denetim kanıtı miktarı ise önemlilik seviyesine göre belirlenir (BDS 200, prg 6,13). Denetçi önemlilik ve denetim riski seviyelerini belirlerken mesleki muhakemesini kullanır (BDS 200, prg A23). Çünkü riskler yapılacak kesin ölçümlere göre belirlenemezler (BDS 200, prg A32).

İşletmenin iç kontrol mekanizmasının iyi tasarlanmış ve etkin bir şekilde uygulanıyor olması kontrol riskini azaltır ama yapısal kısıtlamalar sebebiyle hiçbir zaman tamamen ortadan kaldıramaz. İşletme yönetimi ve çalışanlarının yanlış ve hataları ile uygunsuz davranışları, muvazaalı işlemlerle iç kontrolün bozulması veya ortadan kaldırılması bu kısıtlara örnek olarak verilebilir (BDS 200, prg A39).

3.2.5. Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Etme Yükümlülüğü

Denetim sonunda denetçiler finansal tablo kullanıcılarına finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediğine dair makul bir güvence verirler. Makul güvence mutlak bir güvence seviyesi olmamakla birlikte yüksek bir güvence seviyesidir. Denetçinin makul güvenceye ulaşabilmesi için denetim riskini en düşük düzeye indirmesi gerekir. Denetçi ancak denetim riskini en düşük seviyeye indirecek miktarda yeterli ve uygun denetim kanıtı toplarsa makul güvenceyi temin etmiş olur. Bununla beraber denetimin yapısal kısıtları nedeniyle denetim sürecinde elde edilecek kanıtlar

kesin değil daha çok ikna edici kanıtlardır.[49] Zaten bu nedenledir ki denetim sonucunda mutlak değil makul bir güvence sunulur (BDS 200, prg 5, 17).

Denetim kanıtı, denetçinin denetim görüşüne dayanak olarak kullandığı tüm bilgilerden oluşur (BDS 200, prg 13/b).

Denetim kanıtları muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar ve destekleyici kanıtlar olarak iki başlık altında toplanırlar (Şirin, 2006, s. 3;Çözeli, 2008, s. 3). Denetim kanıtlarının büyük bölümünü muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar oluşturur fakat tek başına bir görüş oluşturmak için yeterli olmazlar ve destekleyici kanıtlarla desteklenmelidirler (Şirin, 2006, s. 3).

Denetim kanıtları, yönetimin beyanlarını destekleyen ve doğrulayan belge ve bilgiler olabileceği gibi; bu beyanlarla çelişen her türlü bilgiden de oluşur. Bu belge ve bilgiler işletme içinden veya dışından elde edilebilir (BDS 200, prg A28).

Asıl olan denetim kanıtlarının uygulanan denetim sürecinde elde edilmesidir. Ancak denetçi önceki denetimlerde elde edildiği halde mevcut denetimi etkileyebilecek veya müşteri ile ilişkinin kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin kalite kontrol prosedürleri sürecinde de elde edilen kanıtları da kullanabilir (BDS 200, prg A28).

Denetim kanıtının yeterliliği, kanıtın miktarının ölçüsüdür.[50] Denetçi, denetim kanıtının miktarına karar verirken önemli yanlışlık riskine ve kanıtın kalitesine bakar. Denetim kanıtının uygunluğu[51] ise kanıtın kalitesinin göstergesidir. Kanıtın, ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği ile ilgilidir (BDS 200, prg 13/b). Kanıtın güvenilirliği, kanıtın elde ediliş şartlarından etkilenir ve kaynağına ve niteliğine bağlıdır (BDS 200, prg A28). Fakat her zaman denetim kanıtının kalitesi daha fazla kanıt toplanarak telafi edilemez. Her iki kavram birbiriyle yakından ilişkilidir ve birbirini destekler (BDS 200, prg A29).

Denetim kanıtının güvenilirliğinin tam tarifini yapmak pek mümkün değildir. Çünkü güvenilirlik kanıtın toplandığı zamandan ve içinde bulunulan şartlarla birlikte kanıtın kaynağı ve yapısından etkilenir. Örneğin işletme içinden elde edilen bilgilere göre işletme dışından elde edilen kanıtlar daha güvenilir olabilir. Bununla beraber

---

[49]Örneğin denetçi görüşünü işlemlerin gerçekleştirildiğini gösteren yevmiye kayıtları, sevk irsaliyesi, fatura gibi müşteri işletme tarafından hazırlanmış belgelere dayanarak verir. Bu durum denetimin kesin sonuç verici olmasından ziyade ikna edici olmasının sebeplerinden biridir (Şirin; 2006; s. 3).

[50] Denetim standartları, kanıt miktarının "yeterli ve uygun olmasının" ne olduğunu konusunda kesin belirlemelere gitmektense bu konuda genel bir yol gösterici gibi davranmış ve karar verme yetkisini denetçinin mesleki muhakemesine bırakmıştır (Şirin; 2006; s. 5).

[51] Uygunluk kavramı, denetim kanıtının güvenirliği ve denetlenen kalemin denetim görüşüne etki edebilme gücüne (ilgiliğine) göre belirlenir. Denetim standartları güvenilirlik ve ilgililik kavramlarına atıfta bulunmuş ama bir tanımlama yapmamıştır (Şirin; 2006; s. 6).

denetlenen işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin etkin olduğunun tespit edildiği durumlarda işletme içinden temin edilen denetim kanıtları dışarıdan elde edilecek kanıtlara göre daha güvenilir olabilir. Ayrıca bu iki gruba göre denetçinin doğrudan elde ettiği denetim kanıtları daha güvenilirdir (Çözeli, 2008, s. 4).

Denetçinin, denetim raporunda ulaştığı görüşü destekleyecek tüm denetim kanıtlarına ulaşması maliyet ve zaman açısından imkânsızdır. Bu nedenle denetçi kanıtların tamamını toplamak yerine kanıtlardan hangilerinin toplanacağını ve kaç tane toplanacağını belirleyerek denetim programını oluşturur. Denetimde önemli olan kanıt sayısının çokluğu değildir. Önemli olan, yeterli sayıda ve kalitede kanıta ulaşabilmektir (Çil, 2003, s. 1,5).

Denetçi toplayacağı kanıt sayısına karar verirken iki temel unsuru dikkate alır. Bunlar: denetim riski ve önemlilik düzeyidir.

İhtiyaç duyulan denetim kanıtının miktarı önemli yanlışlık riskinin düzeyeni en düşük seviyeye indirecek şekilde belirlenir (BDS 200, prg A28). Diğer bir ifadeyle önemli yanlışlık riski, denetçiye denetim sürecinde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilmesi için uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını tespit etmesinde yardımcı olur (BDS 200, prg A36). Fakat her zaman denetim kanıtının kalitesi daha fazla kanıt toplanarak telafi edilemez. Her iki kavram birbiriyle yakından ilişkilidir ve birbirini destekler (BDS 200, prg A29).

Denetim, resmi bir soruşturma niteliğinde değildir. Bu nedenle denetçinin arama yetkisi gibi özel yetkileri bulunmaz. Kendisine sunulan belgelerin gerçek olduğunu tespit etme konusunda bir bilgiye sahip olması beklenemez. Denetim prosedürlerinin tamamını uygulamış olsa bile elde ettiği belgelerdeki bilgilerin tamlığından emin olamaz (BDS 200, prg A47).

Denetçi, denetim sürecinde bir taraf değildir; bu sebeple karşılaştığı olayları her iki açıdan da inceler. Denetlenen işletmenin iddialarının lehinde ve aleyhinde olan tüm kanıtlara karşı dikkatli olmalıdır. Denetimle amaçlanan finansal tabloların yanlışlığını ispatlamak değildir (Şirin, 2006, s. 2). Temel amaç finansal tabloların önemli hata ve hile içermediğine dair makul güvence vermektir.

Denetim sürecinde esas olan denetçinin mesleki muhakemesine dayanarak BDS'lerde belirlenmiş olan amaçların yerine getirilip getirilmediğine karar vermektir. Eğer denetçi amaçların gereğince yerine getirilmediğine inanıyorsa ek prosedürler uygular. Topladığı kanıtların yeterli ve uygun olduğuna karar verirken denetçi şu hususları göz önünde bulundurur (BDS 200, prg A75):

- Uyguladığı BDS'lerin hükümlerini yerine getirmesine engel bir durumun olup olmadığı (BDS 200, prg 21),
- Mevcut denetim kanıtının sınırlı olması nedeniyle BDS'ler tarafından uygulaması zorunlu tutulan başka ek denetim prosedürünün bulunup bulunmadığı (BDS 200, prg 21,A75),
- Ek denetim kanıtı toplanmasının uygulanabilir veya mümkün olmamasına sebep olan durumların varlığıdır(BDS 200, prg 21).

Denetçinin finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturma yükümlülüğü daha önce ikinci bölümde "2.5.1.3.2. Denetim Raporunun Bir Görüş Yazısı ile açıklanması" başlığı altında incelendiği için bu bölümde açıklanmamıştır.

3.3. Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrolden Kaynaklanan Yükümlülükler

Finansal piyasaların etkin bir şekilde çalışması, denetimden beklenen ekonomik ve toplumsal yararın sağlanabilmesi için finansal bilginin kalitesinin ve güvenilirliğinin sağlanması gerekir. Bu amaca ancak kaliteli bir denetim süreci sonunda elde edilen denetim raporları ile ulaşılabilir. Uluslararası finansal kurumların denetimde kaliteyi sağlamak için bağımsız denetimin kalite kontrolüne ilişkin standartlar ve düzenlemeler oluşturdukları görülür (Esendemirli, 2013,s. 2). Bunlardan biri de 220 Nolu Bağımsız Denetim Standardıdır.

Standardın temel amacı, denetçinin gerçekleştirdiği denetimi BDS'lere ve yürürlükteki mevzuata uygun gerçekleştirildiğine ve denetim süreci sonunda hazırladığı raporun içinde bulunulan şartlara uygun olarak hazırlandığına dair makul güvence sağlayacak kalite kontrol prosedürlerinin uygulanmasını sağlamaktır (BDS 220, prg 6).[52]BDS 220, sorumlu denetçiyi bu amacın gerçekleştirilmesinden ve denetimin genel kalitesinden, yükümlü tutmaktadır (BDS 220, prg 8).

[52] Denetim standartlarının yeknesak bir şekilde uygulanması kalite kontrolün devamlılığındaki uzmanlaşmada kritik öneme sahiptir. Denetim standartlarının yeknesak uygulanması denetim personelinin benzer denetim pratikleri sonucu kazandığı kalitesine, denetim firmasınca uygulanan teknik ve prosedürlere, denetimin gözden geçirme prosedürlerinin kapsamına, denetim firmasının devamlı eğitim ve personel yetiştirme programlarına firma genelindeki denetim felsefesinin karşılaştırılabilirliği gibi çeşitli faktörlere bağlıdır (Warren;1975; s. 1).

Bu standartla denetçiye (tek başına bağımsız denetimi gerçekleştiren kişi veya bağımsız denetim şirketidir) yüklenen yükümlülükler temel olarak dört başlık altında toplanabilir:

- Denetçinin, denetim sözleşmesinin yapılması esnasında, kalite kontrole ilişkin yükümlülükleri,
- Denetçinin liderlik yükümlülüğü ve ilgili etik yükümlülükleri,
- Denetçinin denetim ekibini belirleme yükümlülüğü,
- Denetçinin, denetim sözleşmesinin devam ettirilmesi sürecinde, kalite kontrole ilişkin yükümlülükleri

- **Denetim Sözleşmesinin Yapılması Esnasında Kalite Kontrole İlişkin Yükümlülükleri**

Denetim süreci açısından müşterinin kabul aşaması binanın temeli gibidir. Denetim talebinde bulunan işletme hakkında temel bilgilerin toplanması, risk değerlendirmesinin yapılması ve denetim şirketinin yeterli kaynağının olup olmadığının belirlendiği aşamadır. Bu aşamadan sonra denetim sözleşmesi akdedilerek denetimin planlama ve yürütülmesi safhalarına geçilir (Şavlı, 2011, s. 7).

Denetçi, yöneticileri dürüst olmayan bir işletme ile namının anılması riskini azaltmak için müşteri seçimini yaparken kullanacağı prosedürleri belirleme gereği duyar (Georgiades, 2009, s. 2). Denetim faaliyetleri müşterinin kabulü ve korunumu, denetimin planlanması, kontrol testleri, destekleyici testler ve görüş oluşturma olmak üzere beş aşamadan meydana gelir. Bu aşamaların her birinde ayrı ayrı planlama, kanıt toplama, kanıt değerlendirme ve karar verme faaliyetleri gerçekleştirilir (Kızılgöl, 2001, s. 45). Tüm bu faaliyetlerin BDS'lere uygun olarak kaliteli bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin, bağımsız ve tarafsız bir şekilde gözden geçirilebilmesi ve değerlendirilebilmesi için önceden belirlenen politika ve prosedürlerin uygulanması gerekir (KKS 1 prg 4, 11, 15, 16/c, 32, 33, 35-41).

Denetçi bu süreçte şu politika ve prosedürleri uygulayabilir (Kızılgöl, 2001, s. 51) :

Müşterinin kabulü ve devamına ilişkin yükümlülüklerini gereğince yerine getirebilmesi için denetçi, yeni bir denetim ilişkisi kurmadan, mevcut bir müşteri ile devam kararı alırken veya bu müşteriden yeni bir denetim işi alma kararı verirken müşteri veya potansiyel müşteri hakkında her türlü bilgiyi araştırır (BDS 220, prg A8).

Denetçi, müşteri kabulü ve mevcut müşteri ile devam kararı alınması sürecinde sadece denetlenecek işletme hakkında mali bilgiler toplayıp, değerlendirmez (Kızılgöl, 2001, s. 51). Aynı zamanda denetlenecek işletmenin sahiplerini, yöneticilerini ve çalışanlarını da araştırır (BDS 220, prg A8). Yapacağı araştırmada denetlenecek işletmenin sahiplerinin, üst yönetiminin [53] ve yönetiminden sorumlu olanların dürüstlükleri, ticari itibarları, işletmenin ilişki kurduğu kişi ve kurumların kimler olduğu ve bu kişi ve kurumların ticari itibarları gibi konuları inceler (KKS1, prg. A19). Denetçi bu konularda bilgi toplarken kendinden önceki denetçi/ denetim şirketiyle, bankacılar, hukuk müşavirleri ve aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelerden faydalanabilir (KKS1, prg A20). Bu konularda yapılan araştırmalar üçüncü kişilerle görüşme, yazılı referanslar elde etme veya ilgili veri tabanlarının araştırılması olarak gerçekleştirilebilir (Quality Control for Audit Work-240, prg 17).

Denetçinin, denetim işini kabul etmesi için gerekli yeterlilik, beceri, kapasite ve kaynaklara sahip olup olmadığını değerlendirmesi gerekir. Denetçi, denetim işini alacağı sektöre ve denetim konularına ait gerekli bilgi ve deneyime sahip olup olmadığını, bu iş için yeterli bilgi ve deneyime sahip yeterli personele sahip olup olmadığını, uzmanlardan faydalanma imkânları ve denetimin kalitesinin denetimi için gerekli bilgi ve deneyime sahip kişilerin bulunup bulunmadığını değerlendirir (KKS1, prg A18).

Tüm bu araştırmalardan sonra yapılan denetim işlemlerinin gözden geçirilmesi gerekir. Bu süreci değerlendirirken sorumlu denetçi aşağıdaki hususları inceler (Georgiades, 2009, s. 3):

- Müşterinin kabulü, mevcut müşteri ile devam edilmesi ve denetim sözleşmesine ilişkin uygun tüm prosedürlerin uygulanıp uygulanmadığını,
- Alınan kararın uygun olup olmadığını,
- Denetim sözleşmesinin yapılmasından önce denetim işinin reddini gerektiren bir bilgi elde edilip edilmediğini inceler.

[53]Bağımsız denetim standartları incelendiğinde, standartların, denetlenen işletmelerin üst yönetimi ile yönetimini ayırdığı görülür. İşletmenin üst yönetimi şirket yönetim kurulu gibi, işletmenin hesap verebilirliğine dair yükümlülükleri ve stratejik yönetiminden sorumlu olan kişiler ve kurullardan oluşur. İşletme yönetimi ise işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinden sorumlu kişi veya kişilerden oluşmaktadır (BDS 260 prg 10/a,b).

Eğer denetim sözleşmesinin yapılmasından önce denetim işinin reddini gerektiren bir bilgi elde edecek olursa ivedilikle durumu denetim şirketi ile görüşür (Georgiades, 2009, s. 3).

- **Liderlik Yükümlülüğü ve İlgili Etik Yükümlülükler**

Denetimin kalitesi, denetimin tüm süreçlerinde ve denetim şirketindeki her bir kademede bulunması gereken kolektif bir yükümlülüğü ifade eder. Denetim şirketinin çalışması bir zincirin halkaları gibi iç içe geçmiş süreçlerden oluşurlar. Bu nedenle denetim tıpkı bir zincirde olduğu gibi en zayıf halkası kadar kuvvetli olur. Denetimin kalitesinin artırılması denetim şirketinin ve şirketçe gerçekleştirilen tüm denetimlerin bir bütün olarak ele alınması ve firmanın bütün alanlarında bir yaşam biçimi haline getirilmesiyle sağlanabilir (Durukan, Kapucugil, 2007, s. 4,13).

Kalite kontrol sisteminin bir parçası olarak liderlik yükümlülüğünün amacı denetim yükümlülüklerinin yerine getirilebilmesi için kalitenin vazgeçilemez bir unsur olduğuna dayanan firma içi kültürünü desteklenmesidir (AICPA, 2015, s. 8).

BDS 220, sorumlu denetçinin yetkilendirildiği tüm denetimlerin kalitesinden yükümlü olduğunu kabul eder ve sorumlu denetçiye bu yükümlülüğünü yerine getirirken iki temel görev yükler. Bunlar etik hükümlerin ihlalini önlemek için devamlı tetikte olmak ve bağımsızlık hükümlerine uygun davranıldığına dair bir sonuca ulaşmaktır (BDS 220, prg 9, 11; Georgiades, 2009, s. 2).

Sorumlu denetçi, tüm denetim sürecinde ilgili etik hükümlerin denetim ekibi üyelerince ihlal edilip edilmediği konusunda sürekli tetikte olmalıdır. Eğer herhangi bir ihlal yakalarsa gerekli adımları atmalıdır (BDS 220, prg 9,10). Kalite kontrol sisteminin bir parçası olarak ilgili etik hükümler, denetim firması ve personelinin mesleki yükümlülüklerini yerine getirirken etik hükümlere uygun olarak davranacağına dair güvence sunmayı amaçlar. Bu amaca ulaşabilmek, sürekli olarak bu konuda dikkatli ve uyanık olabilmek ve bu tür ihlallerin daha gerçekleşmeden önlemini alabilmek için denetim firması aşağıda belirtilen politikalar gibi politikalar oluşturup, uygulanmalarının devamını sağlamalıdır (AICPA,2015, s. 9):

- Personeline düzenlemelerde belirtilen tüm etik prensiplere uymalarını şart koşmak,
- Uygulanabilir olduğu her durumda firma personeline bağımsızlık şartlarını bildirmek için prosedürler oluşturmak,

- Firmanın bağımsızlığını kabul edilebilir bir seviyeye çekecek etkili önlemler alınamıyorsa denetimden çekilmeyi şart koşmak,
- Bağımsızlık ve tarafsızlığa ilişkin muhtemel tehditleri tanımlayan ve değerlendiren prosedürler oluşturmak,
- En azından her yıl firma personelinden yazılı olarak firmanın bağımsızlıkla ilgili politika ve prosedürlerine uygun davrandıklarına dair yazılı beyanlarını almaktır.

Sorumlu denetçinin denetim sözleşmesi gereğince uygulanan denetimde bağımsızlık hükümlerine uygun olarak davranılıp davranılmadığına dair bir sonuca ulaşabilmesi için konuyla ilgili her türlü bilgiyi araştırması, denetim şirketinin bağımsızlıkla ilgili politika ve prosedürlerinin tespit edilen ihlallerini ve bunlara ilişkin bilgileri değerlendirmesi gerekir (BDS 220, prg 11).

Denetçi, bağımsızlıkla ilgili tehditleri en aza indirmek için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür. Sorumlu denetçi, bağımsızlığa yönelik tehditleri ortadan kaldıramadığı veya kabul edilebilir bir seviyeye indiremediği durumlar tespit ederse durumu şirket yetkililerine bildirir. Mevzuatın gerektirdiği veya çekilmenin uygun olduğu durumlarda denetimden çekilebilir (BDS 220, prg 11,A6).

- **Denetim Ekibinin Belirlenmesi Yükümlülüğü**

Sorumlu denetçinin bu süreçteki yükümlülüğünün başında denetim ekibinde yer alacak denetçi ve uzmanların gerekli yeterlilik ve beceriye sahip olan kişilerden oluşmasını sağlamaktır (BDS 220 prg 14). Doğru kişilerin seçilmesi süreci, müşterinin kabulü veya devamına karar verilmesi süreciyle beraber başlar. Denetim şirketi, "kabul aşamasında" denetim işini değerlendirirken gerekli yeterlilik ve beceriye sahip çalışanlarının olması durumunda işi kabul eder. Aksi halde reddeder (KKS1, prg A18).

Denetim, yeterli eğitim ve deneyime sahip olmayan kişilerce yapılacak olursa kendinden beklenen amaçları gerçekleştiremez (Çilingir, 2003, s. 1). Ancak BDS'lerin belirlediği şekilde bir denetim yapılacak olursa denetimden beklenen amaçlara ulaşılabilir (Oktay, 2013, s. 3). Bu amaçlara ulaşabilmesinin ön şartı da denetimin gerekli yeterlik ve deneyime sahip kişilerce gerçekleştirilmesidir (KKS1, prg 31, A7, A18).

Denetim için doğru ekibin belirlenmesi, *denetimde kalitenin olmazsa olmaz başlangıç* şartıdır. Bu aşamada yapılacak yanlış seçim, devamında gelen süreçlerde de

istenilen kalitenin sağlanamamasına neden olur. Doğru şekilde tasarlanmış bir denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi denetimi gerçekleştirecek personelin gerekli yetki ve yeterliliğe sahip olması ile sağlanabilir.

- **Denetim Sözleşmesinin Devamı Esnasında Kalite Kontrole İlişkin Yükümlülükler**

BDS 220, denetim sözleşmesinin devam ettirilmesi sürecinde hem sorumlu denetçinin hem de denetimin kalitesini gözden geçirecek kişinin yükümlülüklerini belirlemiştir. Sorumlu denetçinin bu süreçteki yükümlülükleri denetim sözleşmesinin yönetimi, denetimi, icrası ve denetim raporunun içinde bulunulan şartlara uygunluğudur (Georgiades, 2009, s. 3). Denetimin kalitesini gözden geçirecek kişi ise denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinden ve yapılan denetimin değerlendirilmesinden yükümlüdür (BDS 220, prg 19-21). Hem sorumlu denetçinin hem de denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin yaptıkları çalışmalar denetim sonunda nihai dosyada birleştirilirler (BDS 220, prg A25).

Sorumlu denetçinin bu bölüme ilişkin yükümlülükleri beş temel başlık altında toplanabilir:

- Denetimin yönlendirilmesi, gözetim ve yürütülmesi yükümlülüğü,
- Denetim ekibince yapılan işlemlerin gözden geçirilmesi yükümlülüğü,
- Denetim ekibi üyeleri arasında istişarelerin yapılması yükümlülüğü,
- Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme yükümlülüğü,
- Denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin izlenmesi yükümlülüğü.

- **Denetimin Yönlendirilmesi, Gözetim ve Yürütülmesi**

Bağımsız denetimin yönetiminin kapsamı denetim ekibinde yer alan personelin sorumlulukları, denetlenen işletmenin ortaya çıkabilecek iş, muhasebe ve denetim problemlerinin niteliği ve tüm denetim planı hakkında bilgilendirilmelerinden oluşur (Quality Control for Audit Work (240), prg 50). Bağımsız denetimin uygulamasına başlanmadan önce denetimin amacının en iyi şekilde anlaşılması ile planlama ve uygulama aşamaları doğru şekilde gerçekleştirilir ve çalışanların doğru mesleki yargılarda bulunması sağlanır (Şavlı, 2011, s. 9). Yapılan denetimin amaçlarının özellikle daha deneyimsiz ekip üyelerince anlaşılması önem taşır çünkü bu üyeler yanlış

anlamalar sonucunda uygun olmayan sonuçlara ulaşabilirler (Quality Control for Audit Work (240), prg 51).

Denetim ekibi üyeleri arasında bu süreçte yapılacak müzakereler deneyimli ve deneyimsiz olan ekip üyeleri arasındaki iletişimi güçlendirip, konuları beraberce ele almalarını sağlar. Bu sayede ekip içinde etkin bir iletişim ağı kurulur (BDS 220 prg A13). Kurulacak bu iletişimle beraber geliştirilecek ekip çalışması ve ekip üyelerinin eğitimi daha deneyimsiz denetçilerin kendilerinden istenen çalışmaların amaçlarını anlamalarına yardım eder (BDS 220, prg A14).

Denetim planı, denetim ekibinin yönlendirilmesi için önemli bir araçtır. Denetimden sorumlu olanlar denetim planının ve programının ivedi şekilde onaylanmasından ve sonradan meydana gelen değişikliklerin denetim ekibine bildirilmesinden sorumludurlar[54]. Denetim planının zamanlaması, yapısı ve kapsamı belirlenmiş olan denetim prosedürlerini içeren denetim programına uygun olarak oluşturulmalıdır. Denetim planı hazırlanırken denetimden sorumlu olanların özel kalite kontrol süreçlerini de içerecek şekilde, tüm gözetim ve gözden geçirme sorumlulukları belirlenir (Quality Control for Audit Work (240), prg 52).

- **Denetim Ekibince Yapılan İşlemlerin Gözden Geçirilmesi**

Denetimi gözden geçirenler, emirleri altında çalışan kişilerin veya denetimi gerçekleştirenlerin gerçekleştirdikleri işlerin kalitesini denetimin gözden geçirilmesi sürecinin bir parçası olarak rutin bir biçimde değerlendirirler. Bu gözden geçirmelerin değerlendirilmesi performans değerlendirme sistemine geri beslemede bulunur ve astların bilgi düzeylerinin ve uzmanlıklarının gelişmesine katkı sağlar (Tan, Shankar, 2010, s. 1, 2).

Sorumlu denetçi, denetim şirketinin bu konuda belirlediği politika ve prosedürlere uygun olarak çalışma kâğıtlarını gözden geçirir ve denetim raporu için yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanıp toplanmadığını tespit eder. Sorumlu denetçi, gözden geçirmelerinin kapsamı ve tarihini belirleyerek bu yükümlülüğünü yerine

[54]Çalışmada bazı durumlarda yükümlülük terimi yerine sorumluluk kavramı kullanılmıştır. Bunun nedeni çalışmanın dayandığı yabancı metinlerde bu ifadenin kullanılmış olmasıdır. Aynı zamanda BDS'lerde de yükümlü olmak ve sorumlu olmak ifadelerinin beraber kullanıldığı görülmüştür ve kaynak metinde yer alan ifadeye bağlı olarak bazı durumlarda yükümlülük yerine sorumluluk terimi kullanılmıştır. Her iki kavram da borçlar kanunu anlamında bağımsız denetçinin bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanan borçları kavramına karşılık olarak kullanılmıştır. Bağımsız denetçinin bu bölümde ve Bölüm II' de anlatılan yükümlülüklerini veya sorumluluklarını yerine getirmemesi hukuki ve cezai sorumluluklarının doğmasına neden olur.

getirmelidir. Konuya ilişkin yükümlülüğünü denetim raporu ile aynı tarihte veya bu tarihten önce gerçekleştirmelidir (BDS 220 prg 16, 17, A18).

- **Denetim Ekibi Üyeleri Arasında İstişarelerin Yapılması**

Sorumlu denetçi, zor ve tartışmalı konular dâhil, gerekli tüm durumlarda ekip üyeleri arasında ve ekip üyeleri ile şirket içinden veya dışından danışılan konuya uygun kişilerle gerekli istişarelerin yapıldığından emin olmalıdır (BDS 220, prg 18/a,b).

Yapılacak istişarenin kendinden beklenenleri karşılayabilmesi için konunun tüm yönleriyle istişare yapılacak kişiye bildirilmesi ve istişare yapılacak kişinin uygun bilgi, kıdem ve deneyime sahip olması gerekir (BDS 220, prg A21). Eğer denetim şirketi kendi bünyesinde gereken danışmanlığı yapabilecek kimsenin olmadığı kanaatine ulaşırsa diğer denetim şirketlerinden, mesleki veya düzenleyici kurumlardan ve ilgili kalite kontrol hizmetlerini veren kuruluşların danışmanlık hizmetlerinden faydalanabilir (BDS 220 prg A22). Sorumlu denetçi yapılan istişarelerin sonucunda her iki tarafın da tek bir çözüm üzerinde anlaştıklarından emin olur ve bu çözümün gerektiği gibi uygulanıp uygulanmadığının tespitinden yükümlüdür (BDS 220 prg 18/c,ç).

- **Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme**

Denetim firması, denetlenen işletme kurumca belirlenen veya borsada işlem gören işletmeler sınıfında, ise sorumlu denetçi denetimin kalitesini gözden geçirecek bir kişinin görevlendirilip görevlendirilmediğini kontrol etmelidir (BDS 220 prg 7/e, 19). Sorumlu denetçi, denetim kalitesini gözden geçiren kişiyle, kendisinin denetimi gözden geçirmeleri sırasında karşılaştıkları dâhil, denetim sürecinde ortaya çıkan tüm önemli konuları tartışır (BDS 220 prg 19).

Denetimin başında denetimin kalitesinin gözden geçirilmesine ihtiyaç duyulmaması sonradan böyle bir ihtiyacın çıkmayacağı anlamına gelmez. Bu nedenle sorumlu denetçi her zaman böyle bir ihtiyacın olup olmadığını göz önünde bulundurmalıdır (BDS 220 prg A26).

Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin kapsamı öncelikle gerçekleştirilen denetimin karmaşıklığına, denetlenen işletmenin borsada işlem görüp görmemesine ve denetçinin uygun olmayan rapor verme riskine göre değişebilir (BDS 220 prg A27).

Bu süreçte denetim kalitesini gözden geçiren kişi tüm denetim sürecinde denetim ekibinin karşılaştığı önemli konulara ilişkin olarak ulaştığı yargıları ve önerilen denetim raporunu tarafsız bir şekilde yeniden değerlendirir (BDS 220 prg 20). Gözden geçirmeler tamamlanana kadar sorumlu denetçi denetim raporuna tarih vermez (BDS 220 prg 19). Eğer bu gözden geçirme sürecinde denetim ekibi ile denetim kalitesini

gözden geçiren kişi arasında bir uyuşmazlık olursa bu durumun çözülmesi için denetim firmasınca belirlenmiş olan politika ve prosedürler takip edilir (AU-C 220, prg 23).

Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi, sorumlu denetçinin denetim raporu için yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanıp toplanmadığı yönünde karar vermesine yarımcı olur (BDS 220, prg A23). Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi sorumlu denetçinin yükümlülüklerinde bir azalmaya neden olmaz (BDS 220, prg A27).

- **Denetim Şirketinin Kalite Kontrol Sisteminin İzlenmesi**

Denetim şirketleri bünyelerinde bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bunun devamını sağlamakla yükümlüdürler. Kalite kontrol sistemi, bir denetim sürecinde denetim şirketi ve personelinin mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuata uygun davrandığına ve denetim sonucunda düzenlenen raporun içinde bulunulan şartlara uygun olarak düzenlendiğine dair makul bir güvence sunar (BDS 220, prg 2).

İzleme, denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin yeterli ve etkin bir şekilde işlediğine dair güvence elde etmek için tasarlanan bir süreçtir (BDS 220, prg A32). Kalite kontrol sistemi, denetim ekipleri, denetim şirketi ve diğer taraflarca sunulan bilgiler aksini göstermediği sürece güvenilir kabul edilir (BDS 220, prg 4,A2).

İzleme sonucunda elde edilen bilgilerde kalite kontrol sistemine ilişkin eksiklikler tespit edilirse sorumlu denetçi bu eksikliklerin denetimi etkileyip etkilemediğini değerlendirir (BDS 220, prg 23). Sorumlu denetçi, eksiklikleri değerlendirirken denetim şirketinin bu konuda aldığı önlemlerin yeterli olup olmadığını da inceler (BDS 220, prg A33). Fakat sadece tespit edilen bu eksiklikler, gerçekleştiren denetimin mesleki standartlara ve mevzuata aykırı olarak gerçekleştirildiğini ve içinde bulunulan şartlara uygun olmayan bir rapor hazırlandığını göstermez (BDS 220, prg A34).

3.4.Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi Yükümlülüğü

BDS 230 ile hedeflenen iki temel amaç vardır. Bunlar[55](BDS 230, prg 2,5):

- Denetçinin raporunda belirttiği görüşün dayanağını oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayan çalışma kâğıtlarının oluşturulması,
- Denetimin tüm BDS'lere, kanun ve mevzuata uygun olarak planlanıp, gerçekleştirildiğini kanıtlayan çalışma kâğıtlarının oluşturulmasıdır.

[55]Bu temel amaçların dışında BDS 230 prg 9'da denetim çalışma kâğıtlarının hizmet ettiği ilave amaçlar belirlenmiştir.

Bu amaçları gerçekleştirmek için denetçinin üzerine düşen yükümlülükler:

- Denetçinin çalışma kâğıtlarını zamanında hazırlama yükümlülüğü,
- Denetçinin, denetim prosedürlerini ve denetim kanıtlarını belgelendirme yükümlülüğü,
- Denetçinin nihai bağımsız denetim dosyasını oluşturma yükümlülüğü,
- Denetçinin denetim çalışma kâğıtlarını, mesleki sır kapsamında, saklama yükümlülüğüdür.

Bağımsız denetçinin nihai bağımsız denetim dosyasını oluşturma ve denetim çalışma kâğıtlarını mesleki sır kapsamında saklama yükümlülükleri ikinci bölümde detaylı olarak incelendiği için bu bölümde incelenmemiştir.[56]

- **Çalışma Kâğıtlarının Zamanında Hazırlanması Yükümlülüğü**

Denetçi, finansal tablolar hakkında oluşturduğu görüşüne makul bir dayanak oluşturmak için denetim prosedürlerini uygulayarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Denetim kanıtı denetçinin denetim raporunda ulaştığı görüşünün dayanağını oluşturan ve denetim sürecinde elde edilen denetlenen işletmenin muhasebe kayıtları ve işletme hakkındaki diğer bilgilerin toplamıdır (AU Section 326, prg 1, 2).

Denetçi, çalışma kâğıtlarını denetimi gerçekleştirdiği esnada hazırlamalıdır. Denetimin gerçekleştirilmesinden sonra denetimin gözden geçirme aşaması için çalışma kâğıtlarının yeterli ve uygun olarak, zamanında hazırlanmış olması gerekir. Böylece denetimin kalitesinin artırılması sağlanır (BDS 230, prg 7, A1). Denetimin gerçekleştirilmesinden sonra hazırlanacak denetim kâğıtlarında eksikliklerin olması kuvvetle muhtemel olacaktır. Bu durum denetimin planlaması ve kalitesinin kontrolünü etkileyecektir.

Denetçi, denetim sürecini işin gerektirdiği gibi planlamalı ve yardımcılarının işi gerektiği gibi yapmaları için onlara nezaret etmelidir. Bu nedenle denetçi kendisinden beklenen yönetim ve organizasyon ile denetimin işin ehli insanlarca gerçekleştirilmesini sağlayacak şekilde tüm denetim stratejisini geliştirmelidir. Planlama süreci, denetimin uygulanması sürecinden ayrı bir denetim unsuru değil, tam tersine onun sürekli olarak

[56]Her ne kadar BDS 230'da denetim çalışma kâğıtlarının mesleki sır kapsamında saklanmasına ilişkin bir bilgiye rastlanmasa da AU Section 339-Audit Documentation incelendiğinde bu konuya yer verildiğinin görülmesi üzerine ilgili sorumluluk bu standart kapsamındaki bağımsız denetçinin sorumluluklarına dâhil edilmiştir. Bknz 2.5.1.4. Denetçinin Denetim Çalışma Kâğıtlarını Saklama Borcu ve 2.5.1.5. Denetçinin Sır Saklama Borcu.

yenilenen bir parçasıdır. Planlama denetim sözleşmesinin yapılması ile başlar ve denetçinin denetim prosedürlerini uygulaması ve denetçi görüşünün dayanağını oluşturan denetim kanıtlarının toplanmasıyla devam eder (AU Section 311, prg 1,2,3).

Planlamanın denetimin her aşamasında onun yenilenen bir parçası olduğunun kabulü, denetim belgelendirilmesinin denetimin ilerlemesi ile eş zamanlı olarak hazırlanmasını gerektirir. Denetim bittikten sonra hazırlanacak olan çalışma kâğıtlarının denetimin planlanması üzerinde olumsuz bir etki yaratacağı kesindir.

Bağımsız denetimde kalite, denetim süreci sonunda elde edilen denetim görüşünün doğruluğu ve güvenilirliği ile ölçülür. Bunun nedeni bağımsız denetimin temel yapı taşlarından birini "denetçiye duyulan güvenin" oluşturmasıdır. Bu güvenin elde edilmesi ve devamlılığının sağlanması için denetçi, çalışmalarını bağımsız denetim standartlarına uygun bir şekilde oluşturmalıdır. Denetimin kalitesini belirleyen bağımsız denetim standartları hem denetçinin kişisel özelliklerinin hem denetim sürecinin tamamını kapsar (Oktay,2013, s. 44, 45, 52).

Bağımsız denetçinin denetim çalışmalarında gerekli mesleki özen ve titizliği gösterme yükümlülüğü vardır. Basiretli bir denetçinin detaylara gösterdiği önem, dikkat ve çabası mesleki özen ve titizliğin ifadesidir ve denetimin kalitesi üzerinde doğrudan etkisi vardır. Denetçinin gereken titizlik ve özeni göstermesi kaliteli bir bağımsız denetimin ön koşuludur (Oktay, 2013, s. 58). Denetçinin mesleki özen yükümlülüğünün bir gereği olarak denetim çalışma kâğıtları ile gerçekleştirdiği belgelendirmeyi zaman geçirmeden gerçekleştirmesini gerektirir.

Bağımsız denetimde kalite kontrol, denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi için denetçi/denetim firması tarafından belirlenen politika ve prosedürlerden oluşur. Belirlenen politika ve prosedürler denetim sürecinde gerçekleştirilen her bir işin planlaması, yürütülmesi, kontrol edilmesi, incelenmesi ve sonuçların bildirilmesi aşamalarını kapsamalıdır. Kalite kontrol ile denetçi/denetim firması finansal tablo kullanıcılarına denetim sürecinde yükümlülüklerini yerine getirdiğine dair makul bir güvence sağlar. Bağımsız denetimden beklenen yararın elde edilmesi denetim hizmetinin kalite kontrolü ile doğru orantılıdır (Oktay, 2013,s. 43, 65, 66, 70). Kalite kontrolün gereği gibi gerçekleştirilebilmesi, denetçinin denetim çalışma kâğıtlarını zamanında hazırlaması ile elde edilebilir. Çünkü denetim ilerledikçe denetimle beraber hazırlanan denetim çalışma kâğıtları denetimin kalite kontrolünün yapılabilmesinin ön şartlarından biri olarak karşımıza çıkar.

- **Denetim Prosedürlerinin ve Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi Yükümlülüğü**

Denetim çalışma kâğıtlarının temel özelliği gerçekleştirilen denetimin, denetim sürecinde yer almamış herhangi bir deneyimli denetçinin anlayabileceği şekilde hazırlamasıdır (BDS 230, prg 8). Denetim programları, analizler, denetçinin inceleme konularına ilişkin olarak tuttuğu notlar, denetim sürecinde karşılan önemli hususların özetleri, teyit ve beyan mektupları, kontrol listeleri gibi hususlar denetim çalışma kâğıtlarını oluşturur (BDS 230, prg A3). Denetim çalışma kâğıtlarının kapsamı, biçim ve içeriği işletmenin büyüklüğü, işletme faaliyetlerinin karmaşıklığı, gerçekleştirilen denetim prosedürlerinin niteliği, önemli yanlışlık riski gibi çeşitli faktörlere bağlı olarak değişebilir (BDS 230, prg A2).

Denetimin belgelendirilmesi her bir denetçi yardımcısı tarafından gerçekleştirilen denetim prosedürlerinin gerektiği gibi gerçekleştirilip; belgelendirildiğinin gözden geçirilmesini sağlayarak sonuçların değerlendirilmesini ve denetçi raporu ile ilgili olan sonuçların sunulmasını sağlar (AU Section 311, prg 31).

Denetim çalışma kâğıtları fiziki olarak kayıt altına alınabileceği gibi elektronik veya benzeri ortamlarda da saklanabilir (BDS 230, prg A3).

Gerçekleştirilen denetimle bağlantısı olmayan denetçinin denetim kâğıtlarını incelediğinde özellikle şu hususlar hakkında rahatlıkla bilgi edinebilmesi gerekir (BDS 230, prg 8):

- Uygulanmış olan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,
- Denetim prosedürlerinden elde edilen sonuçlar ve bu sonuçların dayanağını oluşturan denetim kanıtları,
- Denetim sürecinde ortaya çıkan önemli hususlar, bu konular hakkında ulaşılan sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşırken kullanılan mesleki yargılar.

Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı

Denetçi yaptığı her bir denetim sözleşmesi ile bağlantılı olarak gerçekleştirilen denetim işleminin en iyi şekilde anlaşılmasını sağlayacak derecede detaylı bir biçimde denetimi belgelendirmelidir (AU-339, prg 3).

Bağımsız denetçinin denetim sürecinde hazırlayacağı denetim çalışma kâğıtlarının bağımsız denetim standartlarına uygun olması temel şarttır. Bazı özel

durumlarda BDS'ler denetim çalışma kâğıtlarında bulunması zorunlu hususlar tespit etmişse, bu özel hükümlere uygunluk sağlanması ayrıca aranır. Ancak BDS'lerde yer almadığı halde denetçi kendisi açısından denetim çalışma kâğıtlarında bulunması gerektiğini düşündüğü hususları da ilave edebilir (BDS 230, prg A6).

Denetimin belgelendirilmesi denetimin kalitesinin zorunlu elemanlarından biridir. Bununla beraber denetimin belgelendirilmesi tek başına denetimin kalitesini garanti etmez fakat yeterli ve uygun belgelendirme süreci denetimin kalitesini destekler (AU-339, prg 4).

Denetim çalışma kâğıtları BDS'lere uygun olarak hazırlanırlarsa yeterli ve uygun oldukları kabul edilir (BDS 230, prg A6). Aksi halde denetim çalışma kâğıtları, denetimin BDS'lere uygun olarak gerçekleştirildiğine dair kanıt olma niteliğini kaybeder (BDS 230, prg A7).

Denetim Prosedürlerinin Sonuçları ve Denetim Kanıtları

BDS 230 paragraf 6/a'ya göre çalışma kâğıtlarının tanımı:

> *"Gerçekleştirilen denetim prosedürlerine, elde edilen ilgili denetim kanıtlarına ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ilişkin kayıtlardır."*

Yukarıda verilen tanımdan da anlaşılacağı gibi denetim çalışma kâğıtlarında denetçi denetim sürecinde uyguladığı prosedürlerin sonuçlarını ve denetim kanıtlarını belgelendirmelidir. Aksi halde "denetim çalışma kâğıdı" gibi bir kavramdan bahsedilemez.

Denetim kanıtlarının belgelendirilmesi kolaylıkla ulaşılamayan bir sonucun veya sonucun gerekçesinin belgelendirilmesi ihtiyacının bir sonucudur (BDS 230, prg A2). Denetim sürecinde ulaşılan kanıtların doğru bir şekilde değerlendirilerek, mutlak güvenceye ulaşılmasını sağlayacak düzeyde kaliteli bir denetim sağlayan sonuçlara ulaşılması da denetim çalışma kâğıtlarının yeterli ve uygun bir şekilde, zamanında hazırlanması ile mümkün olur (BDS 230, prg A1).

Denetçi, uygulanan denetim prosedürlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı konusunda yaptığı belgelendirmelerde denetimi kimin gerçekleştirdiği ve ne zaman tamamlandığı konusundaki bilgi ile denetimi kimin denetlediği ve ne zaman denetlediği konusundaki bilgileri de belirtmelidir (AU 339, prg 18).

Önemli Konular, Sonuçları ve Kullanılan Mesleki Yargılar

Bağımsız denetçinin denetim sürecinde karşılaştığı önemli konuları denetim çalışma kâğıtlarında kayda alması gerekmektedir ve nelerin önemli olduğuna karar verilmesi BDS 230 uyarınca denetçinin mesleki muhakemesine bırakılmıştır. BDS 230,

önemli konuların neler olabileceğinin belirlenmesi amacıyla örnekler vermiş; bu konuda sınırlama yoluna gitmemiştir. Örneğin önemli risklere neden olabilecek durumlar, denetim prosedürlerini önemli ölçüde zorlaştıran hususlar önemli konular arasında sayılmıştır (BDS 230, prg A8,9).

Denetçinin önemli bulduğu konulara ilişkin bir özet hazırlaması, bu özette mesleki muhakemesini belgelendirmesi, vardığı sonuçların gerekçelerini ve dayanağını belirtmesi faydalı olacaktır (BDS 230, prg 10,A3,A8,A9,A10). Denetçinin hazırlayacağı böyle bir özet, özellikle karmaşık ve kapsamlı denetimlerde, denetim sürecinin teftişi ve gözden geçirilmesini kolaylaştırır; önemli konuların daha dikkatle ele alınmasını sağlar (BDS 230 prg A11).

3.5. Bağımsız Denetiminde Hileye İlişkin Yükümlülükler

Finansal tablolardaki hilelerin önlenmesi ve tespit edilmesinden denetlenen işletmenin yönetimi sorumludur (BDS 240, prg 4). Bağımsız denetçinin bu konudaki sorumluluğu ise BDS'lere uygun olarak gerçekleştirdiği denetim sonucunda finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlığın olmadığına dair makul bir güvenceye ulaşmaktır (BDS 240, prg 5).

BDS 240 denetçiye üç temel amaç belirlemiştir. Bunlar:

- Hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini tespit etmek ve değerlendirmek
- Hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerine ait yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek
- Denetim sürecinde karşılaşılan hile/hileler veya hile şüphesi karşısında uygun adımları atmak

Bağımsız denetçinin bu amaçlar ulaşabilmek için üzerine düşen yükümlülükler şu şekilde sıralanabilir:

- Finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içermediğine dair makul bir güvence verme yükümlülüğü,
- Mesleki şüphecilikle davranma yükümlülüğü[57],
- Denetim ekibi içinde beyin-fırtınası yapılması yükümlülüğü,

[57]Bağımsız denetçinin mesleki şüphecilikle davranma sorumluluğu, "2.5.1.2. Denetçinin Denetimde Kalite ve Güvenirliği Sağlama Borcu" başlığında altında incelendiği için bu bölümde incelenmemiştir.

- Denetçinin hile riskini belirleme yükümlülüğü,
- Hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi yükümlülüğü,
- Denetçinin hile risklerine uygun şekilde müdahalede bulunma yükümlülüğü,
- Denetçinin gerektiğinde denetime devam etmeme kararı alma yükümlülüğü,
- Denetçinin tespit ettiği hileleri ilgili kişi ve kurumalara bildirme yükümlülüğüdür.

3.5.1. Bağımsız Denetimde Makul Bir Güvence Verme Yükümlülüğü

Bağımsız Denetim Standartlarında açıkça denetçinin denetim standartlarına uygun olarak denetimi gerçekleştirip, finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermediğine dair makul ve fakat asla kesin olmayan bir güvence vermesi gerektiği ifade edilir (Love, 2012, s. 33). Makul güvence, denetimin gerçekleştirilmesi sürecinde finansal tablolarda ileri sürülen iddiaları destekleyen toplanmış denetim kanıtı miktarının denetçiyi tatmin etme derecesi olarak tanımlanabilir (PCAOB, 2005, s. 2).

Standartlar incelendiğinde makul güvencenin ne olduğunun açıkça ifade edilmediği, daha çok mutlak güvence kavramı ile açıklanmaya çalışıldığı görülmektedir. Örneğin, BDS 200 prg 13/e'ye göre:

> *Makul güvence: Finansal tabloların denetimi çerçevesinde, yüksek ancak mutlak olmayan bir güvence seviyesidir.*

Bağımsız Denetim Standartlarına göre "makul güvence" mutlak güvenceden daha az bir güvence seviyesidir fakat makul güvence hiçbir şekilde Bağımsız Denetim Standartlarında tam olarak açıklanmamaktadır (PCAOB, 2005, s. 3). Makul güvence mutlak güvenceden az olduğu için standartların yorumundan da anlaşılacağı üzere kesinlikten az veya %100 güvenceden az olarak tanımlanabilir (PCAOB, 2005, s. 3).

Denetim riski ile makul güvence arasında güçlü bir ilişki mevuttur. Denetçi makul güvenceyi en üst seviyeye çıkarabilmek için tüm riskleri minimum düzeye indirmelidir. Örneğin denetim riski %5 ise makul güvence %95 olacaktır. Risk ile güvence arasındaki ilişkinin sayısal olarak ifade edilmesi pek mümkün olmasa da standartlar incelendiğinde aradaki ilişkinin yadsınamaz olduğu görülmektedir (PCAOB, 2005, s. 5).

Denetim raporu ile finansal tablo kullanıcılarına mutlak bir güvence verilememesinin üç temel sebebi bulunmaktadır. Bunlar: denetimin kısıtları, denetim kanıtının yapısı ve hilelerin özellikleri olarak sıralanabilir.

Denetim Kısıtları

BDS 200 denetimin yapısal kısıtlamalarını üç başlık altında toplamıştır (BDS 200, prg A45). Bunlar:

Finansal Raporlamanın Niteliğinden Kaynaklanan Kısıtlamalar

Finansal tablolar yapıları gereği belirli miktarlarda belirsizlikler içerirler çünkü bu tabloların hazırlanması sürecinde denetlenen işletme tarafından bazı sübjektif değerlendirmelerin yapılması ve kararların alınması gerekmektedir (BDS 200, prg A46). Amortisman ayrılması veya şüpheli alacaklar karşılığı hesaplarının belirlenmesi bu tür karar ve değerlendirmelerin örneklerini oluştururlar.

Çoğunlukla gerçekleşmiş veya gerçekleşmesi muhtemel olayların sonuçlarının belirsizlikler içermesi durumunda tahminler yapılır (SPK Tebliğ Çerçevesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar, s. 5). Örneğin muhasebe tahminleri içeren hesaplar, güncel ve rutin bilgiler içeren hesaplara göre daha fazla önemli yanlışlık riski içerirler (AU Section 312, prg 21).

Denetçinin bu konuda yapması gereken yapılan tahminlerin makul olup olmadığını incelemek ve işletme yönetiminin muhasebe uygulamalarının niteliklerini göz önünde bulundurmaktır (BDS 200, prg A46).

Hileli finansal raporlama genellikle kasıtlı olarak yanlış muhasebe tahminleri yapılarak gerçekleştirilir. Doğrulanması zor sübjektif yargılar içeren muhasebe tahminleri kastlı olarak finansal tabloları manipüle etmek için kullanılabilirler. Bununla beraber finansal tablolardaki muhasebe tahminlerinin bu tahminleri yapanlarca makul olduğu düşünülüyor da olabilir. Sonuçta yönetimin taraflılığının göstergesidir (PCAOB, 2005, s. 8).

Denetim Prosedürlerinin Niteliğinden Kaynaklanan Kısıtlamalar

Denetçi hiçbir zaman tüm kanıtları gözden geçirdiğinden emin olamaz çünkü denetlenen işletme kasıtlı veya kasıtsız olarak bazı belgeleri vermeyebilir. Ayrıca denetçinin gerçek olduğunu düşündüğü bir belge sahte olabilir. Denetçinin belgelerin gerçek olduğunu ispat etmek veya bu konuda eğitim almış olmak gibi bir zorunluluğu yoktur. Bununla beraber denetim resmi bir soruşturma niteliğinde olmadığından denetçinin arama emri gibi özel yetkileri de yoktur (BDS 200, prg A47).

Denetimin Makul Bir Süre ve Maliyetle Gerçekleştirilmesi Gerekliliğinden Kaynaklanan Kısıtlamalar

Denetçi, tüm bilgileri detaylı şekilde inceleyerek araştırma imkânına sahip değildir çünkü denetçinin denetimi makul bir süre ve maliyetle tamamlaması gerekmektedir. Ancak bu durum hiçbir zaman alternatifi olmayan bir denetim prosedürünün uygulanmasının zorluğu, zaman veya maliyet sebepleriyle söz konusu prosedürün uygulanmasından kaçınılmasını veya inandırıcılıktan yoksun kanıtlarla yetinilmesini mazur gösteremez (BDS 200, prg A48).

Denetim Kanıtının Yapısı

Denetim kanıtı yapısı gereği kesin olmaktan çok ikna edicidir. Denetim kanıtının bu temel özelliği ve denetimin kısıtları sebebiyle denetçinin denetim riskini sıfıra indirmesi beklenmez ve denetim riskinin sıfıra indirilmesi de mümkün değildir. Dolayısıyla makul güvence mutlak güvence seviyesi değildir (BDS 200, prg 5, A45).

Denetim kanıtlarının yapısı temelde iki nedene dayanmaktadır. Bunlardan birincisi denetim kanıtlarının elde edildiği testlerin yapısı, ikincisi ise finansal tabloların niteliğidir (AU Section 230, prg 11).

Denetlenen işletmenin verilerini denetleyen testler denetlenen verilerden örneklem seçilerek gerçekleştirilirler. Ayrıca testlerin yapısı, zamanlaması ve kapsamı denetçinin mesleki muhakemesiyle belirlenmektedir. İlaveten testlerin sonuçları da yine denetçinin mesleki muhakemesiyle yorumlanmaktadır. Tüm iyi niyeti ve dürüstlüğüne rağmen denetçinin mesleki muhakemesi ile yaptığı tüm çıkarımda hata yapma olasılığı vardır (AU Section 230, prg 11).

Finansal tabloların denetimi için uygulanan testlerin hem makul sürede gerçekleştirilmesi gerekmektedir hem de maliyet nedeniyle bir takım kısıtlamaları vardır. Fakat denetçi, denetim örneklerinin seçim tekniklerini düzgün bir şekilde uygulayacak olursa denetim testleri vasıtasıyla elde ettiği güvence seviyesini kontrol edebilir (PCAOB, 2005, s. 7).

Denetim kanıtlarının yapısını şekillendiren bir ikinci neden finansal raporlamanın niteliğidir. Çünkü muhasebe ile ilgili olan sunumlar muhasebe tahminleri içerirler (AU Section 230, prg 11). Muhasebe tahminleri, finansal tabloların tamamlayıcı bir parçasıdır. Denetlenen işletmenin yönetimi güncel ve geçmiş olaylar, gerçekleşmesini bekledikleri şartlar ve eylem planları hakkında deneyimlerine dayanarak mesleki muhakemeleri ile tahminlerde bulunurlar. Finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminleri sübjektif faktörlere dayandığı gibi objektif faktörlere de

dayanmaktadırlar. Bununla beraber bazı muhasebe tahminleri diğer tahminlere göre daha fazla belirsizlik taşırlar. Örneğin zarar karşılıkları, müşteri alacaklarından daha fazla belirsizlik taşıyan bir kalemdir. Yapılan tahminler, finansal tablolarda yeterince açıklanırlarsa finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılabilirler (PCAOB, 2005, s. 7).

Hilelerin Özellikleri

Bağımsız denetim doğrudan doğruya hileleri bulmaya odaklanmaz. Temel amacı, finansal tabloların bir bütün olarak işletmenin durumunu, operasyonlarının sonuçlarını, nakit akışlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve dürüst olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda görüş oluşturmaktır (Love, 2012, s. 35).

Denetçinin varlığından şüphelendiği veya ender olarak tespit edebildiği hilelerin özellikleri şunlardır (BDS 240, prg 3; AU Section 230, prg 12):

- İşletme yönetimi, işletme personeli veya üçüncü kişiler arasında hileleri gizlenmesi amacıyla gizli anlaşmalar yapılması (BDS 240, prg A5),
- Belgelerin tahrip veya değiştirilmesi veya önemli bilgi ve belgelerin kasıtlı olarak saklanması veya yanlış yansıtılması (BDS 240, prg A3),
- Etkin şekilde işlediği görülen kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesidir (BDS 240, prg A4).

Hilelerin denetimi konusunda denetçi her zaman hilenin var olduğu kabulüyle hareket eder. Dolayısıyla denetçi denetim sürecinde hilelerin olabileceğini bilerek finansal tabloların kabul edilmiş finansal çerçeveye uygun olarak, doğru ve dürüstçe hazırlanıp hazırlanmadığını araştırır (Love, 2012, s. 35).

Denetçi bir garantör veya kefil olarak düşünülemez. Ancak tüm hata ve hileleri tespit edemiyor olması finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı yanlış anlaşılmaların olması durumunda denetçinin herhangi bir sorumluluğunun olmayacağı anlamına gelmez (Love, 2012, s. 33,36).

Denetçinin herhangi bir konuda suçlanmadan önce performansının değerlendirilmesi gerekir. Denetçinin çalışma kâğıtları denetim prosedürlerinin, risk ve iç kontrol değerlendirmeleri dâhil, finansal tabloların önemli yanlışlıklar içermediğine dair makul güvence oluşturacak şekilde tasarlandığını kanıtlayacak nitelikte olmalıdır. Finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) veya kabul edilmiş finansal çerçeveye göre hazırlanmış olması finansal tabloların dürüstçe sunulduğu yönünde yüksek bir güvence sunar ve denetim riskini büyük oranda azaltır.

GKGMİ veya kabul edilmiş finansal çerçeve finansal tabloların en iyi şekilde anlaşılmasını sağlayan araçlardır. Fakat bu araçların finansal tabloları hazırlayanlar veya muhasebeciler tarafından kötüye kullanımı dolandırıcılığa neden olur (Love, 2012, s. 34).

Denetçinin finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediği konusunda makul güvence verecek şekilde denetimi planlayıp gerçekleştirme yükümlülüğü vardır. Denetim kanıtının yapısı ve hilelerin özellikleri nedeniyle denetçi, önemli yanlışlıkların denetlendiğine dair makul fakat mutlak olmayan bir güvence elde edebilir (AU Section 110, prg 2).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına dayanarak hazırlanan denetim prosedürleri hata ve hilelere karşı bir garanti belgesi olarak görülemez fakat denetim riskini ekonomik olarak en uygun seviyeye düşürecek derecede kapsamlı olmalıdır. Eğer denetim prosedürleri gereğince hazırlanırsa hata ve hileleri ortaya çıkarma olasılığı artarken, denetim riski de düşecektir. Yargılara dayalı tahminlerin zorunlu uygulamaları her zaman için sahtekârlık yapmak isteyen kişiler için verimli bir ortam yaratıp, hata ve hile riskini artırır (Love, 2012, s. 34).

3.5.2. Denetim Ekibi içinde Beyin-Fırtınası Yapma Yükümlülüğü

Denetim ekibi üyeleri, denetlenen işletmenin doğru ve dürüst davrandığına dair ulaştıkları görüşlerinden bağımsız olarak, kendi içlerinde denetimle ilgili müzakerelerde bulunmakla ve bu görüşmeleri belgelendirmekle yükümlüdürler. Bu görüşmelerde hata ve hile kaynaklı yanlışlıkların nerede olabileceği ve nasıl ortaya çıkarılabileceği tartışılır (BDS 240 prg 15). Bu müzakereler esnasında yapılacak beyin-fırtınası mesleki özenin yerine getirilmesini ve mesleki şüpheciliğin gerektiği gibi uygulanmasını sağlayacaktır (Varıcı, 2012, s. 132)

Denetim sürecinde denetim ekibi içinde yapılacak beyin fırtınasının dört temel amacı vardır. Bunlar:

- Finansal tabloların hileye bağlı yanlışlık risklerine ait duyarlılığının nerede ve nasıl olabileceğini tespit etmek (Georgiades, 2003, s. 2),
- Mesleki şüpheciliğe uygun bir zihniyetin denetim şirketi içinde yerleşmesini sağlamak (Georgiades, 2003, s. 2),

- Denetçilerin birbirlerinin deneyimlerinden faydalanarak mesleki bilgilerini daha hızlı bir şekilde geliştirmelerini sağlamak (Varıcı, 2012, s. 132),
- Denetlenen işletmenin üst yönetiminin hile ve usulsüzlüklere ilişkin davranışlarını ekip olarak değerlendirebilme imkânına sahip olmaktır (Varıcı, 2012, s. 132).

Standartlar genel olarak incelendiğinde denetim ekibi üyeleri arasında yapılacak bu müzakerelere kimlerin katılacağı yönünde bir açıklamada bulunmamakla beraber standartların genel yorumundan en azından denetim için kilit noktalarda görev yapan ekip üyelerinin katılması gerektiği sonucuna ulaşılabilir. Denetimin planlanması, uygulanması ve kontrol edilmesi denetimdeki kilit görevleri oluşturmaktadırlar. Dolayısıyla bu görevleri yerine getiren ekip üyelerinin katılması gerekir. Eğer bu üyelerden birisi katılamayacak olursa önemli konuların bu ekip üyesine de iletilmesi gereklidir (Georgiades, 2003, s. 2). Yapılan görüşmelerin sonuçlarının bu görüşmelere katılmayan ekip üyelerine bildirilmesi yükümlülüğü ise sorumlu baş denetçiye aittir (BDS 240 prg 15).

Yapılacak beyin fırtınasının yüz yüze yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Hatta bazı toplantıların telefonla veya mail aracılığıyla yapılması yüz yüze görüşmeden daha etkili olabilir (Georgiades, 2003, s. 2). Nitekim bu konuda yapılan çalışmalar elektronik ortamda yapılan beyin-fırtınasının yüz yüze yapılan beyin-fırtınasına göre daha üstün olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Chen vd, 2013, s. 2).

Beyin fırtınasının daha verimli ve etkili olabilmesi için ekip üyelerinin denetlenen işletmeyi, işletmenin çalıştığı endüstriyi, yönetimini ve finansal performansını aynı düzeyde anlayabilecek kapasitede olmaları gerekir. Bu nedenle beyin fırtınası yapılacak toplantılardan önce aşağıdakiler gibi prosedürlerin uygulanması sağlanabilir (Georgiades, 2003, s. 2):

- Önceki yıllara ait belirlenmiş çalışma kâğıtlarının incelenmesi (örneğin kaydedilmiş veya kaydedilmemiş denetim farklılıklarının, iç kontrol hakkındaki belgelerin incelenmesi),
- Müşteri işletmenin güncel konularda verdikleri bilgiler (örneğin basın açıklamalarının, pazarlama literatürünün incelenmesi),

- Müşteri işletmenin içinde bulunduğu endüstri hakkındaki güncel bilgilerin ve sık karşılaşılan hilelerin gözden geçirilmesi.

Yapılacak beyin fırtınasında finansal tabloların neresinde ve nasıl hileye bağlı yanlışlıkların olabileceği, denetlenen işletme yönetiminin nasıl ve ne şekilde suç işleyebileceği ve hileleri nasıl gizleyebileceği, suçluların nasıl varlıkları kötüye kullanabileceği, hile yapılması konusundaki teşvik ve baskılar, hile yapma konusundaki fırsatlar, hile yapılmasını rasyonelleştiren işletme kültürü veya iç ve dış tehditler, kontrolleri etkisiz kılan risk yönetimi gibi konular tartışılır (BDS 240, prg A11).

Yapılan araştırmalar denetim ekibi içinde beyin fırtınası yapılarak belirlenen hile risklerinin ve bu risklerin değerlendirilmesinin, denetçinin tek başına bu faaliyetleri gerçekleştirmesine göre daha başarılı ve etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca beyin fırtınası, denetimin planlamasının da daha etkili yapılamasını sağlamaktadır (Brazel, Carpenter, Jenkins, 2010, s. 1278).

Denetçiler hile riskinin yüksek belirlenmesi durumunda denetim prosedürlerinin yapısını değiştirmektense genellikle denetim prosedürlerinin kapsamını genişletme yoluna gitmektedirler. Bu nedenle denetim prosedürleri, denetlenen işletme açısından tahmin edilebilir duruma gelmektedir ve böylece denetlenen işletme yaptığı hileleri denetimden nasıl saklayacağını stratejik olarak planlayabilmektedir (Hoffman, Zimbelman, 2012, s. 26). Yapılacak beyin fırtınası ile bu durumun önüne geçilebilir çünkü beyin fırtınası sayesinde ortaya çıkacak sinerji ile daha farklı prosedürler belirlenerek, denetim prosedürlerinin tahmin edilebilirliğinin önüne geçilebilir.

3.5.3. Hile Riskinin Belirlenmesi Yükümlülüğü

Denetçinin her denetim için uygulayabileceği, değişmez denetim prosedürleri yoktur (Georgiades, 2009, s. 3). İşletmenin büyüklüğü, karmaşıklığı ve ortaklık yapısı denetim sürecinde risk faktörlerinin belirlenmesinde önemli etkiye sahiptir (BDS 240, prg A26). Denetçi uygulayacağı prosedürleri geliştirirken mesleki yargısını kullanır (BDS 200, prg 7). Bununla beraber BDS 240 denetçinin hile riskinin belirlenmesi için bilgi toplarken kullanacağı belirli denetim prosedürlerinden bahseder. Bunlar:

İşletme ve Çevresi Hakkında Bilgi Toplanması

Denetçi risk değerlendirme prosedürlerini uygularken hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini tespit edebilmek amacıyla öncelikle denetlenen işletmeyi ve içinde bulunduğu çevreyi tanımalıdır. Denetçi konuyla ilgili tüm bilgileri toplayabilmek

amacıyla standartlarda belirlenen tüm prosedürleri uygulamakla yükümlüdür (BDS 240, prg 16).

İşletmede Çalışanların Hile Riski ile İlgili Olarak Sorgulanması

Denetçi hile riski ile ilgili gerekli bilgileri elde edebilmek amacıyla işletmenin üst yönetimi, yönetimi ve çalışanlarıyla görüşür, sorgulamalarda bulunur. Tespit ettiği olağandışı veya beklenmeyen ilişkiler varsa veya hile riskine işaret edebilecek diğer bilgilere ulaşırsa gerekli değerlendirmeleri yapar (BDS 240, prg 16-24). Hile risklerine ve ilgili iç kontrollere ait işletme tarafından yapılan değerlendirmelerin gözetiminde işletme üst yönetimleri aktif rol oynarlar (BDS 240, prg A19). Bu nedenle denetçi, işletmenin üst yönetiminin iç kontrolün hileler karşındaki yeterliliğini, yönetimin dürüstlüğü ve yeterliliğini ve işletmenin yönetimin hilesi karşısındaki zaaflarını anlayabilmesi için üst yönetimde yer alan kişilerin görevlerini tam olarak anlamalıdır (BDS 240, prg A20).

Denetçi hile riskini belirleyebilmek için üst yönetimle yapacağı görüşmelerde üst yönetimin hilelere karşı nasıl bir tutum aldığını ve bunları önlemek için nasıl bir gözetim gerçekleştirdiğini anlamaya çalışır (BDS 240, prg 20). Bu amaçla işletmenin finansal kontrolü, risk değerlendirmesi gibi konuların tartışıldığı toplantılara katılır, bu toplantıların tutanaklarını okur veya üst yönetimde bulunanları sorgular (BDS 240, prg A20).

Eğer üst yönetimde yer alan bazı kişiler işletme yönetiminde yer almıyorsa bu kişilerin gerçekleşmiş veya gerçekleştiğinden şüphe edilen hileler hakkında bilgi sahibi olup olmadıklarını tespit etmek amacıyla bu kişileri sorgular (BDS 240, prg 21).

Denetçi denetlenen işletmenin hile riskini değerlendirebilmek için işletmenin üst yönetiminin yanı sıra işletme yönetimini de gözlemleyip, sorgulamalıdır (BDS 240, prg 17). Çünkü denetlenen işletmenin iç kontrolünün ve finansal tablolarının hazırlanmasına ilişkin sorumluluk yönetime aittir (BDS 240, prg A12). İlaveten diğer çalışanların da sorgulanması gerekir (BDS 240, prg 17). Çünkü hileler genellikle münferit birer vaka olarak kalmazlar (BDS 240, prg 35).

Denetçi bu sorgulamalarda işletme yönetimlerinin hile kaynaklı yanlışlara ilişkin olarak yaptıkları risk değerlendirmeleri, bu risklere karşılık verme konusunda aldıkları tavırları, hile riski ile ilgili olarak üst yönetimle kurdukları iletişimi, işletmenin uygulamaları ve etik davranışlar konusundaki görüşleri gibi konularda değerlendirme yapabilmek için bilgi toplar (BDS 240, prg 17).

Denetçi işletmeyi etkileyen gerçekleşmiş veya gerçekleştiği iddia edilen hileler ile kendisinin yapılmış olabileceğinden şüphelendiği hileler hakkında yönetim dışında bilgi sahibi olduğunu düşündüğü tüm çalışanlarla[58] görüşür, gerekli sorgulamaları yapar (BDS 240 prg 18). Bu sorgulamalar sırasında başka şekilde elde etme imkânına sahip olamayacağı bilgileri elde eder (BDS 240, prg A15).

Denetçinin, iç kontrol fonksiyonu olan işletmelerde, uygun gördüğü iç kontrol elemanlarını da sorgulaması gerekir. Bu sorgulamalarda denetçi yıl içinde uygulanan iç kontrol prosedürlerini ve bu prosedürler sonucunda elde edilen bilgilere yeterli karşılık verilip verilmediğini tespit etmeye çalışır (BDS 240, prg 19, A18).

Analitik Prosedürlerin Uygulanması

Denetçi denetim sürecinde analitik prosedürleri uygularken elde ettiği bilgiler ve işletmenin kendisi ve çevresi hakkında edindiği bilgileri karşılaştırarak, mesleki muhakemesiyle işletmenin önemli finansal ve operasyonel ilişkileri hakkında bir kanaate ulaşır. Bu bilgiler ışığında hangi ilişkilerin olağan dışı ve beklenmedik olduğunu ve hile riskine işaret edip etmediğini değerlendirir (BDS 240, prg 22, 32/c; Georgiades, 2009, s. 4).

Diğer Bilgilerin Değerlendirilmesi

Denetçi hile kaynaklı önemli yanlışlık riskini değerlendirirken elde ettiği diğer bilgileri de göz önünde bulundurur (BDS 240, prg 23). Diğer kaynaklar şu bilgileri içerir: denetim ekibi içinde yapılan müzakereler, müşteri ilişkisinin kabulü ve denetimin devam ettirilmesi sürecinde elde edilen bilgiler ve işletmede yapılan diğer denetimlerden elde edilen deneyimler (BDS 240, prg A22; BDS 200, prg A28; Georgiades, 2009, s. 4).

Hile Riski Faktörlerinin Değerlendirilmesi

Denetçi diğer risk değerlendirmeleri sonucunda elde ettiği bilgiler ve ilgili faaliyetlerini gerçekleştirmesi sonucunda elde ettiği bilgiler ışığında denetlenen işletmede hile riski faktörlerinin bulunup bulunmadığını değerlendirir (Georgiades, 2009, s. 4).

> *"Hile riski faktörleri: Hile yapmaya teşvik eden, hile için baskı oluşturan veya hile yapma fırsatı sağlayan olay veya durumlardır (BDS 240 prg 11/b)."*

[58]Örneğin finansal raporlama sürecinde yer alan kişiler, karmaşık veya olağandışı işlemlerin kaydı ve devamını gerçekleştiren çalışanlar ve onların yönlendirilmesi ve gözetiminden sorumlu olan kişiler, hukuk müşavirleri, etik konulardan sorumlu çalışanlar vd.(BDS 240 prg A16)

3.5.4. Önemli Yanlışlık Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Yükümlülüğü

Denetçinin devam eden denetim süresince hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olup olmadığını değerlendirmesi gerekir. Bu risk değerlendirmesi ile bağlantılı olarak denetçi (Georgiades, 2009, s. 4):

- Hile riskinin finansal tablolar düzeyinde mi yoksa işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde mi gerçekleştiğini belirleyip, değerlendirmelidir (BDS 240, prg 25).
- Hangi tür hâsılatın, hâsılat işlemlerinin veya yönetim beyanlarının bu risklere sebep olabileceğini değerlendirmelidir (BDS 240, prg 26).
- Denetçi değerlendirdiği hile risklerini önemli riskler olarak kabul etmelidir ve işletmenin hem bu tür risklere karşı uyguladığı kontrolleri anlamalı hem de bu kontrollerin hile risklerinin ortadan kaldırılmasını sağlayacak şekilde tasarlanıp uygulandığını tespit etmelidir (BDS 240, prg 27, 45/b,A20, A23, A32).

3.5.5. Hile Risklerine Karşılık Verme Yükümlülüğü

Denetçinin hile riski değerlendirmeleri sonucunda atacağı adımlar belirlenen hile riskinin yapısı ve önemi ile işletmenin program ve kontrollerinin bu tür riskleri ele alış biçimine bağlıdır (Georgiades, 2009, s. 5). BDS 240'ın bu konuyu üç başlık altında incelediği görülmektedir:

Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Yapılacak Genel İşler

- Denetim Personelinin Atanması ve Denetimi: Denetimi gerçekleştirecek personel denetim firmasının çalışanları arasından sahip oldukları bilgi, beceri ve yeteneklerine göre belirlenirler ve bu özelliklerine göre yönlendirilmeleri ve gözetimleri yapılır (BDS 240, prg 29/a). Örneğin ihtiyaç duyulması durumunda özel konularda ihtisas sahibi kişiler veya daha deneyimli personelce denetimin yapılması sağlanır (BDS 240, prg A34).
- Denetlenen İşletmenin Muhasebe Politikalarının Değerlendirilmesi: Denetçi işletmenin nasıl politikalar seçtiğini ve uygulamalarını değerlendirir. Özellikle karmaşık ve sübjektif ölçümler hile riskine işaret edebilir (BDS 240, prg 29/b). Yönetimin kazanç yönetimi çabaları veya gelir kaydı, gerçeğe uygun değer ölçümleri veya muhasebe tahminlerindeki önemli yanlışlık yaratabilecek

taraflılığı hileli raporlamaya işaret edebilir (BDS 240, prg A64,Ek 1 s. 38; Ek 3 s. 47,48; Georgiades, 2009, s. 5)

- Denetim Prosedürlerinin Öngörülmezliği: Denetçi denetim prosedürlerinin niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını belirlerken "öngörülmezlik" unsurunu dikkate alarak hareket eder çünkü denetim prosedürlerine aşina olan kimseler hileleri saklama konusunda daha usta davranırlar (BDS 240, prg 29/c,A36). Örneğin denetim prosedürlerinin zamanlaması değiştirilebilir, farklı örnekleme yöntemleri seçilebilir vs.(BDS 240, prg A36).

Değerlendirilmiş Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Uygulanacak Prosedürler

Denetçi BDS 330'a uygun olarak yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerine karşı uygulanacak denetim prosedürlerini belirler ve uygular (BDS 240, prg 30). Denetim prosedürlerinin zamanlamasını, kapsamını ve niteliğini değiştirebilir (BDS 240, prg A37).

- Denetim Prosedürlerinin Niteliğinin Değiştirilmesi: Denetçinin denetim prosedürlerinin niteliğini değiştirmedeki amacı, ihtiyaca uygun daha güvenilir veya doğrulayıcı kanıtlar elde etmektir (BDS 240, prg A37). Örneğin işletme dışından daha fazla kanıt toplama yoluna gidilebilir, bazı konularda daha kapsamlı bir denetim yapabilmek amacıyla bilgisayar destekli denetim tekniklerini tercih edilebilir vs (Georgiades, 2009, s. 5; BDS 240, prg A37).
- Denetim Prosedürlerinin Zamanlamasının Değiştirilmesi: Denetçi yaptığı hile riski değerlendirmelerinin sonucunda dönem sonu veya dönem sonuna yakın bir zamanda bazı ek prosedürler uygulama ihtiyacı duyabilir. Bazen de ara tarihten sonraya taşınmalarının fayda sağlamayacağı kanaatine ulaşabilir. Örneğin hilenin muhasebeleştirilmesi dönem içinde yapılarak daha uygun şekilde gizlenebilir. Böyle bir ihtimale karşı denetçi uygulayacağı ek prosedürleri raporlama dönemi başlarından başlatıp, tüm dönemi kapsayacak şekilde gerçekleştirebilir (Georgiades, 2009, s. 5; BDS 240, prg A37).
- Denetim Prosedürlerinin Kapsamının Değiştirilmesi: Denetçi uygulayacağı prosedürleri daha teferruatlı bir şekilde uygulayabilir veya örneklem sayısını artırabilir. Örneğin bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanarak örneklem seçmek yerine tüm ana kütleyi inceleyebilir (BDS 240, prg A37).

Denetim Kontrollerinin Yönetim Tarafından İhlal Edilmesi Riskine Karşı Uygulanacak Denetim Prosedürleri

Her işletmede, yönetimin, kontrolleri ihlal etme riski olmakla birlikte bu risk seviyesi işletmeden işletmeye değişmektedir. Bu tür riskler yönetimin işletme içindeki gücü ve imkânı nedeniyle öngörülemez nitelikteki risklerdir ve hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riskidir (BDS 240, prg 31). Denetçinin, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilme riskinden bağımsız olarak, aşağıdaki prosedürleri tasarlayıp, uygulaması gerekir (Georgiades, 2009, s. 6):

Yevmiye Kayıtlarının ve Diğer Düzeltmelerin Test Edilmesi

Denetçi bu prosedürleri yevmiye girişlerinin ve düzeltmelerin uygunluğunu tespit etmek için yapar. Örneğin (Georgiades, 2009, s. 6):

- İşletmenin finansal raporlama süreci hakkında bilgi edinir (Denetçi yapacağı bu araştırmada önemli borç ve kredileri inceler, yevmiye kayıtlarına veya düzeltme işlemlerini kimlerin yaptığını öğrenir, bu kayıtların yapılabilmesi için nasıl bir onay mekanizması olduğunu ve nasıl kaydedildiklerini öğrenir) .
- İşletmenin yevmiye kayırları ve düzeltmeleri üzerindeki kontrol mekanizması hakkında bilgi sahibi olur ve tasarım ve uygulamasının uygun olup olmadığına karar verir.
- Uygun olmayan veya sıra dışı yevmiye işlemleri veya kayıtlar varsa bunları kimin gerçekleştirdiğini soruşturur.
- Hile riski faktörlerini, kontrolleri, hesapların karmaşıklığı ve yapısıyla iş hayatının normal akışına uymayan kayıt süreçlerini inceler.
- Raporlama dönemi sonunda yapılan yevmiye kayıtları ve düzeltmeleri belirler.
- Denetim sürecinde farklı yer ve zamanlarda yevmiye girişleri ve düzeltme kayıtlarına ilişkin testler yapar.
- Bu konularda yapacağı testlerin zamanlamasını belirler.

Muhasebe Tahminlerinin Gözden Geçirilmesi

Hileli finansal raporlama en çok muhasebe tahminlerinin kasten manipüle edilmesi suretiyle yapılmaktadır (BDS 240, prg A45). Bu nedenle denetçinin, işletmenin muhasebe tahminleri makul olsa dahi, muhasebe tahminlerinin yönetimin olası taraflılığını gösterip göstermediğini değerlendirmesi gerekir (BDS 240, prg 32/b-i). Bu

amaçla yönetimin muhasebe tahminlerini geriye dönük olarak inceler (BDS 240, prg A46). Bu gözden geçirme BDS 540'a göre zorunludur (BDS 240, prg A47; BDS 540, prg 9, A41).

Eğer denetçi yönetimin muhasebe tahminleri konusunda taraflılığına dair bir gösterge ile karşılaşırsa bir bütün olarak tüm muhasebe tahminlerini gözden geçirir. Tüm önemli muhasebe tahminlerini geçmişe dönük olarak inceleyerek bu tahminlerde yönetimin taraflılığının olup olmadığını değerlendirir. Özellikle azami derecede hassas olan muhasebe tahminleri seçilerek cari yılda da yönetimin bu yönde bir eğiliminin olup olmadığı değerlendirilir (Georgiades, 2009, s. 6).

İşletmenin İş Mantığının Olağandışı İşlemler için İncelenmesi

Denetçi işletmenin iş mantığını inceleyerek olağan dışı işlem kayıtlarını hileli finansal raporlama veya varlıkların kötüye kullanılması amacıyla gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği hakkında bir kanaate ulaşır (BDS 240, prg 34/c).

3.5.6. Gerektiğinde Denetime Devam Etmeme Yükümlülüğü

Denetçinin hile kaynaklı bir durumla karşılaşması denetime devam etmeme kararı almasına neden olabilir (BDS 240, prg 38).

Denetçinin bildirdiği önemli veya önemsiz herhangi bir hileye karşı işletme yönetiminin gerekli adımları atmaması, yaptığı değerlendirmeler sonucunda önemli ve yaygın hile riskine dair işaretler bulması veya işletmenin yönetim veya üst yönetiminin dürüstlük ve yeterliliği konusunda ciddi şüphelere kapılması gibi durumlarla karşılaşması halinde denetçi denetimden çekilip çekilmemesi gerektiğini mütalaa eder. Kendisini seçen kişi veya kişilere ve düzenleyici kurumlara durumu rapor etme yükümlülüğünün bulunup bulunmadığını belirler (BDS 240, prg 38, A54).

Denetçi denetimden çekilme kararı alırsa işletmede uygun yerlerde görevli olan yöneticiler ve üst yönetimle konuyu görüşür ve kendisini seçen kişi veya kişilerle veya içinde bulunulan şartlara göre düzenleyici kurumlara denetimden çekilmesini ve çeklime nedenlerini rapor etme yükümlülüğünün bulunup bulunmadığına karar verir (BDS 240, prg 38). Bu tür durumlarda hukuki danışmanlıktan faydalanabilir (BDS 240, prg A56).

3.5.7. Hilelerin İlgili Kişi ve Kurumalara Bildirilmesi Yükümlülüğü

Denetçi denetim süresince elde ettiği kanıtlar ve uyguladığı analitik prosedürlerin sonuçlarına göre finansal tabloların tutarlı olup olmadığı ve önemli bir

yanlışlık içerip içermediği konusunda bir karar verir. Eğer önemli bir yanlışlık olduğunu tespit ederse bunun bir hile göstergesi olup olmadığını belirler (BDS 240, prg 34, 35). Denetçi hile kaynaklı önemli bir yanlışlık yapılmadığı yönünde bir sonuca ulaşamaz veya hile kaynaklı bir yanlışlık olduğuna karar verirse her iki durumun da tüm denetime etkilerini değerlendirir (BDS 240, prg 37).

Önemli veya önemsiz tüm hileler önem arz eder çünkü genellikle hilelerin münferit bir vaka olma olasılıkları düşüktür. Denetçi, yönetimin güvenilirliği dâhil olmak üzere, hilenin tüm denetim aşamalarına etkisini değerlendirir (BDS 240 prg 35). Finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkilemeyecek düzeyde dahi olsa yönetimin hileye dâhil olduğu görülürse hilenin önemli olduğu kabul edilebilir çünkü işletme hakkında önceden elde edilen diğer kanıtların güvenilirliği de tehlikeye girmiş olur (BDS 240, prg A52).

Hilenin varlığının tespit edilmesi durumunda konunun yönetimde uygun kademelerde bulunan kişilere bildirilmesi gerekir (BDS 240, prg 40). Denetçi, bu bildirimlerin kimlere yapılacağının belirlenmesine, yazılı veya sözlü bir bildirimde bulunmaya karar verilmesine hilenin büyüklüğü ve niteliği gibi faktörleri göz önünde bulundurarak, mesleki muhakemesiyle karar verir (BDS 240, prg A60,A61)[59].

Denetçi yönetime ek olarak işletme dışındaki bir tarafa bildirimde bulunma yükümlülüğünün bulunup bulunmadığını da değerlendirilmelidir. Bazı durumlarda denetçinin yasal yükümlülükleri denetçinin müşterisine karşı olan sır saklama yükümlülüğünün önüne geçer. Gerek duyduğunda denetçi hukuki bir danışmandan faydalanma yoluna gidebilir (BDS 240, prg A65, A66).

3.6. Bağımsız Denetimde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması Yükümlülüğü

Kanunların ve düzenlemelerin finansal tablolar üzerindeki etkisi değişebilmektedir. Bazı yasal düzenlemeler finansal tablolarda açıklanan verileri doğrudan etkilerken, diğerlerinin belirgin bir etkisi olmaz. Yasa ve düzenlemelere uymamanın ise işletme açısından önemli sonuçları vardır. İşletme, yasa ve düzenlemelere uymazsa, para cezası alabileceği gibi hakkında hukuki kovuşturmanın başlatılması gibi maddi etkiler doğuracak sonuçlarla da karşılaşabilir. İşletmenin bu gibi sonuçlarla karşılamamak için yasal düzenlemelere uyma zorunluluğu vardır (BDS 250, prg. 2, 3).

[59]Denetçinin hileyle ilgili bildirimlerin nitelik ve kapsamını denetim sözleşmesine dâhil etmiş olması sonradan bu iletişimin kurulma sürecini kolaylaştırır (BDS 240 prg A62).

Denetçi denetim sürecinin başlangıcından sonuna kadar tüm yasa ve mevzuatları göz önünde bulundurur. Denetçinin finansal tablolarda yasa ve mevzuata aykırı davranılmış olması nedeniyle önemli yanlışlıkların bulunup bulunmadığını tespit etme yükümlülüğü vardır. Bu nedenle mesleki şüpheciliğini tüm denetim sürecinde devam ettirmelidir (BDS 250, prg 4, 5, 8).

BDS 250'nin temel olarak üç amacı bulunur (BDS 250, prg 16,10):

- Finansal tablolarda açıklanan tutarların ve açıklamaların tespitinde doğrudan etkiye sahip mevzuata uygun hareket edildiğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak,
- Finansal tablolarda açıklanan tutarların tespitinde doğrudan etkisi olmayan ve fakat yüksek tutarlı cezalara sebep olabilecek, işletmenin sürekliliğini etkileyebilecek diğer mevzuata uygun hareket edildiğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak,
- Denetim sürecinde yukarıda belirlenen konularda tespit edilen aykırılıklar veya şüphelenilen aykırılıklara gereken şekilde karşılık vermektir.

Yukarıda tespit edilen üç temel amacın gerçekleştirilebilmesi amacıyla denetçinin üç temel yükümlülüğü bulunmaktadır:

- Denetçinin ilgili mevzuata uygunluğu değerlendirme yükümlülüğü
- Yasa ve mevzuata aykırılıkların tespiti veya varlığından şüphe edilmesi durumlarındaki yükümlülükleri
- Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığın rapor edilmesi yükümlülüğüdür.

3.6.1. Denetlenen İşletme İlgili Mevzuatın Değerlendirilmesi Yükümlülüğü

Denetçinin başarılı bir denetim gerçekleştirebilmesinin ve makul bir güvenceye ulaşabilmesinin temelinde denetimin doğru şekilde planlanması yatar. Denetimin planlamasının ilk aşamasını müşteri işletme hakkında bilgi toplanması oluşturur (Çömlekçi, Yılancı, Yıldız, Kiracı, 2004; s. 71, 72). Denetçi işletme ve çevresini kavrayabilmek için işletmenin geçerli finansal raporlama çerçevesi dâhil uymakla yükümlü olduğu mevzuatı inceler (BDS 315, prg 11; BDS 250 prg 12). İşletmelerin uyması gereken mevzuat iki alt başlık altında incelenir. Bunlar (BDS 250, prg 6):

- Finansal tablolarda ve eklerinde açıklanan tutar ve bilgileri doğrudan etkileyen yasal düzenlemeler
- Finansal tablolar ve eklerinde açıklanan tutar ve bilgilere doğrudan etkisi olmayan yasal düzenlemeler

Finansal Tablolarda ve Eklerinde Açıklanan Tutar ve Bilgileri Doğrudan Etkileyen Yasal Düzenlemeler

Bu gruba vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı gibi kanuni düzenlemeler girer. Bu tür düzenlemeler finansal tablolar üzerinde doğrudan ve önemli etkiye sahiptir çünkü işletmenin muhasebe sisteminde ve finansal tablolarında gider olarak kaydedilen tutarlara ilişkindir. Dolayısıyla işletmenin beyan ettiği gelir miktarı üzerinde etkilidirler. Bu konularda denetçinin yükümlülüğü hata ve hilelerdeki yükümlülüğü gibidir (AU 317, prg 5). Denetçi denetim sürecinde işletmenin bu grupta yer alan mevzuatlara uygun davrandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir (BDS 250, prg 7, 13,A8).

Pek çok işletmeyi etkileyen yasa ve düzenlemenin ihlali hukuki uzmanlık gerektirmektedir. Bununla beraber hukuki bir uzmanlığa sahip olunması halinde bile pek çok kanun ve düzenlemenin karmaşık yapısı bu ihlallerin tespitini zorlaştırmaktadır. Yasa ve mevzuata aykırılığın tespitinden sonra ise bu aykırılığın finansal tablolar üzerindeki etkisi konusunda işletme yönetiminin yargılarının değerlendirilmesi denetçi açısından çok zor bir süreçtir (Neebes, Guy, Whittington, 1991, s. 82).

Her ne kadar bir eylemin yasa ve mevzuata aykırı olduğunun tespiti denetçinin mesleki yeterliliğinin ötesinde olsa da finansal tablolar üzerinde doğrudan ve önemli etkiye sahip aykırılıklar konusunda denetimin amaçlarıyla yakından ilgisi olan yasa ve düzenlemeleri her zaman göz önünde bulundurmalıdır (Spect, 1992, s. 70).

Finansal Tablolar ve Eklerinde Açıklanan Tutar ve Bilgilere Doğrudan Etkisi Olmayan Yasal Düzenlemeler

Bu grupta yer alan aykırılıklar daha çok işletmenin sürekliliğini ve faaliyetlerinin devamlılığını etkileyebilecek ancak işletmenin finansal tablolarında veya finansal tablolarının raporlanmasına ilişkin kayıtlarında yer alması gerekmeyen mevzuat aykırılıklarıdır (BDS 250, prg 6-b,A9). Örneğin menkul kıymet ticareti, iş güvenliği ve sağlığı, mesleki ilaç ve gıda, çevre koruma mevzuatlarına aykırılıklar gibi işletmenin

finansal tablolarından çok faaliyet alanlarıyla ilgili olan fakat işletmenin finansal tablolarını dolaylı olarak etkileyebilecek aykırılıklardır (AU 317, prg 6).

Denetçi, bu tür aykırılıkların olabileceği riskiyle, mesleki şüphecilikle hareket etmelidir ve fakat kendisinin dikkatini çekecek önemli bir kanıt elde ettiğinde bu yönde bir ihlal olup olmadığına yönelik doğrudan tespit ettiği alana dair denetim prosedürleri uygulamalıdır (AU 317, prg 7). Denetçinin bu gruptaki aykırılıklara ilişkin sorumluluğu finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olabilecek aykırılıklıların tespitine yönelik belirli denetim prosedürlerini uygulamakla sınırlıdır (BDS 250, prg 7).

Denetçi, bu grupta yer alan mevzuat aykırılıklarının olduğu yönünde bir şüpheye kapılırsa; işletme yönetimini ve üst yönetimden sorumlu olanları sorgulamalı ve bu konularda gerekli izinleri veren kurumlarla ilgili yazışmaları incelemelidir (BDS 250, prg 14).

3.6.2. Mevzuata Aykırılıkların Tespit Edilmesi Yükümlülüğü

Denetçilerin, denetledikleri işletmelerin yaptıkları işlerin hangisinin yasal hangisinin yasadışı olduğunu tespit etmek gibi bir ehliyetleri bulunmaz. Denetçiler muhasebe ve denetim alanlarında salahiyetli kimselerdir fakat denetçilerin sahip oldukları eğitim, deneyim ve müşterisi ve müşterisinin içinde bulunduğu faaliyet alanı hakkındaki bilgisi müşterisinin belirli bazı davranışlarının gayrikanunî olabileceğine kanaat getirmesine neden olur (AU 317, prg 3). Denetçi olası bir mevzuat aykırılığından şüphe ederse bu aykırılığın yapısını, hangi şartlarda meydana geldiğini anlamaya çalışır ve finansal tablolara olan etkisini değerlendirebilmek için daha fazla bilgi toplar (AU 317, prg 10). Aykırılığın değerlendirmesini yaparken söz konusu aykırılığın ortaya çıkmasının veya saklanmasının belirli kontrol faaliyetleri ile ilgili olup olmadığını ve aykırılıkla ilgisi bulunan çalışanların hangi kademede olduğunu göz önünde bulundurur (BDS 250, prg A17). Denetçi mevzuata aykırı olabileceğini düşündüğü ihmal veya eylemler konusunda denetlenen işletmenin yönetiminden sorumlu olanların kendisini yeterince bilgilendirip bilgilendirmediğini değerlendirir (AU 317, prg 17). Aynı zamanda denetlenen işletmenin yönetiminden sorumlu olanlarla görüşür (BDS 250, prg 19). Yönetimle kurulan iletişimde eylemin, hangi durumlarda meydana geldiğinin ve finansal tablolar üzerindeki etkisinin tasvir edilmesi gereklidir. Denetlenen işletmenin

üst yönetimi konuyla ilgili olarak alınması gereken önlemlerin ve iyileştirici faaliyetlerin denetim komitesine ivedilikle bildirilmesini isteyebilir [60] (AU 317, prg 17).

İşletme yönetimi yeterli bilgi vermez ve denetçi aykırılığın finansal tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olduğu kanaatine ulaşırsa bir uzmana başvurma ihtiyacını gözden geçirir ve yeterli bilgi verilmemesinin denetim görüşüne etkisini, hile ihtimalini de göz önünde bulundurarak, değerlendirir (BDS 250, prg 19,20, A16)[61].

Denetçi finansal tablolar üzerinde doğrudan etkisi olmayan aykırılıklar hakkında bilgi sahibi olursa denetlediği işletmenin yönetiminin yasa ve mevzuatlara uyma konusundaki eğilimlerini araştırmalıdır. Uygun olduğunda denetçi işletme yönetiminin dolaylı etkiye sahip aykırılıkları önleme konusundaki politikalarını ve yönetmeliklerinin kullanımı ve periyodik olarak resmi kurumlara yaptığı beyanları incelemelidir (Neebes vd. , 1991, s. 84).

3.6.3. Aykırılıkların Rapor Edilmesi Yükümlülüğü

Denetçi finansal tablolar üzerinde önemli etkiye sahip bir aykırılık tespit ederse durumu üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir. Ancak aykırılığın hem önemli hem de kasıtlı olduğunu tespit ederse bu durumu ivedilikle üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmelidir (BDS 250, prg 22,23).

Denetçinin, yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların söz konusu aykırılığa dâhil olduğuna ilişkin bir kanaati varsa durumu denetim komitesine veya icra kurulu gibi daha üst bir kademeye bildirmesi gerekir. Eğer yapacağı bildirimin dikkate alınmayacağını düşünür veya nereye bildirimde bulunacağını bilemezse konuyla ilgili olarak bir uzmana danışır (BDS 250, prg 24).

Denetçi önemli yasa ve mevzuat aykırılıklarının finansal tablolara gereği gibi yansıtılmadığı veya gerçekleşmiş olmasından şüphelendiği aykırılık hakkında yönetimin kanıt toplamasını engelleyici bir tavır sergilediği durumlarda BDS 705 uyarınca sınırlı

---

[60] Söz konusu düzeltici faaliyetler ile kastedilen hukuki aykırılıklara katılan işletme personeline disiplin cezası uygulanması, bu tür faaliyetleri önleyici ve düzeltici şirket politikalarının benimsenmesi ve gerekli değişikliklerin yapılması, özel bazı kontrol faaliyetlerin vs. gerçekleştirilmesidir (AU Section 317; prg 17).

[61] Eğer yönetimin kendisini gerektiği gibi bilgilendirmediği kanaatine varırsa müşteri işletmenin yasal danışmanına ve konuyla ilgili bir uzmana danışarak finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkileri hakkında bilgi alır. Eğer müşteri işletmenin yasal danışmanına başvurulacaksa iletişimin müşteri işletme tarafından yapılması gerekir. Bu araştırmayı yeterli bulmazsa ek prosedürler uygulayarak mevzuata aykırılığın yapısı hakkında daha fazla bilgi toplamaya çalışır Örneğin: Destekleyici dokümanlar, faturaları, iptal edilmiş çekler ve anlaşmaları, muhasebe kayıtları ile karşılaştırır. Bankalar ve aracılar gibi üçüncü kişilerle yapılan işlemleri inceleyerek, onaylamalar alır. İşlemin yetkilendirilmiş kişilerce yapılıp yapılmadığını tespit eder (AU 317 prg 10,11;BDS 250 prg 18).

olumlu görüş verir, görüş vermekten kaçınır veya olumsuz görüş verir (BDS 250, prg 25,26; AU 317, prg 18,19).

Önemsiz dahi olsa denetçi, denetim komitesi ve işletme yönetiminin yasa ve mevzuat aykırılıklarını bilip bilmediğinden emin olmalıdır (McNamee, 1988, s. 118).

Denetçi, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olmadığı halde yönetimden talep ettiği düzeltmelerin yapılmaması ve mevzuatın kendisine çekilme imkânı tanıması halinde istisnai olarak denetimden çekilebilir (BDS 250, prg A18).

3.7. Üst Yönetimle İletişim Kurma Yükümlülüğü

BDS 260 "yönetim" ile "üst yönetim" ayrımına gider ve denetçinin yükümlülüğünün üst yönetime bildirimde bulunma olduğunu kabul eder. Denetçi daimi olarak denetim sürecinde yönetimle çalışmaktadır ve en üst düzeyde sorumlu olanlarla iletişim kurulması gereğini dikkate almamakta veya gözden kaçırmaktadır. BDS 260, bu durumun ortaya çıkmasını önleme amacıyla hazırlanmıştır (Van Sertima, 2008, s. 2).

BDS 260 denetçilerin denetim süresince denetlenen işletmenin üst yönetimi ile kuracağı iletişimi düzenler ve tüm işletmeler için uygulanacağını öngörür. İşletmenin yöneticileri veya ortaklarıyla kurulacak iletişim konusunda bir sorumluluk belirlemez. Bir hususun üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesine ilişkin bir hükmün BDS 260 veya diğer BDS'lerde bulunmaması denetçinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Denetim süresince karşılaşılacak bazı hususların üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi konusunda denetim sözleşmesinde veya yürürlükte olan başka düzenlemelerde ek hükümler bulunabilir (BDS 260, prg 1, 3).

Denetçinin BDS 260 uyarınca bildirmesi zorunlu hususları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmemesine karşın yönetimin söz konusu hususları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş olması denetçinin bildirim yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz (BDS 260, prg 5).

BDS 260 ile denetçinin gerçekleştirmesi gereken dört temel amaç belirlenmiştir. Bunlar (BDS 260, prg 9):

- Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara denetimle ilgili yükümlülüklerini ve planlamış olduğu denetimin kapsamı ile zamanlamasına ilişkin taslağını bildirmesi,
- Denetçinin denetimle ilgili konularda üst yönetimden bilgi temin etmesi,

- Denetçinin, denetim sürecinde, üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlamadaki gözetim yükümlülüklerine ilişkin gözlemelerini zamanında üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesi,
- Denetçi ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasında karşılıklı olarak etkin bir iletişim kurulmasını teşvik etmektir.

Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için denetçinin üzerine düşen yükümlülükler ise şunlardır:

- Denetçinin denetim ile ilgili olan yükümlülüklerini, üst yönetime bildirme yükümlülüğü,
- Denetçinin planladığı denetimin tahmini kapsam ve zamanlamasını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirme yükümlülüğü,
- Denetçinin önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirme yükümlülüğü,
- Denetçinin denetim sürecinde bağımsızlığı üzerinde etkisi olabilecek tüm hususları ve bu hususlarda aldığı önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara bildirme yükümlülüğü,
- Denetçinin etkili ve zamanlı bir iletişim kuruma yükümlülüğüdür.

3.7.1. Denetim ile İlgili Olan Yükümlülüklerini Yönetime Bildirme Yükümlülüğü

Denetçinin en temel yükümlülüklerinden biri bir bütün olarak finansal tabloların geçerli finansal tablo çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ve önemli bir hata veya yanlışlık içerip içermediği konusunda bir rapor hazırlamak ve BDS gereğince yapılması gereken bildirimleri yapmaktır (BDS 200, prg 7,11; BDS 260, prg 14).

Denetçinin finansal tablolar ile ilgili sorumlulukları genellikle ya denetim sözleşmesinde ya da denetimle ilgili olarak hazırlanan diğer bir yazılı sözleşme ile tespit edilir (AU-C 260, prg A13; BDS 260, prg 14,A9). Bu sözleşmelerin birer nüshasının üst yönetimden sorumlu olanlara iletilmesi denetim süresince kurulacak iletişim açısından önem taşır (BDS 260, prg, A9).

Denetçinin denetimle ilgili herhangi bir sorumluluk almadan önce, denetlenen işletme yönetiminin denetçinin sorumlulukları hakkında bilgilendirilmesi denetim sözleşmesinin zorunlu bir unsurudur (Constantini, 2010, s. 2; BDS 260, 14,A9).

Denetim sözleşmesinde veya denetimle ilgili olarak hazırlanmış olan diğer bir sözleşmede aşağıdaki hususların tespit edilmiş olması faydalı olur (BDS 260, prg 3, A9)[62]:

- Finansal tabloların bir bütün olarak önemli hata ve hilelerden arınmış olduğu konusunda makul bir güvence verilebilmesi için, denetçinin denetimi BDS'lere uygun olarak gerçekleştirmesi gerektiği (BDS 200, prg 7,11; BDS 210, prg 4, 10; TTK madde 397),
- Denetçinin, BDS'ler uyarınca, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek ilave hususlara ilişkin prosedürler hazırlama zorunluluğunun bulunmadığı,
- Denetçinin, kanunlar ve düzenlemeler, işletme ile ulaşılan anlaşma veya denetim sözleşmesine uygulanabilecek ek sözleşmeler gereğince tespit edilmiş belirli konularda iletişimden sorumlu olacağıdır.

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının ve eklerinin bağımsız denetim teknikleri kullanılarak defter kayıt ve belgelerinin incelenmesi ile elde edilen yeterli ve uygun denetim kanıtlarına dayanarak finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlandığı hususunda makul bir güvence verilebilmesi ve bu görüşün raporlanması sürecidir (Moray, 2013, s. 140). Tanımından da anlaşılacağı üzere denetim sürecinde doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması yapılmaktadır. Bu nedenle denetimin kendisinin de kalite ve güvenilirliğinin sorgulanması gerekir. Bu sorgulama ancak önceden belirlenmiş kriterlere uygun yapılıp yapılmadığının incelenmesi ile mümkün olabilir. Bu kriterler BDS'ler ile tespit edilmiştir. Kaliteli ve güvenilir bir denetim ancak Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ile uyumlu BDS'lere uygun olarak gerçekleştirilmiş bir denetimdir (Başpınar, 2005, s. 35-62).

Bağımsız denetim ve iç kontrol, hata ve hilelerin oluşmasını engelleyici iki temel mekanizma olarak işlev görürler. Bağımsız denetim, işletmenlerin finansal raporlamalarının güvenilirliğini inceler. İşletmelerin iç kontrol mekanizmaları da işletmenin hem faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği hem de finansal raporlamanın güvenilirliği konusunda işletme yönetimlerine makul bir güvence sağlamak üzere

[62]Bu hususların yanı sıra uygulanacak denetim prosedürlerinin dizayn edilebilmesi için finansal tabloların denetiminin işletmenin iç kontrol yapısının değerlendirilmesini de içermesi gerektiğinin, fakat bu değerlendirmenin asla işletmenin iç kontrol yapısının etkinliği hakkında bir görüş oluşturma amacı taşımadığının sözleşmede tespit edilmesi faydalı olacaktır (AU-C 260 prg A13).

tasarlanan politika ve prosedürlerden oluşur. Etkin bir iç kontrol mekanizmasının varlığı denetçinin denetim riskinin düşürülmesini sağlar ve böylece uygulanacak denetim prosedürlerinin ve denetçinin denetime ayırması gereken kaynakların azalmasını sağlar (Senal, 2011, s. 48).

3.7.2. Denetimin Kapsam ve Zamanlamasını Bildirme Yükümlülüğü

Denetçi, uygulayacağı denetim planı, zamanlaması ve kapsamı hakkında üst yönetimden sorumlu olanlara bilgi verir. Fakat bu bilgilendirmeyi yaparken uygulayacağı denetim prosedürlerinin neler olacağının tahmin edilebilir bir hale gelmesine sebep olmamalıdır. Aksi halde denetim etkinliğini yitirecektir (BDS 260, prg 15, A12).

Denetimin planlaması ile ilgili olarak kurulacak iletişimde denetçi üst yönetime önemli yanlışlık riskini nasıl ele alacağını, önemlilik kavramını denetim kapsamında nasıl uygulayacağını ve iç kontrole ilişkin bakış açısını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirebilir (BDS 260, prg A13).

Denetçi denetimin tasarlanan kapsam ve zamanlamasının üst yönetime bildirilmesi ile işletmenin çevresi hakkında daha kapsamlı bir bilgiye ulaşır. Böylece denetimin kapsam ve zamanlaması ile ilgili olarak kurulacak iletişim denetçinin risk ve önemlilik kavramlarının tespitine ilişkin uygulayacağı denetim prosedürlerinin tespitine, denetimin kapsam ve zaman planlanmasına yardımcı olur (BDS 260, prg A11, A15).

Denetçi denetimle ilgili planlamasını yaparken iç denetçilerle birlikte ne şekilde çalışarak bir işbirliği uygulaması gerektiğini, işletmenin ticari hayata ilişkin risklerinden önemli yanlışlıklara sebep olabilecek olanlarını, üst yönetimin denetim sürecinde özellikle dikkat edilmesini istediği ve ek prosedürler talep ettiği hususların neler olduğu gibi konuları üst yönetimle müzakere etmelidir (BDS 260, prg A14).

3.7.3. Önemli Denetim Bulgularını Yönetime Bildirme Yükümlülüğü

BDS 260 paragraf 16 incelendiğinde standardın yönetime bildirilmesi gereken önemli hususları temel olarak dört başlık altında topladığı görülür:

a. İşletmenin muhasebe uygulamalarının tüm önemli niteliksel yönleri hakkındaki görüşleri,
b. Denetim sırasında karşılaşılan önemli zorluklar,

c. Denetçinin talep ettiği yazılı beyanlar ile yönetimle müzakere edilmiş veya yazışma konusu yapılmış önemli hususlar,
d. Denetim sırasında ortaya çıkan ve denetçinin önemli olduğuna kanaat getirdiği diğer hususlar.

Muhasebe Uygulamaları Hakkındaki Görüşleri

Bağımsız denetimin amaçlarının başında denetçinin elde ettiği bulgulara uygun olarak, finansal tabloların bir bütün olarak tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair oluşturduğu görüşü raporlamak ve BDS'lerin zorunlu tuttuğu bildirimleri oluşturmak gelir (BDS 200, prg 11). Finansal raporlama çerçevesi işletmelere muhasebe tahmin ve politikaları meydana getirmelerine ve finansal tabloların dipnotlarında çeşitli yargılarda bulunmalarına izin verir (BDS 260, prg A17).

Muhasebe politikaları ve tahminleri ile dipnotlar finansal tablolar hakkında verilecek kararlar üzerinde etkili olan kavramlardır. Muhasebe politikaları, işletmelerin cari ve gelecekteki kazançlarını; muhasebe tahminleri, önemli yanlışlık riski düzeyini etkiler. Dipnotlar özel muhasebe politikaları, finansal tabloların diğer unsurlarında yer almayan fakat Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda (TFRS) öngörülen bilgileri, finansal tabloların diğer unsurlarındaki bilgilerin daha açık şekilde anlaşılmasını sağlayan bilgiler içermesi nedeniyle finansal tablo kullanıcıları üzerinde etkilidir (BDS 260, EK 2 s. 23, BDS 540, prg 2; TMS 1, prg 7,9,112).

İşletmelerin muhasebe politikaları finansal tablo kullanıcıları açısından büyük önem arz eden kaynaklardır ve finansal tabloların önemli bir parçasını oluştururlar çünkü bu politikalar işletmelerin finansal durumlarını ve faaliyetlerinin sonuçlarını etkileyen ilkeler, gelenekler, kurallar ve uygulamalardan oluşurlar. İşletme yönetimlerinin belirsizlik içeren konularda aldıkları sübjektif ve komplike kararlar üzerinde etki sahibidirler. Muhasebe politikalarının incelenmesi işletme yöneticilerinin karar alma süreçlerinde bu politikaları ne şekilde yorumladıklarının ve bu politikalardan nasıl faydalandıklarının anlaşılmasını sağlar (Özkan, Kaytmaz, 2009, s. 1,2; TMS 8, prg 5).

Denetçi, işletmenin uygulamakta olduğu muhasebe politikalarındaki değişiklikler, tartışmalı veya gelişmekte olan alanlarda veya sadece işletmenin içinde bulunduğu endüstriye ait muhasebe politikalarının etkileri, işlemlerin kaydedildikleri

dönemle bağlantılı olarak zamanlamalarının etkileri gibi konularda iletişim kurma ihtiyacı duyabilir (Georgiades, 2007, s. 3).

TTK madde 398 uyarınca denetimin, denetim mesleğinin etik kurallarına uygun olarak özenle gerçekleştirilmesi gerekir (Doğrusöz vd., TOBB TTK, 2011). Denetçi, sahip oldukları kritik önem dolaysıyla, işletmenin muhasebe politikalarının seçimi, uygulanması ve açıklanması konusunda gerekli incelemeleri ve kontrolleri yapmakla yükümlüdür (Özkan, Kaytmaz, 2009, s. 2,3).

Finansal tablolarda bulunan bazı kalemlerin kesin olarak ölçülmesi mümkün değildir bu nedenle bu kalemlerin parasal değerlerinin yaklaşık olarak tahmini gerekir ve bu nedenle muhasebe tahminleri yaparlar (BDS 540, prg 2, 7-b). İşletme yönetimlerinin muhasebe tahminlerini oluştururken kullandıkları bilgilerin kalitesi ve tutarlılık derecesi işletmeden işletmeye önemli farklılıklar gösterebilir. Dolayısıyla muhasebe tahminleriyle ilişkili olan tahmin belirsizliğinin derecesi önemli yanlışlık riski üzerinde etkilidir (BDS 540, prg 2).

Denetçi, muhasebe tahminleri ile ilgili olarak üst yönetimle yönetimin muhasebe tahminlerini belirlemesi, yönetimin muhasebe tahminlerini yaparken izlediği yol, önemli yanlışlık riski, yönetimin muhtemel ön yargılarının belirtileri, finansal tablolardaki tahmini belirsizlik açıklamaları gibi konularda iletişim kurma ihtiyacı duyabilir (Georgiades, 2007, s. 3).

Dipnotlar, bilanço, gelir tablosu, kaynak değişim tablosu ve nakit akım tablosunda yer alan bilgilerin daha iyi anlaşılmasını sağlayacak bilgiler içerir. Finansal tablolarda rakamsal olarak açıklamış bilgilere ilişkin açıklamalar veya bu tablolarda muhasebeleştirilememiş bilgiler verirler (TMS 1, prg 7).

Muhasebe politikaları, tahminleri ve dipnotlar finansal tabloların kullanılabilirliğini etkileyen temel kavramlardır. Finansal tablo kullanıcıları tarafından çok iyi anlaşılmaları gerekir. İşletme yönetimleri, denetim komiteleri ve denetçiler bu konularda kaliteli ve uygun bilgi sağlanmasından yükümlüdürler. Denetçi bu kavramlarla ilgili olarak yönetimlerin yaptıkları seçimleri, uygulamaları ve açıklamaları inceleyerek gerekli adımları atmakla yükümlüdür. Bu konularda denetçi ile işletme yönetimi arasında kurulacak etkili bir iletişim finansal tablo kullanıcılarına kaliteli ve uygun bilgi akışını sağlayacaktır (BDS 260; TMS 1; Özkan, Kaytmaz, 2009, s. 270).

Denetim Sırasında Karşılaşılan Önemli Zorluklar

Bağımsız denetimin temel amacı, işletmelerin finansal tablolarının finansal raporlama standartlarına ve gerçeğe uygun olarak hazırlanıp sunulduğuna dair makul bir

güvence sunmaktır (BDS 200, prg 11). Denetçinin denetim sürecinde karşılaşacağı zorluklar gerçekleştirilen denetimin kapsamı üzerinde etkili olabileceği için denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesine neden olabilir (BDS 260, prg A18). Denetçi, üst yönetime karşılaştığı zorlukları bildirir ve bunların giderilmesini isteyerek denetimin BDS'lere uygun olarak gerçekleştirilmesini sağlayabilir.

Denetçinin talep ettiği bilgilerin yönetimce temininde önemli gecikmelerin olması, denetim sürecinin olağandan kısa tutulması, yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanması için daha yoğun bir çaba gösterilmesinin gerekmesi, elde edilmesi gereken bilgilerin tedarik edilememesi, yönetimin sınırlamaları gibi konular finansal tabloların denetiminde karşılaşılacak önemli zorluklar olarak karşımıza çıkar. Denetçi bu hususları üst yönetime bildirir. Denetçi denetim sürecinde karşılaştığı önemli zorluklar nedeniyle denetimin BDS'lere uygun olarak gerçekleştirilemediği sonucuna varırsa olumlu görüş dışında bir görüş verir (BDS 260, prg 16/b,A18).

Talep Edilen Yazılı Beyanlar ve Önemli Hususlar

Denetçi, yönetimden finansal tabloları finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanma yükümlülüğünü yerine getirdiğine, denetim sözleşmesinde anlaşmaya vardıkları gibi denetim için gerekli tüm bilgileri ve bu bilgilere erişim imkânını denetçiye verdiğine ve işletmenin gerçekleştirdiği tüm işlemleri kaydettiğine ve bunların finansal tablolara yansıtıldığına dair yazılı açıklamalar talep edebilir (BDS 580, prg 10,11). Bu hususların dışında finansal tabloları ve bu tablolarda yer alan yönetim beyanlarına dair temin etmiş olduğu denetim kanıtlarını kuvvetlendirmek için ilave yazılı beyanlar da talep edebilir (BDS 580, prg 13). Denetçi, yönetimden talep ettiği yazılı açıklamalar nedeniyle üst yönetimin bilgilendirilmesinden yükümlüdür (BDS 260, prg 16; BDS 580, prg A22).

Denetçinin elde ettiği denetim kanıtları ile yazılı açıklamalar arasında tutarsızlık tespit etmesi durumunda risk değerlendirmesini yeniden gözden geçirir. Gerekli görmesi durumunda ek denetim prosedürlerini uygulayabilir (BDS 580, prg A23). Yönetimin dürüstlüğünden şüphe edilmesi ve açıklamalarının güvenilir olmadığı yönünde bir kanaate sahip olması veya yönetimin kendisinden talep edilen yazılı açıklamaları yapmaması durumunda denetçi yeterli denetim kanıtına ulaşamadığı kanaatine ulaşırsa görüş vermekten kaçınabilir (BDS 580, prg 19, A26).

Denetçinin, talep ettiği yazılı beyanlar dışında, yönetimle müzakere edilen veya yönetimle yazışma konusu yapılmış ve denetim sürecinde ortaya çıkmış hususlarda da üst yönetimden sorumlu olanları bilgilendirme yükümlülüğü vardır (BDS260, prg 16).

BDS 260 paragraf A19'da bu hususlara ilişkin örnekler verilmiştir. Bunlar: işletmeyi etkileyebilecek çalışma şartları, geleceğe ilişkin strateji ve planlarından önemli yanlışlık riskine tesir edebilecek nitelikte olanlar, işletmenin muhasebe ve denetim konularında diğer uzmanlardan aldıkları danışmalık hizmetlerine dair kaygıları, işletmenin muhasebe ve bağımsız denetim standartlarına dair uygulamaları, denetim dâhil tüm ücretler konusunda yapılan yazışma ve sözleşmelerdir.

İşletmeler çeşitli çalışma planları ve stratejiler geliştirip, uygulayarak amaçlarına ulaşmaya çalışırlar. Bu uygulamaları gerçekleştirirken çeşitli risklerle karşılaşırlar. İşletmelerin karşılaştıkları riskler büyüklüklerine, tabi oldukları yasa ve mevzuata ve içinde bulundukları sektöre göre farklılık gösterir. Bu tür risklerin ortaya çıkarılması ve bu risklere karşı gerekli önlemlerin alınmasından işletme yönetimleri yükümlüdür. Denetçi ise finansal tabloları etkileyen risklerin ortaya çıkarılmasından ve finansal tablolara doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığının denetim raporu ile kamuya bildirilmesinden yükümlüdür (SPK Tebliğ, Başlangıç Hükümleri madde 7).

İşletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirirken pek çok alanda uzmanlardan faydalandıkları görülür. Örneğin işletmelerin tasarlanan iç kontrollerine ilişkin varsayımlar uzmanlarca gözden geçirilir, makul değer hesaplamaları ve açıklamaların oluşturulma süreçlerinde veya işletmeye karşı açılan davalar, muhasebe ve denetim gibi önemli hususlarda uzmanlardan faydalanırlar (SPK Tebliğ 10. Kısım 3. Bölüm madde 22; 20. Kısım 1. Bölüm madde 9/3). Uzmanların yaptıkları açıklamalar, değerlendirmeler işletmelerin riskleri üzerinde etkilidir. Denetçi, bu uzmanlar hakkında çeşitli kaygılara sahip olursa; denetçinin bu kaygılarını üst yönetimle paylaşması işletmelerin önemli yanlışlık risklerini ve kontrol risklerini düşürebilmeleri açısından önem arz eder. İşletmeye uzmanların verdikleri bilgilerin eksik, yanlış veya yetersiz olması işletmenin risklerini artırıcı özellik taşırlar.

Önemli Olduğuna Kanaat Getirilen Diğer Hususlar

Denetçi, denetim sürecinde ortaya çıkan ve finansal tabloların gözetimi açısından önemli olduğuna karar verdiği hususları, üst yönetimden olanlara bildirmekle yükümlüdür (BDS 260, prg 16). Finansal tablolardaki düzeltilmiş bilgilere ilişkin önemli tutarsızlık ve yanlışlıklar, işletmelerin süreklilikleri üzerinde önemli etkisi olabilecek şüpheli olaylar ve koşullara ilişkin belirsizlikler, tek başlarına ya da bir araya geldiklerinde finansal tabloları veya denetim raporunu etkileyebilecek hususlar, denetçi ve işletme yönetimi arasındaki uyuşmazlıklar gibi konular üst yönetimden sorumlu

olanlara bildirilmesi gereken önemli konular arasında yer alır (BDS 260, prg A20; SPK Tebliğ Sekizinci Kısım, Birinci Bölüm madde 5).

Denetçi denetim sürecinde karşılaştığı olaylardan hangilerinin finansal tablolar ve denetim raporu üzerinde etkili olabileceğine mesleki muhakemesini kullanarak karar verecektir. İşletmelerin sundukları finansal muhasebe bilgileri farklı koşullar altında denetçinin farklı yargılara ulaşmasına neden olur (Dalkılıç, 2008, s. 1-17). Bu nedenle bağımsız denetim standartlarında açıkça belirtilmediği halde denetçi önemli olduğunu ve üst yönetime bildirilmesi gerektiğini düşündüğü tüm konuları bildirir.

3.7.4. Bağımsızlıkla İlgili Önlemleri Yönetime Bildirme Yükümlülüğü

BDS 260, denetçiye bir yandan üst yönetimden olanlarla karşılıklı ve etkin bir iletişim kurma yükümlülüğünü yüklerken diğer yandan bağımsızlığı ve tarafsızlığını koruma yükümlülüğünü yükler (BDS 260, prg 4/a, A21). BDS 260 yüklediği bu yükümlülüğün bir sonucu olarak denetçi, üst yönetime bağımsızlığa ilişkin tüm etik hükümlere uygun davrandığını bildirir. Bu bildirimle beraber denetçi bağımsızlığı üzerinde etkisi olabilecek tüm ilişkileri ve hususları, tehditleri ve bağımsızlığına yönelik tüm tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanan önlemleri üst yönetime bildirmekle yükümlüdür (BDS 260, prg 1,20).

Denetçinin bağımsızlığı üzerinde etkisi olabilecek tehditler kişisel çıkar tehditleri, kendi kendini denetleme tehdidi, taraf tutma tehdidi, yakınlık ve yıldırma tehditleri olarak sınıflandırılır. Tehditlere karşı alınacak önlemler ise mesleki uygulamalar, mevzuatla getirilmiş önlemler, işletmede alınmış olan önlemler ve denetim şirketinin iç sistem ve prosedürleri ile belirlenmiş önlemler olarak sınıflandırılmaktadır (BDS 260, prg A22).

Denetçinin, bağımsızlığına ilişkin bildirimlerini, borsaya kayıtlı işletmelerin ve kurumca[63] belirlenmiş işletmelerin üst yönetimine bildirme yükümlülüğü bulunmakla beraber geniş menfaat kitlelerine sahip işletmelerde de bu bildirim yapılmasının uygun olacağı BDS 260'da ifade edilmektedir. Geniş menfaat kitlesine sahip işletmelere[64] örnek olarak kamu sektörü işletmeleri, kredi kuruluşları, sigorta şirketleri ve emeklilik sosyal yardım fonları gösterilmektedir (BDS 260, prg 17,A23).

---

[63] Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (BDS 260 prg 1).

[64] Geniş menfaat kitlesine sahip işletmelerin hangi işletmeler olduğu BDS 260'da faaliyetleri, büyüklükleri veya kurumsal yapılarının gereği olarak geniş menfaat kitlelerine sahip şirketler olarak gösterilmektedir (BDS 260 prg A23).

3.7.5. Etkili ve Zamanlı Bir İletişim Kuruma Yükümlülüğü

Denetçinin üst yönetimle karşılıklı ve etkin bir iletişim kurması, hem denetçinin hem de üst yönetimden sorumlu olanların denetimle ilgili hususları kavramalarını ve karşılıklı olarak her iki taraf için de yararlı bir iş ilişkisinin kurulmasını sağlayacaktır. Bu iletişim sürecinde denetçi bağımsızlığına ve tarafsızlığına zarar verecek her türlü etkeni bertaraf etmelidir (BDS 260, prg 4).

Denetçinin üst yönetimle kuracağı iletişim, üst yönetimin denetimin kapsamını ve denetçinin sorumluluklarını daha iyi anlamasını sağlayacaktır. Denetimin amacının işlemlerin doğru yapılıp yapılmadığını test etmek olduğunu veya denetçinin sorumluluğunun, maddi değerinin az veya çok olduğuna bakmaksızın, yapılan hilelerin tamamını tespit etmek olduğunu düşünen işletme yönetimleri bulunmaktadır. Denetim hakkındaki bir diğer yanılsama ise denetimin iç kontrolün farklı biçimi olduğunun düşünülmesidir. Oysa işletme yönetimlerinin denetimin, iç kontrolden farklı bir kavram olduğunu anlamaları ve iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanmasının tamamen yönetimin sorumluluğunda olduğunu anlaması gerekir (Van Sertima, 2008, s. 2).

Denetçinin kuracağı etkin iletişim üst yönetimden bilgi temin etmesine yardımcı olur (BDS 260, prg 4/b). Ayrıca denetçinin denetlenen işletmenin üst yönetimi ile kuracağı iletişim, denetçiye denetimin kapsamı ve zamanlamasının planlamasında yardımcı olur (BDS 260, prg A15). Yeterli planlama, denetime gerekli özenin gösterildiğinin ve etkili bir şekilde icra edildiğinin bir kanıtıdır. Yeterli planlama ile denetimle ilgili sorumlulukların denetçiler arasında uygun şekilde dağıtımını; denetim ekibinin ve gerçekleştirilen denetimin yönetimi ve gözetimi ile yapılan işlemlerin gözden geçirilmesini kolaylaştırır (SPK Tebliğ Dokuzuncu Kısım Birinci Bölüm madde 4/3).

Denetçinin, etkili bir iletişim kurabilmesi için zamanında ve amaçlarını gerçekleştirebilmesi için yeterli bilgi akışını sağlayacak bir iletişim kurması gerekir (BDS 260, prg 21,22). Denetçinin bildirmesi gereken konuları zamanında bildirmesi yönetimlerin gerekli önlemleri almalarına ve önemli yanlışlık riskini düşürmelerine yardımcı olur (SPK Tebliğ Sekizinci Kısım Birinci Bölüm madde 6;BDS 260, prg 4).

Üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kesintisiz bir süreçtir. İletişimin zamanlaması konusunda ise temel ilke zamansızlıktır. Üst yönetimle kurulacak iletişimin zaman çizelgesi, denetim sözleşmesinin yapılması sırasında, denetimin kapsam ve planı tartışılırken tespit edilmelidir (Van Sertima, 2008, s. 4).

Yeterli bir iletişim kurulup kurulmadığının ve zamanlamasının tespiti ise denetçinin muhakemesine bağlıdır [65] (Georgiades, 2012, s. 2;BDS 260, A40-A44). Denetçi yönetimle arasında yeterli ve zamanlı bir iletişim kuramadığı kanaatine ulaşırsa mevzuat uygun olursa denetimden çekilebilir veya kapsam sınırlaması nedeniyle olumlu görüş dışında bir görüş verebilir (BDS 260, prg A44).

Yönetimce sağlanan bilgilerin zamanlı olması açıklamaların kalitesini etkiler. İşletme yönetimleri, gönüllü veya zorunlu olarak vermeleri gereken bilgileri verirken, bu bilgilerin miktarı, ayrıntı düzeyi ve zamanlamasında isteksiz davranabiliriler (Özkan, Kaytmaz, 2009, s. 2). Denetçi ile üst yönetim arasında karşılıklı ve etkin bir iletişim kurulmasında zorluk yaşanması, yönetim ile aralarındaki iletişimin denetimin amaçlarının gerçekleştirilmesi açısından yeterli olmadığını gösterir (BDS 260, prg A30).

Denetçinin yükümlülüklerinin neler olduğunun, denetiminin planlanan kapsam ve zamanlamasının ve kurulacak iletişimin beklenen kapsamının ne olduğunun açıkça bildirilmesi etkin ve karşılıklı iletişim kurulmasına yardımcı olur (BDS 260, prg A28).

Denetçinin denetim sürecinde etkili bir iletişim kurabilmesine yardımcı olacak bir diğer husus denetim sürecinde kimlerle iletişim kuracağını belirleyebilmesidir (BDS 260 prg 11). Zira üst yönetimin kimlerden oluştuğu işletmenin büyüklüğü, hukuki ve kültürel alt yapısı gibi faktörlere bağlı olarak değişiklik gösterir (BDS 260, prg A1). Denetim sürecinde kimlerle görüşüleceğine karar verirken denetçi üst yönetimin görüşlerine başvurur. Üst yönetimden iletişim kurulabilecek uygun kişilerin kimler olabileceğine ve üst yönetim ile yönetim arasındaki sorumlulukların nasıl paylaşıldığına dair görüşlerini alır (BDS 260, prg A14).

Aile şirketleri, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ve kamu işletmelerinde denetçinin kiminle görüşmesi gerektiğini tespit edebileceği belirli bir hukuki alt yapı bulunmaz. Bu nedenle bu gibi durumlarda kimlerle iletişime geçileceği üzerinde denetlenen işletme ile bir uzlaşmaya varılması gerekir (BDS 260, prg A3).

Denetçi, yönetimin alt grubunda bulunanlardan kimlerle görüşeceğini de tespit eder. Aynı zamanda denetçi alt kadroda bulunanlarla iletişimini yönetimle eş zamanlı olarak kurup kurmayacağını da belirler (BDS 260, prg 12). Bu konuda denetçinin alacağı kararını etkileyecek temel husus "alt kadrodakilerin ilgili konuyu üst yönetime bildirirken ne derecede uygun ve etkili şekilde bildirdiği" konusundaki

[65] BDS 260 paragraf A40 ve 42'de yeterli iletişim kurulup kurulmadığının ve iletişimin zamanlamasının uygun olup olmadığının tespitinde göz önünde tutulabilecek örnekler verilmiştir.

değerlendirmesidir. Denetçinin denetim sözleşmesinde, alt kadrodakilerle iletişim kurmadan, doğrudan doğruya yönetimle iletişime geçme hakkını saklı tuttuğunu belirtmesi ilerde doğabilecek sıkıntıların bertaraf edilmesi açısından fayda sağlar (BDS 260, prg A6).

Etkin bir iletişim için, denetçinin ve işletme yönetiminin sorumluluklarının denetim sözleşmesi ile belirlenmesi gerekir. Yapılacak sözleşmede şu hususların belirtilmesi faydalı olacaktır (Van Sertima, 2008,s. 3):

- Denetimin finansal tabloların hata ve hilelerden arınmış olduğuna dair makul bir güvence verdiği ve bunun mutlak güvenceden farklı olduğu tespit edilmelidir.
- Önemlilik kavramının izahı yapılmalı dolayısıyla finansal tabloların önemli olmayan hata ve hileleri içerebileceği belirtilmelidir.
- İç kontrolün kurulmasından denetçinin değil yönetimin sorumlu olduğu tespit edilmelidir.
- Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasından yönetimin sorumlu olduğu ifade edilmelidir.
- Denetimin "bir iç kontrol olmadığının" anlaşılması sağlanmalıdır.
- Denetimin etkinliğine tesir etmeyecek şekilde yönetim, denetim planı ve zamanlaması hakkında genel olarak bilgilendirilmelidir. Bu bilgilendirme kısaca şu hususları içerebilir:

  Denetimin örneklem üzerinden yapılacağı ve tüm işlem gruplarının detaylı bir incelemesinin yapılmayacağı,
  Kullanılacak denetim kanıtlarına örnekler verilmesi,
  Denetimin tahmini başlangıç ve bitiş tarihleri,
  Denetçinin önemli yanlışlık riski ile karşılaştığında nasıl davranacağı.

Denetçinin üst yönetimle kuracağı iletişim hiçbir zaman denetçinin denetime ilişkin sorumluluklarını ortadan kaldırmaz (BDS 260 prg A15).

3.8. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardından Kaynaklanan Yükümlülükler

BDS 700 kendisine iki temel amaç belirler (prg 6):

- Denetim sürecinde elde ettiği kanıtlara ve mesleki muhakemesine dayanarak finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmak,
- Finansal tablolar hakkında ulaştığı görüşü açık ve net bir biçimde dayanakları ile yazılı olarak beyan etmektir.

Bu amaçlara ulaşabilmek için denetçinin üzerine düşen yükümlülükler beş temel başlık altında toplanabilir. Bunlar:

- Finansal tablolarda gerçeğe uygun sunum yapılıp yapılmadığının tespit edilmesi yükümlülüğü
- Finansal tablolar hakkında görüş oluşturma yükümlülüğü,
- Denetim raporunun tarihlendirilmesi yükümlülüğü,
- Denetim raporunun şekli ve kapsamına ilişkin yükümlülükler,
- Finansal tablolardaki ilave bilgilere ilişkin yükümlülüktür.

3.8.1. Finansal Tablolarda Gerçeğe Uygun Sunum Yapılıp Yapılmadığının Tespit Edilmesi Yükümlülüğü

Bağımsız denetim, denetlenen işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun ve doğru olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda makul güvence sunmak amacıyla bağımsız bir denetçi tarafından bağımsız denetim standartlarına uygun olarak toplanan kanıtların değerlendirilmesi ile ulaşılan sonucun finansal tablo kullanıcılarına iletilmesi olarak tanımlanabilir (Dönmez, Ersoy, 2006, s. 3).

Denetimin tanımından da anlaşılabileceği gibi denetimin temel amacı finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara olan güven derecesinin artırılmasıdır. Bu amaca finansal tabloların tüm önemli yönleri ile geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığına dair denetçi tarafından verilen raporla ulaşılır (BDS 200, prg 3; BDS 700, prg 10,11).

Finansal tablolar işletmenin durumunu, performansını ve nakit akımlarını gerçeğe uygun şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunuş, "Finansal Raporlamaya İlişkin Çerçeve"de belirtilen kurallara uygun olarak işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların finansal tablolara yansıtılmasıdır. Finansal Raporlama Çerçevesinde belirlenen kurallarla beraber TFRS'lerde belirlenen ek açıklamaların uygulanması

halinde gerçeğe uygun sunuş sağlanmış finansal tabloların hazırlanmış olduğu kabul edilir (TMS 1, prg 15).

Bağımsız denetime tabi olan işletmeler için geçerli finansal raporlama çerçevesi Türkiye Muhasebe Standartlarıdır (TTK, m.398). Denetçi raporunda yapacağı değerlendirmede finansal tablolarının önemli hata ve yanlışlık içermediğine dair makul bir güvence elde edip etmemesine göre "denetlenen işletmenin finansal tablolarının tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak" hazırlanıp hazırlanmadığını raporunda tespit eder (BDS 700, prg 10,11). Denetçi bu tespitinde denetlenen işletmenin finansal tablolarında gerçeğe uygun sunum yapılıp yapılmadığı (BDS 700 prg 14), finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesini açıklayıp açıklamadığını ve işletmenin finansal raporlama çerçevesine finansal tablolarında yeterice atıfta bulunup bulunmadığını değerlendirir (BDS 700, prg 15).

Geçerli finansal raporlama çerçevesi denetçi raporunda "….genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak…"veya "Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak…" şeklindeki ifadelerle belirtilir (BDS 700, prg A30). Raporlama standartlarında belirtilen Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri terimi sadece muhasebe ilke ve pratikleri olarak yorumlanamaz aynı zamanda bu ilke ve teamüllerin uygulanma metotlarını da içerir. Dolayısıyla "…genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak…" ifadesi sadece gerçeğe uygun sunum yapıldığını ifade etmez aynı zamanda tüm ilkelere ve teamüllere uygun davranıldığını ifade eder. Eğer gerçekleştirilen denetimin kapsamının sınırlandırılması tüm bu ilke ve teamüllere uygun olarak gerçeğe uygun sunum yapıldığı konusunda bir karar alınmasına engel oluyorsa denetçi "standart olumlu görüş" dışındaki görüşlerden şartlara uygun olanını tercih eder (AU Section 410, prg 2).

3.8.2. Finansal Tablolar Hakkında Görüş Oluşturma Yükümlülüğü

Denetçinin, denetlenmiş finansal tabloların önemli bir hata ve hile içermeden, finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı yönünde rapor hazırlayabilmesi için aşağıda belirlenmiş olan prosedürleri uygulaması gerekir (Georgiades, 2011, s. 2,3):

- *Denetçi finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine dair yeterli güvencenin elde edildiği konusunda bir sonuca varır (BDS 700, prg 9,10).*

- *Denetçi finansal tabloları, aşağıdaki hususları da içerecek şekilde, değerlendirir:*

  - Finansal tabloların, işletmenin muhasebe uygulamalarının niteliksel yönlerini ve yönetimin olası taraflılığına ait işaretleri de içerecek şekilde, finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığının değerlendirilmesi (BDS 700, prg 12; AU-C Section 700, prg 15),
  - Denetlenen işletmenin uyguladığı önemli muhasebe politikalarına ait açıklamaların finansal tablolarda yeterince açıklanıp açıklanmadığının değerlendirilmesi (BDS 700, prg 13/a; AU-C Section 700, prg 16/a),
  - İhtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırabilir ve anlaşılabilir bilgilerin finansal tablolarda sunulup sunulmadığının değerlendirilmesi (BDS 700, prg 13/ç; AU-C Section 700, prg 16/d),
  - Finansal tablolarda, önemli işlem ve olayların hedeflenen finansal tablo kullanıcılarınca anlaşılabilmesi için, yeterli bilginin bulunup bulunmadığının değerlendirmesi (BDS 700, prg 13/d; AU-C Section 700, prg 16/e),
  - Finansal tablolarda kullanılan terminolojinin, finansal tabloların başlıklarını da içerecek şekilde, uygun olup olmadığının değerlendirmesi (BDS 700, prg 13/e; AU-C Section 700, prg 16/f),
  - Finansal tabloların temelinde yatan işlem ve olayların finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve kapsamının "gerçeğe uygun sunum çerçevesini" gerçekleştirecek şekilde finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulup sunulmadığının değerlendirilmesi (BDS 700, prg 14; AU-C Section 700, prg 17),
  - Finansal raporlama çerçevesine yeterli atıfta bulunup bulunulmadığının değerlendirilmesi (BDS 700, prg 15; AU-C Section 700, prg 18).

- *Denetçi seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal raporlama çerçevesiyle tutarlılığını ve uygunluklarını değerlendirir (BDS 700 prg 13/b; AU-C Section 700, prg 16/b).*

- *Denetçi denetlenen işletmenin yönetimince gerçekleştirilen muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını değerlendirir (BDS prg 700, 13/c; AU-C Section 700,prg 16/c).*

Denetçi denetim süreci sonunda finansal tabloların bir bütün olarak önemli bir yanlışlık içermeden finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir (BDS 700, prg 16; AU-C 700, prg 19).

Eğer denetçi gerçekleştirdiği denetim sonunda "bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerdiği sonucuna ulaşır" veya "yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamaması nedeniyle finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna ulaşamazsa" olumlu görüş dışında bir görüş bildirir (BDS 700, prg 17; AU-C 700, prg 20).

3.8.3. Denetim Raporunun Tarihlendirilmesi Yükümlülüğü

Denetçi denetim raporundaki görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edene kadar denetim raporunu tarihlendiremez. Yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanmış olması için tüm denetim dokümanlarının gözden geçirilmiş olması, finansal tablolarının dipnotları ile beraber yayınlanmış olması ve işletme yönetiminin finansal tablolar setine ilişkin tüm sorumluluklarını üstlenmiş olmaları gerekir (BDS 220, prg 17; BDS 700, prg 41; AU-C Section 530, prg A10).

Denetçinin denetim raporunun tarihinden sonra ortaya çıkmış olan olaylar hakkında soruşturma yapma veya denetim prosedürleri uygulama gibi bir yükümlülüğü yoktur (BDS 560, prg 14; AU-C Section 530, prg 12).

Bununla beraber bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olay/olaylardan denetim raporunun tarihinden sonra ve fakat finansal tabloların yayınlanmasından önce veya finansal tabloların yayınlanmasından sonra denetçinin haberdar olması durumunda finansal tabloların değiştirilmesi veya denetçinin raporunda verdiği görüşü yeniden değerlendirmesi gerekebilir (BDS 560, prg 4).

Denetçi bilanço tarihinden sonra gerçekleşmiş olay/olaylardan ***denetim raporunun tarihinden sonra*** haberdar olabilir. Denetlenen işletme yönetimi finansal tablolarda değişiklik yapmışsa ve mevzuat ve finansal raporlama çerçevesi, finansal tablolarda yönetimin yapacağı değişiklikleri ve değiştirilmiş bu tabloları onaylayacak kişilerin onaylama yetkisini *bilanço tarihinden sonraki olay/olaylarla sınırlandırmıyorsa*; denetçinin bilanço tarihinden sonraki döneme ait denetim prosedürlerini yapılan değişiklikle sınırlamasına izin verilir. Denetçi bu durumda

denetim raporunun tarihini korur ve raporunda ilgili finansal tablonun dipnotunda yapılan değişiklikle ilgili olarak ilave bir tarihe yer verir (denetim raporu ikili tarih içerir) veya yeni ve değiştirilmiş bir denetim raporu hazırlar ve "dikkat çeken hususlar" veya "diğer hususlar" paragrafında gerekli açıklamaları yapar (BDS 560, prg 12).

Eğer mevzuat ve finansal raporlama çerçevesi, finansal tablolarda yönetimin yapacağı değişiklikleri ve değiştirilmiş bu tabloları onaylayacak kişilerin onaylama yetkisini *bilanço tarihinden sonraki olay/olaylarla sınırlandırıyorsa* ve işletme yönetimi finansal tablolarda değişiklik yapmışsa; denetçinin yeni bir denetim raporu hazırlaması gerekir. Denetçinin böyle bir durumda düzenleyeceği denetim raporunun tarihi, değiştirilmiş finansal tablolarının onaylanmasından önce olamaz (BDS 560, prg 11).

Denetçinin finansal tablolar yayınlandıktan sonra herhangi bir denetim prosedürü uygulama yükümlülüğü yoktur. Bununla beraber bilanço tarihinden sonraki olay/olaylardan denetçi ***finansal tabloların yayınlanmasından sonra*** haberdar olmuş; haberdar olduğu bu durum denetim raporunda değişiklik yapmasına neden olacak nitelikteyse; denetlenen işletmenin yönetimi finansal tablolarda değişiklik yapmışsa ve mevzuat ve finansal çerçeve bu konuda *sınırlama getirmişse* denetçi yeni bir denetim raporu hazırlar (BDS 560 prg 14,15/c). Eğer mevzuat ve finansal raporlama çerçevesi tarafından finansal tablolarda yönetimin yapacağı değişiklikleri ve değiştirilmiş bu tabloları onaylayacak kişilerin onaylama yetkisi bilanço tarihinden *sonraki olay/olaylarla sınırlanmıyorsa* denetçi raporunu değiştirir veya yeni bir rapor sunar (BDS 560, prg 15/ç).

3.8.4. Denetim Raporunun Şekli ve Kapsamına İlişkin Yükümlülükler

Bağımsız denetim raporu yazılı şekilde hazırlanmalıdır ve aşağıda belirtilmiş olan tüm unsuları içermelidir (BDS 700, prg 20-42):

- Başlık: Denetim sonucunda hazırlanacak raporda açıkça "Bağımsız Denetçi Raporu" ifadesi yer almalıdır (BDS 700, prg 21).
- Muhatap: Denetim raporu, mevzuatta ve denetim sözleşmesinde belirlenmiş olan kişilere hitaben hazırlanır. Denetim raporu genellikle denetlenen işletmenin ortakları/ hissedarlarına veya üst yönetimden sorumlu olanlara hitaben hazırlanır (BDS 700, prg 22,A16; Georgiades, 2011, s. 3).

- Giriş paragrafı: Denetçi, denetim raporunun giriş paragrafında açıkça denetlenmiş olan işletmenin ismi, finansal raporlama çerçevesince belirlenmiş olan finansal tablolarının denetlenmiş olduğu, finansal tablolar setini meydana getiren her bir tablonun başlığını, tarihini veya kapsadığı dönemi, önemli muhasebe politikalarının özetini ve atıfta bulunması gereken diğer açıklayıcı bilgileri belirtir (BDS 700, prg 23, A17,A18).
- Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu: Denetim raporunda muhakkak "Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu" başlığı altında işletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumlulukları açıklanmalıdır. Finansal tabloların finansal çerçeveye uygun olarak, hata ve hilelerden arınmış olarak hazırlamasının ve bu amaçların gerçekleştirilmesi için işletmede gerekli görülen iç kontrolden yönetimin sorumlu olduğu hususu ve denetçinin gerekli gördüğü yönetimin diğer sorumluluklarının ifade edilmesi gerekir (BDS 700, prg 24-27, prg A20-A23).
- Denetçinin Sorumluluğu: Denetçi raporunda "Denetçi Sorumluluğu" başlığı altında denetçinin sorumlulukları tarif edilir. Denetçinin, denetim sürecinde, etik hükümlere ve BDS'lerde belirlenen tüm kural ve prensiplere uygun olarak davrandığını; yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içermediğine dair makul bir güvenceye ulaştığına dair görüş açıklama sorumluluğu belirtilir. Bu paragrafta denetçinin denetlenen işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir sorumluluğunun bulunmadığı bildirilir. Ancak gerçekleştirilen denetime bağlı olarak bu konuda bir değerlendirme yapması gerekiyorsa "denetçinin iç kontrolün etkinliğine ilişkin bir görüş verme sorumluluğunun olmadığına" dair ifade paragraftan çıkarılır. İşletmenin muhasebe politika ve tahminlerinin de makul olup olmadığı bu paragrafta değerlendirilir (BDS 700, prg 28-33, A24-26).
- Denetçi Görüşü: Denetim raporunda "denetçi görüşü" başlığı altında finansal raporlama çerçevesi ve kaynağının açıklanması gerekir.[66]
- Diğer Raporlama Sorumlulukları: Bazen denetçinin denetim raporundaki sorumluluklarına ek olarak başka bazı hususlarla ilgili ilave sorumlulukları ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda denetçinin ilave sorumluluklarının diğer

[66] Finansal tablolar iki farklı finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanmışsa ve bir uyumlulaştırma tablosu gerektirmeyen bir durum varsa denetçi her iki çerçeveyi ayrı ayrı dikkate alır ve görüşünde her ikisine ayrı ayrı atıfta bulunur (BDS 700 prg A8, A32).

sorumluluklarıyla karışmaması için ayrı bir başlık altında belirtilmeleri gerekir. Bu ilave sorumluluklar mevzuattan kaynaklanabileceği gibi denetçinin denetim sürecinde belirli bazı hususların dikkatini çekmesi durumunda konuyla ilgili kendisinden raporlama yapması talep edilmesinden de doğabilir (BDS 700, prg 38-39, A34-36).

- Denetçinin İmzası: Denetçi, denetim raporunu kendi adına veya denetim şirketi adına veya her ikisi adına imzalar (BDS 700, prg 40, 43/f, A37).
- Denetçi Raporunun Tarihi: Denetçi raporunun tarihi, tüm denetim dokümanlarının gözden geçirilmesinden, hakkında denetim raporu hazırlanacak finansal tablolar setinin hazırlanmasından ve işletme yönetiminin finansal tablolarla ilgili tüm sorumluluklarını beyan etmelerinden önceki bir tarih olamaz (BDS 220, prg 17, BDS 700, prg 41).
- Denetçinin Adresi: Denetim raporunda denetçinin adresi belirtilir (BDS 700, prg 42).

3.8.5. Finansal Tablolarda Sunulan İlave Bilgiler Hakkındaki Yükümlülükler

Finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu tutulmadığı halde denetlenen işletme bazen kendiliğinden bazen de mevzuat veya standartlar gereği ilave bilgileri finansal tablolarla birlikte açıklayabilir (BDS 700, prg A45). Denetçi söz konusu ilave bilgilerle karşılaşacak olursa bu bilgilerin denetlenen finansal tablolardan açık ve net bir biçimde ayırt edilip edilemediğine karar verir. Eğer denetçi, bu bilgilerin açık ve net bir biçimde finansal tablolardan ayırt edilemediği sonucuna ulaşırsa; bu bilgilerin sunumunun değiştirilmesini talep eder. İşletme yönetiminin, denetçinin bu talebini reddetmesi durumunda; denetçi raporunda söz konusu ilave bilgilerin denetlenmemiş olduğunu açıklar (BDS 700, prg 46).

Finansal raporlama çerçevesince açıklanması zorunlu tutulmadığı halde, niteliği ve sunumu gereğince finansal tablolardan açık ve net bir şekilde ayırt edilemeyen ilave bilgiler finansal tabloların bir parçası olarak kabul edilir. Bu nedenle söz konusu ilave bilgiler denetçi görüşünün kapsamına dâhil edilir (BDS 700 prg 47).

BÖLÜM IV

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HUKUKİ VE CEZAİ SORUMLULUĞU

4.1. Giriş

Türk Dil Kurumuna göre sorumluluk kavramı, *"Kişinin kendi davranışlarını veya yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi"* olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr). Tanımda kullanılan *"üstlenme"* kelimesinden de anlaşılacağı üzere sorumluluk, hesap verme zorunluluğunun olduğu durumlarda ortaya çıkan bir kavramdır (Akgül, 2010, s. 95). Diğer bir ifadeyle sorumluluk, kişinin herhangi bir konuda hesaba çekilebilmesini ifade eder.

Hukuktaki anlamıyla sorumluluk, yasal kurumlarca belirlenen yasa ve düzenlemelere uygun davranmak; uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabının verilmesi ve sonuçlarına katlanabilme yükümlülüğüdür (Erol, Elagöz, Şahbaz, 2010,s. 59;Yılmaz,1992, s. 813).

Bağımsız denetçinin hukuki sorumlulukları incelendiğinde karşımıza hukuki ve cezai olmak üzere iki türlü sorumluluğu çıkar (Altaş, 2012, s.197-211; Topçuoğlu, 2011, s. 171, 236). Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğu culpa in contrahendo sorumluluğu, genel nitelikteki hukuki sorumluluğu ve sır saklamadan kaynaklanan hukuki sorumluluğu olarak üç başlık altında incelenmiştir. Bağımsız denetçinin cezai sorumluluğu ise ticari sırların ifşası suçu, özel belgede sahtecilik suçu, suçu bildirmeme suçu ve idari yaptırımlar olarak dört başlık altında incelenmiştir.

4.2. Bağımsız Denetçinin Hukuki Sorumluluğu

TTK'ya göre denetçinin hukuki sorumluluğunun, denetçinin genel nitelikli hukuki sorumluluğu ve sır saklamadan kaynaklanan özel nitelikli hukuki sorumluluğu olarak iki başlık altında incelenmesi mümkündür. Denetçinin genel nitelikteki hukuki sorumluluğu TTK m. 554'te; sır saklamadan kaynaklanan özel nitelikteki hukuki sorumluluğu TTK m. 404'te düzenlenmiştir (Altaş, 2012, s. 197). Bunun yanında denetçinin bağımsız denetim sözleşmesinin kurulmasından önceki safhada kusuruyla sebep olduğu zararlardan dolayı (culpa in contrahendo) sorumluluğu mevuttur (Ulusoy, 2006, s. 259-263).

4.2.1. Culpa in Contrahendo Sorumluluğu[67]

Bağımsız denetçinin kendisine yapılan bağımsız denetim teklifini kabul etmeden önce değerlendirmesi gerekir. Bu değerlendirme sürecinde müşteri işletme ile aralarında kurulmuş bir sözleşme mevcut değildir. Sözleşmelerde taraflar, sözleşmenin kurulduğu andan itibaren değil, aralarında güven ilişkisinin ortaya çıktığı andan itibaren birbirlerinin her türlü menfaatlerini haksız fiil hukukunun gerektirdiğinden daha yüksek bir özenle koruma yükümündedirler. Çünkü somut bir borç ilişkisi içinde olan taraflar birbirlerinin hukuki değer ve menfaatlerini daha çok etkileme imkânına sahip olurlar ve bu değer ve menfaatlerin korunacağına güvenirler (Demircioğlu, 2007, s. 302, 304).

Bu süreçte ortaya çıkan zararların tazmini için culpa in contrahendo sorumluluğu geliştirilmiştir. Yargıtay da culpa in contrahendo sorumluluğunu çeşitli kararlarında tazminat yükümlülüğü doğuran bir vaka olarak kabul etmektedir (Demircioğlu, 2007, s. 54).

Culpa in contrahendo sorumluluğunun doğması için taraflar arasında bir sözleşmenin kurulmuş olması şartı aranmaz. Taraflar arasında sözleşme görüşmeleri sonrasında herhangi bir sözleşme yapmama kararı alınmış olsa dahi sözleşme görüşmeleri esnasında tarafların dürüstlük kuralına aykırı davranmaları durumunda culpa in contrahendo sorumluluğu ortaya çıkar (İnal, 2009, s. 128; Adıgüzel, 2012 s. 305; Demircioğlu, 2007, s. 208).

Culpa in contrahendo sorumluluğu sözleşme ilişkisi veya haksız fiilden bağımsız olarak güven duygusunun ihlaline bağlı olarak ortaya çıkan bir sorumluluktur. Bu nedenle haksız fiil ve sözleşmeden kaynaklanan sorumluluk dışında başka bazı şartların gerçekleşmesine bağlıdır (Demircioğlu, 2007,s. 202).

Culpa in contrahendo sorumluluğunun ortaya çıkması için zarar, kusur ve illiyet bağı gibi genel şartların yanı sıra “bir güven konusunun varlığı”, “duyulan güvenin normatif anlamda korunmaya değer olması” ve “ karşı taraf nezdinde uyandırılan normatif anlamda korunmaya değer güvenin ihlali” şartlarının da varlığı gerekir (Demircioğlu, 2007,s. 202).

Culpa in contrahendo sorumluğu, tarafların sözleşme görüşmelerinin yapıldığı aşamada işlem tarafının dürüstçe davranacağına ilişkin genel bir beklentiye razı olmalarından kaynaklanan güven duygusu oluşturan kişilerin her türlü aktif ve pasif

[67] Bağımsız denetçinin bağımsız denetim sözleşmesinin değerlendirilmesi sürecinde kusurlu davranışlarından kaynaklanan sorumluluğunu ifade eder.

hareketleri ile tutum ve durumu kapsayacak şekilde geniş değerlendirilmelidir. Bağımsız denetimde olduğu gibi davranışın yazılı veya sözlü açıklamalar şeklinde çıkması durumunda son derece belirgin olur. Yazılı ve sözlü açıklamaların yanı sıra açıklanması gereken bir hususun açıklanmaması şeklinde de ortaya çıkabilir (Demircioğlu, 2007,s. 204, 205).

Bağımsız denetim sözleşmesinin değerlendirilmesi aşamasında taraflar arasındaki özel bağlantı, bir hukuki ilişki şeklinde ortaya çıkar. Müstakbel müşterinin bağımsız denetim teklifiyle beraber taraflar sözleşme görüşmecisi haline gelirler ve sadece haksız fiil sorumluluğu kapsamında özenli davranma yükümlülüğünden öte, aralarında somut bir hukuki ilişki bulunan kişilerin göstermesi gereken daha yüksek bir özeni göstermekle yükümlü olurlar (Demircioğlu, 2007,s. 211).

Normatif anlamda korunmaya değer güven kavramı MK m.2/1 ve m.3'ten kaynaklanır. MK m.2/1 uyarınca herkes haklarını kullanırken, borçlarını yerine getirirken dürüst davranmakla yükümlüdür. Birbirleriyle sözleşme ilişkisi içinde bulunmadığı halde birbirlerinin hukuki değer ve menfaatlerini etkileme imkânına sahip kişilerin, arasındaki özel bağlantıda tarafların MK m.2/1'de belirtildiği şekilde davranmaları gerekir. Bunun yanı sıra güvenin korunmaya değer kabul edilebilmesi için MK m.3 anlamında iyi niyetin varlığı gerekir. Tarafların arasında edim yükümlülüklerinden bağımsız, güven ilişkisi anlamında bir borç ilişkisi mevcuttur. Taraflar arasındaki bu ilişkinin ihlali durumunda ortaya çıkan zararın tazmini gerekir (Demircioğlu, 2007, s. 208,210).

Zarar görenin culpa in contrahendo sorumluluğuna başvurabilmesi için iyi niyetli olması aranır. Bu sorumluluğa başvurabilmesi için zarar görenin kusursuz olma zorunluluğu yoktur. Tarafların ortak kusurunun varlığı iyi niyeti de ortadan kaldırır. Fakat bazı durumlarda ortak kusur iyi niyeti ortadan kaldıracak seviyeye ulaşmaz. Bu hususun her durumda yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bununla beraber tazminattan indirim sebebi sayılacağı kesindir (Demircioğlu, 2007, s. 222). Ancak bağımsız denetim açısından inceleyecek olursak taraflardan birisi bağımsız denetçi veya BDK, diğeri ise sermaye şirketi olacaktır. Şahıs olarak bağımsız denetim yapma yetkisine sahip bir denetçi tacir olabileceği gibi olmaya da bilir (BDY, m.18/2-b). Bununla beraber mesleğin gereklerinin başında mesleki yeterlilik ve özen gösterme yükümü gelir (BDS 200, prg. 14,A14,15,19; BDEK, prg 100.5/c, 130.4; BDY, m.21/c, 41/1-b,c). Bağımsız denetçinin göstermesi beklenen özen makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir bağımsız denetçiden beklenen özen ve dikkat olacaktır (Kamu İç Denetim Standardı 1220). Eğer

bağımsız denetçi aynı zamanda tacirse veya BDK ise sermaye şirketi olması nedeniyle tacir sayılıyorsa basiretli bir iş adamının göstermesi gereken özeni göstermekle yükümlü olacaktır. Müşteri işletme ise 2014/7149 sayılı Bakanlar Kurulu kararına göre yine sermaye şirketi niteliğinde olacaktır ve sermaye şirketleri de yine ticaret kanuna göre tacir sayılacaklardır (TTK, m.12, 16, 18/2). Dolayısıyla bağımsız denetim sözleşmesinin değerlendirilmesi aşamasında zarar gören taraf için culpa in contrahendo sorumluluğunun işletilebilmesi için diğer sözleşmelere göre daha yüksek bir özenin gösterilmesi gerekecektir.

Culpa in contrahendo sorumluluğunun ortaya çıkabilmesi için aynı zamanda haklı güvenin ihlali gerekir. Haklı güvenin ihlali, sözleşme görüşmelerinden kaynaklanan yükümlülüğün ihlali olarak nitelendirilebilir. Diğer bir ifadeyle edim yükümünden bağımsız bir borç ilişkisinin taraflara yüklediği koruma yükümlülüklerinin ihlalidir. Haksız fiillerdeki hukuka aykırı davranış, sözleşmeden kaynaklanan sorumluklardaki borca aykırılığa tekabül eder (Demircioğlu, 2007,s. 224).

Bağımsız denetçinin sözleşme kurma niyeti olmaksızın görüşme yapması veya sözleşme görüşmelerini dürüstlük kuralına aykırı olarak yarıda kesmesi şeklinde ortaya çıkabilir. Bu yükümlülüklerin ihlali sözleşmenin kurulmasına engel olur ve culpa in contrahendo sorumluluğuna göre tazminat sorumluluğu doğar (Demircioğlu, 2007,s. 225)

Bağımsız denetçinin kendisine gelen bağımsız denetim teklifini incelerken yapacağı incelemelerin başında söz konusu şirketin denetimini yapabilecek kapasitede olup olmadığını belirlemek gelir (BDEK, prg 210.6). Eğer denetçi baştan beri kendisine yapılan denetimin teklifi için yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmadığı için söz konusu denetimi yapamayacağını bildiği halde denetim sözleşmesi için ön görüşmeleri yapar veya bu hususu anladıktan sonra da görüşmelere devam edecek olursa sözleşme görüşmelerinin amacına ve dürüstlük kuralına aykırı davranmış olur. Dolayısıyla müşteri işletmenin sözleşmenin kurulacağı beklentisiyle yaptığı harcamalarını, zaman ve fırsat kayıplarını culpa in contrahendo sorumluluğu çerçevesinde tazmin etmesi gerekecektir. Culpa in contrahendo sorumluluğunda sadece maddi zararların değil aynı zamanda manevi zararların da tazmininin istenmesi mümkündür (Demircioğlu, 2007,s. 226, 306-310).

Sözleşme görüşmelerinin bir ciddiyet içinde sürdürülmesi ve sözleşme yapılamayacağının anlaşılması durumunda zaman kaybetmeden görüşmelerin sonlandırılması gerekir. Bununla beraber dürüstlük kuralına aykırı olarak sözleşme

görüşmelerinin kesilmesi de dürüstlük kuralının ihlalini oluşturur. Ancak esaslı bir sebebin varlığı durumunda sözleşme görüşmelerinin yarıda kesilmesi dürüstlük kuralına aykırı olmaz (Demircioğlu, 2007, s. 229, 230). Örneğin bağımsız denetçinin önceki denetçiyle görüşmesine müşteri işletme izin vermeyecek olursa esaslı bir sebep ortaya çıkar ve denetçi sözleşme görüşmelerini sonlandırabilir. Bununla beraber hiçbir geçerli sebep olmadan sözleşmeyi sona erdirmesi culpa in contrahendo sorumluluğunun ortaya çıkmasına neden olur.

Culpa in contrahendo sorumluluğunda uygulanmak üzere TBK düzenlenmiş belirli hükümler bulunmamaktadır. Bununla beraber borçların hiç veya gereği gibi ifa edilmemesinin neticelerini düzenleyen TBK m. 112 vd maddeleri sadece sözleşme sorumluluğunu düzenlememektedir. Borç ilişkileri, hukuk kurallarından veya hukuki işlemlerden doğmaktadır ve sözleşmeden doğan borç ilişkilerini de kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle TBK m.112 vd maddeleri sözleşmeden veya kanundan doğan her türlü borç ilişkisinin ifa edilmemesi sorununa ilişkin olan düzenlemelerdir. Culpa in contrahendo sorumluluğu, borç ilişkisinin kurulmamasına değil; ifa edilmemesine ilişkindir ve doğrudan doğruya bir borcun ihlalini içerirler. Doğrudan kanuna dayanan sözleşme görüşmeleri sorumluluğu, bir borcun yerine getirilmemesinden ibarettir. Dolayısıyla sözleşme benzeri bir ilişkiden doğan culpa in contrahendo sorumluluğunda TBK m.112 vd hükümlerinin uygulanması daha doğru olacaktır (İnal, 2009,s. 130,131). Yargıtay da son zamanlarda verdiği bazı kararlarında sözleşme ilişkisinin bir güven ilişkisini kapsadığı bu nedenle güven ilişkisinin ihlaline akdi sonuçların bağlanması gerektiği görüşünü benimsemiştir (Demircioğlu, 2007,s. 169).

4.2.2. Denetçinin Genel Nitelikli Hukuki Sorumluluğu

TTK m.554'e göre:

> *"Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur."*

Denetçinin, yukarıda bulunan madde hükmü gereğince, kusurlu davranışları nedeniyle ortaya çıkan zararlardan dolayı müşteri şirkete ve üçüncü kişilere karşı hukuki sorumluluğu vardır. Sorumlular aleyhine açılacak olan dava şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye hukuk mahkemesidir (TTK, m.561).

TTK m 554, denetçi kanuni görevlerini yerine getirirken kusurlu davranacak olursa ortaya çıkacak zararlardan dolayı denetçinin sorumluluğunu düzenler. BDY ve TTK'da kusuru kanıtlama yükümü ile ilgili bir düzenleme bulunmadığı için genel hükümler çerçevesinde değerlendirme yapılacaktır.

Denetçinin müşteri şirkete karşı olan sorumluluğu, sözleşmenin ihlalinden veya haksız fiilinden kaynaklanabilir. Bazı durumlarda ise denetçinin müşteri şirkete karşı sorumluluğu hem sözleşmenin ihlalinden hem de haksız fiilden kaynaklanabilir. Böyle durumlarda hükümlerin yarışması söz konusu olur. Denetçinin üçüncü kişilere karşı olan sorumluluğu ise haksız fiilden kaynaklanan bir sorumluluktur (Ulusoy, 2006, s. 243, 244).

TTK m. 554'ten kaynaklanan tazminat talepleri için uygulanacak zamanaşımı süresi davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her hâlde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıldır. Fiilin aynı zamanda TCK uyarınca bir cezayı gerektiriyor olması ve TCK'da daha uzun bir zamanaşımı süresinin belirlenmesi durumunda tazminat davasına da bu süre uygulanır (TTK, m. 560).

4.2.2.1. Denetçinin Müşteri Şirkete ve Üçüncü Kişilere Karşı Hukuki Sorumluluğu

Denetçinin hukuki sorumluluğu (tazminat sorumluluğu) sözleşmeye aykırılıktan veya haksız fiilden kaynaklanabilir. Bu sebeple denetçinin hukuki sorumluluğu aşağıda belirtilen iki temel başlık altında incelenmiştir:

- Denetçinin *müşteri şirkete* karşı bağımsız denetim sözleşmesinin ihlalinden kaynaklanan hukuki sorumluluğu
- Denetçinin *müşteri şirkete ve üçüncü kişilere* karşı haksız fiilden kaynaklanan hukuki sorumluluğu

4.2.2.1.1. Denetçinin Müşteri İşletmeye Karşı Bağımsız Denetim Sözleşmesinin İhlalinden Kaynaklanan Hukuki Sorumluluğu

4.2.2.1.1.1. Bağımsız Denetçinin Türk Borçlar Kanunu madde 112 Uyarınca Müşterisine Karşı Sorumluluğu

Denetçi ile denetlenen şirket arasındaki ilişki bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanır (TTK, m. 399;BDY, m.4/1-f, 29). Denetçi BDY m.19 uyarınca kaliteli ve güvenilir bir denetim hizmeti sunmakla yükümlüdür. Kalite ve güvenilirliğin

sağlanması da yine aynı madde uyarınca TDS'lere uygun davranmakla elde edilir (TTK, m.397/1).

Denetçinin, sözleşmenin ihlali nedeniyle sorumlu tutulabilmesi için gerçekleşmesi gereken şartlar aşağıda belirtilmiştir:

- Denetçinin Borca Aykırı Davranışı
- Zarar
- Borca Aykırı Davranış ile Zarar Arasında Uygun İlliyet Bağı
- Kusur

4.2.2.1.1.1.1. Denetçinin Borca Aykırı Davranışı

Sözleşmeden kaynaklanan sorumluluğun temelini borca aykırı davranış oluşturur. Borç, alacaklı ve borçlu arasında mevcut borç ilişkisinin, borçluya yüklediği bir yükümlülüktür. Bu nedenle borca aykırılık ve dolayısıyla sözleşme sorumluluğu borca aykırı davranıştan önce kurulmuş bir borç ilişkisinin varlığını gerekli kılar (Demircioğlu, 2009, s. 219). Denetçi ile denetlenen şirket arasında da bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanan karşılıklı bir borç ilişkisi mevcuttur (Ulusoy, 2006, s. 246).

TBK m.112 uyarınca borçlu, borcunu ifa ederken kanunda, sözleşmede ve MK m.2'de düzenlenmiş olan yükümlülüklerine aykırı davranamaz. Borçlunun aksi davranışı "*borcun gereği gibi ifa edilmemiş kabul edilmesine"* sebep olur (Reisoğlu, 2010, s. 338). Denetçi TTK ve BDY ile kendisine verilmiş olan görevleri hiç veya gereği gibi yerine getirmeyecek olursa TBK m.112 uyarınca sözleşmeyi ihlal etmiş olur (Ulusoy, 2006, s. 246; Köksal, 2008, s. 294). Denetimi, denetim sözleşmesinde belirtilen tarihte tamamlamayan (BDY, m.29/1-ğ); kanun ve yasal mevzuata uygun olarak gerçekleştirmeyen ve denetim sürecinde etik kurallara aykırı davranan bir denetçi denetim sözleşmesine aykırı davranmış olur (Topçuoğlu, 2011, s. 189).

Denetçi, denetim görevini yerine getirirken mesleki yeterliğe sahip olmalı, denetim raporunun teslimine kadar tüm aşamalarda gerekli mesleki özen ve titizliği göstermeli, bağımsızlığını ortadan kaldıracak ve kalktığı şüphesini doğuracak her türlü çıkar ilişkisinden uzak durmalıdır. TTK m. 554'te belirtilen *kanuni görevlerle* denetçinin özen yükümü, dürüstlük kurallarına uygun davranmasını ve tarafsız olmasını da ifade etmektedir (Güven, 2011, s. 170).

Denetçinin sözleşmeye aykırı davranmadığını kanıtlarken kullanacağı temel dayanağı denetim çalışma kâğıtları olacaktır (BDS 230 prg A7). Denetim çalışma kâğıtları BDS'lere uygun olarak hazırlanırlarsa yeterli ve uygun oldukları kabul edilir (BDS 230 prg A6). Aksi halde denetim çalışma kâğıtları, denetimin BDS'lere uygun olarak gerçekleştirildiğine dair kanıt olma niteliğini kaybederler (BDS 230, prg A7).

4.2.2.1.1.1.2. Zarar

TTK m. 554 uyarınca denetçinin, denetlenen şirkete karşı sorumluluğunun ortaya çıkması için zararın varlığı aranır. Zarar, bir kimsenin mal varlığında veya şahıs varlığında kişinin kendi iradesi dışında meydana gelen azalmayı ifade eder. Denetçinin sözleşmeye aykırı hareket etmiş olması nedeniyle bir tazminat yükümlülüğünün ortaya çıkması için TBK m.112 uyarınca bir zararın mevut olması gerekir. Bir zarar yoksa tazminat yükümlülüğü de ortaya çıkmayacaktır (Reisoğlu, 2010, s. 165, 339, 340). Denetçinin de sorumluluğu olmayacaktır.

Sözleşmeden doğan zarar, sözleşmenin ihlali nedeniyle alacaklının hukuk düzeni tarafından korunan değerlerinde, kedisinin iradesi dışında meydana gelen azalmadır (Ulusoy, 2006, s. 248). Dar anlamda denetim sözleşmesinin ihlali nedeniyle doğan zararın tespiti için, zarar görenin, denetim görevinin yerine getirilmesinden önceki mal varlığının durumu ile denetim raporunun yönetim kuruluna teslimi ve açıklanmasından sonraki mal varlığının mukayesesi yapılacaktır. Geniş anlamda zararın kapsamına ise söz konusu kişilerin mal varlığında meydan gelen azalma, yoksun kalınan kâr kaybı ve manevi zarar girer (Topçuoğlu, 2011, s. 207).

Sözleşmenin ihlali nedeniyle ortaya çıkan zarar uygulamalarında kullanılan zarar ayrımı, menfi ve müspet zarar ayrımıdır (Reisoğlu, 2010, s. 341). Müspet zararla tazmin edilmesi amaçlanan miktar, alacaklının, borçlu sözleşmeye uygun hareket etmiş olsaydı sahip olacağı mal varlığıdır. Alacaklının uğramış olduğu zarar tamamıyla tazmin edilecektir. Müspet zarar alacaklının hem fiili zararını hem de yoksun kaldığı kârını kapsar. Menfi zarar ise alacaklının sözleşmenin gereği gibi ifa edileceğine duyduğu güven nedeniyle uğradığı zararı kapsar. Menfi zararın tespiti için sözleşme hiç yapılmamış olsaydı alacaklının malvarlığının içinde bulunacağı fiktif durum ile halihazırda içinde bulunduğu durum arasındaki fark tespit edilir. Alacaklının menfi ve müspet zararının birlikte tazminini isteme imkânı yoktur (Atamer, 2010, s. 252, 253).

Bağımsız denetim sözleşmesinin hiç veya gereği gibi ya da zamanında ifa edilmemesi müspet zarara sebep olur. Bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanan

zararlar genellikle müspet zararın meydana gelmesine neden olurlar (Ulusoy, 2006, s. 248).

Denetçinin olumlu görüş vermesi gerektiği halde olumsuz görüş vermesi durumunda denetlenen şirket zarara uğrar. Örneğin mevcut ortaklar pay senetlerini elden çıkarırlar, müstakbel yaptırımcılar yatırım kararlarından vazgeçerler, kredi talepleri reddedilir, ticari ilişki içinde olan işletmeler bu ilişkilerine son verirler (Köksal, 2008, s. 323).

Aynı şekilde denetçinin olumsuz görüş bildirmesi gerektiği halde olumlu bir görüş vermesi durumunda da şirket ve pay sahiplerinin zararı ortaya çıkabilir. Örneğin Enron skandalında denetlenen şirket, finansal tablolarında kârlı gösterilmiş ve denetim şirketi de olumsuz görüş vermesi gerektiği halde olumlu görüş vermiştir. Şirketin hisse senetleri hızla yükselmiş, şirket yöneticilerinin ellerindeki hisseleri büyük kârlarla satmalarının hemen akabinde şirket iflas etmiştir. Bu iflasın sonucunda da yatırımcılar büyük zarara uğramıştır (Süer, 2003, s. 2,3).

Menfi zararın kapsamını sözleşmenin yapılması için yapılan giderler, alacaklının borçlunun ifasını kabul etmek için yaptığı giderler, mevcut sözleşmeye güvenerek başka bir sözleşme yapılmaması nedeniyle kaçırılan fırsatlar oluşturur (Reisoğlu, 2010, s. 341). Bağımsız denetim sözleşmesi açısından menfi zararın talep edilmesi pek mümkün olmayacaktır. Örneğin bağımsız denetim sözleşmesinin yazılı yapılması gerektiği halde yazılı yapılmaması nedeniyle geçersiz olması, BDY m. 29'da belirtilen zorunlu unsurların bulunmaması nedeniyle sözleşmenin kurulmamış sayılması veya TTK m.400'deki hükümlere aykırı davranılması nedeniyle sözleşmenin hükümsüz sayılması sebebiyle uğrayacağı menfi zararı denetlenen şirketin istemesi mümkün değildir. Denetlenen şirket tacir sıfatını taşıyacağı için, şirketin basiretli bir iş adamı gibi davranıp gerekli özeni göstermesi gerekir. TTK m. 18/2 uyarınca denetçi ile denetlenen şirketin ortak kusuru olması nedeniyle birlikte sorumlu tutulmaları gerekir (Topçuoğlu, 2011, s. 210).

4.2.2.1.1.1.3. Hukuka Aykırı Davranış ile Zarar Arasında Uygun İlliyet Bağı

Borçlunun, borcunu gereği gibi ifa etmemesi ile zarar arasında uygun illiyet bağının varlığı aranır. Diğer bir ifadeyle zararın, borçlunun borcunu hiç veya gereği gibi ifa etmemiş olması nedeniyle ortaya çıkmış olması gerekir (Reisoğlu, 2010, s. 346).

Olayların normal akışı ve hayat tecrübelerine göre denetçinin, denetim görevini hiç veya gereği gibi yerine getirmemesi nedeniyle denetlenen şirketin bir zarara uğrama

ihtimali objektif olarak artmış ise zarar ile denetçinin sözleşmeye aykırı davranışı arasında uygun bir illiyet bağı var demektir (Ulusoy, 2006, s. 249).

4.2.2.1.1.1.4. Kusur

TBK m. 112 uyarınca:

> *"Borç hiç veya gereği gibi ifa edilmezse borçlu, kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, alacaklının bundan doğan zararlarını gidermekle yükümlüdür."*

Borcu hiç veya gereği gibi ifa etmeyen borçlunun karine olarak kusurlu olduğu kabul edilir. Sözleşmeye aykırı davranışı nedeniyle borçludan tazminat talep eden alacaklının, sözleşmenin varlığını, hakkını kısmen veya tamamen elde edemediğini ve bu sebeple zarara uğradığını ispat etmesi yeterlidir (Reisoğlu, 2010, s. 344).

TTK m.112 uyarınca, denetçi borcunu hiç veya gereği gibi ifa etmemesinde herhangi bir kusuru olmadığını ispatla mükelleftir.

Kusur kavramı kendi içinde kast ve ihmal olarak ikiye ayrılır. İhmal ise ağır ve hafif ihmal olarak ikiye ayrılır (Atamer, 2012, s. 199). Borçlu bilerek ve isteyerek borca aykırı davranmışsa kast; gerekli özeni göstermemesi nedeniyle borca aykırı davranmışsa ihmal söz konusu olur. Hafif ihmalde, borçlu dikkatli ve özenli kişilerin göstermesi gereken özeni göstermemiştir. Ağır ihmalde ise makul her insanın alması gereken tedbirler alınmamış ve özen gösterilmemiştir (Topçuoğlu, 2011, s. 190). Borçlu genel olarak her türlü kusurundan sorumludur. Borçlunun sorumluluğunun derecesi işin özelliğine göre belirlenir (TBK, m. 114/1 ve gerekçesi; Kostakoğlu, 2011, s. 158, 159).

TBK m.115 uyarınca borçlunun ağır kusurundan sorumlu olmayacağı yönünde yapacağı anlaşmalar geçersizdir. Ayrıca yine aynı madde hükmüne göre borçlu, uzmanlık gerektiren bir hizmet, meslek veya sanatı, ancak yetkili makamların verdiği izinle yürütüyorsa hafif kusurundan da sorumlu olur ve bu sorumluluğunu ortadan kaldıracak herhangi bir sözleşme yapamaz. Denetçi bu madde hükmü gereğince ağır ve hafif kusurundan sorumlu olacaktır ve denetçinin bu kusurlarını kaldıracak herhangi bir hüküm bağımsız denetim sözleşmesinde bulunamaz.

İlke olarak, borçlunun kusuru yoksa sözleşmeye aykırılık nedeniyle ortaya çıkan zararın da tazmini sorumluluğu yoktur (Atamer, 2010, s. 225). Eğer denetçi TDS'ye, kanun ve mevzuata uygun bir denetim gerçekleştirdiğini ve bağımsız denetim faaliyetini yürütürken, dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında göstereceği dikkat

ve gayreti gösterdiğini denetim çalışma kâğıtları ile ispatlarsa tazminat sorumluluğundan kurtulacaktır (Topçuoğlu, 2011, s. 190,191; Köksal, 2008, s. 327).

4.2.2.1.1.2. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Yardımcı Şahısların Fiilinden Sorumluluğu (TBK, m.116)

Borçlunun, borcun ifasını veya bir hakkın kullanılmasını açık veya zımni olarak kendisine bıraktığı kimseler TBK m. 116 anlamında yardımcı şahıs kabul edilirler. Borçlunun muvafakati olmadan borcun ifasına katılan kimseler yardımcı şahıs olarak kabul edilmezler (Ulusoy, 2006, s. 252).

BDY m.11/3 uyarınca KAYİK'lerin ve KGK tarafından belirlenen nitelikteki işletmelerin denetimi sadece BDK'lar tarafından gerçekleştirilebilir. Diğer işletmeler ise BDK veya bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetime tabi tutulurlar. BDK'lar, BDY m.12 uyarınca sermaye şirketi olarak kurulurlar ve sözleşme ile üstlendikleri bağımsız denetim görevinin ifasını BDY m.13/6 ve 27 uyarınca sorumlu denetçi eliyle ve sorumlu denetçinin sorumluluğunda görev alan denetim ekiplerinde çalışanlar vasıtasıyla kullanırlar. Ancak bağımsız denetim görevini tek başına üstlenen bağımsız denetçi TBK m. 83 uyarınca borcu şahsen ifa etmekle yükümlüdür. Zira denetim sözleşmelerinde borçlunun şahsına göre değişen bir borç, taraflar arasında itimat ve güven söz konusu olur. Bu sebeple borcun şahsen ifasında denetlenen şirketin (borçlunun) menfaati bulunur (Kılıçoğlu, 1975, s. 185,186).

BDK'lar, denetim görevinin ifasında kullandıkları yardımcı şahısların verdikleri zararlar nedeniyle denetlenen şirkete karşı sorumludur olurlar (TBK, m.116). BDK'ların açık veya zımni olarak denetim faaliyetini gerçekleştirmekle görevlendirdiği çalışanları TBK m.116 kapsamına girecektir (Ulusoy, 2006, s. 252).

BDK'nın yardımcı şahısların verdiği zararlardan sorumlu olması için bağımsız denetim görev ve yetkisini bıraktığı yardımcı şahıs ile BDK arasında bir sözleşmenin varlığı şart değildir. Önemli olan BDK'nın bağımsız denetim sözleşmesinden doğan görev ve yetkisini yardımcı şahsa bırakmış olmasıdır (Topçuoğlu, 2012, s. 174).

Bağımsız denetimin uzmanlığı gerektiren bir hizmet olması ve bağımsız denetçilerin, KGK'nın verdiği izinle denetim görevini yürütebilmeleri nedeniyle BDK'ların yardımcı şahısların verdikleri zararlardan sorumlu olmayacaklarına yönelik yapacakları her türlü anlaşma kesin olarak hükümsüz olur (TBK, m. 116/3). BDK'nın kurtuluş kanıtı getirme imkânı yoktur. Gerekli dikkat ve özeni gösterdiğini ispat ederek

sorumluluktan kurtulamaz (Ulusoy, 2006, s. 253). BDK, yardımcı kullanmanın riskine katlanır (Topçuoğlu, 2012, s. 174).

BDK, bağımsız denetim sözleşmesi ile üstlendiği görev ve yetkisini bizzat kullanmış olsa bile kusurlu sayılmayacağını ispat ederse yardımcı şahsın fiilinden sorumlu olmaktan kurtulur. BDK'nın, objektif olarak bir kusuru bulunmuyorsa; sadece yardımcı şahıs kullanması nedeniyle sorumluluğuna gidilmez (Topçuoğlu, 2012, s. 174).

4.2.2.1.2. Denetçinin Haksız Fiilden Kaynaklanan Hukuki Sorumluluğu

4.2.2.1.2.1. Denetçinin Türk Borçlar Kanunu madde 49 Uyarınca Hukuki Sorumluluğu

Dar anlamıyla haksız fiil, bir kimsenin hukuka aykırı ve kusurlu bir fiiliyle başkasına zarar vermesi olarak tanımlanabilir (Tandoğan, 2010, s. 11) Haksızlık ile ifade edilen kişileri zarardan korumayı amaçlayan objektif bir hukuk kuralının ihlal edilmesidir. Haksız fiil ile hukuk düzeni hukuka aykırı bir davranışta bulunan kişinin beğenilmeyen zihin ve ruh halini (kusuru) kınamaktadır. Failin kınanan ruh hali, hukuka aykırı bir fiili işlemekte olduğunu biliyor ve hukuka aykırı sonucu istiyor olması veya hukuka uygun hareket edebilme imkânına sahip olduğu halde bu davranışı tercih etmiş olmasıdır. Hukuk düzeni, kişinin bu ruh haliyle hukuka aykırı fiilinin sebep olduğu zarara tazmin sorumluluğu yüklemektedir (Sanlı, 2007, s. 93, 151, 152, 190, 191).

TBK m.49 uyarınca

> *"Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür."*

Maddeden de anlaşılacağı üzere haksız fiilin dört temel unsuru bulunmaktadır. Hukuka aykırı fiil, kusur, zarar ve illiyet bağıdır. Dolayısıyla denetçinin haksız fiil sorumluluğu için aşağıdaki dört temel unsurun bulunması şarttır:

- Denetçinin Hukuka Aykırı Davranışı
- Kusur
- Zarar
- Denetçinin Hukuka Aykırı Davranışı ile Zarar Arasındaki İlliyet Bağı

4.2.2.1.2.1.1. Denetçinin Hukuka Aykırı Davranışı

Hukuka aykırı fiiller, sözleşmeye aykırı davranışlar ve haksız fiiller olarak iki sınıfa ayrılabilirler. Bir hukuki ilişkinin taraflarından birinin, bu ilişkinin kendisine yüklediği yükümlülüklere aykırı davranması, bu yükümlülükleri yerine getirmemesi sebebiyle sözleşmeye aykırı davranış ortaya çıkar. Sözleşmeden kaynaklanan bir borcunu yerine getirmeyen bir kimsenin tazminatla yükümlü olmasına sözleşmeden doğan sorumluluk (sözleşmenin gereğini yerine getirmemeden doğan sorumluluk) denir.[68] Aralarında herhangi bir hukuki ilişki olmadan veya önceden mevcut bir ilişki ihlal edilmeksizin bir kişinin hukuka aykırı davranışıyla başka birine zarar vermesi durumunda da tazminat borcu ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda da haksız fiil ve sözleşme dışı sorumluluk ortaya çıkar. Haksız fiiller, önceden mevcut bir hukuki ilişkinin yüklediği borçlarını yerine getirmemekten değil (Tandoğan, 2010, s. 5); kanunların herkese yüklediği görevlere ayıkırı hareket edilmesinden kaynaklanırlar (Reisoğlu, 2010, s. 157).[69]

Denetçinin denetim faaliyetlerini hiç veya gereği gibi yerine getirmemesi nedeniyle denetlenen şirketin zarar görmesi durumunda hem haksız fiil hem de sözleşmeye aykırılık ortaya çıkar. TTK m. 554 ve 556 uyarınca ortaya çıkacak zararlardan dolayı şirket sözleşmeye aykırılık veya haksız fiil hükümlerine başvurabilir. Pay sahipleri ise haksız fiil hükümlerine başvurabilir. Buna karşın şirket alacaklıları, TTK m.556 uyarınca sadece ve sadece şirketin iflası durumunda denetçilerin sorumluluklarına başvurabilirler (TTK, m. 555 gerekçesi). Denetçinin, şirket alacaklılarına karşı olan sorumluluğu haksız fiil hükümlerine tabi olacaktır (Ulusoy, 2006, s. 244).

---

[68]Hukuki ilişkinin, mutlaka bir hukuki işleme, özellikle bir sözleşmeye bağlanmaması gerekir. Örneğin doğrudan doğruya kanundan doğan nafaka borcunun veya vasinin kendisine yüklediği sorumlulukları yerine getirmemesi nedeniyle de önceden mevcut bir hukuki ilişkinin ihlalinden dolayı bir tazminat ödeme sorumluluğu ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda yine TBK m.112 vd. hükümlerine başvurulur (Tandoğan; 2010; s. 6).

[69]Örneğin bir taksicinin kaza yaparak hiç tanımadığı veya tanısa bile arasında hukuki bir ilişki olmayan bir kimseyi yaralaması durumunda, kanunların kişilerin vücut bütünlüğüne zarar verilmemesi konusunda herkese yüklediği sorumluluklara aykırı davrandığı için, taksici haksız fiil işlemiş olur. Taksici kiracısına çarpacak olursa da haksız fiil işlemiş olur çünkü yaralama fiili ile kira sözleşmesi arasında bir bağ yoktur. Buna karşın taksici kaza yaptığında arabasına aldığı müşterisinin yaralanmasına sebep olmuşsa şoför aynı zamanda sözleşmeye aykırı davranmış olur (Tandoğan; 2010; s. 7).

4.2.2.1.2.1.2. Kusur

Haksız fiilden doğan sorumluluk TBK m. 49'da düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre:

> *"Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür."*

Kusur kavramı, bu bölümde de açıklandığı üzere hukuk düzeni tarafından kişilerin kınanabilir davranışlarıdır ve kast ve ihmal olarak ikiye ayrılırılar. Haksız fiil sorumluluğu kusura dayanan bir sorumluluktur fakat haksız fiil sorumluluğunda, borca aykırılık hükümlerinin aksine, *zarar gören*, zararını ve zarar verenin kusurunu ispatla yükümlüdür (TBK, m.50, TMK, m.6). Oysa borca aykırılıkta, borçlunun kusurlu olduğu karinesinden hareket edilerek; *borçluya* kusurlu olmadığını ispat mükellefiyeti yüklenmiştir (TTK, m. 112; Reisoğlu, 2010, s. 344).

Haksız fiillerde hâkim, tazminatın kapsamını belirlerken durumun gereğini ve özellikle kusurun ağrılığını göz önünde bulundurarak belirler (TBK, m.51/1). Kusur ağırlık derecesine göre hafif kusur ve ağır kusur olarak ikiye ayrılır. Hafif kusur, hafif ihmali; ağır kusur ise ağrı ihmal ve kastı kapsar (Tandoğan, 2010, s. 54, 55). Ağır ihmal, en basit özenin; hafif ihmal ise dikkatli bir kişiden beklenen özenin gösterilmemesi olarak ifade edilir (Sanlı, 2007, s. 195, 196). Kast kendi içinde doğrudan ve dolaylı kast olarak ikiye ayrılır. Doğrudan (vasıtasız) kastta, kişi doğrudan doğruya davranışının hukuki neticelerini ister. Dolaylı (ihtimali) kast, doğrudan doğruya failin gerçekleşmesini arzu etmediği neticenin gerçekleşmesidir (Gökcan, 2009, s. 40, 41).

TTK'da denetlenen şirket, pay sahipleri ve şirket alacaklılarının zararlarını tazmin etme imkânlarının olduğunu kabul eder fakat bunlar dışında örneğin potansiyel yatırımcılar, müşterinin çalışanları gibi üçüncü kişilerin denetçilerin hazırladıkları denetim raporları ile ilgili olarak bir tazminat imkânlarının olup olmadığını belirtmez.

660 Sayılı KHK m. 24 uyarınca

> *"Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar."*

BDY m.44 uyarınca

> *"Denetim raporlarının TDS'ye aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek*

zararlardan, denetim kuruluşları ve denetçiler ayrı ayrı hukuken sorumludurlar."

BDY m.5 uyarınca denetim, mevzuatça belirlenmiş denetime tabi konuların bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır ve fakat denetim makul ve sınırlı bir güvence sağlar.

BDY m.7'de "denetlenen şirket", "denetimi yapan" ve "mevzuatın hedeflediği kullanıcılar" denetimin tarafları olarak kabul edilmişlerdir. BDY m.10'da ise denetim raporu,

"denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belge"

olarak tanımlanmıştır.

TTK m. 554 uyarınca kullanıcılar denetlenen şirket, pay sahibi ve şirket alacaklılarıdır. Sadece pay sahibi ve şirket alacaklılarının, üçüncü kişi olarak kabul edilmesi bazı sıkıntılara neden olabilir. Bununla beraber denetim raporları ile ilgilenen ve denetim raporlarını karar alma ve uygulama süreçlerinde kullanan kişilerin de, finansal tablo kullanıcıları olarak üçüncü kişi kabul edilmeleri hukuken daha doğru olacaktır (Ulusoy, 2006, s. 232, 233). Bağımsız denetçilerin zarar verecekleri üçüncü kişiler, sıradan üçüncü kişiler değil; finansal tablo ve raporlarla ilgilenen bilgi kullanıcılarıdır (Çelik, 2005, s. 137).[70]

---

[70]Üçüncü kişi kavramı 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu (BanK) ve SPKa'da daha geniş tutulmuştur. BanK. m.33'e göre:

Bağımsız denetim kuruluşları, bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumludurlar.

SPKa madde 63 uyarınca;

Denetim kuruluşları, görevlerinin kapsamıyla sınırlı olmak üzere, denetledikleri finansal tablo ve raporların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi nedeniyle doğabilecek zararlardan raporu imzalayanlarla birlikte sorumludur. Bağımsız denetim kuruluşları ile derecelendirme ve değerleme kuruluşları, faaliyetleri neticesinde düzenledikleri raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler dolayısıyla neden oldukları zararlardan sorumludurlar.

SPKa m.145 uyarınca;

Bağımsız denetim kuruluşları, bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumludurlar.

Söz konusu maddelerde üçüncü kişi kavramının açıklanmadığı görülür. Bu hükümler uyarınca Sermaye Piyasası Kanunu ve BanK çerçevesinde denetim yapan BDK'lar açısında üçüncü kişi kavramına hem mevut hem de potansiyel yatırımcılar girebilir.

Örneğin, bir bağımsız denetim kuruluşunun aralarında akdettikleri bağımsız denetim sözleşmesi uyarınca A Şirketi için verdiği bağımsız denetim raporunda hatalar vardır. B Şirketi ise bu bağımsız denetim raporuna güvenerek A Şirketini devralmak için bir teklifte bulunur. B Şirketinin yaptığı teklif A Şirketince kabul edilir ve devir gerçekleşir. Devir gerçekleştikten sonra yapılan incelemede A Şirketinin durumunun mali tablolarında göründüğü kadar iyi olmadığı ve B Şirketinin yüksek fiyat teklif etmiş olduğu anlaşılır. B şirketi bir zarara uğramıştır ancak bağımsız denetim kuruluşu ile aralarında bir sözleşme bulunmamaktadır. Bu nedenle B Şirketi bağımsız denetim firmasına karşı sözleşmeye aykırılık nedeniyle dava açamaz. Diğer taraftan BDK'nın B şirketine zarar verme kastı olmadığı sürece BDK'ya haksız fiilden de tazminat davası açılması mümkün olmaz. Fakat bilgi verenin sorumluluğunun genişletilmesi yönünde bir eğilim olan alanlarda bilgi sağlayıcılarının verdikleri zararlardan dolayı sorumlu tutulmaları mümkündür[71] (Sanlı, 2007, s. 341,342).

A Şirketi denetçiye karşı sözleşmeye aykırılık nedeniyle herhangi bir dava açmayacaktır çünkü denetim raporu A Şirketinin çıkarına hizmet etmektedir. Ancak B şirketinin de bağımsız denetçinin hazırlamış olduğu denetim raporuna duyduğu güven nedeniyle zararı söz konusudur. Bu kurguda genel kural, İngiliz, ABD, Yunan, Alman, Portekiz, İsveç ve İsviçre hukuklarında, zararın ödenmemesidir. Fakat "bilginin profesyonel bir hizmet sonucunda verildiği", "üçüncü kişilerin bu işleme girişmesindeki temel olgulardan birinin bu bilgiye duyulan güven olduğu" ve "üçüncü kişilerin çevresinin belirli ve dar olması" şartlarının varlığı durumunda sorumluluğun genişletilebileceği kabul edilir. Sınırlı bazı durumlarda denetçinin sağladığı bilgiye güvenerek yatırım yapan yatırımcıların haksız fiil esasına dayanarak tazminat davası açma imkânı verilmektedir (Sanlı, 2007, s. 342, 343).

Bağımsız denetim, kamuyu aydınlatma ve şeffaflığın sağlanmasının bir yoludur. (Uzay, 2004, s. 2) Bu iki ilke bilgi toplumu anlayışının ürünleridir. Günümüzde ülkeler şirketler hukukunu bu değerler doğrultusunda yenilemektedirler (TTK Genel gerekçesi; Doğrusöz vd., 2011, s. 33). Kamuyu aydınlatma ilkesi, yatırımcıların ortaklığın faaliyetleri hakkında gerçek, açık ve yeterli bilgi sahibi olmalarını ve ticari sırlar dışında

[71]Nitekim Birleşik Krallık'ta görülen Caparo v. Dickman davası örnektekiyle benzer niteliktedir. Fidelity Firmasının hisse senetlerini almayı planlayan Caparo Firması, Dickman'ın Fidelity Firması için hazırladığı denetim raporunu okumuş ve şirketin kârda olduğunu öğrenmiştir. Fakat şirketin devrinin tamamlanmasından sonra şirketin kârda değil zararda olduğu görülmüştür. Bu sebeple Caparo Firması Dickman'a dava açarak zararının tazminini talep etmiştir. Lordlar Kamarası denetim raporlarının amacının yeni hissedarları değil; mevcut hissedarları bilgilendirmek olduğunu ifade ederek arada illiyet bağının olmadığı gerekçesiyle Dickman'ın sorumlu olmadığına hükmetmiştir (Merhacı; 2012; s. 188).

şeffaf yapıya sahip olmalarını gerektirir (Bayındır, 2010, s. 76, 81). Bağımsız denetim, denetlenen işletmenin finansal tablolarının güvenilirliğini artırmakta ve piyasa katılımcıları için başlı başına bir teminat olarak görülmektedir (Uzay, 2004, s. 2,3). Ancak bağımsız denetimden geçmiş işletmelerin finansal tabloları bir anlam kazanır ve böylece finansal tablolar, kamuyu aydınlatma işlevini yerine getirerek; güven ve açıklığı sağlamış olurlar (Ulusoy, 2006, s. 3).

Bağımsız denetimin, kamunun aydınlatılmasına ve dolayısıyla yatırımcıların korunmasına hizmet ediyor olması nedeniyle potansiyel yatırımcıların bağımsız denetim alanı içinde değerlendirilmemeleri (Çelik, 2005, s. 146) bağımsız denetime olan güvenin sarsılmasına ve bağımsız denetimin anlamına yitirmesine neden olacaktır.

Bağımsız denetçinin "uzman bir kişi olması" ve yatırımcılar için "denetim raporunun önemli bir bilgi kaynağı olması" nedeniyle bağımsız denetçinin yatırımcılara karşı haksız fiil sorumluluğunun kabul edilmemesi doğru değildir.

Denetçinin bir uzman kişi olarak kabul edilmesi nedeniyle üçüncü kişiler denetçinin verdiği bilgilere güvenirler. Denetçinin kendisinin uzmanlığına olan güvenin sonucu olarak verdiği bilgiler nedeniyle üçüncü kişilere karşı sorumluluğu vardır. Denetçinin sözleşme ilişkisi nedeniyle yükümlülüğünü yerine getirmek için hazırladığı denetim raporundaki bilgiler üçüncü kişilere aktarılmakta ve üçüncü kişiler bu bilgiden dolayı zarar görebilmektedirler (Altıner, 2011,s. 48110). En azından potansiyel yatırımcılar açısından da denetçilerin haksız fiil sorumluluğunun kabul edilmesi daha doğru olacaktır.

4.2.2.1.2.1.3. Zarar

TBK m.49 uyarınca haksız fiil sorumluluğunun doğabilmesi için hukuka aykırı davranışın bir zarara sebep olması aranır. Bir zarar yoksa tazminat istenmesi de mümkün değildir (Reisoğlu, 2010, s. 165). Haksız fiillerde ortaya çıkan zarar maddi veya manevi zarar olabilir[72] (Gökcan, 2009, s. 43).

Maddi zarar, bir kimsenin malvarlığında iradesi dışında meydana gelen azalma olarak kabul edilir. Maddi zarar dar anlamda zarar kavramını izah etmek için de kullanılır (Tandoğan, 2010, s. 63). Manevi zarar ise bir şahsın kişilik haklarında iradesi dışında meydana gelen bir eksilmedir (Gökcan, 2009, s. 44). Geniş anlamda zarar kavramının içine maddi zararın yanında manevi zararlar da girer. Dolayısıyla haksız fiil

[72] Sözleşmeye aykırılıkta ortaya çıkan menfi ve müspet zarar haksız fiil sorumluluğunda ortaya çıkmaz (Ulusoy; 2006; s. 255).

sonucunda meydana gelen zararlar tespit edilirken kişinin maddi ve manevi varlıklarının, haksız fiilin gerçekleşmesinden önce ve sonraki durumları arasındaki fark tespit edilir (Tandoğan, 2010, s. 63).

Maddi zarar, fiili zarar ve kâr mahrumiyeti olarak ortaya çıkabilir (Reisoğlu, 2010, s. 165):

Fiili zarar, hukuka aykırı davranış neticesinde kişinin mal varlığının aktifinde[73] azalma veya pasifinde[74] meydana gelen çoğalma şeklinde ortaya çıkan zararlardır. Zarar veren fiilin sonucunda kişinin mal varlığının net miktarı ve değeri azalır (Gökcan, 2009, s. 43).

Örneğin denetçi denetim sonucunda denetim raporu ile olumsuz görüş vermişse denetlenen şirketin yönetim kurulu TTK m. 403/5 uyarınca kendisine teslim edilen olumsuz görüş yazısının tesliminden itibaren dört iş günü içinde genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer.

Olumsuz görüş yazısı verilmesi, finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporunun TMS, TTK ve esas sözleşmeye uygun olmadığını ve denetlenen finansal tabloların faaliyet döneminin gerçek sonuçlarını açıklamadığını tespit eder. Diğer bir ifadeyle kâr ve zarar gerçek değildir. Bu nedenle söz konusu finansal tablolara dayanılarak her hangi bir karar alınamaz. Kâr dağıtımı yapılamaz (TTK, m 403 gerekçesi; Doğrusöz vd., 2011).

Eğer denetçi, denetim raporunda haksız olumsuz görüş bildirmişse kâr dağıtımının ertelenmesi, olumsuz görüş nedeniyle şirkete ilişkin şaibeler oluşması ve hisse senetlerinin elden çıkarılması, hisselerin değer kaybetmesi, şirketin verdiği siparişlerin iptal edilmesi gibi durumlar ortaya çıkabilir. Haksız olarak verilen olumsuz görüş yazısı sebebiyle uygun illiyet bağı içinde şirketin mal varlığını azaltan işlemler fiili zararı oluştururlar (Topçuoğlu, 2011, s. 210, 211).

Mahrum kalınan kâr söz konusu olduğunda, kişinin mal varlığında herhangi bir azalma meydana gelmez; ancak haksız fiil gerçekleşmemiş olsaydı kişinin mal varlığında meydana gelecek çoğalmayı ifade eder. Mahrum kalınan kâr, mal varlığına veya şahıs varlığına ilişkin bir hakkın ihlalinden doğabileceği gibi; mal varlığının aktifinin artmasının veya pasifinin azalmasının önlenmesi şeklinde de ortaya çıkabilir

[73] Aktif, hukuki anlamıyla, bir mal varlığının para ile değerlendirilebilen mal veya haklardan oluşan parçasını ifade eder (Yılmaz; 1992; s. 52). Bir şirket açısında değerlendirecek olursak şirketin bilançosunun aktifinde ve özkaynaklarında yer alan varlıkları ifa edecektir.

[74] Pasif, hukuki anlamıyla, mal varlığına veya hukuki bütünlüğe ilişkin borçları ifade eder (Yılmaz; 1992; s. 724). Bir şirketin bilançosunda aktiflerin ve özkaynakların dışındaki kalemleri ifade edecektir.

(Gökcan, 2009, s. 43). Denetim açısından mahrum kalınan kâr, denetçinin haksız fiilinden veya sözleşmeye aykırı davranışından önce şirketin sahip olduğu mal varlığı ile haksız fiil veya sözleşmeye aykırı davranış gerçekleşmeseydi denetlenen şirketin mal varlığında gerçekleşmesi beklenen varsayımsal durumu arasındaki farkı ifade eder. Mahrum kalınan kâr hesaplanırken denetçinin davranışı sonucunda zarar gören şirketin tüm kâr beklentisi, feshedilen sözleşmeleri, iptal edilen siparişleri gibi gerçek veya gerçekleşmesi mümkün ilişkileri geçmiş yıllara ilişkin bilançolar esas alınarak hesaplanır. Mahrum kalınan kâr tespit edilirken ispatı mümkün ilişkiler kullanılır (Topçuoğlu, 2011, s. 213).

Denetçinin haksız olarak olumsuz görüş vermesi nedeniyle denetlenen şirketin kredi talebinin reddedilmesi, ticari ilişkilerinin bozulması, gibi maddi zararlarının yanında ticari itibarının zedelenmesi nedeniyle denetlenen işletme manevi zarara da uğrayabilir (Köksal, 2008, s. 326). Bu durumda denetçi sebep olduğu manevi zararı sözleşmeye aykırılık veya haksız fiil nedeniyle karşılamak durumunda kalır (TBK, m.56, 58, 114/2).

Zarar konusunda yapılan bir diğer ayrım da doğrudan ve dolaylı zarar ayrımıdır. Doğrudan zarar, haksız fiilin ilk ve en yakın neticesidir. Dolaylı zarar ise haksız fiilin ilk neticesine bağlı olarak ortaya çıkan zarardır (Tandoğan, 2010, s. 70). Denetçinin hatalı olarak verdiği olumsuz denetim görüşü sonucunda kredi taleplerinin askıya alınması, şirket birleşmesinin gerçekleşmemesi gibi işlemlerin maliyeti, ortaklığın hisse değerlerinin düşmesi doğrudan zarara örnek teşkil ederler (Köksal, 2008, s. 323; Topçuoğlu, 2011, s. 211).

TTK'da Şirket ve pay sahibi tazminat davası açma ehliyeti bakımından eşit düzeyde tutulmuştur. Bununla beraber şirket doğrudan zararlarda tazminat davası açma ehliyetine sahipken; pay sahibi hem doğrudan hem de dolayısıyla zararların tazmini için dava açabilir.[75] Pay sahibi dolayısıyla zararın tazmini için açtığı davada tazminatın şirkete verilmesi vasıtasıyla paydaki değer düşüklüğünün tazmin edilmesini talep edecektir (TTK, m. 555 gerekçesi). Denetlenen şirketin hisse senetlerinin değerinin düşmesi pay sahibinin doğrudan zararını oluştururken; şirketin kredi talebinin reddedilmesi durumunda ise pay sahibi dolaylı zarara maruz kalkmaktadır (Köksal, 2008,s. 323).

[75]Denetlenen işletmenin dolayısıyla zarara uğrama olasılığı yoktur (TTK m. 555 gerekçesi).

Kanunun şirket alacaklısını, şirket ve pay sahibinden ayırmasının sebebi ise şirketin borçları ödendiği sürece alacaklının bir zarara uğramayacağı düşüncesidir (TTK, m. 555 gerekçesi).

4.2.2.1.2.1.4. Denetçinin Hukuka Aykırı Davranışı ile Zarar Arasındaki İlliyet Bağı

Zarar ile haksız fiil arasında uygun illiyet bağının varlığının kabul edilebilmesi için genel hayat tecrübelerine ve olayların normal akışına göre haksız fiilin söz konusu zarara sebep olabilmesi gerekir. Diğer bir ifadeyle failin fiilinin söz konusu zararı meydan getirebileceğinin olayların normal akışına göre kabul edilebilmesi, fiil ile zarar arasında uygun illiyet bağının olduğunu gösterir (Abik, 0210, s. 358, 359).

Uygun illiyet bağının kurulabilmesi için sadece mantık kuralları yeterli olmaz. Mantıki değerlendirmenin yanında ahlaki değerlendirmelerin de göz önünde bulundurulması gerekir. Zarar ile fiil arasında kurulacak bağın adalete uygun olması gerekir. Aynı zamanda illiyet bağı araştırılırken zarara yol açan olaylardan geriye doğru nesnel bir gözle inceleme yapılmalıdır (Abik, 2010, s. 359).

Haksız fiil sonucunda ortaya çıkacak tazminat sorumluluğu, ihlal edilen hukuk normu veya sözleşmenin korumak istediği kişiler lehine ortaya çıkabilir. Haksız fiille korunması amaçlanan kuralın dışında kalan davranışlar, tehlikeler ve bu amacı aşan kapsamda zararlı sonuçlar için sorumluluk ortaya çıkmaz (Abik, 2010, s. 351, 362, 363, 384).

4.2.2.1.2.2. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Türk Borçlar Kanunu madde 66 Uyarınca Sorumluluğu

BDK'ların yanlarında çalıştırdıkları kişilerin verdikleri zararlardan sorumlu tutulabilmeleri *haksız fiil* veya *borca aykırı davranışın* varlığına bağlı olarak TBK m.66 ve 116'da ayrı ayrı düzenlenmiştir. BDK, çalıştırdığı yardımcı kişilerin, kendisi ile arasında herhangi bir sözleşme bağı bulunmayan bir kişiye denetim hizmetinin ifası sırasında haksız fiille verdikleri zararlardan TBK m.66 uyarınca sorumlu olacaktır. Buna karşın BDK ile yanında çalışan yardımcı şahısların zarar verdikleri kişi ile arasında bir sözleşme bağı varsa (denetlenen şirket) TBK m.116 uyarınca sorumlu olur (Reisoğlu, 2010, s. 177).

TBK m.66 haksız fiil sorumluluğuna ilişkin kusursuz sorumluluk hallerinden birini düzenler (TBK, m. 66 gerekçesi; Başöz, Çakmakçı, 2011, s. 145). Söz konusu maddeye göre;

"Adam çalıştıran, çalışanın, kendisine verilen işin yapılması sırasında başkalarına verdiği zararı gidermekle yükümlüdür."

Yukarıda belirtilen madde dolayısıyla BDK'lar çalıştırdıkları kişilerin haksız fiille üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumlu olacaklardır. BDK'ların, çalıştırdıkları kişilerin verdikleri zararlardan kurtulabilmeleri için, gerekli dikkat ve özeni gösterdiklerini kanıtlamaları gerekir. TBK m.66/2'ye göre BDK'nın göstermesi gereken dikkat ve özen, çalışanın seçimi, çalışana işiyle ilgili talimat verirken ve gözetim ve denetimde bulunurken göstermesi gereken dikkat ve özendir. BDK, bu üç temel konuda zararın doğmasını engellemek için gerekli dikkat ve özeni gösterdiğini kanıtlarsa sorumluluktan kurutulacaktır (Akartepe, 2012, s. 162-164).

BDK bu konularda üzerine düşen dikkat ve özeni gösterdiğini, TTK ve diğer mevzuat uyarınca belirlenmiş olan yükümlülüklerini yerine getirdiğini denetim çalışma kâğıtları ile kanıtlayacaklardır. Hem sorumlu denetçinin hem de denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin yaptıkları çalışmalar denetim sonunda nihai dosyada birleştirilirler (BDS 220, prg A25).[76] BDK'lar, KKS1 uyarınca denetimin gözden geçirilmesinin ve bu gözden geçirmenin belgelendirilmesiyle sorumludurlar (KKS1, prg A42).[77] BDK'lar, BDY m. 35 uyarınca, denetim çalışmalarına ve kalite kontrol sistemine ilişkin her türlü belgeyi ekleriyle birlikte 10 yıl süreyle saklamak ve gerektiğinde de bu belgeleri yetkililere sunmakla yükümlüdürler.

BDK, TBK m.66 uyarınca gerekli dikkat ve özeni gösterdiğini ispat etmenin yanı sıra, üçüncü kişilerin zararının BDK'nın çalışma düzeninden kaynaklanmadığını ve bu konuda gerekli önlemleri de aldığını ispatla yükümlüdür. Diğer bir ifadeyle, BDK, işletmesinin çalışma düzenin de zararın doğmasını önlemeye elverişli olduğunu ispat etmedikçe, ortaya çıkan zararı gidermekle sorumludur (Akartepe, 2012, s. 162, 163).

BDK'nın, verdiği zarardan dolayı çalışanına, çalışanın bizzat sorumlu olduğu oranda rücu hakkı vardır (TBK, m.66/4).

[76] Bknz 2.5.1.4.Denetçinin Denetim Çalışma Kağıtlarını Saklama Borcu, ve 3.4. Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi Yükümlülüğü.
[77] Bknz 3.3. Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrolden Kaynaklanan Yükümlülükler.

4.2.2.1.3. Bağımsız Denetçinin Sorumluluktan Kurtulma Halleri

4.2.2.1.3.1. Bağımsız Denetim Yapma Sorumluluğunun Bulunmaması

BDK ve bağımsız denetçiler denetim faaliyeti dışında müşterilerine defter tutma, finansal bilgi sistemi kurma ve geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerde müşavirlik yapma, belge düzenleme ve rapor hazırlama, değerleme ve aktüerya hizmetleri verme veya ekspertiz raporu hazırlama, iç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi veya iç denetim destek hizmeti verilmesi gibi pek çok konuda hizmet verebilmektedirler (Ulusoy, 2006, s. 267). Bununla beraber bu hizmetlerin müşteriye bağımsız denetimle aynı anda verilmesi denetçinin bağımsızlığını etkileyeceği için BDY m.22/5 uyarınca yasaklanmıştır.

Bağımsız denetçi, müşteri işletme ile imzalamış olduğu sözleşmeye dayanarak yaptığı işin bağımsız denetim dışında bir iş olduğunu ispatlayarak sorumluluktan kurtulur. Bu iddiada bağımsız denetçi müşterisi ile akdetmiş olduğu sözleşmenin bağımsız denetim olmadığını ve kendisinin de denetim yükümlülüğünün bulunmadığını iddia etmektedir (Ulusoy, 2006, s. 267; Çelik, 2005, s. 176).

4.2.2.1.3.2. Bağımsız Denetimin Türkiye Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmiş Olması

Bağımsız denetçi, denetim raporunda, denetlenen şirketin finansal tablolarının hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda makul bir güvence verir. Makul güvence yüksek bir güvence seviyesidir ancak mutlak bir güvence seviyesi değildir. Denetçi, denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvenceyi sağlamış olur. Bağımsız denetimde hiçbir zaman kesin bir güvence verilemez bunun nedeni denetim kanıtlarının kesin olmaktan çok ikna edici olmaları ve denetimin yapısal kısıtlarıdır (BDS 200, prg.5).

Denetim riski gereği denetçi, her zaman finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen; duruma uygun olmayan bir denetim görüşü verebilir (BDS 200, prg 13/c). Bağımsız denetçinin temel sorumluluğu TDS'lere uygun bir denetim gerçekleştirmektir (TTK, m. 397). Denetçinin bağımsız denetim standartlarına aykırı bir denetim gerçekleştirmiş olması hukuki sorumluluğunun ortaya çıkmasındaki en önemli nedendir. Denetçi, TDS'ye uygun olarak denetim faaliyetini yürütüp; denetim çalışma

kâğıtlarını hazırlayıp; sonuçlandırdığını kanıtlayarak sorumluluktan kurutulabilir (Çelik, 2005, s. 176,177; Ulusoy, 2006, s. 268).

4.2.2.1.3.3. Bağımsız Denetim Raporunun Önemli Olmayan Yanlışlar İçermesi

Denetçi, finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine dair yeterli güvencenin elde edildiği konusunda bir sonuca varır (BDS 700, prg 9,10). Denetçi denetim süreci sonunda finansal tabloların bir bütün olarak önemli bir yanlışlık içermeden finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir (BDS 700, prg 16).

Finansal tablolarda bulunan bir yanlışlık veya eksiklik finansal tablo kullanıcılarının bu tabloları esas alarak verecekleri kararları etkileyebilecek düzeydeyse bu yanlışlık veya eksiklik önemli kabul edilir. Denetçi finansal tabloların bütünü açısından önemlilik arz eden yanlışlık ve eksikliklerin tespitinden sorumludur. Denetçi bir hata veya eksikliğin önemli olup olmadığını tespit ederken içinde bulunulan şartlara göre değerlendirme yapar (BDS 200, prg 6).

Bağımsız denetçi hazırladığı raporun finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek düzeyde bir yanlışlık içermediğini ispatlayarak sorumluluktan kurtulabilir. Bağımsız denetçinin yükümlülüğü, denetim raporunun önemli konularda gerçeğe aykırı olmaması ile sınırlıdır (Ulusoy, 2006, s. 268).

4.2.2.1.3.4. İlliyet Bağının Bulunmaması veya Kesilmesi

Bağımsız denetçinin fiili nedeniyle sorumlu tutulabilmesi için zararla fiil arasında uygun illiyet bağının varlığı aranır. Uygun illiyet bağının olmaması durumunda bağımsız denetçinin sorumluluğu ortaya çıkmaz (Çelik, 2005, s. 178, 179).

Müşterinin veya üçüncü bir kişinin kusurlu davranışı illiyet bağını kesebilir veya tazminattan indirim sebebi olabilir. Eğer müşteri veya üçüncü kişinin tam kusuru söz konusuysa illiyet bağı kesilir. Ancak TBK m. 52 uyarınca zarar gören kişinin kusurlu davranışı zararı artıran sebeplerden biri ise ortak illiyet ortaya çıkar ve tazminattan indirim sebebi kabul edilir. TBK m114'ün yaptığı yollama nedeniyle TBK m.52 sözleşme ilişkilerinde de uygulama alanı bulur (Ulusoy, 2006, s. 269).

Örneğin bağımsız denetimin, sözleşmede belirtilen zamanda tamamlanmaması nedeniyle müşteri işletmenin kredi talebi reddedildiği ve zararın ortaya çıktığı iddia ediliyorsa; bağımsız denetçi kredi talebinin müşteri işletmenin

mali durumunun zayıflığı nedeniyle reddedildiği ispatlayarak sorumluluktan kurtulabilir (Çelik, 2005, s. 178).

Müşteri işletmenin kredi talebini onaylayan banka bu kararı bağımsız denetim raporuna güvenerek verdiğini ve zarar gördüğünü iddia edecek olursa denetçi, kredinin müşteri işletme ile banka arasındaki özel bir ilişkiye dayanarak verildiğini ispatlayarak sorumluluktan kurtulabilir (Çelik, 2005, s. 178).

4.2.2.1.3.5. Bağımsız Denetçinin İbrası

TTK m.424 uyarınca bilançonun onaylanmasına ilişkin genel kurul kararı, kararda aksine bir ifade bulunmadıkça, denetçilerin ibrası sonucunu doğurur. İbra sorumluluktan kurtulmayı sağlayan hukuki bir kurumdur. Aklama ve temize çıkarma anlamlarına gelir. Genel kurulun denetçileri ibrası, denetçilerin çalışmalarının onaylandığı ve sorumluluklarının bulunmadığının kabullenildiği anlamına gelir (Yılmaz, 1992, s. 369). Denetçi borçlarını ifa etmeyecek olursa şirket, şirket pay sahipleri ve şirket alacaksı denetçiye sorumluluk davası açabilir. Denetçi, bu ibra kararı ile şirketin denetçi hakkında açacağı davadan kurtulacaktır (Tekinalp, t.y. ; http://osmmmo.org.tr). Zira genel kurulun ibra kararı, ilgili faaliyet dönemine ilişkin işlemler sebebiyle şirketin tazminat talebi bulunmadığının ikrarı anlamına gelir (Topçuoğlu, 2012, s. 218)

Kasten bilançoda bazı hususlar hiç veya gereği gibi belirtilmemişse veya bilanço şirketin gerçek durumunun anlaşılmasına engel olacak bazı hususlar içerecek şekilde düzenlenmişse genel kurulun onama kararı ibra sonucunu doğurmaz (TTK, m.424).

TTK m. 559 ise kuruluş ve sermaye artırımda ibrayı düzenlemiştir. Bu madde uyarınca

> *Kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, denetçilerin, şirketin kuruluşundan ve sermaye artırımından doğan sorumlulukları, şirketin tescili tarihinden itibaren dört yıl geçmedikçe sulh ve ibra yoluyla kaldırılamaz. Bu sürenin geçmesinden sonra da sulh ve ibra ancak genel kurulun onayıyla geçerlilik kazanır. Bununla beraber, esas sermayenin onda birini, halka açık şirketlerde yirmide birini temsil eden pay sahipleri sulh ve ibranın onaylanmasına karşı iseler, sulh ve ibra genel kurulca onaylanmaz.*

Şirket, genel kurul kararıyla ibra edilen denetçiler aleyhine dava açamaz. Şirket pay sahiplerinin dava açma hakkı TTK m. 555/1 uyarınca şirketten bağımsızdır. Şirket pay sahipleri denetçilerin kendilerine verdikleri dolaylı zararlar için ibraya olumlu oy vermiş ve ibra kararını bilerek payı iktisap etmiş olmaları durumunda dava hakkını kaybederler. Diğer pay sahiplerinin de dava hakları ibra tarihinden itibaren iki aydır (TTK, m. 558/2). Bununla beraber, toplantıya katılıp olumlu oy versin veya vermesin, denetçinin denetim görevlerine ilişkin iş ve işlemlerinden doğrudan zarar gören bütün pay sahipleri genel kurulun ibra kararına rağmen sorumluluk davası açabilirler (Topçuoğlu, 2012, s. 217,218).

4.2.3. Bağımsız Denetçinin Sır Saklamadan Kaynaklanan Özel Nitelikli Hukuki Sorumluluğu

Bağımsız denetçiler TTK m. 404 uyarınca faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olana iş ve işletme sırlarını saklamakla yükümlüdürler. TTK m. 404'te sır kavramı açıklanmamıştır ancak madde gerekçesinde sır kavramının denetleme faaliyeti sırasında öğrenilen bilgiler olduğu ifade edilmiştir (TTK, m. 404 gerekçesi; Doğrusöz vd., 2011).

BDY'de de sır kavramına bir açıklama getirilmemiş; "sır saklama" davranışının tanımlanmasıyla yetinilmiştir. BDY m. 21/1-ç uyarınca sır saklama:

> *Mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak*

şeklinde tanımlanmıştır. BDEK Standardında da benzer bir düzenleme yapma yoluna gidilmiştir. Söz konusu standarda göre denetçiler, mesleki ilişkileri ve iş ilişkiler sonucunda elde ettikleri gizli bilgileri başka bir tarafa açıklamaktan veya bu bilgileri kendilerinin veya üçüncü tarafların kişisel çıkarları doğrultusunda kullanmaktan kaçınmakla yükümlüdürler. Denetçi mesleki ilişkiler ve iş ilişkileri nedeniyle öğrendiği bilgileri ancak yasal veya mesleki bir hak veya yükümlülük ya da uygun ve belirli bir yetkinin varlığı durumda açıklayabilirler (BDEK, prg 140.1).

TTK m.404 uyarınca denetçinin sır saklama yükümünün *kasten veya ihmal* ile ihlal edebilmesi mümkündür. Denetçi, yanlışlıkla sır saklama yükümünü ihlal etmemek

amacıyla iş arkadaşına, aile yakınlarına, çekirdek ailesinin bir üyesine ve tüm sosyal çevresine karşı tüm önlemleri almakla yükümlüdür (BDEK, prg. 140.2). Aynı zamanda denetçi kendi kontrolündeki personel ile danışmanlık ve yardım aldığı kişilerin sır saklama yükümlülüğüne uygun davranmaları için gerekli adımları atar; gerekli politika ve prosedürleri oluşturur (BDEK, prg 140.5; BDY, m.21). BDY m 21 uyarınca BDK'lar, yılda en az bir kez, denetçiler ve denetime katılanlardan bu konuda hazırlanan politika ve süreçlere uygun davranacaklarına dair yazılı taahhüt alırlar. Aynı zamanda denetçiler ve denetime katılanlar denetime başladıktan sonra sır saklama yükümünü olumsuz yönde etkileyebilecek hususların ortaya çıkması halinde durumu yazılı olarak BDK'ya bildirmekle yükümlüdürler (BDY, m. 21/2).

TTK m. 404 uyarınca denetçinin sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmiş olması için bir fayda veya menfaat elde etmesi gerekli değildir. Sırrın denetim sırasında öğrenilmiş ve kullanılmış olması gerekli ve yeterlidir (TTK, m. 404/5 ve m. 404 gerekçesi; Doğrusöz vd., 2011).

Yukarıda belirtilen düzenlemelerde zikredilen kişilerin sır saklama yükümlülüğü, denetlenen şirkete ve bağlı şirketlere karşıdır. Zarar verenlerin birden fazla olmaları durumunda yükümlülükleri müteselsil olur (TTK, m. 404/1).

TTK m. 404 ile ortaya çıkan sır saklama sorumluluğu kusura dayanan bir sorumluluktur ve madde kusuru ispat konusunda iddia sahibine herhangi bir yükümlülük yüklememektedir. Sır saklama yükümünün ihlali sonucunda denetçinin tazminat sorumluluğu için TBK'nın haksız fiil ve borca aykırılık hükümlerine başvurulabilir (Topçuoğlu, 2012, s. 165). Denetlenen şirketin TBK m. 112 sebebiyle denetçinin sorumluluğu yoluna başvurması daha faydalıdır çünkü denetçinin kendi kusursuzluğunu ispat etmesi gerekir. Bununla beraber TTK m. 404'te bağlı ortaklığın da zararının denetçi tarafından tazminini öngörmüştür fakat bağlı ortaklık bağımsız denetim sözleşmesinin tarafı olmadığı için TBK m.49 vd. düzenlenen haksız fiil hükümlerine dayanabilir (Köksal, 2008, s. 355).

TTK m. 404'te sadece denetlenen şirket ve bağlı şirketlere ait bir düzenleme getirilmiştir. Bu nedenle pay sahipleri ve bağlı ortaklık dışında kalan üçünü kişiler TTK m. 404 uyarınca zararlarının giderilmesini isteyemezler. TTK m. 554 uyarınca da her hangi bir talepte bulunamazlar çünkü TTK m. 404 ile yapılmış ayrık bir düzenleme söz konusudur. Bu sebeple pay sahipleri veya diğer üçüncü kişiler doğrudan uğradıkları zararın tazmini için şartların varlığı halinde TBK m. 49 vd düzenlenen haksız fiil hükümleri dolayısıyla zararlarının giderilmesini isteyebilirler (Köksal, 2008, s. 356).

Denetime katılan denetçiler, denetçi yardımcıları, bilgi sistemleri denetimi de dâhil olmak üzere teknik bilgisine başvurulan uzmanlar ve denetime yardımcı tüm şahıslar sır saklama yükümü ile mükelleftirler (TTK, m. 404/1; BDY, m. 27/1, 44/3). Aynı zamanda bağımsız denetim yapmakla görevli sermaye şirketinin (BDK) yönetim kurulu ve üyeleri ile tüm çalışanları da sır saklama yükümü kapsamındadır (TTK, m.404/3).

TTK m.404'te düzenlenmiş bulunan sır saklama yükümlülüğünün *ihmalle* ihlali nedeniyle talep edilebilecek tazminat miktarı sınırlanmıştır. Her bir denetim için 100.000 Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise 300.000 Türk Lirasına, kadar tazminata hükmedilebilir. TTK m. 404'te belirtilen miktarlardan fazla bir tazminata hükmedilmesi mümkün değildir. Bununla beraber kasten ihlal edilmesi durumunda tazminat miktarı konusunda herhangi bir sınırlama olmayacaktır (TTK, m.404 gerekçesi; Doğrusöz vd., 2011).

Sır saklama yükümlülüğünün ihlali nedeniyle ortaya çıkacak tazminat yükümlülüğünün kaldırılması veya daraltılması yönünde yapılacak anlaşmalar hükümsüzdür (TTK, m. 404/5).

Denetçinin TTK m.404'ten kaynaklanan sorumluluğu rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar (TTK, m. 404/5).

TTK m. 404'e göre sır saklama yükümünün ihlali denetim sürecinde gerçekleşme şartına özgülenmiştir. Oysa sır saklama yükümünün devamı niteliğinde olan denetim çalışma kâğıtlarının saklanması (AU Section 339-Audit Documentation) 10 yıl süreyle zorunludur (BDY, m.35/1). Gerçi maddede belirtilen tarihlerden daha sonra sır saklama yükümünün ihlali haksız rekabet hükümlerine tabi olacaktır (Köksal, 2008, s. 358) ancak hükmün düzenlemesinde bu durumun dikkate alınması daha doğru olurdu.

Her ne kadar madde başlılığı denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu olarak düzenlenmiş olsa da TTK m.404/1'de *"denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür."* ifadesinin kullanılmış olması nedeniyle denetçinin denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapma ve bu yükümlülüğünün ihlalinin de maddede düzenlendiği görülmektedir. Diğer bir ifadeyle maddede denetçinin görevini gereği gibi yerine getirmemeden kaynaklanan sorumluluğu da düzenlenmektedir. Dolayısıyla TTK'da, denetçilerin görevini gereği gibi yerine getirmeme sorumluluğu iki ayrı madde düzenlenmiştir (Boztosun, t.y. , s. 1). Söz konusu düzenlemenin ilerde sıkıntılara yol açma ihtimali bulunmaktadır.

Sır saklama yükümlülüğü denetçinin en önemli yükümlülüklerinden biridir. Denetçilerin yaptıkları iş dolayısıyla müşterilerine ait kritik değere sahip bilgi ve belgelere ulaşabilmeleri nedeniyle sır saklama yükümlülüğü getirilerek denetçilerin bu bilgi ve belgeleri açıklayarak hem müşterilerine hem de diğer bilgi kullanıcılarına zarar vermelerinin engellenmesi amaçlanmıştır (Çelik, 2005, s. 112). Ancak TTK'da böyle bir hüküm bulunmasa bile MK 2, 3, 24 ve 25 maddeleri, TCK m.238, TTK m. 397 ve BDEK prg. 140.1-140.8, BDS 200 prg.14, A14, A15, BDY m.21,41 nedeniyle bağımsız denetçinin sır saklama yükümlülüğü olurdu.

TTK m.404'ün ya tamamen kaldırılması ya da *"denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak"* ifadesinin kaldırılması ve maddenin sadece sır saklama yükümüne özgülenmesi daha doğru olacaktır.[78]

4.3. Bağımsız Denetçinin Cezai Sorumluluğu

TTK ve BDY incelendiğinde denetçilerin cezai sorumluluklarına ilişkin detaylı bir düzenleme yapılmadığı görülür. BDY'de yalnızca denetçiler için idari yaptırımların belirlendiği görülür. TTK'da ve BDY'nin ilgili maddelerinde denetçilerin sır saklama yükümlülüğü düzenlendiği için TCK'da düzenlenmiş olan şirket sırlarının ifşa edilmesi suçu aynı zamanda denetçileri de ilgilendiren bir suç olarak karşımıza çıkmaktadır (TCK m.239). Bununla beraber bir denetçinin kasten kanuna aykırı bağımsız denetim raporu düzenlemesi özel belgede sahtecilik suçuna vücut verir (TCK, m.207). Ayrıca denetçinin denetim sürecinde pek çok belge ve bilgiye sahip olması nedeniyle işlenen veya işlenmiş pek suçun varlığını tespit etme imkânı vardır. Eğer denetçi işlenmekte olan bir suçu veya işlenmiş olmakla beraber suçun sebebiyet verdiği neticelerin sınırlandırılması halen mümkün olan bir suçu yetkili mercilere bildirmeyecek olursa suçu bildirmeme suçunu işlemiş olacaktır (TCK, m.278). Dolayısıyla denetçinin cezai sorumlulukları temel olarak dört başlık altında toplanabilir:

- Ticari sırların ifşa edilmesi suçu (TCK, m.239),
- Özel belgede sahtecilik (TCK, m.207),

[78]Ayrıntılı bilgi için bknz BOZTOSUN ODMAN N. Ayşe; Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Denetçinin Sorumluluğu, Alman Sistemi mi, İsviçre Sistemi mi? (t.y.); http://arslanlibilimarsivi.com /sites /default /files /makale/AyseOdmanBoztosun.pdf; KÖKSAL Aytaç; Bağımsız Denetim Sözleşmesi; T.C.Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı; Doktora Tezi; Ankara 2008; s. 361-364

- Suçu bildirmeme suçu (TCK, m. 278),
- İdari yaptırımlar (BDY, m.40,41,42).

4.3.1. Ticari Sırların İfşası Suçu (TCK m.239)

TCK m. 239/1, 2 uyarınca sıfatı, görevi, meslek veya sanatı gereği öğrendiği veya kanuna aykırı yollarla elde ettiği ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeler ile fenni keşif ve buluşlarla sınaî uygulamaya ilişkin bilgileri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. TCK m.239/1,2'de ifade edilen bilgi ve belgeler, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memuruna açıklanırsa faile verilecek ceza 1/3 oranında artırılır. Cebir ve şiddet kullanarak bu madde kapsamına giren bilgi ve belgeleri açıklamaya zorlayan kişi ise 3 yıldan 7 yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır (TCK m.239).

Ticari sır, banka sırrı ve müşteri sırrı kavramları TCK'da ve diğer kanunlarda tanımlanmamıştır. Ancak Ticari Sırlar Kanunu Tasarısında bu kavramların tanımlandığı görülür.

TSKT m.2'e göre ticarî sır:

> *Bir ticarî işletme veya şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, özellikle rakipleri tarafından öğrenilmesi halinde zarar göreme ihtimali bulunan ve üçüncü kişilere ve kamuya açıklanmaması gereken, işletme ve şirketin ekonomik hayattaki başarı ve verimliliği için büyük önemi bulunan; iç kuruluş yapısı ve organizasyonu, malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu, araştırma ve geliştirme çalışmaları, faaliyet stratejisi, hammadde kaynakları, imalatının teknik özellikleri, fiyatlandırma politikaları, pazarlama taktikleri ve masrafları, pazar payları, toptancı ve perakendeci müşteri potansiyeli ve ağları, izne tâbi veya tâbi olmayan sözleşme bağlantılarına ilişkin bilgi, belge, elektronik ortamdaki kayıt ve verilerden oluşur.*

Banka sırrı;

> *Bankanın yönetim ve denetim organlarının üyeleri, mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu ile ilgili bilgilerle bankanın müşteri potansiyeli, kredi verme, mevduat toplama, yönetim esasları, diğer bankacılık hizmet ve faaliyetleri, risk pozisyonlarına ilişkin her türlü bilgi, belge, elektronik ortam kayıt ve verilerinden oluşur (TSKT, m.4).*

Müşteri sırrı ise;

> *Ticarî işletme ve şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin, sermaye piyasasında ve malî piyasalarda faaliyette bulunan aracı kurumların, kendi faaliyet alanlarıyla ilgili olarak müşteriyle ilişkilerinde, müşterinin şahsî, iktisadî, malî, nakit ve kredi durumuna ilişkin doğrudan veya dolayısıyla edindikleri tüm bilgi, belge, elektronik ortam kayıt ve verilerinden oluşur (TSKT, m.5.)*

Bağımsız denetçinin, bağımsız denetim nedeniyle öğrendiği müşteri işletmeye ait ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgeleri ile fenni keşif ve buluşları veya sınaî uygulamaya ilişkin bilgileri açıklaması durumunda denetçi TCK m. 239 uyarınca cezalandırılır.

Bağımsız denetçi, mesleği gereği bu bilgi ve belgelere ve vakıf olmaktadır ve sıfatı nedeniyle söz konusu bilgileri açıklaması cezalandırılmaktadır. Yardımcı şahısların bu bilgi ve belgeleri açıklamaları nedeniyle iş verinin cezalandırılması söz konu olmaz fakat şartların varlığı halinde hukuki sorumluluğu doğabilir (Öztürk, 2009, s. 46,48).

TCK m.239'da düzenlenen suçun icrai veya ihmali hareketle işlenmesi mümkündür. Sırra ilişkin bir belgenin herkesin görüp okuyabileceği bir yerde bırakılmasıyla, bir veya daha fazla kişiye verilmesi arasında herhangi bir fark yoktur. Burada önemli olan sırrın açıklandığı kişinin sırrı öğrenme hak ve salahiyetine sahip olmamasıdır (Öztürk, 2009, s. 52,53).

Suç, sırrın verilmesi veya açıklanması ile tamamlanır. Açıklamanın yazılı veya sözlü olması ya da kısmi olması açısından bir fark yoktur. Açıklanan kısım yeterli bilginin alınmasını sağlıyorsa suçun işlenmesi için yeterlidir. Sır sahibinin, sırrın açıklanması nedeniyle zarar görmüş olması veya açıklayanın bir fayda elde etmiş olması şartı aranmaz (Öztürk, 2009,s. 37,53, 54).

Bağımsız denetçinin sırrı bilerek ve isteyerek öğrenmesi veya tesadüfen öğrenmesi arasında bir fark yoktur. Burada önemli olan görevle sırrın öğrenilmesi arasında nedensellik ilişkisi olmasıdır (Öztürk, 2009, s. 55). Örneğin bir BDK'da çalışan bir denetçinin, farklı bir denetim ekibinin denetlediği bir işletme hakkındaki bilgiye, kendi görev alanına girmese de ulaşabilmesi gibi.

Denetçinin sır niteliğindeki bu bilgileri saklama yükümlülüğü sırrın öğrenilmesi esnasında denetim görevini gerçekleştirmesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Denetçi

sonradan bağımsız denetim görevinden ayrılsa bile bağımsız denetim görevini ifa ederken öğrendiği bilgileri açıklayamaz (Öztürk, 2009, s. 55).

4.3.2. Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK, m.207)

BDY m. 42/1-ç'de denetçinin gerçeğe aykırı bağımsız denetim raporu düzenlemesi durumunda KGK tarafından faaliyet izninin iptali yaptırımıyla cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır.[79] Ancak söz konusu maddede belirtilen ceza idari bir yaptırımdır. Bağımsız denetçinin, kasten sahte bir bağımsız denetim raporu düzenlemesi; diğer bir ifadeyle görüş yazılarında kasıtlı olarak; olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken olumlu veya görüş bildirmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi durumunda aynı zamanda TCK m. 207 hükmü de ihlal edilmiş olur. 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPKa) m.112 incelendiğinde denetçinin belgede sahtecilik kapsamında yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim raporu düzenlemesi durumunda TCK uyarınca cezalandırılacağının belirtildiği ve TCK'da düzenlenen özel belgede sahtecilik suçuna atıf yapıldığı görülür.

TCK m.207 uyarınca:

> *(1)Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*
>
> *(2) Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.*

TTK ve BDY kapsamında yapılan bağımsız denetimler sonucunda da denetçi kasten sahte bağımsız denetim raporu düzenlerse TCK m. 207 uyarınca cezalandırılabilir. Her ne kadar bu suç TTK veya BDY'de düzenlememiş olsa da

[79] SPKa m.112 incelendiğinde defter kayıt ve belgelerde usulsüzlük suçlarının düzenlenmiş olduğu görülür. Söz konusu maddede sayılan suçlar defter, kayıt ve belgelerin usulüne uygun tutulmaması suçu, defter ve belgeleri saklamama suçu ve belgede sahtecilik suçu olarak üç başlık altında toplanabilir. SPKa m. 112/2 uyarınca belgede sahtecilik suçu;

- Finansal tablo ve raporların gerçeği yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi,
- Gerçeğe aykırı şekilde hesap açılması, kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapılması
- Yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim ve değerleme raporu düzenlenmesi

olarak üç başlık altında toplanmış ve TCK'da düzenlenen özel belgede sahtecilik suçuna atıf yapılmıştır (Dursun; t.y.; http://bavder.com.tr).

bağımsız denetim raporunun özel belge[80] niteliğini taşıması nedeniyle sahte bağımsız denetim raporu *düzenleyen veya gerçek bir bağımsız denetim raporunu başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan denetçi veya diğer kişiler* TCK m.207'ye tabi olurlar. SPKa m.112'de TCK m.207'den farklı olarak sahte belgenin kullanılmış olması şartı aranmaz.

TCK m. 207 ile amaçlanan kamu güveninin sağlanmasıdır. Özel belgeler de, her ne kadar resmi belgeler kadar olmasa da, kanıt niteliği taşımaları nedeniyle güven duyulması ve korunması gereken belgelerdir. Sahte özel belgenin kullanılmasıyla kamunun güveni sarsılır ve zarar doğar (Gökcan, 2010, s. 209,210).

Özel belgeler: kamu görevlisinin görevi nedeniyle düzenlediği belgeler (resmi belgeler) dışında kalan, doğrudan hukuken bir hüküm, sonuç meydana getiren, bir hakkın doğmasını veya kanıtlanmasını sağlayan belgelerdir (Meran, 2011, s. 380).

Bir belgenin özel belge olarak tanımlanabilmesi için taşıması gereken unsurlar: belgenin yazılı olması, hukuken korunan bir içeriğinin bulunması ve düzenleyeninin bilinmesidir (Gökcan, 2010, s. 221). Kullanılması durumunda hukuken bir sonuç doğurması mümkün olmayan belgeler, özel belge olarak kabul edilmezler (Meran, 2011,s. 381).

Bağımsız denetim raporu yazılı bir evrak olarak, hukuki sonuç doğurmaya elverişli bir biçimde bağımsız denetçi (kamu görevlisi olmayan bir kişi) tarafından düzenlenmesi nedeniyle özel belge niteliğine sahiptir. Diğer bir ifadeyle resmi belge sıfatını taşımaması ve fakat belge niteliğinde olması nedeniyle özel belge olarak kabul edilirler. Kullanmayla kastedilen, sahte olarak düzenlenmiş olan belge sahte olmasaydı, hangi amaca hizmet edecek idiyse, o amacın elde edilmesine yönelik bir faaliyette bulunulması anlamına gelir (Taşdemir, Özkepir, 2009, s. 570).

Özel belgede sahtecilik suçu kasten işlenebilen bir suçtur. Kullanma failin bilinçli ve iradi bir eylemi sonucunda olmalıdır aksi takdirde kullanma unsuru gerçekleşmez. Özel belgede sahtecilik suçunun kurucu unsuru "kullanma" fiilidir (Taşdemir, Özkepir, 2009, s. 569,571; Gökcan, 2010, s. 232,233). Yargıtay 6. Ceza Dairesinin 26.11.1976 tarihli ve 76/6828 nolu Kararında *"özel belgede sahtecilik eylemleri anî suçlardan olup, sahte belgenin kullanılmasıyla oluşarak tamamlanır."*

[80]TCK belgede sahtecilik suçunu resmi ve özel belgede sahtecilik olarak ikili bir ayrıma tabi tutmuştur. TCK m.204-206, 210 resmi belgede sahteciliği; TCK m. 207, 208 ise özel belgede sahteciliği düzenlemiştir.

Bir belgenin resmi belge olarak sayılabilmesi için belgenin kamu görevlisi veya görevlilerince hazırlanması, kamu görevlisinin belgeyi görevini yaptığı sırada görevi gereği oluşturması ve kanunen belirlenen şekilde düzenlemiş olması gerekir (Şener; 2009;s. 19-21).

ifadesinin yer aldığı görülür (Aydemir, 2003; http://www.mevzuatdergisi.com). Sahte bağımsız denetim raporunun düzenlenmesi ve kullanılmasıyla suç tamamlanır. SPKa kapsamında bağımsız denetim yapılması durumunda ise "kullanma" fiilinin varlığı aranmayacaktır. Bağımsız denetim raporunun sahte olarak düzenlenmesi gerekli ve yeterlidir (SPKa, m.112).

Özel belgede sahtecilik suçunun doğabilmesi için bir zararın ortaya çıkması veya failin bir menfaat elde etmiş olması aranmaz. Fiilin bir zarara yol açma olasılığının bulunması gerekli ve yeterlidir (Gökcan, 2010, s. 225).

Bağımsız denetçinin kasten sahte bağımsız denetim raporu düzenlemesi ve sahteliğini bilen şirket yöneticileri, yönetim kurulu üyeleri veya diğer kişi/kişiler tarafından kullanılmasıyla özel belgede sahtecilik suçu tamamlanır. Bağımsız denetçinin sahte olduğunu bildiği bir bağımsız denetim raporunu düzenlemesi ve denetim raporunun sahte olduğunu bilmeyen müşteri ortaklık veya çalışanlarınca kullanılmasıyla da suç tamamlanmış olur. Burada bağımsız denetim raporunun sahte olduğunu bilmeden kullanan kişi/kişiler vasıta olarak kullanılmış olurlar. Bağımsız denetçi TCK m.37/2 uyarınca suçun faili olur. Bağımsız denetçinin sahte bağımsız denetim raporunu düzenleyip; bağımsız denetim raporunun sahteliğini bilen müşteri ortaklık yöneticileri veya çalışanları tarafından kullanılması durumunda bağımsız denetçi azmettiren sıfatıyla TCK m.207/1 uyarınca sorumlu olurken belgeyi kullanan kişi veya kişiler TCK m. 207/2 uyarınca cezalandırılırlar (Gökcan, 2010, s. 234).

4.3.3. Suçu Bildirmeme Suçu (TCK, m.278)

Denetçi, görevi sırasında müşteri işletmenin finansal tabloları ve varlıkları hakkında pek çok bilgiye sahip olmaktadır. Bu konularda konusu suç teşkil eden fiillerle karşılaşması halinde durumu derhal TCK m. 278 uyarınca yetkili mercilere bildirme yükümlülüğündedir (Topçuoğlu, 2012, s. 229).

TCK m.278 uyarınca;

> 1. *İşlenmekte olan bir suçu yetkili makamlara bildirmeyen kişi, bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*
> 2. *İşlenmiş olmakla birlikte, sebebiyet verdiği neticelerin sınırlandırılması halen mümkün bulunan bir suçu yetkili makamlara bildirmeyen kişi, yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.*

Birinci fıkrada işlenmekte olan bir suçun yetkili mercilere bildirilmemesi cezalandırılmaktadır. Diğer bir ifadeyle icra hareketleri tamamlanmamış bir suçun bildirim yükümlülüğü söz konusudur. İkinci fıkrada getirilen bildirim yükümlülüğünde ise suçun icra hareketleri tamamlanmıştır ve fakat sebebiyet verdiği neticeleri sınırlandırılabilen suçların ihbarı yükümlülüğü getirilmiştir (Donay, 2007, s. 397).

TCK m.278 ile amaçlanan kişilerin herhangi bir şekilde öğrendikleri hukuka aykırı fiilleri yetkili ve görevli mercilere bildirmesini sağlayarak toplumun tepkisiz kalmamasını ve yetkili mercileri harekete geçirerek kamu düzenini temin etmektir (Döner, 2005, s. 64,65).

TCK m. 278 ile bireylere herhangi bir şekilde işlendiğini öğrendikleri ve fakat iştirak etmedikleri suçu bildirme yükümlülüğü getirilmiştir. Böylece işlenmekte olan suç engellenmekte veya suçtan elde edilen veya elde edilecek olan yararlar önlenerek; suç işlenmesiyle ortaya çıkan veya çıkma ihtimali olan zararlar en aza indirilerek suçların azalması sağlanır (Döner, 2005, s. 76).

Suçu bildirmeme suçu, ihmalen işlenen bir suçtur. Kişinin pasif bir davranışta bulunması veya hareketsiz kalmasıyla işlenebilir. Kişinin ne kadar bir süreyle bildirim yükümlülüğü altında olduğu madde metninde bildirilmemiştir bu nedenle hâkim her somut olayda bildirimin gecikmiş sayılıp sayılmayacağına karar verecektir (Döner, 2005, s. 70, 79).

Suçun işlenmesi için genel kast yeterlidir. Suçun bildirilmemesi için özel bir saik varlığı aranmaz. Failin korkmuş, çekinmiş, suç işleyene acımış olması, ondan menfaat beklemiş veya elde etmiş olması gibi herhangi bir nedenle işlemiş olması genel kastın varlığı için yeterlidir (Döner, 2005, s. 84).

4.3.4. İdari Yaptırımlar (BDY, m.40,41,42)

KGK yaptığı incelemeler ve denetimler, yapılan ihbar ve şikâyetler veya diğer kurum ve kuruluşların bildirimleri sonucunda, gerçekleştirdikleri denetim çalışma ve faaliyetleri sonucunda 660 Sayılı KHK'ya veya TTK'da yer alan denetim hükümleri ve KGK düzenlemelerine aykırı davrandıklarını tespit ettiği BDK'lara veya bağımsız denetçilere aykırılığın kapsamına göre;

- Uyarı,
- Faaliyet iznini askıya alma,

- Faaliyet iznini iptal etme yaptırımlarını uygular (BDY, m.39).

KGK yaptığı incelemeler ve denetimler sonucunda tespit ettiği aykırılık veya eksikliğin düzeltilmesinin mümkün olduğu kanaatine ulaşırsa söz konusu eksiklik veya aykırılığın giderilmesi için süre verebilir. Eğer KGK verilen bu sürede aykırılık veya eksikliğin giderilmediğini tespit ederse mevzuatça uygulanması öngörülen idari yaptırımı uygular (BDY, m.43/ 1). KGK yaptığı inceleme sonucunda fiilin ağırlığını gözeterek ve kararının gerekçesini belirtmek suretiyle uyarı yaptırımı dışındaki yaptırımlardan bir derece hafif olan yaptırımı uygulayabilir (BDY, m. 43/3).

KGK gerekli değerlendirmeleri yaparak aldığı kararı ilgililere tebliğ eder ve gerekli gördüğü diğer kurumlara bildirir (BDY, m. 43/4, 7). KGK kararları, yargı yolu açık olmak üzere kesindir ve alınan kararlar ilginin siciline işlenir (BDY, m.43/4).

BDK'lar tarafından istihdam edilen denetçilere yaptırım uygulanmış olması BDK'nın hukuki ve cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmaz (BDY, m.43/5).

4.3.4.1. Uyarı (BDY, m. 40)

KGK, BDK ve bağımsız denetçilere aşağıda belirtilen durumlarda uyarı yaptırımı uygular (BDY, m. 40):

> *a) Denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde, TDS'ye aykırı olarak yürütülmesi,*
> *b) Bağımsızlığı tehdit eden hususlara ilişkin gerekli önlemlerin alınmaması ve bunlara ilişkin değerlendirmelerin kayda geçirilmemesi,*
> *c)20nci maddede belirtilen kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması,*

ç) 21inci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun davranıldığı ve davranılacağına ilişkin taahhüdün verilmemiş olması,

> *d) 23üncü maddede belirtilen reklam yasağına uyulmaması,*

e) 24 üncü madde belirtilen haksız rekabette bulunmama hükümlerine aykırı hareket edilmesi,

> *f) 25 inci maddede öngörülen sürekli eğitim programlarına katılım sağlanmadığının anlaşılması veya öngörülen süre sonunda eğitim programlarının tamamlanmaması,*

g) 28 inci madde uyarınca görevlendirilmesi uygun görülenler dışında sorumlu denetçi görevlendirilmesi[81]*,*

ğ) 29 uncu maddede bağımsız denetim sözleşmesinin düzenlenmesine ilişkin hükümlere aykırı hareket edilmesi,

h) 33 üncü maddede belirtilen mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması,
ı) Kuruma yapılacak bildirimlerin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi,
i) 35 inci madde belirtilen saklama ve ibraz yükümlülüklerine ilişkin hükümlere aykırı hareket edilmesi,
j) 36 ncı maddede belirtilen şekilde şeffaflık raporunun hazırlanmaması, zamanında Kuruma bildirilmemesi veya yayımlanmaması,
k) Kurumca belirlenen ücret tarifesine uyulmaması,
l) Mevzuat uyarınca denetim raporlarının süresi içinde tamamlanmaması veya hazırlanan raporların usulüne uygun olarak ilgili yerlere gönderilmemesi,

m) 37. madde belirtilen denetçinin TTK'dan kaynaklanan yükümlülüklerine ilişkin hükümlere aykırı hareket edilmesi,

n) Bu maddede yer almamakla birlikte diğer ilgili mevzuatta uyarı yaptırımını gerektiren benzer diğer durumların tespit edilmesi.

4.3.4.2. Faaliyet İznini Askıya Alma (BDY, m. 41)

BDK'ların ve bağımsız denetçilerin aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunduğunun KGK tarafından tespit edilmesi halinde, faaliyet izinleri fiilin ağırlığı dikkate alınarak, iki yılı geçmemek üzere KGK kararıyla belirlenen süreyle askıya alınır (BDY m. 41):

---

[81] BDY madde 28 (Sorumlu denetçi olabilme şartları): *(1) Sorumlu denetçiler, denetim raporunu denetim kuruluşları adına imzalama yetkisini haiz olup, denetim kuruluşunun yönetim organı tarafından, aşağıdaki şartları sağlayan denetçiler arasından, Kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirilir:*

a) KAYİK'ler nezdinde yapılacak denetimler için 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az iki yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya başdenetçi unvanı ile mevzuatta denetim öngörülen alanlarda denetimlerde bulunmuş olması.

b) Diğer denetimler için ise 10 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az bir yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya başdenetçi unvanı ile denetimlerde bulunmuş olması.

c) Denetim kuruluşu adına denetim raporu imzalamaya yetkilendirilmiş olması.

(2) Denetçilerin birinci fıkrada belirtilen şartları haiz olduğunu gösteren bilgi ve belgeler, denetim kuruluşu tarafından yönetim organının kararıyla birlikte Kuruma onay için gönderilir.

a) Uyarı yaptırımını gerektiren fiilin, uyarıya rağmen devamı veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekerrürü ya da bu süre içinde uyarı yaptırımını gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.
b) TDS çerçevesinde gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi.
c) Yapılan denetim çalışmalarında, TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi.

ç) Denetlenen işletmeye BDK veya bağımsız denetçinin 3568 Sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet vermiş olması (BDY m.22/5).

d) 26ncı maddede belirtilen denetim kısıtlamalarına riayet edilmemesi.[82]
e) Mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimlerde, 27nci madde uyarınca denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranılması.
f) Mevzuatta faaliyet izinlerini askıya almayı gerektiren diğer durumların tespit edilmesi.

Hakkında faaliyet izninin askıya alınması kararı alınan BDK veya bağımsız denetçi bu süre içinde yeni denetim sözleşmesi yapamaz. KGK'nın kararıyla devam

[82]BDY madde 26 (Denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar):
(1) Denetim kuruluşları ve denetçiler aşağıda belirtilen denetimleri üstlenemezler:
a) 6102 sayılı Kanun uyarınca üstlenemeyecekleri denetimler.
b) Bağımsızlığı zedeleyecek denetimler.
c) Denetlenen işletmenin özelliğine göre denetim kadrosunun sayı, nitelik veya tecrübe bakımından yetersiz olduğu denetimler.
ç) Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dâhil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri.
d) Sözleşme kabul süreçlerine ilişkin Kurum tarafından yapılan düzenlemelere aykırı denetimler.
e) Denetim kuruluşunun veya denetçinin mevcut iş yükü sebebiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkün olmayan denetimler.
(2) Birinci fıkranın (ç) bendinde geçen sürelerin hesabında aynı denetim ağı içinde bulunan kuruluşlar ile ilişkili denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde geçen süreler topluca dikkate alınır. Çalıştığı denetim kuruluşuna bakılmaksızın, denetçinin aynı denetlenen işletmede geçirdiği süreler birlikte dikkate alınır.
(3) Denetçiler, denetçilik görevinden ayrılmalarından itibaren iki yıl geçmedikçe son iki yılda denetiminde bulunduğu işletmelerde ve bağlı ortaklıklarında kilit yönetici olarak görev alamazlar.
(4) Denetçiler sadece bir denetim kuruluşu adına denetim yapabilirler. İstihdam edildikleri denetim kuruluşuyla ilişkileri sona ermedikçe başka bir denetim kuruluşunda ya da tek başına denetim faaliyetinde bulunamazlar.

eden işlerinin tamamlanmasıyla ilgili olarak faaliyetlerini devam ettirebilirler (BDY m. 43/8).

4.3.4.3. Faaliyet İzninin İptali (BDY, m. 42)

KGK tarafından aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, BDK'lar veya bağımsız denetçilerin faaliyet izinleri Kurul kararıyla süresiz olarak iptal edilir (BDY, m. 42):

> *a) Faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren fiilin, yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekerrürü veya bu süre içinde faaliyet iznini askıya almayı gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.*
> *b) Yetki belgesinin kasten yanlış veya yanıltıcı beyanlarda bulunmak suretiyle ya da hukuka aykırı diğer yollarla alınması.*
> *c) Yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi.*
> *ç) 30uncu maddeye göre açıklanacak görüş yazılarında kasıtlı olarak; olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken olumlu, görüş bildirmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi.*
> *d) Denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmiş olması.*
> *e) Faaliyet izinlerinin iptalini gerektiren mevzuata aykırı diğer durumların tespit edilmesi.*

Yukarıda belirlenen nedenlerle faaliyet izni iptal edilenler yeniden yetkilendirme başvurusunda bulunamazlar. Bu kuralın tek istinası "*yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi"*dir. Sadece bu durumda faaliyet izni iptal edilen BDK veya bağımsız denetçi yeniden yetkilendirilmek için başvurabilir (BDY, m.42/2).

Faaliyet izni iptal edilen BDK veya bağımsız denetçi, kendisine verilmiş olan mührü, yetki belgesini ve kimliğini KGK tarafından belirlenen sürede iade eder. Aksi takdirde C. Savcısına bildirilir (BDY, m.42/3).

Hakkında faaliyet izninin iptali kararı alınan BDK veya bağımsız denetçi bu süre içinde yeni denetim sözleşmesi yapamaz. KGK'nın kararıyla devam eden işlerinin tamamlanmasıyla ilgili olarak faaliyetlerini devam ettirebilirler (BDY, m. 43/8).

BÖLÜM V

BAĞIMSIZ DENETİM ALGI FARKI TANIMI, UNSURLARI ve LİTERATÜR TARAMASI

5.1. Giriş

Uluslararası ve yerel, ekonomik ve finansal krizlerde pek çok banka ve şirketin batması bu işletmelerin potansiyel yatırımcılarının, hissedarlarının ve sıradan insanların "bağımsız denetçilerin neden gerekli uyarıları bağımsız denetim raporlarının görüş bölümlerinde açıklamadıklarını" sorgulamasına neden olmuştur. Bu nedenle bağımsız denetim mesleği sorumluluk, kredibilite ve güven kaybı krizleriyle karşılaşmış; bağımsız denetçilerin gerçek performansları ile kamunun bağımsız denetçilerden beklediği performans arasında farklılıklar oluşmuştur. Bu farklılıklar da uluslararası literatürde "expectation gap" olarak tanımlanan, çalışmamızda "bağımsız denetim algı farkı" olarak tanımladığımız ve fakat Türkçe literatürde "beklenti fakı olarak" da ifade edilen, kavramın ortaya çıkmasına neden olmuştur (Al-Alimi, Katdare, 2012).

Uluslararası literatürde "expectation gap" olan bazı ulusal yayınlarda "beklenti farkı" olarak da ifade edilen, bu çalışmada "bağımsız denetim algı farkı" olarak kullandığımız, kavramın herkes tarafından kabul edilmiş özel ve kapsamlı bir tanımı bulunmamaktadır. Çünkü bu alanda çalışan araştırmacılar kendi perspektiflerine göre farklı şekillerde söz konusu kavramı tanımlama yoluna gitmektedirler (Al-Alimi, Katdare, 2012-13, s. 1). AICPA tarafından 1992'de yapılan tanıma göre bağımsız denetim algı farkı, kamunun ve finansal tablo kullanıcılarının, bağımsız denetçilerin yükümlü olduklarına inandıkları sorumlulukları ile bağımsız denetçilerin gerçekleştirmekle sorumlu olduklarını düşündükleri yükümlülükleri arasındaki farktır (McEnroe , Martens, 2001, s. 245; Kamau, 2013, 480; Aljaaidi, 2009, s. 42; Financial Times,t.y. ;http://lexicon.ft.com).

Bağımsız denetim algı farkı (audit expectation gap) kavramı ilk olarak Liggio tarafından literatüre kazandırılmıştır. Bağımsız denetim algı farkını (audit expectation gap) Liggio "bağımsız muhasebeciler ve diğer finansal tablo kullanıcıları tarafından tasavvur edilen" beklenen performans düzeyleri arasındaki fark olarak tanımlamıştır (Hassink, Bollen, Meuwissen, Veries, 2009, s. 87; Salehi, Rostami, 2009, s. 142; Ştirbu, Moraru, Farcane, Blidisel R., Popa., 2010, s. 913; Porter, 2004, s. 5; Lee , Ali, 2008, s. 114).

Cohen Komisyonu 1978'de bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) tanımını genişletmiş ve algı farkını (expectation gap) kamunun ihtiyaç veya beklentileri ile bağımsız denetçilerin makul olarak başarmaları gereken veya başarabileceklerini bekledikleri arasındaki fark olarak tanımlamıştır (Aljaaidi, 2009, s. 42).

Arrington, Hillison ve Williams (1983) çalışmalarında bağımsız denetim algı farkını (audit expectation gap) finansal tablo kullanıcıları ile bağımsız denetçiler arasındaki atıf farkı olarak tanımlamışlardır.

Guy & Sullivan (1988) bağımsız denetim algı farkının, (expectation gap) kamunun ve finansal tablo kullanıcılarının muhasebecilerin ve denetçilerin nelerden sorumlu olduklarına inandıkları ile muhasebeciler ile denetçilerin bizzat kendilerinin nelerden sorumlu olduklarına inandıkları arasındaki fark olduğunu ileri sürmüşlerdir (Salehi, 2011, s. 8380)

Monroe & Woodliff (1994) bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) bağımsız denetçilerin üstlendikleri görev ve sorumluluklar ile denetim raporunda iletilen mesajlar hakkında denetçiler ile kamunun inançları arasında farklılık olduğunda ortaya çıktığını ileri sürmektedirler. Aynı düşünce Koh & Woo (1998) tarafında da paylaşılmaktadır. Koh & Woo'ya göre kamunun yanlış algılamaları muhasebe mesleğindeki yasal sorumluluk krizlerinin ana nedenidir.

APPC (Australian Public Policy Committee) ise bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) genel olarak kamunun ve diğer finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçinin sorumluluklarının ne olduğunu algıladığı ile bağımsız denetçinin gerçek sorumluluklarının ne gerektirdiği arasındaki fark olarak tanımlamaktadır (2001, s. 5).

Ştirbu vd. (2010) çalışmalarında bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) kamunun ve bağımsız denetçilerin denetim fonksiyonun rolüne ilişkin algıları arasındaki farkı temsil eden sözcük öbeği olarak tanımlamışlardır.

Bernard, Sutton, Arnold ve Philips (2012) çalışmalarında bağımsız denetim algı farkını (expectation gap), denetim prosedürlerinden elde edilen güvencenin kapsamı ile ilgili denetçiler ve finansal tablo kullanıcıların kanaatleri arasındaki farklılıklar olarak tanımlamışlardır.

Epstein & Geiger (1994) bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) finansal tablo kullanıcıları, finansal tabloları hazırlayanlar ve denetçilerin, özellikle sağlanan güvencelerle ilgili, farklı algılamaları olarak tanımlamışlardır (Salehi, 2011, s. 8381).

Saladrigues & Graňó (2014) bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) bağımsız denetçilerin gelişen mesleki faaliyetlerinde sorumlu olduklarına inandıkları ile finansal tablo kullanıcılarının onlara atfettikleri arasındaki fark olarak tanımlamışlardır.

Yukarıdaki tanımlarından da anlaşılacağı üzere bağımsız denetim algı farkının pek çok farklı tanımlaması bulunmaktadır. Çalışmamızda denetimde beklenti farkı yerine bağımsız denetim algı farkı teriminin kullanmasının nedeni yaptığımız literatür çalışması sonucunda beklenti farkının daha çok finansal tablo kullanıcıları ile bağımsız denetçilerin algılamalarındaki farklılıklardan kaynaklandığı sonucuna ulaşılması ve bu ifadenin beklenti farkına göre daha kolay anlaşılabilir olması nedeniyle konunun kavranmasına yardımcı olacağının düşünülmesidir.[83] Şöyle ki;

Algılama, bireyin duyularını anlamlı deneyimler olarak yorumlamak için aktif olarak bilgiyi ve dünyayı anlamasını kullandığı bir süreçtir. Diğer bir ifadeyle algılama, duyuların bilgi temelli yorumlanmasıdır (Bernstain, 2001, s. 131,132). Motivasyon, duygular, beklentiler ve kültür algılama sürecine etki eden faktörlerdir (Flanagan, 2008, s. 43). İletişim süreçlerinde alınan bilgiler yanlış algılanabilir, yorumlanabilir veya doğru yorumlansa bile, yanlış çıkarımlar yapılabilir. Bu yorumlar ve çıkarımlar mesajı gönderenin verdiği bilgiden farklılık gösteriyorsa mesajı alanda sıra dışı kodlama ortaya çıkmaktadır ve bu durum denetim bağlamında bağımsız denetim algı farkına (expectation gap) neden olmaktadır (Cong , Pfugrath, 2008, s. 223). Bu durumun daha iyi anlaşılabilmesi için çalışmada *audit expectation gap* kavramının tam tercümesi olan *denetim beklenti farkı* yerine *bağımsız denetim algı farkı* tabiri kullanılmıştır.

[83] Türkiye'de yapılan çalışmalar incelendiğinde: Senal (2013) çalışmasında beklenti aralığı terimini kullanmıştır ancak çalışmanın hipotezleri incelendiğinde bağımsız denetçinin sorumlulukları, finansal tabloların güvenirliliği, bağımsız denetçinin niteliği ve bağımsız denetimin amacı ile ilgili olarak belirlediği hipotezlerdeki ifadelerde bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanları arasında anlamlı bir algı farkı olup olmadığını araştırdığı görülmektedir.

Aquel'e (2013) göre:

> *Bağımsız denetçiler ile halka açık şirketlerin yöneticileri ve aracı kuruluşların yöneticileri arasında bağımsız denetim fonksiyonuna ilişkin beklenti farklarını araştırmak amaçlanmıştır. Bağımsız denetçinin görev ve sorumluluklarına ilişkin denetçilerin algıları ile halka açık şirketlerin yöneticilerinin ve aracı kurum kuruluşlarının yöneticilerinin algıları karşılaştırılarak beklenti farklarının bulunup bulunmadığının belirlenmesi bu çalışmanın hedefleri arasındadır (s. 230).*

Dinç ve & Gerekan (2014) çalışmalarında "denetimde algı farklılığı" ifadesini kullanmışlardır.

5.2. Bağımsız Denetim Algı Farkının Unsuları ve Nedenleri

5.2.1. Bağımsız Denetim Algı Farkının Unsuları

Genel olarak incelendiğinde bağımsız denetim algı farkının unsurlarına ilişkin iki farklı ayrımın yapıldığı görülmektedir. Konuyla ilgili olarak Porter vd. (2009) yaptığı ayrımda bağımsız denetim algı farkı (expectation gap), makullük farkı ve performans farkı olarak iki temel unsurdan meydan gelmektedir. Al-Âlimi ve Katdare (2012) tarafından yapılan çalışmadaki ayrımda ise bağımsız denetim algı farkı (expectation gap), bağımsız denetimin dış çevresinden kaynaklanan bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) ve bağımsız denetçilerle ilgili bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) olarak iki ana unsurdan meydana gelmektedir.

Porter vd. (2009) çalışmalarında bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) iki temel unsurunun olduğu iddia etmektedirler. Bunlar makullük farkı ve performans farkıdır. Performans farkı ise yetersiz standart farkı ve yetersiz performans farkı olmak üzere iki bileşenden oluşmaktadır. Porter vd. makullük farkını, kamunun bağımsız denetçiden gereçleştirmesini bekledikleri ile bağımsız denetçinin makul olarak gerçekleştirebilecekleri arasındaki fark olarak tanımlamışlardır. Performans farkı ise kamunun, bağımsız denetçiden makul beklentileri ile bağımsız denetçinin algıladığı yükümlülükleri arasındaki farktır. Yetersiz performans farkı, kamunun bağımsız denetçiden beklediği makul performans ile denetçinin hâlihazırda gerçekleştirdiği denetim görevlerine ilişkin performansı arasındaki farktır. Yetersiz standart farkı ise kamunun bağımsız denetçiden beklentileri ile bağımsız denetçinin yasa ve düzenlemelerdeki sorumlulukları arasındaki farktır (Porter, Ó hÓgartaigh, Baskerville, 2009, s. 5; Porter, Ó hÓgartaigh, Baskerville., 2012, s. 101; Aquel, 2013, s. 60; Haniffa, Hudaib, 2007, s. 181).

Al-Alimi ve Katdare (2012) çalışmalarında bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) iki temel unsuru olduğu ileri sürmüşlerdir. Birincisi bağımsız denetimin dış çevresinden kaynaklanan bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) ikincisi ise bağımsız denetçilerle ilgili bağımsız denetim algı farkıdır (expectation gap).

Bağımsız denetimin dış çevresinden kaynaklanan algı farkı (expectation gap) temel olarak üç unsurdan oluşmaktadır. Bunlar makullük farkı, bağımsız denetim standartları farkı ve sorumluluk farkıdır (Al-Alimi, Katdare, 2012).

- Makullük Farkı: Bağımsız denetçinin makul olarak yapabilecekleri ile kamunun bağımsız denetçiden gerçekleştirmesini bekledikleri arasındaki farktır.
- Bağımsız Denetim Standart Farkı: Finansal tablo kullanıcılarının makul beklentilerini karşılayamayan yetersiz denetim standartlardan kaynaklanan algı farkıdır.
- Sorumluluk Farkı: Finansal tablo kullanıcılarının, yargı kararlarında bağımsız denetçiye yüklenmesini bekledikleri yasal sorumluluklar ile yargı görevlilerin bağımsız denetçinin yasal ve mesleki sorumlulukları hakkında verdikleri kararlarda yükledikleri sorumluluklar arasındaki farktır.

Bağımsız denetçilerle ilgili bağımsız denetim algı farkları (expectation gaps) ise bağımsız denetim raporu farkı, bağımsız denetçi bağımsızlık farkı ve bağımsız denetçi performans farkıdır (Al-Alimi, Katdare, 2012).

- Bağımsız Denetçi Performans Farkı: Denetim standartlarına göre bağımsız denetçinin gerçekleştirebileceği performans ile bağımsız denetçilerin mevcut performansı arasındaki farktır.
- Bağımsız Denetçi Bağımsızlık Farkı: Bağımsız denetçinin, kamunun ve mesleki ahlak ilkelerinin beklentilerinden sapan performansı nedeniyle oluşan farktır.
- Bağımsız Denetim Raporu Farkı: Finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçinin raporundaki finansal tablolar hakkındaki görüşünden beklentileri ile bağımsız denetçinin denetlenmiş finansal tablolar hakkındaki gerçek görüşü arasındaki farktır. Bu farkın arkasında finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçiden finansal tabloların doğruluğu konusunda mutlak bir garanti arzu etmeleri ve denetlenmiş finansal tablolara sahip şirketlerin iflas etmelerinden kaynaklanan şüpheleri yatar.

5.2.2. Bağımsız Denetim Algı Farkının Nedenleri

Al-Alimi ve Katdare (2012) çalışmalarında bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) nedenlerini bağımsız denetçinin performansından kaynaklanan

nedenler, bağımsız denetim çevresinden kaynaklanan nedenler ve finansal tablo kullanıcıları ile ilgili nedenler olarak üç başlık altında toplanmışlardır.

Bağımsız denetçinin performansından kaynaklanan nedenler bağımsız denetçinin tarafsızlığı ve bağımsızlığından şüphe edilmesi, bağımsız denetçinin mesleki yetersizliği ve yetersiz performansı olarak üç başlık altında toplanmıştır (Al-Alimi, Katdare, 2012).

Bağımsız denetim çevresinden kaynaklanan nedenler kamunun bağımsız denetçinin rol ve sorumlulukları hakkındaki kusurlu tanımlamaları, bağımsız denetim bağlamındaki etkisiz iletişim, toplumsal değişimlere ayak uyduramayan bağımsız denetim raporu ve denetim mesleğindeki yetersiz oto sansür olarak dört başlık altında toplanmıştır (Al-Alimi, Katdare, 2012).

Finansal tablo kullanıcıları ile ilgili nedenler ise finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçilerin hata, hile ve hukuka aykırı hareketleri araştırmaları hakkındaki beklentileri, denetlenen şirketin devamlılığı ile ilgili olarak bağımsız denetim raporundan finansal tablo kullanıcılarının beklentileri, finansal tablo kullanıcılarının denetim ve muhasebe hakkındaki farkındalıkları ve eksik bilgileri, toplumun değişen beklentileri olarak dört başlık altında toplanmıştır (Al-Alimi, Katdare, 2012).

5.3. Bağımsız Denetim Algı Farkı ile ilgili Türkiye'de Yapılmış Çalışmalar

Senal (2013) çalışmasında genel olarak bağımsız denetim alanında beklenti aralığı olan alanları tespit etmek amacıyla SPK'ya kayıtlı bağımsız denetim şirketlerinde çalışan 147 bağımsız denetçi ile Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda (KAP) kayıtlı aracı kurumlarda çalışan 154 aracı kurum çalışanına anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Çalışmada genel olarak bu iki grup arasında bağımsız denetimin amacı, denetçinin sorumluluğu, finansal tabloların güvenilirliği ve denetçinin niteliği ile ilgili alanlarda beklenti aralığının olup olmadığını tespit etmeye çalışmıştır. Çalışmanın sonucunda bazı alanlarda bağımsız denetim beklenti aralığı tespit edilirken bazı alanlarda olmadığı ileri sürülmektedir. Çalışmaya göre her iki grup da iç kontrol yapısının sağlamlığı konusunda bağımsız denetçiyi sorumlu bulmamaktadır. Yine her iki grup da işletmedeki tüm hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasından bağımsız denetçiyi sorumlu tutmamışlardır. Aynı şekilde her iki grup denetimin amacının, finansal tabloların, finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde gösterip göstermediğini ortaya koymak olduğunu belirtmişlerdir. Buna karşın "denetimden geçmiş finansal tablolara sahip

işletmelerin iflasından bağımsız denetçilerin sorumlu olduğu" yönündeki ifadede aracı kurum çalışanları bağımsız denetçileri sorumlu tutarken; bağımsız denetçiler sorumluluk kabul etmemişlerdir. Yine finansal tablo kullanıcıları, denetimden geçmiş finansal tabloların işletmenin finansal pozisyonunu doğru yansıtacağını düşünmezken; bağımsız denetçiler finansal tablolara bakılarak işletmelerin finansal durumları hakkında karar verilebileceği görüşündedirler. Finansal tablo kullanıcıları bağımsız denetçilerin sahip oldukları nitelikleri yeterli bulurken bağımsız denetçiler her türlü teknik bilgi ve donanıma sahip olamayacaklarını düşünmektedirler.

Denetim beklenti farkları üzerine Türkiye'de yapılan en kapsamlı çalışma, Aquel (2013) tarafından yapılmıştır. Aquel'in doktora çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde bağımsız denetim ve güvence hizmetleri ile ilgili genel bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde bağımsız denetimde beklenti farklılığı incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise bağımsız denetçiler, halka açık şirketlerin yöneticileri ve aracı kurumların yöneticileri arasında denetim uygulamalarına yönelik bağımsız denetim beklenti farklarının olup olmadığını tespit etmek amacıyla uygulanan anket verilerinin analizi yapılmıştır. Çalışmada üç ayrı anket formu geliştirilmiş ve SPK'da yetkili bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçilere, İMKB'de işlem gören şirketlerin yöneticilerine ve İMKB'de kayıtlı aracı kuruluşların yöneticilerine gönderilmiştir. SPK'da yetkili bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerden 107 kişi, İMKB'de işlem gören şirketlerin yöneticilerinden 131 kişi ve İMKB'de kayıtlı aracı kuruluşların yöneticilerinden 94 kişi ankete yanıt vermiştir. Elde edilen veriler Kruskal-Wallis H Testi ve Mann-Whitney U Testi yardımıyla analiz edilmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre bağımsız denetim raporunda yer alan bilgiler, bağımsız denetçinin sorumlulukları, denetlenen finansal tabloların güvenilirliği ve karar alma konusundaki geçerliliği ile denetçinin bağımsızlığı konularında bir algı farklılığı olduğu tespit edilmiştir.

Dinç ve Gerekan (2014) yılında yaptıkları çalışmada denetim eğitiminin, denetimde beklenti farklılığı üzerindeki etkisini incelmişlerdir. Araştırma, anket yöntemiyle beşli likert ölçeği kullanılarak gerçekleştirilmiş ve ANAVO testi kullanılarak değerlendirilmiştir. Araştırma SMMM'ler, şirket yöneticileri, denetim eğitimi almış dördüncü ve üçüncü sınıf işletme öğrencileri arasında yapılmıştır. Çalışmanın soncunda gruplar arasında anlamlı bir beklenti farklılığı olduğu tespit edilmiştir. Aynı zamanda denetim eğitimi almış olanlarla almamış olanlar arasında da anlamlı bir beklenti farklılığı olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla yazarlar, denetim

eğitiminin, tarafların algılarını ve beklentilerini olumlu yönde etkilediğini; beklenti farklılıklarını gidermede etkili bir yöntem olduğunu savunmaktadırlar.

Köse ve Erdoğan (2015) yaptıkları çalışmada Türkiye'de bağımsız denetçilerle bağımsız denetimden faydalananlar arasında denetim beklenti boşluğu olup olmadığını incelemeyi amaçlamıştır. Bu amaçla SPK'nın yetkilendirdiği bağımsız denetçiler (78 kişi) ile SPK'nın yetkilendirdiği bankacılar (41 kişi) ve yatırım uzmanları (35 kişi) üzerinde anket uygulamışlardır. Yazarlar çalışmanın sonucunda gruplar arasında bağımsız denetim ve denetçinin rolü ile denetim sorumlulukları konusunda denetim beklenti boşluğunun olduğunu ve denetim beklenti boşluğunun makul olmayan beklentiler ve performans düşüklüğünden kaynakladığını iddia etmektedirler. Yazarlar daha deneyimli katılımcılarda makul olmayan beklentilerin daha düşük olduğunu; eğitim seviyesi yükseldikçe makul olmayan beklentilerin azaldığını savunmaktadırlar.

5.4. Bağımsız Denetim Algı Farkı ile İlgili Uluslararası Alanda Yapılmış Çalışmalar

"Bağımsız denetim algı farkı" kavramı (audit expectation gap) ilk olarak 1974 yılında Liggio tarafından literatüre kazandırılmış bir kavramdır. 1980'de Low, Avustralya'da yaptığı çalışmada bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) özellikle bağımsız denetçinin araştırma ve kamuyu aydınlatma sorumluluklarının farklı algılanmasından ortaya çıktığını tespit etmiştir (Salehi, 2011, s. 8384).

Arrington vd. (1983) yaptıkları çalışmada bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) atıf teorisi ile açıklamışlardır. Atıf teorisi, sonuçların nedenleri ve nedenlerin sorumlulukları hakkında yargılara varılan davranışları betimleyen bir teoridir. Temelde olaylar ve olayların nedenleri hakkındaki yargılara ait bazı bilgi türleri ile ilgilenmektedir (Arrington vd. , 1983, s. 244).[84]

Arrington, Bailey ve Hopwood (1985) çalışmalarında YMM'ler (CPAs: Certified Public Accountants) ve işletme sahiplerinin "denetçilerinin performansının

[84]Bu teori, atfı odak noktası olarak almasının yanı sıra, geçmişteki olay ve durumların nedenlerine ilişkin algılamaların kişinin gelecekteki davranışlarını nasıl etkileyeceği üzerinde durmaktadır (Ay & Karaman;2014; s. 119).

Atfetme, neden sonuç ilişkisinin ortaya çıkarıldığı analitik bir süreçtir ve bu süreçte insanlar kendilerinin ya da diğer bireylerin davranışlarının nedenlerini anlamaya çalışırlar. Atfetme sonucunda yaşanılan olayların nedenleri açıklanarak, çeşitli yargılara varılmakta ve olayın sonuçları için sorumluların kimler olduğu ortaya çıkarılmaktadır. Algılayanın inançları ve güdülenmesi, diğer kişiler ve durumlar hakkındaki bilgilerin miktarı ve bu bilgilerin nasıl örgütlendiği atfetme sürecini etkilemektedir. Bireyler kendilerinin veya başkalarının davranışlarını algılarken ve bu davranışların nedenlerini algılarken bir takım yanılgılar ortaya çıkabilir. Böyle durumlarda da atıf hataları ortaya çıkar (Ay & Karaman; 2014; s. 113, 114, 118).

değerlendirilmesinde" farklı atıfsal modeller kullanıp kullanmadıklarını araştırmayı amaçlamışlardır. İki denek grubunun denetçilere atfettikleri sorumluluk derecesi, denetçilere karşı açılan davalar olarak tanımlanan yinelenen ölçüm senaryoları vasıtasıyla test edilmiştir. Denetçilerin uyguladığı sıradan prosedürler, denetçilerin geçmişte yargılanma sıklığı ve alışılagelmiş denetim görev tipini içeren üç davranışın etkisi ile ilgili bilgiler katılımcılara yöneltilen her bir senaryoda tanımlanmıştır. Çalışmanın sonucuna göre YMM'ler, tanımlanan hukuki sonuçlarda işletme sahiplerine göre denetçilere daha az sorumluluk atfetmektedir. Yazarlara göre bu sonuç, iki grubun motivasyonel güdülerinin farklı olması nedeniyle şaşırtıcı değilken bilgi süreci farklılıklarının da bu sonucun oluşmasına neden olduğu savunulmaktadır.

Porter (1989) Yeni Zelanda'da yaptığı ampirik çalışmasında bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) unsurlarından olan performans açığını araştırmıştır. Çalışmada bağımsız denetim algı farkının (expectation gap), makullük farkı ve performans farkı olmak üzere iki temel bileşeninin olduğu ileri sürülmektedir. Ayrıca performans farkının da yetersiz standartlar ve yetersiz performans olmak üzere iki bileşenin olduğu iddia edilmektedir. Yazara göre çalışma bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) oluşturan, makullük farkı, yetersiz standartlar ve yetersiz performans unsurlarını oluşturan görevlerin tespit edilmesini sağlamıştır. Aynı zamanda bağımsız denetim algı farkına (expectation gap), bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) unsurlarının ve bağımsız denetçinin görevlerinin ilgili unsurlara katkısının tahmin edilmesine imkân sağlanmıştır. Çalışma, bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) unsurlarından yetersiz performansın yapısı, kompozisyonu ve kapsamına yeni bir bakış açısı getirmiş; daha da önemlisi bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) daraltılması için mantıki ve kapsamlı bir yaklaşım elde etmiştir. (Porter vd., 2012)

Çalışmada (Porter, 1989) katılımcılara bağımsız denetçinin 30 göreviyle ilgili ifadeler yöneltilmiştir. Yazar çalışmadan elde edilen sonuçlara göre: bu görevlerden iki tanesinin bağımsız denetçinin mevcut veya beklenen bir görevi olarak tespit edilmediğini, üç tanesinin bağımsız denetçilerce tatmin edici şekilde gerçekleştirildiğini, yedi tanesinin yetersiz performans farkına, sekiz tanesinin yetersiz standart açığına ve on tanesinin de makullük farkına neden olduğunu iddia etmektedir. Bununla beraber bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) %50'inin yetersiz standartlar, %34'ünün makul olmayan beklentiler ve %16'ının yetersiz performanstan kaynaklandığını ileri sürmektedir. Yazara göre bir kez kamunun beklentileri ile bağımsız denetçinin algıladığı performansı arasında bir fark tespit edildiğinde bu farkın

bağımsız denetçinin hangi görevinden kaynaklandığının ve bu görevin bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) hangi unsurunu temsil ettiğinin bulunması gerekmektedir. Bağımsız denetçinin görevi ile bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) belirli bir unsuru arasındaki bağlantı tespit edildiğinde farkın azaltılması için uygun olan davranışın ne olduğu ortaya çıkacaktır. Bağımsız denetçi bu yaklaşımı uyguladığında, bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) hızla azalacak ve kamuyla bağımsız denetçinin beklentileri birbirine yaklaşacaktır.

1992'de Humphrey yaptığı çalışmada, muhasebecilerin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına veya kanunlara uymaları konusunda bir algı farkı oluşmadığını fakat bağımsız denetçilerin rolleri konusunda önemli algı farkları olduğunu tespit etmiştir. (Salehi, 2011, s. 8384)

Humphrey, Moizer ve Turley (1993) çalışmalarında Britanya'da yaşayan bireylerin bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) tespit etmek amacıyla yaptıkları anket sonuçlarını değerlendirmişlerdir. Çalışma, bağımsız denetçinin rolünün ne olduğunu ve ne olması gerektiğini, bağımsız denetim firmaları için yapılması gereken düzenlemeleri ve getirilmesi gereken yasakları, bir dizi mini olaylarda bağımsız denetçinin alması gereken kararların ne olması gerektiğini içermektedir. Araştırma semantik diferansiyel test dâhil, faktör analizi yöntemiyle bireylerin denetim faaliyetlerinin temel nitelikleri hakkında nasıl bir algıya sahip olduklarına yönelik kanıtlar sunmaktadır. Anket çalışması YMM'ler, firmaların finans müdürleri, yatırım analistleri, bankaların kredi servisi çalışları ile finans gazetecileri ile yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda bağımsız denetim algı farkının (audit expectation gap) özellikle bağımsız denetimin doğası ve bağımsız denetçinin performans algısı hakkında olduğu ileri sürülmüştür. Yazarlara göre, ne bağımsız denetim algı farkının (audit expectation gap) mesleğe karşı negatif önyargılardan kaynaklandığına dair yeterince kanıt vardır ne de finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetim hakkında büyük ölçüde realist olmayan görüşleri vardır.

Humphrey Moizer ve Turley (1993) tarafından yapılan çalışmaya göre anket verileri, 1990'ların başında olduğu gibi bağımsız denetçinin hilelilerin araştırılması, üçüncü kişilere karşı sorumluluğu, bilanço değerlendirme niteliği, bağımsızlığının önemi ve bağımsızlığına karşı süregelen tehditler, bağımsız denetim çalışmasının yürütülme şekli dâhil, bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) kritik bileşenlerini onaylamaktadır. Faaliyet yapılarının faktör analizi sonuçları bağımsızlık ile

ilgili niteliklerin katkısının değerlendirmesinde ve denetimin kalitesi hakkında kanıtlar sunmaktadır.

Porter ise 1993 yılında bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) iki bileşenini tanımlamıştır. Bunlar bağımsız denetim algı farkının unsurları başlığı altında anlatıldığı üzere: "makullük farkı" ve "performans farkı" dır (Jedidi, Richard, 2010, s. 4).

Monroe ve Woodliff (1993) yaptıkları çalışmada öğrencilerin bağımsız denetim raporlarını ve bağımsız denetçilerin sorumluluk ve görevlerini algılamalarında eğitimin etkisini incelemişlerdir. Çalışmalarında bağımsız denetim raporlarıyla iletilen mesajların ölçülmesinde semantik diferansiyel ölçek kullanılmış ve denetim dersini almamış ve almış öğrenciler ile çalışılmıştır. Çalışmanın sonucunda eğitimin bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) azaltılmasında veya ortadan kaldırılmasında etkili olabileceğini ileri sürmüşlerdir.

Monroe ve Woodliff (1994) bir diğer çalışmalarında ise bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) Avustralya'da mevcudiyeti, yapısı ve bağımsız denetim raporunun yazılış biçimindeki değişikliklerin bağımsız denetim algı farkına (expectation gap) etkisini incelemişlerdir. Araştırmalarında anket yöntemiyle bağımsız denetçiler, muhasebeciler, yöneticiler, kreditörler, hissedarlar ve üniversite mezunları ile çalışılmıştır. Bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) daha sofistike olan finansal tablo kullanıcıları arasında daha düşük olduğu görülürken; daha deneyimsiz finansal tablo kullanıcılarında bu farkın daha genişlediği ileri sürülmüştür. Çalışmada bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) genişlediği alanların, bağımsız denetim raporundan ziyade denetimin diğer süreçlerine ilişkin olduğunu iddia etmektedirler. Bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) genişlediği alanlara örnek olarak hilelerin önlenmesi, önemli olmayan hilelerin araştırılması ve şirketle ilgili gelecek beklentileri gösterilmiştir.

Çalışmada (Monroe, Woodliff, 1994) aynı zamanda Avustralya'daki bağımsız denetim raporunun şeklinin değiştirilmeden önceki haliyle ilgili olarak bağımsız denetçilerle çeşitli finansal tablo kullanıcıları arasında bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) olduğu tespit edilmiştir. Yazarlar bağımsız denetim raporunun yazımında yapılan değişikliğin, bağımsız denetimin yapısı ve bağımsız denetçilerin ve denetlenen işletme yönetiminin sorumlulukları ile ilgili kanaatler üzerinde önemli bir etkisinin olduğunu ileri sürmüşlerdir ve yapılan değişikliğin bazı algı farklarını ortadan kaldırırken kanaatlerde bazı yeni farklılıkların ortaya çıktığını iddia etmişlerdir.

Pierce ve Kilcommins (1996) çalışmalarında eğitimin bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) azaltıcı bir etkisi olup olmadığını incelemeyi amaçlamışlarıdır. Çalışmada hazırlanan anket beş farklı öğrenci grubuna hem akademik yılın başında hem de aynı öğrenci gruplarına akademik yılın sonunda uygulanmıştır. Daha önce yapılan tüm çalışmalar bağımsız denetçilerin rollerinin ve görevlerinin yanlış anlaşıldığını gösteren deliller sunmaktadır. Pierce ve Kilcommins yaptıkları çalışmanın sonuçlarının bağımsız denetimle ilgili herhangi bir eğitim gören öğrencilerin bağımsız denetim algı farkında (expectation gap) önemli bir azalmaya neden olduğu; eğitim görmeyenlerde bir değişiklik olmadığını gösterdiğini ileri sürmüşlerdir. Eğitimin, standartların daha iyi anlaşılmasını sağlayarak, bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) unsurlarından olan makullük farkının azaltılmasında veya ortadan kaldırılmasında etkili bir yaklaşım olacağını ileri sürmüşlerdir.

Best, Buckby ve Tan (2001) yaptıkları çalışmada Singapur'da bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) incelemişlerdir. Çalışmada, 1990'ların ortalarında Singapur'daki bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) seviyesini ve yapısını daha önce Singapur ve Avustralya'da yapılmış çalışmalarda elde edilen bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) yapısı ve seviyesiyle mukayese etmeyi amaçlamışlardır. Çalışmanın nihai amacı ise Singapur'daki bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) temel nedeninin hala kullanılan kısa formatlı bağımsız denetim raporu olup olmadığının tespiti ile Avustralya ve Amerika'da halen kullanılmakta olan uzun formattaki bağımsız denetim raporunun bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) azalması üzerinde etkili olup olmadığını tespit etmektir.

Çalışmanın (Best vd. , 2001) sonuçlarına göre bağımsız denetçinin sorumluluklarının niteliği ve düzeyiyle ilgili oldukça geniş bir bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) olduğunu tespit edilmiştir. Bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) özellikle bağımsız denetçinin hata ve hilelere, muhasebe kayıtlarının saklanmasına ve bağımsız denetim prosedürlerinin belirlenmesi konusundaki muhakemesine ilişkin sorumluluklarında daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Bununla beraber bağımsız denetçinin denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığını inceleme sorumluluğu, finansal tabloların dürüst resim ilkesine göre hazırlanma düzeyi, denetçinin finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikaları hakkındaki muvafakati ve finansal tabloların işletmenin performansının izlenilmesinde kullanılabilirliği konularında bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) daha az olduğu tespit edilmiştir.

Çalışma (Best vd. , 2001), Singapur'daki finansal raporlama sürecinin, ülkede mevcut olan bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) nedeniyle büyük ölçüde değer kaybettiğini iddia etmiştir. Aynı zamanda Low'un (1998) kısa formlu bağımsız denetim raporlarının uzun formlu bağımsız denetim raporlarıyla değiştirilmesi gerektiği yönündeki çağrısını ve Schelluch'ın (1996) Avustralya'da uzun formattaki bağımsız denetim raporunun uygulanmasından sonra yaptığı çalışmanın sonuçlarını desteklemektedir.

McEnroe ve Martens (2001) çalışmalarında yatırımcılarla bağımsız denetçiler arasında bir bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) olup olmadığını araştırmayı hedeflemişleridir. Çalışma anket yöntemiyle 1999 yılında 147 yatırımcı ve 117 bağımsız denetçi ile gerçekleştirilmiştir. Çalışmada sunulan ilk iki ifadenin her iki grup tarafından da kuvvetli şekilde desteklendiği ileri sürülmektedir. Bu ifadeler ve yanıtları aşağıda verilmiştir:

Size "genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak dürüst sunumun" anlamına ilişkin üç farklı alternatif sunuluyor. Eğer sizin yorumunuzu yakalayan bir alternatif varsa onu (A, B veya C) yuvarlak içine alınız. Eğer hiçbiri sizi tatmin etmiyorsa lütfen D'yi işaretleyin ve kısaca bu ifadeyi nasıl tanımladığınızı yazınız.

A. "Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak dürüst sunum" ile "Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun sunum" aynı anlamdadır. "Dürüst" tamamen gereksizdir.
B. "Dürüstçe" ifadeye bir şey katmaktadır fakat çok değil. Eğer finansal tablolar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunulmuşsa zaten dürüstçe sunulduğu kabul edilir.
C. "Dürüstçe" ifadeye önemli bir anlam katmaktadır. "Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak dürüst sunum" ile "genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve suç oluşturmayacak şekilde sunum" aynı anlama gelmektedir. Eğer işlemler ve olaylar özüne uygun olarak raporlanmışsa finansal tablolar suç oluşturmayacak şekilde sunulmuştur.
D. Diğer

Ankete katılan bağımsız denetçilerin %59'u; yatırımcıların ise %52'i bu ifadeyi C şıkkını işaretleyerek yanıtlamışlardır. Yazarlar bu sonuca göre, Zeff'in (1993) doğru ve gerçeğe uygun sunum ifadesinin gereksiz olduğu düşüncesinin aksine, katılımcıların

çoğunluğu "doğru ve gerçeğe uygun sunum" ifadesinin GKMİ'ye uygun ve yanıltıcı olmayacak bir şekilde sunum anlamına geldiğine inandığı sonucuna ulaştıklarını ifade etmişlerdir.

Her iki grup içinde de büyük bir çoğunluk olumlu görüş bildiriminin bağımsız denetçinin görüşünü açıklamakta kullandığı diğer herhangi bir özel terminolojiden daha önemli olduğu konusunda hem fikirdirler. Bağımsız denetçilerin %64'ü; yatırımcıların ise %60'ı bu ifadeyi kuvvetli şekilde desteklemişlerdir. Bu iki ifadeye verilen yanıtlarda bağımsız denetçilerle yatırımcılar arasında bir uzlaşma olmasına karşın, diğer ifadelere verilen yanıtlar dolayısıyla taraflar arasında bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) olduğu savunulmaktadır.

Adams ve Evans (2004) çalışmalarında toplumsal raporların güvenilirliğini ele almış; bağımsız denetim raporlarının tamlığı ve güven eksikliğini incelemişlerdir. Çalışma bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) azaltılması amacıyla raporlamanın tamlığı (eksiksizliği) ve güvenilirliği üzerine yoğunlaşmıştır. Çalışmada algı farkı (expectation gap) açığının, hissedarların katılımına gerek duyan, tamlık ve güvenilirlik kapsamında performans verilerinin geçerliliğine aşırı vurgu yapılamasına bağlı olarak arttığı ileri sürülmüştür.

Lin ve Chen (2004) Çin Halk Cumhuriyeti'nde bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) üzerine yaptıkları çalışmada anket yöntemiyle ülkedeki bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) yükselişini ve denetimle ilgili iş dünyası ve denetim ortamındaki sorunları incelemişlerdir. Lin ve Chen, çalışmanın sonuçlarının, bağımsız denetimin rolü ve faydalarının Çinli finansal tablo kullanıcıları ile bağımsız denetçiler tarafından olumlu şekilde karşılandığını ve bağımsız denetimin yaygınlaştırılması yönünde artan bir talebin olduğunu gösterdiğini ileri sürmüşlerdir. Çalışma aynı zamanda Çin Halk Cumhuriyeti'nde bağımsız denetimin amaçları, bağımsız denetçinin hata ve hileleri araştırma yükümlülüğü, bağımsızlığı ve üçüncü kişilere karşı sorumlulukları konusunda bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) varlığına ilişkin kanıtlar sunmaktadır.

Kasım ve Hanafi (2005) Malezya'da üniversite öğrencilerinin bağımsız denetim eğitimlerindeki "bağımsız denetim algı farkını" (expectation gap) en alt düzeye indirebilmek amacıyla bağımsız denetçiler, muhasebeciler ve muhasebe eğitmenleri üzerine bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada muhasebeciler, bağımsız denetçiler ve muhasebe eğitmenlerinden oluşan bağımsız gruplar arasında "bağımsız denetim algı

farkının" (expectation gap) olduğu ortaya çıkarılmıştır ve çalışmanın daha önce Malezya'da yapılan diğer çalışmaları desteklediği sonucuna ulaşmıştır.

Ojo (2006) bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) üzerine bir literatür incelemesi yapmıştır. Çalışmasında bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) çeşitli tanımlarını, bileşenlerini, tarihi geçmişini, bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) azaltılmasındaki rolünü ve bağımsız denetimin sosyal çerçevesini incelemiştir.

Ojo (2006), bağımsız denetimin tanımından dolayı finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçiye atfettikleri sorumluluklar nedeniyle bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) düzeltilemeyeceğini ancak denetimin tanımını oluşturan unsurlar ile bu durumun düzeltilebileceğini iddia etmektedir. Yazara göre aynı bileşenler, bağımsız denetçinin hata ve hilelere ilişkin sorumluluğu için de geçerlidir ve toplumun eğitimi ile finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçilerden beklentilerinin kabul edilebilir bir düzeye düşürülmesi mümkündür çünkü toplumun büyük bir kısmı finansal bilginin nasıl kullanılacağını bilmemektedir. Finansal tablo kullanıcılarının eğitimi, şirketlerin yıllık olağan genel kurul toplantılarında olabileceği gibi eğitim amacıyla yapılacak diğer toplantılarla da gerçekleştirilebilir. Aynı zamanda muhasebe standartlarının daha kesin ve belirsizliğe mahal vermeyen bir yapıda olmaları bağımsız denetçinin sorumluluklarını daha iyi anlamasını sağlayacaktır.

Haniffa ve Hudaib (2007) araştırmalarında Suudi Arabistan'da bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) olup olmadığını ve iş çevresinin, bağımsız denetçinin performansının algılanmasını nasıl etkilediğini incelemişlerdir. Suudi Arabistan'da yasal düzenlemelerde tanımlanan bağımsız denetimin rolü nedeniyle bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) olduğu ve bunun bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) unsurlarından olan yetersiz performanstan kaynaklandığı iddia edilmektedir. Çalışma anket yöntemiyle ve sekiz grup (bağımsız denetçiler, finans müdürleri, kredi müdürleri, yatırım analistleri, hissedarlar, Suudi Arabistan Para Kurumu Çalışanları, Zekât ve Genel Gelir Vergisi Denetim Bürosu çalışanları) ile yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda yetersiz performansın özellikle bazı yasal bildirimlerden kaynaklanan sorumluluklarla ilgili olduğuna dair kanıtlar elde edildiği ileri sürülmüştür. Özelikle işletme yönetiminden açıklamalar elde etme, tarafsız davranabilme, etik standartlara uygun davranma, yeterli açıklamanın yapılması, her türlü kural ve yasal ihlallerin raporlanması ve işletme hesapları hakkında bir görüş sunulması gibi sorumluluklardan kaynaklandığı iddia edilmektedir. Bağımsız denetçiler

ise özellikle denetimin kapsamının sınırlandırılmış olmasını ve İslami kuralların denetim kural ve düzenlemelerini kabul etmemesini bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) sebebi olarak görmektedirler. Finansal tablo kullanıcıları ise, bağımsız denetçinin performansını, beklentilerinden daha düşük görmektedirler. Bağımsız denetçiler tarafından kabul edilen bu algının, kural ve düzenlemelerdeki sürekli değişikliklerden ve destekleyici olmayan işletme yönetimlerinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Bu nedenle yazarlara göre bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) azaltılması için düzenleyici kurumlar yasal düzenlemelerdeki denetimin rolünü yeniden gözden geçirmelidirler. Aynı şekilde bağımsız denetçinin hata ve hilelerin araştırılması ve önlenmesi sorumluluğu konusunda da bir bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) olduğu ileri sürülmüştür.

Chong ve Pflugrath (2008) Avustralya'da yaptıkları çalışmalarında üç farklı formattaki bağımsız denetim raporunun finansal tablo kullanıcılarının ve bağımsız denetçilerin algıları üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Yazarlar çalışmada kullandıkları bağımsız denetim raporu formatlarını, bağımsız denetçilerle finansal tablo kullanıcılarının arasındaki iletişimi geliştirmeyi amaçlayan, Avustralya Standardı AUS702'den türetmişlerdir. Formatlar genişletilmiş denetim raporu, denetim görüşünün en sonda yer aldığı yalın bir dille yazılmış genişletilmiş denetim raporu ve denetim görüşünün en başta yer aldığı yalın bir dille yazılmış genişletilmiş bağımsız denetim raporu biçimlerini kapsamaktadır. Araştırmalarında posta yoluyla finansal tablo kullanıcılarına ve bağımsız denetçilere gönderdikleri anketleri kullanmışlardır. Çalışmalarının sonucunda bağımsız denetim raporunun formatının denetçilerle hissedarlar arasındaki bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) azaltmadığını ileri sürmektedirler. Yazarlar, bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) günümüzle ilgili bir konu olduğunu iddia etmektedirler; denetim raporunun ifade yapısının değiştirilmesinin bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) azaltılmasında, yönetim ve denetçinin sorumluluklarının daha detaylı bir şekilde tanımlanmasının veya daha yalın bir dil kullanılmasının, etkili olmadığını kabul etmektedirler. Yazarlara göre standart düzenleyicilerin, bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) azaltmak için, en son geliştirilen bağımsız denetim raporunu tanıtmaları ve finansal tablo kullanıcılarının eğitilmesi amacıyla gerekli adımları atmaları gerekmektedir.

Lee ve Ali (2008) Malezya'da yaptıkları çalışmalarında bağımsız denetçilerle şirket yöneticileri arasındaki bağımsız denetim bilgi farkının unsurlarından bilgi farkı ve

yetersiz standart açığını incelemişlerdir. Çalışmalarını anket yöntemiyle 47 bağımsız denetçi ve 72 şirket yöneticisi ile gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada öncelikle Malezya mevzuatı ve bağımsız denetim standartlarına göre bağımsız denetçilerin sorumluluklarının ne olduğunu ortaya çıkartmayı amaçlamışlardır. İkinci olarak bağımsız denetçinin yükümlülükleri ile algılanan performansı arasındaki ilişkiyi meydana çıkartmak amaçlanmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre Malezya'da bağımsız denetçilerin kendi yükümlülükleri konusunda bilgi eksikliklerinin olduğu ve şirket yöneticilerinin de bağımsız denetçinin yükümlülükleri konusunda yetersiz bilgiye sahip olmaları nedeniyle denetçilerin performansından tatmin olmadıkları ileri sürülmüştür.

Porter, Ó hÓgartaigh ve Baskerville (2008)[85] çalışmalarında Yeni Zelanda ve Birleşik Krallık'taki bağımsız denetim algı farklarını (expectation gaps) karşılaştırmışlardır. Çalışma anket yöntemiyle gerçekleştirilmiştir ve hazırlanan anket Birleşik Krallık'ta 1555; Yeni Zelanda'da ise 1610 kişiye maille yollanmıştır. Anket denetçilere, denetlenen işletmelere ve finansal veya finansal olmayan denetim yararlanıcılarına gönderilmiştir. Birleşik Krallık'tan %14; Yeni Zelanda'dan ise %29 oranında geri dönüş almışlardır. Çalışma ile iki ülke arasında bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) kapsamı, yapısı ve kompozisyonundaki farkları tespit etmektir. Çalışmada Birleşik Krallık'taki bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) sebeplerinin %4'ünün performans düşüklüğünden; %41'nin yetersiz standartlardan ve %55'inin makul olmayan beklentilerden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Yeni Zelanda'da ise %7'inin performans düşüklüğünden; %43'ünün yetersiz standartlardan ve %50'inin makul olmayan beklentilerden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Çalışma Birleşik Krallık ile Yeni Zelanda'daki bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) bileşenlerindeki bu yakın benzerliğe karşın Yeni Zelanda'da bu farkın Birleşik Krallık'a göre %40 daha fazla olduğu tespit edilmiştir (Porter vd., 2012, s. 101-129).

Porter, Ó hÓgartaigh ve Baskerville (2012)[86] yaptıkları bir diğer çalışmada Yeni Zelanda ve Birleşik Krallık'taki denetim performans beklenti farkındaki değişikleri incelemişlerdir. Çalışmada her iki ülkede de, 1989-1999 yılları arasında, bağımsız denetimin dış çevresinde meydana gelen gelişmelerin, kamunun bağımsız denetçilerden makul olmayan beklentilerinin artışını tetiklendiği ve bu nedenle bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) üç unsurundan biri olan makullük farkının genişlemiş olduğu

[85] Audit Expectation- Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008.
[86] Audit Expectation- Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom Part 2: 1989-2008 and in the United Kingdom 1999-2008.

tespit edilmiştir. Bununla beraber bağımsız denetçilerin izlenmesi sonucunda kamunun bağımsız denetçilerin gelişmiş performansını algılaması sayesinde eksik performans farkının azaldığı tespit edilmiştir. 1999-2008 yılları arasında ise denetimde çevresel gelişmelerde geniş çaptaki tartışmalar ve ilgili sorunlar, denetçilerin performansının daha sıkı izlenmesiyle, denetimdeki makul olmayan beklentilerin ve performans düşüklüğünün daralmasını sağlamıştır. 1999-2008 yılları arasında Yeni Zelanda'da, Birleşik Krallık'taki gelişmelerin olmaması nedeniyle, bu unsurda genişleme olduğu tespit edilmiştir. Bunlara ilaveten çalışmada denetim standartlarında meydana gelen değişiklerin bağımsız denetçilerden beklenen sorumlulukların bağımsız denetçinin gerçek sorumlulukları haline gelmesi eksik standart farkının azalmasıyla sonuçlanmıştır. Anket yöntemiyle gerçekleştirilen çalışmada bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) unsurlarından hangilerinin daraltılabileceği konusuna ışık tutulmuştur.

Saha ve Baruah (2008) kapsamlı bir şekilde hazırlanmış anket verilerine dayanan ampirik bir çalışma yapmışlardır. Hazırladıkları anket sorularını algı seviyelerini tespit etmek amacıyla bağımsız denetçilere, işletmelerin finans müdürlerine, YMM'lere, bankacılara ve finansal konularda bilgili gazetecilere vermişlerdir. Çalışmanın sonucunda Hindistan'da finansal tablo kullanıcıları ile bağımsız denetçiler arasında bağımsız denetimin doğasının ve bağımsız denetçinin performansının değerlendirilmesinde önemli bir algı farkının olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yazarlara göre en önemli ve kayda değer husus mevzuata göre hazırlanan anket sorularına yanıtların belirli meslek gruplarına göre farklılık arz ediyor olmasıdır. Bağımsız denetim algı farkı (expectation gap), farklı meslek gruplarındaki kişilerin denetim mesleğine farklı yönlerden bakarak bağımsız denetçileri sorumlu tutmasından kaynaklanmaktadır. Aynı zamanda yazarlar bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) bağımsız denetimle ilgili tek bir hususdan kaynaklandığı düşüncesinin aksine denetim sürecinin doğası, denetimin fonksiyonu, denetimin sınırları ve bağımsız denetçinin performansı gibi çeşitli nedenlerden kaynaklandığını ileri sürmektedirler. Makaleye göre algı farkı, hemen hemen hiç, bağımsız denetim mesleğine karşı genel kötümser önyargılardan kaynaklanmamaktadır. Ayrıca kamunun veya bağımsız denetim raporu kullanıcılarının tamamen meslekle ilgili irrasyonel beklentileri bulunmamaktadır ancak makul olmayan beklentiler bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) önemli bir unsurudur.

Salehi, Rostami ile (2009) ve daha sonra tek başına (2011) yaptığı çalışmalarda bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) üzerine literatür incelemeleri yapmıştır.

Her iki çalışma da literatürde bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) varlığının güçlü bir şekilde desteklendiği ileri sürülmektedir. Salehi (2011) çalışmasında bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) ve algı farkının (expectation gap) tarihi gelişimini incelenmiş ve denetim ihtiyacının hissedarlar ve yöneticiler arasındaki çıkar çatışmasından ortaya çıktığını ileri sürmüştür. Bu amaçla çalışmada polis teorisi, güvenilirlik teorisi, hak sahibinin moderatörü teorisi, yarı yargısal teori, güven telkini teorisi ve acente teorisi incelenmiştir. Çalışmada bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) kavramının ortaya çıkması 6 farklı nedene dayandırılmıştır (Salehi, 2011):

- Denetimin olasılığa dayanan yapısı, bağımsız denetçi olmayanların bağımsız denetimin fonksiyonu hakkındaki bilgisizliği,
- Bağımsız denetçi olmayanların yanlış anlamaları ve makul olmayan beklentileri,
- Bağımsız denetimin tamamlandığı esnada mevcut olmayan veri ya da bilgilere dayanan bağımsız denetim performansının gelişimi,
- Değişen beklentilere karşılık verilmesinde gecikmeler yaratan denetim sorumluluklarında meydana gelen evrimsel gelişmeler,
- Kurumsal krizlerin sebep olduğu yeni beklentiler ve hesap verme zorunluluğu,
- Mevcut durumu korumak amacıyla denetim mesleğinin, beklentilere ilişkin tartışmaların yönünü ve sonuçlarını kontrol etmeye çalışmasıdır.

Salehi ve Rostami (2009) bağımsız denetçilerin raporlarında denetledikleri işletmeye yatırım yapılıp yapılamayacağı yönünde finansal tablo kullanıcılarına bilgi vermesi gerektiğini iddia etmektedir. Ayrıca bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) azaltılmasının bağımsız denetçinin bizzat kendi sorumluluklarını geliştirmesi, yeni standartlar yapılmasını zorlaması ve çeşitli finansal tablo kullanıcılarının eğitilmesiyle mümkün olacağı sonucuna ulaşmışlardır (Salehi, Rostami, 2009; Salehi, 2011).

Hassink vd. (2009) şirket hilelerine ilişkin tüm dünyada yaşanmış olaylarda bağımsız denetçinin rolüyle ilgili bağımsız denetim algı farkına (expectation gap) ilişkin deneysel bir çalışma yapmışlardır. Çalışmalarını bağımsız denetim algı farkının

(expectation gap) bileşenlerinin (makullük farkı, eksik standartlar ve eksik performans) önemini değerlenmek amacıyla yapmışlardır. Yazarlara göre bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) üç unsurunun ayrımının yapılabilmesi için katılımcıların hileler hakkında belli bir düzeyde uzmanlığa sahip olmaları gerekmektedir. Bu nedenle çalışma Hollandalı işletme yöneticileri, bankacılar ve bağımsız denetçilerle gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın sonucunda bağımsız denetçinin performansı açısından hem mevcut denetim standartlarında hem de yasal sorumluluklarında hile kavramı kapsamında önemli bir bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) olduğu ileri sürülmektedir. Bununla beraber, yazarlara göre, bankacılarla mukayese edildiğinde işletme yöneticileri, bağımsız denetçileri mevcut görevlerindeki performanslarında yetersiz olarak nitelendirmede daha düşük bir eğilime sahiptirler ve bağımsız denetim standartlarında değiştirilmesi gereken daha az husus görmektedirler.

Ştirbu vd. (2009) yaptıkları çalışmada Romanya'da finansal tablo raporları kullanıcılarının hile algılarının kapsamını ve bağımsız denetçilerin hilelerin araştırılması ve ilgili bağımsız denetim prosedürleri hakkındaki sorumluluk algılarını araştırmayı amaçlamışlardır. Çalışma anket yöntemiyle bağımsız denetçiler (73 kişi), borsada işlem gören şirket yöneticileri (116 kişi) ve Romanya'daki büyük bankacılık kurumlarının kredi departmanlarında çalışan bankacılar (14 kişi) ile yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda finansal tablo kullanıcılarının, bağımsız denetçilere, hilelerin araştırılması ve raporlanması konusunda, kanun ve denetim standartlarının gerektirdiğinden daha fazla sorumluluk yüklediği ve bu nedenle bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) var olduğu ileri sürülmektedir. Çalışma aynı zamanda bağımsız denetimin amacı konusunda büyük bir algı farkının olduğunu iddia etmektedir.

Ştirbu vd. (2010) Romanya'da yaptıkları bir diğer çalışmada da finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçilerin sorumluluklarını algılarını ve denetim raporundaki bilgileri anlama biçimlerini incelemişlerdir. Anket yöntemi kullanılarak yapılan çalışmada Romanya'daki finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçinin görevleri konusunda çok yüksek beklentilere sahip oldukları ve Romanya'daki bu bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) makul olmayan beklentilerden kaynaklandığı sonucuna ulaşmışlardır. Yazarlar, finansal tablo kullanıcılarının, bağımsız denetim raporu ile denetlenen işletmenin tüm işlemlerinin doğrulandığını veya finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında tam bir garanti verildiğini düşündüklerini ileri sürmektedirler. Özellikle önemlilik kavramının anlaşılmasında farklılıklar olduğu ve finansal tablo kullanıcılarının önemlilik eşiği hakkında bilgi sahibi

olmalarının karar alma süreçlerinde bağımsız denetim raporlarını daha iyi değerlendirmelerini sağlayacağı düşünülmektedir. Yazarlar, yanlış anlama farkının azaltılması için finansal tablo kullanıcılarının eğitilmesinin ve bağımsız denetimin kapsamının piyasanın ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde genişletilmesinin gerektiğini iddia etmektedirler.

Dennis (2010) çalışmasında, bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) kavramını kavramsal olarak incelemiştir ve denetim algı farkı ile ilgili olan kavramları felsefi bir metotla ele almıştır. Denetim algı farkı (expectation gap) kavramı ile ilgili literatürdeki farklı ifadelerin anlamları incelenmiş; bu konuda yapılacak tartışmalarda bağımsız denetçilerin yaptıklarına inanılan ile yapmaları arzu edilen zorunlu prosedürlerin sahip olması gereken kalitesinin belirlenmesiyle kavramın karakteristik özelliklerinin belirlenebileceğini ileri sürmüştür.

Ebimobowei (2010) verilerin analizinde normatif açıklayıcı bir yaklaşım benimsediği çalışmasında, bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) ile ilgili sorunları ve zorlukları ele almıştır. Bağımsız denetim algı farkının (expectation gap), dünyadaki her toplumda temel bir sorun olduğunu; ortaya çıkmasının belli başlı nedenlerinin denetim amacı ve finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçinin sorumluluklarını algılaması olduğunu ileri sürmektedir. Bununla beraber toplum ile denetçilerin iletişiminin daha iyi bir düzeye çıkarılmasının bu farkın azalmasını sağlayacağını iddia etmektedir.

Jedidi ve Richard (2010) Fransa'da kanuni denetimdeki gelişmelere bağlı olarak bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) incelemişlerdir. Çalışma 1966 ile 2007 yılları arasında uzmanlarla yapılan 9 görüşmeye ve 5 Fransız profesyonel muhasebe dergisinde yayınlanan 162 makalenin analizine dayanarak yapılan derinlemesine bir incelemedir. Çalışmada bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) 1966-2007 yıllarındaki tanımının tarihi gelişimi verilmiş ve böylece bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) büyüdüğü vurgulanmıştır. Çalışmada bağımsız denetim algı farkının (expectation gap), toplumsal olarak oluşturulmuş, kanuni denetçinin reprodüksiyonuna meşruiyet sağlayan bir kavram olduğu savunulmaktadır. Yazarlar, bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) gerçek fonksiyonunun, bağımsız denetim mesleği için piyasaya gerekçe ve bahaneler sağlamak olduğunu ileri sürmektedirler.

Gray, Turner, Coram ve Mock (2011) çalışmalarında, Amerika ve Uluslararası Standart Belirleyicilerin, standart bağımsız denetim raporu hakkında yeni sorular ileri sürdüklerini ve bu raporlara alternatifler aradıklarını söylemektedirler. Keza, yazarlara

göre, devlet kurumları ve profesyonel organizasyonlar da bağımsız denetçi raporu ile ilgili sorular sorumaktadırlar ve tüm bu sorular süregelen bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) nedeniyle ortaya çıkmaktadır. İzah edildiği üzere yazarlar, bağımsız denetim raporuna ilişkin bu algı farkını araştırmak amacıyla bağımsız denetçiler ve finansal tablo kullanıcıları üzerinde hedef grup mülakatı şeklinde bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada finansal tablo kullanıcıları grubu, finansal tabloları hazırlayanlar (15 kişi), bankacılar (9 kişi), finansal analistler (8 kişi) ve profesyonel olmayan yatırımcılardan (7 kişi) oluşmaktadır. Çalışmanın sonuçlarına göre finansal tablo kullanıcıları bağımsız denetime önem vermektedirler ancak bağımsız denetim raporunun tamamını okumamaktadırlar. Çalışmada finansal tablo hazırlayıcılarına, kullanıcılarına ve bağımsız denetçilere göre "bağımsız denetim raporunda iletilmesi gerekenin ne olduğu veya raporun ne düzeyde bir garanti sunması gerektiğinin" yeterince açık olmadığı ifade edilmektedir. Bununla beraber denetlenen işletmelerin hissedarları, bağımsız denetim raporuna ilişkin pek çok öneride bulunmaktadırlar ancak bu önerilerin bağımsız denetçinin risk profilini ve ücretini artıracağını göz ardı etmektedirler. Çalışmanın sonucuna göre bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) hâlâ önemlidir ve hedef grup yaklaşımı bağımsız denetim algı farkına (expectation gap) yeni bir bakış açısı kazandırmaktadır. Çalışmada ileri sürülen kritik bulgulardan bir diğeri de bağımsız denetim raporunda ne tür bilgilerin iletilmesi gerektiği konusunda gruplar arasında bir uzlaşma olmamasıdır.

Adayemi ve KolawoleOlowookere (2011) Nijerya'da bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) araştırmak amacıyla anket yöntemiyle finansal tablo kullanıcıları ve bağımsız denetçilerle çalışma yapmışlardır. Araştırmada bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasında yönetimin finansal tabloları hazırlama sorumluluklarının algılanması, güvenilirliği ve karar almada kullanılabilirliği hakkında bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) olup olmadığı incelenmiştir. Anket yönetimiyle elde edilen veriler Ki-Kare testi ile SPSS programı kullanılarak analiz edilmiştir. Yazarlara göre bağımsız denetim algı farkı (expectation gap), aşırı beklentiler ve yetersiz performansın bir bileşimi olarak ortaya çıkmaktadır; bağımsız denetim mesleğinin değeri ve bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler üzerinde negatif bir etkiye sahiptir. Sonuçların Nijerya'da bağımsız denetçinin hata ve hilelerin araştırılması ve önlemesine ilişkin sorumluluklarında büyük bir algı farkının olduğunu ortaya çıkardığı iddia edilmektedir. Bununla beraber bağımsız denetçinin rolünün ne olduğuna ilişkin genel bir tanım bulunmadığı, finansal skandallar nedeniyle bağımsız

denetçilerin güvenilirliğinin azaldığı, finansal tablo kullanıcılarının denetçinin sorumlulukları konusunda aydınlatılmaları ve denetçilerin kalite kontrol standartlarına uygun hareket etmeleri gerektiği ileri sürülmüştür. Böylece bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) azalacağı söylenmektedir.

Dana (2011) çalışmasında, gelecekteki olası denetçiler, öğrenciler arasında, bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) olup olmadığını araştırmayı hedeflemiştir. Çalışma 2009 yılında bir doktora tez çalışması olarak başlamıştır; 352 öğrenci ile anket yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir ve öğrenciler üç gruba ayrılmıştır. Birinci grupta yer alan öğrenciler lisans seviyesinde bağımsız denetim dersini almış öğrenciler; ikinci grupta yer alan öğrenciler lisans seviyesinde olup henüz bağımsız denetim dersinin sınavlarını tamamlamamış ancak kısa süre sonra tamamlayacak öğrenciler; üçüncü grupta yer alan öğrenciler ise yüksek lisans ve üzeri düzeyde bağımsız denetim dersini almış öğrencilerdir. Yazar çalışmanın sonucunda farklı bilgi seviyesinde bulunan bağımsız denetçiler arasında bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) ortaya çıktığını ileri sürmüştür.

Machado de Almeida (2012) Portekiz'de yaptığı çalışmada bağımsız denetçilerin finansal tablo kullanıcılarının tatminsizliğine neden olan asıl rolünü ve bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) temel nedenini bulmayı amaçlamıştır. Çalışmada yüksek öğretimde görevli muhasebe ve denetim öğretmenlerine, bağımsız denetçi ve finansal tablo kullanıcılarına uygulanan anket çalışması analiz edilmiştir. Çalışmanın sonucunda öncelikle finansal tablo kullanıcıları ile bağımsız denetim konusunda teknik bilgiye sahip kişiler arasında bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) var olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada, bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) temelinde bağımsız denetçilerin hata ve hileleri ve gayrikanunî davranışları tespit etmekteki sorumluluklarının farklı algılanması olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmanın ikinci sonucu ise, finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçilerin icra ettikleri işten tatmin olmama nedenleri bağımsız denetçinin yetersiz performansı ve finansal tablo kullanıcılarının denetim konusunda teknik bilgisinin olamayışıdır. Finansal tablo kullanıcılarının tatminsizliğini en fazla etkileyen faktörün bağımsız denetçilerin yetersiz performansı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kangarlouei vd. (2012) İran'da yaptıkları çalışmada, denetim raporu kullanıcıları ile bağımsız denetçiler arasında bağımsız denetçilerin özelliklerinden kaynaklanan bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) tespit etmek ve azaltılması için çözüm yolları bulmak amacıyla bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim raporu

kullanıcıları üzerine yaptıkları anket verilerini analiz etmişlerdir. Verilerin analizinde Kruskal Wallis, ANOVA ve Tukey post hoc testlerinden faydalanmışlardır.

Çalışmanın (Kangarlouei vd. , 2012) sonucunda bağımsız denetim raporu kullanıcıları ile bağımsız denetçiler arasında, bağımsız denetim raporunu da etkileyen, bağımsız denetçilerin özellikleriyle ilgili bir bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) olduğunu ileri sürmektedir. Çalışmada algı farkının (expectation gap) sebeplerine örnek olarak, finansal tablo kullanıcılarının denetim sorumluluklarının sınırlarının, bağımsız denetçinin şahsından kaynaklanan etik özelliklerinden kaynaklanması nedeniyle, algılayamamaları gösterilmektedir.

Gold, Ulfert ve Pott (2012) yeniden düzenlenen IAS 700 tarafından şart koşulan açıklamaların bağımsız denetim raporundaki algı farkının (expectation gap) azaltmasındaki etkisini test etmek amacıyla Almanya'da bağımsız denetçiler, finansal analistler ve öğrenciler üzerinde web tabanlı bir anket uygulaması gerçekleşmişlerdir.

Çalışmanın (Gold vd. , 2012) sonucunda finansal tablo kullanıcılarının, bağımsız denetçilere, bağımsız denetçilerin kendilerine atfettiğinden çok daha fazla sorumluluk yüklediği ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetçiler ise üzerlerine neredeyse hemen hiç sorumluluk almamaktadırlar. Bununla beraber yazarlar, bağımsız denetçilerle öğrenciler arasında, finansal analistlerle bağımsız denetçiler arasındakinden daha büyük bir bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) beklemelerine karşın, sonuçlar bu gruplar arasındaki bağımsız denetim algı farkları (expectation gaps) arasında önemli bir farklılık olmadığını göstermektedir.

Çalışmada (Gold vd. ,2012), yönetimin sorumlulukları konusunda bağımsız denetçilerle öğrenciler arasında, analistler ile bağımsız denetçiler arasındaki bağımsız denetim algı farkından (expectation gap) daha az bir bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) olduğu ileri sürülmüştür. Bununla beraber her üç grubun da yönetime yüksek bir sorumluluk yüklediği ifade edilmiştir. Finansal tablolara ilişkin sorumluluklar açısından her üç grubun da tarafsız kaldığı gözlenmiştir fakat öğrencilerin sorumluluk algısı analistlere ve bağımsız denetçilere göre biraz daha fazladır. Çalışma, daimi bir bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) olduğunu; bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki bu algı farkının çoğunlukla bağımsız denetçinin sorumlulukları ve yeterlikleri hakkındaki tutarsız beklentilerden kaynaklandığını iddia etmektedir.

Saeidi (2012) İran'da bağımsız denetçinin hileleri önleme ve araştırma konusundaki sorumluluklarında bağımsız denetçiler, finansal yöneticileri ve yatırımcılar

arasında bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) olup olmadığını belirlemek amacıyla bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada kullanılan anket, Hassink ve diğerlerinin. (2009) Hollanda'da yaptıkları çalışmada kullandıkları ankette, İran bağımsız denetim standartları ve bağımsız denetim mesleğine uyarlayabilmek amacıyla, bazı ufak değişikler yapılarak hazırlanmıştır. Ankette katılımcılara toplam 34 ifade yöneltilmiş ve toplam 147 anket toplanmıştır. Çalışmanın sonucunda gruplar arasında bağımsız denetçinin hileleri önleme ve araştırma konusundaki sorumlulukları hakkında bir bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) bulunduğu bununla beraber finansal yöneticilerin görüşlerinin bağımsız denetçilere çok yakın olduğu ileri sürülmüştür.

Mock vd. (2013) Fransa'da yaptıkları çalışmada, özellikle ticari krizler ortaya çıktığında ve tüm dikkatin bağımsız denetçinin rolü üzerinde yoğunlaştığında önem kazanan bağımsız denetim algı farkının (expectation gap), temel olarak iletişim açığı ve bilgi açığı nedeniyle ortaya çıktığını saptamışlar ve bu amaçla iki temel soruya yanıt aramışlardır:

- Finansal tablo kullanıcılarının denetim raporunda bulunmasını istedikleri özellikli bilgiler nelerdir?
- Finansal tablo kullanıcıları, finansal tablolarda yer alan bilgileri nasıl kullanıyorlar; mevcut ve diğer bağımsız denetim bildirimlerini değerlendirirken nasıl reaksiyon gösteriyorlar?

Anket yoluyla gerçekleştirilen çalışmada hissedarların önemli olduğunu düşündükleri denetim raporlarında denetim ve denetlenen işletme hakkında daha fazla bilgi istedikleri ileri sürülmektedir. Finansal tablo kullanıcılarının, denetim raporunda denetlenen işletmeyle alakalı olarak muhasebe politikaları, riskle ilgili bilgiler istedikleri; denetimle alakalı istenen bilgilerin denetimle ilgili kanaatleri, denetçi bağımsızlığını, denetim süreçlerini, önemlilik ve bağımsız denetçinin sağlayacağı güvence düzeyini kapsamasını bekledikleri anlaşılmıştır. Çalışmada, ortalama finansal tablo kullanıcılarının standardize edilmiş bir çıktı olarak gördükleri aktüel bağımsız denetim raporlarının değerlendirilmesiyle ilgilenmedikleri, bu raporları kaliteli bulmadıkları ve sembolik bir değer verdikleri tespit edilmiştir. Ayrıca denetim raporlarının finansal tablo kullanıcıları nezdinde değerinin artması için denetim raporlarında ilave bilgiler sunulması gerektiği iddia edilmektedir.

Kamau (2013) Kenya'da bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) üzerine yaptığı araştırmada, literatürde bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) etkilediğini ileri sürülen bazı faktörlerin Kenya'da etkili olmadığını; bazılarınınsa bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) üzerinde önemli etkiye sahip olduğunu ileri sürmüştür. Anket yöntemiyle yapılan çalışmanın verilerine göre Kenya'da bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) ile bağımsız denetçinin performansı, yetenekleri ve kamunun bilgi düzeyi arasında negatif yüksek bir korelasyon mevcuttur. Bununla beraber bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) ile finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçları arasında pozitif yüksek bir korelasyon mevcuttur. Ayrıca denetimin kapsamı, amacı ve denetçinin bağımsızlığı ile bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) arasında düşük bir korelasyon olduğu tespit edilmiştir.

Agyei, Kusi Aye ve Owusu-Yeboah (2013) çalışmalarında Gana'da bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) olup olmadığı araştırmışlardır. Çalışma, Gana'da faaliyet gösteren 20 bağımsız denetçi ile 20 aracı kurum ile yapılan anket çalışması şeklinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmada kullanılan enstrümanlar, Singapur'da Best, Buckby ve Tan (2001) tarafından yapılan çalışma ile Bogdanoviciute'nin (2011) Litvanya'da yaptığı çalışmadan uyarlanmıştır. Çalışmada, Gana'da bağımsız denetim algı farkının (expectation gap), var olduğu ileri sürülmektedir; özellikle bağımsız denetçinin hileleri önleme ve araştırma sorumluluğu ile denetlenen işletmenin iç kontrolünün güvenilirliğini değerlendirmesine ilişkin sorumluluklarından kaynaklandığı iddia edilmektedir. Araştırmacılar bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) ortadan kaldırılması için bağımsız denetçilerin görev ve sorumluluklarına ilişkin standartların ve yasal düzenlemelerin finansal tablo kullanıcılarının makul beklentilerini tatmin edecek düzeyde yapılması gerektiğini ileri sürmüşlerdir.

Otalor ve Okafor (2013a) Nijerya'da yaptıkları çalışmalarında bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) azaltılmasının, şirketlerin sunduklar finansal bilgilere daha büyük bir kamu güveni sağlayıp sağlamadığını incelemişlerdir. Çalışmalarında kullanılan anket yöntemi olarak kendi kendine uygulama yöntemi tercih edilmiş ve toplam 94 katılımcıyla yapılmıştır. Katılımcılar muhasebe öğrencileri (45 kişi), özel sektörde çalışan muhasebeciler (20 kişi), yatırımcılar (18) ve muhasebe öğretmelerinden (11 kişi) oluşmaktadır. Elde edilen veriler bilgisayarda betimleyici ve istatistiksel analize tabi tutulmuştur. Çalışmanın sonucu, bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) yükseldikçe algı farkının (expectation gap) şirketlerin finansal tablolarının güvenilirliği üzerinde daha olumsuz bir etki yarattığını iddia etmektedir.

Otalor ve Okafor (2013b) aynı yıl aynı verileri kullanarak hazırladıkları bir diğer makalede de bağımsız denetim mesleğinin bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) azaltılmasındaki rolünü incelenmişlerdir. Bu çalışmada kamunun, bağımsız denetçilerin sorumlulukları konusunda bilgili olmadığı; bilgisizliklerinin bağımsız denetçilerden makul olmayan beklentiler içinde olmalarına neden olduğunu ileri sürülmektedir. Sonuç olarak yazarlar, kamunun bağımsız denetçilerin görev ve sorumlulukları konusunda daha fazla eğitilmesi gerektiğini ve standart bağımsız denetim raporunda açıkça denetimin denetlenen işletmenin finansal tabloları için bir kefalet veya garanti vermediği yönünde ifadeye yer verilerek sorumluluk kabul edilmeyeceğinin belirtilmesi gerektiğini savunmaktadırlar. Aynı şekilde denetim raporunda bağımsız denetçinin uygunluk denetimi yapan bir müfettiş olmadığının ve bu nedenle bağımsız denetim raporunun görüş kısmında bağımsız denetçinin finansal tabloların tamlığı konusunda garanti verdiği sonucuna ulaşılmaması gerektiğinin ifade edilmesi gerektiğini ileri sürmektedirler.

Litjens, Buuren ve Vergoosen (2015) çalışmalarında bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) açıklanıp açıklanamayacağını ve bu farkın bankacı ve yöneticilerin karşılanmayan güncel bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasıyla azaltılıp azaltılamayacağını incelemişlerdir. Hollanda'da yaptıkları çalışma, bankacılar (61 kişi), finansal tablo kullanıcıları (118 kişi) ve bağımsız denetçiler (123 kişi) ile yapılan anket verilerine dayanmaktadır. Yazarlara göre bağımsız denetim algı farkının (expectation gap) düşürülmesinde klasik çözümlerin etkili olmamasının iki temel nedeni vardır: birincisi bağımsız denetim algı farkı (expectation gap) sorunu ve önerilen çözümlerin birbirine uygun olmaması; ikincisi ise önerilen çözümlerin özünde gelişme göstermemesidir.

Litjens vd. (2015), bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) klasik bir acente teorisi olarak kabul etmektedirler ve menfaat sahiplerinin kendi değerlerini maksimize etmek için temel stratejilerinde gerilediklerini ileri sürmektedirler. Şöyle ki: bankacıların denetlenen işletme ve denetim süreci hakkında ek bilgi istediğini, yöneticilerin bağımsız denetçilerin istedikleri hassas bilgileri vermekte isteksiz davrandığını ve denetçilerin risklerini minimize etmeye çalıştıklarını iddia etmektedirler. Çalışmanın sonucunda yazarlar, bankacıların denetim raporunun formatında yapılacak değişikliklere büyük değer vermedikleri; buna karşın yönetici ve bağımsız denetçilerin format değişikliğine önem verdikleri ileri sürmektedirler. Aynı zamanda denetlenen işletme ve denetim süreci hakkında ek bilgi ihtiyacının bağımsız

denetim algı farkının (expectation gap) düşürülmesi üzerinde sınırlı bir etkisi olduğu iddia edilmektedir.

Yazarlar sadece bağımsız denetim süreci hakkındaki ek bilginin bankacıların bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) düşürebileceğini yoksa denetim raporundaki format değişikliğinin bankacılar üzerinde bir etkisi olmadığını iddia etmektedirler. Bununla beraber bankacıların bağımsız denetim süreci ve denetlenen işletme hakkında daha fazla bilgi istemelerine karşın bu ihtiyaçlarının karşılanmasının onların bağımsız denetim algı farkını (expectation gap) azaltmadığı iddia edilmektedir.

BÖLÜM VI

TÜRKİYE'DEKİ BAĞIMSIZ DENETÇİLER İLE FİNANSAL TABLO KULLANICILARININ, BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU VE BAĞIMSIZ DENETİM ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

6.1. Giriş

Bağımsız denetimin temel amacı finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara duydukları güven seviyesini yükseltmektir. BDS'lere ve ilgili etik hükümlere uygun olarak gerçekleştirilen denetim süreci sonunda bağımsız denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun şekilde sunulup sunulmadığı; doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadıkları hakkında makul bir güvence verir. Makul güvence seviyesi yüksek bir güvence seviyesidir ancak gerek denetim kısıtları gerekse denetim kanıtlarının kesin olmaktan çok ikna edici olması nedeniyle makul güvence kesin bir güvence seviyesi değildir (BDS 200 prg 4,5).

Her zaman için bağımsız denetçilerin tüm finansal tablo kullanıcılarının beklentilerini tatmin edememe ve bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının arasında bağımsız denetçinin sorumlulukları konusunda bir algı farkı oluşması olasılığı vardır (Kangarlouei vd., 2012, s. 83). Finansal tablo kullanıcıları ile bağımsız denetçiler arasında bağımsız denetçinin sorumluluklarına yönelik algı farkı olup olmadığını tespite yönelik çeşitli ülkelerde yapılan birçok araştırma mevcuttur.[87] Çalışmada Türkiye'de de böyle bir algı farkının olup olmadığını tespit etmek amacıyla öncelikle bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algısı tespit edilmiştir. Sonra Türkiye'deki finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetim algısı araştırılmıştır. Son aşamada da Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetim algıları arasında bir fark olup olmadığı incelenmiştir.

6.2. Araştırmanın Amacı

Çıkar grupları ile bağımsız denetçiler arasında ortaya çıkan bağımsız denetim algı farkının temel sebebi, denetim görevinin doğasından ve bağımsız denetçinin rollerinin ve sorumluluklarının yanlış anlaşılmasından kaynaklanmaktadır. Özellikle de

[87] Bknz Beşinci Bölüm Bağımsız Denetim Algı Farkı Tanımı, Unsurları ve Literatür Taraması

bağımsız denetçinin belirli faaliyetlerindeki performansından ve hileleri araştırma sorumluluğu ile ilgili olduğu görülmektedir (Jedidi, Richard, 2010, s. 4).

Bölüm Beşte sunulan literatür taraması, uluslararası alanda yapılan çalışmaların finansal tablo kullanıcıları ile bağımsız denetçiler arasında bir bağımsız denetim algı farkının bulunduğuna işaret etmektedir. Çalışmanın araştırılması sürecinde, Türkiye'de bağımsız denetçilerle finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçinin sorumluluklarını algılamaları konusunda yeterince çalışmaya rastlanmamıştır.

Çalışmamız genel olarak hukuk fakültelerinde ve İİBF'lerde bağımsız denetçinin sorumlulukları ile ilgili olarak hazırlanan çalışmaların eksikleri göz önünde bulundurularak; bu eksiklikler giderilecek şekilde hazırlanmıştır. Zira hukuk fakültelerinde yapılan çalışmalarda BDS'lerin yeterince irdelenmediği; İİBF'lerde yapılan çalışmalarda da denetçilerin hukuki ve cezai sorumluluklarını göz ardı edildiği görülmüştür. Çalışmada denetime tabi işletmenin bağımsız denetçiye yaptığı denetim teklifiyle başlayan ve bağımsız denetim sözleşmesinin yapılmasıyla devam eden süreçteki sözleşmeden kaynaklanan borçları ve bu borçların gereği gibi yerine getirilmemesi durumunda bağımsız denetçinin ortaya çıkan hukuki ve cezai sorumlulukları bir bütün olarak incelenmiştir.

Çevresel belirleme teorisine göre her ülkenin muhasebe, finansal raporlama ve denetim sistemlerini etkileyen çevresel faktörler farklı olup bu nedenle muhasebe ve finansal raporlama dolayısıyla denetim sürecinde ülkelerarası farklılığın olması muhtemeldir (Çürük, 2001). Çünkü gerek çevresel belirleme teorisi gerekse bu alanda Türkiye'de kapsamlı bir çalışmanın olmaması gerçeğinden hareketle, bu çalışmada cevap aranan temel soru: Türkiye'deki finansal tablo kullanıcıları ile bağımsız denetçiler arasında "bağımsız denetim algı farkı" olup olmadığıdır?

6.3. Araştırmanın Önemi

Yapılan araştırmalar incelendiğinde bağımsız denetim algı farkının daimi olduğu ve tamamen ortadan kaldırılamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu algı farkı, özellikle büyük muhasebe skandallarının ortaya çıktıkları durumlarda, bağımsız denetim mesleği açısından kendini daha belirgin bir şekilde göstermektedir. Bağımsız denetçiler, doğrudan skandalların sorumlusu olarak veya gerekli tedbirleri almadıkları için sorumlu olarak gösterilmektedirler. Dolayısıyla mesleğe duyulan güven azalmaktadır. Oysa bağımsız denetim mesleğinin yapısal olarak pek çok kısıdı bulunmaktadır. Bu kısıtların

ve bağımsız denetçinin sorumluluklarının finansal tablo kullanıcıları tarafından bilinmesi mesleğin güvenilirliği ve istikbali açısından önem taşımaktadır.

Tarihsel gelişimi M.Ö. 3000 yıllarına kadar giden bağımsız denetim mesleğinin 19.yy. sonlarından itibaren sanayileşen ve gelişen ülkelerde kurumsallaşmaya başladığı görülmektedir. Türkiye'de ise 20. yy. sonlarından itibaren önem verilmeye ve kurumsallaşmaya başlayan bağımsız denetim (Bezirci, Karasioğlu, 2011, s. 571-592) henüz tüm şirketlerde uygulanmamaktadır. TTK'nın değiştirilmesiyle beraber tüm şirketleri kapsaması amaçlanan bağımsız denetim mesleğinin sorumluluklarının anlaşılması, bağımsız denetimin Türkiye'deki gelişimi ve güvenilirliği açısından önem ihtiva etmektedir.

6.4. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmada bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasında bir algı farkı olup olmadığını tespit etmek amaçlanmıştır. Bu amaçla, İMKB'de kayıtlı şirketlerin yönetim kurulu üyeleri, genel müdürleri, muhasebe ve finansman müdürleri ile bağımsız denetçilerden, SPK tarafından bağımsız denetim yapma yetkisine sahip, sorumlu ortak baş denetçiler, sorumlu denetçiler, kıdemli denetçiler, denetçiler ve denetçi yardımcıları ile görüşülmüştür.

6.5. Araştırmanın Metodolojisi

Literatür taraması ve mevzuatın incelenmesinden sonra ankette kullanılacak yargılar hazırlanmış ve anketör firma vasıtasıyla uygulanmıştır. Yapılan görüşmeler telefonla gerçekleştirilmiş ve tüm görüşmeler kayıt altına alınmıştır.

6.5.1. Anket Sorularının Geliştirilmesi

Ankette kullanılacak yargıların hazırlanabilmesi için öncelikle TTK ile 200, 210, 220, 230, 240, 250, 260 ve 700 No'lu BDS'ler incelenmiş ve toplam 51 soru hazırlanmıştır. Yargılar yapılan inceleme ile 27'ye indirilmiştir[88]. Hazırlanan soruların pilot uygulamasından sonra çalışmanın ana kütlesi belirlenmiş ve toplam 153 katılımcıya uygulanmıştır.

[88]Bknz. EK 2.

6.5.2. Araştırma Soruları

Çalışmada kullanılan yargılar ve bu yargıların bağımsız denetçinin hangi alanlardaki sorumluluklarına ilişkin olduğu aşağıda gösterilmiştir:

Bağımsız Denetçinin Genel Sorumlulukları
1.Bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporu finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında kesin bilgi sağlar.
2.Bağımsız denetim, mesleğin gereklerine uygun olarak, denetlenen işletmenin risklerini de kapsayacak şekilde gerçekleştirilmelidir.
3.Bağımsız denetim, yıllık faaliyet raporunun tutarlı olup olmadığını kapsar.
4.Bağımsız denetim, yıllık faaliyet raporunun gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar.
5.Faaliyet raporunun güvenilirliği bağımsız denetçiye ait bir sorumluluktur.
6.Bağımsız denetim, yıllık finansal tabloların tutarlı olup olmadığını kapsar.
7.Bağımsız denetim, yıllık finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar.
8.Finansal tabloların güvenilirliği bağımsız denetçiye ait bir sorumluluktur.
9.Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinden sorumludur.
10. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunda ayrı bir paragrafla denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmelidir.
11.Bağımsız denetçi görüşü, işletmenin gelecekteki ekonomik başarısı hakkında güvence sağlar.
12.Bağımsız denetçi görüşü, işletme yönetiminin etkinliği hakkında güvence sağlar.
13.Bağımsız denetçi görüşü, işletme yönetiminin verimliliği hakkında güvence sağlar.
14.Finansal tabloların denetlenmiş olması üst yönetimin sorumluluklarını ortadan kaldırır.
15.Bağımsız denetçinin, denetlenen işletmenin finansal tablolarında raporlanan tutarların ve açıklamaların, kanun ve sözleşmelere aykırılığını engelleme sorumluluğu vardır.
Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumlulukları
16.Hata ve hilelerin araştırılmasından işletme yönetimi sorumludur.
17.Hata ve hilelerin araştırılmasından bağımsız denetçi sorumludur.
18.Hata ve hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.

19.Hata ve hilelerin önlenmesinden bağımsız denetçi sorumludur.

20.Bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin her türlü maddi zafiyetinden sorumludur.

21.Bağımsız denetçi hilelerin ortaya çıkarılması için ek prosedürler uygulamalıdır.

22.Bağımsız denetçi iç kontrol departmanının hile denetimini değerlendirmelidir.

Bağımsız Denetçinin Raporlama Sorumlulukları

23.Bağımsız denetçi önemli olmayan hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmelidir.

24.Bağımsız denetçi önemli hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmelidir.

25.Bağımsız denetçi bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkan önemli olmayan hataların denetim komitesine bildirilmesinden sorumludur.

26.Bağımsız denetçi denetim sürecinde ortaya çıkan önemli hataların denetim komitesine bildirilmesinden sorumludur.

27.Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunun dışında ayrı bir rapor düzenleyerek denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden sorumludur.

6.5.3. Araştırmada Kullanılan Ölçek

Çalışmada beşli likert ölçeği kullanılmıştır. Anket verileri toplanırken katılımcılara kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, ne katılıyorum ne katılmıyorum, katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum ifadeleri birden beşe kadar ağırlıklandırılarak sunulmuştur.

Beşli likert ölçeğinin tercih edilmesinin sebebi üçlü likert ölçeğine göre daha hassas bir değerlendirme yapılabilmesidir.

6.6. Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örneklem Büyüklüğü

Çalışmanın ana kütlesini İMKB'ye kayıtlı bulunan ve bağımsız denetime tabi 565 şirket ve bunlara hizmet veren 91 bağımsız denetim kuruluşunda görev alan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Bu veriler çalışmanın yapıldığı esnada KAP'ın web sitesinden elde edilmiştir (https://www.kap.gov.tr/).

Anket verilerinin yöneltildiği gruplar, finansal tablo kullanıcıları ve bağımsız denetçiler olarak ikiye ayrılmışlardır. Finansal tablo kullanıcıları grubunda yer alan kişiler İMKB'ye kayıtlı şirketlerde çalışan yönetim kurulu üyeleri, genel müdürler, muhasebe müdürleri ve finansman müdürlerinden oluşmaktadır. Rastgele örneklem

yöntemiyle seçilen örneklerden toplam 153[89] katılımcı anketimize yanıt vermiştir. Araştırma 28 Şubat 2015 ile 16 Nisan 2015 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Katılımcıların 78'i finansal tablo kullanıcıları grubundan; 75'i ise bağımsız denetçi grubundandır.

6.7. Araştırma Problemi

Ana teması bağımsız denetim algı farkını tespit etmek olan bu çalışmada, araştırıma problemi olarak belirlenen ve cevabı aranan temel araştırma sorusu:

Finansal tablo kullanıcıları (işletme yöneticileri) ile bağımsız denetçiler arasında bağımsız denetçinin sorumlulukları konusunda bağımsız denetim algı farkı var mıdır?

Yukarıda belirtilen ana soruyla muvazi, araştırma örneklemindeki yapıyla bağlı olarak geliştirilen ve cevabı aranan diğer sorular ise aşağıda yer almaktadır.

Araştırma Problemi 1: Bağımsız denetçiler grubunda yer alan katılımcılar arasında cinsiyetlerine bağlı olarak bağımsız denetçinin sorumlulukları konusunda anlamlı bağımsız denetim algı farkı var mıdır?

Araştırma Problemi 2: Bağımsız denetçiler grubunda yer alan katılımcılar arasında yaşlarına bağlı olarak bağımsız denetçinin sorumlulukları konusunda anlamlı bağımsız denetim algı farkı var mıdır?

Araştırma Problemi 3: Bağımsız denetçiler grubunda yer alan katılımcılar arasında eğitim durumlarına bağlı olarak bağımsız denetçinin sorumlulukları konusunda anlamlı bağımsız denetim algı farkı var mıdır?

Araştırma Problemi 4: Bağımsız denetçiler grubunda yer alan katılımcılar arasında mesleki unvanlarına bağlı olarak bağımsız denetçinin sorumlulukları konusunda anlamlı bağımsız denetim algı farkı var mıdır?

Araştırma Problemi 5: Bağımsız denetçiler grubunda yer alan katılımcılar arasında mesleki deneyim sürelerine bağlı olarak bağımsız denetçinin sorumlulukları konusunda anlamlı bağımsız denetim algı farkı var mıdır?

Araştırma Problemi 6: Finansal tablo kullanıcıları grubunda yer alan katılımcılar arasında cinsiyetlerine bağlı olarak bağımsız denetçinin sorumlulukları konusunda anlamlı bağımsız denetim algı farkı var mıdır?

[89]Guadagnoli ve Velicer (1988) pek çok çalışmayı gözden geçirmişler ve örneklem büyüklüğünün 50 (Barret&Kline, 1981) ile 400 (Aleamoni, 1976) arasında olması yönünde önerilerde bulunmuşlardır (Jason W. Osborne, Anna B. Costello; 2004; Electronic Journal).

Araştırma Problemi 7: Finansal tablo kullanıcıları grubunda yer alan katılımcılar arasında yaşlarına bağlı olarak bağımsız denetçinin sorumlulukları konusunda anlamlı bağımsız denetim algı farkı var mıdır?

Araştırma Problemi 8: Finansal tablo kullanıcıları grubunda yer alan katılımcılar arasında eğitim durumlarına bağlı olarak bağımsız denetçinin sorumlulukları konusunda anlamlı bağımsız denetim algı farkı var mıdır?

Araştırma Problemi 9: Finansal tablo kullanıcıları grubunda yer alan katılımcılar arasında mesleki unvanlarına bağlı olarak bağımsız denetçinin sorumlulukları konusunda anlamlı bağımsız denetim algı farkı var mıdır?

Araştırma Problemi 10: Finansal tablo kullanıcıları grubunda yer alan katılımcılar arasında mesleki deneyim sürelerine bağlı olarak bağımsız denetçinin sorumlulukları konusunda anlamlı bağımsız denetim algı farkı var mıdır?

6.8. Araştırma Hipotezleri

Çalışmanın amacı göz önünde bulundurularak her iki grubun kendi içlerinde ve birbirleriyle mukayese edilebilmeleri amacıyla aşağıda bulunan hipotezler geliştirilmiştir:

H_0 =Finansal tablo kullanıcıları ile bağımsız denetçiler arasında, bağımsız denetçilerin sorumluluklarını algılamalarında anlamlı bir farklılık yoktur.

$H_{0.1}$ =Bağımsız denetçilerin arasında, bağımsız denetim sorumluluklarını algılamalarında cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık yoktur.

$H_{0.2}$ =Bağımsız denetçilerin arasında, bağımsız denetim sorumluluklarını algılamalarında yaşlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

$H_{0.3}$ =Bağımsız denetçilerin arasında, bağımsız denetim sorumluluklarını algılamalarında eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

$H_{0.4}$ =Bağımsız denetçilerin arasında, bağımsız denetim sorumluluklarını algılamalarında mesleki unvanlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

$H_{0.5}$ =Bağımsız denetçilerin arasında, bağımsız denetim sorumluluklarını algılamalarında mesleki deneyim sürelerine göre anlamlı bir farklılık yoktur.

$H_{0.6}$=Finansal tablo kullanıcılarının arasında, bağımsız denetçilerin sorumluluklarını algılamalarında cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık yoktur.

$H_{0.7}$=Finansal tablo kullanıcılarının arasında, bağımsız denetçilerin sorumluluklarını algılamalarında yaşlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

$H_{0.8}$=Finansal tablo kullanıcılarının arasında, bağımsız denetçilerin sorumluluklarını algılamalarında eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

$H_{0.9}$=Finansal tablo kullanıcılarının arasında, bağımsız denetçilerin sorumluluklarını algılamalarında mesleki unvanlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

$H_{0.10}$=Finansal tablo kullanıcılarının arasında, bağımsız denetçilerin sorumluluklarını algılamalarında mesleki deneyim sürelerine göre anlamlı bir farklılık yoktur.

6.9. Araştırma Ölçeğinin Güvenilirliği

Uygulanacak testlere karar verebilmek amacıyla öncelikle ölçeğin güvenilirliği test edilmiştir. [90] Finansal tablo kullanıcıları grubunun güvenilirlik ölçeği 0,873; bağımsız denetçi grubunun güvenilirlik ölçeği 0,860 ve her iki gurubun beraber güvenilirlik ölçeği 0,866'dır. Ölçeğin güvenilirliğinin yüksek olduğuna işaret etmektedir.

Tablo1.

Araştırmada İncelenen Grupların Güvenilirlik Ölçekleri

Güvenilirlik Ölçekleri	Cronbach Alfa Sayısı	Standardize edilmiş Öğelere Dayanan Cronbach Alfa	Öğe Sayısı
Finansal Tablo Kullanıcıları	,873	,880	27
Bağımsız Denetçi	,860	,850	27
FTK– Bağımsız Denetçi	,866	,866	27

6.10. Araştırma Verilerinin İncelenmesi

Araştırma verilerinin incelenmesinde uygulanacak testlere karar verilebilmesi için verilere normal dağılım ve homojenlik testleri yapılmıştır (Ural, Kılıç, 2011, s. 83).

6.10.1. Normal Dağılım Testi

Araştırma verilerinin değerlendirilmesine hangi testlerin uygulanacağına karar verilebilmesi amacıyla öncelikle finansal tablo kullanıcıları, bağımsız denetçi gruplarına ve finansal tablo kullanıcıları-bağımsız denetçi ortak grubuna normal dağılım testi

[90]Bu çalışmada ölçek güvenirliğini tespit etmek için "Cronbach Alfa" değeri hesaplanmış ve Tablo 1'de sunulmuştur.

Fleis (1981) Cronbach Alfa sayısına bağlı olarak ölçeğin güvenirliğinin 0,00≤Cronbach Alfa<0,40 ölçek güvenilir değil; 0,40≤cronbach alfa<0,60 düşük güvenilirlik; 0,60≤cronbach alfa<0,80 oldukça güvenilir; 0,80≤cronbah alfa<1,00 yüksek güvenilirlik olarak kabul etmektedir (Bowling, Ebrahim; 2005; s. 397).

yapılmıştır. Test sonuçları her üç grubun da verilerinin normal dağılıma uymadığını göstermektedir.

Yapılan normal dağılım testi, p değerlerini gösteren Tablo 2'den de anlaşılacağı üzere, her üç grup için de $p<0,05$ olduğu görülmüş ve normal dağılıma uymadığı tespit edilmiştir (Bknz Tablo 2;Ural, Kılıç, 2011, s. 293).

Tablo 2.
Normal Dağılım Testi P Değerleri Tablosu

Sorular:	FTK Asymp. Sig. (p değeri)	Bağımsız denetçiler Asymp. Sig. (p değeri)	FTK- Bağımsız Denetçi Asymp. Sig. (p değeri)
1.Soru	0	0	0
2.Soru	0	0	0
3.Soru	0	0	0
4.Soru	0	0	0
5.Soru	0,003	0,008	0
6. Soru	0	0	0
7.Soru	0	0	0
8.Soru	0,005	0	0
9.Soru	0	0	0
10.Soru	0	0,001	0
11.Soru	0,001	0,024	0
12.Soru	0,001	0,003	0
13.Soru	0,001	0,020	0
14.Soru	0	0	0
15.Soru	0,001	0,009	0
16.Soru	0	0	0
17.Soru	0,001	0,003	0
18.Soru	0	0	0
19.Soru	0,016	0,013	0
20.Soru	0,001	0	0
21.Soru	0	0	0
22.Soru	0	0	0
23.Soru	0,001	0,001	0
24.Soru	0	0	0
25.Soru	0	0,002	0
26.Soru	0	0	0
27.Soru	0,005	0	0

6.10.2. Varyansların Homojenliği Testi

6.10.2.1. Bağımsız Denetçilere Uygulanan Varyansların Homojenliği Testi

Bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine dayanan varyansların homojenliği testleri sonuçlarına göre 6, 7, 9, 18 ve 26 nolu sorularda p <0,05 bu nedenle bu soruların normal dağılıma uymadığı görülmektedir. Kalan sorular ise normal dağılıma uymaktadır (Bknz Tablo 3).

Bağımsız denetçilerin yaşlarına dayanan homojenlik testi sonuçlarına göre 2, 3, 6, 7, 18, 24 ve 26 nolu sorularda p<0,05 olması nedeniyle varyansların homojen olmadığı görülmektedir (Bknz Tablo 3).

Bağımsız denetçilerin eğitim durumuna dayanan homojenlik testi sonuçlarına göre 2, 3, 20 ve 24 nolu sorularda p<0,05 olduğu görülür ve varyansların homojen olmadığı kabul edilir (Bknz Tablo 3).

Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına dayanan homojenlik testi sonuçlarına göre 2, 6, 8, 14, 18, 22 ve 24 nolu sorularda p<0,05; bu nedenle varyanslar homojen değildir (Bknz Tablo 3).

Bağımsız denetçilerin meslekteki deneyim sürelerine dayanan homojenlik testi sonuçlarına göre 2, 5, 6, 16, 18, 24 ve 26 nolu sorular için p<0,05; bu sebeple varyansların homojen olmadığı kabul edilir (Bknz Tablo 3).

Anket sonucunda elde verilere güvenilirlik, normal dağılım ve homojenlik testleri uygulanmıştır. Verilerin normal dağılıma uymadığı ve homojen olmadığı tespit edilmiştir bu sebeple verilere nonparametrik testlerin uygulanmasına karar verilmiştir.

6.10.2.2. Finansal Tablo Kullanıcılarına Uygulanan Varyansların Homojenliği Testi

Finansal tablo kullanıcılarına (FTK) uygulanan varyansların homojenliği testi sonuçları Tablo 4'te verilmiştir.

Finansal tablo kullanıcılarının cinsiyetlerine dayalı olarak uygulanan homojenlik testi sonuçlarına göre 6, 14 ve 18 nolu sorularda p<0,05 olması nedeniyle varyansların homojen olmadığı görülmektedir (Bknz Tablo 4).

Finansal tablo kullanıcılarının yaşlarına dayanan homojenlik testi sonuçlarına göre 4, 5 ve 22 nolu sorularda p<0,05 olması nedeniyle varyansların homojen olmadığı görülmektedir (Bknz Tablo 4).

Tablo 3.

Bağımsız Denetçilere Uygulanan Varyansların Homojenliği Testlerinin P Değerleri

Sorular:	Bağımsız Denetçi Cinsiyet Asymp. Sig. (p değeri)	Bağımsız Denetçi Yaş Asymp. Sig. (p değeri)	Bağımsız Denetçi Eğitim Asymp. Sig. (p değeri)	Bağımsız Denetçi Unvan Asymp. Sig. (p değeri)	Bağımsız Denetçi Deneyim Asymp. Sig. (p değeri)
1.Soru	,496	,580	,302	,439	,713
2.Soru	,316	,002	,016	,009	,000
3.Soru	,817	,029	,017	,328	,411
4.Soru	,342	,448	,099	,079	,814
5.Soru	,312	,254	,234	,356	,023
6. Soru	,000	,001	,471	,001	,011
7.Soru	,008	,001	,340	,243	,282
8.Soru	,132	,584	,688	,047	,186
9.Soru	,001	,082	,456	,147	,481
10.Soru	,261	,363	,921	,131	,393
11.Soru	,069	,866	,460	,904	,622
12.Soru	,293	,350	,785	,068	,536
13.Soru	,083	,989	,983	,517	,801
14.Soru	,275	,446	,995	,000	,667
15.Soru	,970	,814	,313	,886	,811
16.Soru	,346	,207	,635	,252	,006
17.Soru	,159	,703	,094	,863	,326
18.Soru	,007	,003	,416	,000	,013
19.Soru	,112	,828	,765	,818	,694
20.Soru	,830	,302	,048	,568	,571
21.Soru	,388	,358	,173	,334	,139
22.Soru	,279	,806	,811	,029	,995
23.Soru	,282	,079	,223	,051	,363
24.Soru	,149	,021	,043	,026	,022
25.Soru	,560	,389	,722	,351	,758
26.Soru	,018	,049	,096	,071	,043
27.Soru	,252	,467	,829	,331	,273

Tablo 4.

Finansal Tablo Kullanıcılarına Uygulanan Varyansların Homojenliği Testlerinin P Değerleri

Sorular:	FTK Cinsiyet Asymp. Sig. (p değeri)	FTK Yaş Asymp. Sig. (p değeri)	FTK Eğitim Asymp. Sig. (p değeri)	FTK Unvan Asymp. Sig. (p değeri)	FTK Deneyim Asymp. Sig. (p değeri)
1.Soru	,254	,748	,805	,666	,566
2.Soru	,254	,249	,064	,257	,955
3.Soru	,692	,435	,046	,274	,148
4.Soru	,343	,002	,021	,052	,515
5.Soru	,653	,001	,553	,026	,034
6. Soru	,029	,114	,139	,593	,281
7.Soru	,974	,601	,153	,509	,286
8.Soru	,621	,695	,018	,058	,520
9.Soru	,829	,985	,985	,048	,228
10.Soru	,865	,222	,646	,544	,986
11.Soru	,372	,760	,060	,017	,179
12.Soru	,599	,193	,008	,026	,572
13.Soru	,705	,459	,001	,311	,373
14.Soru	,032	,108	,071	,406	,224
15.Soru	,360	,134	,274	,278	,846
16.Soru	,480	,181	,069	,024	,993
17.Soru	,175	,541	,123	,202	,387
18.Soru	,017	,405	,097	,008	,781
19.Soru	,692	,199	,020	,205	,583
20.Soru	,680	,189	,527	,200	,711
21.Soru	,900	,192	,029	,258	,198
22.Soru	,246	,018	,258	,062	,868
23.Soru	,874	,436	,025	,518	,044
24.Soru	,083	,254	,039	,069	,250
25.Soru	,382	,838	,059	,478	,110
26.Soru	,070	,314	,105	,606	,042
27.Soru	,815	,590	,161	,646	,619

Finansal tablo kullanıcılarının eğitim durumuna dayanan homojenlik testi sonuçlarına göre 3, 4, 8, 12, 13, 19, 21, 23 ve 24 nolu sorularda $p<0,05$ olduğu görülür. $p<0,05$ olması durumunda varyansların homojen olmadığı kabul edilir (Bknz Tablo 4).

Finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre yapılan homojenlik testi sonuçlarına göre 5, 9, 11, 12, 16 ve 18 nolu sorularda $p<0,05$ olduğu görülür; bu nedenle varyanslar mesleki unvana göre homojen değildir (Bknz Tablo 4).

Finansal tablo kullanıcılarının meslekteki deneyim sürelerine dayanan homojenlik testi sonuçlarına göre 5, 23 ve 26 nolu sorular için $p<0,05$ olduğu görülür; bu sebeple varyansların homojen olmadığı kabul edilir (Bknz Tablo 4).

Anket sonucunda elde verilere güvenilirlik, normal dağılım ve homojenlik testleri uygulanmıştır. Verilerin normal dağılıma uymadığı ve homojen olmadığı tespit edilmiştir. Bu sebeple verilerin parametrik test için uygun olmadığına ve nonparametrik testlerin uygulanmasına karar verilmiştir.

6.10.2.3. Bağımsız Denetçiler ile Finansal Tablo Kullanıcılarına Uygulanan Varyansların Homojenliği Testi

Bağımsız denetçilerle finansal tablo kullanıcılarının verilerinin tamamına uygulanan varyansların homojenliği testi sonuçlarına göre 1, 16, 24, 25 nolu sorular için $p<0,05$; bu sebeple varyansların homojen olmadığı kabul edilir (Bknz Ek 1,Tablo 23).

6.11. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Çalışmamızda araştırma bulguları aşağıdaki üç temel başlık altında incelenecektir:

- Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algısı,
- Finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetim algısı,
- Bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetim algısı arasındaki farklılıklar.

Bağımsız denetçilerin sorumluluğunu tespit etmeye yönelik hazırlanan ankette yer alan toplam 27 yargı, bağımsız denetçinin sorumlulukları ile ilgili üç temel bölümden oluşmaktadır:

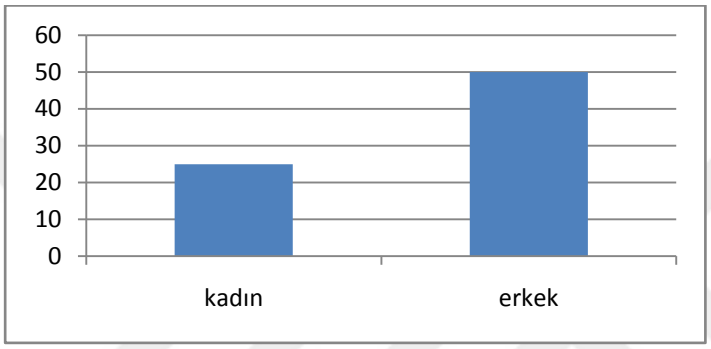
- Bağımsız denetçinin genel sorumlulukları
- Bağımsız denetçinin hata ve hilelere ilişkin sorumlulukları
- Bağımsız denetçinin raporlamaya ilişkin sorumlulukları

Bu nedenle araştırma bulguları yukarıda belirtilen her bir bölümde bağımsız denetçinin genel sorumlulukları, hata ve hileye ilişki sorumlulukları ile raporlamaya ilişkin sorumlulukları alt başlıkları altında incelenmiştir.

6.11.1. Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Algısı

Bu araştırmada uygulanan ankette yer alan bağımsız denetçilerin sorumlulukları ile ilgili 27 yargıya bağımsız denetçilerin verdikleri yanıtlar bir bütün olarak EK-1'de sunulmuştur.

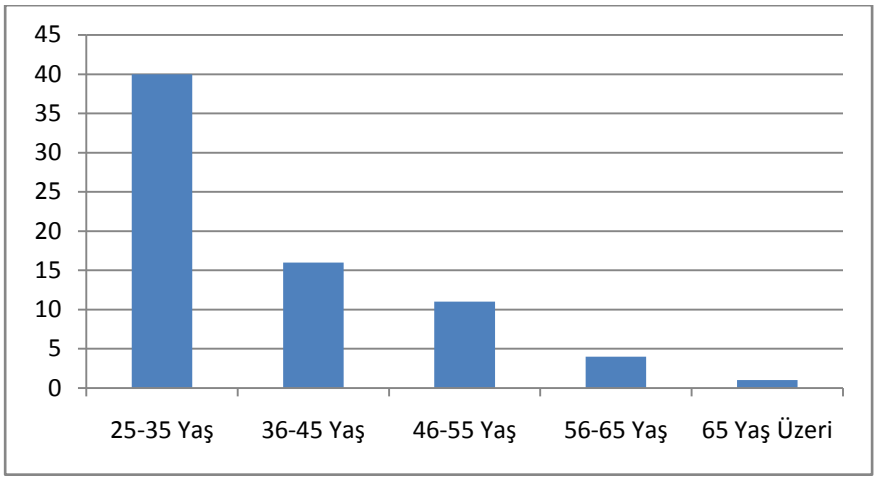
Bu çalışma da toplam 75 bağımsız denetçi anketi cevaplamıştır. Anketi cevaplayan 75 bağımsız denetçinin demografik özellikleri (cinsiyet, yaş, eğitim, mesleki unvanları ve mesleki tecrübe durumları) aşağıda verilen Şekil 1, 2, 3, 4 ve 5'te sunulmuştur.



Şekil 1. Bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre dağılımları

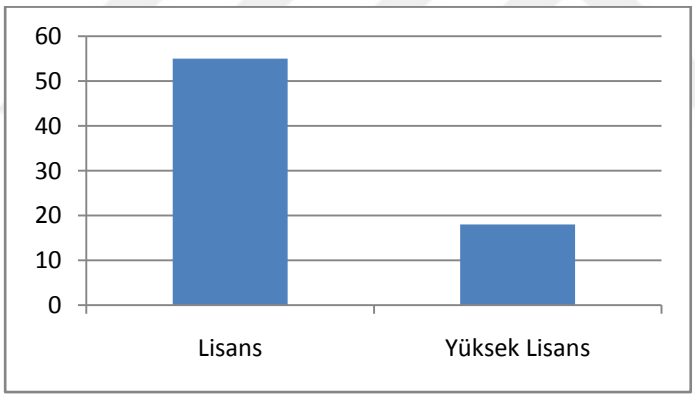
Anketi yanıtlayan 75 bağımsız denetçinin 25'i kadın, 50'i ise erkektir. Örneklem rastgele yapıldığından, bu dağılım fiilen denetim hizmetini yürüten denetim firmalarında çalışan denetçilerin çoğunluğunun erkek olduğunu göstermektedir (Şekil 1).

Ankete katılan 75 bağımsız denetçiden 40'ı 25-35 yaş aralığında; 16'ı 36-45 yaş aralığında; 11'i 46-45 yaş aralığında; dördü 56-65 yaş aralığındadır ve sadece biri ise 65 yaş üzerindedir. 25-35 yaş aralığı bağımsız denetim mesleği mensupları için genç olarak kabul edilecek olursa, anketi cevaplayanların önemli bir çoğunluğunun bu yaş aralığında olduğu görülmektedir (Şekil 2).



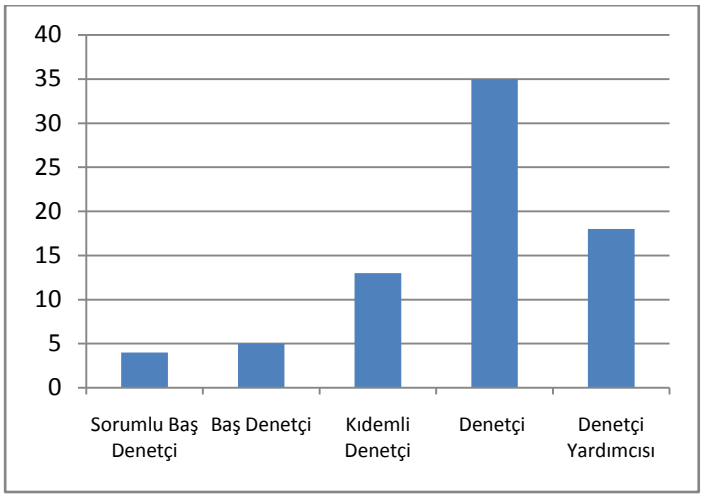
Şekil 2. Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre dağılımları

75 bağımsız denetçinin, 73'ü eğitim durumuna ilişkin bilgi vermişlerdir. Verilere göre bağımsız denetçilerin 55'i lisans; 18'i yüksek lisans mezunu olduğunu bildirmiştir. Sonuçlara göre verileri yanıtlayan bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğu lisans mezunudur. Söz konusuz veriler Şekil 3'te sunulmuştur (Şekil 3).



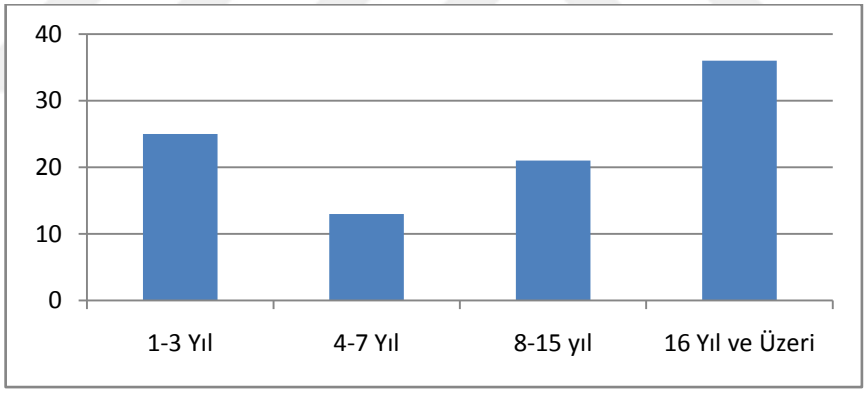
Şekil 3. Bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre dağılımları

Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre dağılımları, Şekil 4'te sunulmuştur. Anket sonuçlarından elde edilen verilere göre anketi yanıtlayan bağımsız denetçilerin dördü sorumlu baş denetçi; beşi baş denetçi; 13'ü kıdemli denetçi; 35'i denetçi ve 18'i denetçi yardımcısıdır. Verilere göre anketi yanıtlayan en büyük grubun 35 kişi ile denetçilerden oluştuğu görülmektedir. (Şekil 4)



Şekil 4. Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre dağılımları

Bağımsız denetçilerin deneyim sürelerine göre dağılımları incelendiğinde 1-3 yıl arası deneyime sahip olan 25; 4-7 yıl arası deneyime sahip olan 13; 8-15 yıl arası deneyime sahip olan 21 ve 16 yıl ve üzeri deneyime sahip olan 36 bağımsız denetçi bulunduğu görülmektedir. Söz konusu veriler Şekil 5'te verilmiştir.



Şekil 5. Bağımsız denetçilerin mesleki deneyim sürelerine göre dağılımları

Çalışma verilerinin analizinde Mann Whitney U Testi ve Kruskal Wallis H Testi kullanılmıştır.

Mann-Whitney U testi, Henry B.Mann ve D.R.Whitney tarafından 1947'de T testinin nonparametrik alternatifi olarak geliştirilmiştir. T testinde iki grubun ortalamaları karşılaştırılırken bu testte grupların medyanları karşılaştırılır (Black, 2010, s. 678; Kalaycı, 2010 s. 99).

Kruskal-Wallis H Testi birbirinden bağımsız iki veya daha fazla grubun bir bağımlı değişkene ait ölçümlerini karşılaştırarak iki dağılım arasında anlamlı bir fark

olup olmadığını anlamak için kullanılır (Ural, Kılıç, 2011, s. 273). Bu test tek yönlü varyans analizi (One-way ANOVA) testinin nonparametrik alternatifidir. Testte değerler sıralı hale getirilir ve her grup için sıralı ortalamalar karşılaştırılır (Kalaycı, 2010,s. 106).

Bu uygulamada kullanılan yargıların, ilk 15 tanesi bağımsız denetçilerin genel sorumluluklarına; sonraki yedi tanesi hata ve hilelerin tespitine ve son beş tanesi de bağımsız denetçinin raporlamaya ilişkin sorumlulukları ile ilgili olup, her grubun yargılara verdikleri cevaplar aşağıda analiz edilmiştir.

6.11.1.1. Bağımsız Denetçinin Genel Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin genel sorumlulukları ile ilgili 15 yargıya ankete katılan denetçilerin verdiği cevaplar (ortalaması) Tablo 5'te sunulmuştur.

Bağımsız denetçilerin genel sorumluluğunu belirlemeye yönelik "Bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporu finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında kesin bilgi sağlar" şeklinde oluşturulan ilk yargıya beşli likert ölçeğinde toplam 75 bağımsız denetçinin verdikleri yanıtların ortalamasının 4,15 olduğu görülmektedir (Bknz. Tablo 5). Bu sonuç bağımsız denetçilerin, denetim raporunun finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında kesin bilgi sağladığı görüşünü oldukça güçlü şekilde desteklediklerini göstermektedir.

Bu yargıya verilen cevaplar, anketi cevaplayan denetçilerin cinsiyete göre dağılımları dikkate alınarak analiz edildiğinde, kadınların yargıya katılma düzeyinin (kadınların verdikleri cevapların ortalaması 4,44) erkeklerin katılma düzeyinden kısmen daha yüksek (erkeklerin verdikleri cevapların ortalaması 4,00) olduğu görülmektedir (Ek.1, Tablo 16) ve fakat Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

Aynı yargıya verilen cevaplar, denetçilerin yaş gruplarına göre verdikleri cevapların ortalamalarına (25-35 yaş aralığı 4,25; 36-45 yaş aralığı 3,94; 46-55 yaş aralığı 4,18; 56-65 yaş aralığı 4; 65 yaş üzeri 4) dayalı olarak incelendiğinde en yüksek ortalamanın 56-65 yaş aralığındaki denetçilere; en düşük ortalamanın da 36-45 yaş aralığındaki denetçilere ait olduğu görülmektedir. İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 4,22; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,94'tür.

Tablo 5.

Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetçinin Genel Sorumluluklarına İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalamalar(Ort.)

Bağımsız Denetçinin Genel Sorumluluklarına İlişkin İfadeler	**Ort.**
1.Bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporu finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında kesin bilgi sağlar.	4,15
2.Bağımsız denetim, mesleğin gereklerine uygun olarak, denetlenen işletmenin risklerini de kapsayacak şekilde gerçekleştirilmelidir.	4,64
3.Bağımsız denetim, yıllık faaliyet raporunun tutarlı olup olmadığını kapsar.	4,41
4.Bağımsız denetim, yıllık faaliyet raporunun gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar.	4,20
5.Faaliyet raporunun güvenilirliği bağımsız denetçiye ait bir sorumluluktur.	3,16
6.Bağımsız denetim, yıllık finansal tabloların tutarlı olup olmadığını kapsar.	4,57
7.Bağımsız denetim, yıllık finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar.	4,52
8.Finansal tabloların güvenilirliği bağımsız denetçiye ait bir sorumluluktur.	3,48
9.Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinden sorumludur.	2,64
10. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunda ayrı bir paragrafla denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmelidir.	3,69
11.Bağımsız denetçi görüşü, işletmenin gelecekteki ekonomik başarısı hakkında güvence sağlar.	3,48
12.Bağımsız denetçi görüşü, işletme yönetiminin etkinliği hakkında güvence sağlar.	3,51
13.Bağımsız denetçi görüşü, işletme yönetiminin verimliliği hakkında güvence sağlar.	3,35
14.Finansal tabloların denetlenmiş olması üst yönetimin sorumluluklarını ortadan kaldırır.	1,92
15.Bağımsız denetçinin, denetlenen işletmenin finansal tablolarında raporlanan tutarların ve açıklamaların, kanun ve sözleşmelere aykırılığını engelleme sorumluluğu vardır.	3,21

Aynı ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin yanıtlarının ortalaması 3,50; baş denetçilerin 4; kıdemli denetçilerin 4,42; denetçilerin 3,97 ve denetçi yardımcılarının 4,5'tir. Bağımsız denetçilerin bu ifadeye verdikleri yanıtlar mesleki deneyim süreleri dikkate alınarak incelenecek olursa: 1-3 yıl arası deneyime sahip denetçilerin yanıtlarının ortalamasının 4,28; 4-7 yıl arası deneyime sahip denetçilerin yanıtlarının ortalamasının 3,92; 8-15 yıl arası deneyime sahip denetçilerin yanıtlarının ortalamasının 4,33 ve 16 yıl ve üstü deneyime sahip olanların yanıtlarının ortalamasının ise 3,88 olduğu görülmektedir (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan, mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$,$H_{0.3}$, $H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

İkinci sırada katılımcılara "Bağımsız denetim, mesleğin gereklerine uygun olarak, denetlenen işletmenin risklerini de kapsayacak şekilde gerçekleştirilmelidir" ifadesi yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 4,64'tür (Bknz Tablo 5). Bu veri bağımsız denetçilerin ifadede yer alan sorumluluğu güçlü bir şekilde desteklediklerini sonucuna ulaştırmaktadır.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre verdikleri ortalamalar incelendiğinde (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,76; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 4,58) kadınların yanıtlarının ortalamasının daha yüksek olduğu görülmektedir (Ek 1,Tablo 16) ve Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.1}$ 0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmektedir.

İkinci sırada yer alan ifadeye bağımsız denetçilerin yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 25-35 yaş aralığı 4,82; 36-45 yaş aralığı 4,50; 46-45 yaş aralığı 4,27; 56-65 yaş aralığı 5,00 ve 65 yaş üzeri için 5,00'dır. Lisans mezunu bağımsız denetçilerin ikinci ifadeye verdikleri yanıtlarının ortalaması 4,58; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,83'tür. Bağımsız denetçilerin ikinci ifadeye verdiklerin yanıtların mesleki unvanlarına göre ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 5,00; baş denetçilerin 4,40; kıdemli denetçilerin 4,75; denetçilerin 4,52; denetçi yardımcılarının yanıtlarını ortalamaları 4,83'tür. İkinci ifade açısından bağımsız denetçilerin mesleki deneyim süreleri dikkate alınarak verdikleri yanıtların ortalamaları

ise şöyledir: 1-3 yıl arası deneyim için 4,84; 4-7 yıl arası deneyim için 4,54; 8-15 yıl arası deneyim için 4,76 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 4,25'tir (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan, mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$,$H_{0.3}$, $H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

Üçüncü sırada "Bağımsız denetim, yıllık faaliyet raporunun tutarlı olup olmadığını kapsar" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. İfadeye yanıt veren bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 4,41'dir. (Bknz Tablo 5) Bu sonuca göre bağımsız denetçilerin kuvvetli bir şekilde ifadeyi destekledikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerden kadınların yanıtlarının ortalaması 4,40; erkeklerin yanıtlarının ortalaması ise 4,42'dir (Ek 1, Tablo 16). Cinsiyete göre dağılımda erkeklerin ortalaması kadınlara nazaran yüksek de olsa Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

Üçüncü sırada yer alan ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaşlarının dağılımına göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 25-35 yaş aralığı 4,55; 36-45 yaş aralığı 4,44; 46-45 yaş aralığı 4,09; 56-65 yaş aralığı 4,25 ve 65 yaş üzeri için 5,00'dır. Bu yargıyı yanıtlayan lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamasının (4,33) yüksek lisans mezunlarının ortalamasından (3,67) daha yüksek olduğu görülmüştür. Aynı ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdiklerin yanıtların ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçiler 4,25; baş denetçilerin 4,20; kıdemli denetçilerin 4,58; denetçilerin 4,42; denetçi yardımcılarının 4,61'dir. Bağımsız denetçilerin mesleki deneyim süreleri dikkate alınarak verdikleri yanıtların ortalamaları ise şöyledir: 1-3 yıl arası deneyim için 4,44; 4-7 yıl arası deneyim için 4,54; 8-15 yıl arası deneyim için 4,43 ve 16 yıl ve üstü deneyime sahip olanların yanıtlarının ortalaması 4,25'tir. (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22) Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan, mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$,$H_{0.3}$, $H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

Dördüncü sırada "Bağımsız denetim, yıllık faaliyet raporunun gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar" ifadesi yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin ifadeye verdikleri yanıtların ortalaması 4,20'dir (Bknz Tablo 5). 4,20'lik ortalama, bağımsız denetçilerin, bağımsız denetimin, kendilerine "yıllık faaliyet raporunun gerçeği yansıtma sorumluluğu" yüklediği görüşünü kuvvetli olarak desteklediklerini göstermektedir.

Cinsiyetlerine göre bağımsız denetçilerin (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,56; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 4,02) yanıtları incelendiğinde, dördüncü ifadeyi kadınların daha kuvvetle destekledikleri görülür (Ek 1, Tablo 16). Mann-Whitney U testi sonuçları da kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.1}$ 0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

Yukarıdaki ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaşlarının dağılımına göre cevaplarının ortalamaları şöyledir: 25-35 yaş aralığı 4,35; 36-45 yaş aralığı 3,94; 46-45 yaş aralığı 4,18; 56-65 yaş aralığı 4,25; 65 yaş üzeri 4,00'dır. İfadeyi yanıtlayan lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamasının (4,15) yüksek lisans mezunlarının ortalamasından (4,56) daha düşük olduğu görülmektedir. Dördüncü ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdiklerin yanıtların ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 3,00; baş denetçilerin 4,20; kıdemli denetçilerin 3,92; denetçilerin 4,29; denetçi yardımcılarının 4,56'dır. Aynı ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki deneyim sürelerine göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 1-3 yıl arası için 4,40; 4-7 yıl arası için 4,38; 8-15 yıl arası için 4,19 ve 16 yıl üstü için bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamasının 3,75'tir (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan, mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$,$H_{0.3}$, $H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

Beşinci sırada ise "Faaliyet raporunun güvenilirliği bağımsız denetçiye ait bir sorumluluktur" ifadesi yöneltilmiştir. İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 3,16'dır (Bknz Tablo 5). Dolayısıyla bağımsız denetçilerin ifadeyi desteklemediği sonucuna ulaşılmaktadır.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerden (kadınların yanıtlarının ortalaması 3,52; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 2,98) erkeklerin kadınlara nazaran daha düşük bir ortalamaya sahip olduğu görülür (Ek 1, Tablo 16) ve fakat Mann-Whitney U testi

sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

Beşinci sırada yer alan ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaşlarına göre dağılımı incelendiğinde: 25-35 yaş aralığı için 3,18; 36-45 yaş aralığı için 3,06; 46-55 yaş aralığı için 3,00; 56-65 yaş aralığı için 3,50 ve 65 yaş üzeri için 5,00 ortalamaya sahip oldukları görülür. Aynı ifade için bağımsız denetçilerin eğitim durumuna göre yanıtlarının dağılımı incelendiğinde lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamasının 3,36; yüksek lisans mezunlarının ortalamasının ise 2,72 olduğu görülür. Beşinci sıradaki ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdiklerin yanıtların ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 4,00; baş denetçilerin 3,80; kıdemli denetçilerin 2,50; denetçilerin 2,97; denetçi yardımcılarının 3,67'dir. Aynı ifade için 1-3 yıl arası mesleki deneyime sahip bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamasının 3,36; 4-7 yıl arası deneyime sahip bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamasının 2,77; 8-15 yıl arası deneyime sahip bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamasının 3,05 ve 16 yıl ve üstü deneyime sahip olanların yanıtlarının ortalaması 3,31'dir (Ek.1, Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan, mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$,$H_{0.3}$, $H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

Altıncı sırada "Bağımsız denetim, yıllık finansal tabloların tutarlı olup olmadığını kapsar" ifadesi yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin cevaplarının ortalaması 4,57'dir. (Bknz Tablo 5) Bağımsız denetçilerin ifadeyi kuvvetle destekledikleri gözlemlenmektedir.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerden (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,84; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 4,43) kadınların yanıtlarının ortalamasının erkeklerinkinden daha yüksek olduğu gözlemlenmektedir (Ek 1, Tablo 16) ve Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmiştir.

Altıncı sırada yer alan ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaşlarına göre dağılımları ele alındığında 25-35 yaş aralığının 4,70; 36-45 yaş aralığının 4,31; 46-45 yaş aralığının 4,73; 56-65 yaş aralığının 4,33 ve 65 yaş üzerinin ortalamasının 5,00

olduğu görülmektedir. İfadeyi yanıtlayan lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 4,56; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,61'dir. Aynı ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdiklerin yanıtların ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 3,00; baş denetçilerin 4,40; kıdemli denetçilerin 4,83; denetçilerin 4,61; denetçi yardımcılarının 4,61'dir. Bu hususta bağımsız denetçilerin mesleki deneyimlerine göre verdikleri yanıtların ortalamaları ise şöyledir: 1-3 yıl arası deneyim için 4,72; 4-7 yıl arası deneyim için 4,46; 8-15 yıl arası deneyim için 4,67; 16 yıl ve üstü deneyim için 4,27'dir (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan, mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$,$H_{0.3}$, $H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

Yedinci sırada katılımcılara "Bağımsız denetim, yıllık finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar" ifadesi yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 4,52'dir (Bknz Tablo 5). Bu sonuç bağımsız denetçilerin, bu ifadede kendilerine yöneltilen sorumluluğu güçlü bir şekilde desteklediklerini göstermektedir.

İfadeyi yanıtlayan kadınların yanıtlarının ortalaması 4,76; erkeklerin yanıtlarının ortalaması ise 4,40'tır ve Mann-Whitney U testi sonuçlarına göre kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14, 16) olup, bu yargı için $H_{0.1}$0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

Yedinci sırada yer alan ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 25-35 yaş aralığı 4,64; 36-45 yaş aralığı 4,19; 46-55 yaş aralığı 4,64; 56-65 yaş aralığı 4,33 ve 65 yaş üzeri 4,00'dır. Yedinci ifadeyi yanıtlayan lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 4,50; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,61'dir. Aynı ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdiklerin yanıtların ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 4,00; baş denetçilerin 4,00; kıdemli denetçilerin 4,73; denetçilerin 4,58; denetçi yardımcılarının yanıtlarının ortalaması 4,61'dir. Bağımsız denetçilerin yedinci ifadeye mesleki deneyim sürelerine göre verdikleri yanıtların ortalaması şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 4,68; 4-7 yıl arası deneyim için 4,50; 8-15 yıl arası deneyim için 4,52 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 4,27'dir (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen

cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan, mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$,$H_{0.3}$, $H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

Sekizinci sırada ise "Finansal tabloların güvenilirliği bağımsız denetçiye ait bir sorumluluktur" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 3,48'dir (Bknz Tablo 5). Söz konusu ifadeyi bağımsız denetçilerin desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan (kadınların yanıtlarının ortalaması 3,68; erkeklerin 3,38) kadın bağımsız denetçilerin ortalamasının erkeklere nazaran daha yüksek olduğu gözlemlense de, Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermektedir (Bknz. Ek.1, Tablo 14, 16) ve bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

Lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamasının (3,75) yüksek lisans mezunlarının ortalamasından (2,89) daha yüksek olduğu görülmektedir ve Kruskal Wallis H testi sonuçları, eğitim durumlarına göre bağımsız denetçi gruplarının cevapları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14, 20) olup, bu yargı için $H_{0.3}$0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaşlarının dağılımına göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 25-35 yaş aralığı 3,30; 36-45 yaş aralığı 3,69; 46-45 yaş aralığı 4,27; 56-65 yaş aralığı 2,75 ve 65 yaş üzeri için 5,00'dır. İfadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdiklerin yanıtların dağılımları ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 3,75; baş denetçilerin 4,40; kıdemli denetçilerin 3,33; denetçilerin 3,13; denetçi yardımcılarının 3,72'dir. Aynı ifadeyi bağımsız denetçilerin mesleki deneyim sürelerine göre dağılımları incelendiğinde yanıtlarının ortalamalarının 1-3 yıl arası deneyim için 3,52; 4-7 yıl arası deneyim için 2,62; 8-15 yıl arası deneyim için 3,52; 16 yıl ve üzeri deneyim için 4,06 olduğu görülür (Ek.1Tablo 18, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, mesleki unvan, mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

Dokuzuncu sırada katılımcılara "Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinden sorumludur" ifadesi yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 2,64'tür (Bknz Tablo 5). Bağımsız denetçilerin bu ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan kadın bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 3,12; erkeklerin yanıtlarının ortalaması ise 2,40'tır. Bununla beraber Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,16) olup, bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

Bağımsız denetçilerin yaşlarının dağılımına göre yanıtlarının ortalamaları incelendiğinde 25-35 yaş aralığı 2,90; 36-45 yaş aralığı 2,38; 46-45 yaş aralığı 2,64; 56-65 yaş aralığı 1,50 ve 65 yaş üzeri için 2,00 olduğu görülmektedir. Dokuzuncu ifade için lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 2,67; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 2,56'dır. Aynı konuda bağımsız denetçilerin deneyim sürelerine göre yanıtlarının dağılımları incelendiğinde 1-3 yıl arası deneyim için 2,80; 4-7 yıl arası deneyim için 2,31; 8-15 yıl arası deneyim için 2,67; 16 yıl ve üstü deneyim için 2,62 olduğu görülmektedir (Ek.1Tablo 18, 20, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$,$H_{0.3}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

Dokuzuncu ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdiklerin yanıtların ortalamaları şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 1,25; baş denetçilerin 3,80; kıdemli denetçilerin 2,25; denetçilerin 2,35; denetçi yardımcılarının 3,22'dir. Kruskal Wallis H testi sonuçları, mesleki unvanlarına göre bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,21) olup, bu yargı için $H_{0.4}$ 0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

Onuncu sırada "Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunda ayrı bir paragrafla denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmelidir" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin cevaplarının ortalamaları 3,69'dur (Bknz Tablo 5). Bağımsız denetçilerin söz konusu ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre dağılımları incelendiğinde (kadınların yanıtlarının ortalaması 3,56; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 3,76) erkeklerin ortalamasının kadınlara nispetle daha yüksek olduğu görülür. Ancak, Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14, 16) olup, bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

Bağımsız denetçilerin yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları incelendiğinde 25-35 yaş aralığı için 3,48; 36-45 yaş aralığı için 3,88; 46-55 yaş aralığı için 4,09; 56-65 yaş aralığı için 4,00 ve 65 yaş üzeri için 5,00 olduğu görülür. Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarının dağılımlarına göre onuncu ifadeye verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 3,00; baş denetçilerin 4,40; kıdemli denetçilerin 3,42; denetçilerin 3,48; denetçi yardımcılarının 3,78'dir. Aynı ifade için mesleki deneyimlerine göre bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamaları ise şöyledir: 1-3 yıl arası için 3,48; 4-7 yıl arası için 3,23; 8-15 yıl arası için 4,00; 16 yıl ve üstü için 4,00'dır (Ek.1Tablo 18, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$,$H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

Onuncu ifadeyi yanıtlayan lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamasının (3,91) yüksek lisans mezunlarının ortalamasından (3,17) daha yüksek olduğu görülür ve Kruskal Wallis H testi sonuçları, eğitim durumlarına göre bağımsız denetçi gruplarının cevapları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,20) olup, bu yargı için $H_{0.3}$0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

11. sırada katılımcılara "Bağımsız denetçi görüşü, işletmenin gelecekteki ekonomik başarısı hakkında güvence sağlar" ifadesi yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 3,48'dir (Bknz Tablo 5). Bağımsız denetçilerin bu görüşü desteklemedikleri görülür.

Cinsiyete göre dağılıma bakıldığında kadın bağımsız denetçilerin ortalamasının (3,75) erkeklere (3,35) nispetle daha yüksek olduğu görülür; fakat Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05

önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,16) olup, bu yargı için $H_{0.1}$reddedilmemiştir.

11. ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları: 25-35 yaş aralığı 3,54; 36-45 yaş aralığı 3,19; 46-45 yaş aralığı 3,64; 56-65 yaş aralığı 4,33 ve 65 yaş üzeri için 4,00'dır. Aynı ifadeyi yanıtlayan lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamasının (3,43) yüksek lisans mezunlarının ortalamasından (3,67) daha düşük olduğu gözlemlenmektedir. Yine aynı ifade için bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre yanıtlarının ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 2,67; baş denetçilerin 3,40; kıdemli denetçilerin 3,42; denetçilerin 3,32; denetçi yardımcılarının 3,88'dir. 11. ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin mesleki deneyim sürelerine dayalı olarak yanıtlarının dağlımı, 1-3 yıl arası için 3,88; 4-7 yıl arası için 3,00; 8-15 yıl arası için 3,57; 16 yıl ve üstü deneyim için 3,13'tür (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$, $H_{0.3}$,$H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

12. sırada "Bağımsız denetçi görüşü, işletme yönetiminin etkinliği hakkında güvence sağlar" ifadesi bulunmaktadır. Bağımsız denetçilerin cevaplarının ortalaması 3,51'dir (Bknz Tablo 5). Bağımsız denetçilerin 12. ifadeyi desteklemedikleri tespit edilir.

İfadeyi yanıtlayan kadın bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 3,56; erkeklerin yanıtlarının ortalaması ise 3,48'dir. Ancak, Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14, 16) olup, bu yargı için $H_{0.1}$reddedilmemiştir.

12. ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaşlarının dağılımına göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 25-35 yaş aralığı 3,52; 36-45 yaş aralığı 3,25; 46-45 yaş aralığı 3,36; 56-65 yaş aralığı 4,50; 65 yaş üzeri 5,00'dır. Aynı ifade için lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 3,44; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,83'tür. 12. sıradaki ifadeye bağımsız denetçilerinin mesleki unvanlarına göre yanıtlarının dağılımı incelendiğinde sorumlu baş denetçilerin 3,50; baş denetçilerin 3,40; kıdemli denetçilerin 3,25; denetçilerin 3,26 ve denetçi yardımcılarının 4,06 olduğu görülmektedir. Bağımsız denetçilerin mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının

dağılımlı ise şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim 3,72; 4-7 yıl arası deneyim 3,31; 8-15 yıl arası deneyim 3,57; 16 yıl ve üstü deneyim için 3,25'tir (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$, $H_{0.3}$,$H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

13. sırada ise "Bağımsız denetçi görüşü, işletme yönetiminin verimliliği hakkında güvence sağlar" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 3,35'tir (Bknz Tablo 5). Bağımsız denetçilerin 13. sırada yer alan ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerden (kadınların ortalaması 3,36; erkeklerin ortalaması 3,34) kadınların ve erkeklerin birbirine çok yakın ortalamalara sahip oldukları ve ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir. Mann-Whitney U testi sonuçları da kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14, 16) olup, bu yargı için $H_{0.1}$reddedilmemiştir.

13. ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaşlarının dağılımına göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 25-35 yaş aralığı 3,42; 36-45 yaş aralığı 3,19; 46-45 yaş aralığı 3,18; 56-65 yaş aralığı 4,00 ve 65 yaş üzeri için 4,00'dır. 13. ifadeye lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 3,27; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,72'dir. Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre yanıtlarının ortalamalarının dağılımları ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 2,75; baş denetçilerin 3,20; kıdemli denetçilerin 3,17; denetçilerin 3,19; denetçi yardımcılarının 3,83'tür. Mesleki deneyim sürelerine göre bağımsız denetçilerin yanıtlarının dağılımları incelendiğinde 1-3 yıl arası 3,72; 4-7 yıl arası 3,00; 8-15 yıl arası 3,38; 16 yıl ve üstü deneyim için 3,00 olduğu görülmektedir (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$, $H_{0.3}$, $H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

14. sırada "Finansal tabloların denetlenmiş olması üst yönetimin sorumluluklarını ortadan kaldırır" ifadesine yanıt aranmıştır. Bağımsız denetçilerin

cevap ortalaması 1,92'dir (Bknz Tablo 5). Bağımsız denetçilerin 14. sıradaki ifadeyi desteklemedikleri görülür.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerden (kadınların yanıtlarının ortalaması 2,00; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 1,88) kadınların erkeklere göre daha yüksek bir ortalamaya sahip oldukları görülür. Ancak, Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,16) olup, bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

14. ifadeye bağımsız denetçilerin yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 25-35 yaş aralığı 2,05; 36-45 yaş aralığı 1,69; 46-45 yaş aralığı 2,00; 56-65 yaş aralığı 1,50 ve 65 yaş üzeri 2,00'dır. Lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 1,91; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 2,06'dır. Aynı konuda mesleki deneyim sürelerine göre bağımsız denetçilerin ortalamaları: 1-3 yıl arası için 2,16; 4-7 yıl arası için 1,77; 8-15 yıl arası için 1,81 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 1,81'dir (Ek.1Tablo 18, 20, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$, $H_{0.3}$,$H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

Yukarıdaki ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre (sorumlu baş denetçilerin 1,25; baş denetçilerin 2,40; kıdemli denetçilerin 1,67; denetçilerin 1,61; denetçi yardımcılarının 2,72) verdiklerin yanıtların ortalamaları incelendiğinde Kruskal Wallis H testi sonuçları, mesleki unvanlarına göre bağımsız denetçi gruplarının cevapları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14, 21) olup, bu yargı için $H_{0.4}$0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

15. sırada "Bağımsız denetçinin, denetlenen işletmenin finansal tablolarında raporlanan tutarların ve açıklamaların, kanun ve sözleşmelere aykırılığını engelleme sorumluluğu vardır" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin cevaplarının ortalaması 3,21'dir (Bknz Tablo 5). Bağımsız denetçilerin ifadeyi desteklemedikleri görülür.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerden (kadınların yanıtlarının ortalaması 3,45; erkeklerin 3,10) kadınların ortalamasının erkeklerden daha yüksek olduğu görülür ve fakat Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri

cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14, 16) olup, bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

15. ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerden (25-35 yaş aralığı 3,14; 36-45 yaş aralığı 3,38, 46-45 yaş aralığı 3,36; 56-65 yaş aralığı 3,00; 65 yaş ve üzeri 5,00) 65 yaş ve üzeri grubun ifadeyi desteklediği diğer grupların desteklemediği görülür. Lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 3,30; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,06'dır. Aynı ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre (sorumlu baş denetçilerin 2,25; baş denetçilerin 3,20; kıdemli denetçilerin 2,83; denetçilerin 3,40; denetçi yardımcılarının 3,62) verdikleri yanıtlar incelendiğinde hiçbir grubun bu ifadeyi desteklemediği görülür. Mesleki deneyim sürelerine göre bağımsız denetçilerin aynı konudaki ortalamaları: 1-3 yıl arası için 3,30; 4-7 yıl arası için 2,75; 8-15 yıl arası için 3,48 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 3,06'dır (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$, $H_{0.3}$,$H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

6.11.1.2. Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin hata ve hileler hakkındaki sorumlulukları ile ilgili yedi yargıya ankete katılan denetçilerin verdiği cevapların ortalaması Tablo 6'da sunulmuştur.

16. sırada "Hata ve hilelerin araştırılmasından işletme yönetimi sorumludur" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 4,20'dir (Bknz Tablo 6). Bu nedenle bağımsız denetçilerin ifadeyi kuvvetli şekilde desteklediği söylenebilir.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerden (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,24; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 4,18) kadınların ortalamasının erkeklere nazaran daha yüksek olduğu görülmektedir. Ancak Mann-Whitney U testi sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda cinsiyet gurupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,16) olup bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

Tablo 6.

Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumluluklarına İlişkin Bağımsız Denetçilerin Yanıtlarının Ortalamaları

Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumlulukları	**Ort.**
16.Hata ve hilelerin araştırılmasından işletme yönetimi sorumludur.	4,20
17.Hata ve hilelerin araştırılmasından bağımsız denetçi sorumludur.	3,55
18.Hata ve hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.	4,65
19.Hata ve hilelerin önlenmesinden bağımsız denetçi sorumludur.	3,08
20.Bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin her türlü maddi zafiyetinden sorumludur.	2,18
21.Bağımsız denetçi hilelerin ortaya çıkarılması için ek prosedürler uygulamalıdır.	4,30
22.Bağımsız denetçi iç kontrol departmanının hile denetimini değerlendirmelidir.	4,14

16. ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları incelendiğinde 25-35 yaş aralığı 4,35; 36-45 yaş aralığı 4,19; 46-45 yaş aralığı 3,64; 56-65 yaş aralığı 4,50 ve 65 yaş üzeri için 2,00 olduğu görülür. Lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 4,20; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,28'dir. Bağımsız denetçilerin aynı konudaki mesleki deneyim sürelerine göre ortalamalarının dağılımı şöyledir: 1-3 yıl arası için 4,52; 4-7 yıl arası için 4,23; 8-15 yıl arası için 4,19 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 3,69'dur (Ek.1Tablo 18,20,22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$, $H_{0.3}$,$H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

16.sıradaki ifadeye bağımsız denetçilerin (sorumlu baş denetçilerin 3,25; baş denetçilerin 3,20; kıdemli denetçilerin 4,50; denetçilerin 4,06; denetçi yardımcılarının 4,56) mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtların dağılımı incelendiğinde Kruskal

Wallis H testi sonuçları, mesleki unvanlarına gruplarına göre bağımsız denetçilerin cevapları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14, 21) olup, bu yargı için $H_{0.4}$0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

17. sırada ise "Hata ve hilelerin araştırılmasından bağımsız denetçi sorumludur" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 3,55'tir (Bknz Tablo 6). Bağımsız denetçilerin, hata ve hilelerin araşmasından sorumluluğu oldukları görüşünü desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerden (kadınların yanıtlarının ortalaması 3,60; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 3,52) kadınların ortalamasının erkeklerden daha yüksek olduğu görülmektedir ve fakat Mann-Whitney U testi sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda cinsiyet grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,16) olup, bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

17. ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaş dağılımlarına göre verdikleri yanıtlar incelendiğinde 25-35 yaş aralığı 3,50; 36-45 yaş aralığı 3,44; 46-45 yaş aralığı 3,73; 56-65 yaş aralığı 3,75 ve 65 yaş üzeri için 5,00 olduğu görülür. Bu ifadeye lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 3,45; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,94'tür. Aynı ifadeye bağımsız denetçilerin (sorumlu baş denetçilerin 4,25; baş denetçilerin 4,00; kıdemli denetçilerin 3,00; denetçilerin 3,45; denetçi yardımcılarının 3,72) mesleki unvanlarına göre dağılımları incelendiğinde sorumlu baş denetçi ve baş denetçilerin ifadeyi desteklediği; diğer grupların ise desteklemediği görülmektedir. Bağımsız denetçilerin bu konuda mesleki deneyim sürelerine göre ortalamaları: 1-3 yıl arası için 3,52; 4-7 yıl arası için 3,23; 8-15 yıl arası için 3,52 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 3,88'dir (Ek.1Tablo 18,20,21,22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$, $H_{0.3}$,$H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

18. sırada "Hata ve hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur" ifadesi değerlendirilmiştir. Bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 4,65'tir (Bknz Tablo 6). Bu nedenle bağımsız denetçilerin 18. sırada yer alan ifadeyi kuvvetli şekilde destekledikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,48; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 4,73) Mann-Whitney U testi sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda cinsiyet grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,16) olup, bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

18. ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin (25-35 yaş aralığı 4,50; 36-45 yaş aralığı 4,81; 46-45 yaş aralığı 4,82; 56-65 yaş aralığı 5,00; 65 yaş üzeri 5,00) yaş dağılımlarına göre en düşük ortalamaya sahip grubun 25-35 yaş aralığının olduğu görülmektedir. Lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamasının (4,63) yüksek lisans mezunlarının ortalamasından (4,67) daha düşük olduğu görülür. Bu ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdiklerin yanıtların ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçiler 5,00; baş denetçilerin 4,60; kıdemli denetçilerin 4,92; denetçilerin 4,65; denetçi yardımcılarının 4,33'tür. Bağımsız denetçilerin aynı konudaki mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamaları: 1-3 yıl arası için 4,56; 4-7 yıl arası için 4,46; 8-15 yıl arası için 4,71 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 4,87'dir (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$, $H_{0.3}$,$H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

19. sırada ise "Hata ve hilelerin önlenmesinden bağımsız denetçi sorumludur" ifadesinin karşılığı aranmıştır. Bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 3,08'dir (Bknz Tablo 6). Bağımsız denetçilerin ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerden (kadınların yanıtlarının ortalaması 3,32; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 2,96) kadınların ortalamasının erkeklerinkinden daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Mann-Whitney U testi sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda cinsiyet gurupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,16) olup bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

19. ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaşlarının dağılımına göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 25-35 yaş aralığı 3,08; 36-45 yaş aralığı 3,44; 46-45 yaş aralığı 2,55; 56-65 yaş aralığı 3,25; 65 yaş üzeri 2,00'dır. Lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 3,02; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,44'tür. 19. sıradaki ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdikleri

yanıtların ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçiler 2,50; baş denetçilerin 3,00; kıdemli denetçilerin 2,33; denetçilerin 3,16; denetçi yardımcıları 3,50'dir. Bağımsız denetçilerin bu konudaki mesleki deneyim sürelerine göre ortalamaları: 1-3 yıl arası için 3,28; 4-7 yıl arası için 3,15; 8-15 yıl arası için 2,95 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 2,88'dir (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup bu yargı için $H_{0.2}$, $H_{0.3}$,$H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

20. sırada "Bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin her türlü maddi zafiyetinden sorumludur" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 2,18'dir (Bknz Tablo 6). Dolayısıyla bağımsız denetçilerin iç kontrol sisteminin maddi zafiyetinden sorumlu olduklarına yönelik ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerden kadınların yanıtlarının ortalaması 2,29; erkeklerin yanıtlarının ortalaması ise 2,12'dir. Mann-Whitney U testi sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda cinsiyet gurupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,16) olup, bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

Bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamaları yaşlarının dağılımlarına göre incelendiğinde (25-35 yaş aralığı 2,10; 36-45 yaş aralığı 2,44; 46-45 yaş aralığı 2,18; 56-65 yaş aralığı 1,50; 65 yaş üzeri 2,00) tüm grupların ortalamaların üçün altında olduğu görülmektedir. Lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 2,26; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 2,00'dir. Aynı ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdiklerin yanıtların ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 1,25; baş denetçilerin 3,00; kıdemli denetçilerin 2,00; denetçilerin 2,16; denetçi yardımcılarının 2,24'tür. Bağımsız denetçilerin aynı konudaki mesleki deneyim sürelerine göre ortalamaları: 1-3 yıl arası için 2,17; 4-7 yıl arası için 1,77; 8-15 yıl arası için 2,43 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 2,19'dur (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$, $H_{0.3}$,$H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

21. sırada "Bağımsız denetçi hilelerin ortaya çıkarılması için ek prosedürler uygulamalıdır" ifadesi cevaplanmıştır. Bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 4,30'dur (Bknz Tablo 6). Bağımsız denetçilerin verdikleri yanıtlar, ifadeyi kuvvetli bir şekilde desteklediklerini göstermektedir.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerden kadınların yanıtlarının ortalaması 4,44; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 4,22'dir. Mann-Whitney U testi sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda cinsiyet grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,16) olup bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

21. ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 25-35 yaş aralığı 4,28; 36-45 yaş aralığı 4,19; 46-45 yaş aralığı 4,45; 56-65 yaş aralığı 4,67 ve 65 yaş üzeri 5,00'dır. Aynı ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdiklerin yanıtların ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 5,00; baş denetçilerin 4,00; kıdemli denetçilerin 3,83; denetçilerin 4,35; denetçi yardımcılarının 4,39'dur. Yine bu konuda bağımsız denetçilerin mesleki deneyim sürelerine göre ortalamaları: 1-3 yıl arası için 4,32; 4-7 yıl arası için 4,15; 8-15 yıl arası için 4,10 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 4,67'dir (Ek.1Tablo 18, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$, $H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

Yukarıdaki ifade için lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 4,24; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,67'dir. Kruskal Wallis H testi sonuçları, eğitim durumlarına göre bağımsız denetçi gruplarının cevapları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,20) olup, bu yargı için $H_{0.3}$ 0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

22. sırada "Bağımsız denetçi iç kontrol departmanının hile denetimini değerlendirmelidir" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. 22. sıradaki ifadeye bağımsız denetçilerin verdikleri yanıtların ortalaması 4,14'tür (Bknz Tablo 6). Elde edilen sonuç bağımsız denetçilerin söz konusu ifadeyi güçlü şekilde desteklediklerini göstermektedir.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerden (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,48; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 3,96) kadınların ortalamasının erkeklere oranla

daha yüksek olduğu görülmektedir ve Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,16) olup, bu yargı için $H_{0.1}$önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

22. ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaşlarının dağılımına göre yanıtlarının ortalamaları incelendiğinde 25-35 yaş aralığının 4,08; 36-45 yaş aralığının 4,06; 46-55 yaş aralığının 4,09; 56-65 yaş aralığının 4,33 ve 65 yaş üzerinin 5,00 olduğu görülür. Bu yargıya lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 4,13; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,33'tür. Aynı ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtların ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 3,33; baş denetçilerin 3,80; kıdemli denetçilerin 3,50; denetçilerin 4,42; denetçi yardımcılarının 4,17'dir. Bağımsız denetçilerin aynı konudaki mesleki deneyim sürelerine göre ortalamalarının dağılımı: 1-3 yıl arası için 4,16; 4-7 yıl arası için 4,38; 8-15 yıl arası için 4,05 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 4,00'dır (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup bu yargı için $H_{0.2}$, $H_{0.3}$,$H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

6.11.1.3. Bağımsız Denetçinin Raporlama Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin raporlama sorumlulukları ile ilgili beş yargıya ankete katılan denetçilerin verdiği cevapların ortalaması Tablo 7'de sunulmuştur.

23. sırada "Bağımsız denetçi önemli olmayan hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmelidir" ifadesi yanıtlanmıştır. Bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 3,20'dir (Bknz Tablo 7). Bağımsız denetçilerin söz konusu ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerden kadınların yanıtlarının ortalaması 3,62; erkeklerin yanıtlarının ortalaması ise 3,00'dır. Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,16) olup, bu yargı için$H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

Tablo 7.

Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetçinin Raporlama Sorumluluklarına Verdikleri Yanıtların Ortalamaları

Bağımsız Denetçinin Raporlama Sorumlulukları	**Ortalamalar**
23.Bağımsız denetçi önemli olmayan hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmelidir.	3,20
24.Bağımsız denetçi önemli hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmelidir.	4,70
25.Bağımsız denetçi bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkan önemli olmayan hataların denetim komitesine bildirilmesinden sorumludur.	3,59
26.Bağımsız denetçi denetim sürecinde ortaya çıkan önemli hataların denetim komitesine bildirilmesinden sorumludur.	4,72
27.Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunun dışında ayrı bir rapor düzenleyerek denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden sorumludur.	2,52

23. ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin (25-35 yaş aralığı 3,33; 36-45 yaş aralığı 3,62; 46-45 yaş aralığı 2,45; 56-65 yaş aralığı 2,00; 65 yaş üzeri 5,00) yaş dağılımlarına göre verdikleri yanıtlar değerlendirildiğinde Kruskal Wallis H testi sonuçları, yaş gruplarına göre bağımsız denetçilerin cevapları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğu görülmüş ve (Bknz. Ek.1, Tablo 14,18) bu yargı için $H_{0.2}$0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

Aynı ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtların ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 2,00; baş denetçilerin 2,80; kıdemli denetçilerin 2,25; denetçilerin 3,23; denetçi yardımcılarının 4,06'dır. Kruskal Wallis H testi sonuçları, mesleki unvanlarına gruplarına göre bağımsız denetçilerin cevapları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,21) olup, bu yargı için $H_{0.4}$ 0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

23.sıradaki ifade için lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 3,24; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,24'tür. Bağımsız denetçilerin mesleki deneyim sürelerine göre verdikleri yanıtların ortalamaları ise: 1-3 yıl arası için 3,52; 4-7 yıl arası için 3,08; 8-15 yıl arası için 3,05 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 3,00'dır. Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız

denetçilerin eğitim ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14, 20, 22) olup, bu yargı için $H_{0.3}$ve $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

24. sırada ise "Bağımsız denetçi önemli hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmelidir" ifadesine cevap aranmıştır. 24. sıradaki ifadeye bağımsız denetçilerin verdikleri yanıtların ortalaması 4,70'dir (Bknz Tablo 7). Bağımsız denetçilerin söz konusu ifadeyi güçlü bir şekilde destekledikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerden (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,80; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 4,65) kadınların ortalamasının erkeklerden daha yüksek olduğu görülmektedir. Ancak, Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,16) olup, bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

24. ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaşlarına göre yanıtlarının dağılımı şöyledir: 25-35 yaş aralığı 4,65; 36-45 yaş aralığı 4,94; 46-45 yaş aralığı 4,64; 56-65 yaş aralığı 4,67 ve 65 yaş üzeri 5,00'dır. Aynı ifadeyi yanıtlayan lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 4,76; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,50'dir. Bu ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtların ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 4,67; baş denetçilerin 4,20; kıdemli denetçilerin 4,92; denetçilerin 4,58; denetçi yardımcılarının 4,83'tür. Bağımsız denetçilerin 24. sıradaki ifadeye mesleki deneyim sürelerine göre verdikleri yanıtların ortalamaları: 1-3 yıl arası için 4,60; 4-7 yıl arası için 4,62; 8-15 yıl arası için 4,86 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 4,73'tür (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$, $H_{0.3}$, $H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

25. sırada ise "Bağımsız denetçi bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkan önemli olmayan hataların denetim komitesine bildirilmesinden sorumludur" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 3,59'dur (Bknz Tablo 7). Bağımsız denetçilerin bu ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan kadın bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 3,80; erkeklerin yanıtlarının ortalaması ise 3,48'dir. Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,16) olup, bu yargı için $H_{0.1}$reddedilmemiştir.

25. ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaş dağılımları incelendiğinde yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 25-35 yaş aralığı 3,62; 36-45 yaş aralığı 3,62; 46-45 yaş aralığı 3,64; 56-65 yaş aralığı 3,00 ve 65 yaş üzeri içinse 5,00'dır. Aynı ifade için lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 3,55; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,78'dir. Yine bu ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdiklerin yanıtların ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 2,75; baş denetçilerin 3,40; kıdemli denetçilerin 3,08; denetçilerin 3,58; denetçi yardımcılarının 4,06'dır. Bağımsız denetçilerin 25. ifadeye mesleki deneyim sürelerine göre verdikleri yanıtların ortalamaları: 1-3 yıl arası için 3,88; 4-7 yıl arası için 3,31; 8-15 yıl arası için 3,52 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 3,44'tür (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$, $H_{0.3}$,$H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

26. sırada ise "Bağımsız denetçi denetim sürecinde ortaya çıkan önemli hataların denetim komitesine bildirilmesinden sorumludur" ifadesi yanıtlanmıştır. Bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 4,72'dir (Bknz Tablo 7). Bağımsız denetçiler 26. sırada yer alan ifadeyi kuvvetli şekilde desteklemektedirler.

İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,83; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 4,66) cinsiyete göre dağılımına bakıldığında kadınların ortalamasının erkeklerden yüksek olduğu görülmektedir. Ancak, Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,16) olup bu yargı için $H_{0.1}$ reddedilmemiştir.

26. ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaşlarının dağılımına göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 25-35 yaş aralığı 4,69; 36-45 yaş aralığı 4,75; 46-45 yaş aralığı 4,91; 56-65 yaş aralığı 4,25 ve 65 yaş üzerinde 5,00'dır. Aynı zamanda lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 4,69; yüksek lisans mezunlarının

ortalaması 4,82'dir. 26. sıradaki ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdiklerin yanıtların ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 4,25; baş denetçilerin 4,60; kıdemli denetçilerin 4,83; denetçilerin 4,67; denetçi yardımcılarının 4,83'tür. Bağımsız denetçilerin 26. sıradaki ifadeye mesleki deneyim sürelerine göre verdikleri yanıtların ortalamaları ise: 1-3 yıl arası için 4,72; 4-7 yıl arası için 4,67; 8-15 yıl arası için 4,86 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 4,56'dır (Ek.1Tablo 18, 20, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$, $H_{0.3}$,$H_{0.4}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

27. sırada katılımcılara "Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunun dışında ayrı bir rapor düzenleyerek denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden sorumludur" ifadesi yöneltilmiştir. 27. sıradaki ifadeye bağımsız denetçilerin cevap ortalaması 2,52'dir (Bknz Tablo 7). Bağımsız denetçilerin ifadeyi desteklemediği görülmektedir.

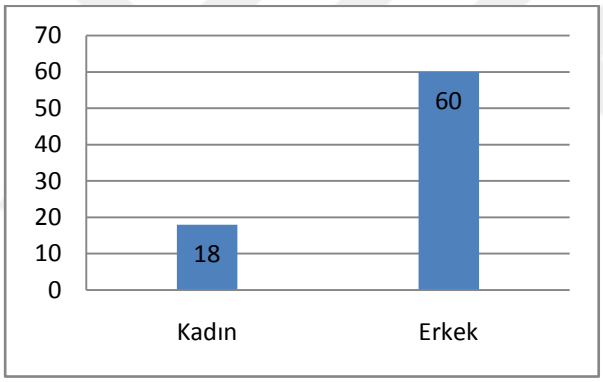
İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerden kadınların yanıtlarının ortalaması 3,04; erkeklerin yanıtlarının ortalaması ise 2,27'dir. Bununla beraber Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,16) olup, bu yargı için $H_{0.1}$ 0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

27. ifadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin yaşlarına göre yanıtlarının dağılımı şöyledir: 25-35 yaş aralığı 2,77;36-45 yaş aralığı 2,31; 46-45 yaş aralığı 2,10; 56-65 yaş aralığı 2,25 ve 65 yaş üzeri 2,00'dır. Aynı ifadeye lisans mezunu bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 2,55; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 2,56'dır. Bağımsız denetçilerin 27. sıradaki ifadeye mesleki deneyim sürelerine göre verdikleri yanıtların ortalamaları ise: 1-3 yıl arası için 2,96; 4-7 yıl arası için 3,38; 8-15 yıl arası için 2,57 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 1,94'tür (Ek.1Tablo 18, 20, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda bağımsız denetçilerin yaş, eğitim ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen bağımsız denetçi grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14) olup, bu yargı için $H_{0.2}$, $H_{0.3}$, $H_{0.5}$ reddedilmemiştir.

Aynı ifadeye bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre verdiklerin yanıtların ortalamaları ise şöyledir: sorumlu baş denetçilerin 1,25; baş denetçilerin 2,40; kıdemli denetçilerin 2,18; denetçilerin 2,58; denetçi yardımcılarının 3,18'dir. Kruskal Wallis H testi sonuçları, mesleki unvan gruplarına göre bağımsız denetçilerin cevapları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 14,21) olup, bu yargı için $H_{0.4}$ reddedilmiştir.

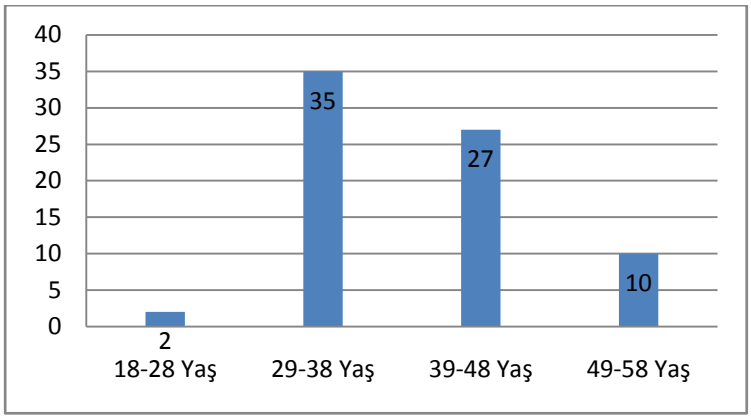
6.11.2. Finansal Tablo Kullanıcılarının Bağımsız Denetim Algısı

Bu araştırmada uygulanan ankette yer alan bağımsız denetçilerin sorumlulukları ile ilgili 27 yargıyı toplam 78 finansal tablo kullanıcısı cevaplamıştır (Bknz Ek 1). Anketi cevaplayan 78 finansal tablo kullanıcısının demografik özellikleri (cinsiyet, yaş, eğitim, mesleki unvanları ve mesleki tecrübe durumları) aşağıda sunulmuştur (Bknz Şekil 6, 7, 8, 9, 10).



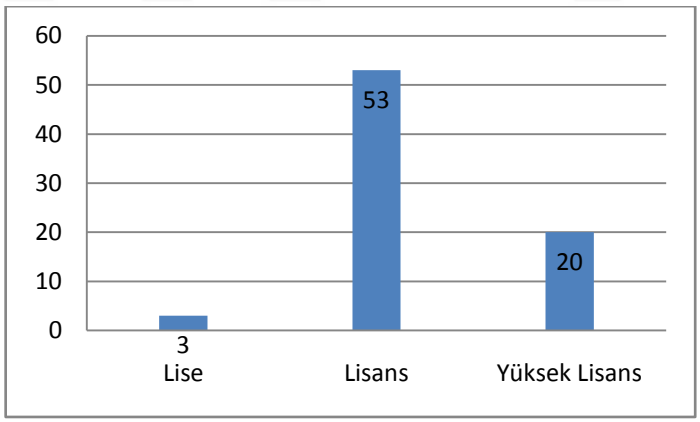
Şekil 6. Finansal tablo kullanıcılarının cinsiyetlerine göre dağılımları

Anketi yanıtlayan 78 finansal tablo kullanıcısının 18'i kadın, 60'ı ise erkektir. Örneklem rastgele yapıldığından, bu dağılım fiilen finansal tablo kullanıcısı olarak kabul edilen grupta çalışanların (yönetim kurulu üyesi, genel müdür, muhasebe müdürü, finansman müdürü) çoğunluğunun erkek olduğunu göstermektedir (Bknz Şekil 6).



Şekil 7. Finansal tablo kullanıcılarının yaşlarına göre dağılımları

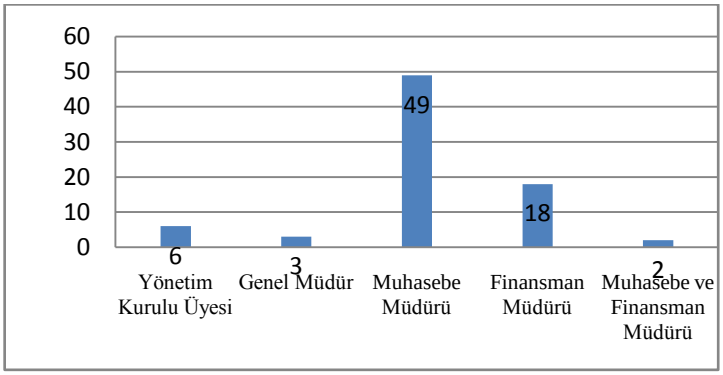
Anketi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından ikisinin 18-28 yaş aralığında; 35'inin 29-38 yaş aralığında; 27'inin 39-48 yaş aralığında; onunun 49-58 yaş aralığında olduğu gözlenmektedir. Anketi yanıtlayan üç kişi ise yaşları konusunda bilgi vermemişlerdir. Örneklem rastgele yapıldığı için finansal tablo kullanıcısı olarak çalışan en kalabalık grubun 29-38 yaş aralığında olduğu söylenebilir. Ayrıca anketi yanıtlayan finansal tablo kullanıcıları grubundan hiç kimse 59 yaş ve üzeri grupta yer almamıştır (Bknz Şekil 7).



Şekil 8. Finansal tablo kullanıcılarının eğitim durumlarına göre dağılımları

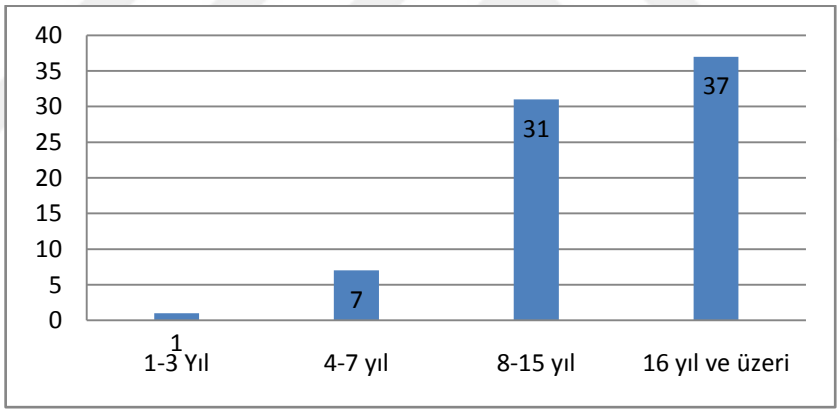
Şekil 8'de de görüldüğü gibi finansal tablo kullanıcıları grubunda yer alanların üçü lise; 53'ü lisans ve 20'i yüksek lisans mezunudur. Bu grupta yer alanların en büyük bölümünün lisans mezunlarından oluştuğu gözlenmektedir.

Anketi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının altısı, yönetim kurulu üyesi; üçü, genel müdür; 49'u, muhasebe müdürü;18'i, finansman müdürü ve iki kişi de muhasebe ve finansman müdürüdür (Şekil 9).



Şekil 9. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre dağılımları

Şekil 10'da da görüleceği üzere finansal tablo kullanıcılarından bir kişi 1-3 yıl arası mesleki deneyime; yedi kişi 4-7 yıl arası mesleki deneyime; 31 kişi 8-15 yıl arası mesleki deneyime ve 37 kişi de 16 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahiptir. Anketi yanıtlayan iki kişi bu soruyu cevapsız bırakmıştır.



Şekil 10. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyimlerine göre dağılımları

Finansal tablo kullanıcılarından elde edilen verilerin analizinde cinsiyetlerine göre dağılımlarının incelenmesinde Mann Whitney U testi; yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre dağılımlarının incelenmesinde Kruskal Wallis H testi kullanılmıştır.

6.11.2.1. Bağımsız Denetçinin Genel Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin genel sorumlulukları ile ilgili 15 yargıya ankete katılan finansal tablo kullanıcılarının verdiği cevapların ortalaması Tablo 8'de sunulmuştur.

Bağımsız denetçilerin genel sorumluluğunu belirlemeye yönelik "Bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporu finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında kesin bilgi sağlar" şeklinde oluşturulan ilk yargıya beşli likert ölçeğinde finansal tablo kullanıcılarının verdiği yanıtlarının ortalamasının 4,58 olduğu görülmektedir (Bknz. Tablo 8). Bu sonuç finansal tablo kullanıcılarının, bağımsız denetçilerin hazırladığı denetim raporunun finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında kesin bilgi sağladığı görüşünü oldukça güçlü şekilde desteklediklerini göstermektedir.

Bu yargıya verilen cevaplar, anketi cevaplayan finansal tablo kullanıcılarının cinsiyetlerine göre dağılımları dikkate alınarak analiz edildiğinde, kadınların yargıya katılma düzeyinin (kadınların verdikleri cevapların ortalaması 4,67) erkeklerin katılma düzeyinden kısmen daha yüksek (erkeklerin verdikleri cevapların ortalaması 4,56) olduğu görülmektedir ve fakat Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

Aynı yargıya finansal tablo kullanıcılarının yaş dağılımlarına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 18-28 yaş aralığı 3,50; 29-38 yaş aralığı 4,51; 39-48 yaş aralığı 4,67; 49-58 yaş aralığı için 4,70'dir. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 4,67; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 4,60; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,50'dir. İlk yargıya finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 4,83; genel müdürlerin 4,67; muhasebe müdürlerinin 4,54; finansman müdürlerinin 4,61; muhasebe ve finansman müdürlerinin 4,50'dir. Finansal tablo kullanıcılarının aynı yargıya, mesleki deneyim süreleri dikkate alınarak verdikleri yanıtlar incelenecek olursa: 1-3 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalamasının 5,00; 4-7 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalamasının 4,29; 8-15 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalamasının 4,52 ve 16 yıl ve üstü deneyime sahip olanların yanıtlarının ortalamasının 4,67 olduğu görülür (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21,

22). Kruskal Wallis H testleri sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda demografik özelliklerinden yaş, eğitim, mesleki unvan ve deneyim sürelerine bağlı olarak belirlenen finansal tablo kullanıcıları grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}$, $H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

Tablo 8.

Finansal Tablo Kullanıcılarının Bağımsız Denetçilerin Genel Sorumluluklarına İlişkin Yanıtlarının Ortalamaları

Bağımsız Denetçinin Genel Sorumluluklarına İlişkin İfadeler	**Ort.**
1.Bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporu finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında kesin bilgi sağlar.	4,58
2.Bağımsız denetim, mesleğin gereklerine uygun olarak, denetlenen işletmenin risklerini de kapsayacak şekilde gerçekleştirilmelidir.	4,72
3.Bağımsız denetim, yıllık faaliyet raporunun tutarlı olup olmadığını kapsar.	4,40
4.Bağımsız denetim, yıllık faaliyet raporunun gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar.	4,45
5.Faaliyet raporunun güvenilirliği bağımsız denetçiye ait bir sorumluluktur.	3,54
6.Bağımsız denetim, yıllık finansal tabloların tutarlı olup olmadığını kapsar.	4,67
7.Bağımsız denetim, yıllık finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar.	4,62
8.Finansal tabloların güvenilirliği bağımsız denetçiye ait bir sorumluluktur.	3,68
9.Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinden sorumludur.	2,92
10. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunda ayrı bir paragrafla denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmelidir.	3,94
11.Bağımsız denetçi görüşü, işletmenin gelecekteki ekonomik başarısı hakkında güvence sağlar.	3,54
12.Bağımsız denetçi görüşü, işletme yönetiminin etkinliği hakkında güvence sağlar.	3,83
13.Bağımsız denetçi görüşü, işletme yönetiminin verimliliği hakkında güvence sağlar.	3,47
14.Finansal tabloların denetlenmiş olması üst yönetimin sorumluluklarını ortadan kaldırır.	2,41
15.Bağımsız denetçinin, denetlenen işletmenin finansal tablolarında raporlanan tutarların ve açıklamaların, kanun ve sözleşmelere aykırılığını engelleme sorumluluğu vardır.	3,47

Katılımcılara, ikinci sırada "Bağımsız denetim, mesleğin gereklerine uygun olarak, denetlenen işletmenin risklerini de kapsayacak şekilde gerçekleştirilmelidir" ifadesi yöneltilmiştir. Finansal tablo kullanıcılarının ifadeye verdikleri cevapların ortalaması 4,72'dir (Tablo 8). Bu veri finansal tablo kullanıcılarının ifadede yer alan sorumluluğu güçlü bir şekilde destekledikleri sonucuna ulaştırmaktadır.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının cinsiyetlerine göre verdikleri ortalamalar incelendiğinde (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,78; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 4,70) kadınların yanıtlarının ortalamasının daha yüksek olduğu görülmektedir. Bununla beraber Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

İkinci sırada yer alan ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaş dağılımlarına göre cevaplarının ortalamaları: 18-28 yaş aralığı 4,00; 29-38 yaş aralığı 4,75; 39-48 yaş aralığı 4,67; 49-58 yaş aralığı 4,80'dir. Aynı hususta finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 5,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 4,72; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,65'tir. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtların ortalaması ise şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 4,67; genel müdürlerin 5,00; muhasebe müdürlerinin 4,67; finansman müdürlerinin 4,83; muhasebe ve finansman müdürlerinin 4,50'dir. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim süreleri dikkate alınarak verdikleri yanıtlar incelenecek olursa: 1-3 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 5,00; 4-7 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 4,57; 8-15 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 4,71 ve 16 yıl ve üstü deneyime sahip olanların yanıtlarının ortalamasının 4,73 olduğu gözlemlenir (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcıları grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}, H_{0.8}, H_{0.9}, H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

Üçüncü sırada "Bağımsız denetim, yıllık faaliyet raporunun tutarlı olup olmadığını kapsar" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. İfadeye yanıt veren finansal tablo kullanıcılarının cevap ortalaması 4,40'tır (Bknz Tablo 8). Sonuç olarak finansal tablo kullanıcılarının kuvvetli bir şekilde ifadeyi destekledikleri söylenebilir.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından kadınların yanıtlarının ortalaması 4,28; erkeklerin yanıtlarının ortalaması ise 4,43'tür. Cinsiyete göre dağılımda erkeklerin ortalaması kadınlara nazaran yüksek olsa da Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde

istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

Üçüncü sırada yer alan ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaş dağılımlarına göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir:18-28 yaş aralığı 3,50; 29-38 yaş aralığı 4,53; 39-48 yaş aralığı 4,22; 49-58 yaş aralığı 4,40'tır. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 5,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 4,35; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,40'tır. Aynı ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 4,33; genel müdürlerin 5,00; muhasebe müdürlerinin 4,33; finansman müdürlerinin 4,50; muhasebe ve finansman müdürlerinin 4,50'dir. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamalarının dağılımı şöyledir: 1-3 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 5,00; 4-7 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 4,00; 8-15 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 4,45 ve 16 yıl ve üstü deneyime sahip olanların yanıtlarının ortalaması 4,38'dir (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcılarının grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}$, $H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

Dördüncü sırada "Bağımsız denetim, yıllık faaliyet raporunun gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar" ifadesi yöneltilmiştir. Finansal tablo kullanıcılarının verdikleri yanıtların ortalaması 4,45'tir (Bknz Tablo 8). 4,45'lik ortalama, finansal tablo kullanıcılarının, ifadede yer alan görüşü kuvvetli bir şekilde desteklediklerini göstermektedir.

Cinsiyetlerine göre finansal tablo kullanıcılarının (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,56; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 4,42) yanıtları incelendiğinde, dördüncü ifadeyi kadınların kısmen daha kuvvetli destekledikleri görülür. Ancak Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

Yukarıdaki ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaş dağılımlarına göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 18-28 yaş aralığı 4,00; 29-38 yaş aralığı 4,58;

39-48 yaş aralığı 4,26; 49-58 yaş aralığı 4,40'dır. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 5,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 4,43; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,40'tır. Dördüncü ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar ise şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 4,17; genel müdürlerin 5,00; muhasebe müdürlerinin 4,47; finansman müdürlerinin 4,39; muhasebe ve finansman müdürlerinin 4,50'dir. Aynı ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim süreleri dikkate alınarak verdikleri yanıtlar incelenecek olursa: 1-3 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 4,00; 4-7 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 4,14; 8-15 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 4,48 ve 16 yıl ve üstü deneyime sahip olanların yanıtlarının ortalaması 4,46 olduğu görülür (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcılarının grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}, H_{0.9}, H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

Beşinci sırada "Faaliyet raporunun güvenilirliği bağımsız denetçiye ait bir sorumluluktur" ifadesi yöneltilmiştir. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının cevap ortalaması 3,54'tür (Bknz Tablo 8). Finansal tablo kullanıcılarının ifadeyi desteklemediği sonucuna ulaşılmaktadır.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından (kadınların yanıtlarının ortalaması 3,44; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 3,57) erkeklerin, kadınlara nazaran daha yüksek bir ortalamaya sahip olduğu görülür ve fakat Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

Beşinci sırada yer alan ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaş dağılımlarına dayalı verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir:18-28 yaş aralığı 4,00; 29-38 yaş aralığı 3,44; 39-48 yaş aralığı 3,59; 49-58 yaş aralığı 3,60'tır. Aynı ifadenin eğitim durumuna göre dağılımı incelendiğinde finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 4,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 3,56; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,35 olduğu görülür. Beşinci sıradaki ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri

yanıtların ortalamaları ise şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 3,17; genel müdürlerin 4,00; muhasebe müdürlerinin 3,39; finansman müdürlerinin 3,83; muhasebe ve finansman müdürlerinin 5.00'dır. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim süreleri dikkate alınarak verdikleri yanıtlar incelenecek olursa: 1-3 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 2,00; 4-7 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 4,00; 8-15 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 3,52 ve 16 yıl ve üstü deneyime sahip olanların yanıtlarının ortalaması 3.46'dır (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcılarının grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}, H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

Altıncı sırada "Bağımsız denetim, yıllık finansal tabloların tutarlı olup olmadığını kapsar" ifadesi yöneltilmiştir. Finansal tablo kullanıcılarının cevaplarının ortalaması 4,67'dir (Bknz Tablo 8). Finansal tablo kullanıcılarının ifadeyi kuvvetle destekledikleri gözlemlenmektedir.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,83; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 4,62) kadınların yanıtlarının erkeklerinkinden daha yüksek bir ortalamaya sahip olduğu gözlemlenmektedir ve fakat Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

Altıncı sırada yer alan ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarına göre dağılımları ele alındığında yanıtlarının ortalamaları şöyledir:18-28 yaş aralığı 4,50; 29-38 yaş aralığı 4,56; 39-48 yaş aralığı 4,81; 49-58 yaş aralığı 4,70'tir. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 5,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 4,65; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,65'tir. Bu ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar ise şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 4,50; genel müdürlerin 4,33; muhasebe müdürlerinin 4,67; finansman müdürlerinin 4,78; muhasebe ve finansman müdürlerinin 4,50'dir. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim süreleri dikkate alınarak verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 1-3 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 4,00; 4-7 yıl arası deneyime sahip finansal

tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 4,57; 8-15 yıl arası deneyime sahip finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 4,61 ve 16 yıl ve üstü deneyime sahip olanların yanıtlarının ortalaması 4,76'dır (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcılarının grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}, H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

Yedinci sırada katılımcılara "Bağımsız denetim, yıllık finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar" ifadesi yöneltilmiştir. Finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 4,62'dir (Tablo 8). Bu sonuç finansal tablo kullanıcılarının bu ifadede yöneltilen görüşü güçlü bir şekilde desteklediklerini göstermektedir.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından kadınların yanıtlarının ortalaması 4,67; erkeklerin yanıtlarının ortalaması ise 4,60'tır. Bununla beraber Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

Yedinci sırada yer alan ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaş dağılımlarına göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir:18-28 yaş aralığı 4,00; 29-38 yaş aralığı 4,58; 39-48 yaş aralığı 4,67; 49-58 yaş aralığı 4,70'tir. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 5,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 4,59; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,60'tır. Aynı ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 4,50; genel müdürlerin 4,33; muhasebe müdürlerinin 4,59; finansman müdürlerinin 4,72; muhasebe ve finansman müdürlerinin 5,00'dır. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalaması ise şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 4,00; 4-7 yıl arası deneyim için 4,29; 8-15 yıl arası deneyim için 4,71 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 4,62'dir (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcıları grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}, H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

Sekizinci sırada ise “Finansal tabloların güvenilirliği bağımsız denetçiye ait bir sorumluluktur” ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 3,68'dir (Tablo 8). Söz konusu ifadeyi finansal tablo kullanıcılarının desteklemedikleri söylenebilir.

İfadeyi yanıtlayan (kadınların yanıtlarının ortalaması 3,65; erkeklerin 3,68) erkek finansal tablo kullanıcılarının ortalamasının kadınlara nazaran daha yüksek olduğu gözlemlense de Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15, 16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

Sekizinci ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımlarına göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir:18-28 yaş aralığı 2,50; 29-38 yaş aralığı 3,33; 39-48 yaş aralığı 4,04; 49-58 yaş aralığı 4,10’dur. Aynı ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 5,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 3,75; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,20’dir. Finansal tablo kullanıcılarının yaş dağılımlarına ve eğitim durumlarına göre yapılan Kruskal Wallis H testi sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaşlarına ve eğitimlerine dayalı olarak gruplara ayrılan finansal tablo kullanıcıları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15, 17, 19) olup bu yargı için $H_{0.7}$ve $H_{0.8}$0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

Yukarıdaki ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 3,50; genel müdürlerin 3,67; muhasebe müdürlerinin 3,62; finansman müdürlerinin 3,72; muhasebe ve finansman müdürlerinin 5,00’dır. Yine finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 4,00; 4-7 yıl arası deneyim için 2,71; 8-15 yıl arası deneyim için 3,58 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 3,92’dir. Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcılarının grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15, 21, 22) olup, bu yargı için $H_{0.9}$ ve $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

Dokuzuncu sırada katılımcılara “Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinden sorumludur” ifadesi yöneltilmiştir. Finansal tablo

kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 2,92'dir (Tablo 8). Finansal tablo kullanıcılarının dokuzuncu sırada yer alan ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan kadın finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 3,00; erkeklerin yanıtlarının ortalaması ise 2,90'dır. Bununla beraber Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15, 16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

Finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımına göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir:18-28 yaş aralığı 3,00; 29-38 yaş aralığı 2,97; 39-48 yaş aralığı 2,85; 49-58 yaş aralığı 2,70'tir. Aynı ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 3,67; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 2,83; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 2,95'tir. Bu ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar ise şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 2,67; genel müdürlerin 2,67; muhasebe müdürlerinin 2,84; finansman müdürlerinin 3,11; muhasebe ve finansman müdürlerinin 4,50'dir. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 5,00; 4-7 yıl arası deneyim için 3,14; 8-15 yıl arası deneyim için 2,87 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 2,84'tür (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcıları grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}$, $H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

Onuncu sırada "Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunda ayrı bir paragrafla denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmelidir" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının cevaplarının ortalaması 3,94'tür (Tablo 8). Finansal tablo kullanıcılarının söz konusu ifadeyi desteklemedikleri söylenebilir.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının cinsiyetlerine göre dağılımları incelendiğinde (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,12; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 3,88) kadınların ortalamasının erkeklerinkinden daha yüksek olduğu görülür. Ancak, Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın

olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

Finansal tablo kullanıcılarının yaşlarına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 18-28 yaş aralığı 2,50; 29-38 yaş aralığı 4,03; 39-48 yaş aralığı 3,78; 49-58 yaş aralığı 4,10'dur. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 4,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 3,85; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,11'dir. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar ise şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 4,00; genel müdürlerin 3,33; muhasebe müdürlerinin 3,85; finansman müdürlerinin 4,17; muhasebe ve finansman müdürlerinin 4,50'dir. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 5,00; 4-7 yıl arası deneyim için 4,14; 8-15 yıl arası deneyim için 3,93 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 3,84'tür (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcıları grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}$, $H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

11. sırada katılımcılara "Bağımsız denetçi görüşü, işletmenin gelecekteki ekonomik başarısı hakkında güvence sağlar" ifadesi yöneltilmiştir. Finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 3,54'tür (Tablo 8). Finansal tablo kullanıcılarının bu görüşü desteklemedikleri görülür.

Cinsiyete göre dağılıma bakıldığında (kadınlar 3,83; erkekler 3,45) kadınların ortalamasının erkeklere nispetle daha yüksek olduğu görülür ve fakat Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15, 16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

11. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımlarına göre yanıtlarının ortalamaları: 18-28 yaş aralığı 3,00; 29-38 yaş aralığı 3,33; 39-48 yaş aralığı 3,78 ve 49-58 yaş aralığı için 3,50'dir. 11. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 4,67; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 3,52; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,35'tir. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar ise şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 3,33; genel müdürlerin 3,67; muhasebe müdürlerinin 3,61; finansman müdürlerinin 3,33; muhasebe ve finansman müdürlerinin 4,00'dır (Bknz Ek.1,Tablo 17,

19, 21). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim ve mesleki unvan sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcıları grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}, H_{0.9}$ reddedilmemiştir.

11. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalaması şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 5,00; 4-7 yıl arası deneyim için 2,57; 8-15 yıl arası deneyim için 3,26 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 3,86'dır. Kruskal Wallis H testi sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcılarının grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,22) olup, bu yargı için $H_{0.10}$ 0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

12. sırada "Bağımsız denetçi görüşü, işletme yönetiminin etkinliği hakkında güvence sağlar" ifadesi bulunmaktadır. Finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 3,83'tür (Tablo 8) ve finansal tablo kullanıcılarının ifadeyi desteklemedikleri tespit edilir.

İfadeyi yanıtlayan kadın finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 4,00; erkeklerin yanıtlarının ortalaması ise 3,78'dir. Ancak, Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

12. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımlarına göre verdikleri cevapların ortalamaları:18-28 yaş aralığı 2,50; 29-38 yaş aralığı 3,83; 39-48 yaş aralığı 3,85; 49-58 yaş aralığı için 3,90'dır. 12. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanlarının yanıtlarının ortalaması 5,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 3,81; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,65'tir. Aynı şekilde 12. sıradaki ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 3,50; genel müdürlerin 4,00; muhasebe müdürlerinin 3,88; finansman müdürlerinin 3,72; muhasebe ve finansman müdürlerinin 4,50'dir. (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21) Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim ve mesleki unvan sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcıları grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}, H_{0.9}$ reddedilmemiştir.

Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine yanıtlarının ortalaması göre ise şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 4,00; 4-7 yıl arası deneyim için 2,71; 8-15 yıl arası deneyim için 4,00 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 3,86'dır. Kruskal Wallis H testi sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcıları grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15, 22) olup, bu yargı için $H_{0.10}$ 0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

13. sırada ise "Bağımsız denetçi görüşü, işletme yönetiminin verimliliği hakkında güvence sağlar" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. Finansal tablo kullanıcılarının cevaplarının ortalaması 3,47'dir (Tablo 8). Finansal tablo kullanıcılarının 13. sırada yer alan ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından (Kadınların ortalaması 3,89; erkeklerin ortalaması 3,35) kadınların erkeklerinkinden daha yüksek bir ortalamaya sahip oldukları görülmektedir. Ancak, Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

13. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımına göre yanıtlarını ortalamaları: 18-28 yaş aralığı 2,50; 29-38 yaş aralığı 3,58; 39-48 yaş aralığı 3,56; 49-58 yaş aralığı 3,20'dir. Aynı yargıya finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar ise şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 2,83; genel müdürlerin 3,33; muhasebe müdürlerinin 3,63; finansman müdürlerinin 3,28; muhasebe ve finansman müdürlerinin 3,50'dir. 13. ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalaması şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 5,00; 4-7 yıl arası deneyim için 2,57; 8-15 yıl arası deneyim için 3,55 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 3,54'tür (Bknz Ek.1,Tablo 17, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcılarının grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

Ancak ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 5,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 3,46; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,20'dir ve Kruskal Wallis H testi sonuçları, eğitim

durumlarına göre finansal tablo kullanıcıları gruplarının cevapları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,19) olup bu yargı için $H_{0.8}$ 0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

14. sırada "Finansal tabloların denetlenmiş olması üst yönetimin sorumluluklarını ortadan kaldırır" ifadesine yanıt aranmıştır. Finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 2,41'dir (Tablo 8). Finansal tablo kullanıcılarının 14. sıradaki ifadeyi desteklemedikleri görülür.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından (kadınların yanıtlarının ortalaması 2,17; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 2,48) erkeklerin kadınlardan daha yüksek bir ortalamaya sahip oldukları görülmektedir. Ancak, Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

14. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 18-28 yaş aralığı 2,00; 29-38 yaş aralığı 2,28; 39-48 yaş aralığı 2,63; 49-58 yaş aralığı 2,00'dır. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 4,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 2,35; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 2,20'dir. Yine ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar ise şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 2,33; genel müdürlerin 2,33; muhasebe müdürlerinin 2,35; finansman müdürlerinin 2,50; muhasebe ve finansman müdürlerinin 3,50'dir. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalaması ise şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 4,00; 4-7 yıl arası deneyim için 2,14; 8-15 yıl arası deneyim için 2,35 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 2,41'dir (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcıları grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}$, $H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

15. sırada "Bağımsız denetçinin, denetlenen işletmenin finansal tablolarında raporlanan tutarların ve açıklamaların, kanun ve sözleşmelere aykırılığını engelleme sorumluluğu vardır" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. Finansal tablo kullanıcılarının

yanıtlarının ortalaması 3,47'dir (Tablo 8). Finansal tablo kullanıcılarının ifadeyi desteklemedikleri görülür.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından (kadınların yanıtlarının ortalaması 3,82; erkeklerin ise 3,37) kadınların ortalamasının erkeklerinkinden daha yüksek olduğu görülür ve fakat Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

15. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımına göre yanıtlarının ortalamaları:18-28 yaş aralığı 3,50; 29-38 yaş aralığı 3,63; 39-48 yaş aralığı 3,37 ve 49-58 yaş aralığı için ise 2,90'dır. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 3,67; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 3,48; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,32'dir. Aynı ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 3,83; genel müdürlerin 3,33; muhasebe müdürlerinin 3,47; finansman müdürlerinin 3,35; muhasebe ve finansman müdürlerinin 3,50'dir. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalaması ise şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 5,00; 4-7 yıl arası deneyim için 3,57; 8-15 yıl arası deneyim için 3,50 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 3,32'dir (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcılarının grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}$, $H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

6.11.2.2. Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin hata ve hileler hakkındaki sorumlulukları ile ilgili yedi yargıya ankete katılan finansal tablo kullanıcılarının verdiği cevapların ortalaması Tablo 9'da sunulmuştur.

16. sırada "Hata ve hilelerin araştırılmasından işletme yönetimi sorumludur" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının cevap ortalaması 4,50'dir (Bknz Tablo 9). Bu nedenle finansal tablo kullanıcılarının ifadeyi kuvvetli şekilde desteklediği söylenebilir.

Tablo 9.

Finansal Tablo Kullanıcılarının Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumluluklarına İlişkin Yanıtlarının Ortalamaları

Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumlulukları	**Ort.**
16.Hata ve hilelerin araştırılmasından işletme yönetimi sorumludur.	4,50
17.Hata ve hilelerin araştırılmasından bağımsız denetçi sorumludur.	3,42
18.Hata ve hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.	4,63
19.Hata ve hilelerin önlenmesinden bağımsız denetçi sorumludur.	3,18
20.Bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin her türlü maddi zafiyetinden sorumludur.	2,72
21.Bağımsız denetçi hilelerin ortaya çıkarılması için ek prosedürler uygulamalıdır.	4,05
22.Bağımsız denetçi iç kontrol departmanının hile denetimini değerlendirmelidir.	3,97

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,50; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 4,50) kadınların ortalamasının erkeklere eşit olduğu görülmektedir. Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15, 16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

16. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 18-28 yaş aralığının 4,50; 29-38 yaş aralığının 4,42; 39-58 yaş aralığının 4,70 ve 49-58 yaş aralığının için 4,30 olduğu görülür. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 5,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 4,48; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,45'tir. Aynı ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 4,33; genel müdürlerin 4,67; muhasebe müdürlerinin 4,49; finansman müdürlerinin 4,67; muhasebe ve finansman müdürlerinin 3,50'dir. 16.sıradaki ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 4,00; 4-7 yıl arası deneyim için 4,00; 8-15 yıl arası deneyim için 4,58 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 4,54'tür (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim,

mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcılarının grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}, H_{0.9}, H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

17. sırada ise "Hata ve hilelerin araştırılmasından bağımsız denetçi sorumludur" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. Finansal tablo kullanıcılarının cevap ortalaması 3,42'dir (Bknz Tablo 9). Finansal tablo kullanıcılarının, "bağımsız denetçilerin hata ve hilelerin araşmasından sorumlu oldukları" görüşünü desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından (kadınların yanıtlarının ortalaması 3,72; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 3,33) kadınların ortalamasının erkeklerinkinden daha yüksek olduğu görülmektedir ve fakat Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

17. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 18-28 yaş aralığı 2,50; 29-38 yaş aralığı 3,53; 39-58 yaş aralığı 3,33 ve 49-58 yaş aralığı için 3,40 olduğu görülür. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 3,67; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 3,48; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,15'tir. 17. sıradaki ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 3,17; genel müdürlerin 2,67; muhasebe müdürlerinin 3,43; finansman müdürlerinin 3,50; muhasebe ve finansman müdürlerinin 4,50'dir. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 4,00; 4-7 yıl arası deneyim için 3,43; 8-15 yıl arası deneyim için 3,45 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 3,38'dir (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcılarının grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}, H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

18. sırada "Hata ve hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur" ifadesi değerlendirilmiştir. Finansal tablo kullanıcılarının cevap ortalaması 4,63'tür (Bknz Tablo 9). Bu nedenle finansal tablo kullanıcılarının 18. sırada yer alan ifadeyi kuvvetli şekilde destekledikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,83; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 4,57) kadınların ortalamasının erkeklerinkinden daha yüksek olduğu görülmektedir ve fakat Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

18. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 18-28 yaş aralığı 4,00; 29-38 yaş aralığı 4,61; 39-58 yaş aralığı 4,74 ve 49-58 yaş aralığı için 4,60 olduğu görülür. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 5,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 4,56; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,75'tir. Aynı ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 4,17; genel müdürlerin 4,67; muhasebe müdürlerinin 4,65; finansman müdürlerinin 4,83; muhasebe ve finansman müdürlerinin 3,50'dir. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 5,00; 4-7 yıl arası deneyim için 4,57; 8-15 yıl arası deneyim için 4,58 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 4,68'dir (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcılarının grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}$, $H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

19. sırada ise "Hata ve hilelerin önlenmesinden bağımsız denetçi sorumludur" ifadesinin karşılığı aranmıştır. Finansal tablo kullanıcılarının cevap ortalaması 3,18'dir (Bknz Tablo 9). Finansal tablo kullanıcılarının ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından (kadınların yanıtlarının ortalaması 3,17; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 3,18) kadınların ortalamasının erkeklerinkine çok yakın olduğu görülmektedir. Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

19. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 18-28 yaş aralığı 3,00; 29-38 yaş aralığı 3,22; 39-58 yaş aralığı 3,04 ve 49-58 yaş aralığı için 3,10 olduğu görülür. 19. sıradaki

ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 3,17; genel müdürlerin 3,33; muhasebe müdürlerinin 3,16; finansman müdürlerinin 3,06; muhasebe ve finansman müdürlerinin 4,50'dir. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 4,00; 4-7 yıl arası deneyim için 3,43; 8-15 yıl arası deneyim için 3,19 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 3,03'tür (Bknz Ek.1,Tablo 17, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcılarının grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

Bununla beraber bu ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 5,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 3,19; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 2,80'dir. Kruskal Wallis H testi sonuçları, eğitim durumlarına göre finansal tablo kullanıcılarının gruplarının cevapları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,19) olup, bu yargı için $H_{0.8}$ 0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

20. sırada "Bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin her türlü maddi zafiyetinden sorumludur" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. Finansal tablo kullanıcılarının cevap ortalaması 2,72'dir (Bknz Tablo 9). Finansal tablo kullanıcılarının"iç kontrol sisteminin maddi zafiyetinden denetçilerin sorumlu olduklarına" yönelik ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından (kadınların yanıtlarının ortalaması 2,47; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 2,78) kadınların ortalamasının erkeklerinkinden daha düşük olduğu görülmektedir ve fakat Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

Finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 18-28 yaş aralığı 3,00; 29-38 yaş aralığı 2,68; 39-58 yaş aralığı 2,65 ve 49-58 yaş aralığı için 2,67 olduğu görülür. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 3,67; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 2,73; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 2,42'dir. Aynı

ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 2,40; genel müdürlerin 2,67; muhasebe müdürlerinin 2,63; finansman müdürlerinin 3,00; muhasebe ve finansman müdürlerinin 3,00'dır. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 2,00; 4-7 yıl arası deneyim için 2,57; 8-15 yıl arası deneyim için 2,71 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 2,72'dir (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcılarının grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}$, $H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

21. sırada "Bağımsız denetçi, hilelerin ortaya çıkarılması için ek prosedürler uygulamalıdır" ifadesi cevaplanmıştır. Finansal tablo kullanıcılarının cevap ortalaması 4,05'tir (Bknz Tablo 9). Finansal tablo kullanıcılarının verdikleri yanıtlar ifadeyi kuvvetli bir şekilde desteklediklerini göstermektedir.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,33; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 3,97) kadınların ortalamasının erkeklerinkinden daha yüksek olduğu görülmektedir ve fakat Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

21. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 18-28 yaş aralığı 3,50; 29-38 yaş aralığı 4,11; 39-58 yaş aralığı 3,89 ve 49-58 yaş aralığı için 4,20'dir. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 5,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 4,06; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,85'tir. Aynı ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 3,83; genel müdürlerin 3,67; muhasebe müdürlerinin 3,96; finansman müdürlerinin 4,39; muhasebe ve finansman müdürlerinin 4,50'dir. Yine bu konuda finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 4,00; 4-7 yıl arası deneyim için 4,43; 8-15 yıl arası deneyim için 3,90 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 4,08'dir (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine

göre belirlenen finansal tablo kullanıcıları grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}$, $H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

22. sırada "Bağımsız denetçi iç kontrol departmanının hile denetimini değerlendirmelidir" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. 22. sıradaki ifadeye finansal tablo kullanıcılarının verdikleri yanıtların ortalaması 3,97'dir (Bknz Tablo 9). Elde edilen sonuç finansal tablo kullanıcılarının söz konusu ifadeyi desteklemediklerini göstermektedir.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,18; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 3,92) kadınların ortalamasının erkeklerinkinden daha yüksek olduğu görülmektedir. Bununla beraber Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15, 16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

22. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 18-28 yaş aralığı 2,50; 29-38 yaş aralığı 4,17; 39-58 yaş aralığı 3,63 ve 49-58 yaş aralığı için 4,30 olduğu görülür. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 3,33; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 4,06; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,79'dur. Aynı ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 4,50; genel müdürlerin 3,67; muhasebe müdürlerinin 3,88; finansman müdürlerinin 4,11; muhasebe ve finansman müdürlerinin 4,00'dır. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 4,00; 4-7 yıl arası deneyim için 4,00; 8-15 yıl arası deneyim için 3,97 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 3,95'tir (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcıları grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}$, $H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

6.11.2.3. Bağımsız Denetçinin Raporlama Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin raporlama sorumlulukları ile ilgili beş yargıya ankete katılan finansal tablo kullanıcılarının verdiği cevapların ortalaması Tablo 10'da sunulmuştur.

23. sırada "Bağımsız denetçi önemli olmayan hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmelidir" ifadesi yanıtlanmıştır. Finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 3,15'tir (Tablo 10). Finansal tablo kullanıcılarının söz konusu ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından kadınların yanıtlarının ortalaması 3,44; erkeklerin yanıtlarının ortalaması ise 3,07'dir. Mann-Whitney U testi sonuçları ise kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15, 16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

23. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 18-28 yaş aralığı 2,50; 29-38 yaş aralığı 3,14; 39-58 yaş aralığı 3,30 ve 49-58 yaş aralığı için 2,80 olduğu görülür. Aynı ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 2,83; genel müdürlerin 3,33; muhasebe müdürlerinin 3,02; finansman müdürlerinin 3,56; muhasebe ve finansman müdürlerinin 3,50'dir. Yine bu ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 2,00; 4-7 yıl arası deneyim için 3,00; 8-15 yıl arası deneyim için 3,16 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 3,14'tür (Bknz Ek.1,Tablo 17, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcıları grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

Buna karşın 23. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanlarının yanıtlarının ortalaması 5,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 3,09; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 2,95'tir. Kruskal Wallis H testi sonuçları, eğitim durumlarına göre finansal tablo kullanıcılarının gruplarının cevapları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte

(Bknz. Ek.1, Tablo 15,19) olup, bu yargı için $H_{0.8}$ 0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

Tablo 10.

Finansal Tablo Kullanıcılarının Bağımsız Denetçinin Raporlama Sorumluluklarına İlişkin Yanıtlarının Ortalamaları

Bağımsız Denetçinin Raporlama Sorumlulukları	**Ortalamalar**
23.Bağımsız denetçi önemli olmayan hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmelidir.	3,15
24.Bağımsız denetçi önemli hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmelidir.	4,36
25.Bağımsız denetçi bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkan önemli olmayan hataların denetim komitesine bildirilmesinden sorumludur.	3,93
26.Bağımsız denetçi denetim sürecinde ortaya çıkan önemli hataların denetim komitesine bildirilmesinden sorumludur.	4,57
27.Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunun dışında ayrı bir rapor düzenleyerek denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden sorumludur.	2,99

24. sırada ise "Bağımsız denetçi önemli hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmelidir" ifadesine cevap aranmıştır. 24. sıradaki ifadeye finansal tablo kullanıcılarının verdikleri yanıtların ortalaması 4,36'dır (Tablo 10). Finansal tablo kullanıcılarının söz konusu ifadeyi güçlü bir şekilde destekledikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,59; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 4,30) kadınların ortalamasının erkeklerden daha yüksek olduğu görülmektedir. Ancak, Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

24. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 18-28 yaş aralığı 3,50; 29-38 yaş aralığı 4,31; 39-58 yaş aralığı 4,42 ve 49-58 yaş aralığı için 4,50 olduğu görülür. İfadeyi yanıtlayan

finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 5,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 4,24; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,58'dir. Aynı ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 4,67; genel müdürlerin 4,00; muhasebe müdürlerinin 4,35; finansman müdürlerinin 4,33; muhasebe ve finansman müdürlerinin 4,50'dir. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 5,00; 4-7 yıl arası deneyim için 4,43; 8-15 yıl arası deneyim için 4,20 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 4,46'dır (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcıları grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}$, $H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

25. sırada ise "Bağımsız denetçi bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkan önemli olmayan hataların denetim komitesine bildirilmesinden sorumludur" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. Finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 3,93'tür (Tablo 10) ve bu ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan kadın finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 4,25; erkeklerin yanıtlarının ortalaması ise 3,85'tir. Mann-Whitney U testi sonuçları ise kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

25. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 18-28 yaş aralığı 3,50; 29-38 yaş aralığı 3,80; 39-58 yaş aralığı 4,08 ve 49-58 yaş aralığı için 4,20 olduğu görülür. Aynı ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 3,17; genel müdürlerin 3,50; muhasebe müdürlerinin 3,92; finansman müdürlerinin 4,24; muhasebe ve finansman müdürlerinin 4,50'dir. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir:1-3 yıl arası mesleki deneyim için 5,00; 4-7 yıl arası deneyim için 3,71; 8-15 yıl arası deneyim için 3,77 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 4,06'dır (Bknz Ek.1,Tablo 17, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcılarının grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir

farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup bu yargı için $H_{0.7}$,$H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

Buna karşın 25. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 5,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 4,02; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 3,47'dir. Kruskal Wallis H testi sonuçları, eğitim durumlarına göre finansal tablo kullanıcılarının gruplarının cevapları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,19) olup, bu yargı için $H_{0.8}$ 0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

26. sırada ise "Bağımsız denetçi denetim sürecinde ortaya çıkan önemli hataların denetim komitesine bildirilmesinden sorumludur" ifadesi yanıtlanmıştır. Finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 4,57'dir (Tablo 10). Finansal tablo kullanıcıları söz konusu ifadeyi kuvvetli şekilde desteklemektedirler.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının (kadınların yanıtlarının ortalaması 4,78; erkeklerin yanıtlarının ortalaması 4,51) cinsiyetlerine göre dağılımına bakıldığında kadınların ortalamasının erkeklerden yüksek olduğu görülmektedir. Ancak, Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15, 16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

26. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 18-28 yaş aralığı 4,00; 29-38 yaş aralığı 4,58; 39-58 yaş aralığı 4,56 ve 49-58 yaş aralığı için 4,60 olduğu görülür. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 5,00; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 4,57; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 4,50'dir. 26. sıradaki ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 4,50; genel müdürlerin 4,00; muhasebe müdürlerinin 4,61; finansman müdürlerinin 4,56; muhasebe ve finansman müdürlerinin 4,50'dir. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamaları şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 5,00; 4-7 yıl arası deneyim için 4,57; 8-15 yıl arası deneyim için 4,39 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 4,70'tir (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcıları grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde

istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}$, $H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

27. sırada katılımcılara "Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunun dışında ayrı bir rapor düzenleyerek denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden sorumludur" ifadesi yöneltilmiştir. 27. sıradaki ifadeye finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 2,99'dur (Tablo 10) ve bu ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir.

İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından kadınların yanıtlarının ortalaması 3,33; erkeklerin yanıtlarının ortalaması ise 2,88'dir. Bununla beraber Mann-Whitney U testi sonuçları kadın ve erkeklerin bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.6}$ reddedilmemiştir.

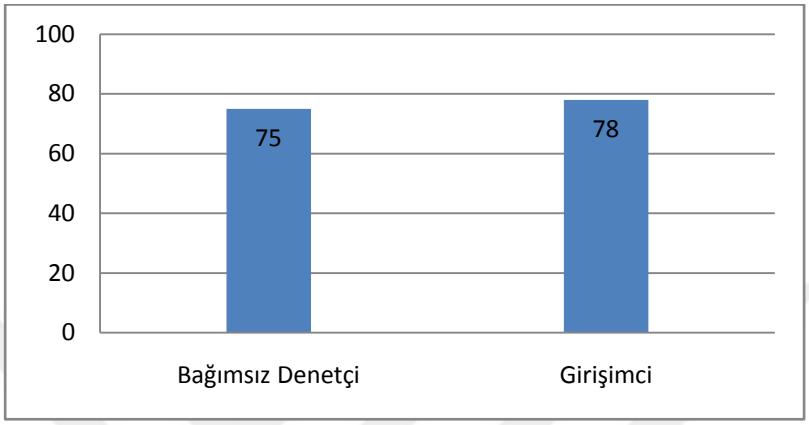
27. ifadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yaşlarının dağılımına göre verdikleri yanıtların ortalamaları şöyledir: 18-28 yaş aralığı 2,00; 29-38 yaş aralığı 2,81; 39-58 yaş aralığı 3,33 ve 49-58 yaş aralığı için 2,60 olduğu görülür. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarından lise mezunu olanların yanıtlarının ortalaması 3,67; lisans mezunlarının yanıtlarının ortalaması 3,06; yüksek lisans mezunlarının ortalaması 2,60'tır. Aynı ifadeye finansal tablo kullanıcılarının mesleki unvanlarına göre verdikleri yanıtlar şöyledir: yönetim kurulu üyelerinin 2,67; genel müdürlerin 3,00; muhasebe müdürlerinin 3,04; finansman müdürlerinin 2,94; muhasebe ve finansman müdürlerinin 3,00'dır. Finansal tablo kullanıcılarının mesleki deneyim sürelerine göre yanıtlarının ortalamaları ise şöyledir: 1-3 yıl arası mesleki deneyim için 5,00; 4-7 yıl arası deneyim için 2,71; 8-15 yıl arası deneyim için 3,06 ve 16 yıl ve üstü deneyim için 2,89'dur (Bknz Ek.1,Tablo 17, 19, 21, 22). Kruskal Wallis H testlerinin sonuçları bu yargıya verilen cevaplarda yaş, eğitim, mesleki unvan ve mesleki deneyim sürelerine göre belirlenen finansal tablo kullanıcıları grupları arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Ek.1, Tablo 15,16) olup, bu yargı için $H_{0.7}$, $H_{0.8}$, $H_{0.9}$, $H_{0.10}$ reddedilmemiştir.

6.11.3. Bağımsız Denetçiler ile Finansal Tablo Kullanıcılarının Bağımsız Denetim Algı Farkı

Bu araştırmada bağımsız denetçilerin sorumlulukları ile ilgili 27 yargıya hem bağımsız denetçilerin hem de finansal tablo kullanıcılarının verdikleri yanıtlar bir bütün olarak EK-1'de sunulmuştur. Çalışmanın bu bölümünde ankete katılanlara yöneltilen

yargılara verdikleri yanıtlara göre bağımsız denetçilerle finansal tablo kullanıcıları arasında bir algı farkı olup olmadığı incelenecektir.

Bu çalışma da toplam 75 bağımsız denetçi ve 78 finansal tablo kullanıcısı anketi cevaplamıştır. Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin dağılımı Şekil 11'de sunulmuştur.



Şekil 11. Bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının dağılımları

Bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarından elde edilen verilere Mann Whitney U testi uygulanarak taraflar arasında bir bağımsız denetim algı farkı olup olmadığı belirlenmiştir.

6.11.3.1. Bağımsız Denetçinin Genel Sorumlulukları:

Bağımsız denetçilerin genel sorumlulukları ile ilgili 15 yargıya ankete katılan bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının verdikleri cevapların (ortalaması) karşılaştırması Tablo 11'de sunulmuştur.

Bağımsız denetçilerin genel sorumluluğunu belirlemeye yönelik "Bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporu finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında kesin bilgi sağlar" şeklinde oluşturulan ilk yargıya beşli likert ölçeğinde bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamasının (4,15) finansal tablo kullanıcılarının verdiği yanıtlarının ortalamasından (4,58) daha düşük olduğu görülmektedir (Bknz. Tablo 11). Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermektedir (Bknz. Tablo 11) ve 0,05 önemlilik düzeyi için H_0 ana hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 11.

Bağımsız Denetçinin Genel Sorumluluklarına İlişkin Bağımsız Denetçilerin ve Finansal Tablo Kullanıcılarının Yanıtlarının Ortalamaları ve Mann Whitney U Testi Sonuçları

Bağımsız Denetçinin Genel Sorumluluklarına İlişkin İfadeler	Bağımsız Denetçilerin Ortalamaları	FTK Ortalamaları	Mann Whitney U Testi P Değeri	Mann Whitney U Sayısı
1.Bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporu finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında kesin bilgi sağlar.	4,15	4,58	0,001	2074,500
2.Bağımsız denetim, mesleğin gereklerine uygun olarak, denetlenen işletmenin risklerini de kapsayacak şekilde gerçekleştirilmelidir.	4,64	4,72	0,378	2743,000
3.Bağımsız denetim, yıllık faaliyet raporunun tutarlı olup olmadığını kapsar.	4,41	4,40	0,932	2904,500
4.Bağımsız denetim, yıllık faaliyet raporunun gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar.	4,20	4,45	0,092	2509,500
5.Faaliyet raporunun güvenilirliği bağımsız denetçiye ait bir sorumluluktur.	3,16	3,54	0,096	2481,000
6.Bağımsız denetim, yıllık finansal tabloların tutarlı olup olmadığını kapsar.	4,57	4,67	0,457	2724,000
7.Bağımsız denetim, yıllık finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar.	4,52	4,62	0,173	2546,000
8.Finansal tabloların güvenilirliği bağımsız denetçiye ait bir sorumluluktur.	3,48	3,68	0,651	2768,500

(Tablo 11 devamı)

9.Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinden sorumludur.	2,64	2,92	0,178	2567,500
10. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunda ayrı bir paragrafla denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmelidir.	3,69	3,94	0,269	2565,500
11.Bağımsız denetçi görüşü, işletmenin gelecekteki ekonomik başarısı hakkında güvence sağlar.	3,48	3,54	0,826	2789,500
12.Bağımsız denetçi görüşü, işletme yönetiminin etkinliği hakkında güvence sağlar.	3,51	3,83	0,097	2487,000
13.Bağımsız denetçi görüşü, işletme yönetiminin verimliliği hakkında güvence sağlar.	3,35	3,47	0,509	2749,500
14.Finansal tabloların denetlenmiş olması üst yönetimin sorumluluklarını ortadan kaldırır.	1,92	2,41	0,004	2188,500
15.Bağımsız denetçinin, denetlenen işletmenin finansal tablolarında raporlanan tutarların ve açıklamaların, kanun ve sözleşmelere aykırılığını engelleme sorumluluğu vardır.	3,21	3,47	0,279	2495,500

Katılımcılara, ikinci sırada “Bağımsız denetim, mesleğin gereklerine uygun olarak, denetlenen işletmenin risklerini de kapsayacak şekilde gerçekleştirilmelidir” ifadesi yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerinin ifadeye verdikleri yanıtlarının ortalamasının (4,64) finansal tablo kullanıcılarınınkinden (4,72) daha düşük olduğu görülmektedir (Bknz Tablo 11). Bununla beraber Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 11) olup, bu yargı için H_0ana hipotezi reddedilmemiştir.

Üçüncü sırada “Bağımsız denetim, yıllık faaliyet raporunun tutarlı olup olmadığını kapsar” ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. İfadeye yanıt veren bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamasının (4,41) finansal tablo kullanıcılarının ortalamasına (4,40) çok yankın olduğu görülmektedir ve her iki grubun da kuvvetli bir şekilde ifadeyi

destekledikleri söylenebilir (Bknz. Tablo 11). Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz, Tablo 11) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir.

Dördüncü sırada "Bağımsız denetim, yıllık faaliyet raporunun gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar" ifadesi yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin dördüncü yargıya verdikleri yanıtların ortalaması 4,20; finansal tablo kullanıcılarının verdikleri yanıtların ortalaması 4,45'tir (Bknz. Tablo 11). Her iki grubun da ifadede yer alan görüşü kuvvetli bir şekilde destekledikleri görülmektedir. Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 11) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir.

Beşinci sırada "Faaliyet raporunun güvenilirliği bağımsız denetçiye ait bir sorumluluktur" ifadesi yöneltilmiştir. İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin ortalaması 3,16; finansal tablo kullanıcılarının ortalaması 3,54'tür (Bknz. Tablo 11). Her iki grubun da ifadeyi desteklemediği sonucuna ulaşılmaktadır. Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 11) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir.

Altıncı sırada "Bağımsız denetim, yıllık finansal tabloların tutarlı olup olmadığını kapsar" ifadesi yöneltilmiştir. Bu ifade açısından finansal tablo kullanıcılarının cevaplarının ortalamasının (4,67) bağımsız denetçilerinkinden (4,57) nispeten daha yüksek olduğu görülmektedir (Bknz. Tablo 11). Fakat netice itibarıyla her iki grubun da altıncı ifadeyi kuvvetle destekledikleri gözlemlenmektedir ve Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 11) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir.

Yedinci sırada katılımcılara "Bağımsız denetim, yıllık finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar" ifadesi yöneltilmiştir. Yedinci sırada yer alan ifadeye bağımsız denetçilerin verdikleri yanıtların ortalaması 4,52; finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması ise 4,62'dir. Bu sonuç her iki grubun da bu ifadede yöneltilen görüşü güçlü bir şekilde destekliklerini göstermektedir (Bknz.

Tablo 11). Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 11) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir.

Sekizinci sırada ise "Finansal tabloların güvenilirliği bağımsız denetçiye ait bir sorumluluktur" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. İfadeyi yanıtlayan finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalamasının (3,68) bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamasına (3,48) nispetle daha yüksek olduğu görülmektedir (Bknz. Tablo 11). Her iki grup da sekizinci ifadeyi desteklememektedir ve Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 11) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir.

Dokuzuncu sırada katılımcılara "Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinden sorumludur" ifadesi yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 2,64; finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 2,92'dir (Bknz. Tablo 11). Her iki grubun da dokuzuncu sırada yer alan ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir. Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 11) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir.

Onuncu sırada "Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunda ayrı bir paragrafla denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmelidir" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin ortalaması 3,69; finansal tablo kullanıcılarının cevaplarının ortalamaları 3,94'tür (Bknz. Tablo 11). Her iki grubun da söz konusu ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir ve Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 11) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir.

11. sırada katılımcılara "Bağımsız denetçi görüşü, işletmenin gelecekteki ekonomik başarısı hakkında güvence sağlar" ifadesi yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin bu ifadeye verdikleri yanıtların ortalaması (3,48) finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalamasından (3,54) daha düşüktür (Bknz. Tablo 11). Bununla beraber her iki grup da bu yargıyı desteklememektedir ve Mann-Whitney U

testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz Tablo 11) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir.

12. sırada "Bağımsız denetçi görüşü, işletme yönetiminin etkinliği hakkında güvence sağlar" ifadesi bulunmaktadır. Bu ifade açısından finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması (3,83) bağımsız denetçilerin ortalamasından (3,51) daha yüksektir (Bknz. Tablo 11). Ancak her iki grubun da söz konusu ifadeyi desteklemediği görülmektedir. Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 11) olup, bu yargı için H_0, ana hipotezi reddedilmemiştir.

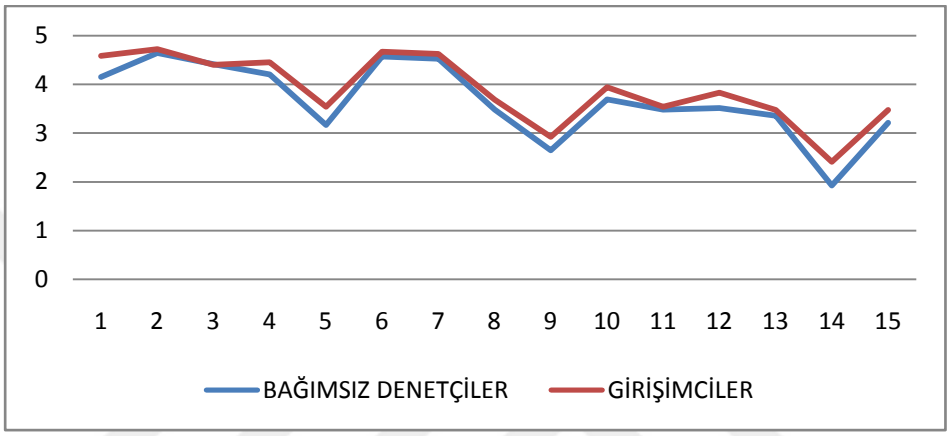
13. sırada ise "Bağımsız denetçi görüşü, işletme yönetiminin verimliliği hakkında güvence sağlar" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin ortalaması 3,35; finansal tablo kullanıcılarının cevaplarının ortalaması 3,47'dir (Bknz. Tablo 11). Her iki grup da 13. sırada yer alan ifadeyi desteklememektedir ve Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 11) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir.

14. sırada "Finansal tabloların denetlenmiş olması üst yönetimin sorumluluklarını ortadan kaldırır" ifadesine yanıt aranmıştır. 14. İfadeye bağımsız denetçilerin verdikleri yanıtların ortalaması 1,92; finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 2,41'dir (Bknz. Tablo 11). Bağımsız denetçilerin söz konusu ifadeyi finansal tablo kullanıcılara oranla daha güçlü şekilde reddettiği görülür. Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Tablo 11) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi 0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

15. sırada "Bağımsız denetçinin, denetlenen işletmenin finansal tablolarında raporlanan tutarların ve açıklamaların, kanun ve sözleşmelere aykırılığını engelleme sorumluluğu vardır" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 3,21; finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 3,47'dir (Bknz. Tablo 11). Her iki grup da ifadeyi desteklememektedir ve Mann-

Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 11) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir.

Bağımsız denetçilerle finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçilerin genel sorumlulukları ile ilgili ilk 15 yargıya verdikleri yanıtlar topluca ve karşılaştırmalı olarak Şekil 12'de sunulmuştur.



Şekil 12. Bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının eğilimleri(1.-15. Yargılar)

Grupların yanıtlarının eğilimlerinin aynı doğrultuda olduğu görülmektedir. Bununla beraber grupların yanıtlarının vurgu düzeylerinde farklılıklar olduğu anlaşılmaktadır.

6.11.3.2. Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin hata ve hileler hakkındaki sorumlulukları ile ilgili yedi yargıya ankete katılan bağımsız denetçi ve finansal tablo kullanıcılarının verdiği cevapların ortalaması Tablo 12'de sunulmuştur.

16. sırada "Hata ve hilelerin araştırılmasından işletme yönetimi sorumludur" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. İfadeyi yanıtlayan bağımsız denetçilerin ortalaması (4,20) finansal tablo kullanıcılarının cevaplarının ortalamasından (4,50) daha düşüktür (Bknz Tablo 12). Her iki grubun da ifadeyi kuvvetli şekilde desteklediği görülmektedir ve Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde

istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz.Tablo 12) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir.

Tablo 12.

Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumluluklarına İlişkin Bağımsız Denetçiler ve Finansal Tablo Kullanıcılarının Yanıtlarının Ortalamaları

Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumlulukları	Bağımsız Denetçi Ort.	FTK Ort.	Mann Whitney U Testi P Değeri	Mann Whitney U
16.Hata ve hilelerin araştırılmasından işletme yönetimi sorumludur.	4,20	4,50	0,106	2534,500
17.Hata ve hilelerin araştırılmasından bağımsız denetçi sorumludur.	3,55	3,42	0,577	2776,500
18.Hata ve hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.	4,65	4,63	0,759	2821,500
19.Hata ve hilelerin önlenmesinden bağımsız denetçi sorumludur.	3,08	3,18	0,629	2796,000
20.Bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin her türlü maddi zafiyetinden sorumludur.	2,18	2,72	0,001	1940,500
21.Bağımsız denetçi hilelerin ortaya çıkarılması için ek prosedürler uygulamalıdır.	4,30	4,05	0,238	2593,000
22.Bağımsız denetçi iç kontrol departmanının hile denetimini değerlendirmelidir.	4,14	3,97	0,452	2660,000

17. sırada ise “Hata ve hilelerin araştırılmasından bağımsız denetçi sorumludur” ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamasının

(3,55) finansal tablo kullanıcılarının cevaplarının ortalamasından (3,42) daha yüksek olduğu gözlemlenmektedir (Bknz Tablo 12). Hem bağımsız denetçilerin hem de finansal tablo kullanıcılarının, "bağımsız denetçilerin hata ve hilelerin araşmasından sorumlu oldukları" görüşünü desteklemedikleri görülmektedir ve Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 12) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir.

18. sırada "Hata ve hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur" ifadesi değerlendirilmiştir. Bağımsız denetçilerin ortalaması 4,65; finansal tablo kullanıcılarının cevaplarının ortalaması 4,63'tür (Bknz Tablo 12). Her iki grubun da yanıtlarının ortalaması birbirine çok yakındır ve Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 12) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir. Her iki grup da 18. sırada yer alan ifadeyi kuvvetli şekilde desteklemektedirler.

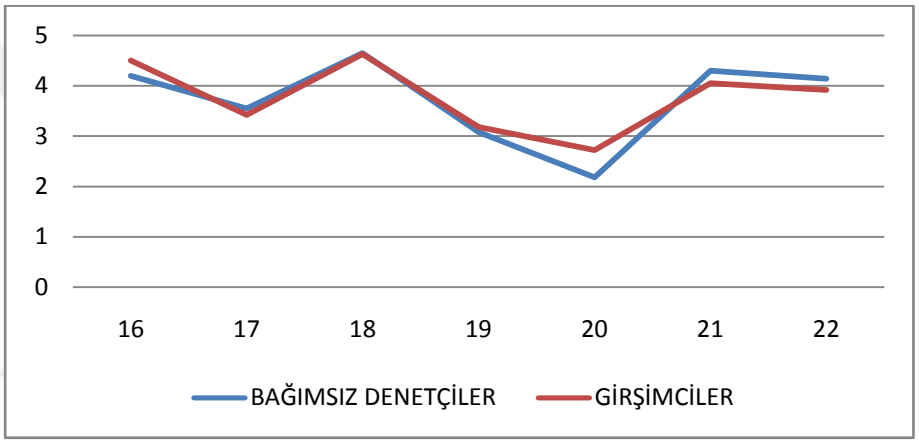
19. sırada ise "Hata ve hilelerin önlenmesinden bağımsız denetçi sorumludur" ifadesinin karşılığı aranmıştır. Bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalamasının (3,08) nispeten finansal tablo kullanıcılarının cevaplarının ortalamasından (3,18) daha düşük olduğu görülmektedir (Bknz Tablo 12). Ancak, Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 12) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir. Her iki grup da ifadeyi desteklememektedirler.

20. sırada "Bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin her türlü maddi zafiyetinden sorumludur" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 2,18; finansal tablo kullanıcılarının cevaplarının ortalaması 2,72'dir (Bknz Tablo 12). Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Tablo 12) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi 0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir. Her iki grup da ifadeyi desteklememektedir.

21. sırada "Bağımsız denetçi, hilelerin ortaya çıkarılması için ek prosedürler uygulamalıdır" ifadesi cevaplanmıştır. Bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması

4,30; finansal tablo kullanıcılarının ortalaması 4,05'tir (Bknz Tablo 12). Ancak, Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 12) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir. Her iki grup da ifadeyi desteklememektedirler. Her iki grubun da verdikleri yanıtlar ifadeyi kuvvetli bir şekilde desteklediklerini göstermektedir.

Şekil 13 bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçinin hata ve hilelere ilişkin sorumluluklarına verdikleri yanıtları topluca göstermektedir.



Şekil 13. Bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının eğilimleri (16.-22. Yargılar)

Grupların yanıtlarının eğilimlerinin aynı yönde olduğu gözlenmiş ve yanıtlarda vurgu farkı tespit edilmiştir.

22. sırada "Bağımsız denetçi iç kontrol departmanının hile denetimini değerlendirmelidir" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. 22. sıradaki ifadeye bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 4,14; finansal tablo kullanıcılarının verdikleri yanıtların ortalaması 3,97'dir (Bknz Tablo 12). Her ne kadar Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 12) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiş olsa da, elde edilen sonuçlar bağımsız denetçilerin söz konusu ifadeyi desteklediklerini; finansal tablo kullanıcılarının ise desteklemediklerini göstermektedir.

6.11.3.3. Bağımsız Denetçinin Raporlama Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin raporlama sorumlulukları ile ilgili yedi yargıya ankete katılan bağımsız denetçilerle finansal tablo kullanıcılarının verdiği cevapların (ortalaması) karşılaştırması ve Mann Whitney U sayısı Tablo 13'te sunulmuştur.

23. sırada "Bağımsız denetçi önemli olmayan hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmelidir" ifadesi yanıtlanmıştır. Bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 3,20; finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 3,15'tir (Bknz Tablo 13). Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 13) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir. Her iki grubun da söz konusu ifadeyi desteklemedikleri görülmektedir.

24. sırada ise "Bağımsız denetçi önemli hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmelidir" ifadesine cevap aranmıştır. 24. sıradaki ifadeye bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 4,70; finansal tablo kullanıcılarının verdikleri yanıtların ortalaması 4,36'dır (Bknz Tablo 13). Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Tablo 13) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmiştir. Bununla beraber bağımsız denetçilerin 24. ifadeyi finansal tablo kullanıcılarından daha güçlü bir şekilde destekledikleri görülmektedir.

25. sırada ise "Bağımsız denetçi bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkan önemli olmayan hataların denetim komitesine bildirilmesinden sorumludur" ifadesi katılımcılara yöneltilmiştir. Bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 3,59; finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 3,93'tür (Bknz Tablo 13). Her ne kadar finansal tablo kullanıcılarının ortalaması bağımsız denetçilere göre daha yüksek olsa da Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 13) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir. Her iki grubun da söz konusu ifadeyi desteklemedikleri söylenebilir.

Tablo 13.

Bağımsız Denetçilerin Raporlama Sorumluluklarına İlişkin Bağımsız Denetçiler ve Finansal Tablo Kullanıcılarının Yanıtlarının Ortalamaları ve Mann Whitney U Testi Sonuçları

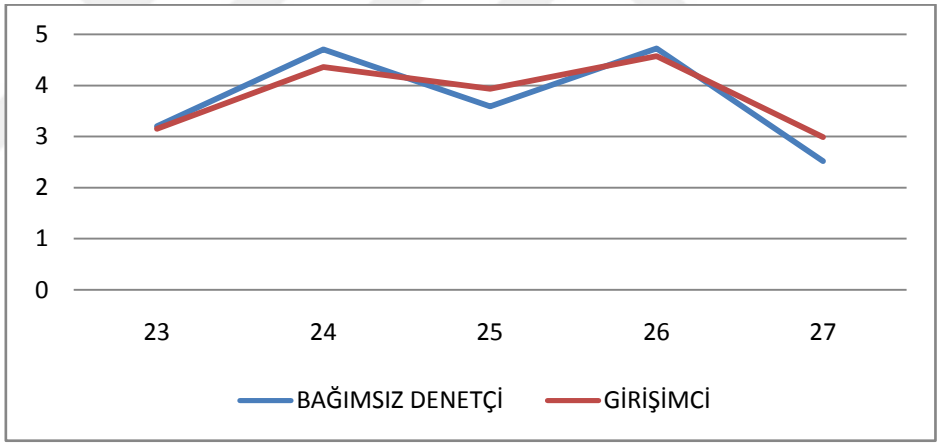
Bağımsız Denetçinin Raporlama Sorumlulukları	**Bağımsız Denetçilerin Ortalamaları**	**FTK Ortalamaları**	**Mann Whitney U Testi P Değeri**	**Mann Whitney U**
23.Bağımsız denetçi önemli olmayan hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmelidir.	3,20	3,15	0,858	2839,000
24.Bağımsız denetçi önemli hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmelidir.	4,70	4,36	0,008	2271,000
25.Bağımsız denetçi bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkan önemli olmayan hataların denetim komitesine bildirilmesinden sorumludur.	3,59	3,93	0,148	2443,500
26.Bağımsız denetçi denetim sürecinde ortaya çıkan önemli hataların denetim komitesine bildirilmesinden sorumludur.	4,72	4,57	0,151	2545,000
27.Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunun dışında ayrı bir rapor düzenleyerek denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden sorumludur.	2,52	2,99	0,025	2262,000

26. sırada ise “Bağımsız denetçi denetim sürecinde ortaya çıkan önemli hataların denetim komitesine bildirilmesinden sorumludur” ifadesi yanıtlanmıştır. Bağımsız denetçilerin ortalaması (4,72) finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalamasından (4,57) daha yüksektir (Bknz Tablo 13). Bununla beraber Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın

olmadığını göstermekte (Bknz. Tablo 13) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi reddedilmemiştir. Her iki grup da söz konusu ifadeyi kuvvetli şekilde desteklemektedir.

27. sırada katılımcılara "Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunun dışında ayrı bir rapor düzenleyerek denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden sorumludur" ifadesi yöneltilmiştir. 27. sıradaki ifadeye bağımsız denetçilerin yanıtlarının ortalaması 2,52; finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının ortalaması 2,99'dur (Bknz. Tablo 13). Her iki grubun da bu ifadeyi desteklemedikleri görülmekle beraber Mann-Whitney U testi sonuçları bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bu yargıya verdikleri cevaplar arasında 0,05 önemlilik düzeyinde istatistikî olarak önemli bir farklılığın olduğunu göstermekte (Bknz. Tablo 13) olup, bu yargı için H_0 ana hipotezi 0,05 önemlilik düzeyinde reddedilmiştir.

Şekil 14'te bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçinin raporlama sorumluluklarına ilişkin 23 - 27 nolu yargılara verdikleri yanıtlar topluca sunulmuştur.



Şekil14. Bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının yanıtlarının eğilimleri (23.-27. Yargılar)

Her iki grubun da yanıtlarının eğilimlerinin aynı yönde olduğu ve gruplar arasında belirgin bir farklılıktan çok vurgu farkının olduğu gözlenmiştir.

BÖLÜM VII

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bağımsız denetim, yasa ve düzenlemelerin işletmelere getirdiği bir yükümlülük olmaktan çok günümüz işletmeleri için zaruri bir ihtiyaçtır (Deloitte, t.y.). Çağdaş dünyada hızla gerçekleşen ekonomik ve sosyal gelişmeler, işletmelerin çok farklı alanlarda faaliyet göstermelerine ve çok karmaşık bir yapıya bürünmelerine neden olmuştur. İşletmelerin büyüyüp karmaşıklaşan yapıları muhasebe sistemlerinin de karmaşıklaşmasına neden olmuştur. Muhasebe sistemlerinde meydana gelen bu karmaşıklaşma işletmelerin finansal tablolarına duyulan güveni olumsuz şekilde etkilemiştir çünkü karmaşıklaşan ekonomik yapı finansal tablo kullanıcılarına sunulan bilgilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olma olasılığını azaltmaktadır. Finansal tablo kullanıcılarının bu bilgilerin kaynağına inip doğruluğunu teyit edebilecek imkânlarının olmaması veya böyle bir imkânın bulunması halinde de yeterli bilgi ve deneyime her zaman sahip olunamaması bu bilgilerin bağımsız ve güvenilir bir kişi tarafından denetlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Ancak bağımsız denetçiler tarafından denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilen bir denetim sonucunda ortaya koyulacak bilgiler, bu ihtiyaca cevap verebilir (Dönmez, Ersoy, 2006, s. 69-91).

Dünyada bağımsız denetim ihtiyacında meydana gelen gelişmelerden Türkiye de etkilenmiştir ve TTK ile bağımsız denetim kavramı değişerek, gelişerek, yeni bir önem kazanmıştır. Bu sebeple çalışmamızda bağımsız denetçinin TTK ve diğer mevzuatlardaki sorumlulukları ile bu sorumluluklar konusunda bağımsız denetçilerle finansal tablo kullanıcıları arasında bir algı farkı olup olmadığı incelenmiştir.

Denetçilerin denetim sürecindeki yükümlülükleri temel olarak üç başlık altında toplanmaktadır. Bunlar denetçilerin denetim sözleşmesinden, denetim ilke ve kurallarına uygun davranması gerekliliğinden ve hukuki düzenlemelerden kaynaklanan yükümlülüklerdir. Bu yükümlülüklerin gereği gibi yerine getirilmemesi durumda bağımsız denetçiler cezai ve hukuki yaptırımlarla karşılaşmaktadırlar. Denetçiler BDS'lere ve ülkedeki yasal düzenlemelerle belirlenmiş kurallara uygun bir biçimde denetim sürecini gerçekleştirirlerse, kendilerinden beklenen makul güvenceyi sağlayıp, karşılaşabilecekleri hukuki ve cezai yaptırımlardan kurtulabilirler.

Çalışmanın ikinci bölümünde bağımsız denetim sözleşmesinin kurulması, unsurları, şekli, süresi, taraflarının borçları ve sona erme nedenleri incelenmiştir.

Bağımsız denetim süreci denetlenecek işletmenin bağımsız denetçiyi seçmesi ile başlar. Bağımsız denetçinin seçiminde esas olan, işletmenin genel kurulu tarafından seçimin gerçekleştirilmesidir. Bununla beraber kanunda belirlenmiş şartların gerçekleşmesi durumunda denetçinin yönetim kurulu ve mahkeme tarafından atanması da mümkündür. Bağımsız denetçinin kendisine yapılan bağımsız denetim teklifini kabul etmesi ve sözleşmenin esaslı unsurları üzerinde anlaşmaya varılması ve yazılı olarak akdedilmesi ile bağımsız denetim sözleşmesi kurulur.

Bağımsız denetim sözleşmesi karşılıklı borç doğuran bir sözleşme niteliğindedir ve bağımsız denetçinin, bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanan borçları denetçinin BDS'lerde belirlenen ilke ve kurallara uygun davranma borcu, denetimde kalite ve güvenilirliği sağlama borcu, denetçinin bağımsız denetim raporunu hazırlama borcu, denetçinin çalışma kâğıtlarını saklama borcu ve denetçinin sır saklama borçlarından oluşur. Denetlenen işletmenin bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanan borçları ise işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan tüm bilgi ve belgeleri denetçiye teslim etme borcu, bağımsız denetim raporunu teslim alma borcu ve denetçiye ücret ödeme borcundan meydana gelir. Bağımsız denetim sözleşmesinin tarafları, sözleşmeden kaynaklanan borçlarını gereği gibi ifa etmekle borçlarından kurtulurlar.

Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erme nedenleri dört başlık altında toplanabilmektedir. Bunlar: sözleşmesinin süresinin sona ermesi, denetlenen ortaklığın denetçiyi görevden alması, bağımsız denetçinin sözleşmeyi feshetmesi ve denetçinin denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin iptali, askıya alınması veya durdurulmasıdır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde bağımsız denetçinin, bağımsız denetim standartlarını nasıl ele aldığının ve ne şekilde hareket ettiğinin anlaşılabilmesini sağlamak amacıyla 200, 220, 230, 240, 250, 260 ve 700 nolu bağımsız denetim standartları incelenmiş; her bir standartla ilgili olarak yükümlülükleri tespit edilmiştir. Bu bölümde incelenen standartların başlıkları aşağıda verilmiştir:

- BDS 200-Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
- BDS 220-Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
- BDS 230-Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi

- BDS 240-Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
- BDS 250-Finansal Tabloların Değerlendirilmesinde ilgili Mevzuatın Dikkate Alınması
- BDS 260-Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
- BDS 700-Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

Çalışmanın dördüncü bölümünde, bağımsız denetçinin hukuki ve cezai sorumluluğu incelenmiştir. Bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğu, bağımsız denetçinin culpa in contrahendo sorumluluğu, bağımsız denetçinin genel nitelikli hukuki sorumluluğu ve sır saklamadan kaynaklanan özel nitelikli hukuki sorumluluğu olarak üç başlık altında incelenmiştir. Bağımsız denetçinin cezai sorumluluğu ise ticari sırların ifşası suçu, özel belgede sahtecilik suçu, suçu bildirmeme suçu ve idari yaptırımlar başlıkları altında incelenmiştir.

Denetçi bir gözlemcidir; denetçinin polis veya bir vergi denetmeni gibi hata ve hileleri bulması beklenemez (Karausta, Dönmez, 2013, s. 59-88; McEnroe, Martens, 2001, s. 345-358). Denetçinin gerçekleştirdiği denetim bir uygunluk denetimidir ve makul bir güvence verir. Hiçbir zaman %100 güvence sağlamaz. Denetimle amaçlanan finansal tabloların, bu tabloları kullananların kararlarını etkileyecek düzeyde hata ve hile içermediği konusunda güvence sunmaktır. Eğer şüphe uyandıracak, hata veya hilelerin varlığını düşündüren, herhangi bir şey varsa bu şüphe sonuna kadar araştırılmalıdır.

Uluslararası alanda yapılan çalışmalar, kamunun bağımsız denetçiden beklentilerinin denetçinin makul olarak gerçekleştirebileceklerinden daha yüksek olduğu ve bu durumun bağımsız denetim algı farkının oluşmasına neden olduğunu ileri sürmektedirler. Literatürde yapılan incelemeler, bağımsız denetim algı farkının daimi olduğunu ve hiçbir zaman tamamen ortadan kaldırılamayacağını göstermektedir. Bununla beraber literatürde, bağımsız denetim algı farkının sebebinin bağımsız denetim hakkında yeterli bilgiye sahip olunmaması olduğu ve azaltılması için bağımsız denetçiler dışında bağımsız denetimle ilgili olan kişilerin bağımsız denetim konusunda bilgilendirilmeleri gerektiği ifade edilmektedir. Çalışmanın beşinci bölümünde bağımsız denetim algı farkının literatür incelemesi yapılmıştır. Bu bölümde bağımsız denetim algı

farkının tanımı, unsurları, nedenleri, dünyada ve Türkiye'de bu alanda yapılmış araştırmalar incelenmiştir.

Çalışmanın altıncı bölümde Türkiye'de bağımsız denetçilerle finansal tablo kullanıcıları arasında bir bağımsız denetim algı farkı olup olmadığı araştırılmıştır.

Yapılan araştırma sonuçlarına göre, finansal tablo kullanıcıları ve bağımsız denetçiler arasında bağımsız denetçilerin sorumlulukları ile ilgili olarak belirlenen 27 konudan sadece beş tanesinde bağımsız denetim algı farkı tespit edilirken; geri kalan 22 konuda önemli bir fark tespit edilememiştir. Algı farkının tespit edildiği sorularda daha çok grupların cevaplarının vurgularında farklılık olduğu söylenebilir. Grupların birbirleriyle aynı yönde ortalamaya sahip olduğu ancak bir grubun diğerine göre daha kuvvetle vurguladığı görülmektedir. Şöyle ki;

Bağımsız denetçinin sorumlulukları ile ilgili algıda denetçi ve finansal tablo kullanıcıları arasında önemli bir farkının tespit edildiği yargılardan birisi bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporunun finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında kesin bilgi sağladığı konusundaki yargıdır. Bu yargıda denetçilerin cevaplarının ortalaması 4,15; finansal tablo kullanıcıların ortalaması ise 4,58'dir.

Bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasında anlamlı bir algı farkının tespit edildiği bir diğer yargı, finansal tabloların denetlenmiş olmasının üst yönetimin sorumluluklarını ortadan kaldırdığı yargısıdır. Söz konusu yargıya bağımsız denetçilerin cevaplarının ortalaması 1,92; finansal tablo kullanıcılarının ortalaması ise 2,41'dir.

Bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasında önemli bir algı farkının tespit edildiği yargılardan biri de, bağımsız denetçinin iç kontrol sisteminin her türlü maddi zafiyetinden sorumlu olduğudur. Bu yargıya bağımsız denetçilerin cevaplarının ortalaması 2,18; finansal tablo kullanıcılarının ortalaması ise 2,72'dir.

Algı farkının bulunduğu bir diğer yargı, bağımsız denetçinin önemli hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmesi gerektiği yargısıdır. Bağımsız denetçilerin cevaplarının ortalaması 4,70; finansal tablo kullanıcılarının ortalaması ise 4,36'dır.

Bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasında önemli algı farkının tespit edildiği son yargı, bağımsız denetçinin bağımsız denetim raporunun dışında ayrı bir rapor düzenleyerek denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden sorumlu olduğudur. Bağımsız denetçilerin cevaplarının ortalaması 2,52; finansal tablo kullanıcılarının ortalaması 2,99'dur.

Sonuç olarak, ankette yöneltilen tüm ifadelere verilen yanıtlar değerlendirildiğinde, bağımsız denetçilerin ve finansal tablo kullanıcılarının, bağımsız denetimin amacına ve bağımsız denetçinin, yasa ve mevzuatlarda belirlenmiş, sorumluluklarına yeterince vakıf olmadıkları gözlenmiştir. Örneğin bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporunun finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında kesin bilgi sağladığı konusundaki yargıda denetçilerin cevap ortalaması 4,15; finansal tablo kullanıcıların cevap ortalaması ise 4,58'dir. Bağımsız denetçinin bu hususta kesin bir güvence vermesi beklenemez. Çünkü bağımsız denetçi ancak makul bir güvence verebilir (BDS 200 prg 11). Bununla beraber bu yargıda kullanılan "kesin" kelimesine dikkat edilmemiş olması da mümkündür.

Diğer taraftan bağımsız denetçinin bağımsız denetim raporunda ayrı bir paragrafla denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmesi gerektiği yargısına bağımsız denetçilerin verdikleri cevapların ortalaması 3,69; finansal tablo kullanıcılarının ise 3,94'tür. Oysa bağımsız denetçinin böyle bir sorumluluğu olduğuna mevzuatta rastlanmamıştır.

Aynı şekilde bağımsız denetçi görüşünün işletmenin gelecekteki ekonomik başarısı hakkında güvence sağladığı yargısına bağımsız denetçilerin cevaplarının ortalaması 3,48; finansal tablo kullanıcılarının ortalaması ise 3,54'tür. Bağımsız denetçi görüşünün işletme yönetiminin etkinliği hakkında güvence sağladığı yargısına bağımsız denetçilerin cevaplarının ortalaması 3,51; finansal tablo kullanıcılarının ortalaması ise 3,48'dir. Bağımsız denetçi görüşünün işletme yönetiminin verimliliği hakkında güvence sağladığı yargısına bağımsız denetçilerin cevaplarının ortalaması 3,35; finansal tablo kullanıcılarının ortalaması ise 3,47'dir. Grupların bu ifadelerde nötr kaldıkları gözlenmektedir oysa denetçi görüşü işletmenin gelecekteki ekonomik başarısı veya yönetiminin etkinliği veya verimliliği hakkında güvence sağlamaz (BDS 200 A1; SPK tebliğ 1. Kısım m.3).

Bağımsız denetçinin, denetlenen işletmenin finansal tablolarında raporlanan tutarların ve açıklamaların, kanun ve sözleşmelere aykırılığını engellemekle sorumlu olduğu yargısına bağımsız denetçilerin cevaplarının ortalaması 3,21; finansal tablo kullanıcılarının cevaplarının ortalaması 3,47'dir. Grupların nötr kaldıkları gözlenmektedir. Denetçinin finansal tablolarda raporlanan tutarların ve açıklamaların kanun ve sözleşmelere aykırılığını engellemek gibi bir sorumluluğu yoktur (BDS 250 prg 4-5; SPK Bağımsız Denetim Tebliği Yedinci Kısım Birinci Bölüm m.5).Bu tür bir aykırılık nihayetinde mahkemenin karar vermesi gereken adli bir konudur (BDS 250 prg

4-5). Denetçi, finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içermediğine dair makul bir güvence elde etmekle sorumludur (BDS 250 prg 4-5; SPK Tebliğ Bağımsız Denetim Tebliği Birinci Kısım m.6).

7.1. Çalışmanın Kısıtları

Araştırmanın en önemli kısıdı bağımsız denetçi ve finansal tablo kullanıcıları grupları içinde yer alan katılımcıların dağılımının gerçekte var olan oransal dağılımına uygun olmama olasılığıdır. Çalışmanın bir diğer kısıdı ise gerek bu gruplar içinde yer alan kişilerin yoğun mesaileri gerekse çalışmanın bütçe kısıdı nedeniyle ancak 153 katılımcıyla çalışabilmiş olmasıdır. Daha fazla katılımcı ile çalışılması daha iyi sonuçlar elde edilmesini sağlayabilir. Bir diğeri kısıt da soruların tamamının tüm katılımcılar tarafından yanıtlanmamış olmasıdır. Finansal tablo kullanıcıları grubundan 10 katılımcı bazı soruları yanıtlamamıştır. Bağımsız denetçilerden ise 6 katılımcı bazı soruları yanıtlamamıştır. Kısıtlardan bir diğeri de finansal tablo kullanıcılarından sadece şirket yöneticileri ile çalışılmış olmasıdır.

7.2. Çalışmanın Literatüre Katkısı

TTK'da ve mevzuatta yapılan değişiklikler uyarınca bağımsız denetçi kavramı ve bağımsız denetimin nasıl gerçekleştirilmesi gerektiği konusunda detaylı bir araşma yapılmıştır. Düzenlemelerin anlaşılabilmesi ve nasıl uygulanacağının kavranabilmesi için uluslararası çalışmalar ve denetimle ilgili düzenlemeler taranmış; bu konulara açıklık getirilmiştir. Böylece herkes için denetim ve denetçi kavramlarının yeni hukuki durumlarının netlik kazanmasına ve anlaşılabilir kavramlar haline gelmesine yardımcı olunmaya çalışılmıştır.

Türkiye'de literatür taraması sonucunda bağımsız denetim algı farkı üzerine yapılmış dört çalışmaya rastlanmıştır. Ancak bu çalışmalar sadece bağımsız denetim algı farkı üzerine hazırlanmış çalışmalardır. Çalışmamızda Türkiye'de sadece bir bağımsız denetim algı farkı olup olmadığı araştırılmakla kalınmamış aynı zamanda bağımsız denetçinin sorumluluklarının gerçekte ne olduğunun anlaşılmasına yardımcı olunması amacıyla mevzuat incelemesi yapılarak bağımsız denetim algı farkının giderilmesine katkıda bulunmak amaçlanmıştır.

Araştırmamız hukuk fakültelerinde ve İİBF'lerde bağımsız denetçinin sorumlulukları ile ilgili olarak hazırlanan çalışmaların eksikleri göz önünde bulundurularak; bu eksiklikler giderilecek şekilde hazırlanmaya çalışılmıştır. Denetime

tabi işletmelerin bağımsız denetçiye yaptığı denetim teklifiyle başlayan ve bağımsız denetim sözleşmesinin yapılmasıyla devam eden süreçteki sözleşmeden kaynaklanan borçları ve bu borçların gereği gibi yerine getirilmemesi durumunda bağımsız denetçinin ortaya çıkan hukuki ve cezai sorumlulukları bir bütün olarak değerlendirilmiştir.

7.3. Geleceğe Yönelik Araştırma Önerileri:

Geleceğe yönelik araştırmalarda araştırma gruplarının geliştirilmesi mümkündür. Örneğin vergi denetmenlerinin, yargı görevlilerinin, İİBF'lerde çalışan eğitmenlerin ve öğrencilerinin bağımsız denetim algıları incelenebilir.

Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin hangi şirketler olduğunun hükme bağlandığı Bakanlar Kurulunda Kararında belirlenmiş olan ayrım esas alınarak, bu şirketlerde çalışan yöneticilerin bağımsız denetim algılarının arasında bir fark olup olmadığının incelenmesi mümkünüdür.

KAYNAKLAR

AASB (International Accounting Standards Board) (2006). International Accounting Standards (IES) 8: Competence Requirements for Audit Professionals. International Federation Of Accountants, July 2006. http://www.icjce.es/images/pdfs /TECNICA/C01%20-%20IFAC/C.01.051%20-%20Education%20-%20IES/IES_8%20-%2005072006.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

AASB, (2013). Institute of Chartered Accountants in Australia; *Practical ways to improve the exercise and documentation of professional skepticism in an IAS Audit.* May. http://www.frascanada.ca/canadian-auditing-standards/resources/ reference-material/item74244.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

ABİK Y. (2010). Normun koruma amacı teorisi. *AUHFD; 59 (3)*; 345-448; http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1527/16779.pdf (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Adams C. A., Evans R. (2004). Accountability, completeness, credibility and the audit expectation gap. *JJC* 14 Summer 2004; Greenleaf Publishing; http://www.greenleaf-publishing.com/content/pdfs/jcc14adam.pdf (Erişim Tarihi 01.12.2013)

Adayemi S. B. & KolawoleOlowookere J. (2011). Stakeholders' perception of audit performance gap in nigeria; Macrothink Institute; *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, *Vol.1 (1)* http://www.macrothink.org/ journal/index.php/ijafr/article/download/808/716 (Erişim Tarihi 01.12.2013)

Adıgüzel S. (2012); Sözleşme görüşmelerinde kusurlu davranıştan doğan sorumluluk. *TAAD, Yıl: 3; Sayı: 9*; 2012, 281-312 http://www.taa.gov.tr/indir/ sozlesme-gorusmelerinde-kusurlu-davranistan-dogan-sorumluluk-bWFrYWxlfDk1 NDEzLTI4ZTZkLTBiZDUxLTQ1YTEyLnBkZnwxNzQ/ (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Agyei A., Kusi Aye B. & Owusu-Yeboah E. (2013). An assessment of audit expectation gap in Ghana. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences; Vol. 1(4)* October 2013; http://hrmars.com/hrmars_papers/Article_12_An_Assessment_of_Audit_Expect ation_Gap.pdf (15.12.2014)

AICPA (2015). Establishing and maintaining a system of quality control for a cpa firm's accounting and auditing practice-firm with multiple offices, *Practice and Aid Series*. http://www.aicpa.org/interestareas/frc/downloadabledocuments /eaqpa/practice_aid-multiple_office_firm.pdf (Erişim Tarihi 10.3.2015)

AICPA; Establishing and maintaining a system of quality control for a CPA Firm's accounting and auditing practice; *AICPA Auditing and Accounting Practice Aid Series;* 2007; http://www.aicpa.org/interestareas/governmental auditquality/resources/downloadabledocuments/system_of_quality_control_practice_aid.pdf

AICPA. Adherence to generally accepted accounting principles (AU Section 410). http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments /AU-00410.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

AICPA. Audit documentation (AU Section 339). http://www.aicpa.org/Research/ Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00339.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

AICPA. Audit evidence (AU Section 326) http://www.aicpa.org/Research /Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00326.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

AICPA. Audit risk and the materiality in conducting an audit (AU Section 312). http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments /AU-00312.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

AICPA. Communications between predecessor and successor auditors (AU Section 315). http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Downloadable Documents /AU-00315.pdf

AICPA. Dating of the independent auditor's report (AU-C Section 530). http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments /AU-00530.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

AICPA. Due professional care in the performance of work (AU Section 230). http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments /AU-00230.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

AICPA. Forming an opinion and reporting on financial statements (AU-C Section 700).http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-C-00700.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

AICPA. Illegal acts by clients (AU Section 317). http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00317.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

AICPA. Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with Generally Accepted Auditing Standards (AU-C 200 Section) http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-C-00200.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

AICPA. Planning and supervision (AU Section 311) http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00311.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

AICPA. Quality control for an engagement conducted in accordience with generally accepted auditing standards (AU-C 220). http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-C-00220.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

AICPA. Responsibilities and functions of the independent auditor (AU Section 110).http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00110.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

AICPA. Subsequent events. (AU Section 560) http://www.aicpa.org/Research/Standards /AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00560.pdf (Erişim Tarihi: 12.09.2014)

AICPA. The Auditor's communication with those charged with governance (AU-C 260). http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-C-00260.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

AICPA, (2007). Establishing and maintaining a system of quality control for a CPA Firm's accounting and auditing practice. *AICPA Audit and Accounting Practice Aid Series*. http://www.aicpa.org/interestareas/governmentalauditquality/resources/downloadabledocuments/system_of_quality_control_practice_aid.pdf (Erişim Tarihi 14.09.2015)

Akartepe A. (2012). Türk Borçlar Kanunu'nun haksız fiilden doğan borç ilişkileri alanında getirdiği yenilikler. *EÜHFD, 16 (1-2)* (2012); http://www.erzincan.edu.tr/birim/HukukDergi/makale/2012_XVI_1.8.pdf (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Akgül U. (2010). Kurumsal sosyal sorumluluk kavramına sosyal antropolojik bir yaklaşım. *Ankara Üniversitesi Dil Tarih ve Coğrafya Fakültesi Antropoloji*

*Dergis*i; *Sayı:24*; 2010; http://dergiler.ankara.edu.tr/detail.php?id=71&sayi_id=1760 (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Akıntürk T. (2002). Hukuka giriş. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1359, Açık Öğretim Fakültesi Yayın No: 726, 6. Baskı. https://books.google.com.tr/books?id=LNDgv8e4lmwC&pg=PR16&dq=AKINT%C3%9CRK+Turgut%3B+Hukuka+Giri%C5%9F&hl=tr&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=AKINT%C3%9CRK%20Turgut%3B%20Hukuka%20Giri%C5%9F&f=false (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Akışık, O. (2003). Hizmet sözleşmesinin bağımsız denetim açısından önemi. *Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-Mart 2003; Sayı 62*; http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=62 (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Akkurt S. S. (2008). Türk özel hukukunda iş sözleşmesi ile eser sözleşmesinden kaynaklanan başlıca yükümlülükler ve anılan sözleşmelerin ayırt edilmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *10 (Sayı: 2*), 13-64. http://webb.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz10-2/akkurt.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Al-Alimi K. A. M., Katdare V. V.; Expectation gap in auditing profession; *Excel Journal of Engineering Technology and Management Science (An International Multidisciplinary Journal, Vol.1 (3),* December-January 2012-13; http://excelpublication.com/wp-content/uploads/2012/12/6.THE-EXPECTATION-GAP-IN-AUDITING-PROFESSION.pdf (Erişim Tarihi 31.10.2015)

Altaş, S. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanuna göre şirket denetimi*. Seçkin Yayınları, 3. Baskı, 2012.

Altıner F. Z. (2011). Bilgi vermeden dolayı üçüncü kişiye karşı güven sorumluluğuna ilişkin BEG 130 III 345 Nolu Federal Mahkeme Kararının İncelemesi. *MÜHF-HAD*; *17 (1-2),* 2011; http://e-dergi.marmara.edu.tr /maruhad /issue/download/5000001560 /5000000516 (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Altıntaş N. N. (2010). Denetimde hata ve hile. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2010 (1),* 151-161. http://www.journals.istanbul.edu.tr /iusosbil /article /viewFile /1023007966 /1023007416 (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Aljaaidi K. S. Y.(2009); Reviewing the audit expectation gap literature from 1974 to 2007; *IPBJ Vol. 1 (1)* 2009; 41-75

Aquel S. (2013). Bağımsız denetim uygulamalarında beklenti farkları ve Türkiye'de algılanması üzerine araştırma. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı; İstanbul

APPC (2001) ; Audit quality in australia- a brief overview of recent regulatory and professional developments; 2001; http://www.frc.gov.au/documents/ publication/appc-audit-quality-in-australia-2014/

Arı M. (2009). Finansal raporlama skandalları ve mali tabloların güvenirliliği. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Nisan, Sayı 23*, 409-419. http://birimler.dpu.edu.tr/app/views/panel/ckfinder/userfiles/17/files/DERG_/23/ 409-420.pdf

Arrington C.E., Hillison W. A., Williams P. F. (1983); The Psychology of expectations gap: Why is there so much dispute about auditor responsibility?; *Accounting and business Research, Autumn 1983*; 243-250

Arrington E., Bailey C. D. & Hopwood W. S.(1985) An attribution analysis of responsibility assessment for audit performance. *Journal of Accounting Research, Institute of Professional Accounting Vol. 23;* http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=5eb23ccc-227e-4ee1-bbef-57442aa23b94%40sessionmgr4001&hid=4208 (Erişim Tarihi 10.12.2012)

Atamer Y. M. (2010). İfa engelleri hukukunu yeniden sistematize etmeyi düşünmek: borca aykırılık türleri yerine yaptırımları esas alan bir sistematik [*Rethinking the taxonomy of the law of non-performance: from the cause approach to the remedy approach*], Rona Serozan'a Armağan *[in: Essays in Honour of Prof. Dr. Rona Serozan]*, XII Levha Publishers, 2010, pp. 217- 260; http://www.bilgi.edu.tr/en/directory/people/yesim-atamer/publications/ (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Atamer Y. M. (2012). Yeni Türk Borçlar Kanununda taşınır satımı sözleşmesi. *Türk Borçlar Kanunu Sempozyumu*; Derleyen İnceoğlu M.; On İki Levha Yayıncılık; Ocak 2012; www.bilgi.edu.tr /site_media /uploads /files /2013 /03/ 26/ 11.pdf (Erişim Tarihi 16.04.2015)

AUASB Bulletin (2012). *Professional skepticism in an audit of a financial report*. August, 2012. http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Aug12 _AUASB_Bulletin_Professional_Scepticism_in_an_Audit_of_a_Financial_Rep ort.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Aydemir S. R. (2003). Evrakta sahtekârlık suçları (Yargıtay içtihatları doğrultusunda). *Mevzuat Dergisi; Eylül 2003; Yıl:6; Sayı: 69;* http://www.mevzuatdergisi.com/2003/09a/03.htm(Erişim Tarihi 16.04.2015)

Ay C. & Karaman A. (2014); *" Atfetme (nedensellik yükleme) teorisi", pazarlama teorileri*, Editörler Mehmet İsmail Yağcı ve Serap Çabuk, Mediacat Yayıncılık; İstanbul, 113-130; http://www.academia.edu/16831023/ATFETME_NEDENSELL%C4%B0K_Y%C3%9CKLEME_TEOR%C4%B0S%C4%B0_ATTRIBUTION_THEORY_

Ayhan R. (2003). Ticari iş kavramı ve tacir sıfatına bağlanan ücret ve sözleşme cezaların indirilmesini isteyememe. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XVII, Y. 2013, Sa.1-2,* 291-314. http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/17_1-2_10.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Balsarı Ç. K., Varan S. (2014). Kaliteli finansal raporlamada denetimin rolü ile ilgili tartışmaları. *Mali Çözüm Dergisi*, *Temmuz-Ağustos 2014*. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/124malicozum/005_Cagnur_Kaytmaz_Balsar_Secil_Varan[1].pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Bağımsız Denetim Yönetmeliği; Resmi Gazete; Sayı: 28509; 26 Aralık 2012; http://www.verginet.net /Dokumanlar /2012 /haberler /Bagimsiz-Denetim-Yonetmeligi.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik; http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/1677bagimsiz_denetim_islenmis_nihai_webe_basbakanliktan_sonra.pdf(Erişim Tarihi: 09.03.2015)

Bakanlar Kurulunun 2014/7149 Sayılı ve 29.12.2014 Tarihli Kararı, Resmi Gazete Tarih 1 Şubat 2015, Sayı: 29254. http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/02/20150201-1.htm (Erişim Tarihi 14.09.2015)

Başara T. G. (2010). Borçlunun sorumlu olmadığı sonraki imkânsızlık sebebiyle borcun sona ermesi. *Çankaya University Journal of Law, 7/1* (Mayıs 2010), 1-22. http://cujl.cankaya.edu.tr/12dec2009/01%20G%20T%20Basara .pdf (Erişim Tarihi 10.3.2015)

Başöz L. & Çakmakçı R. (2011). Gerekçeli karşılaştırma tablolu eski ve yeni kanun maddeleri ile birlikte Türk Borçlar Kanunu; Legal Yayınları;2011

Başpınar A. (2005). Türkiye'de ve dünya'da denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi; Sayı 148*; Ocak-Nisan, 35-62.

http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/maliyedergisi.asp?dergi_no=148(Erişim Tarihi 20.10.2014)

Bayındır S. (2010). Türk Sermaye Hukuku Piyasasında manipülasyon suçu. T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul 2010.

Bernard J.C., Sutton S.G., Arnold V., Philips J. R. (2012); Another piece of the "expectations gap": What do investors know about auditor involvement with information in the annual report?; *Current Issues in Auditing Vol. 6 (1),* American Accounting Association, 2012, A17-A30

Bernstain D. A. ; *Essentials of psychology*; Fifth Edition; WADSWORTH CENGAGE Learning Inc., United States of America; 2011; https://books.google.com.tr/books?id=rd77N0KsLVkC&pg=PA123&hl=tr#v=onepage&q=perception&f=true (Erişim Tarihi 23.12.2015)

Best P. j., Buckby S. & Tan C. (2001) Evidence of audit expectation gap in singapore; *Managerial Auditing Journal 16(3),* 2001; http://eprints.qut.edu.au/5186/1/5186_1.pdf (Erişim Tarihi 01.12.2013)

Bezirci M. & Karasioğlu F. (2001). Türkiye'de denetimin tarihsel gelişimi. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı 21,* 2011; 571-592. http://sead.selcuk.edu.tr/sead/issue/view/5 (Erişim Tarihi 29.05.2015)

Black K. (2010). *Business statistics- for contemporary decision making*. John Wiley & Sons Inc.,6. Edition, Printed in USA, Copyright 2010. https://sonugmuz.files.wordpress.com/2014/10/business-statistics-for-contemporary-decision-making-by-ken-black.pdf (Erişim Tarihi 24.11.2015)

Bowling A. & Ebrahim S. (2005). *Handbook of health research methods-investigation, measurement and analysis*. Printed in the UK by Bell and Bain Ltd, Glasgow; 2005; https://books.google.com.tr/books?id=gaPlAAAAQBAJ&pg=PR4&dq=BOWLING+Ann,+EBRAHIM+Shah%3B+Handbook+of+Health+Research+Methods-Investigation,+Measurement+and+Analysis%3BPrinted+in+the+UK+by+Bell+and+Bain+Ltd,+Glasgow%3B2005&hl=tr&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=cronbach's%20alpha&f=false (Erişim Tarihi 23.08.2015)

Boztosun O. N. A. (t.y.) Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda denetçinin sorumluluğu, Alman sistemi mi, İsviçre sistemi mi? http://arslanlibilimarsivi.com/sites/default/files/makale/AyseOdmanBoztosun.pdf (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Brazel J. F. & Carpenter D. T. & Jenkins J. G.; Auditors' Use of brainstorming in the consideration of fraud: Reports from the field; *American Accounting Association; The Accounting Review*; *Vol.85 (4),* June 2010; 1273-1301. http://www4.ncsu.edu/~jfbrazel/MyResearch/Bstorming%20TAR%20 pub.pdf (Erişim Tarihi 10.06.2014)

Centel T. (2011). Borçlar Kanunu'nda hizmet sözleşmesinin tanımı ve kurulması. *TİSK Akademi, 6 (12),* 6-24 (Eylül) ; 2011/11; http://tisk.org.tr/tr/e-dergiler/akademi/eylul_2011/index.html (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Chen C. X., Trotman K. T. & Zhou F. H. (2003). Electronic fraud brainstorming in hierarchical audit teams: Does interaction help or hurt*? University of Illinois at Urbana-Champaign*, University of New South Wales, August 2013. http://www3.nd.edu/~carecob/Workshops/13-14Workshops/Trotman%20Paper.pdf (10.10.2014)

Chen Y., Hsu J., Huang M., Yang P.(2013). Quality, size and performance of audit firms. *The International Journal Of Business and Finance Research, Vol. 7 (5),* 2013.http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=4&sid=f5e5d213-f10d-4c7d-bbdc-1e2e37040e8b%40sessionmgr4003&hid=4203; (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Chong K. & Pflugrath G. (2008). Do different audit report formats affect shareholders' and auditors' perceptions? ; *International Journal of Auditing, (12)* 2008; 221-241;http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid= 1&sid=1216f8a1-380d-4a0a-8016-8275914aa2ed%40sessionmgr112&hid=113 (Erişim Tarihi 31.10.2015)

Constantini A. (2010). In practice what is in store from the PCAOB; *NACD Directorship,* June/July 2010, 68-69.

Coppage R. & Shastri T.; Effectively applying professional skepticism to improve audit quality; *The CPA Journal; August 2014*; http:// eds.a.ebscohost.com/eds /pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=2b30abb6-846a-4178-977d-a71d5a83213f%40 sessionmgr4002&hid= 4210 (Erişim Tarihi 30.09.2014)

Cömert N. (2012). Uluslararası denetim standartları kapsamında önemlilik düzeyinin belirlenmesinde kullanılabilecek yöntemler. *Mali Çözüm Dergisi*; *Ocak-Şubat 2012*, 29-49. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/2_nuran_comert.pdf (27.04.2014)

Çatıkkaş Ö., İbiş C. (2012). İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bakış. *Sayıştay Dergisi, Sayı: 85/ Nisan-Haziran 2012*, 95-121.http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der85m5.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Çelen E. (2001). Bağımsız denetimin önemi, yararları ve kamuyu aydınlatma ilkesi. *Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 55,* Nisan-Mayıs-Haziran 2001. http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=55(Erişim Tarihi 09.03.2015)

Çil S. (2003). Denetimde kanıt seçmede örnekleme ve diğer yöntemlerin kullanımı ve ISA 530. Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi; *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*; *Yıl 2003; sayı 2*; http://www.ttefdergi.gazi.edu.tr/ (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Çilingir A. İ. Ö. (2003). 3568 Sayılı Yasaya göre bağımsız dış denetçinin mesleki yeterliliği. *Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 65, Ekim-kasım-Aralık 2003*. http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=65 (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Çömlekçi F.,Yılancı M., Yıldız B. & Kiracı M. (2004). *Muhasebe denetimi ve mali analiz.* T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1585, Açık öğretim Fakültesi: 839, Eskişehir 2004.; https://books.google.com.tr/books?id=22o2YAmV6hAC&pg=PR1&dq=m%C3%BCnevver+y%C4%B1lanc%C4%B1+muhasebe+denetimi&hl=tr&sa=X#v=onepage&q=m%C3%BCnevver%20y%C4%B1lanc%C4%B1%20muhasebe%20denetimi&f=false (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Çözeli G. (2008). Uluslararası denetim ve güvence standartları: analitik prosedürler. *Mali Ufuklar*; *Sayı 43*; Ekim-Aralık 2008; http://www.mersinsmmmo.org.tr/yayinlar/mali-ufuklar-dergisi/eski-sayilar/2008-ekim-aralik.aspx (20.10.2014)

Çürük T (2001). *An analysis of factors influencing accounting disclosure in Turkey*. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası , Ankara, 2001

Dalkılıç A. F. & Oktay S. (2011). Uluslararası denetim ve güvence standartlarında mesleki şüphecilik. *Mali Çözüm, Ocak-Şubat 2011*, 63-78 http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/103malicozum/4%20fatih%20dalkilic.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Dalkılıç F. (2008). Mesleki yargı sürecinin muhasebe standartları kapsamında incelenmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 10*

(Sayı 3) , 2008, 1-18. http://www.sbe.deu.edu.tr/dergi/cilt10.say%C4 %B13/10.3 %20dalk%C4%B1l%C4%B1%C3%A7.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Dana G. (2011). Audit expectation gap in the public sector in Romania; *Annals of The University Of Oradea-Economic Science Series, V: 20, Issue: 2*, Pp: 510- 516; 2011; http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=64fb8a78-ee0d-49ec-abca-709cbdc1a7ef@sessionmgr4004&vid=3&hid=4208 (Erişim Tarihi 01.12.2013)

Deloitte; Bağımsız denetim nedir? ;Denetimnet.net; http://www.denetimnet.net /Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx (Erişim Tarihi: 26.11.2015)

Demircioğlu H. R. (2007) Culpa in contrahendo sorumluluğu. T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk (Medeni Hukuk) Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara 2007.

Demircioğlu H. R. (2009). Sorumluluk hukukunun ikili yapısının aşılması çabalarının ürünleri olarak culpa in contrahendo ve güven sorumlulukları. *Sorumluluk ve Tazminat Hukuku Sempozyumu;* 2009; http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/ sorumluluk/s_10.pdf (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Dennis I. (2010). What do you expect? A reconfiguration of the audit expectations gap; Oxford Brookes University Business School; *International Journal of Auditing 14*, 130-146; http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid =7982890a-4c2e-4542-a8bd-d0ffd702b267%40sessionmgr113&hid=113 (Erişim Tarihi 02.12.2013)

Dinç Engin, Gerekan Bilal; Denetimde beklenti farklılığı ve denetim eğitiminin beklenti farklılığı üzerindeki etkisine yönelik bir araştırma; Süleyman *Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*; *19,(1);* 2014; http://dergipark.ulakbim.gov.tr/sduiibfd/article/download/5000122063/5000112 369 (Erişim Tarihi 09.08.2015)

Dinç Y. & Cengiz S. (2014); Muhasebe denetiminde hata ve hilenin denetçi etiği açısından incelenmesi: Enron Skandalı örneği; *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 5 (1),* 2014; 221-236

Doğan G. (2014). Aşırı ifa güçlüğü nedeniyle sözleşmenin değişen koşullara uyarlanması. *TBB Dergisi 2014 (111*). http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-111-1358. (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Doğanay S. (2007). *Türk Ceza Kanunu şerhi*. Beta Yayınları; 1. Bası; Eylül 2007.

Doğrusöz, B., Onat, Ö. & Töralp T. F. (2011). *Gerekçe, karşılaştırmalı maddeler, komisyon raporları, önergeler ve karşılaştırmalı tablolar ile Türk Ticaret Kanunu*. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, 1, Temmuz, 2011. http://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/kanun-mevzuat-yonetmelik/turk_tic _ kan_kitap_cilt_01.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Döner İ. (2005). Suçu bildirmeme suçu (TCK m. 278). *AÜEHFD, CIX,(.3-4)*; 2005; http://www.erzincan.edu.tr/birim/HukukDergi/makale/2005_IX_2.4.pdf (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Dönmez A. & Ersoy A. (2006). Bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla türkiye bağımsız dış denetim sisteminin değerlendirilmesi. *Bilig Kış 2006, (36)*, 69-91; Ahmet Yesevi Üniversitesi Mütevelli Heyeti Başkanlığı; http://www.yesevi.edu.tr/files/article/6.pdf (Erişim Tarihi 04.09.2014)

Dönmez A., Berberoğlu P.B., Ersoy A., (2005). Ülkemiz bağımsız dış denetim standartlarının ABD genel kabul görmüş denetim standartları-ab sekizinci yönergesi ve uluslar arası denetim standartlarıyla karşılaştırılması. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (9)*, 52-79. http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarin dex-1423868865.pdf (Erişim Tarihi 10.3.2015)

Dönmez A. & Ersoy A. (2006). Bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla Türkiye bağımsız dış denetim sisteminin değerlendirilmesi. *Bilig * Kış, Sayı: 36*, 69-89. 2006

Durak G. (2012). Uluslararası muhasebe standartlarının kavramsal çerçevesi. *Vergi Dünyası, Sayı*: *368*, 39-45, Nisan. http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/06/G%C3%BCndo%C4%9Fan-Durak-Uluslararas%C4%B1-Muhasebe-Standartlar%C4%B1n%C4%B1n-Kavramsal-%C3%87er%C3%A7evesi. pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Dursun S.;6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun suçlar ve kabahatler hakkındaki yenilikleri. *6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Getirdiği Yenilikler ve Uygulamasının Değerlendirilmesi Sempozyumu*; http://bavder.com.tr/?p =makaleOku&id= 182 (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Durukan B. & Kapucugil İ. A.; Denetim kalitesi, kalite ve hizmet kalitesine ilişkin modeller: kavramsal çerçeve; *Mali Çözüm Dergisi; Sayı:82;* Temmuz-Ağustos 2007; http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid= 1&Yid=82 (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Ebimobowei A. (2010). An evaluation of audit expectation gap: Issues and challenges; *International Journal of Economic Development Research and Investment, Vol. 1(2) & 3* 2010; http://www.icidr.org/ijedri_vol1no2n3dec2010/An%20Evaluation%20of%20Audit%20Expectation%20Gap%20%20Issues%20and%20Challenge.pdf (Erişim tarihi 05.12.2014)

Erkan M. & Demirel A. N. (2011). Hata ve hile denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna kayıtlı halka açık anonim şirketlere ilişkin düzenlemeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak,* 29-43. http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=3&sid=a7e7b22c-262c-401a-94a8-f5f30cdcee8f%40sessionmgr110 &hid=126 (Erişim Tarihi 18.12.2013)

Erol M., Elagöz İ. & Şahbaz A. (2010). Sosyal sorumluluk anlayışının işletmelerde algılanma düzeylerinin belirlenmesi üzerine bir araştırma; *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*; *Sayı:46;* Nisan 2010; http://journal.mufad.org/attachments/article/151/6.pdf (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Esendemirli E. (2013). Bağımsız denetimde kalite kontrol ve YMM'lere yönelik bir uygulama. *MÖDAV 2013/2*, 92-123. http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=2&sid=9b096c40-d6d8-4837-a675-f2b376ebca47@sessionmgr4004&hid=4102 (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Financial Times;http://lexicon.ft.com (Erişim Tarihi 29.05.2015)

Finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçeve; http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C(1).pdf (Erişim Tarihi 01.12.2015)

Finansal Raporlamaya İlişkin Tebliğ; Sıra No: 209; Resmi Gazete Sayı: 27828, Tarih: 27 Ocak 2011. http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/01/20110127-9.htm(Erişim Tarihi 01.12.2015)

Flanagan C. (2008). *Psychology: complete study and revision guide.* Letts and Lonsdale yayıncılık;2008;https://books.google.com.tr/books?id=FYxg9AtONRkC &printsec=frontcover&dq=inauthor:%22Cara+Flanagan%22&hl=tr&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=published&f=false (Erişim Tarihi 23.12.2015)

FRC. Quality Control for Audit Work (240). https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/ APB/SAS -240-Quality-control-for-audit-work-(revised).pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Gray G. L., Turner J. L., Coram P. J. & Mock T. J. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *American Accounting Association; Accounting*

Horizons, Vol. (4), ;http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid =1&sid=21d7b42d-c8e1-4726-9c43-a38ff86f06dc%40session mgr110& hid=1 26 (Erişim Tarihi 31.10.2015)

Georgiades G. (2011). AICPA statement on auditing standards (AU-C Section 700), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements. *GAAS Update Service, Vol. 11 (23),* December 15, 2011. http://eds.b.ebscohost.com/ eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=2&sid=75b5f16b-015b-44af-9e54-b5a74272f457 %40sessionmgr113&hid=120 (21.10.2014)

Georgiades G. (2003). Emerging practice issues and commonly asked questions regarding the implementation of SAS-99, Considerations of Fraud in a Financial Statement Audit. *MILLER GAAS UPDATE SERVICE, Vol. 3 (24)* December 30, 2003; http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=2&sid=386ca80 2-faa8-424c-bc50-297304c2d708@sessionmgr4002&hid=41 08 (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Georgiades G. (2007). Practice issues and questions & answers relating to statement on auditing standards no. 114, The auditor's communication with those charged with governance. *GAAS Update Service, Volume 07 (17),* September 15, 2007; http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer? vid=1& sid=394ede01-38ee-4fa0-b778-ba9453daf49d%40sessionmgr198&hid =119 (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Georgiades G. (2009). AICPA proposed statement on auditing standards, consideration of fraud in a financial statement audit. *GAAS Update Service, Vol.9 (13),* July 15, 2009. http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid =19f68a2c-2191-427b-8f08-90f26777fb42%40sessionmgr4003&hid=4108 (21.10.2014)

Georgiades G. (2009). AICPA Proposed statement on auditing standards, quality control for an audit of financial statements*; GAAS Update Service*; *November 30,* http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid= ee46f092-deb2-4e4a-aeda-aeb68e7ff252%40sessionmgr115&hid=117 (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Georgiades G. (2012). AICPA statement on auditing standards (AU-C Section 260); *GAAS UPDATE SERVICE; Vol. 12 (9)*; May 15, 2012; http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=cbac3bb9-

38ec-4bcf-bfbc-e6b4780b74a4%40sessionmgr4001&hid=4113 (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Glover S. M. & Prawitt D. F. (2013); *Enhancing auditor professional skepticism*. Bringham Young University, Global Public Policy Committee November, 2013. http://www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf (Erişim Tarihi 20.10. 2014)

Gold A., Ulfert G. & Pott C. (2012). The IAS 700 auditor's report and the audit expectation gap- Do explanations matter?; *International Journal of Auditing (16);* 2012;http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid= ad122cf5-62e6-403c-874e-b63389afd166%40sessionmgr4002&hid=4213 (Erişim Tarihi 03.12.2013)

Gökcan H. T. (2010). Özel belgede sahtecilik suçu(TCK m.207). *Ankara Barosu Dergisi; Yıl:68; Sayı: 2010/1*; http://www.ankarabarosu.org.tr/siteler/ ankarabarosu/tekmakale/2010-1/2010-1-gokcan.pdf (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Gökcan H. T.(2009). *Haksız fiil hukuku ve maddi- manevi tazminat davaları*. Seçkin Yayınları, Ankara 2009.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik; 28 Ağustos 2012 Tarih ve 28395 Sayılı Resmi Gazete; http://www.ito.org.tr/ito/docs/portal_docs/yillik_faaliyet _raporu.doc (Erişim Tarihi: 11.05.2015)

Güredin E. (2008). *Denetim ve güvence hizmetleri*. 11. Basıdan Tıpkı Bası 12, Arıkan Yayınları, 2008.

Güven Ş. (2011). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde anonim şirketler hukukunda özel denetim. *Çankaya University Journal of Law*,7/2; Kasım 2011;http://cujl.cankaya.edu.tr/8-2/201%20MAKALE%20%2003%20Guven. pdf (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Haniffa R. & Hudaib M.; Locating Audit expectation gap within a cultural context: The case of Saudi Arabia; *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 16 (2007*); http://www.sciencedirect.com/science/article /pii/S1061951807000225 (Erişim Tarihi 31.10.2015)

Hassink H. F.D., Bollen L. H., Meuwissen R. H. G. & Vries M. J. (2009). Corporate fraud and the audit expectation gap: a study among business managers; *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 18 (2009)*; 85-100

http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1061951809000135 (Erişim Tarihi 31.10.2015)

Hoffman V. B. & Zimbelman M. F. (2012). How strategic reasoning and brainstorming can help auditors detect fraud; *Accounting American Association; The Current Issues in Auditing, Vol. 6 (2),* 25-33. http://aaapubs.org/doi/pdf/10.2308/ciia-50283 (Erişim Tarihi 10.06.2014)

Humphrey C., Moizer P. & Turley Stuart (1993) The audit expectation gap in Britain: an empirical investigation*; Accounting and Business Research, Vol. 23 (91A)* 1993; http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=b5438c13-3ba5-4e9a-aa2e-1909a8c2aa34%40sessionmgr115&hid=126 (Erişim Tarihi 31.10.2015)

Hurt R. K. (2010) Development of a scale to measure professional skepticism; American Accounting Association; *A Journal of Practice & Theory; Vol: 29 (1),* May 2010; 149-171.; http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=5&sid=76a0e32c-4fe5-4f00-a3a6-b666d4936f69%40sessionmgr198&hid=114 (Erişim Tarihi 03.10.2014)

IFAC. Agreeing the terms of audit engagements (ISA 210). http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a009-2010-iaasb-handbook-isa-210.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

IFAC. IFAC Code of Ethics (Section 8 Extract). IAASB Main Agenda (September 2004) page 2004.1909 Agenda ıtem.9-A. http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/0803.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

IFAC; Competence requirements for audit professional; proposed international educational standard for professional accountants; Exposure Draft, April 2005, Comments are requested by July, 2005; http://www.iasplus.com/en/binary/ifac/0504educationies8.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

İnal T. (2009). *Borca aykırılık ve sonuçları.* 2. Basım; Papatya Yayıncılık Eğitim Bilgisayar Sis. San. ve Tic. A.Ş., Ocak 2009.

Jedidi I. (2010). Richard Chrystelle; The social construction of the audit expectation gap: The market of excuses; *HAL Archives-Ouvertes.fr*; *26 Feb 2010*; https://halshs.archives -ouvertes.fr /halshs-00460146/document (01.12.2013)

Joldoş A. M., Stanciu I. C. & Grejdan G. (2010). Pillars of the audit activity: Materiality and audit risk; *Annals of the University of Petroşani, Economics, 10(2),* 225-238, http://www.upet.ro/anale/economie/pdf/20100221.pdf (28.04.2014)

Kalaycı Ş. (2010). *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*. 5. Baskı; Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., 2010.

Kamau C. G. (2013) ; Determinants of audit expectation gap: Evidence from limited companies in Kenya; *International Journal of Science and Research (IJSR); Volume 2 (1),*; http://www.researchgate.net/publication /234071618 _ Determinants_of_Audit_Expectation_Gap_Evidence_from_Limited_Companies _in _Kenya (Erişim tarihi 01.12.2013)

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname; http://www.resmigazete.gov.tr /eskiler /2011 /11/20111102-5.htm (Erişim Tarihi 01.12.2015)

Kamu İç Denetim Standartları; http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/ 2011/08/20110816-18.htm (Erişim Tarihi 16.04.2015)

KAP; https://www.kap.gov.tr/

Kangarlouei S. J., Motavassel M., Pourkarim Y., Emamdoost A. & Pourkarim V.(2012); Analysis of audit expectation gap between users of audit reports and independent auditors about the features of independent auditors; *School of Doctoral Studies (European Union) Journal*, http://www.iiuedu.eu/pres/ journals/sds/SDS-2012/BME_Article9.pdf (Erişim Tarihi 05.12.2014)

Karakaş A. (2008). Dış denetçilerin bağımsızlığına ilişkin düzenlemeler ve bu düzenlemelerin yeterliliğinin tespitine yönelik bir pilot araştırma. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Karausta T., Dönmez A. (2013). Mesleki hile ve bir çözüm önerisi olarak adli denetim: Türkiye'de SPK' dan yetki almış denetim firmalarına yönelik bir araştırma. *Mali Çözüm, Ocak-Şubat, Sayı 115*, 59-88. http://archive.ismmmo.org.tr/ docs/malicozum/115malicozum/5_tamerkarausta.pdf

Karavardar A. (2013). Denetimde kanıtsal mantık kullanımı: Satış ve tahsilât döngüsü için bir uygulama. *Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2013*, 31-48. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/120malicozum/4alper_karavardar .pdf (Erişim Tarihi 27.04.2014)

Kasim M. A., Mohd Hanafi S. R.; The existence of audit expectation gap in Malaysia. *Malaysian Accounting Review, Volume 7 (1),* 2008; http://ir.uitm.edu.my/ 197/1/Pages_from_Vol._7_No._1-_89_to_106.pdf (Erişim Tarihi 05.012.2014)

Kayıhan Ş. & Ünlütepe M. (2014). Vekâlet sözleşmesinin kendine özgü sona erme sebepleri. *FSM İlmi Araştırmalar İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi*, *Sayı:3, Bahar,* 173-212. http://dergipark.ulakbim.gov.tr/fsmia/article/download/5000040014 /5000038849 (Erişim Tarihi 09.03.2015)

KGK. Bağımsız Denetçi Raporlarında Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS 705). http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_705_Resmi_ Gazete.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

KGK. Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar. http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html (Erişim Tarihi: 09.03.2015)

KGK. Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi (BDS 200). http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS /BDS_200.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

KGK. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması (BDS 210). http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html (Erişim Tarihi 20.10.2014)

KGK. Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi (BDS 230). http://www.kgk.gov.tr/contents/files/ BDS/BDS_230.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

KGK. Bağımsız Denetimin Planlaması ve Yürütülmesinde Önemlilik (BDS 320). http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_320.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

KGK. Bilanço Tarihinden Sonraki olaylar (BDS 560). http://www.kgk.gov.tr /contents/ files/BDS /BDS_560.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

KGK. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (BDS 700). http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html (Erişim Tarihi 20.10.2014)

KGK. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları (BDS 240) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS _240.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

KGK. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması (BDS 250). http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_250.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

KGK. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (BDS 220). http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_220.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

KGK. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol; http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_220.pdf

KGK. Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS 1). http://www.kgk.gov.tr/content_detail-345-513-tms-tfrs-2011-seti.html

KGK. Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi (BDS 540). http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_540.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

KGK. İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi (BDS 265). http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_265.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

KGK. İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi (BDS 315). http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_315.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

KGK. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (TMS 8). http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS8.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

KGK. Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçeveler Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi (BDS 805). http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html

KGK. Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi (BDS 800). http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html

KGK. Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı (KKS 1).http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/kks1.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

KGK. Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (BDS 260). http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_260.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

KGK. Yazılı Açıklamalar (BDS 580). http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_580.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Kılıçoğlu A. M. (1975). Müteahhidin eseri şahsen yapma veya kendi iradesi altında yaptırma borcu. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 32 (1)* Yayın Tarihi:1975; http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/311/2986.pdf (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Kızılgöl Ö. & İşgüden B. (2011). Denetim riskinin belirlenmesinde mesleki yargının denetçiler tarafından kullanılması. *MÖDAV 2011/4*, 1-34. http://eds.b.ebscohost.com/eds/results?sid=fd6fb154-60ba-4a05-ac72-916800cb4ea1%40sessionmgr111&vid=1&hid=107&bquery=denetim+AND+riskinin+AND+belirlenmesinde+AND+mesleki+AND+yarg%c4%b1&bdata=JmNsaTA9RlQxJmNsdjA9WSZsYW5nPXRyJnR5cGU9MCZzaXRlPWVkcy1saXZl (Erişim Tarihi 27.04.2014)

Kızılgöl Ö. (2001). Muhasebe denetiminde müşteri seçiminde denetim riski yönetimi. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir 2001.

Kocaağa K. (2008). Sözleşmenin kurulabilmesi için tarafların irade beyanları arasındaki uygunluğun kapsamında yer alması gereken noktalar. *TBB Dergisi, Sayı 79*, 73-102. http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2008-79-465 (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Koçberber S.(2008). Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği. *Sayıştay Dergisi, Sayı:68,* Ocak-Mart 2008, 65-89. http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der68m4.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Koh H. C. & Woo E. ; The expectation gap in auditing; *Managerial Auditing Journal;* March 1998, MCB University Press; 147-154

Kok P., Van Der Wiele T., McKenne R., Brown A. (2001). A corporate social responsibility within a quality management framework. Kluwer Academic Publishers, *Journal of Business Ethics. Jun 2001 Part 2, Vol.31 (4*), 285-297. http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=3&sid=d1adf9c8-55a3-4721-8c1e-4efddfa2fa13@sessionmgr4002&hid=4105 (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Kostakoğlu C. (2011). *Gerekçeli ve açıklamalı Türk Borçlar Kanunu*. Beta Yayınları 1.Baskı

Köksal A. (2008). Bağımsız denetim sözleşmesi. T.C.Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara.

Köroğlu Ç., Uçma T. (2006). İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin etkinliği ve dış denetimdeki önemi. *Mevzuat Dergisi*, *Yıl:9, Sayı 103*, Temmuz. http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Köse Yasemin, Erdoğan Sedat; Audit expectation gap in Turkey; *Muhasebe ve Finansman Dergisi; Sayı 67*; Temmuz 2015 ;http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zZRCe2f8OuoJ:journal.mufad.org/index.php%3Fview%3Dcategory%26id%3D949:sayi-67-temmuz-2015%26option%Dcom_content%26Itemid%3D55%26lang%3Dtr+&cd=2&hl=tr&ct=clnk&gl=tr (Erişim Tarihi 09.08.2015)

Lee T. H. & Ali A. Md. (2008). The "knowledge gap" and "deficient performance gap" between auditors and corporate managers-an empirical study in Malaysia. *Gadjah Mada International Journal of Business, Vol. 10, (.1), January-April* 2008; 113-133; http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=4e651ce1-371c-4b0f-84f6-f8c0371e2f7d%40sessionmgr4002&hid=4102 (Erişim Tarihi 31.10.2015)

Lin Z. J. & Chen F.; (2004) An empirical study of audit "expectation gap" in The People's Republic of China; *International Journal of Auditing 8;*; http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=2&sid=888faa0b-8040-4f65-8d49-36ac1c2b18c8@sessionmgr4003&hid=4213 (Erişim Tarihi 01.12.2013)

Litjens R., Buuren J., Vergoossen R. (2015). Addressing information needs to reduce the audit expectation gap: Evidence from Dutch bankers, audited companies and auditor. *International Journal of Auditing*, *Vol. 19;* 2015, 267-281

Love V. J. (2012). Auditors' responsibility for detecting fraud. *The CPA Journal; June 2012;* http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=2&sid=636e13e6-f3fb-4681-8235-358f8ee7d3ee%40sessionmgr113&hid=120 (Erişim Tarihi 17.09.2014)

Machado de Almeida B. J.(2012). Portuguese expectation gap: empirical evidence. *Business and Management Review Vol. 2(10)* December, 2012, 28-46

Mansouri A., Pirayesh R., Mahdi S.(2009). Audit competence and audit quality: Case in emerging economy. CCSE, *International Journal of Business and Management*; *Vol. 4 (2)*; February 2009; http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/viewFile/483/433 (Erişim Tarihi 09.03.2015)

McEnroe John E., Martens Stanley C.; Auditors and investors' perceptions of the "expectation gap". 2001 *American Accounting Association Accounting Horizons*; *Vol. 15 (.4),* December 2001; http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=3&sid=42121b81-36dd-4247-8f7f-fab2f7e28ba8%40sessionmgr115& hid=114

McNamee P.; For practicing auditor; *Journal of Accountancy*, September 1988, 188-122

Meran N. (2011). *Dolandırıcılık; sahtecilik; güveni kötüye kullanma*. Seçkin Yayınları; Mart 2011; Birinci Baskı.

Merhacı Ö. S. (2012). Common law haksız fiiller hukuku'na genel bir bakış ve ihmale dayanan haksız fiiller. *Ankara Barosu Dergisi*; *2012/4*; http://www.ankarabarosu.org.tr/siteler/ankarabarosu/tekmakale/2012-4/7.pdf Erişim Tarihi 16.04.2015)

Mock T. J., Bédard J., Coram P. J, Davis S. M., Reza E. & Warne R. C. (2013). The audit reporting model: current research synthesis and implications. *American Accounting Association- A Journal of Practice & Theory Vol. 32 (1)*; 2013; 323-351; http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=2&sid=5f33bed7-8f1e-4543-850e-8089be11a5fa@sessionmgr113&hid=113 (Erişim Tarihi 02.12.2013)

Monroe G. S. & Woodliff D. R. (1993) The effect of education on the audit expectation gap; *Accounting and Finance, May 1993, Vol. 33, (1*); http://eds.a.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=1&sid=a42dda1a-5eb4-49b9-bd41-b072a8e1bbd0%40sessionmgr4002&hid=4105&bdata=Jmxhbmc9dHImc2l0ZT 1lZHMtbGl2ZQ%3d%3d#AN=9408030099&db=bth (31.10.2015)

Monroe G. S. & Woodliff D. R. (2001). An empirical investigation of the audit expectation gap: Australian evidence; *Accounting and Finance May 2001*; 47-74;http://eds.b.ebscohost.com/edspdfviewer/pdfviewer?vid=5&sid=73c29da 6-9e55-4ba0-af67-5c70264c03ba%40sessionmgr114&hid=126 (Erişim Tarihi 31.10.2015)

Moore G. (2009). Using professional judgment. the auditor's report. Auditing Section/ American Accounting Association, *Accounting and Business Education-Worldwide Research and Practice Worldwide, Volume 33 (1)*, Fall 2009. (Elektronik Dergi). https://www2.aaahq.org/audit/Pubs /Audrep/09Fall/AuditReportFall09.pdf (Erişim Tarihi: 26.10.2015)

Moray S. (2013). Bağımsız denetim yaptırmak zorunda olan şirketler ve 6455 Sayılı Kanun ile bu denetim dışında kalan anonim şirketlere ilişkin getirilen hükümler. *Mali Çözüm Dergisi*; *Mayıs-Haziran 2013*; http://archive.ismmmo.org.tr /docs /malicozum /117malicozum /12_serbaymoray.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Ndreca P. (2013). Materiality- An important method and technique for the financial auditing. *European Scientific Journal May 2013, Vol.9 (13).* http://eujournal.org/index.php/esj/article/viewFile/1058/1092 (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Neebes D. L., Guy D. M. & Whittington R. O. (1991) ILLEGAL ACTS: What are the auditor responsibilities?; *Journal of Accountancy* ; *January 1991*; http://eds.b.ebscohst.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=3a6acc76-2f8d-4f08-9cb0-83e2ece87661%40sessionmgr198&vid=3&hid=102 (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Oborne J. W. & Costello A. B.(2004) Sample size and subject to item ratio in principal components analysis; *Practical Assessment, Research & Evaluation 9(11)-A* Peer-Reviewed electronic Journal 2004; http://pareonline.net/getvn.asp?v=9&n=11 (Erişim Tarihi 23.08.2015)

Oğuzman K.& Öz T. (2010). *Borçlar hukuku*. Vedat Kitapçılık, İstanbul.

Ojo M.(2006); Eliminating the audit expectations gap: myth or reality?; *Munich Personal RePEc Archive*; October 2006; https://mpra.ub.uni-muenchen.de/232/1/MPRA_paper_232.pdf (Erişim Tarihi 01.12.2013)

Oktay S. (2013). Bağımsız denetim etkinliğinin arttırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları, Yıl:27, Sayı: 100,* Ekim 2013. http://www.finanskulup.org.tr/assets /maliyefinans/100/MFY-100_SadiyeOktay-Denetim_Hizmetinde_Kalite.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Olofsson M. & Puttonen B. (2011). Structure and professional judgment in audit planning. Master Thesis Spring, 2011, *Kristianstad University business Economy and Administration* Coursecode: FE 6202. http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:437981/FULLTEXT01.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Otalor J., Okafor C. (2013a). The imperatives of bridging the expectation gap and enhancing the credibility of corporate financial information; *International Journal of Business and Social Research (IJBSR), Vol. 3 (5);* May 2013;

http://thejournalofbusiness.org/index.php/site/article/download/13/13 (Erişim Tarihi 01.12.2013)

Otalor J. & Okafor C. (2013b); Narrowing the expectation gap in auditing: The role of the auditing profession; *Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 4* (2);http://www.researchgate.net/publication/280805176_Narrowing_the_Expectation_Gap_in_Auditing_The_Role_of_the_Auditing_Profession (Erişim Tarihi 01.12.2013)

Özkan S. & Kaytmaz B. C. (2009). Denetim kalitesinin muhasebe politikası sunumu üzerindeki etkisi: Hâsılat politikası üzerine bir uygulama. *Türkiye Muhasebe Sempozyumu bildirileri 9, Uluslararası Muhasebe Sempozyumu* (12-13 Ekim 2009) (Paralel Oturum 2); http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=4&Yid=9 (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Öztürk S. (2009). Ticari Sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçu (TCK M.239). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Kamu Hukuku Yüksek Lisans Tezi, 2009.

PCAOB (2005). Reasonable assurance; standing advisory group meeting;5-6 October 2005; http://pcaobus.org/News/Events/Documents/10052005_ SAGMeeting /Reasonable_Assurance.pdf (Erişim Tarihi 21.09.2014)

PCAOB, (Public Company Accounting Overside Board) (2012). Staff audit practice alert no. 10; maintaining and applying professional skepticism in audits; December 4, 2012. http://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012_SAPA_10.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Pham H., Amaria P. (2014). A study of audit quality in Vietnam. *International Journal of Business, Accounting, and Finance, Vol. 8 (2)* Fall 2014. http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=4e2d0b79-2565-4367-85f6-f3f2a9ef1445%40sessionmgr4001&hid=4205 (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Pierce B. & Kilcommins M.(1996) The audit expectations gap: The role of auditing education; *DCU Business School Research Paper Series No. 13*, 1996; http://doras.dcu.ie/2148/1/DCUBS_Research_Paper_Series_13.pdf (Erişim Tarihi 01.12.2013)

Porter B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research, Vol. 24 (93)* 1993;

http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=13&sid=cd16e7fd-03cd-472d-ab4a-eaa949935276@sessionmgr112&hid=108 (Erişim Tarihi 31. 10.2015)

Porter B. & Gowthorpe C. (2004); Audit expectation-performance gap in the United Kingdom in 1999 and comparison with the gap in New Zealand in 1989 and in 1999; *Published by The Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburg*, 2004

Porter B., Ó hÓgartaigh C., Baskerville R.(2009); 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; http://www.ifac.org /system/files/downloads/ Porter_et_al_Final_Report_Combined. pdf (Erişim Tarihi 31.10.2015)

Porter, B., Ó hÓgartaigh C. & Baskerville R. (2008). Audit expectation gap revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008. Blackwell Publishing Ltd. 2012; 101-129;http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=918ab 7ec-0030-43fd-9d2d-51283d257d 43%40sessionmgr4003 &hid=4213 (Erişim tarihi 14.09.2015)

Porter, B., Ó hÓgartaigh C. & Baskerville R. (2012). Audit expectation- performance gap revisited: evidence from New Zealand and the United Kingdom Part 2: Changes in the gap in New Zealand 1989-2008 and in the United Kingdom 1999-2008. *International Journal of Auditing 16,* 215-247(2012); http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=13&sid=5f33bed7-8f 1e-4543-850e-8089be11a5fa%40session mgr113&hid=113 (Erişim tarihi 14.09.2015)

Pulaşlı, H. (2013). Anonim şirket genel kurul kararlarının sakatlığı ve müeyyidesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 17* (1-2), 885-898; http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/17_1-2_29.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Reisoğlu S. (2010). *Borçlar Hukuku Genel Hükümleri*. 21. Baskı; Beta Yayınları; 2010 İstanbul

Ruhi A. C. (2011). *Sözleşmeler hukuku*. Seçkin Yayınları, Ankara.

Saeidi F. (2012). Audit expectation gap and corporate fraud: Empirical evidence from Iran. *African Journal of Business Management Vol. 6(23*), pp. 7031-7041, 13

June, 2012; http://www.academicjournals.org/article/article1380904716_ Saeidi.pdf (Erişim Tarihi 20.04.2013)

Sağmanlı, M.& Cömert, Ç. E. (2010). Denetçi olarak atanabilme kriterleri ve bu konuda türk ticaret kanunu tasarısı hükümlerinin alman ticaret kanunu ile karşılaştırılması. *Mali Çözüm, Sayı 98*, 41-70; http://archive.ismmmo.org.tr/ docs/malicozum/98malicozum/2%20H%20metin%20sagmanli.pdf(Erişim Tarihi 09.03.2015)

Saha A. & Baruah S. D. (2008). Audit expectation gap in India: an empirical survey. *The Icfai Journal of Audit Practice, Vol. 5 (2),* 2008; http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=8124622a-1f6c -4de1-a9cb-280006e063d1%40sessionmgr113&hid=111 (Erişim Tarihi 31.10 .2015)

Salehi M. & Rostami V. (2009); Audit expectation gap: international evidences. *International Journal of Academic Research; Vol. 1 (1),* September 2009; 140-146

Salehi M. (2011). Audit expectation gap: concept, nature and trace. *African Journal of Business Management Vol. 5 (21)*; 23 September 2011; 8376-8392 http://profdoc.um.ac.ir/articles/a/1024267.pdf (Erişim tarihi 01.12.2013)

Saladrigues R. & Graňó M. (2014); Audit expectation gap: Fraud detection and other factors. *European Accounting and Management Review, Vol. 1 (1)* 2014; 120-142

Sanlı K. C. (2007). *Haksız fiil hukukunun ekonomik analizi hukuk ve ekonomi öğretisi*. Arıkan Yayınları 2007

Satava D., Caldwell C. & Richard L. (2006). Ethics and the auditing culture: Rethinking the foundation of accounting and auditing. *Journal of Business Ethics,* Marc 2006, 64(3): 271-284; http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/ pdfviewer?vid=1&sid=691011dd-f8c1-48a8-99ba-9a8f54ef0382%40sessionm gr113&hid=117 (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Senal S. (2011). Bağımsız denetim kalitesinin artırılmasında kamu gözetim kurulunun rolü: bağımsız denetim firmaları üzerine bir araştırma. Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Isparta 2011.

Senal S. (2015). Denetim beklenti aralığı ve tespitine yönelik bir araştırma; *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 41,* Ocak-Haziran

2013; 137-164; http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi41/ERUJFEASJan2013_136to164. pdf (Erişim Tarihi 31.10.2015)

Sermaye Piyasası Kanunu; http://www.resmigazete.gov.tr /eskiler/2012/12/20121230-1.htm (Erişim Tarihi 16.04.2015)

SMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik; http://www.istanbulymmo.org.tr/tr/sayfa.asp?ID=235 (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Spect L. B. (1992). The auditor, SAS 54 and environmental violations. *Journal Of Accountancy, Vol. 174 (6),* December, 1992, 67-72; http://eds.a.ebscohost.com /eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=c43115f2-c314-4912-a898-7b389640e993%40sessionmgr4004&hid=4113 (Erişim Tarihi 20.10.2014)

SPK.Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22).http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn= (09.03.2015)

SPK. Seri X, No:2 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" Çerçevesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar. http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=534&fn (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Süer A. Z. (2003). Profesyonel muhasebe mesleğinde enron skandalı ve sonrası gelişmeler. *İSMMMO, Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri* 6: *Uluslararası Muhasebe Sempozyumu* (16-19 Nisan). http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf (09.03.2015)

Şavlı T.(2011). Uluslararası denetim standartları kapsamında bağımsız denetim süreci. *İSMMO, Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 10, Uluslararası Muhasebe Sempozyumu (05-09 Ekim 2011).* http://archive.ismmmo.org.tr /docs/sempozyum/10/tr/tubasavli.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Şener A. & Öztürk İ. (2012). Anonim şirketlerde pay sahibi olmayan denetim kurulu üyelerine ve denetçilere kar payı ödenmesinin hukuki ve mali analizi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 3 (1),* 151-185, 2012; https://www.inonu.edu.tr/uploads/old/21/255/a_sener_3-1_tam.pdf (Erişim Tarihi 10.3.2015)

Şener N. (2009). Resmi belgelerde sahtecilik suçu. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale 2009

Şirin M. (2006). Denetimde kanıt teorisi ve gelişimi. *Sayıştay Dergisi*, *Sayı 61*, Nisan-Haziran 2006, 23-36. http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der61tam.pdf (20.10.2014)

Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik. Resmi Gazete Tarih 28 Kasım 2012, Sayı: 28481. http://www.alomaliye.com/2012/sirketlerin-yillik-faaliyet-raporunun-asgari.htm (Erişim Tarihi 10.3.2015)

Ştirbu D., Moraru M., Farcane N. & Blidisel R. & Popa A. (2010). The Credibility crisis of auditing profession: An empirical study in Romania; *Economic Science Series Vol. 19 (2)*; http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid =1&s id=00c31039-6572-472b-8967-da382db9d9ac%40sessionmgr114&hid=120 (Erişim Tarihi 31.10.2015)

Ştirbu D., Moraru M., Farcane N., Rodica B. & Popa A. (2009). Fraud and error. Auditors' responsibility levels. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 11(1), 2009*; http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/ 1120091/05.pdf(Erişim Tarihi 21.04.2013)

Tan H., Shankar P. G. (2010). Audit reviewers' evaluation of subordinates' work quality. American Accounting Association, Auditing: *A Journal of Practice & Theory, Vol. 29 (1),* May 2010. http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/ pdfviewer?vid=4&sid=1c34668d-491e-470c-ab2e-5c727dddbd 00@sessionmgr111&hid=114 (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Tandoğan H. (2010). *Türk mes'uliyet hukuku*. 1961 yılı Birinci Basıdan Tıpkı Bası Yapılmıştır; Vedat Kitapçılık; 2010 İstanbul.

Taşdemir K. & Özkepir R. (2009). *5237 Sayılı TCK'da açıklamalı-içtihatlı sahtekârlık suçları*. Turhan Kitapevi; Ankara; Mart 2009.

Tekinalp Ü., (t.y.) *SMMM Ali Karapür'ün Prof. Dr. Ünal Tekinalp'in TTK'daki bağımsız denetçiler konulu sunumundan yaptığı derleme*. http://osmmmo.org.tr/odamizdan-duyurular/186-meslektasimiz-smmm-ali-kara pur-un-prof-dr-unal-tekinalp-in-ttk-daki-bagimsiz-denetciler-konulu-sunumun dan-yaptigi-derleme.html (Erişim Tarihi 29.11.2015)

Tepelagul N., Lin L. (2014). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing and Finance, Vol. 30(1),*. http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=f5e5d213-f10d-4c7d-bbdc-1e2e37040e8b%40sessionmgr4003&hid=4203 (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Ticari Sırlar Kanunu Tasarısı; http://www.kgm.adalet.gov.tr/Tasariasamalari/Tbmmkms/Tbmmkom/ticarisir.pdf (Erişim Tarihi 29.11.2015)

Toba Y. (2011). Toward a conceptual framework of professional skepticism in auditing. *Waseda Business & Economic Studies, No. 47*. https://dspace.wul.waseda.ac.jp/dspace/bitstream/2065/35707/1/WasedaBusiness%26EconomicStudies_47_Toba.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Topçuoğlu M. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanununda işlem denetçisi ve sorumluluğu. Seçkin Yayınları; Ankara 2011

Topçuoğlu M. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanuna göre bağımsız denetçi ve sorumluluğu*. Seçkin Yayınları; Değiştirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı; 2012

Türk Ceza Kanunu; http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5237 .pdf (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Türk Dil Kurumu; www.tdk.gov.tr

Türk Medeni Kanunu; http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.4721&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=(Erişim Tarihi 16.04.2015)

Türk Ticaret Kanunu; http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin /1.5.6102.pdf (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı Gerekçesi. T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, Sayı B.02.0.KKG.0.10/101-1569/2804, Tarih: 25/06/2008. http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0619.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Türk Z. & Sağlar J. (2008). Denetim firmalarının karşılaşabilecekleri ahlaki sorunlar ve bir saha araştırması. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17 (2),* 2008; 403-420; http://dergipark.ulakbim.gov.tr/cusosbil/article/viewFile/5000001291/5000001982 (Erişim Tarihi 09.03.2015)

TTK Genel Gerekçesi; http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf (Erişim Tarihi 01.12.2015)

Ulusoy Y. (2005). Halka açık anonim ortaklıklarda bağımsız dış denetimin fonksiyonları ve denetçi bağımsızlığı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi*

Dergisi, 7 (2), 265-300, 2005, http://webb.deu.edu.tr/ hukuk/dergiler/DergiMiz7-2/PDF/ulusoy8.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Ulusoy Y. (2006) Halka açık anonim ortaklıklarda bağımsız dış denetim. T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir

Ural A. & Kılıç İ. (2011). *Bilimsel araştırma süreci ve SPSS ile veri analizi*; 3. Baskı; Detay Yayıncılık 2011

Usta Ö. & Uçma T. (2011). Hileli finansal raporlamada bağımsız denetçi sorumluluğunun belirlenmesine yönelik yapısal eşitlik modeli uygulaması. *Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan 2011,* 13-38

Uzay Ş. (2001). Yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve önlenmesinde denetçilerin sorumluluğu. *İSMMO, Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 5*: *Uluslararası Muhasebe Sempozyumu (2-6 Mayıs*).

Uzay Ş. (2004). Türkiye'de denetçi bağımsızlığı. *MÖDAV.* The First Annual International Accounting Conference, 3-5 November 2004, *İstanbul Bildiri Kitabı,* 435-485. http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf (Erişim Tarihi 16.04.2015)

Üçer M.(2006). Roma Hukuku'nda ve karşılaştırmalı hukukta alacaklının temerrüdü. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Ana Bilim Dalı Doktora Tezi, Anakara 2006.

Van Sertima M. (2008). Statement on Auditing Standard 114: The auditor's communication with those charged with governance. September 2008; www.ifebp.org; *Benefits & Compensation Digest*. http://www.gkspc.com /publications/2008/09/IFEBP_article_SAS_114_pub_Sept_2008.pdf (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Varıcı İ. (2012). Hileli finansal raporlama açısından denetçinin sorumluluğu: İMKB'de faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporlarının incelenmesi; *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*; *Sayı 5; Ocak 2012*, 122-144. http://sbedergi.gumushane.edu.tr/belgeler/sbe-cilt3-sayi5/sayi5-911 IdirisVarici5.pdf (Erişim Tarihi 31.3.2013)

Warren C. S. (1975). Uniformity of auditing standards. *Journal of Accounting Research, Spring 1975*. http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer ?vid=1&sid=155af012-313c-4a23-8966-163a75f76159%40sessionmgr113&hid =114 (Erişim Tarihi 20.10.2014)

Wedemeyer P. D. (2010). A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality-a practitioner's perspective. *International journal of Disclosure and Governance, Vol. 7 (4),* 320-333. http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=4&sid=7b116d79-b6e6-4a5a-abe9-990564bcf818@sessionmgr113&hid=120. (Erişim Tarihi 09.03.2015)

Yılmaz E. (1992). *Hukuk sözlüğü.* Genişletilmiş 4. Baskı; Yetkin Yayınları; Ankara-1992

2014/7149 Sayılı 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararında Değişiklik Yapılmasına Dair Bakanlar Kurulu Kararı. 1.02.2015 Tarihli, 29254 Sayılı Resmi Gazete.http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/02/20150201.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/02/20150201.htm (Erişimi Tarihi 09.03.2015)

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu; https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/1540bankacilik_kanunu_13.9.2013.pdf (Erişim Tarihi 16.04.2015)

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. Resmi Gazete Sayı: 27846, Tarih: 14 Şubat 2011, Pazartesi. http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm. (Erişim Tarihi 20.10.2014)

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu; http://www.spk.gov.tr/apps/mevzuat/ (Erişim Tarihi 16.04.2015)

660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname; http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm (Erişim Tarihi 16.04.2015)

21.07.2007 tarihi 26589 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 2007/12362 sayılı Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayicinin Ayrımına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı; http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/07/20070721-4.htm (Erişim Tarihi 09.03.2015)

23.1.2013 Tarihli ve 28537 Sayılı Resim Gazete'de yayınlanan 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı; http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/bagimsiz_denetim_sirketleri_bkk.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)

5.11.2014 Tarihli Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi Hakkında Duyuru., KGK. http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-1027-gecerli-finansal-raporlama-cercevesi-hakkinda-duyuru-(05112014).html (Erişim Tarihi 01.12.2015)

EKLER

Ek 1

Tablo 14.

Bağımsız Denetçilerin Demografik Özelliklerine gör Uygulanan Mann Whitney U Testi (Cinsiyet) ve Kruskal Wallis H Testi (Yaş, Eğitim, Meslki Unvan, Mesleki Deneyim) P Değerleri

Sorular:	Bağımsız denetçiler cinsiyet Asymp. Sig. (p değeri)	Bağımsız Denetçiler Yaş Asymp. Sig. (p değeri)	Bağımsız Denetçiler Eğitim Durumu Asymp. Sig. (p değeri)	Bağımsız Denetçiler Meslek Unvan Asymp. Sig. (P Değeri)*	Bağımsız Denetçiler Deneyim Süresi Asymp. Sig. (P Değeri)
Bağımsız Denetçinin Genel Sorumlulukları					
1.Soru	0,060	0,734	0,423	0,118	0,259
2.Soru	0,039	0,59	0,209	0,354	0,128
3.Soru	0,850	0,694	0,165	0,796	0,870
4.Soru	0,018	0,757	0,127	0,141	0,144
5.Soru	0,122	0,683	0,085	0,086	0,573
6. Soru	0,023	0,807	0,975	0,168	0,425
7.Soru	0,022	0,421	0,626	0,397	0,416
8.Soru	0,486	0,096	0,021	0,496	0,063
9.Soru	0,099	0,341	0,833	0,016	0,829
10.Soru	0,609	0,290	0,028	0,578	0,182
11.Soru	0,169	0,571	0,458	0,457	0,115
12.Soru	0,758	0,206	0,180	0,202	0,580
13.Soru	1	0,716	0,172	0,325	0,161
14.Soru	0,952	0,841	0,718	0,005	0,399
15.Soru	0,359	0,730	0,540	0,412	0,580
Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumlulukları					
16.Soru	1	0,129	0,860	0,049	0,166
17.Soru	0,546	0,651	0,134	0,265	0,577
18.Soru	0,251	0,308	0,768	0,183	0,290
19.Soru	0,272	0,312	0,179	0,122	0,700
20.Soru	0,435	0,647	0,545	0,067	0,309
21.Soru	0,474	0,850	0,036	0,234	0,457
22.Soru	0,034	0,897	0,371	0,101	0,772
Bağımsız Denetçinin Raporlama Sorumlulukları					
23.Soru	0,064	0,046	0,978	0,003	0,555
24.Soru	0,221	0,592	0,134	0,135	0,461
25.Soru	0,258	0,706	0,515	0,250	0,539
26.Soru	0,328	0,432	0,552	0,482	0,481
27.Soru	0,004	0,400	1	0,034	0,053

Tablo 15.

Finansal Tablo Kullanıcılarının Demografik Özelliklerine göre Uygulanan Mann Whitney U Testi (Cinsiyet) ve Kruskal Wallis H Testi (Yaş, Eğitim, Mesleki Unvan, Mesleki Deneyim) P Değerleri

Sorular:	FTK cinsiyet Asymp. Sig. (p değeri)	FTK Yaş Asymp. Sig. (p değeri)	FTK Eğitim Durumu Asymp. Sig. (p değeri)	FTK Mesleki Unvan Asymp. Sig. (P Değeri)*	FTK Deneyim Süresi Asymp. Sig. (P Değeri)*
Bağımsız Denetçinin Genel Sorumlulukları					
1.Soru	0,871	0,093	0,815	0,828	0,349
2.Soru	0,934	0,110	0,635	0,303	0,615
3.Soru	0,276	0,190	0,319	0,554	0,141
4.Soru	0,498	0,393	0,370	0,657	0,375
5.Soru	0,723	0,821	0,549	0,219	0,521
6. Soru	0,203	0,393	0,541	0,552	0,293
7.Soru	0,363	0,673	0,558	0,494	0,221
8.Soru	0,965	0,028	0,018	0,511	0,120
9.Soru	0,843	0,942	0,581	0,488	0,453
10.Soru	0,455	0,482	0,602	0,478	0,601
11.Soru	0,178	0,538	0,197	0,927	0,028
12.Soru	0,319	0,358	0,059	0,747	0,032
13.Soru	0,078	0,467	0,026	0,414	0,073
14.Soru	0,361	0,433	0,160	0,870	0,472
15.Soru	0,181	0,523	0,808	0,976	0,639
Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileler Hakkındaki Sorumlulukları					
16.Soru	0,578	0,487	0,389	0,641	0,141
17.Soru	0,272	0,634	0,496	0,462	0,969
18.Soru	0,273	0,601	0,230	0,375	0,837
19.Soru	0,869	0,911	0,017	0,637	0,725
20.Soru	0,177	0,879	0,249	0,837	0,907
21.Soru	0,120	0,697	0,214	0,511	0,829
22.Soru	0,106	0,123	0,521	0,694	0,991
Bağımsız Denetçinin Raporlama Sorumlulukları					
23.Soru	0,279	0,680	0,038	0,620	0,822
24.Soru	0,462	0,384	0,185	0,546	0,773
25.Soru	0,054	0,400	0,029	0,212	0,510
26.Soru	0,102	0,352	0,384	0,294	0,452
27.Soru	0,211	0,213	0,219	0,973	0,378

Tablo 16.

Finansal Tablo Kullanıcıları ile Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlerine göre Verdikleri Yanıtların Ortalamaları

		FTK SAYI	FTK ORTALAMA	BAĞIMSIZ DENETÇİ SAYI	BAĞIMSIZ DENETÇİ ORTALAMA
1.SORU	Kadın	18	4,67	25	4,44
	Erkek	59	4,56	50	4
	Total	77	4,58	75	4,15
2.SORU	Kadın	18	4,78	25	4,76
	Erkek	60	4,7	50	4,58
	Total	78	4,72	75	4,64
3.SORU	Kadın	18	4,28	25	4,4
	Erkek	60	4,43	50	4,42
	Total	78	4,4	75	4,41
4.SORU	Kadın	18	4,56	25	4,56
	Erkek	60	4,42	50	4,02
	Total	78	4,45	75	4,2
5.SORU	Kadın	18	3,44	25	3,52
	Erkek	60	3,57	50	2,98
	Total	78	3,54	75	3,16
6.SORU	Kadın	18	4,83	25	4,84
	Erkek	60	4,62	49	4,43
	Total	78	4,67	74	4,57
7.SORU	Kadın	18	4,67	25	4,76
	Erkek	60	4,6	48	4,4
	Total	78	4,62	73	4,52
8.SORU	Kadın	17	3,65	25	3,68
	Erkek	60	3,68	50	3,38
	Total	77	3,68	75	3,48
9.SORU	Kadın	18	3	25	3,12
	Erkek	60	2,9	50	2,4
	Total	78	2,92	75	2,64
10. SORU	Kadın	17	4,12	25	3,56
	Erkek	60	3,88	49	3,76
	Total	77	3,94	74	3,69
11.SORU	Kadın	18	3,83	24	3,75
	Erkek	60	3,45	49	3,35
	Total	78	3,54	73	3,48
12.SORU	Kadın	18	4	25	3,56
	Erkek	60	3,78	50	3,48
	Total	78	3,83	75	3,51
13.SORU	Kadın	18	3,89	25	3,36

(Tablo 16'nın devamı)

	Erkek	60	3,35	50	3,34
	Total	78	3,47	75	3,35
14.SORU	Kadın	18	2,17	25	2
	Erkek	60	2,48	50	1,88
	Total	78	2,41	75	1,92
15.SORU	Kadın	17	3,82	22	3,45
	Erkek	60	3,37	50	3,1
	Total	77	3,47	72	3,21
16.SORU	Kadın	18	4,5	25	4,24
	Erkek	60	4,5	50	4,18
	Total	78	4,5	75	4,2
17.SORU	Kadın	18	3,72	25	3,6
	Erkek	60	3,33	50	3,52
	Total	78	3,42	75	3,55
18.SORU	Kadın	18	4,83	25	4,48
	Erkek	60	4,57	49	4,73
	Total	78	4,63	74	4,65
19.SORU	Kadın	18	3,17	25	3,32
	Erkek	60	3,18	50	2,96
	Total	78	3,18	75	3,08
20.SORU	Kadın	15	2,47	24	2,29
	Erkek	59	2,78	50	2,12
	Total	74	2,72	74	2,18
21.SORU	Kadın	18	4,33	25	4,44
	Erkek	60	3,97	49	4,22
	Total	78	4,05	74	4,3
22.SORU	Kadın	17	4,18	25	4,48
	Erkek	60	3,92	49	3,96
	Total	77	3,97	74	4,14
23.SORU	Kadın	18	3,44	24	3,62
	Erkek	60	3,07	50	3
	Total	78	3,15	74	3,2
24.SORU	Kadın	17	4,59	25	4,8
	Erkek	60	4,3	49	4,65
	Total	77	4,36	74	4,7
25.SORU	Kadın	16	4,25	25	3,8
	Erkek	59	3,85	50	3,48
	Total	75	3,93	75	3,59
26.SORU	Kadın	18	4,78	24	4,83
	Erkek	59	4,51	50	4,66

(Tablo 16'nın devamı)

27.SORU	Total	77	4,57	74	4,72
	Kadın	18	3,33	24	3,04
	Erkek	60	2,88	49	2,27
	Total	78	2,99	73	2,52

Tablo 17.

Finansal Tablo Kullanıcılarının Yaş Dağılımlarına Göre Verdikleri Yanıtların Ortalamaları

	FTK YAŞ ARALIĞI	FTK SAYI	FTK ORTALAMA
1.SORU	18-28	2	3,5
	29-38	35	4,51
	39-48	27	4,67
	49-58	10	4,7
Total		74	4,57
2.SORU	18-28	2	4
	29-38	36	4,75
	39-48	27	4,67
	49-58	10	4,8
Total		75	4,71
3.SORU	18-28	2	3,5
	29-38	36	4,53
	39-48	27	4,22
	49-58	10	4,4
Total		75	4,37
4.SORU	18-28	2	4
	29-38	36	4,58
	39-48	27	4,26
	49-58	10	4,4
Total		75	4,43
5.SORU	18-28	2	4
	29-38	36	3,44
	39-48	27	3,59
	49-58	10	3,6
Total		75	3,53
6.SORU	18-28	2	4,5
	29-38	36	4,56
	39-48	27	4,81
	49-58	10	4,7
Total		75	4,67
7.SORU	18-28	2	4
	29-38	36	4,58
	39-48	27	4,67
	49-58	10	4,7
Total		75	4,61

(Tablo 17'nin devamı)

8.SORU		18-28	2	2,5
		29-38	36	3,33
		39-48	26	4,04
		49-58	10	4,1
	Total		74	3,66
9.SORU		18-28	2	3
		29-38	36	2,97
		39-48	27	2,85
		49-58	10	2,7
	Total		75	2,89
10. SORU		18-28	2	2,5
		29-38	35	4,03
		39-48	27	3,78
		49-58	10	4,1
	Total		74	3,91
11.SORU		18-28	2	3
		29-38	36	3,33
		39-48	27	3,78
		49-58	10	3,5
	Total		75	3,51
12.SORU		18-28	2	2,5
		29-38	36	3,83
		39-48	27	3,85
		49-58	10	3,9
	Total		75	3,81
13.SORU		18-28	2	2,5
		29-38	36	3,58
		39-48	27	3,56
		49-58	10	3,2
	Total		75	3,49
14.SORU		18-28	2	2
		29-38	36	2,28
		39-48	27	2,63
		49-58	10	2
	Total		75	2,36
15.SORU		18-28	2	3,5
		29-38	35	3,63
		39-48	27	3,37
		49-58	10	2,9
	Total		74	3,43

(Tablo 17'nin devamı)

16.SORU		18-28	2	4,5
		29-38	36	4,42
		39-48	27	4,7
		49-58	10	4,3
	Total		75	4,51
17.SORU		18-28	2	2,5
		29-38	36	3,53
		39-48	27	3,33
		49-58	10	3,4
	Total		75	3,41
18.SORU		18-28	2	4
		29-38	36	4,61
		39-48	27	4,74
		49-58	10	4,6
	Total		75	4,64
19.SORU		18-28	2	3
		29-38	36	3,22
		39-48	27	3,04
		49-58	10	3,1
	Total		75	3,13
20.SORU		18-28	2	3
		29-38	34	2,68
		39-48	26	2,65
		49-58	9	2,67
	Total		71	2,68
21.SORU		18-28	2	3,5
		29-38	36	4,11
		39-48	27	3,89
		49-58	10	4,2
	Total		75	4,03
22.SORU		18-28	2	2,5
		29-38	35	4,17
		39-48	27	3,63
		49-58	10	4,3
	Total		74	3,95
23.SORU		18-28	2	2,5
		29-38	36	3,14
		39-48	27	3,3
		49-58	10	2,8
	Total		75	3,13

(Tablo 17'nin Devamı)

24.SORU		18-28	2	3,5
		29-38	36	4,31
		39-48	26	4,42
		49-58	10	4,5
	Total		74	4,35
25.SORU		18-28	2	3,5
		29-38	35	3,8
		39-48	26	4,08
		49-58	10	4,2
	Total		73	3,95
26.SORU		18-28	2	4
		29-38	36	4,58
		39-48	27	4,56
		49-58	10	4,6
	Total		75	4,56
27.SORU		18-28	2	2
		29-38	36	2,81
		39-48	27	3,33
		49-58	10	2,6
	Total		75	2,95

Tablo 18.

Bağımsız Denetçilerin Yaş Dağılımlarına Göre Yanıtlarının Ortalamaları

	YAŞ ARALIĞI	BAĞIMSIZ DENETÇİ SAYI	BAĞIMSIZ DENETÇİ ORTALAMA
1. SORU	25-35	40	4,25
	36-45	16	3,94
	46-55	11	4,18
	56-65	4	4
	65 ve üstü	1	4
	Total	72	4,15
2. SORU	25-35	40	4,82
	36-45	16	4,5
	46-55	11	4,27
	56-65	4	5
	65 ve üstü	1	5
	Total	72	4,68
3. SORU	25-35	40	4,55
	36-45	16	4,44
	46-55	11	4,09
	56-65	4	4,25
	65 ve üstü	1	5
	Total	72	4,44
4.SORU	25-35	40	4,35
	36-45	16	3,94
	46-55	11	4,18
	56-65	4	4,25
	65 ve üstü	1	4
	Total	72	4,22
5. SORU	25-35	40	3,18
	36-45	16	3,06
	46-55	11	3
	56-65	4	3,5
	65 ve üstü	1	5
	Total	72	3,17
6. SORU	25-35	40	4,7
	36-45	16	4,31
	46-55	11	4,73
	56-65	3	4,33
	65 ve üstü	1	5
	Total	71	4,61

(Tablo 18'in devamı)

7. SORU	25-35	39	4,64
	36-45	16	4,19
	46-55	11	4,64
	56-65	3	4,33
	65 ve üstü	1	4
	Total	70	4,51
8. SORU	25-35	40	3,3
	36-45	16	3,69
	46-55	11	4,27
	56-65	4	2,75
	65 ve üstü	1	5
	Total	72	3,53
9. SORU	25-35	40	2,9
	36-45	16	2,38
	46-55	11	2,64
	56-65	4	1,5
	65 ve üstü	1	2
	Total	72	2,65
10. SORU	25-35	40	3,48
	36-45	16	3,88
	46-55	11	4,09
	56-65	3	4
	65 ve üstü	1	5
	Total	71	3,7
11. SORU	25-35	39	3,54
	36-45	16	3,19
	46-55	11	3,64
	56-65	3	4,33
	65 ve üstü	1	4
	Total	70	3,51
12. SORU	25-35	40	3,52
	36-45	16	3,25
	46-55	11	3,36
	56-65	4	4,5
	65 ve üstü	1	5
	Total	72	3,51
13. SORU	25-35	40	3,42
	36-45	16	3,19
	46-55	11	3,18
	56-65	4	4
	65 ve üstü	1	4
	Total	72	3,38

(Tablo 18'nin devamı)

14. SORU	25-35	40	2,05
	36-45	16	1,69
	46-55	11	2
	56-65	4	1,5
	65 ve üstü	1	2
	Total	72	1,93
15. SORU	25-35	37	3,14
	36-45	16	3,38
	46-55	11	3,36
	56-65	4	3
	65 ve üstü	1	5
	Total	69	3,25
16. SORU	25-35	40	4,35
	36-45	16	4,19
	46-55	11	3,64
	56-65	4	4,5
	65 ve üstü	1	2
	Total	72	4,18
17. SORU	25-35	40	3,5
	36-45	16	3,44
	46-55	11	3,73
	56-65	4	3,75
	65 ve üstü	1	5
	Total	72	3,56
18. SORU	25-35	40	4,5
	36-45	16	4,81
	46-55	11	4,82
	56-65	3	5
	65 ve üstü	1	5
	Total	71	4,65
19. SORU	25-35	40	3,08
	36-45	16	3,44
	46-55	11	2,55
	56-65	4	3,25
	65 ve üstü	1	2
	Total	72	3,07
20. SORU	25-35	39	2,1
	36-45	16	2,44
	46-55	11	2,18
	56-65	4	1,5
	65 ve üstü	1	2
	Total	71	2,15

(Tablo 18'in devamı)

21. SORU	25-35	40	4,28
	36-45	16	4,19
	46-55	11	4,45
	56-65	3	4,67
	65 ve üstü	1	5
	Total	71	4,31
22. SORU	25-35	40	4,08
	36-45	16	4,06
	46-55	11	4,09
	56-65	3	4,33
	65 ve üstü	1	5
	Total	71	4,1
23. SORU	25-35	39	3,33
	36-45	16	3,62
	46-55	11	2,45
	56-65	4	2
	65 ve üstü	1	5
	Total	71	3,21
24. SORU	25-35	40	4,65
	36-45	16	4,94
	46-55	11	4,64
	56-65	3	4,67
	65 ve üstü	1	5
	Total	71	4,72
25. SORU	25-35	40	3,62
	36-45	16	3,62
	46-55	11	3,64
	56-65	4	3
	65 ve üstü	1	5
	Total	72	3,61
26.SORU	25-35	39	4,69
	36-45	16	4,75
	46-55	11	4,91
	56-65	4	4,25
	65 ve üstü	1	5
	Total	71	4,72
27.SORU	25-35	39	2,77
	36-45	16	2,31
	46-55	10	2,1
	56-65	4	2,25
	65 ve üstü	1	2
	Total	70	2,53

Tablo 19.

Finansal Tablo Kullanıcılarının Eğitim Durumlarına Göre Verdikleri Yanıtların Ortalamaları

	EĞİTİM DURUMU	FTK SAYI	FTK ORTALAMA
1. SORU	Lise	3	4,67
	Lisans	53	4,6
	Yüksek Lisans	20	4,5
	Total	76	4,58
2. SORU	Lise	3	5
	Lisans	54	4,72
	Yüksek Lisans	20	4,65
	Total	77	4,71
3. SORU	Lise	3	5
	Lisans	54	4,35
	Yüksek Lisans	20	4,4
	Total	77	4,39
4. SORU	Lise	3	5
	Lisans	54	4,43
	Yüksek Lisans	20	4,4
	Total	77	4,44
5. SORU	Lise	3	4
	Lisans	54	3,56
	Yüksek Lisans	20	3,35
	Total	77	3,52
6. SORU	Lise	3	5
	Lisans	54	4,65
	Yüksek Lisans	20	4,65
	Total	77	4,66
7. SORU	Lise	3	5
	Lisans	54	4,59
	Yüksek Lisans	20	4,6
	Total	77	4,61
8. SORU	Lise	3	5
	Lisans	53	3,75
	Yüksek Lisans	20	3,2
	Total	76	3,66
9. SORU	Lise	3	3,67
	Lisans	54	2,83
	Yüksek Lisans	20	2,95
	Total	77	2,9

(Tablo 19'un devamı)

10. SORU	Lise	3	4
	Lisans	54	3,85
	Yüksek Lisans	19	4,11
	Total	76	3,92
11. SORU	Lise	3	4,67
	Lisans	54	3,52
	Yüksek Lisans	20	3,35
	Total	77	3,52
12. SORU	Lise	3	5
	Lisans	54	3,81
	Yüksek Lisans	20	3,65
	Total	77	3,82
13. SORU	Lise	3	5
	Lisans	54	3,46
	Yüksek Lisans	20	3,2
	Total	77	3,45
14. SORU	Lise	3	4
	Lisans	54	2,35
	Yüksek Lisans	20	2,2
	Total	77	2,38
15. SORU	Lise	3	3,67
	Lisans	54	3,48
	Yüksek Lisans	19	3,32
	Total	76	3,45
16. SORU	Lise	3	5
	Lisans	54	4,48
	Yüksek Lisans	20	4,45
	Total	77	4,49
17. SORU	Lise	3	3,67
	Lisans	54	3,48
	Yüksek Lisans	20	3,15
	Total	77	3,4
18. SORU	Lise	3	5
	Lisans	54	4,56
	Yüksek Lisans	20	4,75
	Total	77	4,62
19. SORU	Lise	3	5
	Lisans	54	3,19
	Yüksek Lisans	20	2,8
	Total	77	3,16

(Tablo 19'un devamı)

20. SORU	Lise	3	3,67
	Lisans	51	2,73
	Yüksek Lisans	19	2,42
	Total	73	2,68
21. SORU	Lise	3	5
	Lisans	54	4,06
	Yüksek Lisans	20	3,85
	Total	77	4,04
22. SORU	Lise	3	3,33
	Lisans	54	4,06
	Yüksek Lisans	19	3,79
	Total	76	3,96
23. SORU	Lise	3	5
	Lisans	54	3,09
	Yüksek Lisans	20	2,95
	Total	77	3,13
24. SORU	Lise	3	5
	Lisans	54	4,24
	Yüksek Lisans	19	4,58
	Total	76	4,36
25.SORU	Lise	3	5
	Lisans	52	4,02
	Yüksek Lisans	19	3,47
	Total	74	3,92
26.SORU	Lise	3	5
	Lisans	53	4,57
	Yüksek Lisans	20	4,5
	Total	76	4,57
27.SORU	Lise	3	3,67
	Lisans	54	3,06
	Yüksek Lisans	20	2,6
	Total	77	2,96

Tablo 20.

Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Verdikleri Yanıtların Ortalamaları

	EĞİTİM DURUMU	BAĞIMSIZ DENETÇİ SAYI	BAĞIMSIZ DENETÇİ ORTALAMA
1. SORU	Lisans	55	4,22
	Yüksek Lisans	18	3,94
	Total	73	4,15
2. SORU	Lisans	55	4,58
	Yüksek Lisans	18	4,83
	Total	73	4,64
3. SORU	Lisans	55	4,33
	Yüksek Lisans	18	4,67
	Total	73	4,41
4. SORU	Lisans	55	4,15
	Yüksek Lisans	18	4,56
	Total	73	4,25
5. SORU	Lisans	55	3,36
	Yüksek Lisans	18	2,72
	Total	73	3,21
6. SORU	Lisans	54	4,56
	Yüksek Lisans	18	4,61
	Total	72	4,57
7. SORU	Lisans	54	4,5
	Yüksek Lisans	18	4,61
	Total	72	4,53
8. SORU	Lisans	55	3,75
	Yüksek Lisans	18	2,89
	Total	73	3,53
9. SORU	Lisans	55	2,67
	Yüksek Lisans	18	2,56
	Total	73	2,64
10. SORU	Lisans	54	3,91
	Yüksek Lisans	18	3,17
	Total	72	3,72
11. SORU	Lisans	53	3,43
	Yüksek Lisans	18	3,67
	Total	71	3,49
12. SORU	Lisans	55	3,44
	Yüksek Lisans	18	3,83
	Total	73	3,53
13. SORU	Lisans	55	3,27
	Yüksek Lisans	18	3,72
	Total	73	3,38
14. SORU	Lisans	55	1,91
	Yüksek Lisans	18	2,06
	Total	73	1,95

(Tablo 20'nin devamı)

15. SORU	Lisans	53	3,3
	Yüksek Lisans	17	3,06
	Total	70	3,24
16. SORU	Lisans	55	4,2
	Yüksek Lisans	18	4,28
	Total	73	4,22
17. SORU	Lisans	55	3,45
	Yüksek Lisans	18	3,94
	Total	73	3,58
18. SORU	Lisans	54	4,63
	Yüksek Lisans	18	4,67
	Total	72	4,64
19. SORU	Lisans	55	3,02
	Yüksek Lisans	18	3,44
	Total	73	3,12
20. SORU	Lisans	54	2,26
	Yüksek Lisans	18	2
	Total	72	2,19
21. SORU	Lisans	54	4,24
	Yüksek Lisans	18	4,67
	Total	72	4,35
22. SORU	Lisans	54	4,13
	Yüksek Lisans	18	4,33
	Total	72	4,18
23. SORU	Lisans	55	3,24
	Yüksek Lisans	17	3,24
	Total	72	3,24
24. SORU	Lisans	54	4,76
	Yüksek Lisans	18	4,5
	Total	72	4,69
25. SORU	Lisans	55	3,55
	Yüksek Lisans	18	3,78
	Total	73	3,6
26. SORU	Lisans	55	4,69
	Yüksek Lisans	17	4,82
	Total	72	4,72
27.SORU	Lisans	53	2,55
	Yüksek Lisans	18	2,56
	Total	71	2,55

Tablo 21.

Bağımsız Denetçiler ile Finansal Tablo Kullanıcılarının Mesleki Unvanlarına Göre Yanıtlarının Ortalamaları

	Mesleki Unvan	FTK Sayı	FTK Ortalama	Mesleki Unvan	Bağımsız Denetçi Sayı	Bağımsız Denetçi Ortalama
1. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	4,83	Sorumlu Baş Denetçi	4	3,5
	Genel Müdür	3	4,67	Baş Denetçi	5	4
	Muhasebe Müdürü	48	4,54	Kıdemli Denetçi	12	4,42
	Finansman Müdürü	18	4,61	Denetçi	31	3,97
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	4,5	Denetçi Yardımcısı	18	4,5
	Total	77	4,58	Total	70	4,16
2. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	4,67	Sorumlu Baş Denetçi	4	5
	Genel Müdür	3	5	Baş Denetçi	5	4,4
	Muhasebe Müdürü	49	4,67	Kıdemli Denetçi	12	4,75
	Finansman Müdürü	18	4,83	Denetçi	31	4,52
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	4,5	Denetçi Yardımcısı	18	4,83
	Total	78	4,72	Total	70	4,66
3. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	4,33	Sorumlu Baş Denetçi	4	4,25
	Genel Müdür	3	5	Baş Denetçi	5	4,2
	Muhasebe Müdürü	49	4,33	Kıdemli Denetçi	12	4,58
	Finansman Müdürü	18	4,5	Denetçi	31	4,42
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	4,5	Denetçi Yardımcısı	18	4,61
	Total	78	4,4	Total	70	4,47
4. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	4,17	Sorumlu Baş Denetçi	4	3
	Genel Müdür	3	5	Baş Denetçi	5	4,2
	Muhasebe Müdürü	49	4,47	Kıdemli Denetçi	12	3,92

(Tablo 21'in devamı)

	Finansman Müdürü	18	4,39	Denetçi	31	4,29
4. SORU	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	4,5	Denetçi Yardımcısı	18	4,56
	Total	78	4,45	Total	70	4,21
5. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	3,17	Sorumlu Baş Denetçi	4	4
	Genel Müdür	3	4	Baş Denetçi	5	3,8
	Muhasebe Müdürü	49	3,39	Kıdemli Denetçi	12	2,5
	Finansman Müdürü	18	3,83	Denetçi	31	2,97
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	5	Denetçi Yardımcısı	18	3,67
	Total	78	3,54	Total	70	3,19
6. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	4,5	Sorumlu Baş Denetçi	3	3
	Genel Müdür	3	4,33	Baş Denetçi	5	4,4
	Muhasebe Müdürü	49	4,67	Kıdemli Denetçi	12	4,83
	Finansman Müdürü	18	4,78	Denetçi	31	4,61
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	4,5	Denetçi Yardımcısı	18	4,61
	Total	78	4,67	Total	69	4,57
7. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	4,5	Sorumlu Baş Denetçi	3	4
	Genel Müdür	3	4,33	Baş Denetçi	5	4
	Muhasebe Müdürü	49	4,59	Kıdemli Denetçi	11	4,73
	Finansman Müdürü	18	4,72	Denetçi	31	4,58
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	5	Denetçi Yardımcısı	18	4,61
	Total	78	4,62	Total	68	4,54
8. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	3,5	Sorumlu Baş Denetçi	4	3,75
	Genel Müdür	3	3,67	Baş Denetçi	5	4,4
	Muhasebe Müdürü	48	3,62	Kıdemli Denetçi	12	3,33

(Tablo 21'in devamı)

	Finansman Müdürü	18	3,72	Denetçi	31	3,13
8. SORU	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	5	Denetçi Yardımcısı	18	3,72
	Total	77	3,68	Total	70	3,44
9. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	2,67	Sorumlu Baş Denetçi	4	1,25
	Genel Müdür	3	2,67	Baş Denetçi	5	3,8
	Muhasebe Müdürü	49	2,84	Kıdemli Denetçi	12	2,25
	Finansman Müdürü	18	3,11	Denetçi	31	2,35
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	4,5	Denetçi Yardımcısı	18	3,22
	Total	78	2,92	Total	70	2,6
10. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	4	Sorumlu Baş Denetçi	3	3
	Genel Müdür	3	3,33	Baş Denetçi	5	4,4
	Muhasebe Müdürü	48	3,85	Kıdemli Denetçi	12	3,42
	Finansman Müdürü	18	4,17	Denetçi	31	3,48
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	4,5	Denetçi Yardımcısı	18	3,78
	Total	77	3,94	Total	69	3,59
11. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	3,33	Sorumlu Baş Denetçi	3	2,67
	Genel Müdür	3	3,67	Baş Denetçi	5	3,4
	Muhasebe Müdürü	49	3,61	Kıdemli Denetçi	12	3,42
	Finansman Müdürü	18	3,33	Denetçi	31	3,32
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	4	Denetçi Yardımcısı	17	3,88
	Total	78	3,54	Total	68	3,46
12. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	3,5	Sorumlu Baş Denetçi	4	3,5
	Genel Müdür	3	4	Baş Denetçi	5	3,4
	Muhasebe Müdürü	49	3,88	Kıdemli Denetçi	12	3,25
	Finansman Müdürü	18	3,72	Denetçi	31	3,26

(Tablo 21'in devamı)

12.SORU	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	4,5	Denetçi Yardımcısı	18	4,06
	Total	78	3,83	Total	70	3,49
13. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	2,83	Sorumlu Baş Denetçi	4	2,75
	Genel Müdür	3	3,33	Baş Denetçi	5	3,2
	Muhasebe Müdürü	49	3,63	Kıdemli Denetçi	12	3,17
	Finansman Müdürü	18	3,28	Denetçi	31	3,19
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	3,5	Denetçi Yardımcısı	18	3,83
	Total	78	3,47	Total	70	3,33
14. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	2,33	Sorumlu Baş Denetçi	4	1,25
	Genel Müdür	3	2,33	Baş Denetçi	5	2,4
	Muhasebe Müdürü	49	2,35	Kıdemli Denetçi	12	1,67
	Finansman Müdürü	18	2,5	Denetçi	31	1,61
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	3,5	Denetçi Yardımcısı	18	2,72
	Total	78	2,41	Total	70	1,94
15. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	3,83	Sorumlu Baş Denetçi	4	2,25
	Genel Müdür	3	3,33	Baş Denetçi	5	3,2
	Muhasebe Müdürü	49	3,47	Kıdemli Denetçi	12	2,83
	Finansman Müdürü	17	3,35	Denetçi	30	3,4
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	3,5	Denetçi Yardımcısı	16	3,62
	Total	77	3,47	Total	67	3,27
16. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	4,33	Sorumlu Baş Denetçi	4	3,25
	Genel Müdür	3	4,67	Baş Denetçi	5	3,2
	Muhasebe Müdürü	49	4,49	Kıdemli Denetçi	12	4,5
	Finansman Müdürü	18	4,67	Denetçi	31	4,06

(Tablo 21'in devamı)

16.SORU	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	3,5	Denetçi Yardımcısı	18	4,56
	Total	78	4,5	Total	70	4,16
17. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	3,17	Sorumlu Baş Denetçi	4	4,25
	Genel Müdür	3	2,67	Baş Denetçi	5	4
	Muhasebe Müdürü	49	3,43	Kıdemli Denetçi	12	3
	Finansman Müdürü	18	3,5	Denetçi	31	3,45
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	4,5	Denetçi Yardımcısı	18	3,72
	Total	78	3,42	Total	70	3,53
18. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	4,17	Sorumlu Baş Denetçi	3	5
	Genel Müdür	3	4,67	Baş Denetçi	5	4,6
	Muhasebe Müdürü	49	4,65	Kıdemli Denetçi	12	4,92
	Finansman Müdürü	18	4,83	Denetçi	31	4,65
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	3,5	Denetçi Yardımcısı	18	4,33
	Total	78	4,63	Total	69	4,62
19. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	3,17	Sorumlu Baş Denetçi	4	2,5
	Genel Müdür	3	3,33	Baş Denetçi	5	3
	Muhasebe Müdürü	49	3,16	Kıdemli Denetçi	12	2,33
	Finansman Müdürü	18	3,06	Denetçi	31	3,16
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	4,5	Denetçi Yardımcısı	18	3,5
	Total	78	3,18	Total	70	3,06
20. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	5	2,4	Sorumlu Baş Denetçi	4	1,25
	Genel Müdür	3	2,67	Baş Denetçi	5	3
	Muhasebe Müdürü	46	2,63	Kıdemli Denetçi	12	2
	Finansman Müdürü	18	3	Denetçi	31	2,16

(Tablo 21'in devamı)

20.SORU	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	3	Denetçi Yardımcısı	17	2,24
	Total	74	2,72	Total	69	2,16
21. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	3,83	Sorumlu Baş Denetçi	3	5
	Genel Müdür	3	3,67	Baş Denetçi	5	4
	Muhasebe Müdürü	49	3,96	Kıdemli Denetçi	12	3,83
	Finansman Müdürü	18	4,39	Denetçi	31	4,35
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	4,5	Denetçi Yardımcısı	18	4,39
	Total	78	4,05	Total	69	4,28
22. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	4,5	Sorumlu Baş Denetçi	3	3,33
	Genel Müdür	3	3,67	Baş Denetçi	5	3,8
	Muhasebe Müdürü	48	3,88	Kıdemli Denetçi	12	3,5
	Finansman Müdürü	18	4,11	Denetçi	31	4,42
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	4	Denetçi Yardımcısı	18	4,17
	Total	77	3,97	Total	69	4,1
23. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	2,83	Sorumlu Baş Denetçi	4	2
	Genel Müdür	3	3,33	Baş Denetçi	5	2,8
	Muhasebe Müdürü	49	3,02	Kıdemli Denetçi	12	2,25
	Finansman Müdürü	18	3,56	Denetçi	30	3,23
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	3,5	Denetçi Yardımcısı	18	4,06
	Total	78	3,15	Total	69	3,17
24. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	4,67	Sorumlu Baş Denetçi	3	4,67
	Genel Müdür	3	4	Baş Denetçi	5	4,2
	Muhasebe Müdürü	48	4,35	Kıdemli Denetçi	12	4,92
	Finansman Müdürü	18	4,33	Denetçi	31	4,58

(Tablo 21'in devamı)

24.SORU	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	4,5	Denetçi Yardımcısı	18	4,83
	Total	77	4,36	Total	69	4,68
25. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	3,17	Sorumlu Baş Denetçi	4	2,75
	Genel Müdür	2	3,5	Baş Denetçi	5	3,4
	Muhasebe Müdürü	48	3,92	Kıdemli Denetçi	12	3,08
	Finansman Müdürü	17	4,24	Denetçi	31	3,58
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	4,5	Denetçi Yardımcısı	18	4,06
	Total	75	3,93	Total	70	3,56
26. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	4,5	Sorumlu Baş Denetçi	4	4,25
	Genel Müdür	2	4	Baş Denetçi	5	4,6
	Muhasebe Müdürü	49	4,61	Kıdemli Denetçi	12	4,83
	Finansman Müdürü	18	4,56	Denetçi	30	4,67
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	4,5	Denetçi Yardımcısı	18	4,83
	Total	77	4,57	Total	69	4,71
27. SORU	Yönetim Kurulu Üyesi	6	2,67	Sorumlu Baş Denetçi	4	1,25
	Genel Müdür	3	3	Baş Denetçi	5	2,4
	Muhasebe Müdürü	49	3,04	Kıdemli Denetçi	11	2,18
	Finansman Müdürü	18	2,94	Denetçi	31	2,58
	Muhasebe ve Finansman Müdürü	2	3	Denetçi Yardımcısı	17	3,18
	Total	78	2,99	Total	68	2,57

Tablo 22.

Finansal Tablo Kullanıcılarının ve Bağımsız Denetçilerin Deneyim Sürelerine Göre Verdikleri Yanıtların Ortalamaları

Deneyim Süresi		FTK Sayı	FTK Ortalama	Bağımsız Denetçi Sayı	Bağımsız Denetçi Ortalama
1. SORU	1-3 yıl	1	5	25	4,28
	3-7 yıl	7	4,29	13	3,92
	8-15 yıl	31	4,52	21	4,33
	16 üstü	36	4,67	16	3,88
	Total	75	4,57	75	4,15
2. SORU	1-3 yıl	1	5	25	4,84
	3-7 yıl	7	4,57	13	4,54
	8-15 yıl	31	4,71	21	4,76
	16 üstü	37	4,73	16	4,25
	Total	76	4,71	75	4,64
3. SORU	1-3 yıl	1	5	25	4,44
	3-7 yıl	7	4	13	4,54
	8-15 yıl	31	4,45	21	4,43
	16 üstü	37	4,38	16	4,25
	Total	76	4,38	75	4,41
4. SORU	1-3 yıl	1	4	25	4,4
	3-7 yıl	7	4,14	13	4,38
	8-15 yıl	31	4,48	21	4,19
	16 üstü	37	4,46	16	3,75
	Total	76	4,43	75	4,2
5. SORU	1-3 yıl	1	2	25	3,36
	3-7 yıl	7	4	13	2,77
	8-15 yıl	31	3,52	21	3,05
	16 üstü	37	3,46	16	3,31
	Total	76	3,51	75	3,16
6. SORU	1-3 yıl	1	4	25	4,72
	3-7 yıl	7	4,57	13	4,46
	8-15 yıl	31	4,61	21	4,67
	16 üstü	37	4,76	15	4,27
	Total	76	4,67	74	4,57
7. SORU	1-3 yıl	1	4	25	4,68
	3-7 yıl	7	4,29	12	4,5
	8-15 yıl	31	4,71	21	4,52
	16 üstü	37	4,62	15	4,27
	Total	76	4,62	73	4,52

(Tablo 22'nin devamı)

8. SORU	1-3 yıl	1	4	25	3,52
	3-7 yıl	7	2,71	13	2,62
	8-15 yıl	31	3,58	21	3,52
	16 üstü	36	3,92	16	4,06
	Total	75	3,67	75	3,48
9. SORU	1-3 yıl	1	5	25	2,8
	3-7 yıl	7	3,14	13	2,31
	8-15 yıl	31	2,87	21	2,67
	16 üstü	37	2,84	16	2,62
	Total	76	2,91	75	2,64
10. SORU	1-3 yıl	1	5	25	3,48
	3-7 yıl	7	4,14	13	3,23
	8-15 yıl	30	3,93	21	4
	16 üstü	37	3,84	15	4
	Total	75	3,92	74	3,69
11. SORU	1-3 yıl	1	5	24	3,88
	3-7 yıl	7	2,57	13	3
	8-15 yıl	31	3,26	21	3,57
	16 üstü	37	3,86	15	3,13
	Total	76	3,51	73	3,48
12. SORU	1-3 yıl	1	4	25	3,72
	3-7 yıl	7	2,71	13	3,31
	8-15 yıl	31	4	21	3,57
	16 üstü	37	3,86	16	3,25
	Total	76	3,82	75	3,51
13. SORU	1-3 yıl	1	5	25	3,72
	3-7 yıl	7	2,57	13	3
	8-15 yıl	31	3,55	21	3,38
	16 üstü	37	3,54	16	3
	Total	76	3,47	75	3,35
14. SORU	1-3 yıl	1	4	25	2,16
	3-7 yıl	7	2,14	13	1,77
	8-15 yıl	31	2,35	21	1,81
	16 üstü	37	2,41	16	1,81
	Total	76	2,38	75	1,92
15. SORU	1-3 yıl	1	5	23	3,3
	3-7 yıl	7	3,57	12	2,75
	8-15 yıl	30	3,5	21	3,48
	16 üstü	37	3,32	16	3,06
	Total	75	3,44	72	3,21

(Tablo 22'nin devamı)

16. SORU	1-3 yıl	1	4	25	4,52
	3-7 yıl	7	4	13	4,23
	8-15 yıl	31	4,58	21	4,19
	16 üstü	37	4,54	16	3,69
	Total	76	4,5	75	4,2
17. SORU	1-3 yıl	1	4	25	3,52
	3-7 yıl	7	3,43	13	3,23
	8-15 yıl	31	3,45	21	3,52
	16 üstü	37	3,38	16	3,88
	Total	76	3,42	75	3,55
18. SORU	1-3 yıl	1	5	25	4,56
	3-7 yıl	7	4,57	13	4,46
	8-15 yıl	31	4,58	21	4,71
	16 üstü	37	4,68	15	4,87
	Total	76	4,63	74	4,65
19. SORU	1-3 yıl	1	4	25	3,28
	3-7 yıl	7	3,43	13	3,15
	8-15 yıl	31	3,19	21	2,95
	16 üstü	37	3,03	16	2,88
	Total	76	3,14	75	3,08
20. SORU	1-3 yıl	1	2	24	2,17
	3-7 yıl	7	2,57	13	1,77
	8-15 yıl	28	2,71	21	2,43
	16 üstü	36	2,72	16	2,19
	Total	72	2,69	74	2,18
21. SORU	1-3 yıl	1	4	25	4,32
	3-7 yıl	7	4,43	13	4,15
	8-15 yıl	31	3,9	21	4,1
	16 üstü	37	4,08	15	4,67
	Total	76	4,04	74	4,3
22. SORU	1-3 yıl	1	4	25	4,16
	3-7 yıl	7	4	13	4,38
	8-15 yıl	30	3,97	21	4,05
	16 üstü	37	3,95	15	4
	Total	75	3,96	74	4,14
23. SORU	1-3 yıl	1	2	25	3,52
	3-7 yıl	7	3	12	3,08
	8-15 yıl	31	3,16	21	3,05
	16 üstü	37	3,14	16	3
	Total	76	3,12	74	3,2
24. SORU	1-3 yıl	1	5	25	4,6
	3-7 yıl	7	4,43	13	4,62
	8-15 yıl	30	4,2	21	4,86
	16 üstü	37	4,46	15	4,73
	Total	75	4,36	74	4,7

(Tablo 22'nin devamı)

25. SORU	1-3 yıl	1	5	25	3,88
	3-7 yıl	7	3,71	13	3,31
	8-15 yıl	30	3,77	21	3,52
	16 üstü	36	4,06	16	3,44
	Total	74	3,92	75	3,59
26. SORU	1-3 yıl	1	5	25	4,72
	3-7 yıl	7	4,57	12	4,67
	8-15 yıl	31	4,39	21	4,86
	16 üstü	37	4,7	16	4,56
	Total	76	4,57	74	4,72
27. SORU	1-3 yıl	1	5	23	2,96
	3-7 yıl	7	2,71	13	2,38
	8-15 yıl	31	3,06	21	2,57
	16 üstü	37	2,89	16	1,94
	Total	76	2,97	73	2,52

Tablo 23.

Bağımsız Denetçiler ile Finansal Tablo Kullanıcılarına Uygulanan Varyansların Homojenliği Testlerinin P Değerleri

	Sig.P Değerleri
1.SORU	0,029
2.SORU	0,172
3. SORU	0,91
4.SORU	0,279
5.SORU	0,209
6.SORU	0,136
7. SORU	0,685
8. SORU	0,061
9. SORU	0,134
10. SORU	0,094
11. SORU	0,542
12. SORU	0,094
13. SORU	0,997
14. SORU	0,096
15. SORU	0,579
16. SORU	0,004
17. SORU	0,492
18. SORU	0,701
19. SORU	0,819
20. SORU	0,331
21. SORU	0,557
22. SORU	0,736
23. SORU	0,145
24. SORU	0,002
25. SORU	0,007
26. SORU	0,061
27. SORU	0,95

Ek 2

Anket Soruları

Sayın katılımcı anketimiz 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Buna göre "1: kesinlikle katılmıyorum, 2: katılmıyorum, 3: Ne katılıyorum ne katılmıyorum, 4:katılıyorum, 5: kesinlikle katılıyorum" ifadelerini temsil etmektedir. Lütfen aşağıda belirtilen yargılara katılma düzeylerinizi bildiriniz.

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL SORUMLULUKLARI	1	2	3	4	5
1.Bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporu finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında kesin bilgi sağlar.					
2.Bağımsız denetim, mesleğin gereklerine uygun olarak, denetlenen işletmenin risklerini de kapsayacak şekilde gerçekleştirilmelidir.					
3.Bağımsız denetim, yıllık faaliyet raporunun tutarlı olup olmadığını kapsar.					
4.Bağımsız denetim, yıllık faaliyet raporunun gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar.					
5.Faaliyet raporunun güvenilirliği bağımsız denetçiye ait bir sorumluluktur.					
6.Bağımsız denetim, yıllık finansal tabloların tutarlı olup olmadığını kapsar.					
7.Bağımsız denetim, yıllık finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar.					
8.Finansal tabloların güvenilirliği bağımsız denetçiye ait bir sorumluluktur.					
9.Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinden sorumludur.					
10. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunda ayrı bir paragrafla denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmelidir.					
11.Bağımsız denetçi görüşü, işletmenin gelecekteki ekonomik başarısı hakkında güvence sağlar.					
12.Bağımsız denetçi görüşü, işletme yönetiminin etkinliği hakkında güvence sağlar.					
13.Bağımsız denetçi görüşü, işletme yönetiminin verimliliği hakkında güvence sağlar.					
14.Finansal tabloların denetlenmiş olması üst yönetimin sorumluluklarını ortadan kaldırır.					
15.Bağımsız denetçinin, denetlenen işletmenin finansal tablolarında raporlanan tutarların ve açıklamaların, kanun ve sözleşmelere aykırılığını engelleme sorumluluğu vardır.					

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HATA VE HİLELER HAKKINDAKİ SORUMLULUĞU[91]					
16.Hata ve hilelerin araştırılmasından işletme yönetimi sorumludur.					
17.Hata ve hilelerin araştırılmasından bağımsız denetçi sorumludur.					
18.Hata ve hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.					
19.Hata ve hilelerin önlenmesinden bağımsız denetçi sorumludur.					
20.Bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin her türlü maddi zafiyetinden sorumludur.					
21.Bağımsız denetçi hilelerin ortaya çıkarılması için ek prosedürler uygulamalıdır.					
22.Bağımsız denetçi iç kontrol departmanının hile denetimini değerlendirmelidir.					
BAĞIMSIZ DENETÇİNİN RAPORLAMA SORUMLULUKLARI					
23.Bağımsız denetçi önemli olmayan hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmelidir.					
24.Bağımsız denetçi önemli hileleri kamuya ve yetkili mercilere bildirmelidir.					
25.Bağımsız denetçi bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkan önemli olmayan hataların denetim komitesine bildirilmesinden sorumludur.					
26.Bağımsız denetçi denetim sürecinde ortaya çıkan önemli hataların denetim komitesine bildirilmesinden sorumludur.					
27.Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunun dışında ayrı bir rapor düzenleyerek denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden sorumludur.					

[91] 16 ve 17. Sorular SAEIDI Fatameh(2012) çalışmasından faydalanılarak hazırlanmıştır. 18-27. Sorular ŞTIRBU vd.(2009) çalışmasından faydalanılarak hazırlanmıştır.

ÖZGEÇMİŞ

Lisans: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Yüksek lisans: Çukurova Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

Doktora: Çukurova Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü