T. C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İşletme Anabilim Dalı

DENETÇİ GÖRÜŞÜ VE DENETİMİN KALİTESİ BAĞLAMINDA KİLİT DENETİM KONULARININ ROLÜ: BİR SAHA İNCELEMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Abdurrahman Onurdan PALANDÖKENLİ

Danışman

Doç. Dr. Metin UYAR

İstanbul – 2024

TEZ TANITIM FORMU

Yazar Adı Soyadı	**:**	Abdurrahman Onurdan PALANDÖKENLİ
Tezin Dili	**:**	Türkçe
Tezin Adı	**:**	Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesi Bağlamında Kilit Denetim Konularının Rolü: Bir Saha İncelemesi
Enstitü	**:**	İstanbul Gelişim Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Anabilim Dalı	**:**	İşletme
Tezin Türü	**:**	Yüksek Lisans
Tezin Tarihi	**:**	17.01.2024
Sayfa Sayısı	**:**	114
Tez Danışmanları	**:**	Doç. Dr. Metin UYAR
Dizin Terimleri	**:**	Kilit Denetim Konuları, Denetçiler, Denetim Raporları
Türkçe Özet	**:**	Kilit Denetim konularının belirlenmesi ve bağlı süreçlerin bağımsız denetimin kalitesine olan etkilerinin araştırılması hedeflenmiştir.
Dağıtım Listesi	**:**	1. İstanbul Gelişim Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsüne 2. YÖK Ulusal Tez Merkezine

Abdurrahman Onurdan PALANDÖKENLİ

T. C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İşetme Anabilim Dalı

DENETÇİ GÖRÜŞÜ VE DENETİMİN KALİTESİ BAĞLAMINDA KİLİT DENETİM KONULARININ ROLÜ: BİR SAHA İNCELEMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Abdurrahman Onurdan PALANDÖKENLİ

Danışman
Doç. Dr. Metin UYAR

İstanbul – 2024

BEYAN

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğu, kullanılan verilerde herhangi tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez olarak sunulmadığını beyan ederim.

Abdurrahman Onurdan PALANDÖKENLİ

…/…/2024

İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Abdurrahman Onurdan PALANDÖKENLİ' nin Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesi Bağlamında Kilit Denetim Konularının Rolü: Bir Saha İncelemesi adlı tez çalışması, jürimiz tarafından İşletme anabilim dalı, İşletme bilim dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan
Dr. Öğr. Üyesi Andaç TOKSOY

Üye
Doç. Dr. Metin UYAR
(Danışman)

Üye
Dr. Öğr. Üyesi Ali ÖZBEK

ONAY
Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.
... / ... / 2024

Prof. Dr. İzzet GÜMÜŞ
Enstitü Müdürü

ÖZET

Bağımsız denetim faaliyetinin ve neticesinde yayınlanan raporların en kritik rolü rapor kullanıcılarının alacakları kararlara olan etkileridir. Finansal tabloların yansıttığı bilgileri önemli derecede etkileyebilecek işletme içinde ve dışında yer alan risklerin standartlar çerçevesinde değerlendirilerek kilit denetim bulgularının açık ve net bir şekilde ortaya konulması bağımsız denetçiden beklenmektedir. Kilit denetim konuları denetlenen işletmeye dair işletme yönetimine bildirilmiş en riskli konular arasından belirlenmektedir. Bu bağlamda kilit denetim konularının belirlenmesi makul güvencenin sağlanabilmesi, denetçi görüşü ve denetimin kalitesi ile doğrudan ilişkilidir.

Bu tez çalışması ile, kilit denetim konularının denetçi tarafından belirlenmesine dair süreçleri etkileyebilecek faktörlerin saha incelemesi çalışması ile tespit edilerek denetçi görüşü ve denetimin kalitesine olası etkileri analiz edilmek istenmiştir. Bu sayede özellikle son dönemde denetim raporlarının iletişim gücünü etkileyen unsurların başında gelen kilit denetim konularının belirlenmesine etki eden süreçlerinin iyileştirilmesi ve dolayısıyla denetimin kalitesinin artırılmasına dair uygulayıcılara fayda sağlayacağı düşünülmüştür.

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde bağımsız denetimin önemi ana başlığı altında, bağımsız denetçilik mesleği, bağımsız denetimden beklentiler ve işletme yönetiminin iddiaları gibi konular ile birlikte bağımsız denetim süreci içerisinde özellikle kilit denetim konuları özelinde uygulamaya dair literatür destekli teorik bilgiler yer almaktadır. İkinci bölümde bağımsız denetim faaliyetinin zaman içerisinde değişen yaklaşımları, risk odaklı denetim yaklaşımı, müşteri kabul prosedürleri, kanıt toplama ve raporlama gibi uygulama odaklı önemli konular bulunmaktadır. Üçüncü bölümde ise aktif olarak bağımsız denetim faaliyetleri içerisinde yer alan bağımsız denetçiler ile anket yöntemi ile gerçekleştirilen saha inceleme çalışması, bulgular ışığında istatistiki analizler neticesinde oluşan sonuç ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Kilit Denetim Konuları, Makul Güvence, Finansal Tablo.

SUMMARY

The most critical role of the independent audit activity and the reports published as a result is the effects of the report users on the decisions they will take. It is expected from the independent auditor to evaluate the risks within and outside the enterprise within the framework of the standards, which may significantly affect the information reflected by the financial statements, and to reveal the key audit findings clearly and clearly. Key audit issues are determined among the most risky issues reported to the business management regarding the audited business. In this context, the determination of key audit issues is directly related to the provision of reasonable assurance, the opinion of the auditor and the quality of the audit.

With this thesis study, it was determined by the field examination study of the factors that may affect the processes regarding the determination of key audit issues by the auditor, and the possible effects on the quality of the auditor's opinion were analyzed. In this way, it has been thought that it will benefit the practitioners to improve the processes affecting the determination of key audit issues, which are one of the factors affecting the communication power of the audit reports, especially recently, and therefore to increase the quality of the audit.

The study consists of three main parts. In the first part, under the main heading of the importance of independent auditing, there are issues such as the profession of independent auditing, expectations from independent audit and claims of business management, as well as literature-supported theoretical information about the application, especially in the independent audit process, especially for key audit issues. In the second part, there are important application-oriented issues such as the changing approaches of independent audit activity over time, risk-oriented audit approach, customer acceptance procedures, evidence collection and reporting. In the third part, the field examination study carried out by the survey method with independent auditors who are actively involved in independent audit activities, and the results and evaluations formed as a result of statistical analyzes in the light of the findings are included.

Keywords: Independent Audit, Key Audit Matters, Reasonable Assurance, Financial Statement.

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **i**
SUMMARY ..... **ii**
İÇİNDEKİLER ..... **iii**
KISALTMALAR ..... **v**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **vi**
GRAFİKLER LİSTESİ ..... **vii**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **viii**
ÖNSÖZ ..... **ix**
GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE KİLİT DENETİM KONULARI

1.1. Bağımsız Denetimin Gelişimi. 2
1.2. Bağımsız Denetçilik Mesleği 4
1.3. Bağımsız Denetimin Rolü ve Önemi 7
1.4. Bağımsız Denetimden Beklentiler 10
1.5. İşletme Yönetiminin İddiaları 12
1.6. Finansal Tablolar 13
1.7. Riski Değerlendirme 15
1.8. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi 16
1.9. Kilit Denetim Konularının İşletme Yönetimine Bildirilmesi 19
1.10. Kilit Denetim Konularına Denetçi Raporunda Yer Verilmesi 20

İKİNCİ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ VE DENETİMİN KALİTESİ

2.1. Geleneksel Denetim Yaklaşımı. 22
2.1.1. Teklif…….. 23
2.1.2. Ön Çalışma 23
2.1.3. Final Çalışması 24
2.1.4. Raporlama 24
2.2. Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı 25
2.2.1. Risk Değerlendirme 27
2.2.1.1. Müşteri Kabulü 30
2.2.1.2. İşletmenin Tanınması, Önemlilik ve Denetim Planı 33
2.2.2. Riske Karşılık Verme 44
2.2.2.1. Kanıt Toplama 45
2.2.3. Raporlama 48

2.2.3.1. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması ve Raporlama.....48
2.2.3.2. Denetimin Kalite Kontrolü.....52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
SAHA İNCELEMESİ

3.1. İnceleme Çalışması 55
3.1.1. İncelemenin Amacı, Örneklem ve Ana Kütlesi 55
3.1.2. İnceleme Yöntemi 55
3.1.3. Örneklemin Demografik Özellikleri 56
3.1.4. Araştırma Konusu, Model ve Varsayımlar.....64
3.1.5. Anket Soru Formunun Faktör ve Alt Bileşenleri 68
3.2. Bulguların İstatistiki Analizleri.....70
3.2.1. Ölçeklere Yapılan KMO Testi 70
3.2.2. Faktör Analizi.....72
3.2.3. Güvenilirlik Analizi 76
3.2.4. Korelasyon Analizi.....76
3.3. Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi.....77
3.3.1. Denetçi Faktörlerinin KDK' nın Belirlenmesi Sürecine Etkileri 78
3.3.2. Denetçi Faktörlerinin Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesine Etkileri 79
3.3.3. İşletme Faktörlerinin KDK' nın Belirlenmesi Sürecine Etkileri.....79
3.3.4. İşletme Faktörlerinin Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesine Etkileri 80
3.3.5. İç Kontrol Faktörlerin KDK' nın Belirlenmesi Sürecine Etkileri 81
3.3.6. KDK'nın Belirlenmesi Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesine Etkileri ...82
3.3.7. Araştırmanın Regresyon Analizi Sonuçları.....83
SONUÇ, DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER.....84
KAYNAKÇA 88
EKLER.....94

KISALTMALAR

BDS : Bağımsız Denetim Standartları

ERP : Kurumsal Kaynak Planlaması

IAASB : Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

IFAC : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

KDK : Kilit Denetim Konuları

KGK : Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KKS : Kalite Kontrol Standardı

KMO : Kaiser-Meyer-Olkin

PCAOB : Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu

SEC : Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Komisyonu

TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standardı

TTK : Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UDS : Uluslararası Denetim Standartları

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Denetimin Tarihsel Süreci....3
Tablo 2. Denetçi ve Denetim Türleri Ilişkisi....7
Tablo 3. Denetimin İşlevsel Süreci....8
Tablo 4. Denetimin Amaçları....10
Tablo 5. Finansal Tablo Kullanıcıları....14
Tablo 6. Kilit Denetim Konuları Karar Verme Çerçevesi....18
Tablo 7. Geleneksel Ve Risk Odaklı Risk Yaklaşımı....24
Tablo 8. Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımının Uygulama Aşamaları....26
Tablo 9. Risk Değerlendirme Çalışmaları....28
Tablo 10. Risk Değerlendirme Matrisi....29
Tablo 11. Müşteri Kabul Soru Anketi Ana Başlıkları....32
Tablo 12. Müşteriyi Tanıma....34
Tablo 13. Önemlilik Düzeyi....36
Tablo 14. Yaygın Denetim Standartları Bulguları....37
Tablo 15. Yönetim İddiaları (Beyanları) Sınıflandırma Çizelgesi....39
Tablo 16. Risklerin Belirlenmesi....40
Tablo 17. Riske Karşılık Verme....44
Tablo 18. Denetim Kanıtı....46
Tablo 19. Raporlama Aşaması....50
Tablo 20. PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri....53
Tablo 21. Kalite Kontrol Takip Listesi....54
Tablo 22. Katılımcıların Demografik Özellikleri....57
Tablo 23. Asıl Denetim Ekiplerinde Görevlendirilen Denetçi Sayıları....58
Tablo 24. Katılımcıların Görev / Pozisyon Dağılımı....62
Tablo 25. Katılımcıların Mesleki Tecrübe Dağılımı....63
Tablo 26. Kilit Denetim Konuları Ölçeğinin KMO Testi Sonuçları....70
Tablo 27. Faktör Varyans Oranları....71
Tablo 28. Faktör Analizi Sonuçları....72
Tablo 29. Değişkenlerin Güvenirlik Testi....76
Tablo 30. Korelasyon Analizi....76
Tablo 31. Denetçiye Dair Faktörlerin Hipotez Sonucu (KDK' nın Belirlenmesi)....78
Tablo 32. Denetçiye Dair Faktörlerin Hipotez Sonucu (Denetimin Kalitesi)....79
Tablo 33. İşletmeye Dair Faktörlerin Hipotez Sonucu (KDK' nın Belirlenmesi)....79
Tablo 34. İşletmeye Dair Faktörlerin Hipotez Sonucu (Denetimin Kalitesi)....80
Tablo 35. İç Kontrole Dair Faktörlerin Hipotez Sonucu (KDK' nın Belirlenmesi)....81
Tablo 36. KDK Belirlenmesine Dair Faktörlerin Hipotez Sonucu (Denetimin Kalitesi)....82

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1. Katılımcıların Eğitim Durumları Grafiği..... 60
Grafik 2. Katılımcıların Yaş Dağılımları Grafiği 60
Grafik 3. Katılımcıların Cinsiyet Dağılımları Grafiği..... 61
Grafik 4. Katılımcıların Görev / Pozisyon Durumları Grafiği 62
Grafik 5. Katılımcıların Mesleki Tecrübe Durumları Grafiği..... 63
Grafik 6. Anket Formu 11. Maddenin Detayı..... 73
Grafik 7. Anket Formu 12. Maddenin Detayı..... 74
Grafik 8. Anket Formu 26. Maddenin Detayı..... 75
Grafik 9. Anket Formu 6. Maddenin Detayı 75

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Denetim Süreci 22
Şekil 2. Risk Matrisi 27
Şekil 3. Müşteri Kabulü 30
Şekil 4. Önemlilik Kavramının Denetim Sürecindeki Yeri 35
Şekil 5. Örneklem Büyüklüğü Hesaplaması 59
Şekil 6. Araştırma Modeli 65
Şekil 7. Araştırma Sonucu 83

ÖNSÖZ

Yüksek Lisans çalışmasının hayatıma girdiği andan itibaren bana desteğini esirgemeyen sevgili aileme, çalışma safhasında sağladığı ciddi destekler için danışman hocam Doç. Dr. Metin Uyar ‘a ve hayatıma dokunan herkese teşekkür ediyorum.

GİRİŞ

İşletmelerin faaliyet sonuçlarını ve bir anlamda iddialarını yansıtan finansal tabloların doğru ve gerçeğe uygun bilgiyi içerip içermediğinin bağımsız denetim raporu ile ortaya konulmasının önemi her geçen gün artırmaktadır. Finansal tabloların önceden belirlenmiş belli başlı standartlar çerçevesinde denetlenmesi ile elde edilen bulgular ışığında denetçi görüşü oluşturularak bağımsız denetim raporu yayınlanmaktadır. İş bu rapor, işletme çevresini oluşturan ve işletmenin faaliyetlerini yakından takip eden ilgililere denetlenen işletmenin finansal verileri ve faaliyet sonuçlarına dair makul güvence çerçevesinde görüş bildirmektedir.

Söz konusu çevreler, bağımsız denetim raporu yayınlanan işletme ile olan ticari ve hukuki ilişkilerini raporun içerik ve sonuçlarına göre şekillendirmek isteyeceklerdir. İşletme faaliyetlerinin işletmenin çevresi ve karar vericiler tarafından değerlendirilmesi, raporda yer alan görüş, tespit ve incelemelerin atılacak adımlara olası etkileri bağımsız denetim raporlarının ve yürütülen çalışmaların kritik rolünü açıklamaktadır.

Bu çalışmamız ile kilit denetim konularının belirlenmesini etkileyen süreçlerinin denetçi görüşü ve denetimin kalitesi ile olan hassas ilişkisinin ve ayrıca müşteri kabulünden başlayarak denetim raporunun yayınlanmasına kadar yürütülen faaliyetlerin tamamında denetçinin mesleki deneyim, tecrübe, muhakeme ve yargısına dair önemli noktaların ortaya konulması amaçlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE KİLİT KONULAR VE ÖNEMİ

1.1. Bağımsız Denetimin Gelişimi

Dünya genelinde kaynaklar ile ihtiyaçların ters orantılı hareket ettiği görülmektedir. Kaynaklar azalırken, ihtiyaç ve gereksinimler müthiş bir hızla artış göstermektedir. Her alanda artan ihtiyaçların karşılanabilmesi için mevcut kaynakların olabildiğince verimli ve etkin kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle ekonomik varlıkların doğru kaynaklara aktarılması için yanlış ve yanıltılmış bilgi ve risklerden makul ölçüde arındırılmış doğru ve güvenilir finansal bilginin değeri bir hayli artmıştır.

Geçmişten bu yana doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyaca dair önemin gün geçtikçe artması bağımsız denetimin ortaya çıkışına ve gelişimine ciddi oranda etki etmiştir. Bu etkiler sebebiyle Dünya'da ve ülkemizde bağımsız denetim alanında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır (Kavut ve Adiloğlu, 2016).

Özellikle Almanya'da 1870'lerde uygulama açısından denetim alanında ciddi gelişmeler meydana gelmiştir. Şirketlerin bilanço denetimi yaptırmaları bu dönemde yasa eliyle zorunluluk halini almıştır. Ancak bilanço denetimi yasa ile zorunlu olsa da denetimi kimlerin gerçekleştireceği ise tam olarak netlik kazanmamıştı.

Dünya ekonomik buhran yıllarında ortaya çıkan gelişmeler ve etkileri, muhasebe ve denetim uygulamalarının önemini ciddi ölçüde artırmıştır. İkinci dünya harbi öncesinde yasal düzenlemeler yapılarak bağımsız denetim zorunluluğu resmen getirilmiş, Alman Denetçiler Enstitüsü savaştan sonra kalıcı olarak 1954 senesinde Duesseldorf'ta kurulmuştur. Bu enstitü tüm Almanya'da denetim mesleğinin düzenleyicisi olmuştur (Arifli ve Şengür, 2019).

Tablo 1. Denetimin Tarihsel Süreci

Dönemler	İnceleme Biçimi
1900'lere kadar olan dönem	İşlem ve kayıtlarla ilgili belgelerin %100 incelenmesi
1900- 1930 dönemi	Finansal tabloları onaylamak üzere işlem ve kayıtların %100 incelenmesi
1930- 1950 dönemi	Finansal tabloların bütünü hakkında görüş oluşturmak için işlem ve kayıtların örnekleme yoluyla incelenmesi
1950- Günümüze kadar	Finansal tabloların bütünü hakkında görüş oluşturmak üzere iç kontrol sisteminin incelenmesine dayalı olarak işlem ve kayıtların örnekleme yoluyla incelenmesi

Kaynak: Yılancı, M., vd. (2018) https://ets.anadolu.edu.tr/storage/nfs/MVU201U/ebook/MVU201U-12V1S1-8-0-1-SV1-ebook.pdf

1980 sonrası dönemde küresel gelişmelerinde etkileriyle sermaye hareketlerinin sınırlar ötesine geçmesi ve her ülkede artan yabancı yatırımlar yürütülen faaliyetlerin hacimlerinde büyüme ve işlemlerin daha karmaşık bir hal almasına yol açmıştır (Koçberber, 2008). Denetim mekanizmasının işletilmediği ve etkin kontrollerin yapılmadığı işletmelerde yönetim ve bağlı faaliyetlerin başarılı sonuçlar alması neredeyse imkânsız hale gelmeye başlamıştır.

Klasik denetim uygulamalarında denetim faaliyet dönemi sonrası gerçekleştirilir. Artan işletme hacimleri ve faaliyetler ile yoğunlaşan uluslararası ilişkiler rekabetin de etkileriyle tüm sistemi karmaşık bir hale getirmiştir. Karmaşık faaliyet ve işlemlerin bir işletmede birbirlerine bağlı hareket ettikleri göz önüne alındığında, ortaya çıkabilecek bir aksaklığın tüm sistemi etkilemesi kaçınılmazdır. Klasik yöntemler ile gerçekleştirilen denetimlerin bu noktada yetersiz kaldığı gözlemlenmiştir (Memiş ve Tüm, 2011).

2000'li yıllara doğru artan teknoloji kullanımı ile birlikte şirketlerin büyümesi artan işlem hacimlerini beraberinde getirmiştir (Yücel, 2016). Bu durum işletmelerin sahip, hissedar, yatırımcı ve kredi verenler gibi çevresini oluşturan tarafların işletmeye ait faaliyet sonuçlarını gösteren finansal bilgiye dair olan güven ve şeffaflık beklentilerini etkilemiştir. Devam eden süreçte işletmelerin finansal durumlarını yansıtan raporların belli periyotlarla daha önceden belirlenmiş standartlar ile mukayese edilmesinin önemini daha da artırmıştır.

Artık günümüzde işletmelerinde güncel işleyen faaliyetlerin içerisinde yer alan kontrol mekanizmaları daha faaliyetler devam ederken kontrolü sağlayıp yaşanan aksaklıkları tespit ederek alınması gereken tedbirler noktasında çok önemli bir işlevi yerine getirmektedir (Yılmaz, 2022). Gelişen ve ilerleyen teknoloji alt yapısı ve bağlı sistemlerden denetim teknikleri ve uygulamaları da nasibini alarak olumlu yönde ciddi değişimler yaşanmaktadır. Artık günümüzde çok yüksek hacimli, karmaşık ve birden fazla faaliyet alanının birbiri içine girdiği işletmelerin denetim çalışmalarında bilgi teknolojileri alt yapısı kullanılmaktadır.

1.2. Bağımsız Denetçilik Mesleği

Denetçi, denetimi yürüten kişi veya kişileri genellikle sorumlu denetçiyi, duruma göre ekipte yer alan denetçileri ve denetim şirketini ifade eder (BDS, 200).

Bağımsız denetçilik, yüksek ve ciddi sorumluluk gerektiren bir meslektir. Bağımsız denetçiler ortaya koydukları çalışmalarla yalnızca şirketlerin finansal tablolarının doğru ve güvenirliğini teyit etmekle kalmayıp söz konusu işletmenin ve varsa yatırımcılarını risklere karşı bilgilendirmiş olmaktadır. Bağımsız denetçilerin, finansal bilginin kalite ve güvenirliğinin artmasına ve ekonominin daha sağlıklı bir zeminde işlemesine katkıda bulunduklarını rahatlıkla söylemek mümkündür.

İşletmelerin yayınladıkları finansal tablo ve raporların denetim standartlarına uygunluğunun incelenerek, gerçeğe uygun ve güvenirlik kapsamında görüş içeren bir raporun oluşturulması denetim mesleğinin nihai hedefidir. Bu noktada en önemli rol bağımsız denetçiye aittir (Gökoğlan, 2021). Denetçi denetim mesleğini icra ederken denetim standartlarından, ilke ve etik değerlerden kesinlikle taviz vermeden, kalite odaklı denetim yaklaşımını esas almalıdır. Bu tutum denetimin kalitesini olumlu yönde ve doğrudan etkileyecektir.

Bağımsız denetçilik, şirketlerin finansal tablolarının doğru ve güvenirliğini inceleyerek raporlama sürecidir. Bağımsız denetçiler, şirketlerin finansal tablolarını muhasebe standartları ve diğer ulusal ve uluslararası düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir. Denetçi bu değerlendirmeler ile vardığı her türlü olumlu – olumsuz sonucu raporlamakla yükümlüdür.

Denetçi bağımsız denetimi icra etmek üzere, 3568 sayılı yasaya göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanını almış, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen gerçek veya tüzel kişiler olabilir (Özçelik vd., 2014).

Muhasebe denetimi ve mesleği finansal bilgi kullanıcıları ile bu bilgiyi üreten işletme arasında bir güven mekanizmasıdır. Finansal veriyi üreten işletme, işletme yönetimi ve muhasebe bilgi sistemidir. Bu sebeple işletme içinden kişilerce yapılacak inceleme ve denetimler bilgi kullanıcıları için yeterli güveni oluşturamaz. Söz konusu güvenceyi oluşturacak denetim işletme dışı kişi veya kurumlarca yapılmalıdır.

Bu noktada finansal verinin üretilmesi ile bu bilgilerin kullanıcıları arasında bağımsız bir denetçinin söz konusu denetimi gerçekleştirmesi ve güvence sağlaması en makul yoldur. Bu rolü üstlenen denetçi sadece denetim işi ile uğraşan uzman bir profildir. Bu yolla tüm taraflar denetçinin mesleki ehliyeti ve yeterliliğine güveneceklerdir. Taraflardan ayrı ve bağımsız olarak çalışan uzman bir profesyonel olduğu için tarafsızlığından şüphe edilmeyecektir.

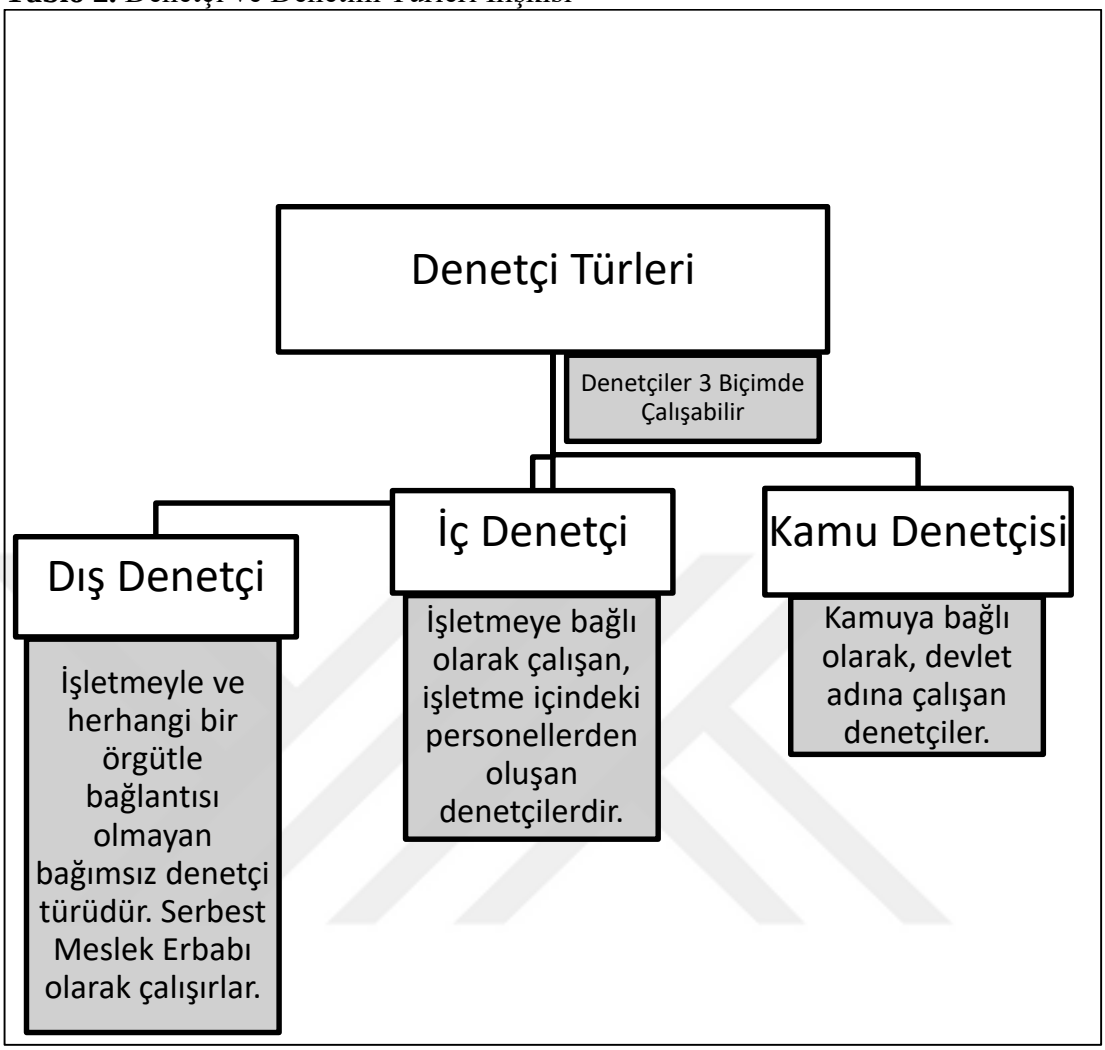
Bağımsız denetçiyi diğer mesleklerden ayırt eden nitelikler;

- Tarafsız, dürüst, yetkin ve etkin,
- Profesyonel seviyeyi yakalamış,
- Bağımsız çalışabilen,
- Denetim faaliyeti ile birlikte işletmenin sürekliliği, iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim gibi süreçleri eş zamanlı değerlendirebilen,
- Yasa, kanun ve standartlara uyumlu teknik ve yöntemleri kullanan,
- İşletmeyle ilgili tüm tarafların hak ve menfaatlerini gözeten,
- Kamu ve sosyal sorumluluk bilinciyle hareket eden.

Denetim mesleğinin teknik bilgi, uzmanlık, yargı ve muhakeme gibi gereklilikleri ile özel bir terminolojisi ve doğal kalıplarının olması, entegre karmaşık işleyişi gibi özellikleri konu hakkında yeterli bilgiye sahip olmayan tarafların denetim süreç ve aşamalarını bütün olarak kavramalarını zorlaştırmaktadır (Uygun, 2018). Esasen denetim mesleğinin içeriği, kendine has jargonu ve birçoğu bizzat yapılan çalışmalara ait yaklaşımları gibi özel durumları anlayıp kavrayarak bulgular ışığında yorumlamanın zor ve ciddiyet isteyen bir süreç olduğu söylemek mümkündür.

Çoğu bağımsız denetçi meslek mensubunun bile zaman içerisinde tecrübe ettiği, yeni öğrendiği, birçok benzeri durum ile defalarca karşılaşmasına rağmen tereddütte düştüğü durumlar söz konusu olmaktadır. Bu durum şunu göstermektedir ki, bağımsız denetim mesleği diğer mesleklerden ciddi şekilde farklı düşünmeyi, farklı bakabilmeyi, teknik ve teknolojik bilgiye sahip olmayı, birbiri ile ilgili konu ve bulguları bütünden kopmadan inceleyerek analiz edebilmeyi, yargı ve muhakeme yeteneğine sahip olabilmeyi, sorumluluk alabilmeyi, dikkat ve özeni, sır saklamayı, sosyal sorumlulukla hareket edebilmeyi yüksek seviyede gerektirmektedir.

Tablo 2. Denetçi ve Denetim Türleri İlişkisi

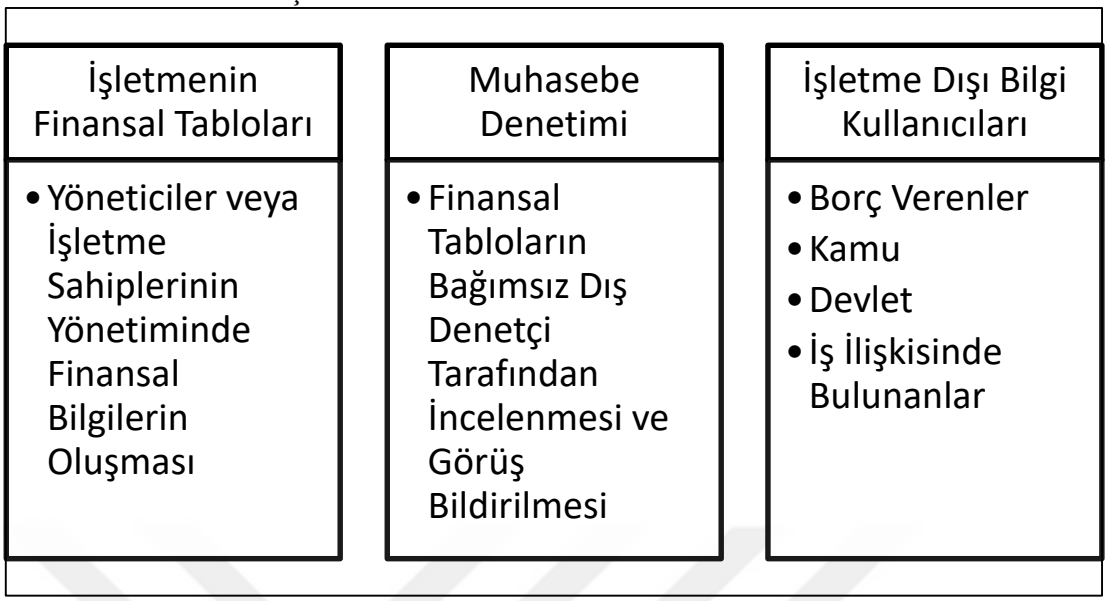


Kaynak: Yılancı, M., vd. (2018) https://ets.anadolu.edu.tr/storage/nfs/MVU201U/ebook/MVU201U-12V1S1-8-0-1-SV1-ebook.pdf

1.3. Bağımsız Denetimin Rolü ve Önemi

Şirketlerin topluma karşı sorumlulukları kapsamında şeffaflığın ortaya konulması gerekmektedir. Bu noktada yayınlanan bağımsız denetim raporları söz konusu işletmenin açıkladığı finansal tabloların güvenirlik ve şeffaflık durumunu ortaya koymaktadır (Yeşilçelebi, 2020).

Tablo 3. Denetimin İşlevsel Süreci



Kaynak: Yılancı, M., vd. (2018) https://ets.anadolu.edu.tr/storage/nfs/MVU201U/ebook/MVU201U-12V1S1-8-0-1-SV1-ebook.pdf

Bağımsız denetim mesleğinin ve bu mesleği icra edenlerin ortaya koydukları sonuçların doğru, güvenilir ve kaliteli bilgiye erişim adına üstlendiği rol mesleğin ortaya çıktığı günden bu yana çok büyük bir öneme sahiptir (Kavut ve Adiloğlu, 2016).

Denetim sürecinde işletmenin sürekliliğine dair yapılan çalışmalar ile sürdürülebilirlik gibi kritik durumların irdelenmesi işletmelerin geleceğe yönelik projeksiyonları, sağlaması gereken güven ve hesap verebilirlik durumları hakkında önemli bilgiler elde edilmektedir.

Yatırım ve tasarrufların ekonomik ortama doğru bir şekilde aktarılması, piyasaların ilerleme ve gelişimi gibi çok önemli unsurların temelinde güven olgusu yatmaktadır. İnsanlar ve işletmeler kaynak transferi ve yatırım kararlarında kendilerini en çok güvende hissettikleri limanları tercih etme eğiliminde olurlar. Bağımsız denetçilik mesleği ve bu mesleğin çıktılarına bu açıdan bakıldığında ekonomi ve finansal ekosistem içerisindeki yeri ve rolünün önemi çok daha iyi anlaşılmaktadır.

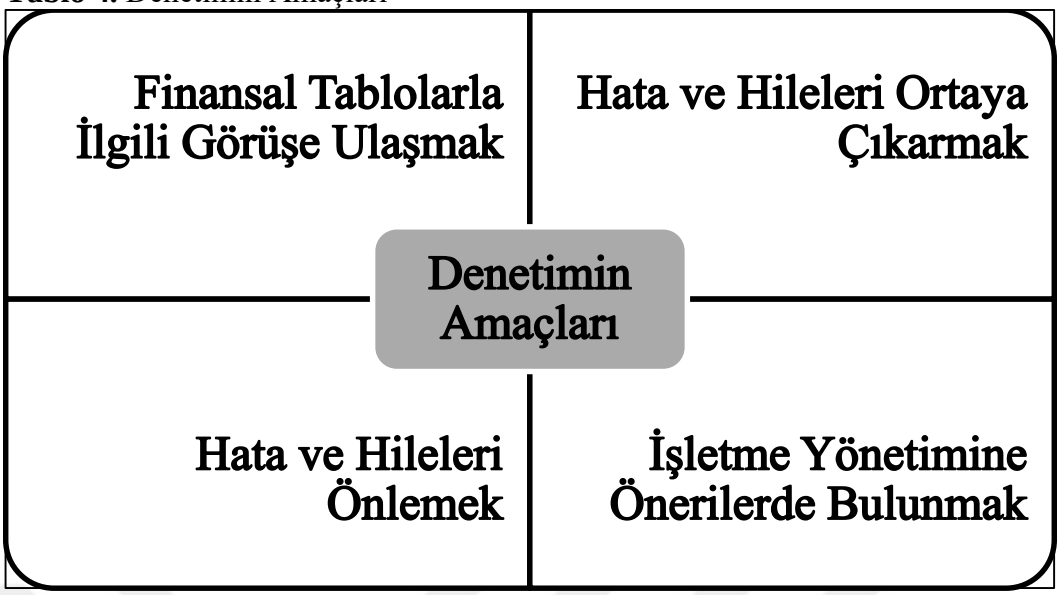
Bir ekosistem içerisinde özellikle finansal işlem ve hareketlerin olduğu bir sistem içerisinde faaliyet gösteren işletmeler için en zor ve zahmetli olan piyasa nezdinde sağlam bir güveni tesis etmektir. Söz konusu güveni zedelemek veya ortadan kaldırmak ise çok basit bir sebebe bağlı olarak gerçekleşebilir. İşletmeler yüksek güven seviyelerini yakalayabilmek için yıllarca çalışma ve gayret sarf etmektedir.

Bağımsız denetim çalışmaları ile bir anlamda işletmelerin kazanımlarının muhafaza edilmesine katkı sağlanmış olmakla birlikte, yatırımcıların ellerindeki kaynakların en doğru mecralara aktarılmasına dair güven ortamına ciddi etkileri olacaktır.

Bağımsız denetim faaliyetlerinin üstlendiği rolleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür;

- Finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve güvenilir olup olmadığını ortaya koymak,
- Finansal tabloların muhasebe standartları ve diğer düzenlemelere uygunluğu değerlendirmek,
- Finansal tablolarda varsa yer alan hata, hile ve yanlışlıkları raporlamak,
- İşletmelerin finansal kriz ve risklere karşı korunmalarına destek olmak,
- Finansal bilginin kalitesini ve güvenilirliğinin artırılması ile ekonominin daha sağlıklı işlemesine katkıda bulunmak.

Tablo 4. Denetimin Amaçları



Kaynak: Yılancı, M., vd. (2018) https://ets.anadolu.edu.tr/storage/nfs/MVU201U/ebook/MVU201U-12V1S1-8-0-1-SV1-ebook.pdf

Bağımsız denetim çalışmalarının, işletmelerin finansal performanslarını ve şeffaflık seviyelerini artırmalarına dair katkı sağladığı söylenebilir. Bağımsız denetçilerin işletmeler hakkında yaptığı doğrulama, bulgu ve ulaşılan sonuçların denetim raporuna olumlu yansımasının, yatırımcılara ve diğer paydaşlara makul güven vereceği açıktır.

1.4. Bağımsız Denetimden Beklentiler

Genel olarak beklenti, henüz yerine getirilmemiş veya gerçekleşmemiş anlamına gelmektedir. Beklenti ile ifade edilmek istenen gelecekte olacaklara dair düşünce ve inanışlardır. Bir beklentiden bahsedebilmek için gelecekte gerçekleşmesine inanılan bir olayın varlığı gerekmektedir (Dennis, 2009).

Bağımsız denetim faaliyetinin sonuçlarına bağlı beklentilerin tarafları kamu ve denetçilerdir. Söz konusu tarafların oluşan beklenti karşısındaki durumları zaman içerisinde değişime ve gelişime uğramıştır. Bu değişim ve gelişimin sonuçlarında biri de beklenti boşluğu olarak ortaya çıkmıştır.

Denetim beklenti boşluğu toplumun denetim mesleğinden beklentileri ile mesleğin gerçekte ortaya ne koyduğu ile ilgilidir (Jennings vd, 1993). Beklenti boşluğunun kamu tarafının beklentileri ile denetçinin ortaya koyması gereken durum arasındaki farklılık olduğu söylenebilir.

Beklenti boşluğu bağımsız denetçiler ve denetim mesleği için oldukça önemli bir konudur. Denetim mesleğini icra eden denetçilere olan güvenin azalması, ekonomik açıdan kazanç sağladıkları prestij ve itibari karşılığı olan kazanımların kaybına sebep olabilmektedir. Diğer taraftan beklenti boşluğu kamu ve yatırımcı kesimini de etkileyen bir durumdur. Denetim sonuçlarına göre karar alacak olan taraflar için en önemli endeks güven ve sorumluluktur (Ojo, 2006). Bağımsız denetimde oluşan beklenti boşluğu bu kavramlara olan inancın azalması veya diğer bir ifadeyle karar vericiler açısından içinin zayıflamasına sebebiyet verebilecek etkiler doğurabilir.

Denetim standartlarında yer alan düzenleme ve açıklamalar incelendiğinde, işletmelerin finansal görünümü ve faaliyet sonuçlarının olumlu veya olumsuz oluşunun denetçinin vereceği denetçi görüşü ile ilgisinin olmadığı anlaşılmaktadır.

Bağımsız denetim ve denetçi açısından ortaya konulacak görüş anlamında en önemli husus, işletmenin finansal tablolarını tüm yönleriyle geçerli finansal raporlamaya uygun hazırlanıp hazırlanmadığının tespit edilmiş olmasıdır. Bu noktada denetime tabi tutulan bir şirketin finansal performansı kötü ancak hazırladığı finansal tablolar söz konusu olumsuz durumu gerçeğe uygun bir biçimde yansıtmakta ve finansal tablolar hazırlanırken raporlama çerçevesine ve muhasebe ilkelerine uyum sağlanmış ise, işletmenin içinde bulunduğu finansal durumun bozukluğu denetçi görüşüne yansımaz ve denetçi olumlu görüş bildirir (Erdoğan, 2018).

Denetimin ve denetçinin amacı denetimi gerçekleştirdiği işletmeyi temize çıkartmak veya finansal performansını yargılamak değildir. Denetimin asıl amacı finansal tabloların tüm yönleriyle gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hakkında makul güvence elde ederek söz konusu tespit ve bulguları standartlara uygun raporlamaktır.

1.5. İşletme Yönetiminin İddiaları

Denetim, ekonomik işlemler ve hareketler üzerindeki savların, önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunun incelenmesi için tarafsız kanıtların toplandığı, analiz ve değerlendirmelerin yapılarak sonuçların ilgililere rapor halinde sunulduğu bir süreçtir. Sav ile anlatılmak istenen ise yönetimin iddialarıdır (Cömert ve Uzun, 2014).

Finansal tablolar işletme yönetiminin iddialarını yansıtmaktadır. İddiaların çıktısı niteliğindeki finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını ve güvenilirliğini ortaya koymak denetçinin sorumluluğundadır (Karyağdı ve Erçelik, 2019). İşletme iddialarının tamamı doğru ve güvenilir de olsa denetçinin ortaya koyacağı rapor makul güvence anlamına gelmektedir ve işletme yönetiminin sorumluluğunu hiçbir zaman ortadan kaldırmaz.

Bağımsız denetim faaliyetiyle işletme iddiaları daha önceden belirlenmiş standartlarla mukayese edilir. Denetçi işletme iddiaları hakkında vereceği kararı önceden belirli standartlara göre şekillendirir. (Kaval, 2008) Her işletmenin içinde bulunduğu sektörel yapı ve iş hacmi gibi faktörler farklıdır. İşletme yönetiminin iddialarının doğruluğu araştırılırken birçok faktör göz önünde bulundurulmalıdır.

İşletme faaliyetlerini yakından takip eden menfaat (çıkar) gruplarının varlığı, şeffaf yönetim yaklaşımının önemini artırmıştır. Bu bakış açısı ile idare edilen şirketlerin güven ve doğruluk esaslı raporlar ortaya koyması gerekir. (Kaya ve Yazan, 2017). Günümüzde işletme çevresini oluşturan hissedar, çalışan, kredi verenler ve devlet gibi grupların en çok dikkat ettiği konuların başında işletme yönetiminin şeffaf, açık ve hesap verebilirlik gibi kriterlere uygunluğu gelmektedir.

Kamu ile paylaşılan veriler toplumsal sorumluluk anlamında önem taşımaktadır. Bu sebeple sunulan bilgi, belge ve raporların manipülasyondan uzak gerçeği yansıtan, güven duyulan birer sunum olmaları arzu edilir. (Ensari ve Varıcı, 2022).

Sorumluluk açısından bakıldığında her bir finansal rapor ve içerdiği veriler, işletmenin söz konusu raporda yer alan finansal bilgiye dair iddiası anlamına gelmektedir. Bağımsız denetim faaliyeti ile işletmeye ait olan finansal verilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı incelenmektedir. Bir tarafın iddia ettiği durumun diğer tarafça incelenerek makul bir sonuca varılmasıdır. En kısa ifadeyle bağımsız denetim, bir iddia – doğrulama sürecidir.

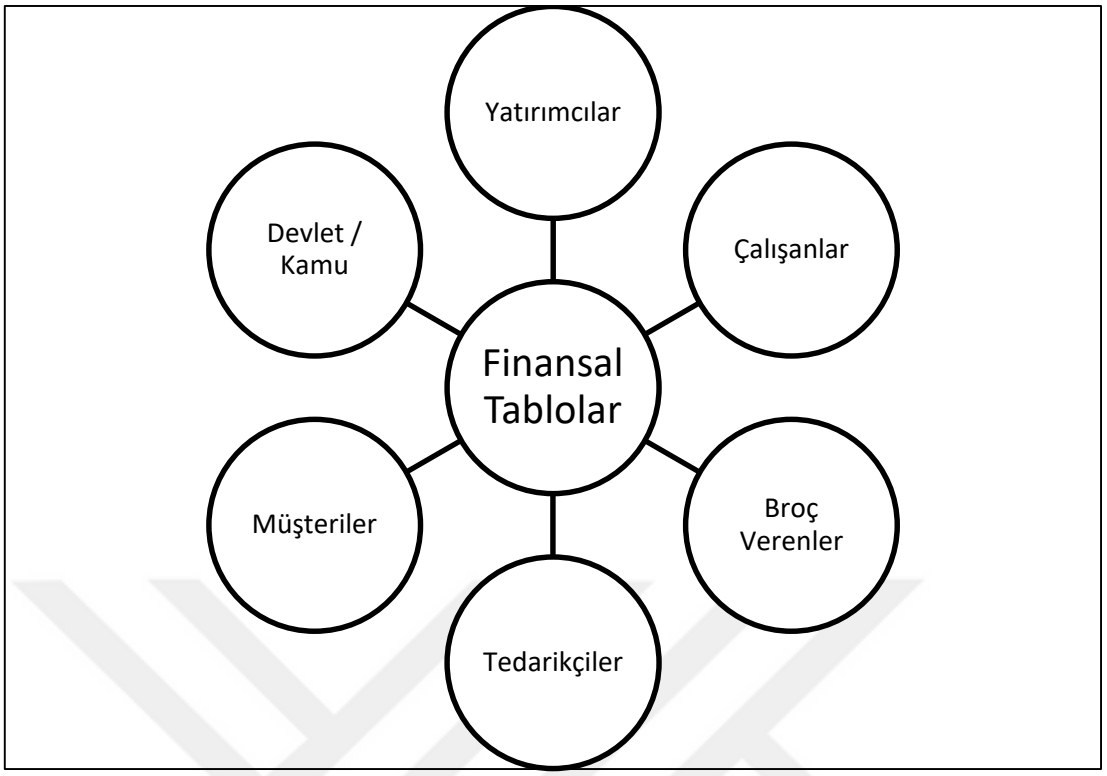
1.6. Finansal Tablolar

Faaliyet sonuçlarını yansıtan mali tablolar işletmelerin finansal durumlarını ve ortaya koydukları performanslar hakkında önemli bilgiler içermektedir. Mali veriler ve ortaya çıkan finansal tabloların amacı; bilgi kullanıcılarına söz konusu işletme hakkında alacakları kararlar için detaylı bilgiler sunmaktır. Bununla birlikte her bir finansal tablo verisi söz konusu işletmeyi yönetenler içinde önemli kaynak kullanım bilgileri içermektedir. Yöneticilerin finansal tablolarda yer alan verilere göre yönettikleri süreçlerin sonuçlarını analiz ederek daha sağlıklı kararlar almaları mümkündür.

Bahsedilen sağlıklı kararlar için finansal tabloların bilgi sağladığı başlıklar;

- Varlık kalemleri,
- Borç ve yükümlülükler,
- Öz kaynaklar,
- Kazanç ve kayıplar ile birlikte, gelir – giderler,
- Ortakların bu sıfatla yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar,
- Nakit akışlar.

Tablo 5. Finansal Tablo Kullanıcıları



Kaynak: ekampus.anadolu.edu.tr, muhasebe denetimi ders kitabı.

TFRS kapsamında finansal tablolar temel ve ek olarak ayırabilir. Finansal durum tablosu, kar/zarar ve gelir tablosu temel tablolara, öz kaynak değişim, fon akım, nakit akış, kar dağıtım ve satışların maliyeti ise ek tablolara örnek gösterilebilir. (Gündoğdu, 2019). Temel ya da ek her bir finansal tablo ve rapor söz konusu işletmenin içinde bulunduğu çevre ile birlikte ilgili dönemde meydana gelen tüm faaliyetlerin ekonomik sonuçlarını yansıtmaktadır.

Finansal raporlar işletmeler ile çevresi arasındaki iletişimin belgesi niteliğindedir. Finansal raporlar işletme faaliyetlerinin sonuçlarını yansıtmaktadır. Raporlama faaliyeti ise aslında bir sunumdur (Cavlak, 2021). Konuya işletme hakkında bilgi sahibi olmak ve söz konusu işletme ile finansal bir ilişki içerisine girmek isteyen taraflar açısından bakıldığında yayınlanan finansal tabloların doğruluğu, güvenirliği ve kalitesi gibi unsurlar kritik öneme sahiptir.

1.7. Riski Değerlendirme

Risk değerlemesinin amacı finansal tablolarda yer alan verilerin doğrulanması çalışmalarına dair risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi ve yönetilmesi amacıyla verimli bir süreç geliştirmek ve sürdürmektir.

Bağımsız denetim faaliyetinde karşılaşılan riskler doğal risk, kontrol riski ve bulgu riskidir. Doğal (Yapısal) risk, iç kontrol mekanizmasının ve ona bağlı sistemlerin olmadığı varsayıldığında hesap kalemleri veya sınıf toplamlarında ortaya çıkabilecek fiziki yanlışlıkları ve yönetimin sunduğu bilgi, belge ve ifadelerin önemli bir yanlışlık içerme ihtimalini ifade etmektedir (Aksoy, 2021). Kontrol riski, işletme içinde oluşturulmuş kontrol ortamının riskleri önleyememe riskidir. (Karaman, 2019) Bulgu Riski ise, denetçinin denetim çalışmaları sırasında hata veya yanlışları ortaya çıkaramama durumunu ifade etmektedir. (Uzay vd., 2013). Risklerin standartlarda farklı tanım ve kalıplar içerisinde yer alması denetçinin denetim planını en doğru şekilde yapılabilmesine olanak sağlayarak risklerin en az hata ile tespiti konusunda yol gösterici niteliğindedir.

Bağımsız denetim şirketleri kalite yönetim sistemlerini kendi iç dinamiklerine ve işleyiş yapılarına göre dizayn etmek durumundadır (IFAC, 2021). Oluşturacakları kalite yönetim sistemlerinin ana dayanağı standartlar olacaktır. Standartlar birçok konuda olduğu gibi kalite yönetiminde de olması gerekenleri belirlemiştir. Ancak denetimde kalite hedefine ulaşabilmenin en kritik noktası, risklerin belirlenmesi, analizi ve tespit edilen risklere en uygun karşılıkların verilmesidir (Yükçü ve Koçakoğlu, 2022).

Denetim çalışmalarında risklerin tamamen tespit edilmesi mümkün değildir. Denetçinin gerçekleşen tüm işlemleri, hesapları ve ilgili açıklamaları gözden geçiremeyeceği açıktır. Bununla birlikte denetim tekniğinde veya muhakemede hata olması da mümkündür. Bununla birlikte riski oldukça alt seviyelere çekmek, kesintisiz kontrol gözetim ve doğru denetçi yargısı ile mümkündür. Tespit edilen riskler işletmenin iç kontrol yapısı ve işleyişi ile ilgili önemli bilgiler sunmaktadır (Işık, 2022).

Etkin iç kontroller, riskleri belirlemek ve analiz etmenin sürekli ve önemli bir parçasıdır. Yönetim dikkatli bir şekilde tüm operasyon birimleri ve iş süreçleri de dahil olmak üzere işleyişin her katmanında oluşabilecek risklere odaklanmalıdır. Doğru, güvenilir ve gerçeği yansıtır nitelikteki finansal raporlamaya yönelik risk değerleme süreci, yönetimin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin riskleri tanımlamasını ve bunları yönetmek üzere nasıl tedbir ve aksiyonlar alacağına dair karar vermesini içermektedir. Şirketlerin risk değerleme süreçlerinde elde ettikleri bilgiler, finansal hedeflere ulaşılması noktasında oldukça etkilidir.

1.8. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Şeffaflık ve daha detaylı bilgiye olan ihtiyacın artması ile ticaretin işleyişine dair değişiklikler neticesi Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) 2015 yılında bağımsız denetim raporlarında Kilit Denetim Konularına yer verilmesine dair 701 numaralı standardı yayınlamıştır. Uluslararası alanda yaşanan bu gelişmenin akabinde ülkemizde ise Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 uygulamaya konulmuştur. 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren borsada işlem gören şirketler, 1 Ocak 2018 itibariyle TTK kapsamında denetime tabi diğer şirketler için zorunlu hale gelmiştir. Söz konusu düzenleme ile denetim raporlarında kilit denetim konularına ayrı bir alan açılarak denetçinin denetim esnasında üzerine en çok odaklanılan, en kritik ve riskli başlıklar belirgin hale getirilmeye çalışılmıştır. En riskli konuların neler olduğunun belirlenmesi denetçinin yargısına bırakılmıştır (Varıcı ve Kalıpçı, 2021).

Kilit denetim konuları; denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir (BDS, 701). Kilit denetim konuları denetçi yargısına göre en çok risk içeren kalemler arasından belirlenir.

BDS 701'in yayınlanması ile birlikte denetim raporlarında önemi artan Kilit Denetim Konularında bahsedilen riskli alanların işletmeden işletmeye farklılık gösterdiği, denetlenen işletmeye dair riskli alan hakkında gereken açıklamayı içinde barındırıp barındırmadığı ve denetçi raporunun üçüncü taraflar açısından işletme hakkında açık ve net bilgiler içerip içermediği gibi önemli başlıklar uygulayıcılar arasında sürekli değerlendirilmektedir (Yalçın, 2020). Kilit denetim konularının denetlenen işletme hakkında belirlenen en ciddi riskli alanlar içinde yer alıyor olması söz konusu bilgilerin denetim raporunun kalitesine ve işletmenin şeffaflığına olan etkilerini daha da artırmaktadır.

Kilit denetim konularına denetim raporlarında yeni format ile yer verilmesini öngören uluslararası ve ulusal düzenlemeler ile birlikte söz konusu düzenlemenin **denetim raporlanın kalitesini artırması**, yapılan denetimler hakkında daha fazla bilgiye erişilmesi, raporların iletişim gücünün yükseltilmesi gibi başlıklarda rapor kullanıcılarının görüşlerine olumlu etkileri beklenmektedir. (Cordoş ve Fülop, 2015).

BDS 701 ile getirilen düzenleme kapsamında denetim raporunda yer verilecek kilit denetim konuları ile birlikte, denetim çalışmalarında üzerinde en çok yoğunlaşılan ve dikkat çeken konuların ele alınış biçimleri ile bildirilmeleri gerekmektedir (Weirich ve Reinstein, 2014).

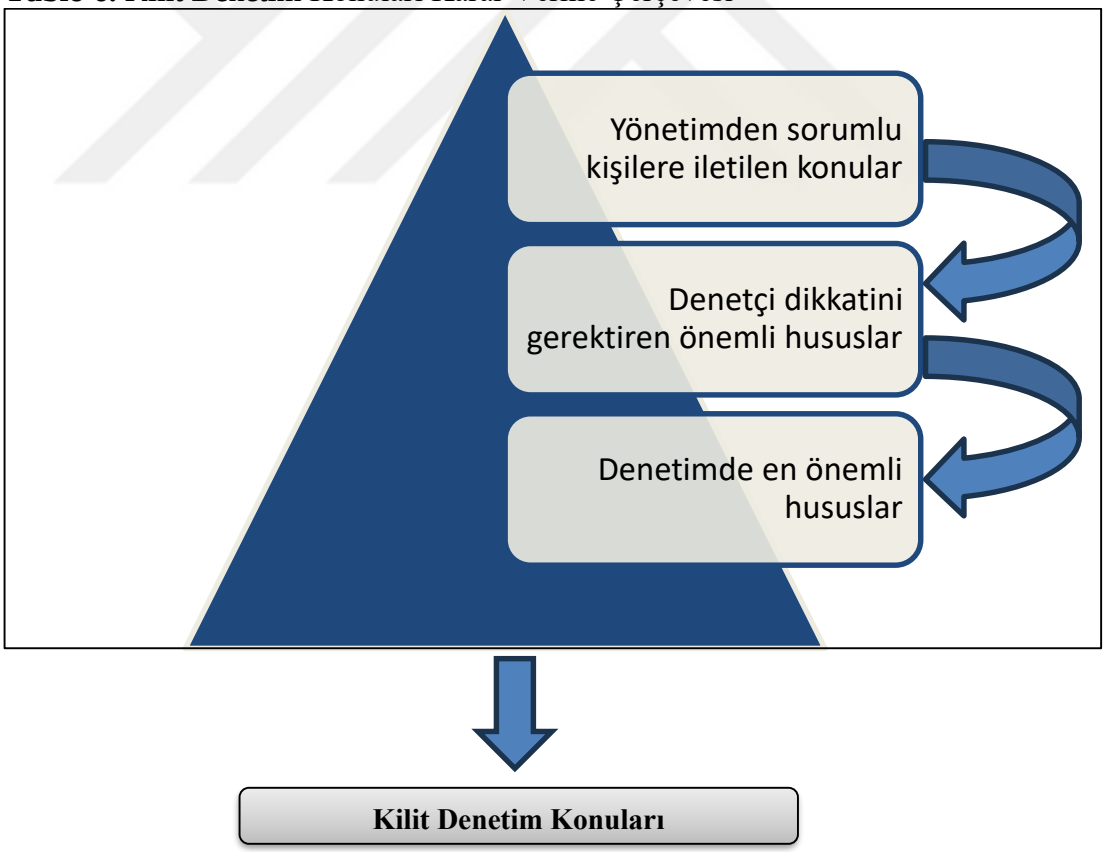
Denetim raporunda bildirilen kilit denetim konuları ile ilgili izahlar bağımsız denetçinin muhakeme ve yargısına bağlıdır (Sayar ve Ergüden, 2016).

Ancak aynı sektör ve benzer ölçeğe sahipte olsalar kilit denetim konuları ve ilişkili durumlar her bir işletme için farklılık göstereceğinden değerlendirmelerin işletme özelinde ele alınması gerekmektedir.

Bu itibarla kilit denetim konularının genel olarak aşağıdaki kriterlere uygun olması beklenir;

- İşletme bazında özgün içeriğe sahip,
- Finansal tablolara dair denetçi görüşünün yerine geçmemeli,
- Alışılagelmiş, kalıp ve şablon ifadeler içermemeli,
- Konunun denetim çalışması ile çözüme kavuşturulduğuna dair ima ve ifadelere yer verilmemeli,
- Şartlı olumlu görüşü düşüncesine yer verilmemeli,
- Kilit konulara dair gereksiz fazla detay ve listeler hazırlanmamalı,
- Kilit denetim konuları hakkında ayrı bir yargıya varıldığına dair bir çıkarıma sebebiyet verilmemelidir.

Tablo 6. Kilit Denetim Konuları Karar Verme Çerçevesi



Kaynak: IAASB, 2015, The New Auditor's Report – Overview of the New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments. International Federation of Accountants.

Bir bulgunun kilit denetim konusu olarak kabul edilebilmesi, denetçinin risk açısından önemli düzeyde olan alanları, muhasebe ve yönetim tahminlerini, önemli seviyede belirsizlik içeren kararları, denetim çalışmalarını önemli ölçüde etkileme potansiyeline sahip durumlara dair yapacağı değerlendirmelere bağlıdır. (BDS, 701)

Kilit denetim konularının belirlenmesi sürecine dair bağımsız denetçinin uygulaması ve dikkat etmesi gereken prosedürler denetim standartlarında yer almakla birlikte konuya dair yapılan araştırma ve çalışmalar giderek artmaktadır. Ancak, denetlenen işletmelerin özellik arz eden konuları, içinde yer aldığı sektörün dinamikleri, içsel ve çevresel faktörler gibi birçok değişkenin de dikkate alınması ve tüm bu etmen ve etkenleri kalem ve bütün olarak analiz edebilmek, profesyonel bakış ve doğru yaklaşım gerektiren analiz yeteneğine dayalı değerlendirmeler ile mümkün olabilir. Bu yaklaşımı gerektiren seviye ise bağımsız denetçinin muhakeme ve yargısı ile doğrudan ilişkilidir.

1.9. Kilit Denetim Konularının İşletme Yönetimine Bildirilmesi

Denetçi üst yönetimden sorumlu olan kişilere kuracağı iletişim yoluyla en çok risk içeren konuları bildirmekle yükümlüdür. Kilit denetim konuları ise denetçi tarafından üst yönetime bildirilen ve üzerinde en çok odaklanılan konular arasından seçilir (Türedi ve Celayir, 2021).

Bağımsız denetim standartlarında denetçinin yüksek düzeyde dikkatini vermesi gereken konuların tespitinde kullanılması gereken değerlendirme ölçütlerine yer verilmiştir. Söz konusu ölçütlerin odak noktası üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konuların niteliğidir. Bu konular finansal tablolarda bahsedilen ve açıklanan kısımlarla bağlantılıdır. Ayrıca bu konular finansal tablo hedef kullanıcılarında özel ilgi uyandıracak alanları içerir. Bahsedilen ölçütlerin zorunlu olması, bu ölçütlerle ilgili konuların her zaman kilit denetim konusu olacağı anlamına gelmez. Ancak ölçütlerin üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirilen bir konuya uygulanabilir olması, denetçinin bu konuyu kilit denetim konusu olarak belirleme olasılığını artırır (BDS, 701).

Denetçi denetim planını hazırlayıp denetim çalışmalarına başlamadan önce işletmeye dair en çok dikkat çeken riskli konuları belirler. Belirlediği konuları üst yönetimden sorumlu olan kişilere mutlak surette bildirir. İletişim ve yapacağı görüşmeler neticesi risklere nasıl karşılık verileceğini önemlilik seviyesi ile birlikte denetim planı ile birlikte ortaya koyar. Tüm bu çalışmaların içerisinde daha önce üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular içerisinde yer alan ve risk seviyesi en yüksek olan konuları kilit denetim konusu olarak belirleyebilir. Bu durum denetçinin muhakemesine bırakılmıştır.

Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlar ile kuracağı iletişim ve bilgilendirmelerin denetimin seyrine olumlu etkileri olacaktır. Bununla birlikte kurulacak iletişimin işletmenin riskli alanlar ile ilgili devam eden süreçte işleyişe dair atacağı adımlara pozitif etkileri olacaktır.

1.10. Kilit Denetim Konularına Denetçi Raporunda Yer Verilmesi

Bağımsız denetim dsandartlarına göre (BDS) denetçinin rapor içinde yer verdiği kilit denetim konularına (KDK) dair açıklama yapması zorunludur (BDS, 701). Raporda KDK' nın yer alması, rapor kullanıcılarının denetlenen işletmenin açıkladığı verilere olan güvenini artıracaktır (Cordos ve Fülöp, 2015). Denetçi tarafından yapılması zorunlu olan açıklamalar sayesinde işletme verilerine dayalı olarak yapılan denetim sürecine dair rapor kullanıcısı üçüncü taraflara açık, ilgili ve daha şeffaf içerik sağlanmış olacaktır (Keskin vd., 2020)

Denetim raporunda KDK için ayrı bir bölüme yer verilmelidir. Bu bölüm denetçinin görüşüne olabildiğince yakın olmalıdır. KDK' nın her biri ayrı birer alt başlık formatında olmalıdır. Sıralama ise denetçinin muhakemesine bağlıdır.

Denetim raporundaki KDK' na dair açıklamalarda;

- Finansal tablolarda yer alan ilgili açıklamalara atıfta bulunulması gerekebilir.
- Konunun denetimde en çok dikkat çeken ve önem arz eden olarak belirlenmesinin sebebine yer verilmelidir.
- Yürütülen denetim çalışmasında nasıl ele alındığı anlatılmalıdır.

Bununla birlikte raporda bildirilen kilit denetim konularına dair açıklamalarda ne seviye detaya inileceği hususu tamamen denetçinin muhakemesine bırakılmıştır. (BDS, 701) Denetimin şartları, işletmenin kendine özgü durumları söz konusu açıklamaya etki eden faktörlerin başında gelmektedir. Uygulamada ise denetim raporlarındaki KDK ve KDK' na dair yapılan açıklamalar incelendiğinde standart ve tekdüze ifade kullanımının yaygın olduğu görülmektedir.

Denetlenen işletmeye ait iç ve dış faktörler gibi değişkenler farklılık göstereceğinden KDK' nın sayısı söz konusu işletme ve gerçekleştirilen denetim açısından değişiklik gösterecektir.

Finansal bilgi kullanıcılarının denetimin sonuçları ile ilgili durumlar hakkında doğru bilgiye erişiminin en önemli iletişim kanalı bağımsız denetim raporudur. Bu sebeple faaliyet sonuçlarını yansıtan tablolara dair en fazla önem taşıyan konuların denetim raporlarında yer alması beklenti halini almıştır (Biçer ve Erol, 2017). Doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacın önemi her geçen gün daha da artmaktadır. Bununla birlikte bilginin kullanıcılara sunum şekli de bilginin kendisi ile birlikte önem kazanmaya ve öne çıkmaya devam etmektedir.

Standart belirleyici kuruluşların özellikle Kilit Denetim Konularına dair getirdikleri yeni düzenlemelerle esasen Bağımsız denetim çalışmalarının ve düzenlenen raporların öneminin daha iyi anlaşılır bir seviyeye getirilmesi amaçlanmıştır. Bunu sağlayabilmek için raporların iletişim gücünün artırılması gerekmektedir. Bu nedenle rapor kullanıcıları denetim raporlarının yaygın bir şekilde standart, klişe ve klasik ifade ve şablonlar içermesinin yerine, daha açık, daha anlaşılır, ilgili ve şeffaf bir formatla sunulmasını beklemektedir.

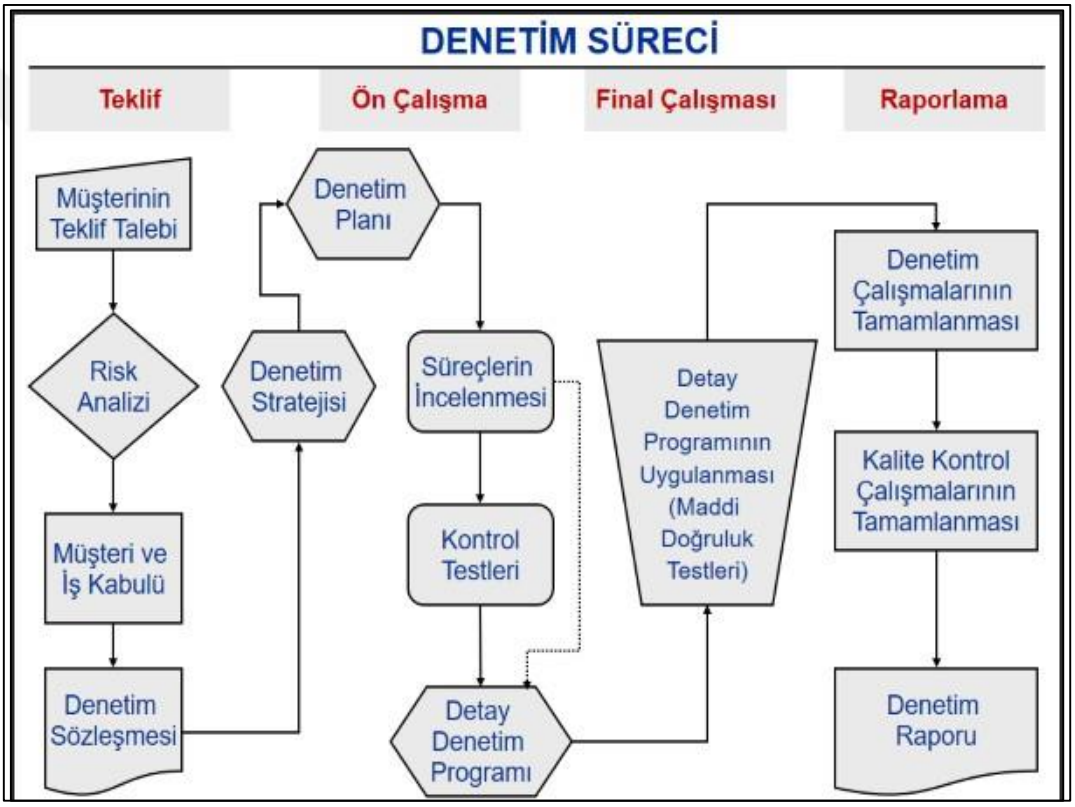
Denetim raporunun iletişim gücü içinde barındırdığı görüşün kalitesi kadar önemli hale gelmeye başlamıştır bu sebeple güvence ve kalite standartlarından ayrılmamak kaydıyla, denetim rapor içeriğinde iletişimi kuvvetlendirecek sunum ve açıklama formatına dair her türlü gelişim ve iyileştirmelere önümüzdeki dönemde daha fazla ihtiyaç duyulacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ VE DENETİMİN KALİTESİ

2.1. Geleneksel Denetim Yaklaşımı

Denetim sürecini plan içerisinde zamana yaymak gerekirse, dört kısımdan bahsetmek mümkündür.



Şekil 1. Denetim süreci
Kaynak, TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, 2012 ISBN: 978-9944-737-13-5

2.1.1. Teklif Aşaması

Müşteri işletmeden denetim hizmetine dair talep gelmesi ve sözleşme imza edilmesine kadar devam eden süreçtir.

2.1.2. Ön Çalışma

Genel olarak denetimin yapılacağı yıl içerisinde gerçekleşen, müşteri işletmeyi daha iyi tanıma amacıyla bilgi toplamayı hedefleyen, devam eden sürecin sonlarında uygulanacak detaylı denetim programının ortaya çıkmasına öncülük etmek üzere, en önemli iş süreçlerinin analiz edilerek incelendiği çalışmalardır.

Müşteri işletmeye denetim hizmetinin verilmesinin kabulü ile ilk denetimlerin belirlenmesi sürecini denetim çalışmalarının planlanması takip eder. Daha sonra, müşteri işletme ve içinde bulunduğu sektöre dair bilgilerin edinilmesiyle işletmeye dair risklerin değerlendirilmesi gerçekleştirilir. Başlangıçta uygulanacak analitik inceleme prosedürleri, denetime dair önemlilik seviyesinin belirlenmesi, denetim riskinin belirlenmesi, hile riskine dair incelemeler, işlemenin iç kontrol sisteminin tanınması ile kontrol riskinin değerlemesi gerçekleştirilir. Tüm bu sürecin içerisinde denetim programının tasarlanması ve zaman yönetimi gibi önemli prosedürler yürütülmektedir (Güredin, 2010).

Denetçi denetimi yürütürken belli başlı risk ve belirsiz durumlar ile karşı karşıya kalacağının bilinci ile hareket etmelidir. Süreç içerisinde elde edeceği kanıtların güvenilirliği ile mali tablolarda önemli yanlışlıkların olup olmadığı gibi önemli konularda ciddi belirsizliklerle karşılaşabilir. Denetçi tüm çalışmalar esnasında bu ve benzer tüm riskleri hesaba katmak zorundadır (Yükçü, 2021).

2.1.3. Final Çalışması

Denetim gerçekleştirileceği döneme ait işlem gören tüm hesapların kapanması ile finansal tablolar hazırlanır. Bu aşamadan sonra detaylı denetim programının uygulamasına geçilmektedir. Bu süreç içerisinde işletme yönetiminin iddiaları niteliğinde olan finansal tabloların doğrulama faaliyetleri kapsamında kanıt toplama çalışması gerçekleştirilir.

2.1.4. Raporlama Süreci

Final çalışması sırasında elde edilen bulguların değerlendirildiği ve denetim görüşünün oluşturulduğu safhadır. Bu safhada aynı zamanda denetim süreci boyunca devam eden kalite kontrol çalışmalarının da tamamlanmış olması gerekir.

Tablo 7. Geleneksel ve Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı



Kaynak, TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, 2012 ISBN: 978-9944-737-13-5

2.2. Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı

1990'lı yıllardan bu yana cereyan eden süreçteki çalışmalar iç kontrol ve iç denetim alanında belirlenen standartlar çerçevesinde yürütülmüştür. Dönem içerisinde söz konusu yöntemin yüksek maliyetlere yol açtığı görülmüş ve denetim alanında yeni yaklaşımlar ortaya çıkmaya başlamıştır. Zaman içerisinde geleneksel denetim uygulamalarında dönem içindeki işlemler bittikten sonra gerçekleştirilen denetim çalışmaları yöntemi yerini risk odaklı bakış yöntemine bırakmaya başlamıştır. Risk odaklı denetim yaklaşımında işletmelerin yürüttükleri faaliyetlere dair riskler ayrı ayrı belirlenmekte ve her bir riske uygun önlemlerin alınması sağlanabilmektedir. Bu sayede her bir riskin gerçekleşme olasılığı oldukça azalmış olacaktır. Bu yaklaşım yüksek risk seviyesine sahip işlemlere daha yoğun denetim prosedürleri uygulanmasına olanak vermektedir. Bu gelişmelere ek olarak teknoloji alanındaki ilerlemelerin işletme faaliyetlerine olan etkileri yükselmiş ve bu sebeple teknoloji kullanımının denetim çalışmalarındaki yoğunluğu da artmaya başlamıştır (Yılmaz, 2023).

Tüm dünyada küresel ticaretin etkisiyle artan iş hacimlerine bağlı karmaşıklaşan iş süreçlerine ek olarak teknolojinin hızlı gelişim ve değişimler işletmelerin faaliyet sonuçlarını etkilediği gibi söz konusu sonuçların ortaya konulması ve raporlanması süreçlerini de etkilemiştir.

Finansal tablolarda yer alan işletme iddialarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı klasik yaklaşımı zaman içinde değişerek, yatırımcı ve ilişkili taraflara çok daha fazla fayda sağlayacak risk odaklı bir yaklaşıma doğru gelişim göstermiştir. Bu sayede işletmelere ait finansal tablolar, sadece doğru ve güvenilir bilgi içermenin ötesinde, ileriye dönük süreklilik ve risk gibi kritik konular hakkında bilgi sahibi olmanın avantajlarını üçüncü taraflara sunmaya başlamıştır. Risk odaklı yaklaşım ve bakış açısı ile denetim raporlarının iletişim gücü ile birlikte üçüncü tarafların bağımsız denetime verdikleri önemin beklenti değerinin artmaya başladığı bir döneme girilmiştir.

Tablo 8. Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımının Uygulama Aşamaları

Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımının Uygulama Aşamaları	
Adımlar (Aşamalar)	**Yapılacaklara Dair Detaylar**
Risk Değerlendirme	Finansal tablolarda olabilecek önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması.
Riske Karşılık Verme	Hem finansal tablo hem de iddia düzeyinde belirlenen ve değerlendirilen önemli yanlışlık risklerine karşılık vermek amacıyla ek denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması.
Raporlama	- Elde edilen bağımsız denetim kanıtlarına dayalı bir görüş oluşturulması, - Ulaşılan sonuçlara uygun bir rapor hazırlanması ve yayınlanması.

Kaynak: TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, 2012 ISBN: 978-9944-737-13-5

Risk Değerlendirme, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını önemli derecede etkileyecek olayların neler olabileceği üzerinde yoğunlaşma çalışmalarıdır.

Riske Karşılık Verme, adı konulmuş olay ve işlemler, finansal tablolarda önemli yanlışlıklarla sonuçlandı mı? sorusunun yanıtının arandığı aşamadır.

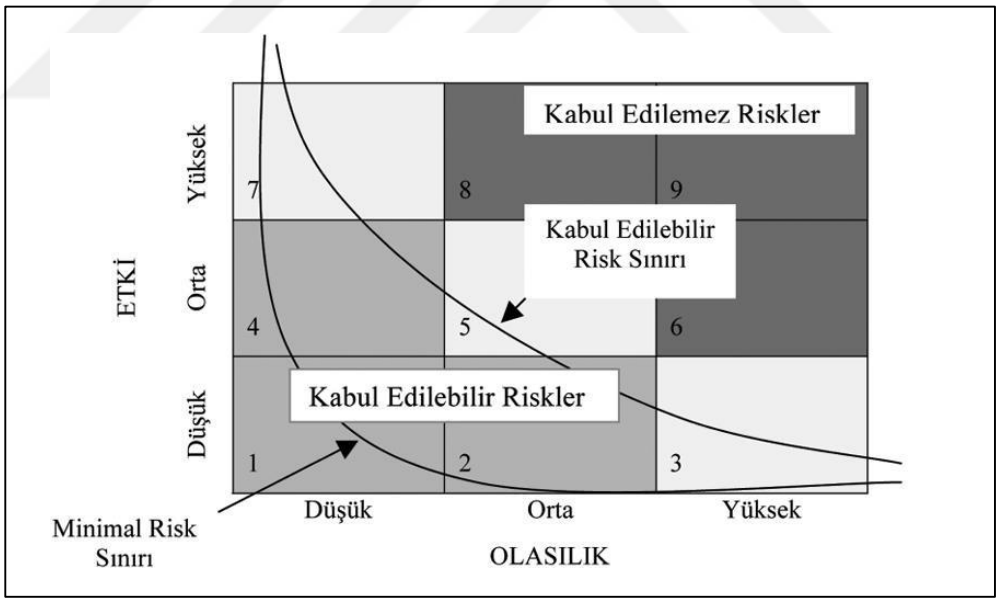
Raporlama, toplanan kanıtlar üzerinden, finansal tablolara dair denetçi görüşünün ortaya konulmasıdır.

2.2.1. Risk Değerlendirme

Müşteri işletmeden bağımsız denetim hizmetine dair teklif talebinin bağımsız denetçiye veya denetim şirketine iletilmesiyle birlikte risk değerlendirme süreci başlamış olmaktadır (Tanrıverdi ve Akdoğan, 2021).

Söz konusu müşteriden gelen talebe cevap verilip verilmeyeceği denetçinin yapacağı risk değerlendirmesine göre belli olacaktır. Yapılacak risk analizi sonrası müşterinin talebinin kabul edilmesine veya reddedilmesine karar verilebilir. İşin kabul edilmesi durumunda denetim sözleşmesi imzalanmasıyla program ve denetim planı hazırlıkları başlar.

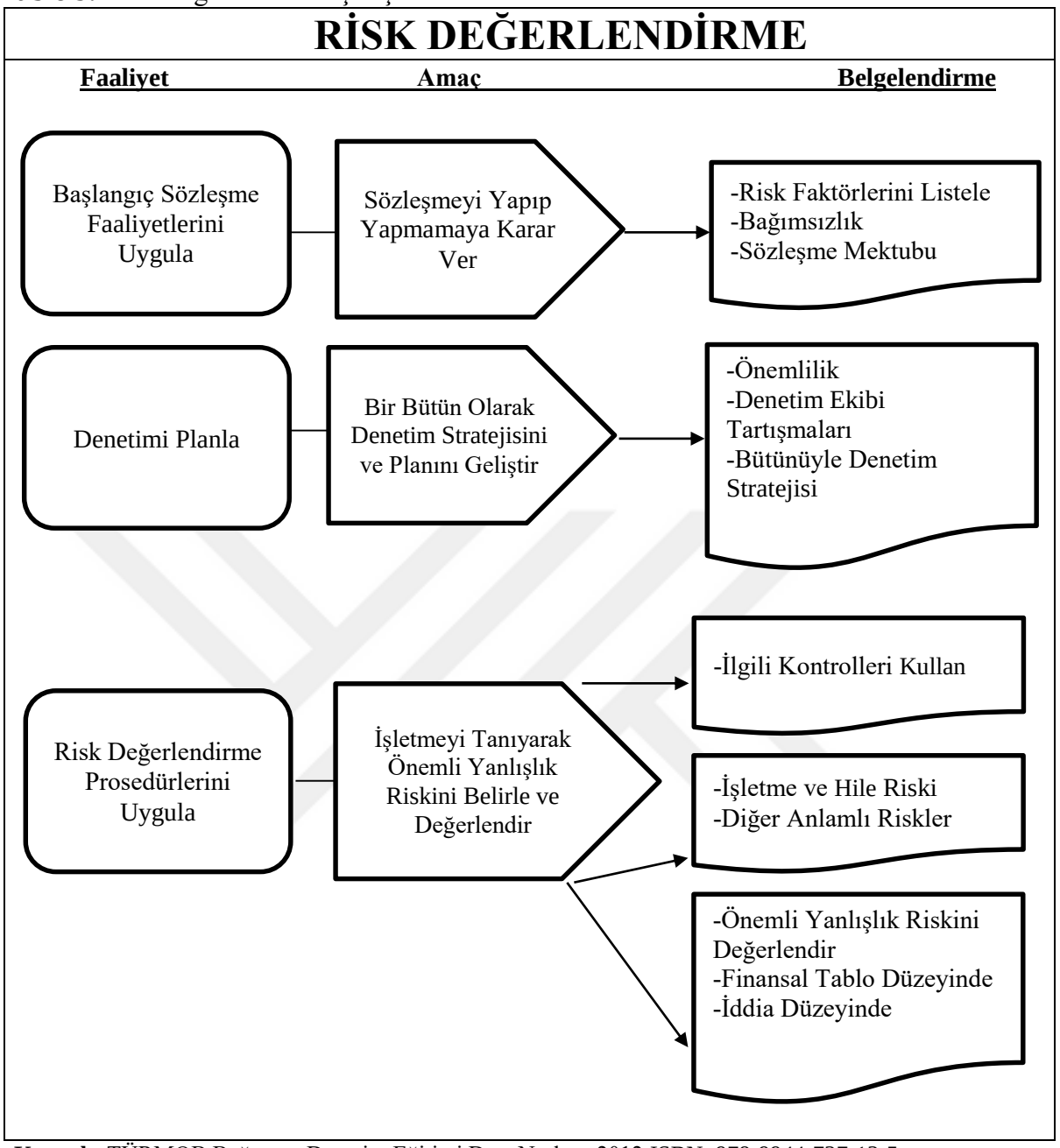
Bağımsız denetçinin yürüttüğü denetim faaliyetinin neticesinde ortaya koyacağı görüşün önemli hataları içinde barındıran finansal tablolara uygun olması beklenir. Bu uygunluğa dair oluşan risk, denetim riski olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim riski belirsizliğinin düşük seviyede olması beklenir. (Karapınar ve Durak, 2018).



Şekil 2. Risk matrisi
Kaynak: Treasury Board of Canada Secretariat,Rısk-Based Audıt Framework Guıde,July 2002, http://www.tbs-sct.gc.ca/ia-vi/policies-politiques/rbaf-cvar/guide_e.pdf, s.26.

Yüksek seviyeye sahip risk alanları "kabul edilemez riskler", düşük seviyede olanlar "kabul edilebilir riskler" sınıfındadır. Riskler içinde kabul edilemez sınıfında yer alanlar daha detaylı çalışmalar yapılarak incelenir (Ergin vd., 2008).

Tablo 9. Risk Değerlendirme Çalışmaları



Kaynak: TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, 2012 ISBN: 978-9944-737-13-5

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin önemli seviyede hata ve hile içermesine rağmen tespit edilmemesi denetçinin bu duruma uygun olmayan bir görüş vermesine sebebiyet verebilir. Denetçinin denetim riskini tam olarak ortadan kaldırması mümkün değildir. Buna karşın denetçi yapacağı çalışma ve değerlendirmeler ile riskin seviyesini düşürmeyi hedeflemelidir.

Bağımsız denetçinin riskin değerlendirilmesine dair yapacağı çalışmalar denetim sürecinin tamamını etkileyecektir. Hatta makul seviyeye çekilmesi mümkün görünmeyen riskler tespit edilmesi, bağımsızlık ve etik ilkelere aykırılık gibi durumların olması durumunda denetçi sözleşme yapılmasından vazgeçebilecektir.

Tablo 10. Risk Değerlendirme Matrisi

	Risk Değerlendirme Oranı (1=Düşük Risk; 9=Yüksek Risk)			
Denetim Alanı	**Değer**	**Ticari Etki**	**Denetim Çevresi**	**Ortalama Puan**
EFT ve Havale İşlemleri	9	7	2	6 Orta
Nakit ve Nakit Benzeri Kalemler	5	4	2	4 Orta
Ticari Krediler	8	7	5	6 Orta
Ana Bayii İşlemleri	3	3	3	3 Düşük
Şube İşlemleri	1	1	1	1 Düşük
Bilgi Teknolojisi	7	8	6	7 Yüksek
Muhasebe	6	8	2	5 Orta
Bilgi Güvenliği	7	8	7	7 Yüksek
Yatırımlar	5	6	4	5 Orta
Duran Varlıklar	2	2	2	2 Düşük
Güvenlik	3	3	2	2 Düşük

Kaynak: AlexInformation, Risk Based Auditing, Alexbanking, Las Cimas, Suite 300, Austin.2005.

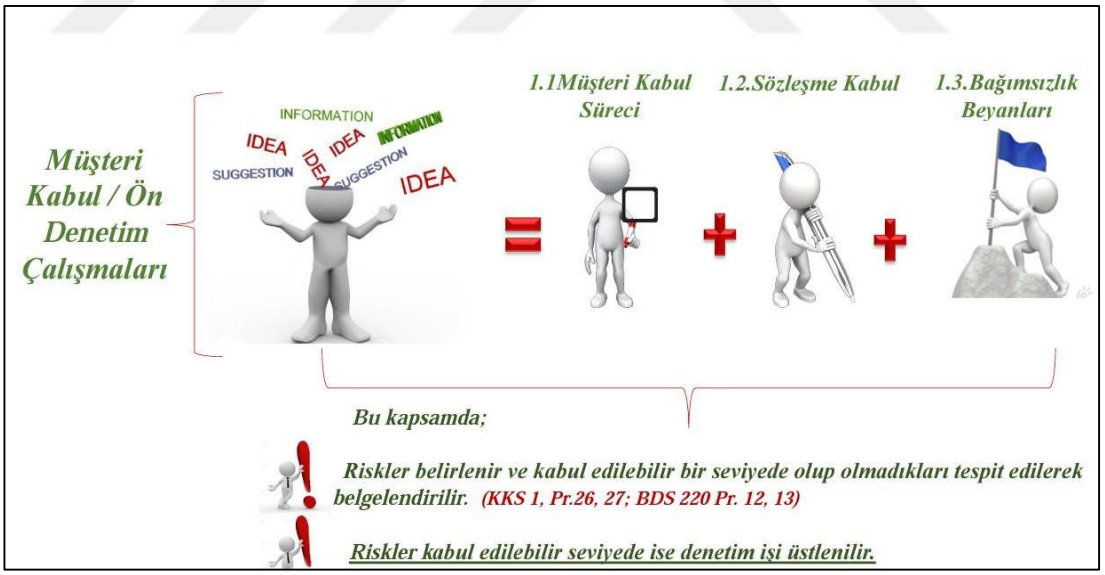
Risklere dair ulaşılan sonuçların denetçi tarafından şirket yönetimine, iç denetim ekibine ve tespit edilen duruma uygun ilgililere bildirilmesi gereklidir. Bu adım tespit edilen riskin kapsadığı alanın belirlenmesi açısından önemlidir. Örneğin üst düzey yöneticileri kapsayan bir husus mutlaka denetim komitesine bildirilmelidir. Çok ciddi olmayan bir risk konusu ise bulunduğu kademenin bir üst yönetim kadrosuna rapor edilebilir. Risk odaklı denetim yaklaşımı, yüksek riskli işlem alanlarına odaklanmaya olanak sağlaması açısından denetim faaliyetinin etkinliğini olumlu yönde etkilemektedir (Ergin, vd., 2008).

Tespit edilen risklerin denetçi tarafından makul seviyeye çekilebilir olup olmadığı önem arz etmektedir. Risk faktörü her zaman ve şartta var olan veya olacak bir durumdur. Denetçi yapacağı denetim çalışması ile riskleri ortadan kaldırmaya değil, mümkün ise söz konusu risklere karşılık vererek makul seviyede bir güvenceye sahip görüş oluşturmak zorundadır. Bunun mümkün olmaması durumunda denetçi müşteri işletmenin hizmet talebini geri çevirebilir.

2.2.1.1. Müşteri kabulü

Bağımsız denetçi veya denetim şirketi tarafından, müşteri ve denetim işinin kabul edilmesi, mevcut müşteriye hizmet verilmesine devam edilmesi gibi konulara dair, daha önce edinilmiş ve söz konusu denetim işini reddetmesini gerektirecek bilgileri içeren, ayrıca denetim işini alacağına veya devam edegelen denetim hizmetini sürdüreceğine ilişkin makul güvence oluşturacak sistem, yaklaşım ve prosedürler ortaya konmalıdır (Keskin vd., 2019). Bağımsız denetçi ve denetim şirketi tarafından müşteri kabul prosedürleri oluşturularak denetim işinin kabulü ve müşteri işletme ile yürütülecek ilişkiler belli başlı bir sisteme bağlı yürütülmelidir.

Müşteri kabul sürecine dair yapılan soruşturma ile ortaya çıkan verilere göre işletme yapısının denetçinin bağımsızlığını etkileme durumu, sorumlu denetçinin yargısına göre yorumlanacaktır ve bu yorum değişiklik gösterebilir. İşletmeye dair toplanan veriler içinde olumlu veya olumsuz sayılabilecek cevapların çoğunluk durumu, bağımsızlığı zedeleme ihtimali olduğu düşünülen konuların önemlilik seviyesi gibi çıkarımlar sorumlu denetçinin bağımsızlık hususunda sergileyeceği yargının ortaya çıkmasında belirleyici olacaktır (Engin ve Atabay, 2016).



Şekil 3. Müşteri kabulü
Kaynak: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/sunumlar/sunum.pdf

Müşteri kabul sürecini destekleyici unsurlar bir set haline getirilip "Müşteri Kabul Anketi" olarak uygulanabilir. Denetçi tarafından incelenerek yorumlanan müşteri kabul anketi sonuçlarına göre denetim faaliyetinin bağımsızlığını zedeleyecek unsurların mevcut olması durumunda, bunların ortadan kaldırılmasına dair önlemlerin var olup olmadığı, ortadan kaldırılması mümkün ise uygulanabilirliği değerlendirilmelidir.

Söz konusu olumsuz durumları ortadan kaldıracak önlemlerin mevcut olmaması veya denetçi tarafından önlem alınmaması, müşteri işletmeye dair denetim çalışmalarını olumsuz yönde etkileyecek riskler içerecektir. Bu durum ortadan kaldırılması mümkün olmayan risklerin mevcut olması anlamına geldiğinden, denetim firması tarafından müşteri işletmeye teklif verilmemesi gerekir.

Yapılan müşteri anketi ve sorgu çalışmaları neticesinde denetçi ile müşteri arasında bağımsızlık durumunu olumsuz etkileyecek hususlar söz konusu değil veya tespit edilen risklerin bertaraf edilmesi, makul seviyelere çekilmesi gibi tedbir ve önlemlerin alınması mümkün ise, denetçi tarafından müşteri işletmeye teklif gönderilmesinde bir sakınca yoktur.

Teklif içeriğinde, denetçiye veya denetim şirketine ait denetim yaklaşımı, süreç yönetim şekli, denetimde yer alacak ekibe dair bilgiler ve denetim ücreti gibi bilgilere yer verilmelidir.

Söz konusu müşteri şirketin daha iyi tanınması amacıyla, müşteri kabul anketinde aşağıdaki başlık ve detayların yer alması yerinde olacaktır.

Tablo 11. Müşteri Kabul Soru Anketi Ana Başlıkları

Müşteri Şirkete Dair Riskler.
Şirket tüzel kişiliğinin tespiti.
1. Şirketin geçmişi ve bugününe ilişkin yapılan kontrollere ve muhtemel müşterinin mevcut bilgilerine dayanarak aşağıdaki konularda herhangi birinin kimliği konusunda şüphe olup olmadığı.
2. Yukarıda 1. maddesinde belirtilen hususlar dikkate alındığında, başkaca belirtilen konuların tespit edilip edilmediği.
İşin doğası veya işe yaklaşım.
Firmamızla ilişkiler.
İtibar riskini olumsuz etkileyebilecek hususlar.
Kara Paranın Aklanmasına Yönelik Kontroller.
1. Şirketin gerçekte var olup olmadığının kontrolü yapıldı mı?
1.1. Şirketin tüzel kişiliği tarafınızca onaylandı mı?
1.2. Şirketin içerdiği özel durumların tespiti.
1.3. Şirketin kendi ülkesinde tabi olduğu bir düzenleme olup olmadığı.
3. Şirketi temsile yetkili kişilerin kimlik bilgilerine dair belge niteliğindeki kanıtlar temin edildi mi?
4. Müşteri şirketin talep edilen hizmete dair neden bizimle (Denetim şirketi) çalışmak istediği yeterince anlaşıldı mı?
5. Müşterinin para/servet gibi varlıklarının esas kaynağını genel itibariyle anladığınızı teyit eder misiniz.?
6. Bizimle (Denetim şirketi) çalışmak amacıyla görüşme yapan kişi (müşteriyi temsilen) müşteri adına sözleşme yapmaya yetkili midir?
7. Finansal riskler.
Müşteri Verileri.
Bilgi sistemleri kapsamında kayda alınması gereken unsurların incelenmesi.

Kaynak: TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, 2012 ISBN: 978-9944-737-13-5

2.2.1.2. İşletmenin tanınması, önemlilik ve denetim planı

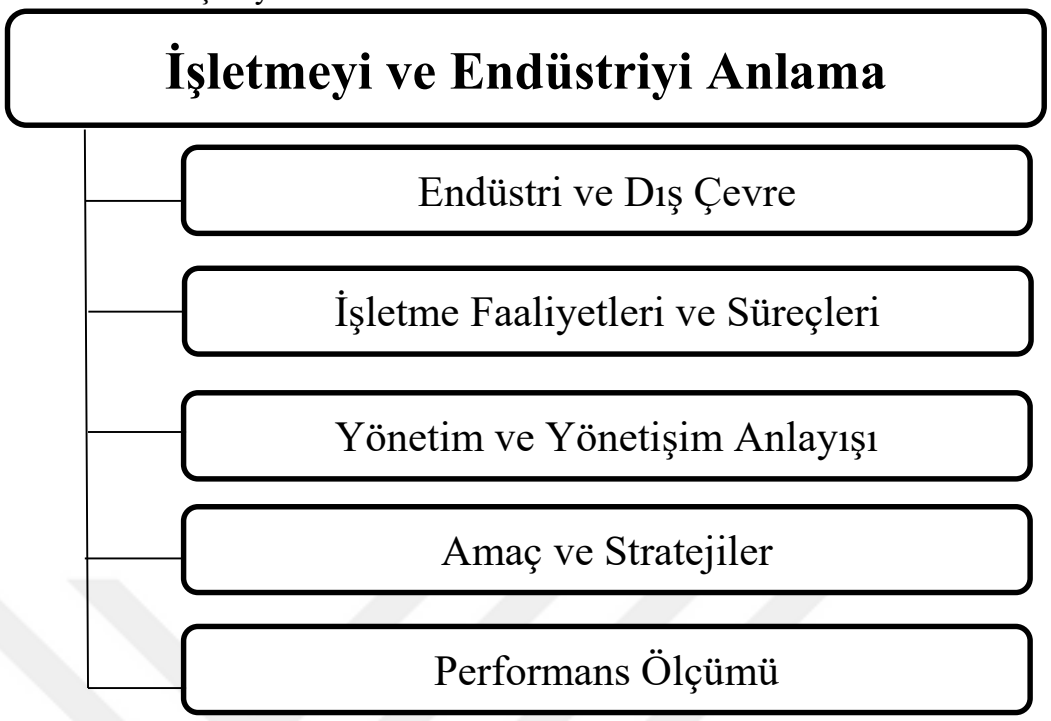
Müşteri işletmenin tanınması,

Her bir bağımsız denetim çalışması için uygulanması zorunlu olan genel kabul görmüş denetim standartları, aslında bağımsız denetim işini üstlenen denetçiye makul bir görüşe ulaşabilmesi amacıyla denetimi yapılacak müşteri şirkete dair yeteri miktarda ve güvenilir bilginin elde edilmesi işini de yüklemiştir.

Bağımsız denetçi söz konusu bilgileri elde edebilmek için müşterinin muhasebe ve finans sistemlerini gözden geçirir, çalışma prensipleri üzerine bilgiler edinir, evrak ve dokümanları inceler, ilgili personellerin çalışmalarını gözlemler, işletmenin sahip olduğu varlıkları fiziken yerinde görür, bazı işlem ve verileri bizzat kendisi hesaplar, konusuna göre ilgili olduğunu düşündüğü kişilere sorular yönelterek gerçekleştireceği denetim için gerekli olan bilgi ve belgeleri elde eder (Güredin, 2007).

Müşteri işletmenin ilk denetim yıllarında denetim çalışmaları uzun sürmektedir. Sonrasında devam eden denetim dönemlerinde denetçi tarafından müşteri işletme hakkında daha fazla bilgi edinilmeye başlanacak ve bu durum işletmenin daha iyi tanınmasına sebebiyet verecektir. Böylece artık denetim için sarf edilecek zaman azalmakta ve denetim kalitesinde artış görülmektedir (Ada, 2021).

Tablo 12. Müşteriyi Tanıma



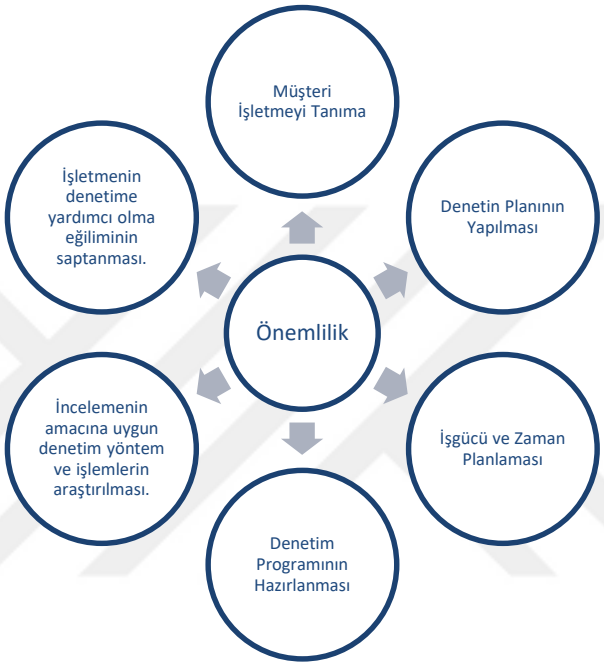
Kaynak: Arens vd., 2017 S.270

Müşteri işletmenin tanınması bağımsız denetim süreci için oldukça önem arz etmektedir. Standartlarla belirlenmiş form ve soru setlerine dayalı süreçlerin her denetim işinde müşteri işletmenin tanınması adına aynı sonuçları vermesi beklenemez. Bu noktada denetçinin müşteri işletmeye dair edindiği ön bilgiler ile, sektör, yönetim şekli, işletme hacmi, hukuki yapı, coğrafi konum gibi her bir işletme için farklılık gösterecek değişkenleri nazara alarak yapacağı analiz ve soruşturma yöntemlerinde ortaya koyacağı yaklaşımlar çok önemlidir ve bu noktada denetçinin yargısı öne çıkmaktır.

Önemlilik,

Bağımsız denetimde planlama sürecinin içinde yer alan en kritik aşama "Önemlilik" dir. Önemlilik kavramının üzerinde, seviyesinin belirlenmesi, uygulanan yöntemler ve denetim sürecine olan etkileri gibi başlıklara dair fikir farklılıkları olmuştur. Bunun en önemli nedeni ise önemlilik kavramının ve buna bağlı konuların belirlenmesi sürecinin bağımsız denetçinin mesleki yargı ve muhakemesi ile doğrudan ilişkili olmasıdır.

Bağımsız denetçi denetim faaliyetinin planlanması sürecinde denetime dair zaman, strateji, kapsam gibi birçok değişkeni yürürlükte bulunan denetim standartlarına uygun olacak şekilde incelemeli ve muhtemel hataların etkilerini önemlilik kavramı çerçevesinde ele almalıdır. Denetim riski ile önemlilik kavramları arasında ciddi bir ilişki bulunmaktadır ve bu ilişkinin denetimin kalitesi ve maliyeti gibi durumlara etkileri oldukça yüksektir. Önemlilik seviyesinin belirlenmesi denetçinin mesleki yargısı ile ilişkilidir (Haberal, 2016).



Şekil 4. Önemlilik kavramının denetim sürecindeki yeri
Kaynak: Palandökenli, A. O., (2012) Denetim teorisinde önemlilik seviyesinin belirlenmesi ve planlanması sunum çalışmasından üretilmiştir.

Denetimde önemlilik belirlenirken en az hata olasılığına odaklanılması gerekmektedir ve bu doğrudan denetçinin **mesleki yargısıyla** ilgilidir. Önemlilik çalışması denetimin başarısını etkileyen en kritik konuların başında gelmektedir.

Bağımsız denetim standartları (BDS) denetçiler için sektör ve hacim gibi değişkenlerden bağımsız olarak denetim çalışmalarını belli bir seviyeye kadar sürdürebilmelerini temin edebilir. Ancak, bağımsız denetim mesleki olarak yeterli olmayı da gerektirmektedir. Bu noktada bağımsız denetçinin kendisinden beklenen seviyede güven ve kalitesi yüksek sonuçlar ortaya koyabilmesi için, mesleki yargı, analiz ve muhakeme gibi önemli yaklaşımları sahaya etkin ve doğru bir biçimde yansıtması gerekecektir. Bahsedilen profesyonel yaklaşım, davranışların ve zaman içerisinde edinilen bakış açısının standart bir formu yoktur ve bunların bütünü **yargı, tecrübe, muhakeme ve deneyim** gibi kavramlarla ifade edilmektedir.

Tablo 13. Önemlilik Düzeyi

Önemlilik Düzeyi		
Denetçinin önemlilik düzeyini belirlerken asgari olarak göz önünde bulundurması gereken unsurlar şunlardır:		
Olası finansal tablo kullanıcılarının belirlenmesi,	İlgili finansal tablolardan yararlanarak verilebilecek kararların türlerinin belirlenmesi,	Kullanıcıların dikkatinin odaklanacağı noktaların belirlenmesi.

Kaynak: TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, 2012 ISBN: 978-9944-737-13-5

Önemlilik seviyesinin tespiti sayısal bir çalışma ve tercihtir ancak işlemlerin veya mali tablo kalemlerinin özellikleri de dikkate alınmalıdır. Diğer bir ifadeyle, önemliliği etkileyen nitel ve nicel faktörler birlikte göz önüne alınmalıdır. Kalemin tutarı az da olsa işlemin niteliği gereği önemli olarak kabul edilebilir. Finansal tabloda yer alan bir kalem **"basiretli bir okuyucunun kararına etki yapabilecek nitelik ve nicelikte ise"** o kalemin **önemli** olduğu kabul edilir.

Denetim standartları denetçinin önemlilik seviyesini belirlerken ortaya koyduğu ve uyguladığı yargısını rakamla ifade etmesini veya belgelemesini zorunlu kılmamıştır. Buna rağmen mesleki yargıya ve uygulanan yönteme dair somut bir çalışmanın bulunması denetçi ve ekibine fayda sağlayacaktır. Söz konusu çalışmanın rakamla ifade edilmiş olmasının iki önemli faydası:

1. Denetimin kapsadığı alan daha net planlanabilir,
2. Denetim testlerinin sonuçları daha iyi değerlendirilebilir.

Denetçi önemlilik çalışması ile finansal tablolardaki yanlış beyanların tablo kullanıcılarının mantıksal kararlarını etkilemeyeceğine inandığı maksimum sınır olan **önemlilik eşiğini** (tutarı, düzeyi) belirlemek durumundadır. Denetçi istediği hesap kalemini belirtilen aralıkta seçebilir. İşletmenin büyüklüğü, gelir sağlama eğilimi ve sektör gibi faktörler etkili olacaktır.

Tablo 14. Yaygın Denetim Standartları Bulguları

- Önemlilik
- İlişkili taraflar
- İşletmenin sürekliliği
- Bağımsız denetimde örnekleme
- Bilanço tarihinden sonraki olaylar
- Risk olarak değerlendirilmiş hususlar
- Bağımsız denetimin belgelendirilmesi
- Bağımsız denetçinin hileye karşı sorumlulukları
- Bağımsız denetçinin diğer bilgilere karşı sorumlulukları
- Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi

Kaynak: 2022 KGK Faaliyet Raporu Yayın Tarihi: 13.04.2023

Yukarıda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu' (KGK) nun 2022 yılına ait faaliyet raporundan alınmış, yaygın olarak tespit edilen denetim standartları bulgularına dair tablo yer almaktadır. Söz konusu tablonun ilk sırasında "önemlilik" bulgusu görülmektedir.

Denetim faaliyetinin saha çalışmaları anlamında başlangıç noktası olarak adlandırılacak ilk adımları atmadan önce, inceleme ve kanıt toplamaya hangi sınıf, kalem ve seviyeden başlanacağına karar verebilmek için önemlilik çalışmasının dikkat ve özenle gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Önemliliğin belirlenmesine dair yapılacak yanlış ve hatalar denetim çalışmalarını bir bütün olarak olumsuz yönde etkileyecektir.

Denetim planının yapılması,

Denetçi, denetim planı esnasında önemli sayılabilecek hata ve yanlışlıkların büyüklüğüne dair bir muhakeme ortaya koymak durumundadır. Söz konusu muhakeme şu hususlar için dayanak oluşturur:

- Risk değerlendirme prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesi,
- "Önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Müteakip denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesi. (BDS, 320)

Denetimin planlanması çalışmalarını bir süreç olarak ele almak gerekirse:

- Denetim planı
- Risklerin belirlenmesi
- Risklerin analizi

Şeklinde bir bölümlendirme mümkündür. **Denetçi denetimi en düşük denetim riski sağlayacak şekilde planlamak durumundadır.**

Tablo 15. Yönetim İddiaları (Beyanları) Sınıflandırma Çizelgesi

İddialar	İşlem Sınıfları	Hesap Bakiyeleri	Sunum ve Açıklamalar
Tam Olma	Tam Olma	Tam Olma	Tam Olma
Var Olma	Meydana Gelme	Var Olma	Meydana Gelme
Doğruluk ve Hesap Kesimi	Doğruluk / Hesap Kesimi / Sınıflandırma	Haklar ve Yükümlülükler	Doğruluk / Haklar ve Yükümlülükler / Sınıflandırma ve Anlaşılabilirlik
Değerleme	-	Değerleme ve Dağıtım	Değerleme

Kaynak: TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, 2012 ISBN: 978-9944-737-13-5

Finansal tablolar içerisinde yer alan işlem sınıfları ve hesap bakiyeleri ile bir bütün olarak müşteri işletme yönetiminin iddialarını yansıtmaktadır. Denetim planı denetçi açısından hataya yer verilmeyecek şekilde tasarlanmalıdır. Bu açıdan iddiaların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ortaya konulması önem arz etmektedir.

Devam eden süreçte hesap kalemi özelinde tespit edilen yönetim beyanına dayalı riskler, denetim programında yer alan denetim amaçlarına referanslayabilir. Bu şekilde örneğin ilgili kaleme dair oluşabilecek riskler için uygulanacak denetim uygulamalarını irdelemek gerektiğinde, denetim planının hangi safhasından, hangi ana grubun altında yer aldığı bilgisine rahatça ulaşmak mümkün olacaktır.

Hesap kalemlerinin özleri itibariyle değerlendirildikleri risk alanlarında hesaplara dair beyan edilen risklere ait önemlilik dereceleri belirtilmiştir. Az, orta ve önemli şeklinde ayrım yapılması gerekmektedir. Bu sayede ilgili hesap kalemine ait riskin öz itibariyle ne derece risk içerdiği net bir şekilde görülebilir. Hesaplara dair oluşabilecek suiistimallerin içerdiği riskler başlıklar halinde belirlenmelidir.

Tablo 16. Risklerin Belirlenmesi

DENETİM RİSK ANALİZİ		
Risk Değerlendirme Tablosu		
A. Müşteri kabul sürecinde ortaya çıkan riskler		
İşletme, Sektör ve İşletmenin Faaliyet Konusunun Anlaşılması Bölümüne Referans		
	Riskler	**Denetim sürecine etkisi**
B. Finansal tablolar düzeyinde ortaya çıkan riskler		
	Müşteri kabul sürecinde denetim sürecine etkisi olabilecek bir risk belirlenmemiştir.	
İşletme, Sektör ve İşletmenin Faaliyet Konusunun Anlaşılması Bölümüne Referans		
Yönetimin finansal performans göstergeleri bölümünde ele alınmıştır.	**Riskler**	**Denetim sürecine etkisi**
Şirketin …yılı hedefleri içerisinde yer almaktadır.		
	İşletmenin temin ettiği finansman girdisinin (Kredi) taahhütleri karşılaması beklenir. Tersi durumda kredi işleminin geri çekilme riski var.	Yükümlülüklere dair sorumlulukların işletme içerisinde takibi yapılıyor mu? Kontrol mekanizması var mı? Test edilmelidir.
		Hasılatın muhasebeleştirilmesi ve olması gereken karşılık konulmasına benzer İşletme tahminlerinin yaygın olduğu alanlarda ayrıntılı testlerin sayısı arttırılmalı. Muhasebenin politika değişiklikleri irdelenmeli.

C. Beyan düzeyinde ortaya çıkan riskler						
			Riskler			
Risk numarası	**Riskin tanımı**	**Etkilediği hesaplar**	***T***	***V***	***D***	***DE***
1	İşletme kullandığı kredilerin faizlerini TMS 23 *Borçlanma Maliyetleri* standardına aykırı olarak muhasebeleştirebilir.	Finansal borçlar		x	x	
		Finansman giderleri		x	x	
2	İşletmenin satışlarını arttırmak ve yeni pazarlara girebilmek amacıyla kredi riski değerlendirme sürecini esnetmesi ve 2008 yılında meydana gelen global ekonomik kriz kredi riskini arttırabilir. Bu sebeple Şirketin satıştan iadeler ve şüpheli alacak karşılığı hesaplamaları etkilenebilir.	Ticari alacaklar				x
		Genel yönetim giderleri	x	x	x	
3	İşletmenin sahip olduğu maddi ve maddi olmayan duran varlıkları vergisel kayda baz olarak ele alındılarsa bu varlıkların faydalı ömürlerini yansıtmayabilir.	Maddi duran varlıklar-Birikmiş Amortisman			x	
		Amortisman giderleri			x	
4	İşletme tekstil sektörünün içinde bulunduğu krizden etkilenebilir ve stok maliyetleri net gerçekleşebilir değerlerin üzerinde kalabilir. Özellikle modaya bağlı olarak alınan bir ürün gamı beklenen talep gerçekleşmediği için hiç satmayabilir.	Stoklar				x
		Satılan malın maliyeti	x		x	
5	Stoklar özü itibarıyla suistimal, hile ve usulsüzlüklere açıktır. Bu açıdan stok mizanında gözüken stok miktarları gerçek değerlerinden farklı olabilir.	Stoklar	x	x	x	
		Satılan malın maliyeti	x	x	x	

6	Ertelenmiş vergilerin ve kurumlar vergisinin hesaplanması içerisinde işletme varsayımlarını barındırdığından hata içerebilir.	Ertelenmiş vergi	x	x	x	
		Dönem Karı Vergi Yük.	x	x	x	
		Vergi gideri	x	x	x	
7	İşletme Yönetimi hedeflerini tutturabilmek için satışlarını olduğundan fazla göstermek isteyebilir.	Satışlar		x	x	
		Satıştan iadeler karşılığı	x		x	
		Ticari alacaklar		x	x	
8	Banka kredilerinin uzun ve kısa vadeli kısımlarının sınıflamasında ve kredi tahakkuklarının muhasebeleştirilmesinde hatalar olabilir.	Finansal borçlar	x		x	
		Faiz giderleri	x		x	
9	İşletme çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında değerlendirilmesi gereken yükümlülüklerini TMS 19 uyarınca kaydetmemiş olabilir. Bu sebeple yükümlülükleri az gösterilmiş olabilir.	Kıdem tazminatı karşılığı	x		x	
		Çalışanlara sağlanan faydalar	x		x	
		Personel giderleri	x		x	
10	İşletmenin hizmetini almış olduğu ama daha faturası eline ulaşmamış bulunan giderleri olabilir. Bunların kaydedilmiş olması durumunda İşletmenin yükümlülükleri olması gerekenden az gösterilmiş olabilir.	Karşılıklar	x		x	
		Faaliyet giderleri	x		x	

Kaynak: TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, 2012 ISBN: 978-9944-737-13-5

Ön çalışma aşamasında tespit edilerek ortaya konulan riskli alanlar detaylı açıklanarak, denetim risk analiz tablosu üzerinde referanslayarak oluşturulmalıdır. Risklerin belirlenmesi aşamasında bilhassa belirlenmeyen hesap bazındaki beyan riskleri Denetim Risk analizi tablosunda gösterilmelidir.

Denetçinin karşısında bulunan kritik durumların başında denetim riski gelmektedir. Denetçinin müşteri işletmeye ait finansal tabloların önemli yanlışlıklar içermesine rağmen bu duruma uygun olmayan bir görüş bildirmesi denetim riskini tanımlamaktadır. Esasen bağımsız denetim çalışmalarının en çok üzerine gittiği nokta işletme iddialarını yansıtan raporların hata ve hileye dayalı önemli bir yanlışlık içermediği hakkında makul güvence sağlanmaktadır. Bu sebeple denetçi söz konusu güvenceyi sağlayabilmek adına denetimin konusunu oluşturan finansal tabloların ilişkili oldukları dönem ve faaliyetler hakkında bilgi sahibi olarak söz konusu dönemin kayıtlarını incelemek durumundadır (Çetinkaya, 2016).

Denetim risk analiz çalışmasıyla hesapların önemlilik seviyelerine bakıldığında ve işletmenin genel önemliliği dikkate alındığında önemi düşük seviyede kalanlar belirlenmelidir.

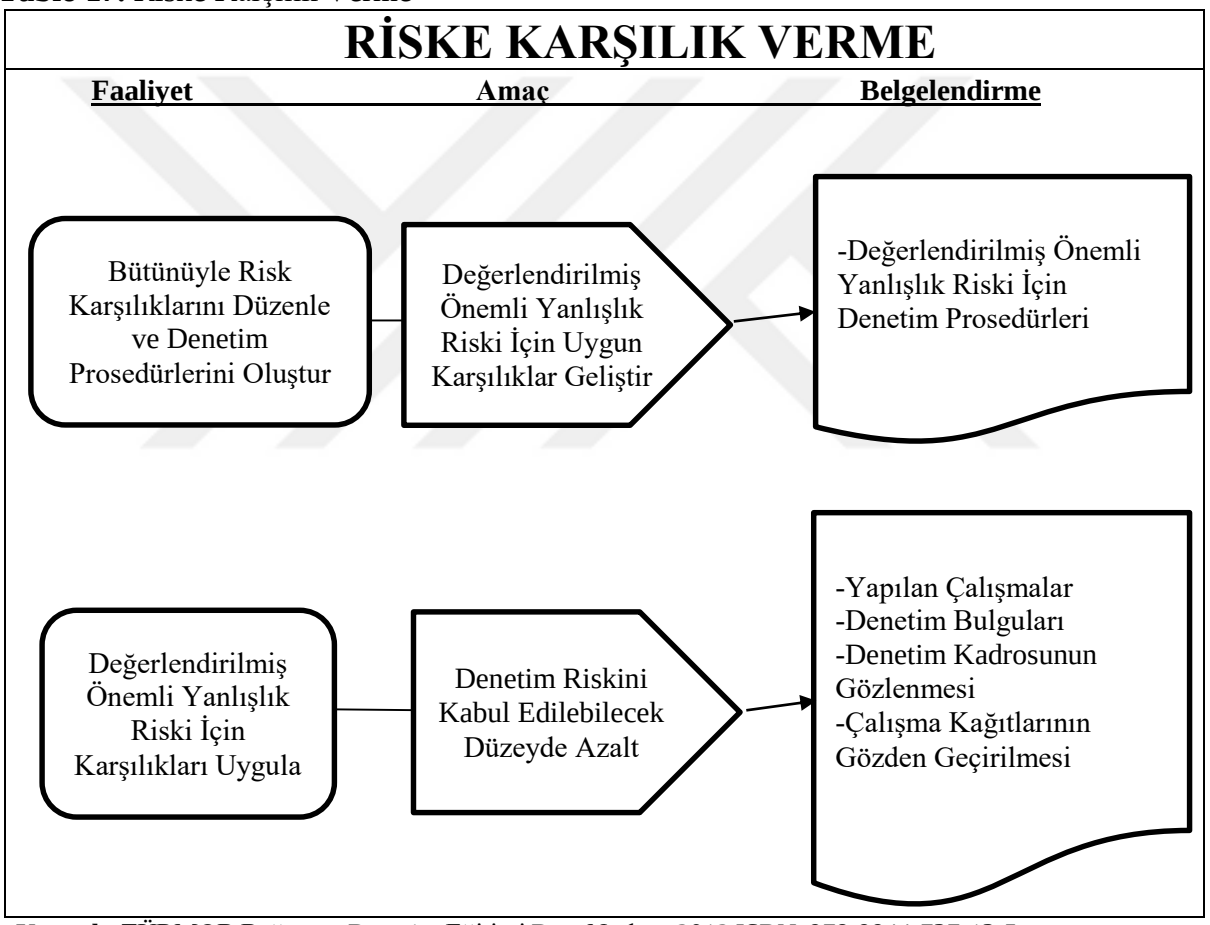
Devam eden süreçte denetim test çalışmaları uygulanırken doğrudan maddi doğruluk testi yaklaşımı mı, yoksa öncelikle kontrol testi yaklaşımını mı içereceği konusu denetim risk analiz tablosunda belirlenmiştir.

Son olarak hesap detaylarına, işlem ve izahlara ilişkin uygulanması düşünülen maddi doğruluk testleri (detay testler ve analitik inceleme) hesaplara ilişkin tek tek yapılan çalışmaların önünde belirtilmeli ve yapılan çalışmalar ile referanslayarak ilişkilendirilmelidir.

2.2.2. Riske Karşılık Verme

Bağımsız denetçinin denetim süreci içerisinde gerçekleştirdiği, risk analizi (değerlendirme) ve riske karşılık verme çalışmaları denetimden beklenen sonuçlara ulaşılması noktasında oldukça kritik öneme sahiptir. Özellikle riske karşılık verme çalışmalarında denetimi yürüten bağımsız denetçinin tecrübe, yargı, analiz, tarafsızlık, etik vb. gibi özellikleri, raporlama aşamasına kadar etki edeceğinden söz konusu başlıklardaki etkinlik seviyesi denetimin kalitesini de doğrudan etkileyecektir (Çeltikçi ve Atay, 2021).

Tablo 17. Riske Karşılık Verme



Kaynak: TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, 2012 ISBN: 978-9944-737-13-5

2.2.2.1. Kanıt toplama

Denetim kanıtı, incelenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır.

Uluslararası denetim standartlarında (UDS) kural olarak denetçi **"Yeterli uygunlukta kanıt toplayabilmek için denetim prosedürlerini oluşturmak ve uygulamak zorundadır**".

Temel olarak denetçiden denetim çalışmalarının risk değerlendirmesi ve riske karşılık verilmesi aşamasında aşağıdaki uygulamaları gerçekleştirmesi beklenmektedir:

- Yeterli uygunlukta toplayacağı kanıtları belirlemek,
- Çeşitli denetim prosedürlerini uygulayarak, yeterli uygunlukta kanıt toplamak ve kanıtları kullanarak denetim görüşüne ulaşmak.

Bağımsız denetçinin **"yeterli uygunlukta"** kanıtı toplaması gerekir. Bu ifade iki unsur ile daha açık hale getirilebilir:

- **Yeterli sayıda kanıt (kanıtın yeterliliği);** denetim kanıtlarının yeterliliği, kanıtın miktarını bildirmektedir ve kanıt miktarı,
  - Denetçinin belirlediği önemli yanlışlık riski düzeyi ve
  - Kanıtın kalitesinden etkilenmektedir.
- **Yeterli uygunlukta kanıt (kanıtın uygunluğu);** denetim kanıtının uygunluğu, kanıtın kalitesinin bir ölçüsüdür. Kanıtlar denetim görüşüne giden süreçte,
  - İlgili ve
  - Güvenilir olmalıdır.

Tablo 18. Denetim Kanıtı



Kaynak: TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, 2012 ISBN: 978-9944-737-13-5

Denetimde kanıt sayısını belirlerken öne çıkan unsurlar şunlardır:

- Önemlilik
- Risk
- Nitelik
- Ekonomik etkenler
- Ana kütlenin büyüklüğü ve özellikleri.

Önemlilik: Toplanacak kanıtların sayısını etkileyen unsurlardan biri, incelenen işletme iddialarının önemlilik düzeyidir. Genel olarak finansal tablolarda yer alan önemli bir hesap hakkında, önemli olmayan bir hesaba göre daha fazla kanıt toplamak gerekecektir. Dolayısıyla bir iddianın önemlilik düzeyi ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğru orantı mevcuttur.

Risk: Denetçinin bir müşteride üzerine yoğunlaşacağı riskli konularla, toplayacağı kanıtların sayısı yakından ilişkilidir. Denetçinin denetimini yürüttüğü firmaya dair risk algısı yükseldikçe, toplanması gereken kanıtın sayısı da artacaktır. Hatanın ve hilenin olasılığının yüksek olduğu bir ortamda risk artacaktır. Bu sebeple denetçinin risk değerlendirme aşamasında yapacağı çalışmanın önemi yüksektir.

Nitelik: Denetim ekibinin çalışma esnasında elde edeceği kanıtların özellikleri ile kanıtların miktarı arasında önemli bağ vardır. Toplanan kanıtların güvenilirliği arttıkça, sayısı azalmaktadır. Güvenilirliği etkileyen unsurlar kanıtların türleri ve elde edildikleri kaynaklardır.

Ekonomik Sebepler: Elde edilecek kanıtların sayısal miktarı denetim maliyeti ve zaman unsurlarıyla da ilişkilidir. Denetçiler denetim çalışmalarında genellikle maliyet ve zaman düzeyi planlaması yaparlar çünkü denetim mantıklı bir maliyet – zaman hesabı üzerine planlanır ve icra edilir. Bu sebeple kanıt miktarıyla maliyet – zaman orantılı bir etkileşim mevcuttur. Kanıt sayısı arttıkça maliyet ve zaman da artacaktır. Denetçi gerekli olan kanıtları en az maliyet – zaman planlaması ile elde etmenin hesabını yapmalıdır. Pahalı ve çok zaman alacak denetim prosedürlerini tercih etmek süreci ve müşteri işletmeyi olumsuz etkileyecektir. Ancak yüksek maliyet ve zaman gerektiren denetim prosedürlerinin hiç uygulanmayacağı anlamına gelmez. Zorunlu haller söz konusu olduğunda maliyet ve zaman neyi gerektiriyorsa ona göre hareket edilmelidir.

Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özellikleri: Ana kütle denetçinin üzerinde inceleme ve çalışmalar yapacağı işletme iddialarının ait olduğu veri setinden oluşan yığındır. Satış fatura belgelerinin adedi, müşteri ve alacak hesap yoğunluğu, ticari borç ve alacakların rakamsal toplamları, ticari malların toplamı ana kütle olarak kabul edilmektedir. Herhangi bir ana kütleden örnekleme yöntemi ile seçilen birimlerden kanıt elde edilmektedir. Ana kütleyi oluşturan birimlerin sayısı arttıkça denetçinin toplayacağı kanıt sayısı da artacaktır.

Diğer yandan, ana kütlenin içeriği de kanıt sayısını etkilemektedir. Ana kütleyi oluşturan birimlerin birbirlerine özellikle tutar açısından olan yakınlıkları toplanacak kanıt sayısını doğrudan etkileyecektir. Homojen bir ana kütleden az, heterojen bir Ana kütleden fazla kanıt toplanması gerekecektir.

2.2.3. Raporlama

Bağımsız denetimin bitirilmesi, tamamlanma çalışmalarının gözden geçirilmesi ile finansal tablolar üzerine odaklı hazırladığı bir dizi test çalışmalarını bitiren denetçi rapor aşamasına geçebilir. Denetçi bu noktada tüm çalışmaları genel bir kontrolden geçirmelidir. Sonraya ertelenmiş ancak yerine getirilmemiş konuları bu aşamada tamamlaması gerekmektedir. Topladığı kanıtların yeterlilik durumunu son bir kez kontrol etmesi önemlidir.

2.2.3.1. Denetim çalışmalarının tamamlanması ve raporlama.

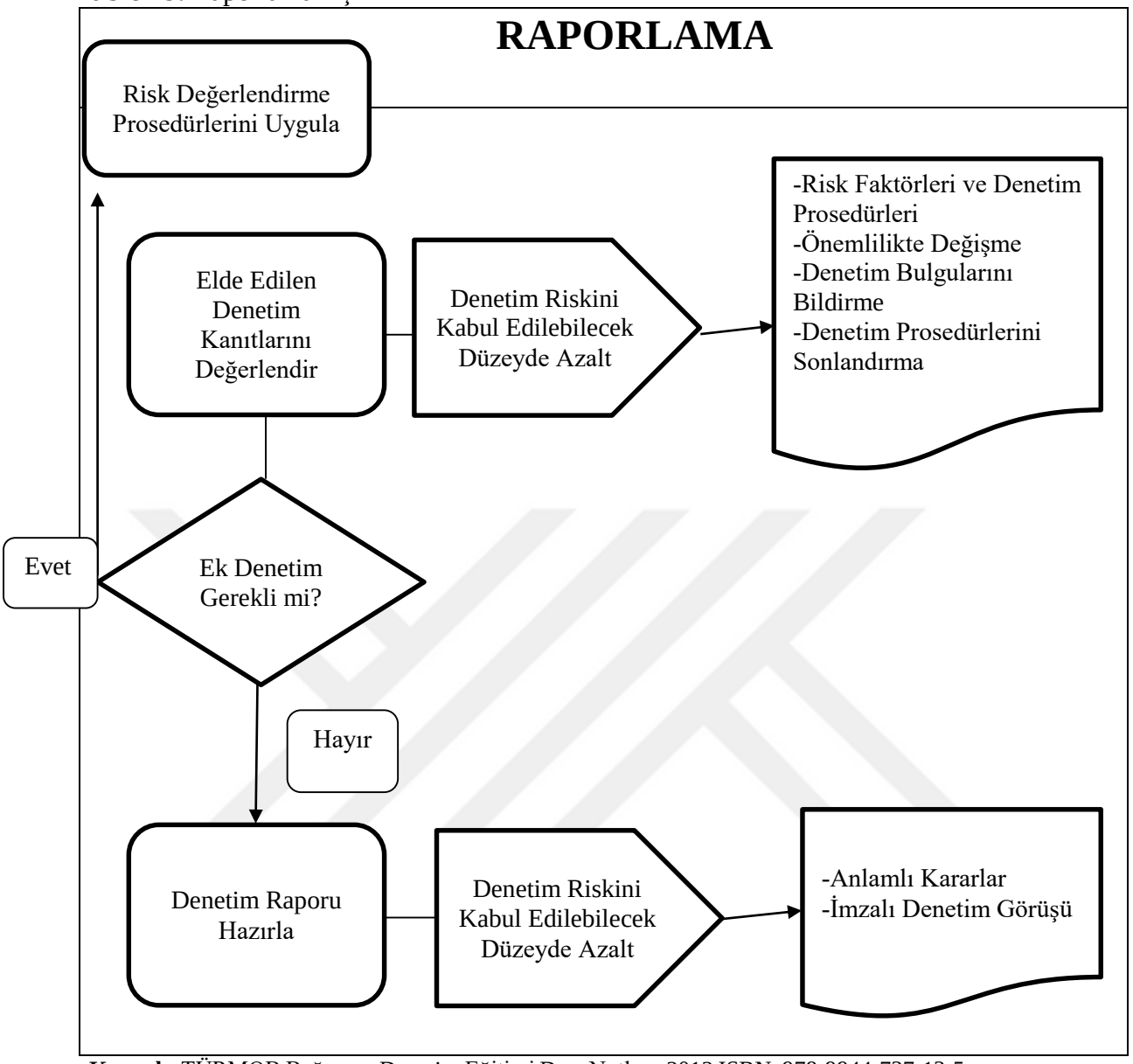
Denetim prosedür uygulamalarının bitirilip sürecin toparlanması çalışmaları tamamlanma olarak isimlendirilir. Bu noktada üzerinden geçilmesi gereken ana başlıklar şöyledir;

- **İleride gerçekleşme ihtimali mevcut önemli bir belirsizliğin olup olmadığının araştırılması:** Denetime dair raporun yazıldığı tarih itibariyle daha kesinlik kazanmamış şartlı borç veya zararın olup olmadığı durumunun netleştirilmesi gerekir. Bunlar işletmenin kayıtlarına dair hatalı veya hileli işlemlerinden kaynaklanmamış, buna rağmen üçüncü taraflarla işletmenin daha netleştirmediği olumsuz sonuçlar getirebilecek belirsiz durumlardır.

- **Bilanço tarihinden sonra meydana gelmiş işletmeyi büyük ölçüde etkileyecek işlemlerin olup olmadığının araştırılması:** Bilanço tarihi (31 Aralık) ile finansal tabloların düzenlenip açıklandığı süre zarfında meydana gelmiş, işletmeyi önemli ölçüde etkileyecek olayların muhasebenin temel kavramları gereğince (tam açıklama) bilanço dip notlarında açıklanması gerekir. Denetçi bu tür olayların bilanço tarihinden sonra meydana gelip gelmediğini mutlaka araştırmalıdır.
- **İşletme yönetiminden finansal tabloların doğruluğu konusunda beyan mektubu alınması:** denetçinin üzerinde görüş oluşturmaya çalıştığı finansal tablolar işletme yönetimince hazırlanmış verilerdir. Ancak yine de denetçi finansal tabloların usulüne uygun olarak düzenlendiği ve çalışmalar esnasında kısıtlama yapılamadığına dair yazıya dayalı bir beyan almalıdır. Söz konusu yazı denetçiye uyuşmazlık durumunda güvence sağlayacağı gibi, işletmeyi yönetenlerin ilgili hususlara yoğunlaşmasını sağlayacaktır.
- **Son değerlendirmelerin yapılması ve finansal tablolarla ilgili görüşün oluşturulması:** denetime dair yürütülen faaliyetlerin tamamlanması, denetçi görüşünün artık şekillendirilmesi amacıyla yapılanların son olarak gözden geçirilmesi gerekmektedir.

  - Denetim programında yapılmamış veya ertelenmiş noktaların son kez gözden geçirilmesi,
  - Çalışma mizanının toplanması ve işlemlerin tekrar gözden geçirilmesi,
  - Çalışma kağıtlarının ve yardımcıların yaptığı işlerin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluğunun gözden geçirilmesi,
  - Önemlilik ve risk ölçümlerinin son kez gözden geçirilmesi,
  - Toplanan kanıtların görüş için yeterli olup olmadığını tekrar değerlendirme gerekiyorsa ilave kanıtlara baş vurulması.

Tablo 19. Raporlama Aşaması



Kaynak: TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, 2012 ISBN: 978-9944-737-13-5

Denetim çalışmasının en son aşaması denetim raporunun yazılmasıdır. Denetçi bu noktada tüm çalışma ve kontrollerini tamamlamış, işletme yönetimi ile görüşülmesi gereken tüm hususları görüşmüştür.

Bağımsız denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş oluşturur. Denetçi, söz konusu görüşü oluşturmak için bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde edip etmediği konusunda bir sonuca varır (BDS, 200).

Denetim raporu denetimi yapılan işletmeye dair kıymetli inceleme ve analizlere dair sonuçların dışa ve üçüncü kişilere yansıtıldığı tek belgedir. Artık denetçi gerçekleştirmiş olduğu denetim faaliyetinin sonucunda mesleki yargı ve tecrübe gibi kişisel faktörlerini de ortaya koyarak bir görüşe ulaşmıştır.

Denetçi görüşleri;

- Olumlu görüş bildirme,
- Olumlu görüş dışında görüş bildirme,

1. Şartlı olumlu görüş bildirme,
2. Olumsuz görüş bildirme,
3. Görüş bildirmekten kaçınma.

Denetçi finansal tabloların bütününün genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya o ülkedeki geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak doğruyu yansıttığına kanaat getirirse **olumlu görüş** bildiren bir rapor hazırlayacaktır.

Denetçi elde edilen denetim kanıtlarından hareketle, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği başka bir ifadeyle, işletmenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden veya geçerli olan finansal raporlama çerçevesinden önemli düzeyde ayrıldığı bir kısım noktaların olduğu, ancak bu ayrılığın finansal tabloların bütünü hakkındaki olumlu görüşü etkilemeyecek düzeyde olduğu sonucuna ulaştığında, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği ancak yeterli kanıt elde edilmeyen alanların finansal tabloların bütünü açısından yaygın olmadığından olumlu görüşüne rağmen denetim yapamadığı alanı ayırmış olmaktadır ve bu durumda denetçi raporunda **şartlı olumlu görüş** bildirecektir.

Denetçi, finansal tabloların geçerli muhasebe standartlarına uygun hazırlanmadığı, dolayısıyla güvenilir ve gerçek durumu yansıtmadığına dair yeterli kanıt toplamış ve bu kanıtlara dayanarak bir bütün olarak finansal tabloların yaygın olarak önemli yanlışlık içerdiği sonucuna ulaşmışsa **olumsuz görüş** bildirecektir.

Denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği durumda ortaya çıkartılmamış yanlışlıkların etkilerinin önem seviyesinin yüksek olduğuna ve finansal tablolar üzerinde yaygınlığına kanaat getirirse **görüş bildirmekten kaçınma** gerçekleşir.

2.2.3.1. Denetimin kalite kontrolü

Bağımsız denetimin kalite kontrolü, gerçekleştirilen denetimin önceden belirlenmiş standartlara uyum seviyesinin gözden geçirilmesidir. Bu seviyenin yüksek olabilmesi için bağımsız denetim işini üstlenen denetçinin mesleğin gerektirdiği yüksek ciddiyet, bağımsızlık, tarafsızlık ve etik gibi değerlere bağlı kalarak hareket etmesi gerekir. Kalite kontrolü ile denetçinin bu konulara olan uyum seviyesi de gözden geçirilmiş olur.

Denetimin kalitesi; bilgi kullanıcıları, denetlenen şirketler ve yönetim şekilleri, otorite pozisyonundaki kurumlar, denetimi üstlenen denetçi ve denetim şirketi gibi taraflarla doğrudan bağlantılıdır (Şeker ve Engin, 2016).

Bir işletmenin finansal veri ve raporları ile ilgilenen tarafların söz konusu işletme iddiaları üzerinden gerçekleştirilen denetimin kalitesi hakkında bilgi sahibi olabilmeleri, bu hususta ortaya çıkan açıklamaları elde edebilmeleri gerekir. Bunun sağlanabilmesi için başta denetimi üstlenen denetçi veya bağımsız denetim şirketinin tüm denetimin kalitesine dair tüm bilgi ve belgeleri şeffaf bir biçimde paylaşmaya istekli olmaları beklenir (Yılmaz, Z. 2018).

Denetimin kalite kontrolü, yalnızca denetim faaliyeti bittiğinde belli başlı standartlara göre irdelenecek basit form ve kağıtlara sığdırılacak bir konu değildir. Kalite yaklaşımı denetim sürecinin en başından en sonuna kadar takip edilmesi gereken bir dizi standartlar bütünüdür. Ancak bu standartların en önemlileri denetimi üstlenen denetçinin bağımsızlık, tarafsızlık, şeffaflık, titizlik ve özen gibi mesleki özellikleri ile çok yakından ilişkilidir.

Denetimde kalite anlayışı mesleğini icra edecek meslek mensubu denetçinin taşıması gereken özelliklerden başlayarak, denetim süreci ve denetimin sonuçlarına kadar giden ciddi, uzun ve etkileşimli bir sürecin devamlı bir el tarafından takibi gibi düşünülmelidir. Ancak tüm bunların odağında sorumlu denetçi yer almaktadır.

Tablo 20. PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri

Denetim Mensupları	Ulaşılabilirlik	1. Personel kaldıracı 2. Ortakların iş yükü 3. Yönetici ve personelin iş yükü 4. Teknik muhasebe ve denetim kaynakları 5. Uzman becerisi ve bilgisine sahip kişiler
	Liyakat	6. Denetim personelinin deneyimi 7. Denetim personelinin endüstri deneyimi 8. Denetim personelinin devir hızı 9. Hizmet merkezlerinde toplanmış denetim işinin miktarı 10. Denetim mensubu başına eğitim saati
	Odak	11. Denetim saatleri ve risk alanları 12. Denetim saatlerinin denetim aşamalarına dağıtımı
Denetim Süreci	Yönetim ve Liderlik Şekli	13. Firma personeline ait bağımsız anket sonuçları
	Teşvikler	14. Kalite derecelendirilmesi ve maaşlar 15. Denetim ücretleri, çaba ve müşteri riski
	Bağımsızlık	16. Bağımsızlık gereklilikleri ile uyum
	Altyapı	17. Kaliteli denetimi destekleyen altyapı yatırımları
	İzleme ve İyileştirme	18. Denetim firmasının iç kalite değerlendirme sonuçları 19. PCAOB teftiş sonuçları 20. Teknik uygunluk testi
Denetim Sonuçları	Finansal Raporlar	21. Hatalar nedeniyle tekrar düzenlenen finansal tabloların etkisi ve sıklığı. 22. Hile ve diğer finansal raporlama suistimalleri 23. Finansal raporlama kalitesinin ölçülmesinden denetim kalitesi sonucu çıkarma.
	İç Kontrol	24. İç kontrol zayıflıklarının zamanında raporlanması
	İşletmenin Sürekliliği	25. İşletmenin sürekliliği konularının zamanında raporlanması
	Denetçiler ve Denetim Komitesi Arasındaki İletişim	26. Denetim komitesi üyelerine ait bağımsız Anketlerin sonuçları
	Yaptırım ve davalar	27. PCAOB ve SEC' in yaptırım yöntemlerinin izlediği trend 28. Özel davaların izlediği trend

Kaynak: PCAOB Yayını, No 2015-5, s. 13

Tablo 21. Kalite Kontrol Takip Listesi

Prosedürler	**Kalite Kontrol İncelemesi Yapan Sorumlu Ortak İmzası Tarih**
İncelenen Belgeler	
Önemlilik Seviyesinin ve Buna Bağlı Olarak Önemli Hesapları Etkileyen Süreçlerin Belirlenmesi	
Ön Analitik İnceleme ve Oran Analizi	
Kalite Kontrol İncelemesi Yapan Sorumlu Ortak ile Yapılan Toplantı Tutanakları	
Denetim Strateji Matrisi, Belirlenen Riskler ve Belirlenen Denetim Yaklaşımları	
Finansal Tablolar	
Denetim Görüşü	
Önemli Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Konuları ile İlgili Tüm Gerekli Belgeler	
Düzeltilmemiş Denetim Farkları	
Şirket Yönetimi ile Yapılan Yazışma ve Toplantı Tutanakları	
Tarafımca Aşağıdaki Çalışma Kağıtları Kalite Kontrol Süreci Çerçevesinde İncelendi ve Tarafımdan Gün, Ay, Yıl Belirtilerek İmzalandı veya Paraflandı	
Müşteri Kabul Anketi	
Kara Paranın Aklanmasına Yönelik Kontrol Listesi	
Sözleşme Kabul Anketi	
Bağımsızlık Kontrol Listesi	
Bağımsız Denetim Sözleşmesi	
İşletme, Sektör ve İşletmenin Faaliyet Konusunun Anlaşılması	
Saha Çalışması Öncesi Suiistimal, Hile ve Hata Üzerine Denetim Ekibi Görüşmesi	
Suiistimal ve Hileden Kaynaklanan Hatalarla İlgili Risk Faktörleri Örnekleri	
Yönetimin Hile ve Usulsüzlük Üzerine Saptamaları ve Risk Faktörleri Kontrol Listesi	
İşletme İç Kontrol Sisteminin Genel Değerlendirmesi	
Önemlilik Seviyesinin ve Buna Bağlı Olarak Önemli Hesapları Etkileyen Süreçlerin Belirlenmesi	
Ön Analitik İnceleme ve Oran Analizi	

Kaynak: TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, 2012 ISBN: 978-9944-737-13-5

Denetimin kalitesi birçok faktörün etkisi altında olduğundan karmaşık bir kavramdır. Kalitesi düşük denetimlerin yanı sıra, yüksek kaliteye sahip denetimlerinde mevcut olması denetim kalitesinin işletmeden işletmeye, denetimden denetime olmak üzere birçok farklı unsur tarafından etkilendiğinin bir göstergesidir (Akçay ve Bilen, 2018).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SAHA İNCELEMESİ

3.1. İnceleme Çalışması

3.1.1. İncelemenin Amacı, Örneklem ve Ana Kütlesi

Saha incelemesi kilit denetim konularının belirlenmesini etkileyen, işletmelerin iç ve dış çevresi, denetçinin performansı, uygulamadaki standartlar ve iç kontrol sisteminin etkinliği gibi faktörlere dair önemli unsurların denetçi görüşüne ve denetimin kalitesine olası yansımalarını analiz etmeyi amaçlamaktadır. Bu amaçla değişik lokasyonlarda aktif olarak çalışmalarına devam eden bağımsız denetçi unvanına sahip meslek mensubu katılımcıların denetim faaliyetini ve ilişkili disiplinlere dair iş süreçlerini icra ederken kilit denetim konularının belirlenmesini etkileyen unsurlara dair tutum ve görüşlerine baş vurulmuştur. Araştırmanın Ana kütlesini oluşturan bağımsız denetçilerin demografik özelliklerine dair bilgiler Tablo 22'de yer almaktadır.

3.1.2. İnceleme Yöntemi

Araştırmada gerçekleştirilen literatür taraması ile birçok çalışma incelenmiştir. Ölçek olarak soru anketi uygulanmıştır. Anket soruları yapılan literatür taramasından elde edilen bilgiler ışığında, araştırmacının uygulamada karşılaştığı gerçek durumlar göz önüne alınarak hazırlanmıştır. Değişkenleri belirlemeye dönük sorular için beşli likert ölçeği kullanılmıştır.

Tutum sergileme ve görüş bildirmeye dair inceleme analizlerinde beşli likert ölçeğinin sıklıkla kullanıldığı bilenmektedir (Turan, İ vd., 2015). Sosyal bilimleri ilgilendiren araştırma çalışmaları genellikle psikoloji içeriklidir ve bu sebeple değişkenler doğrudan ölçülemeyebilir. Bu tarz değişkenlere uyumlu ölçek ise Likert'dir (Karagöz, Y. ve Ekici, S. 2004).

Anket 23.09.2023 – 25.11.2023 tarihleri arasında yapılmıştır. İlk bölümde katılımcıların demografik niteliklerini belirlemeye yönelik sorular yer almaktadır. İkinci bölümde ise araştırma modelinde yer alan değişkenlere ait sorular bulunmaktadır. Anketinin örneğine EK-B de yer verilmiştir.

Kilit denetim konularının belirlenmesi süreçlerine etki eden faktörlerin denetçi görüşü ve denetimin kalitesine olan etkilerini ölçmeyi hedefleyen saha çalışmamızda kullandığımız soru anketimizde, 5 demografik ve 26 adet tanımlanmış soru katılımcılara yöneltilmiştir. Demografik soruların haricindeki sorular yapılan literatür taramaları, incelemeler ve tecrübe edilen uygulamalar doğrultusunda hazırlanmıştır. Ayrıca anket soruları için uygulanan güvenilirlik testine bulgular kısmında yer yerilmiştir.

Anket uygulaması anket formunun paylaşım özelliği kullanılarak, elektronik posta (mail) ve anket linki yoluyla gönderilmiştir. Toplamda 112 kişiye gönderilen ankete 63 katılımcı yanıt vermiştir. Evren ve örneklem sayısı ile ilgili analiz çalışmasına sayfa 59'da yer alan Şekil 6. da yer verilmiştir.

3.1.3. Örneklemin Demografik Özellikleri

Tablo 22'de yapılan anket çalışmasına katılan 63 kişinin demografik dağılımlarının frekans ve yüzde sonuçları SPSS programı üzerinde analizi yapılmıştır. Katılımcıların yaş bilgilerine dair 18-30 (frekans:1, yüzde:1,6%) ve mesleki tecrübeye dair 1-5 yıl kategorisi (frekans:1, yüzde: 1,6%) tablo dışında bırakılmıştır.

Tablo 22. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Özellikler	Kategoriler	Frekans	Yüzde
Yaş	31-40	14	22,2%
	41-50	30	47,60%
	51 ve Üstü	18	28,60%
Cinsiyet	Erkek	45	71,4%
	Kadın	18	28,6%
Eğitim	Doktora	5	7,9%
	Yüksek Lisans	18	28,60%
	Lisans ve Ön Lisans	38	60,30%
	Lise ve diğer	2	3,2%
Mesleki Tecrübe	6-10 yıl	8	12,7%
	11-15 yıl	7	11,1%
	16 yıl ve üzeri	47	74,6%
Görev / Unvan	Yönetici / Ortak	35	55,6%
	Kıdemli Uzman	8	12,7%
	Uzman	8	12,7%
	Diğer	12	19%

Araştırmamızda tutum ve görüşlerine dair bilgiler toplanılan bağımsız denetçilerin yeterli sayıda olabilmesi için örneklemin popülasyonu ve büyüklüğü hakkında araştırma yapılmıştır.

Örnek sayısı büyüklüğünün hangi seviyelerde yer almasının uygun olacağına dair farklı araştırmacıların gerçekleştirdiği benzetimler (simülasyon) yaklaşık değerler vermektedir ancak bu değerler her şart ve durum için geçerli olmayabilir. Ve kesin kabul edilmemelidir. Benzetim çalışmalarının farklı özel şartlar altında yapıldığını dikkate almak gerekir (Uyumaz, G., ve Sırgancı, G. 2020).

Tablo 23. Asıl Denetim Ekiplerinde Görevlendirilen Denetçi Sayıları

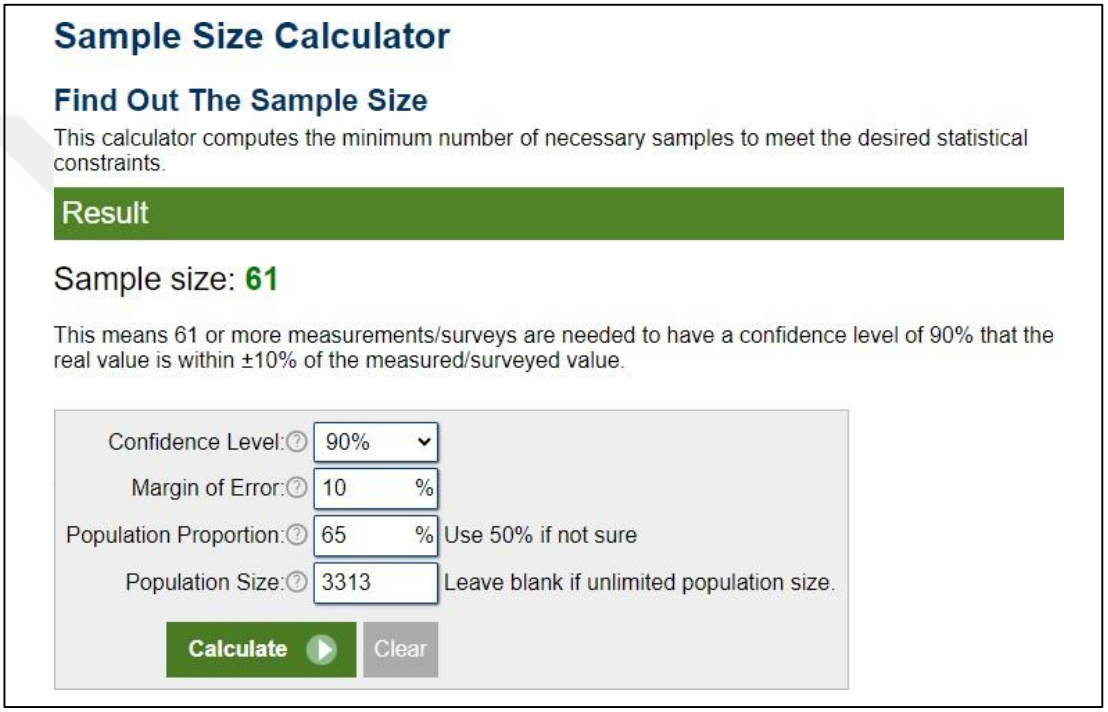
Dönem	Asıl Denetim Ekiplerinde Görevlendirilen Denetçiler
2018	3.481
2019	3.454
2020	3.526
2021	3.477
2022	3.471
2023	2.467

Kaynak: KGK verilerine göre Türkiye'de bağımsız denetim istatistikleri (29.11.2023 itibariyle) https://sbg.kgk.gov.tr/Istatistik/BagimsizDenetimIstatistikleri.aspx

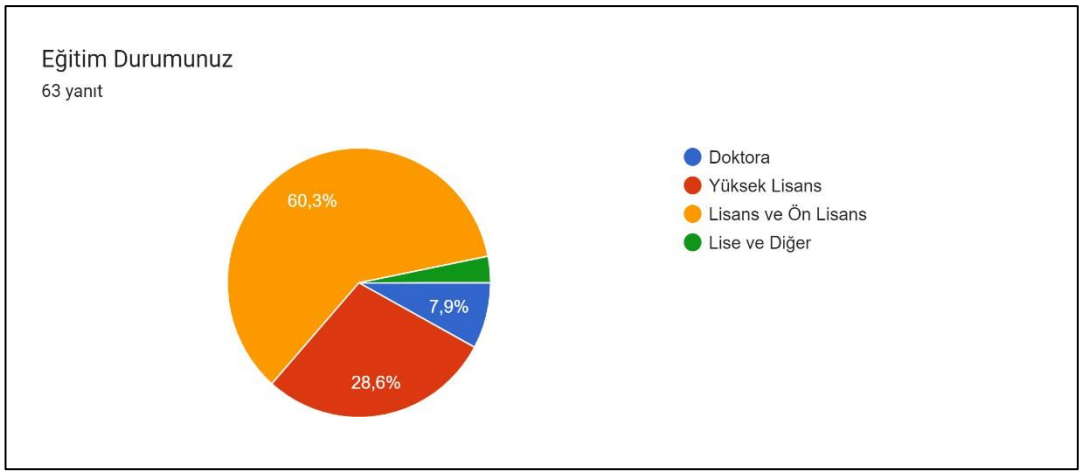
Tablo 23'de yer alan veriler bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından KGK' nın sözleşme bilgi girişi sistemine 29.11.2023 tarihi itibariyle yapılmış sözleşme ve rapor bildirimlerini göstermektedir. Araştırmamızda Grafik 5' te yer alan katılımcıların tecrübe dağılımlarına bakıldığında en düşük 6 yıl tecrübeye sahip denetçilerin (6-10 yıl + 11-15 yıl + 16 yıl ve üzeri) toplam oranı %98,4 seviyesindedir.

Faktör yük seviyelerinin yüksek, modele dair faktör sayısının düşük ve gözlemlenen değişkenlerin fazlalığı söz konusu ise, 50 katılımcıdan düşük örneklem kümesi sayıca yeterlidir (De Winter, J. C. F, vd. 2009).

Bu sebeple son 6 yılda asıl denetim ekiplerinde yer alan denetçi sayılarının ortalaması alınarak, elde edilecek verilerin katılımcıların tecrübe yoğunluğu içerisinde kalması hedeflenmiştir. Bu veriler ışığında 2018- 2023 dönemlerinde asıl denetim ekiplerinde yer alan denetçi sayısının ortalaması hesaplanmıştır. (19.876/6=**3.313**). Ortaya çıkan popülasyon büyüklüğüne göre (3.313) hesaplanan örneklem sayısı %90 güven aralığı ve %10 hata payı kullanılarak Şekil 5. de gösterilmiştir. Dolayısıyla örneklem büyüklüğü olarak 61 katılımcı yeterli olmaktadır. Çalışmada ise 63 katılımcının verileri kullanılmıştır.

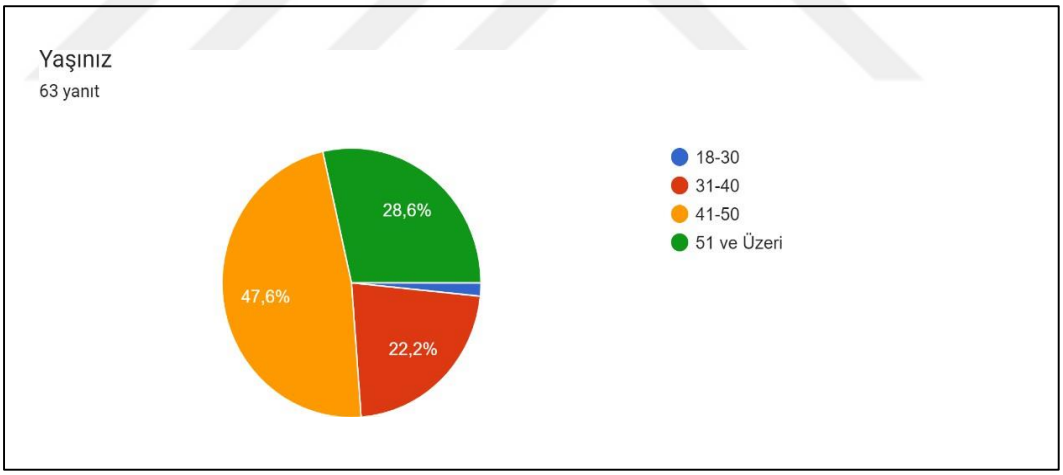


Şekil 5. Örneklem büyüklüğü hesaplama
Kaynak: Hesaplama erişim adresi: https://www.calculator.net/sample-size-calculator.ht



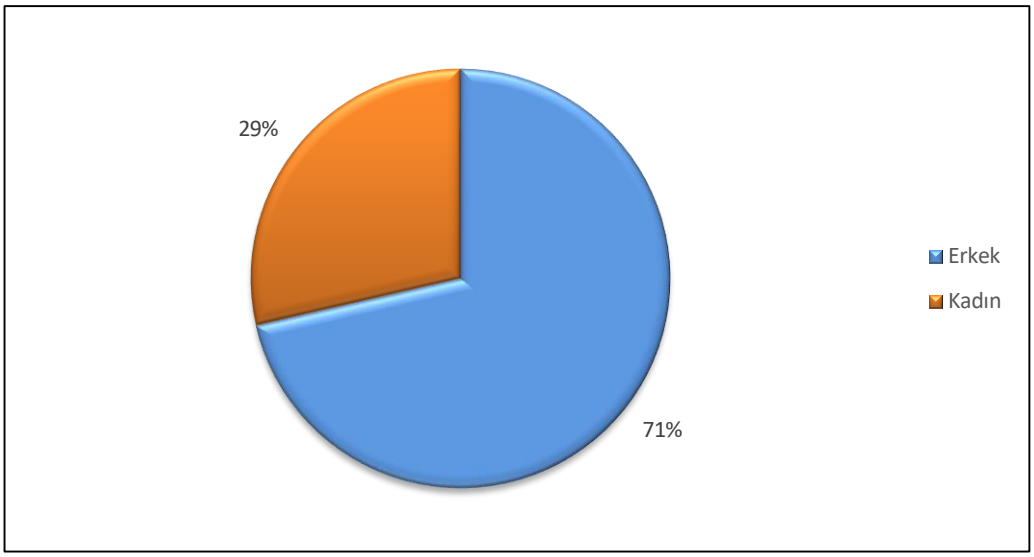
Grafik 1. Katılımcıların eğitim durumları grafiği

Katılımcıların eğitim durumu incelendiğinde %7,9' u doktora, %28,6' sının ise yüksek lisans derecesine sahip oldukları görülmüştür. Bu veri katılımcıların %37' sinin lisans üstü eğitim derecesine sahip olduğu anlamına gelmektedir. %60 oranında katılımcı ise lisans eğitim seviyesine sahiptir. %97 oranında katılımcının lisans ve üstü eğitim seviyesinde olduğu görülmektedir. Katılımcıların eğitim durumlarının yüksek olduğu görülmektedir.



Grafik 2. Katılımcıların yaş dağılımları grafiği

Elde edilen veriler incelendiğinde ankete katılanların %47,6'sı 41-50 yaş ve %28,6'sının ise 51 yaş üstü grupta yer alanlardan oluştuğu görülmektedir. Bu durum ankete katılım sağlayanların %76,2 sinin mesleki anlamda ciddi tecrübeye sahip kişilerden oluştuğu olarak yorumlanabilir. %22,2' sinin ise 31-40 yaş aralığındaki uzmanlardan oluştuğu görülmektedir.



Grafik 3. Katılımcıların cinsiyet dağılımları grafiği

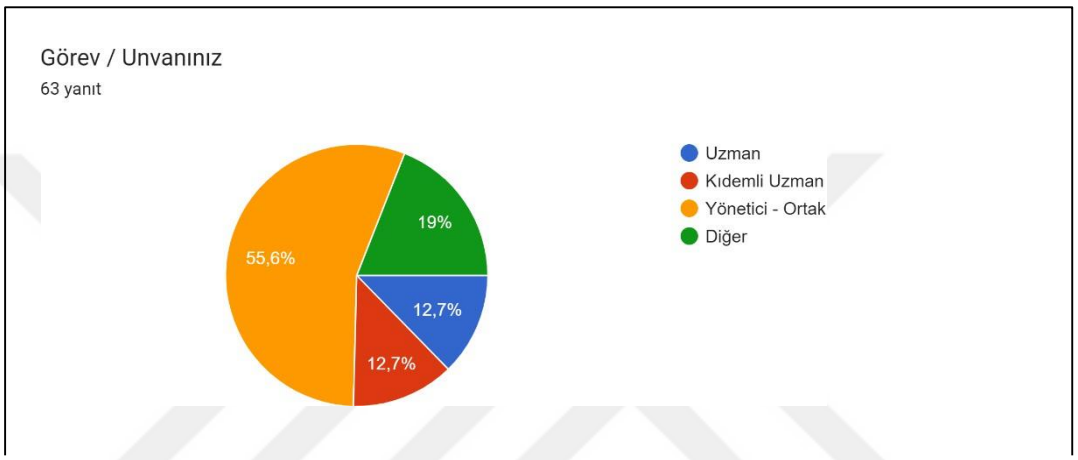
Gerçekleştirdiğimiz anket katılımcılarının %71'i erkek, %29'u ise kadınlardan oluşmaktadır.

Önceki dönemlerde denetim raporlarında denetim firmasının bilgileri yer almakta iken, PCAOB 2015 düzenlemesi ile sorumlu denetçi ile birlikte denetçi görüşü çalışmalarında yer alan diğer denetim adları ve sağladıkları katkıların açıklandığı bilgilerin yazılması zorunluluğu getirilmiştir (Bozcuk, A. E. 2018).

ABD'deki uygulamadan önce farklı Avrupa ülkelerinde denetim raporlarında denetimi üstlenen denetçiye ait ad ve imza olmak zorundaydı, bu bilgiler sayesinde (cinsiyet, mesleki tecrübe vb.) denetçilerin diğer özelliklerinin denetçi ücretlerine olan yansımaları incelenebilir olmuştur (Ittonen ve Peni, 2012).

Tablo 24. Katılımcıların Görev / Pozisyon Dağılımı

Görev / Unvan	Veriler	
	Referans	Yüzde
Uzman	8	12,7%
Kıdemli Uzman	8	12,7%
Yönetici	35	55,6%
Diğer	12	19,0%
Total	**63**	**100,0%**

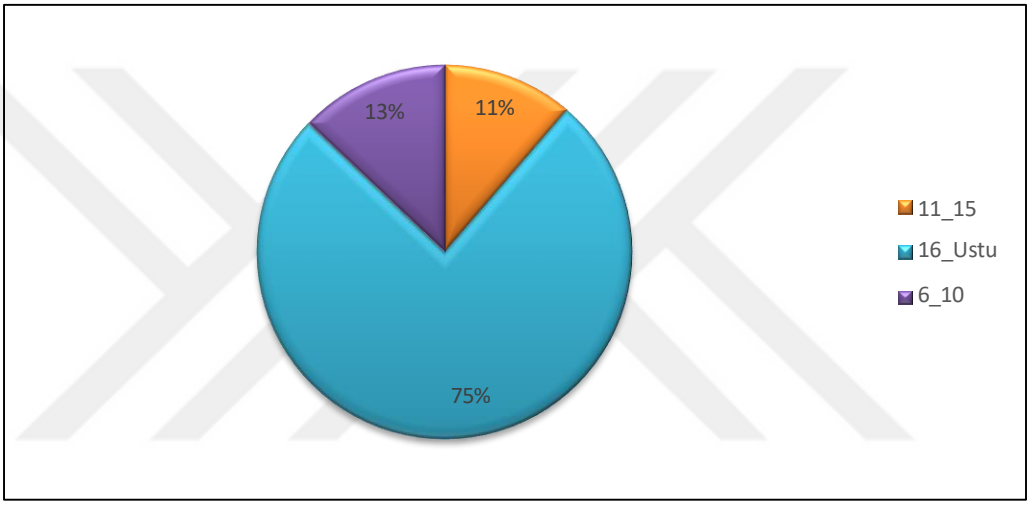


Grafik 4. Katılımcıların görev / pozisyon durumları grafiği

Katılımcılardan anket anında uzman, kıdemli uzman, yönetici ve diğer görev / unvan pozisyonlarından hangisinde olduklarını cevaplamaları istenmiştir. Verilere bakıldığında %55,6 ile yarıdan fazla katılımcının yönetici pozisyonunda olduğu görülmüştür. %12,7 kıdemli, %12,7 uzman ve %19 diğer pozisyonunda katılımcı profili ankete yansımıştır.

Tablo 25. Katılımcıların Mesleki Tecrübe Dağılımları

Tecrübe	Veriler	
	Referans	Yüzde
1_5	1	1,6%
6_10	8	12,7%
11_15	7	11,1%
16_Ustu	47	74,6%
Total	**63**	**100,0%**



Grafik 5. Katılımcıların mesleki tecrübe durumları grafiği

Katılımcıların mesleki tecrübe dağılımları incelendiğinde, %74,6 gibi yüksek bir oranda olanların 16 yıl ve üstü tecrübeye sahip oldukları görülmüştür. Araştırma konumuz olan kilit denetim konularının belirlenmesi ve buna bağlı kritik süreçlerin bağımsız denetçilerin mesleki muhakeme ve yargısı ile doğrudan ilişkili olduğu düşünüldüğünde söz konusu 16 yıl ve üstü tecrübeye sahip olanların oranının yüksek oluşunun ankete verilecek cevaplara ve araştırmaya olacak etkilerinin önemi anlaşılmaktadır. Yine katılımcıların %11,1'inin 11-15 yıl arası, %12,7'sinin ise 6-10 yıl arası tecrübe sahibi kişilerden oluştuğu gözlenmiştir.

3.1.4. Araştırma Konusu, Model ve Varsayımlar

Konu belirleme,

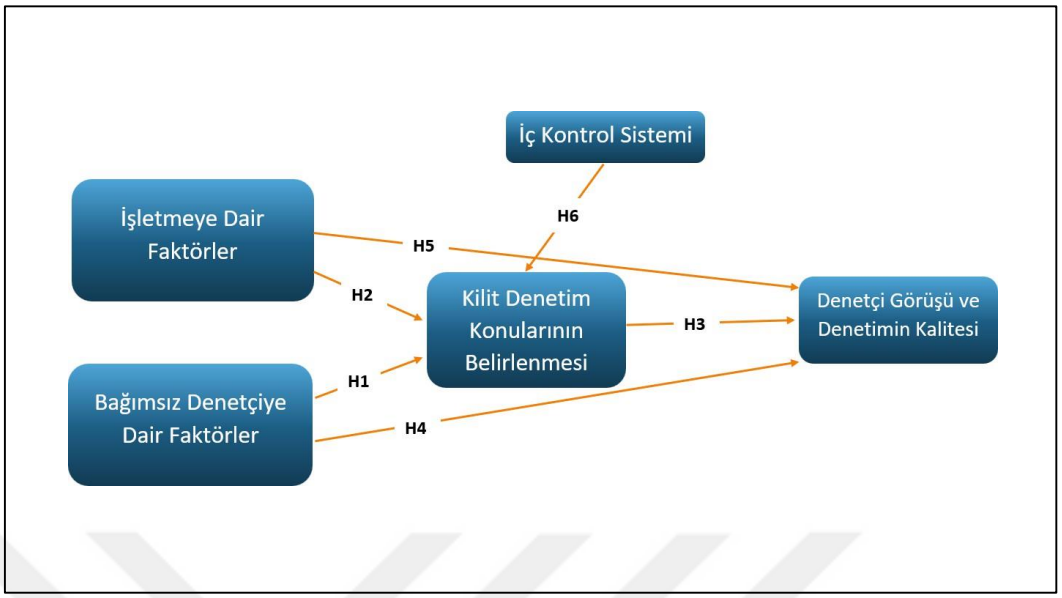
Araştırılması planlanan konuya dair literatür incelemesinin ardından, uygulayıcıların karşılaştıkları problemler ve deneyimler dikkate alınarak konu tespiti gerçekleştirilir. Tespit edilen konunun problemine dair önem ve yapılabilme seviyesi incelenmelidir. Problemli alanların doğru tespiti devam eden süreçleri de etkileyeceğinden, ön inceleme yapılması gerekir (Yıldırım ve Şimşek, 2008).

Konu belirleme çalışmaları kapsamında yapılan literatür taraması, saha incelmesi ve deneyimler neticesinde, bağımsız denetim çalışmalarının kritik kısmını oluşturan ve son dönemde denetim raporlarının iletişim gücünün artırılması amacıyla hakkında ulusal ve uluslararası yasal düzenlemeler gerçekleştirilen "Kilit Denetim Konuları" üzerinde araştırma yapılmasına karar verilmiştir.

Şirket ve işletmelerin finansal verilerine dair güven seviyesinin yükselmesi, bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesi ile ilgilidir (Yılmaz, 2018). Kullanıcılarının kararlarına olan etkileri bağımsız denetim raporlarının önemini açıklamaktadır.

Bu sebeple kilit denetim konularının belirlenmesine yönelik süreçler denetçi görüşüne ve denetimin kalitesine olan etkileri perspektifinden incelenmek istenmiştir.

Araştırma modeli,



Şekil 6. İncelemede kullanılan araştırma modeli

Model kavramı gerçek yaşam ortamında cereyan eden iş ve olaylarla sistemin soyutlanmış ve basite indirgenmiş hali olarak açıklanabilir. Bir model ortaya koymanın asıl hedefi karmaşık içerikleri bulunan durumun başkaları tarafından da algılanabilir boyutlara getirilerek, örneklem seçeneklerinin çoğaltılmasını sağlamaktır (Gurbetoğlu, 2018).

Araştırmaya dair veri setinin toplandığı kaynakların bütününe evren, kalıplara göre belirlenmiş evren içerisinden alınan ve tercih edildiği kütleyi anlamlı yansıttığı düşünülenlere örneklem, elde edilen verilerin özelliklerine değişken adı verilmektedir. Araştırmaya evrenin tümünün dahil edilmesi çok uzun ve maliyetli olacağından örneklem ile inceleme gerçekleştirmek tercih edilir (Çaparlar ve Dönmez, 2016).

Bu bağlamda incelememizde kullanılan araştırma modelinde yaptığımız literatür taraması, araştırmalar ve gözlemlediğimiz deneyimler neticesinde beş değişken ön görülmüştür. Söz konusu değişkenler tespit edilirken kilit denetim konularının belirlenmesi sürecine en fazla etki edebilecek unsurlar olmasına dikkat edilmiştir.

Varsayımlar,

Anket, katılımcılardan değişik konulara ilişkin sistematik ve belirlenmiş kriterlere göre veri toplamak amacıyla geliştirilmiş sosyal konuların araştırılmasında sıklıkla uygulanan bir metot ve en temel veri kaynaklarından biridir.

Anket kullanılarak elde edilen verilerle;

- Bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiler incelenir
- Değişkenlerin en önemlileri tespit edilir
- Bulgular değerlendirilerek varsayımlar (hipotezler) oluşturulur (Oğur ve Tekbaş, 2003).

Bağımsız denetçiye dair faktörler, ***(bağımsız değişken)***

Kilit denetim konularının belirlenmesi bağımsız denetçinin mesleki yargı ve muhakemesi ile doğrudan ilişkilidir. EK-B'da yer alan anket içerisindeki denetçiye dair faktörlerin çoğunlukla etkileyebileceği unsurları içeren sorular ile bağımsız denetçinin genel olarak mesleki performansının KDK' nın belirlenmesi sürecine ve denetimin kalitesine olası etkileri incelenmek istenmiştir.

H1: Bağımsız denetçiye dair faktörler KDK' nın belirlenmesi sürecini etkiler.

H4: Bağımsız denetçiye dair faktörler denetçi görüşü ve denetimin kalitesini etkiler.

İşletmeye dair faktörler, ***(bağımsız değişken)***

Kilit denetim konuları belirlenecek işletmenin iş süreçleri ile işletme içinde ve dışında cereyan eden ve işletmeye doğrudan etki eden operasyonlara dair konular ve içerikler faaliyet sonuçlarına en fazla etki edebilecek işletmeye dair faktörleri oluşturmaktadır. EK-B'da yer alan anket içerisindeki daha çok işletmeye dair faktörleri içerisinde barındıran sorular ile önemli işletme süreçlerinin, KDK' nın belirlenmesi sürecine ve denetimin kalitesine olası etkileri incelenmek istenmiştir.

H2: İşletmeye dair faktörler KDK' nın belirlenmesi sürecini etkiler.

H5: İşletmeye dair faktörler denetçi görüşü ve denetimin kalitesini etkiler.

İç kontrol sistemi, ***(kontrol değişkeni)***

İşletmelerde yürütülen yüksek hacimli faaliyetlerin ve operasyonların süreç içinde oto kontrol mekanizması ile takip edilmesi ciddi önem taşımaktadır. Kontrol ve denetim mekanizmalarını biten süreç ve operasyonların ardından devreye almak olup bitene dair fikir sahibi olunmasını geciktirebilir.

İç kontrol sisteminin yapısı denetimin planlaması sürecinde yürütülecek faaliyetlerin seyrini etkilemektedir. Bu etkinin önemi denetimi gerçekleştirecek ekibin üzerinde ilerleyecekleri planın ve uygulanacak yöntemlerin belirlenmesi çalışmalarında çok daha net görülecektir (Demir, 2016).

Ancak daha iş ve işlemeler devam ederken belli başlı kriterler ile iş ve işlemin tamamen bitmesini beklemeden sürecin içinde yapılması gereken kontrol ve incelemelerin işletmelerin faaliyet sonuçlarına çok olumlu yansımaları olmaktadır. Bu noktada iç kontrol sistemlerinin etkinliği önemlidir.

Bir işletmede iç kontrol sisteminin varlığı söz konusu işletmeye dair yapılacak bağımsız dış denetim çalışmalarına kuşkusuz etki edecektir. İç Kontrol sistemleri işletmeye dair risklerin erken teşhisi, faaliyetlerin değerlendirilmesi, verimlilik takibi ve kaynakların etkin kullanımı gibi önemli konulara etki eder (Palandökenli, 2019). Bu doğrultuda çalışmamızda iç kontrolün KDK' nın belirlenmesi sürecine etkileri analizler ile ölçülmek istenmiştir.

H6: İşletmelerde iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği KDK' nın belirlenmesi süreçlerini etkiler.

Kilit denetim konularının belirlenmesi, ***(ara bağımlı değişken)***

Kilit denetim konularının belirlenmesi sürecine dair yürütülen çalışmalar bağımsız denetçi, işletme ve iç kontrol sistemi değişkenlerinin etkilerini kendisinde toplayarak ara bağımlı değişken olarak denetçi görüşü ve denetimin kalitesine doğrudan etki eder bir pozisyonda yer almaktadır. Denetim stratejisi ve bağlı tüm süreçler söz konusu KDK' nın belirlenmesi ile planlanmakta ve yürütülmektedir. Bu amaçla KDK' nın belirlenmesi sürecinin denetçi görüşü ve denetimin kalitesine olası etkileri incelenmek istenmiştir.

H3: Kilit denetim konularının belirlenmesi, denetçi görüşü ve denetim kalitesini etkiler.

Denetçi görüşü ve denetimin kalitesi, (***bağımlı değişken)***

Bağımsız denetçi müşteri işletmeye dair riskleri belirlerken KDK' nın neler olabileceğine dair analiz ve incelemelerini de yürütür. Daha sonra belirlediği risk seviyesi ve denetim planına uygun olarak denetim faaliyetini gerçekleştirir. Sonuçta tüm çalışma, değerlendirme ve bulgular neticesinde denetime dair görüşünü oluşturur. Denetçinin oluşturduğu görüş hata ve yanlışlık gibi risklerden ne derece arındırılarak ortaya konulmuş ise o derece doğru ve güvenilirdir. Doğru ve güvenilirlik derecesi ise denetimin kalitesini belirlemektedir.

Bu itibarla araştırmamızda kullanılmak üzere belirlenen değişkenlerin denetçi görüşü ve denetimin kalitesine olası etkileri analiz edilmek istenmiştir. Bu sayede ortaya konacak etki ve ilişkilerin anlamlandırılmasıyla uygulayıcılara sağlayacağı faydaların literatüre kazandırılması hedeflenmiştir.

3.1.5. Anket Soru Formunun Faktör ve Alt Bileşenleri.

Doğrulayıcı yönteme sahip faktör analizlerinde açıklayıcı belli kavramsal ifadeler yer almaktadır. Gerçekleştirilen analizlerin anlaşılır olması söz konusu kavramsal ifadelerin tanınmasıyla mümkündür. Bu nedenle öncelikle kavramlara dair bilgiler paylaşılarak tanınmasının sağlanması gereklidir. (Aylar ve Nagihan, 2017).

Anket soru formunda yer alan ana faktörler ve bileşenleri literatür taraması bağlamında şu şekilde belirlenmiştir;

1- KDK 'nın belirlenmesi sürecine etki edebilecek denetçiye dair faktörler;

- Deneyim ve tecrübe
- Mesleki geçmişindeki pozisyon yoğunluğu
- Aktif olarak görev aldığı denetim sayısı
- KDK ile ilgili yasal zorunluluktan önceki döneme dair tecrübesi
- KDK ile ilgili yasal zorunluluktan sonraki döneme dair tecrübesi
- Müşteri işletmenin sektörüne dair özel bilgi ve tecrübe seviyesi
- İletişim, koordinasyon, muhakeme ve yargısını ortaya koyma yetisi

- Standartlara dair teorik bilgi seviyesi
- Standartların güncel mevzuatına dair bilgi seviyesi
- Tecrübesi olmayan konu ve durumlar karşısındaki tutumu
- Önceki denetimler yer alan KDK' na dair yapacağı incelemeler
- Çalışmalarının bir bütün olarak standartlara uygunluğu
- Çalışmaları esnasında bilgi teknolojilerini kullanma seviyesi

2- KDK 'nın belirlenmesi sürecine etki edebilecek işletmeye dair faktörler;

- İşletmenin büyüklüğü ve hacmi
- Ortaklık ve sermaye yapısı
- Organizasyon yapısı ve işleyişi
- Kullanılan kurumsal yazılımlar ve etkinlik seviyeleri
- İşletmenin dijital olgunluk seviyesi
- Kullanılan muhasebe bilgi sistemleri ve etkinliği
- Yönetimin tutum, yaklaşım ve şeffaflık profili
- İşletmeninde içinde bulunduğu sektör
- İşletmenin halka açıklık durumu
- İşletme çevresi

3- KDK ' nın belirlenmesinde iç kontrol sisteminin etkilerine dair faktörler;

- İç kontrol sisteminin etkinliğinin işletme içi faktörlere etkisi
- İç kontrol sisteminin etkinliğinin işletme dışı faktörlere etkisi
- İç kontrol sisteminin varlığının KDK belirlenmesi ve denetimin kalitesine etkileri.

3.2. Bulguların İstatistiki Analizleri

Araştırmanın analizleri kapsamında, korelasyon analizi, faktör analizi, güvenilirlik analizi, regresyon analizi kullanılmıştır.

3.2.1. Ölçeklere Yapılan KMO Testi

Faktör analizi öncesinde değişken yapılarının faktör analizine uygunluğunu incelemek amacıyla KMO(Kaiser-Meyer-Olkin) ve Barlett testi uygulanmıştır.

Faktörler analiz edilirken Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) değerinin de hesaplaması yapılır. Bu hesaplama faktör analizine dair bilgi edinmeyi sağlar. KMO değeri eğer küçük ise faktör analizinin kötü olduğu sonucuna varılır (Semerci, N. 2000). KMO için hesaplanan değerin .60'tan büyük ve Barlett ölçümünün p<,05 olması, ölçeğin anlamlı ve uygun olduğunu göstermektedir (Pallant, 2017).

Tablo 26. Kilit denetim konuları ölçeğinin KMO testi sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Yeterlilik Ölçümü		,716
Bartlett Testi	Approx. Chi-Square	1084,006
	df	325
	Sig.	,000

KMO testi sonuçlarına bakıldığında KMO testi 0,716 olarak hesaplanmıştır. KMO testinin ,600 seviyesinden yüksek olması (0,716>0,600) yeterlilik ölçümünün faktör analizine uygunluğunu göstermektedir. Aynı zamanda Barlett testi p değeri ,005'den küçüktür ve temel bileşenler testi yapılabilir çalışmanın anlamlı olduğunu göstermektedir.

Tablo 27. Faktörlerin Varyans Oranları

Faktörler	**Öz Değer**	**Varyans Oranı %**	**Toplam Varyans Oranı %**
Faktör 1: Denetçi	9,984	38,399	38,399
Faktör 2: İç Kontrol	2,339	8,995	47,394
Faktör 3: İşletme	2,042	7,856	55,250
Faktör 4: KDK'nın Belirlenmesi	1,620	6,231	61,480
Faktör 5: Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesi	1,378	5,300	66,781

Varyans tablosunda faktör 1: denetçi'ye ait öz değerin 9,984 ve varyans oranının %38,399, faktör 2: iç kontrol'e ait öz değerin 2,339 ve varyans oranının%8,995, faktör 3: işletme'ye ait öz değerin 2,042 ve varyans oranının %7,856, faktör 4: KDK'nın belirlenmesi' ne ait öz değerin 1,620 ve varyansın %6,231 ve faktör 5: denetçi görüşü ve denetimin kalitesi'nin öz değerinin 1,378 ve varyansının ise %5,300 olduğu görülmektedir. Bu durum faktör 1: denetçi'nin tek başına Ana kütleyi açıklama oranının %38,399 olduğu anlamına gelmektedir. Faktörlerin toplam varyansı %66,781 olarak gerçekleşmiştir.

1'den büyük öz değere sahip olan faktörlerin varyans toplamları yüzdesel olarak hesaplanarak, Ana kütleyi açıklama yüzdesi gözlenir. Bu değerin %40 seviyesinin üzerinde gerçekleşmesi uygunluğu gösterir (Büyüköztürk, 2015).

3.2.2. Faktör Analizi

Faktör analizi aynı yapıyı ölçen çok sayıda değişkenden, az sayıda ve tanımlanabilir nitelikte anlamlı değişkenler elde etmeye yönelik çok değişkenli bir istatistik çalışmasıdır.

Modele dair belirlenen maddelerin ortaya çıkan faktörlerle istenilen seviyede temsil edilip edilmediğinin analizi için faktör analizi gerçekleştirilmektedir (Öngen, 2010). Faktörel gruplarda yer alan maddelerin benzerlikleri yardımıyla her bir faktörel kümeye anlamlı bir isim verilir (Karagöz ve Köşterelioğlu, 2008).

Tablo 28. Faktör Analizi Sonuçları

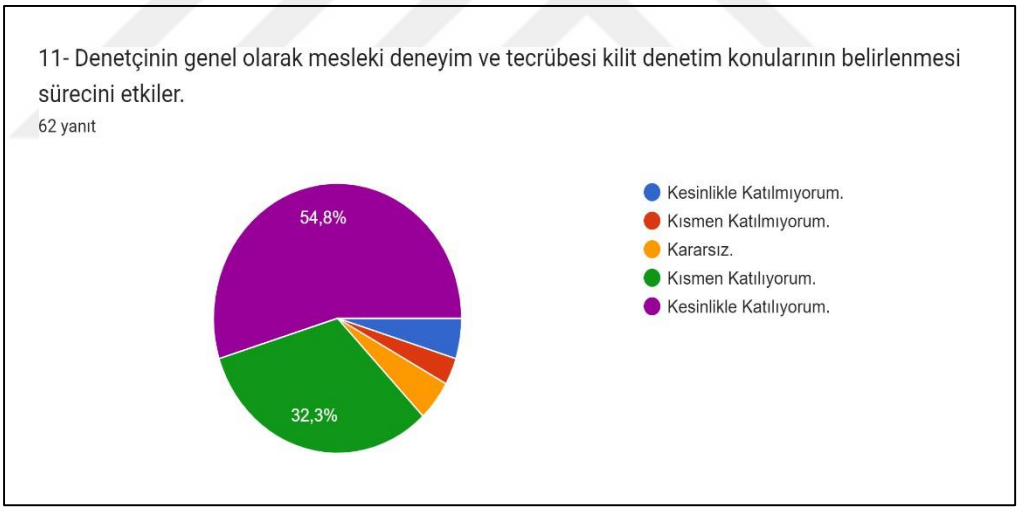
	Faktör Yükleri				
	1	2	3	4	5
	Denetçi	İç Kontrol	İşletme	KDK Belirlenmesi	Denetim Kalitesi
Q11	,870				
Q12	,868				
Q15	,710				
Q14	,633				
Q13	,546				
Q16	,515				
Q19	,514				
Q26		,823			
Q25		,792			
Q20		,701			
Q18		,686			
Q17		,685			
Q5		,597			
Q6			,756		
Q1			,747		
Q7			,669		
Q22			,570		
Q4			,569		
Q10				,719	
Q8				,614	
Q9				,521	
Q2					,661
Q3					,640
Q21					,578

Temel Bileşenler Analizi Yapılmıştır.

Gerçekleştirilen faktör analizi sonuçlarında denetçi görüşü ve denetimin kalitesi' nin 5 alt değişkenden oluştuğu gözlemlenmiştir. Değişkenler sırasıyla denetçi, iç kontrol, işletme, kilit denetim konularının belirlenmesi ve denetimin kalitesi şeklindedir. Bu noktada araştırmanın faktör analizi tamamlanmıştır. Faktör analizi sonucunda yükü 0,500 seviyesinin altında olan maddeler veri setinden çıkartılmıştır.

Tablo 28'de faktör 1 (denetçi) içerisinde yer alan Q11 maddesinin faktör yükü 0,870 ile hem faktör 1 hem de tüm faktör yükleri içerisindeki en yüksek seviyede gerçekleşmiştir.

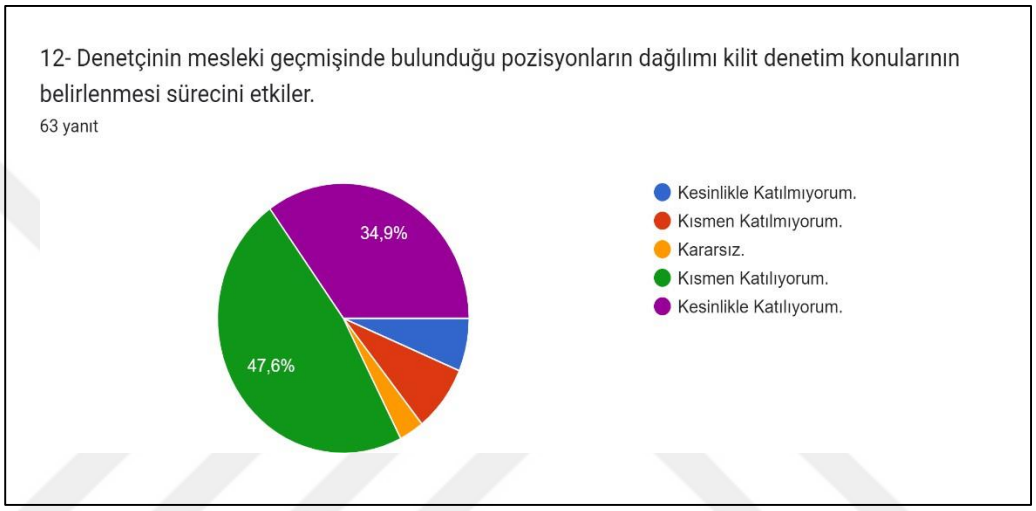
Çalışmanın teori bölümünde belirttiğimiz gibi, kilit denetim konularının belirlenmesi süreci bağımsız denetçinin mesleki yargı ve muhakemesi ile doğrudan ilişkilidir yaklaşımının Grafik 6'da Q11'e ait katılımcı tutum ve görüşleriyle de teyit edildiği görülmektedir.



Grafik 6. Anket formunda yer alan 11. maddenin detayı

Tablo 28'de faktör 1 (denetçi) içerisinde yer alan Q12 maddesine ait faktör yükü ,868 ile faktör 1 ve tüm faktör yükleri içerisindeki en yüksek 2. seviyede gerçekleşmiştir.

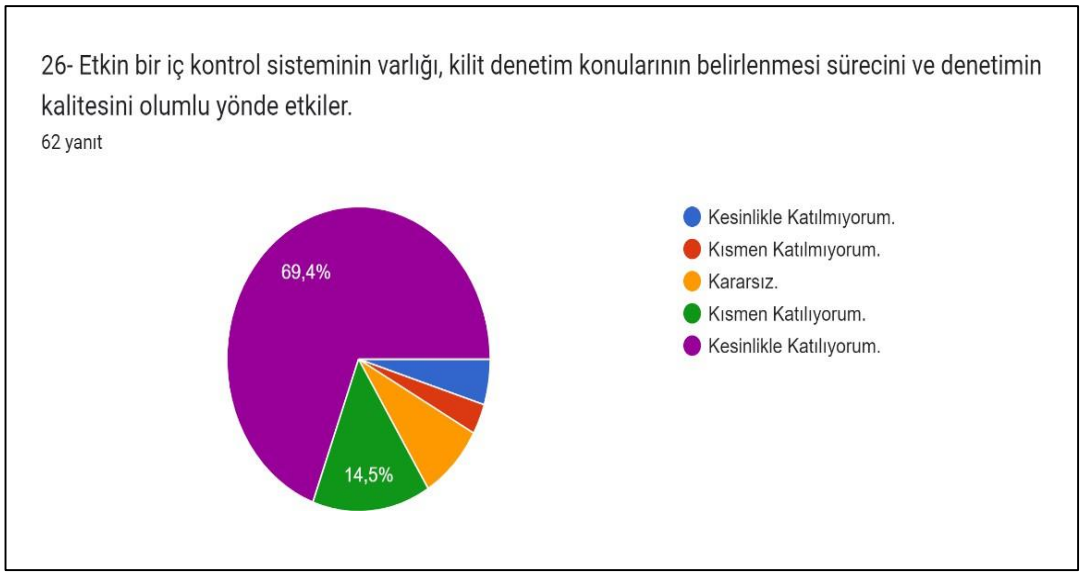
Grafik 7'de Q12'ye ait katılımcı tutum ve görüşlerine dair sonuçlar detaylandırılmıştır. Bağımsız denetçilerin mesleki geçmişlerinde bulundukları pozisyonların KDK' nın belirlenmesi sürecini etkilediği varsayımının katılımcıların tutum ve görüşlerine de yansıdığı görülmektedir.



Grafik 7. Anket formunda yer alan 12. maddenin detayı

Tablo 28'de faktör 2 (iç kontrol) içerisinde yer alan Q26 maddesinin faktör yükü ,823 ile faktör 2 içerisindeki en yüksek seviyede gerçekleşmiştir.

Grafik 8'de Q26'e ait katılımcı tutum ve görüşlerine dair sonuçlar detaylandırılmıştır. Görüldüğü gibi katılımcı tutum ve görüşlerinin işletmelerde yer alan iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin KDK' nın belirlenmesi ve denetimin kalitesine etkilerinin olumlu olduğu yönünde yoğunlaştığı görülmektedir.



Grafik 8. Anket formunda yer alan 26. maddenin detayı

Tablo 28'de faktör 3 (işletme) içerisinde yer alan Q6 seçeneğinin faktör yükü 0,756 ile faktör 3 içerisindeki en yüksek seviyede gerçekleşmiştir.

Grafik 9'de Q6'ya ait katılımcı tutum ve görüşlerine dair sonuçlar detaylandırılmıştır. Muhasebe bilgi sistemlerinin KDK' nın belirlenmesi sürecindeki çalışmalar üzerinde etkinliğini göstermektedir. İyi kurgulanmış ve etkin işleyen muhasebe bilgi sistemlerinin söz konusu işletmelerde yürütülecek bağımsız denetim faaliyetlerine ve dolayısıyla denetçi görüşü ve denetimin kalitesine olumlu etkileri olacağı söylenebilir.



Grafik 9. Anket formunda yer alan 6. maddenin detayı

3.2.3. Güvenirlik Analizi

Ölçeğe dair maddelere verilen cevapların tutarlı olup olmadığını tespit edebilmek için güvenirlik analizi yapılmaktadır. Cronbach Alpha (α) katsayısının kabulü 0,700 ve üzeri olmasını gerektirmektedir. Bu sayede geçerli ve uygun ölçek geliştirilmiş olacaktır (Aylar, F., ve Nagihan, E. 2017).

Tablo 29. Değişkenlerin Güvenirlik Testi

Faktör	**Cronbach Alpha Katsayısı** (Cr. α)
Denetçi	0,759
İç Kontrol	0,775
İşletme	0,764
KDK' nın Belirlenmesi	0,796
Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesi	0,786

Yapılan güvenirlik analizi sonucuna göre elde edilen Cronbach Alpha Katsayısı araştırmaya dair değişkenlerin güvenilir olduğunu göstermektedir. KDK' nın belirlenmesi değişkenine ait güvenirlik katsayısı (Cr. Alfa: ,796) en yüksek seviyede bulunmuştur. Değişkenlerin bulunan güvenirlik düzeyleri arasında ciddi bir fark bulunmamaktadır. (Cr. Alfa: 0,786- Cr. Alfa: 0,775- Cr. Alfa: 0,764- Cr. Alfa: 0,759) Elde edilen veriler referans alt değeri olan 0,500'den büyük olduğu için güvenirlik düzeyi yeterli seviyededir.

3.2.4. Korelasyon Analizi

Korelasyon analizi ile çeşitli değişkenlerin aralarındaki ilişki gücü anlaşılmak istenmektedir. (Ayaydın, 2014).

Tablo 30. Korelasyon Analizi

		Denetçi	İç Kontrol	İşletme	KDK	Görüş ve Kalite
Denetçi	Pearson Correlation	1	,527**	,546**	,449**	,504**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
İç Kontrol	Pearson Correlation	,527**	1	,503**	,404**	,462**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,001	,000
İşletme	Pearson Correlation	,546**	,503**	1	,537**	,461**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,000
KDK	Pearson Correlation	,449**	,404**	,537**	1	,368**
	Sig. (2-tailed)	,000	,001	,000		,003
Görüş ve Kalite	Pearson Correlation	,504**	,462**	,461**	,368**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,003	

Denetçi faktörü ile **KDK** arasında (r:0,449; p<0,001) ve **denetçi** faktörü ile **denetçi görüşü ve denetimin kalitesi** arasında (r:0,504; p<0,001) pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuştur (r:0,504; p<0,001). Denetçiye dair faktörler değiştiği takdirde KDK' nın belirlenmesine dair faktörler ve denetçi görüşü ve denetimin kalitesinde değişim görülecektir.

İç kontrol faktörü ile **KDK** arasında (r:0,404; p<0,001) ve yine **iç kontrol** ile **denetçi görüşü ve denetimin kalitesi** arasında (r:0,462; p<0,001) pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuştur. İç kontrole dair faktörler değiştiği takdirde KDK ve denetçi görüşü ve denetimin kalitesi de değişecektir.

İşletmeye dair faktörler ile **KDK** arasında (r:0,537; p<0,001) ve **işletme** ile **denetçi görüşü ve denetimin kalitesi** arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuştur (r:0,461; p<0,001). KDK faktörü ile denetçi görüşü ve denetimin kalitesi arasındaki ilişki de anlamlı ve pozitiftir (r:0,368; p<0,005).

KDK faktörü ile **denetçi görüşü ve denetimin kalitesi** arasında (r:0,368; p<0,005) pozitif ve anlamlı bir ilişki mevcuttur.

3.3. Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi

Araştırmamı içerisindeki bölümlerde yer alan inceleme soruları ve literatür tarama çalışmaları ile hipotezler oluşturulmuştur.

H1: Bağımsız denetçiye dair faktörler KDK' nın belirlenmesi sürecini pozitif yönde etkilemektedir.

H2: İşletmeye dair faktörler KDK' nın belirlenmesi sürecini pozitif yönde etkilemektedir.

H3: Kilit denetim konularının belirlenmesi, denetçi görüşü ve denetim kalitesini pozitif yönde etkilemektedir.

H4: Bağımsız denetçiye dair faktörler denetçi görüşü ve denetimin kalitesini pozitif yönde etkilemektedir.

H5: İşletmeye dair faktörler denetçi görüşü ve denetimin kalitesini pozitif yönde etkilemektedir.

H6: İşletmelerde iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği KDK' nın belirlenmesi süreçlerini pozitif yönde etkilemektedir.

3.3.1. Denetçiye Dair Faktörlerin KDK' nın Belirlenmesi Sürecine Etkileri

Denetçi faktörleri ve KDK' nın belirlenmesi arasındaki ilişkiyi ele alan H1'e dair sonuçlar tabloda gösterilmiştir.

Tablo 31. Denetçiye Dair Faktörlerin KDK' nın Belirlenmesine Etkisi

	Bağımlı Değişken: KDK' nın Belirlenmesi		***Hipotez Sonucu***
Bağımsız Değişken: Denetçiye Dair Faktörler	**Beta**	**P**	
	0,449	**0,000**	**H1 Kabul**
R Square:0,201 F-Değeri:15,381			

Tablo 31'de görüldüğü üzere bağımsız denetçiye dair faktörler ile kilit denetim konularının belirlenmesi süreçleri arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir (Beta:0,449; p:0,000). Bu sonuca göre, "**H1:** Bağımsız denetçiye dair faktörler KDK' nın belirlenmesi sürecini pozitif yönde etkilemektedir." kabul edilmiştir.

Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetini yürütürken performanslarına etki edebilecek her türlü pozitif değişim, KDK' nın belirlenmesine pozitif etkili edecektir. Bu bağlamda bağımsız denetçilerin mesleki yargı ve muhakeme gibi konulara dair yaklaşımlarını gözden geçirmeleri yerinde olacaktır.

3.3.2. Denetçiye Dair Faktörlerin Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesine Etkileri

Tablo 32. Denetçiye Dair Faktörlerin Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesine Etkisi

	Bağımlı Değişken: Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesi		***Hipotez Sonucu***
Bağımsız Değişken: Denetçiye Dair Faktörler	**Beta**	**P**	
	0,504	**0,000**	**H4 Kabul**
R Square:0,254 F-Değeri:20,738			

Tablo 32'de görüldüğü üzere bağımsız denetçiye dair faktörler ile denetçi görüşü ve denetimin kalitesi arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki bulunmaktadır (Beta:0,504; p:0,000). Bu sonuca göre, "**H4:** Bağımsız denetçiye dair faktörler denetçi görüşü ve denetimin kalitesini pozitif yönde etkilemektedir." kabul edilmiştir.

Bağımsız denetçilere dair faktörlerde meydana gelebilecek pozitif değişikler KDK' nın belirlenmesi sürecini pozitif etkileyeceği gibi, aynı şekilde denetçi görüşü ve denetimin kalitesini de pozitif yönde etkileyeceği görülmektedir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçilere dair oluşacak değişiklikler her durumda bağımsız denetimin kalitesine doğrudan etki edecektir.

3.3.3. İşletmeye Dair Faktörlerin KDK' nın Belirlenmesi Süreçlerine Etkileri

Tablo 33'de görüldüğü üzere işletmeye dair faktörler ile KDK' nın belirlenmesi süreçleri arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir (Beta:0,537; p:0,000).

Tablo 33. İşletmeye Dair Faktörlerinin KDK' nın Belirlenmesine Etkisi

	Bağımlı Değişken: KDK' nın Belirlenmesi		***Hipotez Sonucu***
Bağımsız Değişken: İşletme Faktörleri	**Beta**	**P**	
	0,537	**0,000**	**H2 Kabul**
R Square:0,288 F-Değeri:24,680			

Bu sonuca göre, "**H2:** İşletmeye dair faktörler KDK' nın belirlenmesi sürecini pozitif yönde etkilemektedir." kabul edilmiştir.

İşletmeler kendi iç ve dış faktörlerini olabildiğince iyi şekilde analiz ederek, risklere karşı gerekli önlemleri almalıdır. Yönetim ve idare şekli, muhasebe bilgi sistemleri, teknoloji kullanımı, dijital olgunluk vb. gibi önemli başlıklara dair pozitif adımlar atan işletmelerin kendilerine ait faktörlerde olumlu değişimler görülecek ve denetim faaliyetlerinin yürütülmesine ve alt bileşen KDK' nın belirlenmesi süreçlerine pozitif etkileri olacaktır.

3.3.4. İşletmeye Dair Faktörlerin Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesine Etkileri

Tablo 34. İşletmeye Dair Faktörlerin Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesine Etkisi

	Bağımlı Değişken: Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesi		***Hipotez Sonucu***
Bağımsız Değişken: İşletme Faktörleri	**Beta**	**P**	
	0,461	**0,000**	**H5 Kabul**
R Square:0,213 F-Değeri:16,502			

Tablo 34'de görüldüğü üzere işletmeye dair faktörler ile denetçi görüşü ve denetimin kalitesi arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir (Beta:0,461; p:0,000). Bu sonuca göre, "**H5:** İşletmeye dair faktörler denetçi görüşü ve denetimin kalitesini pozitif yönde etkilemektedir." kabul edilmiştir.

Kaliteyi etkileyen en önemli unsurlardan biri iş süreçleri olduğundan, işletmelerde ortaya çıkan faaliyetlerin sonuçlarının incelendiği bağımsız denetim çalışmalarının kalitesi de işletmenin süreçlerini içine alan faktörler ile ilgilidir. Söz konusu faktörler üzerinde oluşacak pozitif değişikler işletmelere finansal tablolarına dair tutarlı denetçi görüşü ve denetim kalitesi olarak geri yansıyacaktır.

3.3.5. İç Kontrole Dair Faktörlerin KDK' nın Belirlenmesi Sürecine Etkileri

Tablo 35. İç Kontrole Dair Faktörlerin KDK' nın Belirlenmesi Sürecine Etkisi

	Bağımlı Değişken: KDK'nın Belirlenmesi		***Hipotez Sonucu***
Kontrol Değişken: İç Kontrol Faktörleri	**Beta**	**P**	
	0,404	**0,001**	**H6 Kabul**
R Square:0,163 F-Değeri:11,892			

Tablo 35'de görüldüğü üzere iç kontrol sistemine dair faktörler ile denetçi KDK' nın belirlenmesi süreçleri arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir (Beta:0,404; p:0,001). Bu sonuca göre, **"H6:** İşletmelerde iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği KDK' nın belirlenmesi süreçlerini pozitif yönde etkilemektedir." kabul edilmiştir.

İç kontrol sistemleri işletmelerde yerleşik önemli birer kalkan görevi görmektedir. İç kontrole bağlı faktörler ne derece üst sevilerde işlerse işletmeler o düzeyde risklere karşı emniyeti sağlamış olurlar. Bağlı süreçleri ve faktörleri pozitif yönde iyi yönetebilen işletmeler ciddi avantaj sağlamış olacaklardır. Ayrıca iç kontrol sistemlerini iyi işleten işletmeler, faaliyetlere dair olumlu veya olumsuz durumları analiz edebilmek için dönem sonlarının gelmesini beklemek zorunda kalmadan müdahale edilmesi gereken konuları zamanında tespit ederek gerekli adımları atabilirler.

Bu nedenle etki bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde denetçi görüşü ve denetimin kalitesine etki edecek KDK' nın belirlenmesi süreçleri de etkin olacaktır.

3.3.6. KDK' nın Belirlenmesine Dair Faktörlerin Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesine Etkileri

Tablo 36. KDK' nın Belirlenmesine Dair Faktörlerin Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesine Etkisi

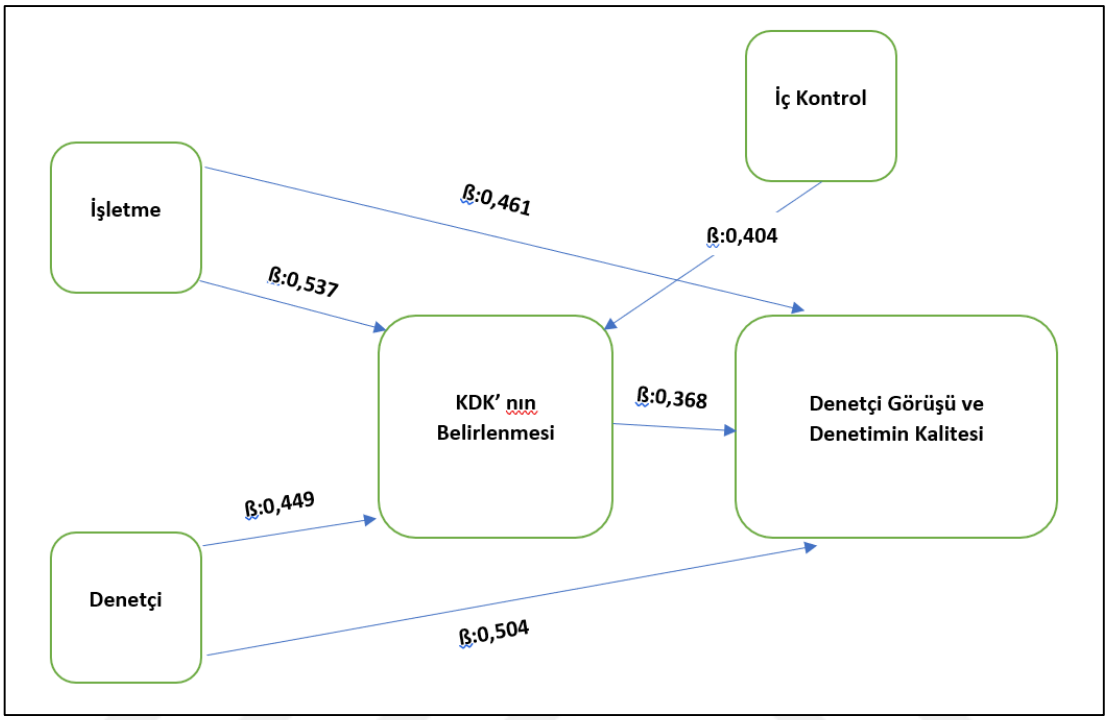
	Bağımlı Değişken: Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesi		***Hipotez Sonucu***
Kontrol Değişkeni: İç Kontrol Faktörleri	**Beta**	**P**	
	0,368	**0,003**	**H3 Kabul**
R Square:0,135 F-Değeri:9,560			

Tablo 36'de görüldüğü üzere KDK' nın belirlenmesine dair faktörler ile denetçi görüşü ve denetimin kalitesi arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir (Beta:0,368; p:0,003). Bu sonuca göre, **"H3:** Kilit denetim konularının belirlenmesi, denetçi görüşü ve denetim kalitesini pozitif yönde etkilemektedir." kabul edilmiştir.

Önceki tablolarda yer alan ara değişken kilit denetim konularının belirlenmesine dair süreçlerin diğer değişkenlerden etkilenme derecelerine dair analizler irdelendi. KDK' nın belirlenmesi değişkeni ve bağlı alt bileşenleri kendilerinde topladıkları etkiler nispetinde denetçi görüşü ve denetimin kalitesine etki etmektedir.

3.3.7. Araştırmanın Regresyon Analizi Sonuçları

Denetçi görüşü ve denetimin kalitesi bağlamında KDK' nın rolünün incelendiği saha çalışmasının sonuçları Şekil 8'de gösterilmiştir.



Şekil 7. Araştırma Sonucu

Şekil 7'e göre bağımsız denetçi, iç kontrol sistemi, işletme ve kilit denetim konularının belirlenmesine dair faktörler denetçi görüşü ve denetimin kalitesini anlamlı biçimde pozitif yönde etkilemektedir. (ß=0,449; ß=0,504; ß=0,537; ß=0,461; ß=0,404; ß=0,368) Böylelikle varsayımlar ile başlayan araştırmanın inceleme, bulgu ve analiz süreçleri tamamlanmış hipotezler doğrulanmıştır.

SONUÇ, DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Çalışmanın teorik kısmı literatür taraması yapılarak elde edilen bilgilerden yararlanılarak oluşturulmuştur. Daha çok güncel çalışmalar dikkate alınarak önemli varsayımların belirlenmesi literatür taraması, inceleme ve tecrübe edilen durumların değerlendirilmesiyle saha incelemesine dair kavramsal kurgu hazırlanmıştır.

Hazırladığımız tez ile kilit denetim konularının belirlenmesi süreçlerine etki eden varsayımları mesleki bir dil ile ortaya koyarak söz konusu varsayımların doğrulamasını gerçekleştirip, uygulayıcılara gerçekten fayda sağlayacak rehber özelliğine sahip bir çalışma üretmek istenilmiştir.

Denetçi görüşü ve denetimin kalitesini etkileyen durumların belirlenmesi amacıyla katılımcıların tutum ve görüşlerini ortaya çıkaracak anket hazırlanmıştır. Elde edilen veriler istatistiki yöntemler kullanılmak suretiyle analiz edilmiş ve değerlendirilmiştir.

Veri toplama tekniği, saha incelemesi olarak planlanmıştır. Bu noktada bağımsız denetim mesleğini aktif olarak icra eden ana kütleye uygun olarak tespit edilen ve yeterli sayıda uygulayıcıya erişilerek hedeflenen tespitlere ulaşılarak tamamlanmıştır.

Araştırmada önceki bölümlerde yer verilen anket soruları ve literatür taramaları neticesi ortaya konulan hipotezler test edilmiştir.

H1: Bağımsız denetçiye dair faktörler, KDK' nın belirlenmesi süreçlerini pozitif yönde etkilemektedir. Araştırma modeline dair yapılan kavramsal kurgu, ortaya konan hipotezler, yapılan analizler, elde edilen bulgular ve ulaşılan sonuçlara göre, bağımsız denetçilerin mesleki anlamda saha uygulamalarına yansıyan ve içinde yer aldıkları faktörler, KDK' nın belirlenmesini pozitif yönde etkilediğinden denetçiler ve denetim şirketleri tarafından benimsenerek uygulamada dikkate alınmasının sürece fayda sağlayacağı söylenebilir.

H2: İşletmeye dair faktörler KDK' nın belirlenmesi süreçlerini pozitif yönde etkilemektedir. Araştırma modeline dair yapılan kavramsal kurgu, ortaya konan hipotezler, yapılan analizler, elde edilen bulgular ve ulaşılan sonuçlara göre, işletmelerin kendi sevk ve idarelerinde olan ve iş süreçlerini içinde barındıran yönetim, idare ve iş yapış şekilleri, prosedürler, teknolojik alt yapı, muhasebe bilgi sistemleri, dijitalleşme vb. gibi her biri birbirinden önemli başlıklara dair uygulamaya yönelik atacakları pozitif adımlar ve gerçekleştirecekleri iyileştirmeler ilgili faktörleri ve KDK' nın belirlenmesi süreçlerini etkileyeceğinden söz konusu olumlu müdahalelerin denetimin kalitesine katkı sağlayacağı açıktır.

H3: İç kontrol sistemlerinin etkinliği KDK' nın belirlenmesi süreçlerini pozitif yönde etkilemektedir. Bu hipotezde diğerleri gibi doğrulandığından, araştırma modeline dair yapılan kavramsal kurgu, ortaya konan hipotezler, yapılan analizler, elde edilen bulgular ve ulaşılan sonuçlara göre, işletmelerde yer alan iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin artırılmasına yönelik yapılacak çalışmalar, geliştirilecek yeni sistemler ve daha verimli ve şeffaf uygulamalar söz konusu işletme verilerinin analiz edilmesi, KDK' nın belirlenmesi süreçlerinin daha fazla hata ve yanlışlık riskinden korunması sağlayacağı söylenebilir.

H4: Bağımsız denetçiye dair faktörler, denetçi görüşü ve denetimin kalitesini pozitif yönde etkilemektedir. Hipotez doğrulanmıştır. Denetçilerin mesleki anlamda elde ettikleri deneyim ve tecrübeye dayalı yargı ve muhakeme yetenekleri, standartlara olan hakimiyetleri, bağımsızlık konusundaki duruşları, teknoloji kullanım seviyeleri, iletişim vb. gibi özellikleri içinde barındıran faktörleri her daim en önde tutmaları yürüttükleri veya içinde bulundukları denetim faaliyetlerine dair oluşacak denetçi görüşü ve denetim kalitesine doğrudan ve ciddi faydalar sağlayacaktır.

H5: İşletmelere dair faktörler denetçi görüşü ve denetimin kalitesini pozitif yönde etkilemektedir. Hipotez doğrulanmıştır. İşletmeler bir anlamda kendi iddialarını yansıtan finansal tabloları yayınladıkları veri setinin oluşmasına kadar geçen sürede yürütülen tüm faaliyetlerden sorumludur. Bu noktada finansal tablolarda yer alan bilgilere göre karar almayı bekleyen tablo kullanıcıları için makul bir güvence gerekmektedir. Söz konusu makul güvencenin verilebilmesi için tüm sorumluluğu işletme ve yönetiminde olan veriler bağımsız denetçiler tarafından önceden belli kurallara göre incelenerek denetçi görüşü ve denetim raporuna ulaşılır.

İşletmelerin kendi faktörlerine yapacakları pozitif yönde yatırımlar denetçi görüşü ve denetimin kalitesine de fayda sağlayacağı söylenebilir.

H6: KDK' nın belirlenmesi süreçleri, denetçi görüşü ve denetimin kalitesini pozitif yönde etkilemektedir. Hipotez doğrulanmıştır. KDK' nın belirlenmesi süreci denetçi görüşü ve denetimin kalitesine pozitif yönde etki etmekle birlikte kendisi de denetçi, iç kontrol ve işletme faktörlerinden etkilenmektedir. İşletmelerde yürütülen bağımsız denetim faaliyetlerinin en önemli faydalarından birisi rapor vasıtasıyla atacakları adımları belirleyecek olan rapor kullanıcılarının kararlarına olan etkileridir. Bu noktada denetlenen işletme kendisine dair faktörleri, bağımsız denetçi ise uygulamaya dönük faktörleri iyileştirme ve güncelleme yaklaşımı içerisinde olmaları halinde bu yaklaşımların KDK ve dolayısıyla denetçi görüşü ve denetimin kalitesine yansıyacağı açıktır. Bu sayede işletmeler kendi iddialarının güvenilirliğine ve doğruluğuna, bağımsız denetçi ise mesleğin itibar ve saygınlığına pozitif yönde etki etmiş olacaklardır.

Elde edilen bulgular ve yapılan analizler doğrultusunda;

Bağımsız denetime tabi şirketler açısından tablo kullanıcılarının kararlarına olumlu etki edecek çıktıların üretilmesi her geçen gün stratejik önemi artan denetim raporları aracılığı ile iletişim gücünün artırılmasıyla mümkündür. Denetim raporları aracılığıyla işletme ile rapor kullanıcıları arasındaki iletişim gücünün artırılması amacıyla kilit denetim konularına denetim raporlarında yer verilmesine dair getirilen yeni düzenlemeler mevcuttur. Bu itibarla işletmeler kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkileyen işletme içi faktörleri gözden geçirme ve iyileştirilme çalışmalarına büyük önem vermek durumundadırlar.

Bağımsız denetim çalışmalarının ve özellikle kilit denetim konularının belirlenmesi sürecinin merkezinde bağımsız denetçiler yer almaktadır. Kilit denetim konuları denetçinin mesleki yargı, muhakeme ve yeterliliği ile doğrudan ilişkilidir. Bu noktada mesleği icra eden denetçiler gerekli tecrübe ve eğitimleri tamamlayıp, mesleki standartları elde ederek mesleği icra etmeye başladıktan sonra bağımsızlığa etki eden çok farklı durum ile karşı karşıya kalmaktadır.

Denetim çalışmaları sürecinde bağımsızlığı olumsuz yönde etkileyen durumlara karşılık verilmesi gerekmektedir. Denetçinin bağımsızlığını olumsuz etkileyen durumlar karşısında en etkili silahı ise mesleki yargı, muhakeme ve yeterliliğini hiçbir şekilde ödün vermeden çalışmalarına yansıtmasıdır. Bu nedenle, deneyim ve tecrübe konusunda sürekli etkileşen ve değişen uluslararası ve ulusal gelişmeleri yakından takip etmeli, yeniliklere ve teknolojik gelişmelere sürekli açık olmalıdır. Saygınlığı tüm taraflarca bilinen ve kabul edilen bağımsız denetçilik mesleğinin gereksinimlerinden kesinlikle taviz vermemelidir.

İşletmeler de eksik kalan konuların başında iç denetim – iç kontrol mekanizmaları ve bu mekanizmalara bağlı iş süreçleri gelmektedir. Her geçen gün artan ve karmaşıklaşan süreç ve sistemlerin ürettiği büyük verinin sonuçları analiz edilmelidir. Bu analizler genellikle söz konusu süreçlerin sona ermesi veya ilgili dönemlerin kapanması ile gerçekleştirilmektedir. Ancak günümüzde ticaretin ve ona bağlı süreçlerin hızı oldukça artmış durumdadır.

Bu noktada hızla akan iş, operasyon ve süreçlerin içinde canlı ve aktif bir kontrol mekanizmasının olması artık şarttır. İşler daha devam ederken ve dönemlerin bitmesini beklemeden gidişatın takibe alınması gerekmektedir. Artan iş hacimleri ve karmaşık süreçlerin kontrol edilmesi çalışmaları sürecin veya dönemin sonuna bırakıldığında altından kalkılması oldukça zor bir iş yükü birikmiş olacaktır. Ayrıca böyle fazlaca iş, operasyon ve bilginin doğru bir şekilde incelenip yorumlanması denetim riskini artıracaktır.

Tüm bu olumsuzluklara karşı gelebilmek için takip ve analizlerin güncel veriler üzerinden vakitlice yapılması gerekir. Verileri mümkün olan en kısa süre içinde analiz ederek gerekli yorumların yapılması yönetici ve karar alıcılara ciddi avantajlar sağlayacaktır.

Bu sebeple işletmeler ve yöneticileri iç kontrol sistemlerini mutlaka oluşturmalı, mevcut sistemlerin etkinliği her zaman gözden geçirilmeli ve sürekli geliştirme odaklı bir yaklaşım içerisinde olunmalıdır. İşletmelerde bu tarz uygulamaların artmasıyla üretilen verilerin doğruluğu ve güvenilirliği yükselecek, verilerin yükselen değerleri yapılacak denetim çalışmalarının hata ve yanlışlık risklerini aza indirecek ve dolayısıyla hazırlanan raporların kalitesine pozitif etkileri olacaktır.

KAYNAKÇA

Ada, Ş. (2021). Bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörler üzerine bir yapısal eşitlik modellemesi.

Akçay, A., ve Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (40), 227-256.

Aksoy, S., İstanbul Ticaret Üniversitesi, T., Enstitüsü, S. B., Ve M., Programı, D., Yüksek, T., & Öğrencisi, L. (n.d.). *Diş Ticaret Enstitüsü Working Paper Series Denetimde Önemlilik ve Denetim Riski.*

Alpay, E. E., ve Varici, İ. (2022). Üçlü Sorumluluk Açıklamalarının Kazanç Yönetimi Uygulamaları Üzerinde Kısıtlayıcı Rolü Var mıdır? *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi,* (37), 187-204.

Arifli, R., ve Şengür, (2019), D. D. E. D. Azerbaycan ve Türkiye'de Bağımsız Denetimin Karşılaştırılması.

Ayaydın, A. (2014). Regrasyon-Korelasyon Analizi ve Yönetim Muhasebesi. *Marmara İletişim Dergisi*, 1(1), 89-92.

Aylar, F., ve Nagihan, E. (2017). Derleme: Ölçek Geliştirme Çalışmalarında Doğrulayıcı Faktör Analizinin Kullanımı. The Journal Of Social Sciences, 4(10), 389-412.

BDS 200., Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi 200, N.D.

BDS 320., Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik, Türkiye Denetim Standartları Bağımsız Denetim Standardı 320, N.D.

BDS 701., Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, Türkiye Denetim Standartları Bağımsız Denetim Standardı 701, N.D.

Biçer, A. A., ve Erol, S. (2017). UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması. *Öneri Dergisi, 12*(47), 71-84

Bozcuk, A. E. (2018). Türkiye'deki Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Üst Düzeydeki Cinsiyet Çeşitliliği ve Gelir Etkisi. Journal Of International Social Research, 11(59).

Büyüköztürk, Ş. (2015). Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı. (21. Baskı). Ankara: Pegem.

Cavlak, H. (2021). Kurumsal ve Finansal Raporlamanın Geleceği Üzerine Değerlendirmeler. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute, 64*. Erişim adresi: https://doi.org/10.26650/med.797559

Cordoş, G. S., ve Fülöp, M. T. (2015). Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters. *Accounting & Management Information Systems/Contabilitate si Informatica de Gestiune*, *14*(1).

Cömert, N., ve Uzun, A. K. (2014). Bağımsız denetçiler için itibar yönetimi. *İtibar Yönetimi*, 343-359.

Cömert, Nuran ve Selimoğlu K. Seval ve Uzay, Şaban ve Uyar, Süleyman. 2013.
Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. Sakarya: Sakarya Üniversitesi. Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, 1. Baskı

Çaparlar, C. Ö., ve Dönmez, A. (2016). Bilimsel araştırma nedir, nasıl yapılır. Turk J Anaesthesiol Reanim, 44(4), 212-218.

Çeltikçi, N. P., ve Atay, M. S. (2021). Kilit denetim konuları (KDK) standardı uygulaması ile bağımsız denetim kalite ilişkisi üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (60), 547-570.

Çetinkaya, N. (2016). Denetim kanıtının kalitesinin denetçi görüşü oluşturulmasına etkisi.

De Winter, J. C. F, Dodou, D., and P. A. Wieringa (2009). Exploratory factor analysis with small sample sizes. Multivariate Behavioral Research, 44, 147-181.

Demir, K. (2016). Muhasebe denetiminde iç kontrol sisteminin önemi (Master's thesis, İstanbul Arel Üniversitesi).

Dennis, Ian (2009); "What Do You Expect? A Reconfiguration of the Audit Expectation Gap," International Journal of Audit, Cilt 6, Sayı 4, s. 122-134.

Engin, D., ve Atabay, E. (2016). Güvence Denetim Standartlari ve Güvence Denetim Süreci. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(Muhasebe Denetimi Özel Sayısı), 1527-1541.

Erdoğan, S. (2018). Denetim beklenti boşluğu ve Türkiye'de denetim beklenti boşluğu varlığının incelenmesi.

Ergin, H., Çetinoğlu, T., ve Kurnaz, N. (2008). Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Ampirik Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (26), 17-36.

Gökoğlan, K. (2021). Bağımsız Denetçilik Mesleği Üzerine Bir Araştırma. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *6*(11), 66-78.

Gurbetoğlu, A. (2018). Bilimsel araştırma yöntemleri. Erişim Adresi: http://agurbetoglu. com/files/2% 20ARA% C5% 9ETIRMA, 20.

Gündoğdu, A. (2019). Uygulamalı Finansal Tablolar Analizi.

Güredin, E. (2010). Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, 13. Basım, İstanbul.

Güredin, Ersin. 2007, Denetim ve Güvence Hizmetleri, İstanbul: Arıkan Basım Yayın Dağıtım.

Haberal, Z. (2016). Bağımsız denetim standartları içinde yer alan" bağımsız denetimin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik" (Master's thesis, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).

Jennings, Marianne, Dan C. Kneer ve Philip M. J. Reckers (1993); "The Significance of Audit Decision Aids and Precase Jurists' Attittudes on Perceptions of Audit Firm Culpability and Liability," Contemporary Accounting Research, Cilt 9, Sayı 2, s.489-507.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2018 Ekim). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve.

Karagöz, Y. ve Ekici, S. (2004). Sosyal Bilimlerde Yapılan Uygulamalı Araştırmalarda Kullanılan İstatistiksel Teknikler ve Ölçekler, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25-43.

Karagöz, Y. Ve Köşterelioğlu, İ. (2008). İletişim Becerileri Değerlendirme Ölçeğinin Faktör Analizi Metodu ile Geliştirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21, 81-98.

Karaman, S. (2019). *Yapısal risk ve kontrol riski değerlendirmelerinin denetim sürecine katkılarının bankacılık ve reel sektör açısından değerlendirilmesi* (Master's thesis, Işık Üniversitesi).

Karapinar, N., ve Durak, Ö. Ü. M. G. (2018). Denetim risk modeli ve denetim sürecine etkisi (Master's thesis, Sosyal Bilimler Enstitüsü).

Kardağı G., ve Erçelik A. (2019) Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, V., Gör Nazan Güngör KARYAĞDI Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü, Ö., Mehmet Akif ERÇELİK Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü, Ö. *Türev Araçların Muhasebeleştirilmesinde Denetim ve Denetim Kalitesinin Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme.*

Kaval, H. (2008). Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara.

Kavut, L., ve Adiloğlu, B. Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi: Dünden Bugüne. Editör: Prof. Dr. Göksel Yücel, 35.

Kaya, U. ve Yazan, Ö. (2017). Kurumsal Sosyal Sorumluluk- Kazanç Yönetimi ve Finansal Performans İlişkisi. Muhasebe ve Denetime Bakış, 16 (51), 15-40. Erişim adresi: https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis/issue/63893/967153

Keskin, D. A., Mollaahmetoğlu, E., ve Gözüaçık, Y. G. (2019). Kalite Güvence Mekanizması Olarak Şeffaflık Raporları: Türkiye'deki Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 19(58), 157-172.

Keskin, D. A., Tutar, S., Öktem, B., & Akçay, B. (2020). Arı Okunabilirlik Endeksine Göre Cinsiyetin Kilit Denetim Konularının Okunabilirliği Üzerine Etkisi: Sektörel Bir İnceleme. Öneri Dergisi, 15(53), 209-228.

Koçberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye'de denetim etiği. *Sayıştay Dergisi*, (68), 65- 89.

Ittonen, K ve Peni, E. (2012). Auditor's Gender and Audit Fees. International Journal of Auditing, S. 16, s. 1-18.

Memiş, M., ve Kayahan, TÜM. (2011). Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim ile İlişkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (37), 145- 162.

Ojo, Marianne (2006); "Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality?," Munich Personal RePEc Archive, Sayı 232, s. 1-13.

Özçelik, H., Şenol, H., & Aktürk, A. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 55-72.

Palandökenli, A, O. (2019). ERP Kullanımının İç Kontrol Sistemine Etkileri. Kurumsal Yazılımlar ve Dijital Dönüşüm Dünyası. Erişim adresi: https://www.theprowess.net/yazilar/erp- kullaniminin-ic-kontrol-sistemine-etkileri

Pallant, J. (2017). SPSS Kullanma Klavuzu SPSS ile Adım Adım Veri Analizi. (Çev.Sibel Balcı, Berat Ahi). Ankara: Anı Yayıncılık.

Sayar, Z., ve Ergüden, A. E. (2016). Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları. *Muhasebe ve denetime bakış*, *16*(48), 85-98.

Semerci, N. (2000). Kritik düşünme ölçeği. Eğitim ve Bilim, 25(116).

Şeker, Y., ve Engin, D. İ. N. Ç. (2016). Bağımsız Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol Standartlarının Uygulanma Etkinliğini Ölçmeye Yönelik Bir Çalışma: Türkiye Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(2), 421-452.

Tanrıverdi, Ö., ve Akdoğan, D. N. (2021) Bağımsız Denetim Sürecinde Kanıt Toplama ve Görüş Oluşturmada Analitik İnceleme Tekniklerinin Uygulanması.

Turan, İ., Şimşek, Ü., ve Aslan, H. (2015). Eğitim araştırmalarında likert ölçeği ve likert- tipi soruların kullanımı ve analizi. *Sakarya Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, (30), 186-203.

Türedi, H., ve Celayir, D. (2021). Kilit denetim konularının uluslararası denetim standardı (UDS) 701 kapsamında incelenmesi. *Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi*, *3*(2), 203-208.

Oğur, R., ve Tekbaş, Ö. F. (2003). Anket nasıl hazırlanır. 12(9), 336-340. Erişim adresi: https://www.ttb.org.tr/STED/sted0903/anket.pdf

Öngen, K. B., ve Uygulama, D. F. A. İ. B. (2010). Uludağ Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonometri Anabilim Dalı (Doctoral dissertation, Yüksek Lisans Tezi). Erişim adresi: https://www.proquest.com/docview/2606864396?pq-origsite=gscholar&fromopenview=true&sourcetype=Dissertations%20&%20Theses

Uygun, R. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi- Bds 701 Notıfıcatıon Of The Independent Audıtor's Report Audıt Of Key Matters-Ias 701 Sami Karacan. *The Journal*, *11*(57).

Uyumaz, G., ve Sırgancı, G. (2020). Doğrulayıcı faktör analizi için gerekli örneklem büyüklüğü kaç kişidir? Bayes Yaklaşımı ve maksimum olabilirlik kestirimi. OPUS International Journal of Society Researches, 16(32), 5302-5340.

Varıcı, İ., ve Çağıran, F. K. (2021). Kilit Denetim Konularına Etki Eden Faktörler: Bıst Kobi Örneği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (32), 87-106. Erişim adresi: https://Doi.Org/10.18092/Ulikidince.905561

Weirich, T. W., ve Reinstein, A. (2014). The PCAOB's proposed new audit report. *CPA Journal*, *84*(4), 24-29.

Yalçın, N. (2020). Raporlanan Kilit Denetim Konularının Sayısını Etkileyen Faktörler: Borsa Istanbul da Bir Uygulama1 (A Research on the Factors Affect The Number of Reported Audit Matters: An Application in Istanbul Stock Exchange). *Journal of Business Research - Turk*, *12*(4), 4220–4230. Erişim adresi: https://doi.org/10.20491/isarder.2020.1101

Yeşilçelebi, G. (2020). Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sürdürülebilirlik Açıklamaları: Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Analizi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, *11*(Ek), 229-244.

Yılancı, M. Bölüm 1,2,5,8. Yıldız, B. Bölüm 3,7. Uludağ, S. Bölüm 4. Erdoğan, N. Bölüm 6. (2018) Muhasebe Denetimi. Editör, Erdoğan, M. Erişim adresi: https://ets.anadolu.edu.tr/storage/nfs/MVU201U/ebook/MVU201U-12V1S1-8-0-1- SV1-ebook.pdf

Yıldırım, A., ve Şimşek, H. (2008). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri (6.Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yılmaz, İ. (2023). Muhasebe Bakış Açısıyla Denetimin Gelişim Süreci ve Bu Bağlamda Risk Odaklı Denetimin Değerlendirilmesi. *Barış Araştırmaları ve Çatışma Çözümleri Dergisi*, 11(1), 40-61.

Yılmaz, İ., (2022). Sosyal, beşerî ve idari bilimler alanında uluslararası araştırmalar XV (Ed. Filiz Tufan Emini), Eğitim Yayınevi, Konya.

Yılmaz, Z. (2018). Denetim kalitesi ve şeffaflık. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 7(4), 3059-3087.

Yücel, G., (2016), Seçmeler 2016, Muhasebe Enstitüsü, İstanbul Üniversitesi,

Yükcü, S., ve Koçakoğlu, Ö. (2022). Contribution of Audit Quality Indicators to the Risk Assessment Process in Independent Audit. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Erişim adresi: https://doi.org/10.31460/mbdd.1051648

Yükçü, S. (2021). Bağımsız Denetimde Riskli Alanlar Denetimi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1(1), 36-47.

EKLER

- EK-A Etik Kurul Bilgilendirme Belgesi
- EK-B Etik Kurula Teslim Edilen Anket Formu
- EK-C Etik Kurul Kararı

İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ	ETİK KURUL İLGİLİ BÖLÜM / ANABİLİM DALI / BİLİM DALI BAŞKANI VEYA KURUM SORUMLUSUNUN BİLGİLENDİRİLDİĞİNE DAİR BELGE	Doküman No	ET.FR.07
		Yayın Tarihi	09.07.2018
		Revizyon Tarihi	-
		Revizyon No	00
		Sayfa Sayısı	01

İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ ETİK KURULU BAŞKANLIĞI'NA

Abdurrahman Onurdan PALANDÖKENLİ' nin sorumlu araştırmacısı olduğu **"Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesi Bağlamında Kilit Denetim Konularının Rolü: Bir Saha İncelemesi"** isimli araştırma projesi hakkında bilgilendirildim.

Bilgilerinize arz ederim.

Tarih : 15 /03 /2023

Kurum : **İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ İDARİ VE SOSYAL BİLİMLER FAKÜLTESİ İŞLETME BÖLÜMÜ**

Unvan : **DOKTOR ÖĞRETİM ÜYESİ**

Ad ve Soyad : **ÇAĞLA TUĞBERK ARIKER**

İmza :

1/1

EK-B

ANKET FORMU

Sayın Katılımcı,

Bu ankette yer alan sorulara vereceğiniz yanıtlar İstanbul Gelişim Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Bilim Dalında Yapılmakta olan "**Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesi Bağlamında Kilit Denetim Konularının Rolü: Bir Saha İncelemesi**" başlıklı tezin analizlerinde değerlendirilecektir. Veriler tamamen bilimsel amaçla kullanılacaktır. Değerli katılımlarınız için çok teşekkür ederiz.

Araştırmacı; Abdurrahman Onurdan PALANDÖKENLİ
Danışman; Doç. Dr. Metin UYAR

Bölüm 1
Aşağıdaki sorularda yer alan uygun seçeneği işaretleyiniz.

Yaşınız	**: 18-30( )**	**31-40( )**	**41-50( )**	**51 ve Üzeri( )**
Cinsiyetiniz	**: Bayan( )**	**Erkek( )**		
Eğitim	**: Doktora( )**	**Yüksek Lisans( )**	**Lisans ve Ön Lisans( )**	**Lise ve Diğer( )**
Mesleki Tecrübe	**: 1-5 Yıl( )**	**6-10 Yıl( )**	**11-15 Yıl( )**	**16 Yıl ve Üzeri( )**
Görev/Unvanınız	**: Uzman( )**	**Kıdemli Uzman( )**	**Yönetici( )**	**Diğer:……..**

EK-B

Bölüm 2
Aşağıdaki ifadelerde sizce en uygun seçeneği işaretleyiniz.

Açıklama,

1- **Kesinlikle Katılmıyorum.**
2- **Kısmen Katılmıyorum.**
3- **Kararsız.**
4- **Kısmen Katılıyorum.**
5- **Kesinlikle Katılıyorum.**

Sorular	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
H01; İşletmenin büyüklüğü ve hacmi kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H02; İşletmenin ortaklık ve sermaye yapısı kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H03; İşletmenin organizasyon yapısı ve işleyişi kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H04; İşletmede kullanılan kurumsal yazılımlar ve etkinlik seviyeleri kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H05; İşletmenin dijital olgunluk seviyesi kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H06; İşletmede kullanılan muhasebe bilgi sistemlerinin etkinliği kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H07; İşletme yönetiminin tutum, yaklaşım ve şeffaflık ile ilgili davranış şekilleri kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H08; İşletmenin içinde bulunduğu sektör yapısı ve özellikli durumlar kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H09; İşletmenin halka açık olması kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H10; İşletmenin dış çevresine bağlı etmenler kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H11; Denetçinin genel olarak mesleki deneyim ve tecrübesi kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H12; Denetçinin mesleki geçmişinde bulunduğu pozisyonların dağılımı kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H13; Denetçinin aktif olarak yer aldığı denetim çalışmalarının sayısı kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H14; Denetçinin kilit denetim konularının bildirilmesi zorunluluğundan önceki döneme dair tecrübeleri KDK'nın belirlenmesi sürecini etkiler.					
H15; Denetçinin kilit denetim konularının bildirilmesi zorunluluğundan sonraki döneme dair tecrübeleri KDK'nın belirlenmesi sürecini etkiler.					
H16; Denetçinin denetlediği işletmenin yer aldığı sektöre dair özel bilgi ve tecrübeleri kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H17; Denetçinin iletişim, koordinasyon, muhakeme ve yargısını ortaya koyma yeteneği kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H18; Denetçinin bağımsız denetim standartlarına dair teorik bilgi seviyesi düzeyi kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H19; Denetçinin bağımsız denetim standartlarının güncel mevzuatına dair takip ve yaklaşımları KDK'nın belirlenmesi sürecini etkiler.					
H20; Denetçinin tecrübe sahibi olmadığı bir durumla karşılaşması halinde ortaya koyacağı yaklaşım KDK'nın belirlenmesi sürecini etkiler.					
H21; Denetçinin, müşteri firmanın önceki dönem raporlarında yer alan KDK'na dair yapacağı incelemeler KDK'nın belirlenmesi sürecini etkiler.					
H22; Denetçinin yürüttüğü çalışmaların bir bütün olarak denetim standartlarına uygunluk seviyesi KDK'nın belirlenmesi sürecini etkiler.					
H23; Denetçinin denetim çalışmaları esnasında bilgi teknolojilerini kullanma yetkinliği kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini etkiler.					
H24; Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, işletme içi faktörlerin kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini olumlu yönde etkiler.					
H25; Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, denetçiye dair faktörlerin tümünü ve KDK'nın belirlenmesi sürecini olumlu yönde etkiler.					
H26; Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, kilit denetim konularının belirlenmesi sürecini ve denetimin kalitesini olumlu yönde etkiler.					

(KDK=Kilit Denetim Konuları)

EK-C

ETİK KURUL KARAR ÖRNEĞİ

Toplantı No	Toplantı Tarihi	Toplantı Saati	Toplantı Yeri
2023 – 07	22.09.2023	14.00	Online

KARAR NO: 2023-07-81: Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Yüksek Lisans Programı 211401136 numaralı Abdurrahman Onurdan PALANDÖKENLİ' nin "Denetçi Görüşü ve Denetimin Kalitesi Bağlamında Kilit Denetim Konularının Rolü: Bir Saha İncelemesi" konulu çalışması görüşüldü yapacağı anket sorularının, etik kurallara uygun olup olmadığını tespit etmek üzere, İGÜ Etik Kurulumuzun 19.04.2023 tarih ve 2023-04 sayılı toplantısında, İGÜ Etik Kurul Yönergesinin 12(1) maddesine göre değerlendirme yapmak üzere görevlendirilen öğretim elemanlarının raporları incelenmiş olup, ilgili çalışmada yer alan bilimsel araştırmanın etik kurallara uygun olduğuna oy birliği ile karar verildi.

ASLI GİBİDİR

22.09.2023

Cihangir Mah. Şehit Jandarma Komando Er Hakan Öner Sokak No:1 34310 Avcılar / İSTANBUL
Tel: (+90212) 422 70 00 Faks: (+90212) 422 74 01
www.gelisim.edu.tr https://(birim).gelisim.edu.tr (birim)@gelisim.edu.tr