





Sırnak Üniversitesi Yayınları
No: 10
Akademi Serisi: 5

**DENETİM BEKLENTİ BOŞLUĞU ve TÜRKİYE'DE
DENETİM BEKLENTİ BOŞLUĞU VARLIĞININ
İNCELENMESİ**

Sedat ERDOĞAN

ISBN
978-605-68065-1-3

Genel Yayın Koordinatörü
Prof. Dr. Mehmet Emin ERKAN

Editör
Yrd. Doç. Dr. İbrahim BAZ

İç Düzen ve Kapak Tasarım
Mustafa AKBAŞ

Matbaa Sertifika No: 22114

Birinci Baskı
Şubat 2018
Mardin

Baskı-Cilt
Mardin Sesi Gazetecilik Matbaacılık
Yayıncılık Amb. Dağ. San. ve Tic. Ltd. Şti
www.mardinsesi.com.tr

Copyright© Sırnak Üniversitesi Yayınları
Yeni Mahalle Cizre Caddesi
Mehmet Emin Acar Kampüsü 73000 SİRNAK
Tel : +90 486 216 82 41- web : www.sirnak.edu.tr



DENETİM BEKLENTİ BOŞLUĞU ve TÜRKİYE'DE DENETİM BEKLENTİ BOŞLUĞU VARLIĞININ İNCELENMESİ

Sedat ERDOĞAN

Bu çalışma, 2013 yılında Bülent Ecevit Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından kabul edilmiş bir doktora tezidir.

Sedat ERDOĞAN

1982 yılında Trabzon'da doğdu. 2004 yılında, Karadeniz Teknik Üniversitesi İşletme Bölümünden (Yüksek Onur Öğrencisi) ve yine aynı üniversiteden Çift-Anadal programıyla Uluslararası İlişkiler Bölümünden mezun oldu. 2005 yılında o zamanki adıyla Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, şimdiki adıyla Bülent Ecevit Üniversitesi İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Anabilim dalında araştırma görevlisi kadrosunda göreve başladı. Aynı üniversitede, 2006 yılında bütünlük İşletme Doktorası Programına başladı ve Tübitak Yurtiçi Doktora Bursu almaya hak kazandı. 2009 yılında Milli Eğitim Bakanlığı kapsamında YLSY burslusu olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde Lisansüstü Eğitim Almaya hak kazandı. 2012 yılında Arkansas Üniversitesi Sam Walton İşletme Okulu'na Muhasebe Yüksek Lisansını tamamladı (Master of Accountancy). 2013 yılında Zorunlu Hizmet kapsamında yükümlü olduğu Şırnak Üniversitesi'ne araştırma görevlisi olarak atandı ve aynı yıl Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında başlamış olduğu bütünlük doktora programını tamamladı. 2014 tarihinde Prof.Dr. Michael Ettredge'in davetiyle Kansas Üniversitesi İşletme Okulu Muhasebe bölümünde Misafir Bilimadamı programı kapsamında çalışmalarda bulundu. Halen, Şırnak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalında Yrd.Doç.Dr. kadrosuyla görev yapmaktadır.

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	V
TABLolar LİSTESİ.....	X
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XIII
KISALTMALAR DİZİNİ.....	XIV
ÖNSÖZ.....	XV
GİRİŞ.....	1
1. DENETİM.....	9
1.1. Muhasebe ve Denetim Arasındaki Farklılık.....	11
1.2. Denetimin Önemi.....	12
1.3. Denetimin Özellikleri.....	16
1.4. Denetimin Tarihi.....	18
1.5. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları.....	26
1.5.1. Bağımsız Denetçinin Görüş Belirtme Sorumluluğu.....	27
1.5.2. Hilenin Bulunması ve Önlenmesine Dair Sorumluluk.....	28
1.5.3. Bağımsız Denetçinin ve Yöneticilerin Hileden Kaynaklanan Sorumluluğu.....	28
1.5.4. Mesleki Şüphencilik.....	31
1.6. Denetim Standardı Düzenleyen Uluslararası Kuruluşlar ve Denetim Standartları.....	32
1.6.1. Amerikan Kamu Muhasıpleri Birliği ve Denetim Standartları.....	32
1.6.2. Uluslararası Yüksek Denetleme Organları Örgütü ve Denetim Standartları.....	35
1.6.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu ve Denetim Standartları.....	40
1.7. Denetçi Türleri.....	46
1.7.1. Bağımsız Denetçi.....	47
1.7.2. İç Denetçiler.....	48
1.7.3. Kamu Denetçileri.....	50
1.8. Amaç Yönünden Denetim Türleri.....	51

1.8.1. Uygunluk Denetimi	52
1.8.2. Faaliyet Denetimi	54
1.8.3. Mali Tabloların Bağımsız Denetimi	55
1.9. Mali Tabloların Bağımsız Denetimine İlgili Olan Taraflar	68
1.10. Bağımsız Denetimin Yapısı ve Usulsüzlükler	70
1.11. Muhasebe Temelli Finansal Skandallar	75
1.11.1. McKesson Robbins Skandalı	77
1.11.2. Kreuger ve Toll Şirket Skandalı	80
1.11.3. WorldCom Skandalı	83
1.11.4. Tyco International Skandalı	88
1.11.5. Arthur Andersen Skandalı	91
1.11.6. Enron Skandalı.....	98
1.12. Yaşanan Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu	101
1.12.1. Genel Anlamda Muhasebenin Temel Kavramlarından Uzaklaşma.....	101
1.12.2. Yaratıcı Muhasebe (Creative Accounting) Uygulamaları.....	102
1.12.3. Yanıltıcı Finansal Raporlar ve Denetim Raporları	103
1.12.4. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi ile Değerleme	104
1.12.5. Şeffaflık Sorunu ve Denetim Zafiyeti	105
1.13. Bağımsız Mali Tablolar Denetimiyle İlgili Yapılan Eleştirilerin Nedenleri	106
1.13.1. Para Kazanma Hırsı	106
1.13.2. Bağımsızlığın Zedelenmesi	108
1.13.3. Uygulamalardaki Karmaşıklık.....	109
1.13.4. Muhasebe Personelinin Kapasitesi ve İç Denetimin Usulsüzlükleri Belirlemede Yetersiz Kalması	110
1.14. Şirketlerde Hile ve Usulsüzlükler Ortaya Çıkarmada Denetçiye Yardımcı Olacak Faktörler	112

2. DENETİM BEKLENTİ BOŞLUĞU	115
2.1. Beklenti	117
2.2. Denetim Beklenti Boşluğu.....	119
2.3. Denetim Beklenti Boşluğunun Oluşmasına Ekti Eden Nedenler.....	123
2.3.1. Denetimin Sahip Olduğu Karmaşık Yapı	124
2.3.2. Denetçilerin Çelişen Rollerini	126
2.3.3. Değişen Beklentilere Cevap Vermede Gecikme	127
2.3.4. Denetim Mesleğinin Öz-denetim Süreci	127
2.3.5. Temsil Teorisi	127
2.4. Denetim Beklenti Boşluğunun Bileşenleri.....	129
2.5. Denetim Beklenti Boşluğunu Küçültmek ve Bu Amaçla Kullanılan Yöntemler.....	132
2.5.1. Eğitim.....	132
2.5.2. Genişletilmiş Denetim Raporları	135
2.5.3. Denetçilerin Sorumluluklarının Genişletilmesi ve Denetçilerin Performanslarının Artırılması.....	136
2.5.4. Denetim Beklenti Boşluğunu Azaltmak İçin Yapılan Yasal Düzenlemeler	138
2.5.4.1. Sarbanes Oxley Kanunu	138
2.5.4.2. Denetçi Bağımsızlığının Geliştirilmesine Dair Yapılan Düzenlemeler	141
2.5.4.2.1. Halka Açık Şirketleri Muhasebe Gözetim Üst Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB)	141
2.5.4.2.2. Denetim Dışı ve Denetim Hizmetlerinin Eş-Zamanlı Olarak Aynı Denetim Firması Tarafından Yerine Getirilememesi.....	143
2.5.4.2.3. Denetçi Ortağın Rotasyonu.....	143
2.5.4.2.4. Denetim Komitesi.....	143
2.5.4.2.5. Finansal Raporlarda Sorumluluk	144
2.5.4.3. ISA 700 Standardı	144

2.5.4.4. Denetim Uygulamaları Kurulu ve SAS 600 Standardı	147
2.5.4.5. Amerikan Kamu Muhasipleri Birliği ve İlgili Standard Değişiklikleri.....	150
2.5.4.6. Avustralya Muhasebe Araştırmaları Kuruluğu ...	156
2.5.4.7. Kanada Muhasebeciler Birliği Enstitüsü	158
2.6. Usulsüzlükler ve Denetim Beklenti Boşluğu	160
2.7. Denetim Beklenti Boşluğu Üzerine Yapılan Ampirik Çalışmalar	163

3. TÜRKİYE’DE DENETİM BEKLENTİ BOŞLUĞUNUN VARLIĞININ İNCELENMESİ..... 171

3.1. Araştırmannın Amacı.....	173
3.2. Araştırmannın Kapsamı.....	174
3.3. Araştırmannın Yöntemi	177
3.4. Araştırmannın Hipotezleri.....	177
3.5. Veri Analizinde Kullanılan Yöntemler	179
3.5.1. Çalışmanın Değişkenleri ve Özellikleri	180
3.5.2. İstatistiksel Yöntemler	181
3.5.2.1. Kruskal Wallis Testi.....	182
3.5.2.2. Mann-Whitney U Testi	183
3.5.2.3. Lojistik Regresyon Analizi ve Sıralı Logit Regresyon Analizi.....	186
3.6. Bulgular ve Analiz	188
3.6.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri	189
3.6.2. Türkiye’de Denetim Beklenti Boşluğuğunun Varlığı ve Türleri	193
3.6.2.1. Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları Kapsamında Denetim Beklenti Boşluğu.....	194
3.6.2.2. Katılımcıların Denetim ve Denetçinin Rolüne Dair Görüşleri Kapsamında Denetim Beklenti Boşluğu.....	213

3.6.3. Türkiye’de Denetim Beklenti Boşluğunun Azaltılmasında Bağımsız Denetim Eğitimi ve Tecrübenin Etkisinin Sıralı Logit Analizi İle İncelenmesi.....	227
3.6.3.1. Türkiye’de Denetçinin Sorumluluklarına Dair Elde Edilen Makul Denetim Beklenti Boşluğunun Azaltılmasında Bağımsız Denetim Eğitimi ve Tecrübenin Etkisinin Sıralı Logit Analizi İle İncelenmesi	229
3.6.3.2. Türkiye’de Bağımsız Denetimin ve Denetçinin Rolüne Dair Elde Edilen Makul Denetim Beklenti Boşluğunun Azaltılmasında Bağımsız Denetim Eğitimi ve Tecrübenin Etkisinin Sıralı Logit Analizi İle İncelenmesi	238
3.7. Araştırmanın Kısıtları	240
SONUÇ	243
KAYNAKÇA	253
EKLER	276
Ek 1: Denetim Beklenti Boşluğu Anket Örneği.....	276
Ek 2: Denetçinin Sorumluluğu, Denetimin ve Denetçinin Rolüne Dair Sorulan Sorulara Dair Tanımlayıcı İstatistikler .	279

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1: Denetimin Tarihsel Gelişimi	21
Tablo 1.2: Denetim Risklerinin Birbiriyle Olan İlişkisi.....	65
Tablo 1.3: 1990 ve 2004 Yılları Arasında SEC Tarafından Muhasebe Usulsüzlüğüyle Suçlanan Şirketlerin Listesi	75
Tablo 3.1: Anket Katılımcılarının Cinsiyet Dağılımı.....	189
Tablo 3.2: Katılımcıların Tecrübe Düzeyi	190
Tablo 3.3: Muhasebe veya Bağımsız Denetim Deneyimi	191
Tablo 3.4: Katılımcıların Denetçilerin Denetim Faaliyetlerini Etkin Bir Şekilde Yerine Getirip Getirmediğine Dair Görüş	191
Tablo 3.5: Denetçilerin Etkin Bir Denetim Yapamama Nedenlerine Dair Anket Katılımcılarının Görüşleri	193
Tablo 3.6: Bağımsız Denetçinin Sorumluluğuna Dair Beklenti Boşluğu Türleri ve Literatürde Benzer Beklenti Boşluğu Elde Edilen Çalışmalar	195
Tablo 3.7: Bağımsız Denetçilerin Tüm Hile ve Usulsüzlüklerin Bulunmasına Dair Sorumluluğuna Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları.....	198
X Tablo 3.8: Bağımsız Denetçilerin Tüm Hile ve Usulsüzlüklerin Bulunmasına Dair Sorumluluğuna Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları.....	198
Tablo 3.9: Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerin Finansal Tablolarında Var Olan Hile ve Usulsüzlüklerin Önlenmesinden Doğan Sorumluluğuna Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları	200
Tablo 3.10: Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerin Finansal Tablolarında Var Olan Hile ve Usulsüzlüklerin Önlenmesinden Doğan Sorumluluğuna Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları	200
Tablo 3.11: Denetçilerin Usulsüzlüklerin (Küçük ya da Büyük) Raporlanmasından Kaynaklanan Sorumluluğuna Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları.....	202
Tablo 3.12: Denetçilerin Usulsüzlüklerin (Küçük ya da Büyük) Raporlanmasından Kaynaklanan Sorumluluğuna Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları.....	202
Tablo 3.13: Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Kapsamındaki Görüş Belirtme Sorumluluğuna Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları.....	203
Tablo 3.14: Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Kapsamındaki Görüş Belirtme Sorumluluğuna Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları.....	204
Tablo 3.15: Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Faaliyetlerinde Mesleğin Gerektirdiği Bilgi ve Deneyimle Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Yerine Getirip Getirmediğine Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları.....	205

Tablo 3.16: Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Faaliyetlerinde Mesleğin Gerektirdiği Bilgi ve Deneyimle Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Yerine Getirip Getirmediğine Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları	205
Tablo 3.17: Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerin Varlıklarının Korunmasına Dair Sorumluluğuna Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları	206
Tablo 3.18: Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerin Varlıklarının Korunmasına Dair Sorumluluğuna Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları	207
Tablo 3.19: Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Faaliyetleri Kapsamında Karşılaştıkları Sorunların Raporlanmasından Kaynaklanan Sorumluluğuna Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları.....	208
Tablo 3.20: Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Faaliyetleri Kapsamında Karşılaştıkları Sorunların Raporlanmasından Kaynaklanan Sorumluluğuna Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları	208
Tablo 3.21: İşletmede Var Olan Problemlerin Açıklanması Hususunda Yetersiz Kalan Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinden Yararlananların Kayıpları Kapsamındaki Sorumluluğuna Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları	209
Tablo 3.22: İşletmede Var Olan Problemlerin Açıklanması Hususunda Yetersiz Kalan Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinden Yararlananların Kayıpları Kapsamındaki Sorumluluğuna Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları	210
Tablo 3.23: Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerdeki Yolsuzluklar Kapsamındaki Sorumluluğuna Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları	211
Tablo 3.24: Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerdeki Yolsuzluklar Kapsamındaki Sorumluluğuna Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları	211
Tablo 3.25: Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmelerin Finansal Tablolarında Var Olan Hata, Hile ve Usulsüzlüklerden Asıl Sorumlunun Bağımsız Denetçi Olup Olmadığına Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları.....	212
Tablo 3.26: Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmelerin Finansal Tablolarında Var Olan Hata, Hile ve Usulsüzlüklerden Asıl Sorumlunun Bağımsız Denetçi Olup Olmadığına Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları.....	213
Tablo 3.27: Bağımsız Denetimin ve Denetçinin Rolüne Dair Beklenti Boşluğu Türleri	214

Tablo 3.28: Bağımsız Denetim İşletme Yönetimi ve Çalışanlarının Hile ve Usulsüzlüklere Başvurmasını Engelleyen (Caydırıcı) Bir Etkiye Sahip Olup Olmamasına Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları.....	217
Tablo 3.29: Bağımsız Denetim İşletme Yönetimi ve Çalışanlarının Hile ve Usulsüzlüklere Başvurmasını Engelleyen (Caydırıcı) Bir Etkiye Sahip Olup Olmamasına Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları.....	217
Tablo 3.30: Bağımsız Denetçiler Denetimi Yapılan İşletmelerin Yöneticilerini Memnun Etmeye Çalışıp Çalışmadığına Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları.....	219
Tablo 3.31: Bağımsız Denetçiler Denetimi Yapılan İşletmelerin Yöneticilerini Memnun Etmeye Çalışıp Çalışmadığına Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları.....	219
Tablo 3.32: Bağımsız Denetim Raporunda Olumlu Görüş Belirtmenin Finansal Tabloların Doğru ve Güvenilir Olduğunun Garantisi Olup Olmadığına Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları.....	220
Tablo 3.33: Bağımsız Denetim Raporunda Olumlu Görüş Belirtmenin Finansal Tabloların Doğru ve Güvenilir Olduğunun Garantisi Olup Olmadığına Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları.....	220
Tablo 3.34: Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tabloların İşletmenin Durumunu Tüm Gerçekliğiyle Yansıtıp Yansıtmadığına Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları.....	222
Tablo 3.35: Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tabloların İşletmenin Durumunu Tüm Gerçekliğiyle Yansıtıp Yansıtmadığına Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları.....	222
Tablo 3.36: Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Gerektiği Gibi Yapmaları Şirket Usulsüzlüklerini Önlenmesinde Önemli Bir Araç Olup Olmadığına Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları.....	223
Tablo 3.37: Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Gerektiği Gibi Yapmaları Şirket Usulsüzlüklerini Önlenmesinde Önemli Bir Araç Olup Olmadığına Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları.....	223
Tablo 3.38: Denetim Raporunda Olumsuz veya Şartlı Görüş Belirtmenin Bağımsız Denetimden Geçen İşletmenin Finansal Tablolarının Güvenilirliğine Etkisine Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları.....	224
Tablo 3.39: Denetim Raporunda Olumsuz veya Şartlı Görüş Belirtmenin Bağımsız Denetimden Geçen İşletmenin Finansal Tablolarının Güvenilirliğine Etkisine Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları.....	225

Tablo 3.40: Bağımsız Denetimden Geçmiş İşletmelerin Finansal Tablolarını Yatırım ve Kredi Verme Kararlarında Kullanan İşletmeler Açısından Bağımsız Denetimin Önemine Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları	226
Tablo 3.41: Bağımsız Denetimden Geçmiş İşletmelerin Finansal Tablolarını Yatırım ve Kredi Verme Kararlarında Kullanan İşletmeler Açısından Bağımsız Denetimin Önemine Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları	226
Tablo 3.42: Katılımcıların Bağımsız Denetim Eğitimi.....	227
Tablo 3.43: Denetçilerin Sorumluluğu Alanında Bağımsız Denetim Eğitiminin ve Tecrübe Düzeyinin Makul Beklenti Boşluğunu Azaltmadaki Etkisine Dair Sıralı Logit Analiz Sonuçları	229
Tablo 3.44: Denetçilerin Sorumluluğu Alanında Bağımsız Denetim Eğitiminin ve Tecrübe Düzeyinin Makul Beklenti Boşluğunu Azaltmadaki Etkisi.....	232
Tablo 3.45: Bağımsız Denetimin ve Denetçinin Rolüne Dair Elde Edilen Makul Denetim Beklenti Boşluğunun Azaltılmasına İlişkin Sıralı Logit Analiz Sonuçları	238
Tablo 3.46: Bağımsız Denetimin ve Denetçinin Rolü Alanında Bağımsız Denetim Eğitiminin ve Tecrübe Düzeyinin Makul Beklenti Boşluğunu Azaltmadaki Etkisi	239

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1: Denetim ve Performans Boşluğunun Yapısı	123
--	-----

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AEG	Denetim Beklenti Boşluğu (Audit Expectation Gap)
AICPA	Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants)
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
EBIT	Faiz ve Vergi Öncesi Kâr (Internal Earnings Before Interest and Taxes)
EKK	En Küçük Kareler
IAASB	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board)
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (The International Federation of Accountants)
IMF	Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund)
INTOSAI	Uluslararası Yüksek Denetleme Organları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions)
KELP	Anahtar Personel Kredi Programı (Key Employee Loan Program)
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
K-S	Kolmogorov-Smirnov
LDDS	Uzun Mesafe İskonto Hizmetleri (Long Distance Discount Services Inc.)
PCAOB	Halka Açık Şirketleri Muhasebe Gözetim Üst Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)
POB	Kamu Gözetim Kurulu'nu (Public Oversight Board)
SAI	Yüksek Denetim Organları (Supreme Audit Institutions)
SASs	Denetim Standartları (Statements on Auditing Standards)
SEC	Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (U.S. Securities and Exchange Commission)
SPEs	Özel Amaçlı İşletmeler (Special Purpose Entities)
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SQCS	Kalite Kontrol Standartları (Statements on Quality Control Standards)
SSAE	Tasdik Uygulamaları (Statements on Standards for Attestation Engagements)
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
USD	Amerikan Doları
Vb.	Ve Benzeri
Vd.	Ve Devamı

ÖNSÖZ

Bu çalışmada, Türkiye’de denetim beklenti boşluğu varlığı, bağımsız denetim eğitiminin ve tecrübe düzeyinin makul boşluğu daraltmak suretiyle denetim beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili faktörler olup olmadığı incelenmiştir. Bu kapsamda, bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden birincil düzeyde yararlanan gruplar olarak kabul edilen bankacılar ve yatırım analistleri araştırma grupları olarak seçilmiştir.

Çalışmanın her aşamasında, desteğini esirgemeyen, gösterdiği sabır ve itina ile çalışmanın tamamlanmasında değerli katkıları bulunan çok kıymetli hocam ve tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Yasemin Köse’ye sonsuz şükran ve teşekkürlerimi sunarım.

Araştırma esnasında birikimlerini ve tecrübelerini paylaşmaktan asla imtina etmeyen değerli hocalarım Prof. Dr. Metin Saban’a, Prof. Dr. Turhan Korkmaz’a, Prof. Dr. Linda Myers’a, Prof. Dr. Gary Peters’e, Doç. Dr. R. İlker Gökbulut’a, Doç. Dr. Serkan Benk’e, Yrd. Doç. Dr. Halim Akbulut’a ve Yrd. Doç. Dr. Emrah İsmail Çevik’e teşekkürü bir borç bilirim.

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu’na (TÜBİTAK) Yurt İçi Doktora Bursu Kapsamında bana verdikleri finansal destekten ötürü teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak da, eğitim hayatım boyunca desteklerini benden hiçbir zaman esirgemeyen Annem Zelifa Erdoğan’a, Babam Enbiya Erdoğan’a, çok kıymetli aileme ve araştırma esnasında yaptığı olumlu katkılarla çalışmanın tamamlanmasında sürekli yanımda olan ve destekleyen Dilek Coşkun’a çok teşekkür ederim.

Sedat ERDOĞAN
Zonguldak - 2013

GİRİŞ

Bağımsız denetim mesleğinin ilk uygulamaları eski Yunan ve İtalyan şehir devletlerine kadar uzanmaktadır. Bağımsız denetim mesleğine olan ihtiyaç, aslında işletmelerin sahipleri ile işletmelerin yöneticilerinin birbirinden ayrılarak, yönetimin bir meslek haline gelmesiyle çok daha önemli bir noktaya gelmiştir. İşletmeler büyüdükçe işletmelerin sahiplerinin veya ortaklarının, işletmelerini kendi başlarına denetlemeye çalışmaları tek başına yeterli olmamaya başlamıştır. Dolayısıyla, bir meslek gurubu olarak bağımsız denetçilere olan ihtiyaç, çok eski dönemlerden itibaren başlamıştır.

Sanayi devrimi sonrası dünyada yaşanan hızlı büyüme neticesinde, şirketlerin hacimlerinde çok ciddi genişlemeler ortaya çıkmış ve buna bağlı olarak da büyük şirketler kendini göstermeye başlamıştır. Şirketler büyüdükçe ve şirketlerin ortakları artmaya başladıkça, bağımsız denetim mesleğine olan ihtiyaç çok daha ciddi boyutlara ulaşmıştır. Öyle ki, artık işletmelerin operasyonlarını ve finansal bilgilerini şirketlerin sahiplerinin ve ortaklarının takip etmesi mümkün olmaktan çıkmıştır. İşletmelerin finansal bilgilerinin güvenilirliğini anlamaya çalışan sahipler ve ortaklar açısından bağımsız denetim mesleğine olan ihtiyaç oldukça önemli bir hale gelmiştir. Artık, bağımsız denetçiler de piyasada yaşanan gelişmelere uyabilmek ve bağımsız denetim mesleğine olan talebi sistematik bir şekilde karşılayabilmek için şirketleşmeye başlamışlardır. Bu ihtiyacın bir sonucu olarak, 1887 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants- AICPA) kurulmuş ve hem muhasebe hem de bağımsız denetim mesleğine dair önemli çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.

20. yüzyılın hemen başında yaşanan McKesson Robbins, Kreuger ve Toll gibi çok büyük çaplı şirket skandalları ve bu skandalları takip eden dönemde yaşanan 1929 Buhranı, sadece bağımsız denetim mesleğinin şirketleri denetlemesinin yeterli olmadığını, aynı zamanda bağımsız denetim mesleğine de belli bir düzen getirilmesi ve bağımsız denetim mesleğinin de denetlenmesinin gerekli olduğunu göstermiştir. Öyle ki, 6 Haziran 1934 yılında Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (U.S. Securities and Exchange Commission- SEC) kurulmuş ve böylece hem sermaye piyasasını hem de sermaye şirketlerinin bağımsız denetimini düzenleyen birçok değişikliğe imza atılmış ve hala atılmaya devam edilmektedir.

Bağımsız denetim mesleğiyle ilgili yapılan birçok yasal düzenlemeye karşın, dünyada yaşanan muhasebe temelli finansal skandalların önüne geçilememekteydi. Sadece 1994-2004 yılları arasında başta Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olmak üzere dünya genelinde, muhasebe temelli 50'den fazla büyük şirket skandalı ortaya çıkmıştır. Bu durum aslında, bağımsız denetim mesleğine dair yapılan düzenlemelerin daha dinamik bir hal alması gerektiğini göstermektedir. Özellikle 2002 yılında yaşanan Enron skandalı, sadece Amerika'yı değil dünyayı etkileyen bir kriz haline gelmiştir. Yaşanan skandal neticesinde dünyanın en büyük bağımsız denetim şirketlerinden biri olan ve Enron'un bağımsız denetçisi olan Arthur Andersen çok dramatik bir şekilde batmıştır.

Enron skandalının yıkıcı etkilerinden hızlı bir şekilde arınmak için Sarbanes-Oxley (2002) kanunu, Amerikan Kongresi tarafından çok hızlı bir şekilde hazırlanıp yürürlüğe koyulmuş ve söz konusu kanun bağımsız denetim mesleğine dair çok ciddi değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Yapılan en büyük değişiklik, Türkiye'de de 26 Eylül 2011 tarihinde kurulan Kamu

Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) ilk örneği olan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Üst Kurulu’nun (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) Amerika’da kurulmasıdır.

Yaşanan her büyük çaplı muhasebe skandalı sonrasında, bağımsız denetimin fonksiyonu tartışmaya açılmakta ve bağımsız denetim fonksiyonunun işlevselliği hakkında tartışmalar yaşanmaktadır. Son dönemde, özellikle bağımsız denetçinin bağımsızlığı ve moral değerler üzerinde çok fazla çalışma yapılan alanlardan birisi olmuştur. Bu kapsamda, yine bağımsız denetçinin sorumlulukları ve denetimin ve denetçinin rolü sıklıkla tartışılan konulardan birisi olmuştur.

Bağımsız denetçilerin sorumluluğu ve bağımsız denetimin ve denetçinin rolünün ortaya çıkarılması kadar, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim hizmetinden yararlanarak karar verenler açısından da bu kavramların ne anlama geldiği oldukça önemli bir konu olarak tartışılmaya başlanmıştır. Önemli olanın sadece bağımsız denetçinin denetimden ne anladığı ve sorumlulukları kapsamında ne düşündüğü değil, denetim hizmetinden faydalananların da denetimin rolü ve denetçinin sorumluluklarını dair ne düşündükleridir. Zira, her bir muhasebe temelli finansal skandal neticesinde, neden bağımsız denetçilerin finansal tablolardaki karar alıcıların kararlarını etkileyebilecek kadar büyük çaplı hata, hile ve usulsüzlükleri ortaya çıkaramadığı sorusu sıklıkla tartışılan bir konu haline gelmiştir.

1974 yılında ilk defa Liggio, bağımsız denetçiler ve finansal tablo kullanıcılarının denetçilerden beklenen performans seviyeleri arasındaki farklılığı esas alarak tasarlanan “Denetim Beklenti Boşluğu (Audit Expectation Gap) kavramından bahsetmiştir. 1978 yılında AICPA tarafından denetçilerin sorumluluklarına dair hazırlanan Cohen Komisyon Raporu ile

denetim beklenti boşluğu kavramı bağımsız denetim alanında sıklıkla kullanılmaya başlanmıştır.

1993 yılında Porter, denetim beklenti boşluğunun ne Liggio'nun (1974) ne de Cohen Komisyonu'nun (1978) tanımlamalarıyla ortaya çıkarılabileceğini söylemiş ve denetim beklenti boşluğu kavramını şu şekilde genişletmiştir: Denetim beklenti boşluğu, toplumun denetçilerden uygulamalarını beklediği görevler, denetçilerin makul olarak yapabileceklerine dair beklenen görevler ve toplumun makul beklentilerinin genişletilmesinin bir fonksiyonudur. Bu kapsamda Porter, denetim beklenti boşluğunun; performans ve makul boşluk olarak iki kısımdan ve performans boşluğunun da yetersiz performans ve yetersiz standartlar olmak üzere iki bölümden oluştuğunu söylemiştir. Makul boşluk kavramını ise; bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlananlar arasındaki makul olmayan beklentiler neticesinde oluşan boşluk olduğunu ifade etmiştir.

Denetim beklenti boşluğu konusu üzerinde yapılan çalışmalar incelendiğinde, ilk çalışmaların büyük bir kısmının gelişmiş ülkelerde yapıldığı ve takip eden dönemde de denetim beklenti boşluğuna dair yapılan çalışmaların büyük bir kısmının gelişmekte olan ülkelerde yapıldığı anlaşılmıştır. Türkiye'de bağımsız denetim mesleğiyle ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde, denetim beklenti boşluğu alanında yapılan herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır.

Bu bağlamda bu tez çalışmasının amacı, Türkiye'de denetçilerle denetim hizmetinden yararlananlar arasında oluşan denetim beklenti boşluğunun var olup olmadığını anlamak ve makul denetim beklenti boşluğunun bağımsız denetim eğitimi ve tecrübe düzeyiyle azaltılmasının mümkün olup olmadığını incelemektir. Bu kapsamda, bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim hizmetinden karar alma aşamasında yararlandığı

varsayılan bankacılar ve yatırım analistleri arasındaki beklenti boşluğu, türleri ve beklenti boşluğunun azaltılıp azaltılamayacağı incelenmektedir. Veriler anket yöntemiyle elde edilmiş ve özellik itibariyle parametrik olmayan veriler oldukları için yapılan testler ve analizler de bu kapsamda parametrik olmayan testler ve analizlerden seçilmiştir. Denetim beklenti boşluğunun varlığının araştırılmasında Kruskal-Wallis, Mann-Whitney U testlerinden yararlanılmıştır. Denetim beklenti boşluğunun azaltılmasında ise bağımsız denetim eğitiminin ve tecrübe düzeyinin etkilerini incelemek için Sıralı Logit Regresyon analizinden yararlanılmıştır.

Çalışmanın giriş ve sonuç bölümleri ayrı olmak üzere çalışma, üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, denetim mesleğine dair kavramsal çerçeve verilmekte ve denetimin tarihçesi ve türleri, bağımsız denetiminin kapsamı, bağımsız denetim ve ile finansal skandallar arasındaki ilişki ve bu skandalların bağımsız denetim boyutu incelenmiştir. Birinci bölümde ayrıca, bağımsız denetimin neden eleştiri aldığı üzerinde durulmuş ve bağımsız denetçilerin usulsüzlükleri ortaya çıkarmasında yararlı olabilecek faktörler irdelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümü denetim beklenti boşluğu kavramına ayrılmıştır. Bu kapsamda; beklenti, denetim beklenti boşluğu ve denetim beklenti boşluğunun oluşmasına etki eden faktörler ayrıntılı bir şekilde ele alınarak araştırmanın kavramsal çerçevesi ortaya konulmuştur. Bu bölümde son olarak, denetim beklenti boşluğunu azaltmak için uygulamada kullanılan yöntemler ve yasal düzenlemelere yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, Türkiye’de denetim beklenti boşluğunun var olup olmadığı ve denetim beklenti boşluğunun bağımsız denetim eğitimi ve tecrübe ile ilişkili olup olmadığı incelenmiştir. Bu kapsamda, üçüncü bölümde;

çalışmanın amacı, kapsamı, hipotezleri ve veri analizinde kullanılan yöntemlere yer verilmiştir. Son olarak da yapılan analizlerden elde edilen bulgulardan ve araştırmanın kısıtlarından bahsedilmiştir.

Çalışmanın sonuç bölümünde, elde edilen bulgular ışığında Türkiye’de denetim beklenti boşluğunun varlığı ve beklenti boşluğunun azaltılmasını etkileyen faktörler üzerinde değerlendirmeler yapılmıştır. Son olarak da daha sonraki çalışmalar için önerilerde bulunulmuştur.

I. BÖLÜM
DENETİM

Denetim kavramı Latince bir kelime olan *audire* kelimesinden türetilmiştir. Kelimenin tam manası “dinlemek, işitmek”tir. Eski çağlarda denetim uygulamaları sözlü şekilde yerine getirilmekteydi. Varlıkların sahipleri, bu varlıkların bakımlarından sorumlu olan kişilerden varlıklarıyla ilgili bilgileri onları dinleyerek almaktaydılar. Böylelikle varlıkların sahipleri aynı zamanda da varlıklarının denetçisi durumundaydı (Puttick vd., 2007:2).

Denetim kavramı, en ilkel uygulamalarından beri bir kontrol aracı ve sahiplikten doğan hakları güvence altına almaya çalışan önemli bir başvuru kaynağıdır. Eski Mısır, Yunan ve Roma uygarlıkları zamanında, denetim uygulamaları, işletme veya varlık sahibi kişilerin işletme ya da varlıklarına dair yolsuzlukla ilgili bir şüphe duymaları durumunda bağımsız kişilere yetki vererek işletmenin muhasebe hesaplarının veya varlıklarının incelemesi şeklinde gerçekleşmekteydi. Bu dönemlerdeki işletmeler oldukça küçük çaplı işletmeler oldukları için denetim işlemlerinin kapsamı da oldukça sınırlı olmaktadır. Denetim, denetçiler tarafından işletmelerin tüm nakit girişlerinin ve nakit çıkışlarının düzgün bir şekilde yapılıp yapılmadığını anlamak ve olası usulsüzlükleri görmek amacıyla yapılmaktaydı. Denetimdeki temel amaç, işletmenin varlıklarının birileri tarafından zimmete geçirilip geçirilmediğini ortaya koymaktı (Kumar ve Sharma, 2005:1).

Denetim, kavramsal açıdan çok farklı alanlarda ve amaçlarla kullanılmaktadır. Genel anlamda muhasebe denetimi, bir kurumun ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların dönemsel

olarak tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir (Kepekçi, 2004:1).

Muhasebe mesleği konusunda yapılan denetimi içeren muhasebe denetimi teftiş, revizyon ve kontrol kavramlarıyla da ifade edilebilmektedir (Kaval, 2008:4):

Kontrol: Kontrol, Latince “contra” ve “rotulus” kelimelerinden türemiş olup, karşıt veya diğer bir kayıt ve/veya belge aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu incelemek, araştırmak ve soruşturmak anlamı taşımaktadır (Kenger, 2001:2). Kontrol, denetim faaliyetleri başlamadan önce yapılmakta olan faaliyetler içerisinde yer alır. Herhangi bir şeyin istenilen şekilde sonuçlanması ya da belli bir hedefe ulaşmak için bazı önlemler alınır. Alınan bu önlemlerin amacı, daha önceden belirlenen ve ulaşılmak istenen sonuçları sağlamaktır. Amaçlara ulaşmak için alınan önlemler kontrol faaliyetlerini oluşturmaktadır (Kaval, 2008:4).

Revizyon: Revizyon, Latince “revidere” kökünden gelmekte olup, gözden geçirmek, tekrar bakmak, tekrar incelemek, teşhis etmek gibi anlamlar taşır. Uygulama alanında revizyon kavramı daha çok muhasebe ile ilgili incelemelerde kullanılmakta, işletme faaliyet ve sonuçlarının (hesaplarının) incelenmesini ve denetlenmesini kapsamaktadır (Kenger, 2001:2). Eleştirisel bir tarzda yapılan gözden geçirmeyle, genellikle finansal olayların incelenmesi ve denetlenmesi yapılır. Revizyon işletmenin kendi personeli tarafından yapılabileceği gibi işletme dışı kişiler tarafından da yapılabilir (Kaval, 2008:4).

Teftiş: Teftiş kavramı “fets” kökünden gelmekte ve bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme anlamında kullanılmaktadır. Resmi bir otoriteyi içeren teftiş, Latince “specere” bakmak, “in-specere”

içine bakmak anlamında olmak üzere yakından incelemek, araştırmak ve soruşturmak anlamlarına gelmektedir (Kenger, 2001:2). Teftiş bir şeyin aslına uygun olarak yapılıp yapılmadığı veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan bir inceleme çeşididir. Denetim bir şeyin geneli için uygulanırken teftiş bu genel içindeki özel durumlara uygulanır (Kaval, 2008:4).

1.1. Muhasebe ve Denetim Arasındaki Farklılık

Muhasebe ve denetim meslekleri arasında çok yakın ilişkiler söz konusudur. Denetim mesleğinin icrasında, muhasebeleştirme sürecinde oluşan işlemlerden ve muhasebeleştirme aşamasından sonra elde edilen bilgilerden yararlanılmaktadır (O’Reilly vd., 1999:7). Denetim mesleğinin layıkıyla yerine getirilebilmesi için denetçinin muhasebeyi çok iyi bilmesi oldukça önemlidir. Dolayısıyla bir muhasebecinin sadece muhasebe mesleğini iyi bilmesi ve yerine getirmesi önemliyken bir denetçinin hem muhasebe hem de denetim mesleklerini çok iyi bir şekilde bilmesi gerekmektedir (Hubbard vd., 1986:9).

Birçok mali tablo kullanıcısı denetim ile muhasebe kavramlarını karıştırabilmektedirler. Bu karmaşanın altında yatan neden aslında, hem muhasebenin hem de denetimin muhasebe bilgileri üzerinde çalışması ve aynı zamanda denetçilerin de muhasebe alanında uzmanlığa sahip olması dolayısıyladır (Arens ve Loebbecke,1997:4).

Muhasebe, parayla ifade edilen ekonomik olayların kayıt edilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesi suretiyle karar alma sürecinde belli bir tutarlılık doğrultusunda kullanılmasıdır. Dolayısıyla muhasebe genel anlamda karar vermeye yardımcı bir araç olarak kullanılmaktadır (Arens ve Loebbecke,1997:4).

Geleneksel anlamda muhasebe denetimi, yönetim tarafından hazırlanan mali tabloların objektif bir incelemesi anlamına gelen bir tür onay fonksiyonudur. Denetim sürecine başlayan bir denetçi, iç denetim, mali kayıtlar, diğer yasal kayıtlar ve dış kaynaklardan elde edilen delillere dayanılarak hazırlanmaktadır. Böylelikle her muhasebe denetiminin temelini kanıta dayanması gerekmektedir (Holmes ve Overmyer, 1975:1-2).

Denetçiler ve muhasebeciler arasında dikkate alınması gereken bir farklılık da muhasebecilerin, muhasebe faaliyetlerini yerine getirdikleri işletmelerle uyumlu bir şekilde çalışmalarını ve işletmeye bilgi sağlamaları beklenirken, denetçilerde bu durum söz konusu değildir. Bağımsız denetçilerin özel statüleri dolayısıyla, denetimi yaptıkları işletmelerle arasında yakın ilişkiler geliştirmeleri, ortak bir amaç için faaliyet yürütmeleri söz konusu olmamaktadır (Walter vd., 1983:5).

1.2. Denetimin Önemi

Denetim mesleği tarihi olarak incelendiğinde, denetim şirketleri tarafından verilen hizmetler, şirketlere sunulan hizmetler arasında en yaygın olanları olduğu görülmektedir (Ricchiute, 1982:6). Bu durum aslında, denetim mesleğinin öneminin yanı sıra niteliği hakkında da bilgi vermektedir. Denetim süreci denetlenen işletmelerin büyüklüklerine bağlı olarak münferit bir denetçinin yapamayacağı kadar kapsamlı ve detaylı bir süreç olduğundan dolayı, denetim mesleğini icra eden denetçiler şirketleşerek, denetim mesleğini daha etkin ve verimli bir şekilde yapma amacı gütmüşlerdir.

Denetim mesleğinin ilk uygulama alanlarına ve nedenlerine bakıldığı zaman, denetim faaliyetlerinin genel olarak büyük işletmeler tarafından talep edildiği görülmektedir (Ricchiute,

1982:6). Denetim mesleğine olan talebin büyük ve hatta çok uluslu işletmeler tarafından olması da ayrıca denetim mesleğinin önemini ortaya koymaktadır.

1878 yılında City of Glasgow Bank’ta yaşanan kriz neticesinde gelişen süreçte, denetim, çeşitli organizasyonları düzenleyen genel bir araç olarak kullanılmaya başlanmıştır. 20. yüzyılın sonlarına doğru denetim sadece sermaye şirketlerinin değil, aynı zamanda okul, hastane, devlet kurumları, ticari şirketler vb. kuruluşların da denetimini içerecek şekilde bir genişleme göstermiştir (Sikka, 2005:129).

Karar alıcıların amaçlarına uygun ve tutarlı karar verebilmeleri için, karar aşamasında yararlandıkları bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Bilgilerin güvenilirlikten yoksun olması kaynakların etkin kullanımını engellemekte ve böylelikle de topluma ve karar alıcılara zarar verilmektedir (Güredin, 2007:4; O’Reilly vd., 1999:11).

Denetim mesleği, işletme sahipleri açısından oldukça önemli bir kontrol mekanizmasıdır. Günümüzdeki işletmelerin önemli bir kısmı, profesyonel yönetim kadroları tarafından yönetilmekte ve işletme sahiplerine raporlar sunmaktadır. Sunulan bu raporlar, hatalar içerebilir ve/veya işletmelerdeki usulsüzlükleri ortaya koyamayabilir (Millichamp, 1984:2-3). Bu bağlamda, denetim faaliyetleri, işletmeler açısından bir kontrol aracı olarak kullanılmakta ve işletmelerin sahiplerine, işletmenin ürettiği bilgilerin güvenilirliği hususunda önemli bilgi kaynağı oluşturmaktadır (Hubbard vd., 1986:8).

Denetim mesleğinin önemini anlamak için denetim mesleğinin ekonomik hayatta üstlendiği fonksiyonları incelemek gerekmektedir. Denetim mesleğinin üzerinde durduğu risk, bilgi riskidir. Bilgi riski, bir bilginin işletmelerin mali tablolarından

elde edilebilmesine rağmen o bilginin doğru olmama riskidir (O'Reilly, 1999:8). Bilgi riskinin denetim mesleği açısından önemi Arens ve Loebbecke (1997) tarafından şu şekilde kategorize edilmiştir:

Bilginin Uzaklığı: Modern dünyada bir organizasyon açısından yararlı bilgilerin büyük bir kısmını, iç kaynaklardan elde etmek pek mümkün olmayabilmektedir. Kullanılan bilgilerin çok büyük bir kısmı, dışarıdan sağlanan bilgiler olmaktadır (Arens ve Loebbecke,1997:4). Dolayısıyla dışarıdan sağlanan bilgilerin güvenilir olup olmadığı sorunu ortaya çıkmaktadır.

Bilgi Sağlayıcının Çıkarı: Bir organizasyonun gerek duyduğu bilgiler, aynı zamanda o organizasyon üzerinde bu bilgiyi sağlayanın çıkarını olumlu veya olumsuz etkileyebilecek bir potansiyel taşıyorsa, bu durum bilgilerin güvenilirliği (hatalı veya usulsüz olarak hazırlanma) konusunda şüpheler oluşturabilmektedir (Hermanson vd., 1980:5).

Bilginin Genişlemesi: Organizasyonlar genişledikçe kullandıkları ve ürettikleri bilginin hacmi de genişlemektedir. Bu durum, üretilen bilgilerin düzenli bir şekilde kayıt edilmesini engelleyebilmektedir (Thomas vd., 1991:7). Ayrıca bilgilerin bir kısmı diğer yığın halindeki bilgilerin içinde gözden kaçabilir. Aslında küçük yanlış beyanların sayısı bir bütün olarak alındığı zaman, çok önemli hale gelebilecek bir bilginin ortadan kaybolmasına neden olabilir (Arens ve Loebbecke,1997:4).

Bilgi riskini azaltacak farklı araçlar olmakla birlikte, mali tabloların denetimden geçmesi de bu risklerin azaltılmasında etkili bir araç olarak kullanılabilir (Arens ve Loebbecke,1997:4; O'Reilly, 1999:8). Kullanıcılar açısından güvenilir bilgi üretilmesinde kullanılacak en güvenilir bilgi

kaynaklarından birisi hiç şüphe yok ki, işletmelerin bağımsız denetimden geçmesidir (Thomas vd., 1991:7).

İşletmelerin büyümesi, işletmelere devlet müdahalesinin artması, işletme ile ilgili çıkar gruplarının sayısının artması, çıkar gruplarının isteklerinin çoğalması ve güçlenmesi, işletmeler arası rekabetin artması ve ekonomide insan faktörünün eskiye nazaran daha fazla önem kazanması da denetime olan ihtiyacı artıran etkiler olarak ortaya çıkmaktadır (Akgül, 2000:6).

Denetim faaliyetleri genel olarak şu faydaları sağlamaktadır (Kumar ve Sharma, 2005:14-15):

- Denetim faaliyetleri ile hata ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması kolaylaşır ve bu hata ve usulsüzlükler önlenir.
- Denetlenmiş muhasebe bilgisi genel anlamda büyük bir güven unsurudur ve gerçekliği barındırır.
- Yasal otoriteler tarafından kabul edilmektedir.
- Bağımsız denetçiler, denetimin dışında da birçok hizmet sayesinde profesyonel bir tavsiye mercii olarak faaliyette bulunur. İşletmenin yönetimine danışmanlık yapmanın yanı sıra, işletmenin iç kontrol yapısı ve işlemleriyle ilgili olarak da tavsiye niteliğinde bilgi paylaşımında bulunur. Fakat bu hizmetlerin bağımsız denetimle birlikte verilmesi yasaktır.
- İşletmelerin kredi işlemlerinde denetlenmiş finansal raporlar, işlemlerin hızlanmasını sağlar.
- İşletmenin bağımsız denetim raporlarına olan güven nedeniyle, işletme içerisinde çıkabilecek muhtemel sorunların önüne geçilmiş olur (kar dağıtımı, bir ortağın emekli olması veya vefat etmesi vb.).
- İşletmenin satılması veya devredilmesi durumunda işletme değerinin ortaya çıkarılmasında oldukça önemli bir rol oynar.

- Bağımsız denetim çalışmalarıyla hata ve hilelerin ortaya çıkarılma ihtimali, işletmelerin muhasebe departmanlarının dikkatli olmasını sağlar.
- Bağımsız dış denetim sayesinde, işletmenin iç kontrol yapısındaki zayıflıklar ortaya çıkarılır ve bunların güçlendirilmesi sağlanır.

1.3. Denetimin Özellikleri

Denetim çalışmaları, belli bir sistematik içerisinde icra edildiği ve yapılış amacına göre belli süreçlerden geçtiği için, bazı özellikleri taşıması sürecin kalitesini artırmak ve sonuçların daha anlamlı bir hal alması açısından oldukça önemlidir. Genel olarak denetimin özellikleri şu şekildedir:

Düzenli Bir Şekilde Yapılandırılmış Bir Karşılaştırma Sürecidir: Denetim çalışmaları, önceden belirlenmiş bir sistematik dahilinde yürütülmektedir (Porter vd., 2003:3). Denetim çalışmalarında, rakamlar ile ifade edilen bilgilerin önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluğu araştırılmaktadır. Dolayısıyla denetim rakamlaştırılabilir bilgiler ile kıstasların karşılaştırılması işlemi olarak tanımlanabilir (Gürbüz, 1995:5).

Denetim Belli Bir Ekonomik Birime Ait Bilgileri Kapsar: Kapsam olarak denetim genellikle belli bir ekonomik birim veya dönem ile sınırlandırılır. Denetimin kapsadığı dönem genellikle bir yıl olmakla birlikte bir aylık, üç aylık, altı aylık dönemler itibariyle de denetim çalışmalarının yapılması mümkündür. Denetimin kapsamı belirlenmeden rakamlaştırılabilir bilgilerin önceden belirlenmiş kıstaslara uygun olup olmadığı anlaşılamaz. Değerlemenin yapılabilmesi için ana ilke, denetlenen bilgilerin denetlenen döneme veya ekonomik birime uygun olmasıdır (Gürbüz, 1995:6).

Denetim kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanır:

Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemede, denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıttır. Denetim çalışmalarında, denetçilerin belli bir görüşe ulaşabilmeleri için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamaları gerekmektedir. İlgili denetim prosedürleri yardımıyla toplanan bu kanıtlar, denetçi tarafından değerlendirilerek sonuç olarak bir denetim görüşüne ulaşılmaktadır (Bozkurt, 2006:23). Bu aşamada dikkat edilmesi gereken en önemli unsurlardan birisi de kanıtların toplanması sürecinde objektif ve önyargısız bir tutum sergilenmesidir (Porter vd., 2003:3).

Denetim Uzman ve Bağımsız Bir Kişi veya kişiler Tarafından

Yapılır: Denetim sürecini yerine getirecek kişinin denetim alanında belli bir uzmanlığa sahip olması gerekmektedir. Denetçi, denetim süreci boyunca yeterli miktar ve kalitede delil toplayabilmeli ve bir kanaat oluşturabilecek donanımına sahip olmalıdır. Denetçinin en önemli özelliklerinden birisi de denetçinin bağımsız bir kişi olması gerekliliğidir. Belge ve kanıtların toplanması aşamasında taraflı davranan bir kişinin bağımsızlığından söz edilemez. Denetçinin ekonomik bağımsızlığı yanı sıra gerçek bağımsızlığı da oldukça önemlidir. Denetim yaptığı işletmeden denetim sözleşmesiyle elde edeceği gelir dışında hiçbir bağının bulunmaması, denetçinin bağımsızlığı açısından oldukça önemlidir (Gürbüz, 1995:6-7).

Denetim çalışmaları sonucunda rapor düzenlenir:

Denetim sürecinin son aşamasında denetim raporu oluşturulur. Denetçi, oluşturduğu görüşünü ayrıntılı olarak düzenleyeceği bir denetim raporu ile işletme ilgililerine bildirir (Bozkurt, 2006:24). Mali tablolar üzerinde yapılan değerlendirmeler sonucunda ilgili

sonuçları içeren raporların tüm kullanıcılar tarafından ulaşılabilir olması gerekmektedir (Porter vd., 2003:3).

Denetim çalışmaları işletme içi bilgi kullanıcılar kadar işletme dışı bilgi kullanıcıları açısından da oldukça önemlidir: Bilgi kullanıcıları, denetçinin görüşüne güvenen ve işletme yönetimi tarafından açıklanan bilgileri, kararlarında kullanan karar alıcılardır (Kepekçi, 2004:2). Karar alıcılar, denetim çalışması yürütülen işletmeye sermaye koyan ortaklar ile sermaye koymayı isteyen potansiyel yatırımcılar, işletmenin yöneticileri, vergi almak suretiyle işletmelerin bilgilerini oldukça yakında takip eden devlet, sendikalar ve gelişmiş sermaye piyasası olan ülkelerde tüm kamuoyudur (Duman, 2008:13).

1.4. Denetimin Tarihçesi

Mezopotamya'da Milat'tan önce 3200-3600 yılları arasındaki kaynakların üzerinde; küçük işaretler, noktalar, tikler ve yuvarlak içine alınmış bilgiler yer almaktadır. Bu işaretlemeler, kaynaklar üzerinde kontroller yapıldığının delili olarak görülmektedir. Eski Mısır'da ise, alınacak vergilerin tespitinin iki memur tarafından kaydedildiği ve hatta bu memurlardan birinin yürütmeden diğerinin ise denetim işlemlerinden sorumlu olduğu görülmüştür.

Daha sonraki süreçte ise, eski Yunanistan'da, kamu görevlilerinin çalışma dönemleri bittiğinde, hesapların dikkatli bir şekilde incelemesi için memurların atandığı görülmüştür (Gupta, 2005:1). Yunanlılar, denetim mesleğini kendi hesaplarıyla devlet arasındaki ilişkiyi şekillendirmesinden dolayı oldukça önemli bir meslek grubu olarak görmüşlerdir (Puttick, 2007:2). Romalılar ise, harcamalara yetki veren personel ile gerçek alacak ve borç işlemlerini yürüten kişileri birbirinden ayırarak, etkili bir finansal yönetim sistemi tasarlamışlardır. Yine Romalılar,

finansal yönetim içinde kontroller ve tekrar kontrollerin yapıldığı özenle hazırlanmış bir sistem kurmuşlardır (Gupta, 2005:1). Çin’de rastlanan denetime benzeyen uygulamaların yanı sıra, M.Ö. 350 yıllarında Yunanistan’da, Aristo’nun aktarmalarında çağdaş anlamda denetim uygulamalarına rastlanmıştır. Benzer kontrol aktiviteleri, I. Henry (1100-1135) zamanında, İngiltere Maliye Bakanlığı’na atanmış olan özel denetim memurları tarafından gelirlerin ve harcamaların düzenli bir şekilde kayıt edilip edilmediğini araştırma bağlamında yapılmıştır. (Lee and Azham, 2008:2).

Roma İmparatorluğu’nun çöküşünden sonraki süreçte, İtalya’da, şehir devletlerinde denetim gelişmeye devam etmiştir. Floransalı, Cenevizli ve Venedikli tacirler, Eski Dünya’dan Avrupa’ya dönen ticaret gemilerinin kaptanlarının sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini ortaya koyabilmek için denetçilerin yardımına başvurmuşlardır (Brown, 1962:698).

1500’lü yıllara kadar yapılan denetim, öncelikle usulsüzlükleri önleme amaçlı yapılan denetimleriyle bilinmektedir. Örneğin İtalya’nın Pisa şehrinde, denetim devlet yetkililerinin herhangi bir usulsüzlük yapıp yapmadıklarını incelemek için yapılmaktaydı. Bu incelemeler neticesinde, işlemlerin doğru olup olmadığı araştırılıyordu (Tsuji and Garner, 1995:196).

1500-1850 yılları arasında yapılan denetim ile daha eski zamanlarda yapılan denetim amaçları arasında çok küçük bir farklılık vardır. Denetim, Endüstri Devrimi’nin erken zamanlarında üretim faaliyetlerini de kapsayacak şekilde genişlemiştir. Denetim faaliyetlerinin temel amacı, bu dönemde de usulsüzlükleri belirlemektir. Bu dönemde denetim faaliyetleri önemini, yöneticilik ve sermaye sahiplerinin birbirinden ayrılmaya başlaması nedeniyle daha da artırmıştır. Düzenli ve

belli bir formata bağlanmış bir muhasebe sisteminin, hem raporlamanın doğruluğu hem de hataların önlenmesi açısından önemi fark edilmiştir (Brown, 1962:697).

1850-1905 yılları arasında endüstri devriminin etkisiyle, işletme sahipliği ile yönetiminin belirgin bir şekilde birbirinden ayrılmaya başladığı görülmektedir. Bu dönemde işletme sahip ve ortakları, işletmelere yaptıkları periyodik ziyaretlerle işletmelerin kayıtlı verilerinin doğruyu yansıtıp yansıtmadığını araştırmaktaydılar. 1850'den 1905'e kadar yapılan denetim, mali tablolarda ve hesaplarda yer alan tüm kayıtların incelenmesi suretiyle, doğruluğunu ortaya koymaya çalışmak şeklindeydi. Bu durum masraflı ve etkin bir süreç değildi. Denetimde, hem raporların doğruluğunu ortaya koyacak hem de hileli işlemleri azaltacak bir muhasebe sistemine ihtiyaç vardı. Bu dönemde denetçilerin örnek alma yöntemiyle denetim yapması kabul edilir bir yöntem olarak görülmeye başlanmıştır. Denetimin uygulama alanında bir değişme olmasına karşılık denetim amacıyla bir değişme olmamıştır. Denetim bu dönemde de usulsüzlüklerin tespiti için yapılmaktaydı. Denetim uygulamaları, işlemlerin tek tek incelenmesi suretiyle detaylı bir doğrulamasının yapılmasından ziyade test etme şeklinde yapılmaktaydı (Tsuji and Garner, 1995:196).

İbn-i Haldun, Mukaddime'de Kuzey Afrika'da hükümlerlik eden Ebu Hafsoğullarını devletinde, hesap ve maliye işlerinin tek başına bir memuriyet olduğunu ve Sahib-i Eşgal adıyla anılan müdürünün gelir ve giderlere baktığını nakletmektedir. Osmanlı Devleti'nin de mali işlerini, Defterdarlık müessesesi kuruluna kadar Sadrazamlar tarafından idare edildiği bilinmektedir (Dağüstü, 2004:8).

Dış denetim büyük ölçüde mali tabloların gelişimine odaklanmaktadır. İlk kez bir profesyonel disiplin olarak 19.

yüzyılda Birleşik Krallık’ta ortaya çıkmıştır. Bu dönemde sınırlı sorumluluklarıyla bilinen limited şirketlerin ortaya çıkmasıyla birlikte yönetim ile sahiplik de birbirinden ayrılmaya başlamış ve yöneticilerin sahiplerin ekonomik kaynakları üzerindeki tasarrufları da oldukça önemli bir konu olarak gündeme gelmiştir. Böylelikle dış denetim mesleği, sermaye sağlayıcılarına işletmenin mali tablolarında yayınlanmış olan kayıtlarla ilgili objektif fikirler veren ve bağımsız bir hüviyette bu çalışmalarını yürüten bir mahiyet kazanmıştır (O’Regan, 2003:2).

Modern anlamda ilk muhasebecilik sistemi, henüz tüm dünyaya yayılmadan önce 1854 yılında İskoçya’da ve 1870 yılında da İngiltere’de kurulmuştur. 1886 yılındaki Londra denetim firmalarından bir kısmı hala faaliyetlerini, çeşitli kombinasyonlar altında sürdürmektedir (Cooper Brothers, Deloitte, Dever, Griffiths ve Price Waterhouse) (O’Regan, 2003:3). 1887 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Kurumu’nun kurulmasıyla birlikte dış denetim mesleğinin merkezi Birleşik Krallık’tan Amerika devletine kaymıştır (O’Regan, 2003:2).

Tablo 1.1: Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	%100’lük bir inceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi (1900’lü yıllar)	%100’lük bir inceleme ve örnelemeye başvurma	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900-1930		Bilançonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve

1930 sonrası	Finansal Verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi	Onaylama Mali tabloların Doğruluğu ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Devlet Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento ve Diğer Gruplar
--------------	--	--	---

Kaynak: Güredin, Ersin (2000); *Denetim*, Beta Basım A.Ş., İstanbul.

Amerika'ya ve Kanada'ya göç eden muhasebeciler, denetim mesleğinin yayılmasında ve gelişmesinde çok önemli bir etki yapmışlardır. Göç eden muhasebeciler 1880 yılında Quebec kentinde İngiliz Kraliyet hükümetinin izni ile Quebec Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü'nü ve 1886 yılında da New York'ta Amerikan Kamu Muhasebeciler Birliğini kurmuşlardır. Muhasebe denetimi alanındaki gelişmelere paralel olarak Fransa, 1879 yılında dış denetime yönelik ilk uygulamayı gerçekleştirmiş ve daha sonraki süreçte bu uygulama Avrupa'nın diğer ülkelerine yayılmıştır (Duman, 2008:13).

1900 yılların başında ekonomideki gelişmelere paralel olarak, denetçiler çalışmalarını belge incelemesinde yoğunlaştırmışlardır. Denetimin amacı, hata ve/veya hileleri ortaya çıkarabilmektir. Bu bağlamda, çalışmalar kapsamında işletmelerin tüm belgeleri incelenmeye çalışılmıştır. Genel olarak bu yaklaşıma "Belge Denetimi Yaklaşımı" denmektedir. 1900-1930 dönemi ise, mali tabloların denetçiler tarafından bir bütün olarak denetlenmeye başlandığı dönemdir. Denetim faaliyetleriyle denetçiler, hata ve/veya hileleri tek tek ortaya çıkarmak yerine mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne varmaya

çalışmışlardır. Böylelikle modern anlamda denetim anlayışının ilk adımları atılmıştır. Bu tür denetim çalışmaları “Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı” adıyla bilinmektedir. Bu dönemde, ekonomik gelişmelerin devam etmesine paralel olarak, denetim çalışmalarında istatistiki örnekleme gibi yeni teknikler kullanılmaya başlanmıştır. İşletmelerin iç kontrol yapılarının nitelik düzeyleri, mali tablolarının güvenilirliğinin bir göstergesi olarak düşünölmeye başlanmıştır. Günümüzde de önemini koruyan bu denetim yaklaşımına “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı” adı verilmiştir. Elektronik bilgi işlem sistemlerinde yaşanan gelişmelerle birlikte, bilgisayar, denetimin vazgeçilmez bir parçası haline gelmiştir. Analitik inceleme prosedürleri, denetim çalışmalarında önemli bir yer almaya başlamıştır. Denetim çalışmalarının alanı genişlemiş ve denetçiler işletmelere muhasebe dışındaki yönetim işlevleri konusunda da hizmet verir duruma gelmişlerdir. Bu çalışmalara da “ Yönetim Denetimi Yaklaşımı” adı verilmiştir (Bozkurt, 2006:17-18).

Avrupa ve ABD’de olduğu gibi Osmanlı’da da muhasebe ekonomik hayata paralel bir biçimde gelişmiştir. İlk muhasebe uygulaması 1850 tarihinde Kanunname-i Ticaret ile bir düzene bağlanmıştır. Kanun, Fransız Ticaret Kanunu’nun tercümesi niteliğinde olduğundan, Türk muhasebe sistemi uzun bir dönem Fransız muhasebe sisteminin etkisi altında kalmıştır. Daha sonraki süreçte, Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulmasıyla birlikte çıkarılan, 856 sayılı Ticaret Kanunu’nun Alman Ticaret Kanunu’na dayanması nedeniyle, muhasebe uygulamalarında Alman sistemi etkisini hissettirmeye başlamıştır. 1950 yılında yapılan genel vergi reformu ile yürürlüğe giren Gelir ve Vergi Usul Kanunları, 1956 yılında yürürlüğe giren 6752 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun, işletme hesapları ve bütçeleri için yeni düzenlemeler getirmiştir. Bu kanunlar ile kamu iktisadi teşebbüslerin muhasebe esaslarının tekdüzene

getirilmesi yasal zorunluluk halini almıştır. 1971 yılında oluşturulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu tarafından, kamu iktisadi teşebbüslerinin öneri hakkında görüşleri de göz önünde bulundurularak, önerilen sistemde değişiklik yapılmış ve 7.7.1971 gün ve 7/2768 sayılı Kararname ile 27 kamu iktisadi teşebbüsünde 1.1.1972 tarihinden itibaren söz konusu sistem uygulanmaya başlanmıştır. 1986 yılı itibariyle de Tek Düzen Muhasebe Sistemi bankalar tarafından uygulanmaya başlanmıştır (Duman, 2008:21-22).

1970'li yıllarda Türk şirketlerinin dışa açılmalarıyla birlikte, bağımsız denetim ihtiyacı ortaya çıkmasına karşın, 1987 yılına kadar Türkiye'de, mali tabloların hazırlanması ve denetimi, Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatı hükümleri çerçevesinde yürütülmüştür. Türkiye'de bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk 1987 yılında ortaya çıkmıştır. İşletme denetimi genellikle devlet denetimi temelinde gerçekleştirilirken, 24 Aralık 1987 yılında T.C. Merkez Bankasının bağımsız denetim kurumlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan denetim hakkında tebliği yayınlamasıyla birlikte, bağımsız denetime ilişkin ilk uygulamaların alt yapısı hazırlanmıştır (Kutukız ve Öncü, 2009:132).

18 Haziran 1988 tarihinde, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Seri X, 3 No'lu tebliğ ile, sermaye piyasasında yaptırılacak bağımsız denetimlerde, bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esaslar belirlenmiştir. Aynı tarih ve Seri X, 4 No'lu tebliğ ile de denetleme çalışmalarında ve raporlarda uyulması zorunlu ilke ve kurallar belirlenmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 4 Mart 1996'da seri X, No:16 sayılı tebliği yayınlamıştır. Bu tebliğin amacı, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 16, 22/d ve 22/e maddeleri uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kuralları

belirlemektir (Dönmez ve Ersoy, 2006:73). SPK, denetim skandallarının önüne geçebilmek amacıyla Sarbones-Oxley kanununun etkilerini göz önüne alarak, Seri X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği’i yayınlamıştır (Kutukız ve Öncü, 2009:134).

13.06.1989 tarihinde yayınlanan 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve onu izleyen yönetmelik ve tebliğler bağımsız denetim mesleğinin gelişmesinde en önemli mihenk taşlarını oluşturmuştur. 3568 sayılı kanun, muhasebe ve denetim faaliyetlerini bir meslek olarak tanımlamakta ve bu alanlarda profesyonel anlamda hizmet sunan kişilerin niteliklerini belirlemektedir (Erdoğan, 2002:52).

Türkiye’de muhasebe alanındaki en önemli gelişmelerden biri de Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) oluşturulmasıdır. 1994 yılı itibariyle çalışmalarına başlayan TMUDESK, IFAC’ın Muhasebe Standartlarını hazırlama esaslarına uygun olarak Türkiye Muhasebe Standartları’nın 11 adetini hazırlamış ve 1996 yılında yayınlamıştır (Duman, 2008:23).

Türkiye’deki bağımsız denetim mesleğinin gelişmesine oldukça etki eden kuruluşlardan bir diğeri de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)’dur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen Ek-1 maddesi uyarınca 18/12/1999 tarih ve 4487 sayılı kanun uyarınca finansal tabloların ihtiyaca uygun, güvenilir, gerçek, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı gözetilerek uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını belirlemek ve yayınlamak üzere kurulmuştur.

TMSK, Sermaye Piyasası Kanunu'nda yer alan Ek-1 maddesinin kaldırılmasıyla lav edilmiş ve yerine, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 26/9/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur. Türkiye muhasebe standartlarının yanı sıra Türkiye denetim standartlarını yayınlamaya yetkili tek kurum olarak muhasebe ve denetim mesleğini tek bir çatı altında birleştirme çabalarının bir sonucu olarak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemek üzere kurulmuştur (KGK, 2013).

1.5. Türkiye'de Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları

Dünyada olduğu gibi Türkiye'de de bağımsız denetçinin sorumluluğunun önemini gün geçtikçe artırmaktadır. Bağımsız denetim hizmetinden yararlanan şirketlerin uluslararası alanda yaptığı ticaret, kredi ve yatırım anlaşmaları nedeniyle bağımsız denetim mesleğinin gelişimi yerel faktörlerden ziyade küresel boyuttaki faktörler tarafından belirlenmektedir. Bu nedenle bağımsız denetim mesleğini düzenleyen yerel standartlar, uluslararası denetim mesleğini belirleyen standartlarla uyumlu hale getirilmektedir. Buna bağlı olarak, dünyada bağımsız denetçinin sorumlulukları alanında kabul edilen standartlara uygun olarak hazırlanmış standartlar Türkiye'deki bağımsız denetim mesleğine dair sorumluluklar olarak incelenmektedir. Genel olarak, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim mesleğine dair sorumlulukları aşağıda belirtilmektedir.

1.5.1. Bağımsız Denetçinin Görüş Belirtme Sorumluluğu

Bağımsız Denetim Standartları (BDS) kapsamında yapılan bağımsız denetimin amacı; hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini yükseltmektir. Bağımsız denetim amacına finansal tabloların tüm önemli yönleriyle yürütülen finansal raporlama ışığında uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır (KGK, BDS 200). Bu görüşün, bir bütün olarak işletmelerin finansal tablolarının hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda, bağımsız denetçinin vereceği görüşe temel oluşturacak şekilde makul bir güvence elde etmesi gerektirir. Makul güvence kavramı, standart tarafından, finansal tabloların denetimi çerçevesinde yüksek, ancak mutlak olmayan bir güvence seviyesi olarak ifade edilmektedir.

Bağımsız denetçiler, denetim faaliyetlerini yerine getirirken; KGK tarafından belirlenen BDS'lere ve etik değerlere uyar, denetim faaliyetlerini mesleki şüphecilik içerisinde yerine getirir, finansal tabloların denetimin planlanması ve yürütülmesinde mesleki muhakemesini kullanır ve bağımsız denetim faaliyetlerinde makul bir güvence sağlayabilmek amacıyla denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder (KGK, BDS 200).

KGK, aynı zamanda, BDS 240: “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” adlı standartta hileyi önlemeye ve tespit etmeye dair sorumlulukları tanımlamıştır. Standart, hilenin önlenmesi ve tespiti ile ilgili esas sorumluluğun yönetime ve üst yönetime ait olduğunu belirtmektedir. Bağımsız denetim faaliyetlerini yerine getiren bağımsız denetçilerin sorumluluklarını ise, finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların

bulunmadığına dair makul güvence sağlamak olarak tanımlamaktadır.

1.5.2. Hilenin Bulunması ve Önlenmesine Dair Sorumluluk

Bağımsız denetim çalışmalarında, hilenin tespit edilmesi ve önlenmesi, kamu tarafından oldukça dikkate alınan bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Yapılan birçok çalışmada görüldüğü gibi, finansal tablolarda yer alan hile ve usulsüzlükler kapsamında, bağımsız denetçilerin sorumlu olduğu görüşü benimsenebilmektedir Mahadevaswamy ve Salehi (2008). BDS 240: “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” adlı standartta, standarda ilişkin hilenin tespit edilmesine ve önlenmesine dair sorumluluk açıkça belirtilmektedir’e göre, standart gereğince hilenin tespit edilmesine ve önlenmesine dair sorumluluk yönetime ve üst yönetime aittir. Standart ile yönetim ve üst yönetimden hileyi önlemeye yönelik güçlü bir tutum sergilenmesi halinde hilenin meydana gelmesine sebep olabilecek durumları azaltacağı ve hileden caydırmayı amaçlayan güçlü bir tutumun ise hilenin tespit edilmesini kolaylaştıracağı vurgusu yapılmaktadır.

1.5.3. Bağımsız Denetçinin ve Yöneticilerin Hileden Kaynaklanan Sorumluluğu

Finansal tabloların mali denetimini yapan bağımsız denetçilerin genel amaçları; bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde ederek, finansal tabloların finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş belirtmek ve denetim esnasında elde edilen bulgular ışığında, finansal tablolar hakkında raporlama yaparak

BDS’lerin zorunlu kıldığı bildirimlerde bulunmaktadır (KGG, BDS 200).

BDS 240, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim faaliyetlerinin gerektiği gibi yerine getirmesine karşın, bağımsız denetim mesleğinin yapısal kısıtlamalarından dolayı denetimi yapılan işletmelerin finansal tablolarında yer alan tüm yanlışlıkların tespit edilmesinin mümkün olmadığını vurgulamaktadır.

BDS 200 kapsamında bağımsız denetimin yapısal kısıtlamaları ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Bağımsız denetçilerin denetim riskini yok edemeyeceği üzerinde durulmuş ve dolayısıyla da bağımsız denetim çalışmaları kapsamında finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içermediğine dair makul bir güvence sağlamanın mümkün olmadığı vurgulanmıştır. Dolayısıyla bağımsız denetim çalışmaları sonucunda ulaşılan bağımsız denetim görüşü, kesin değil ikna edici bir mahiyet arz etmektedir.

BDS 240 A45-A49 paragraflarında yapısal kısıtlar üzerinde durulmuştur. Finansal raporlamanın niteliğine dair kısıtlama başlığı altında, yönetimin finansal tabloların hazırlanma sürecinde işletmeye dair durum ve şartlar kapsamında muhakemelerde bulunduğu gerçeği üzerine durmaktadır. Dolayısıyla, finansal tablolarda kesin hükümlerin değil de öznel kararların ve değerlendirmelerin yer aldığı vurgusu yapılmaktadır. Özellikle muhasebe tahminlerinde bu durumla sıkça karşılaşılmaktadır. Bağımsız denetçinin, böyle bir durumda sorumluluğu, muhasebe tahminlerinin uygulanan finansal raporlama çerçevesi ve ilgili açıklamalar karşısında, makul olup olmadığına dair bir görüşe ulaşmaktır.

Finansal raporlamanın niteliğinin yanı sıra denetim prosedürlerinin niteliği de bağımsız denetim çalışmaları açısından bir kısıt oluşturabilmektedir. BDS 200 A47 paragrafında, denetçinin denetim kanıtlarını elde edebilme kabiliyeti ve yasalardan kaynaklanan kısıtlar üzerinde durulmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetleri kapsamında elde edilen kanıtlar yönetimin veya diğer ilgililerin tasarrufunda olabilmekte ve kasıtlı veya kasıtsız bir şekilde bu bilginin paylaşılması gibi bir durumla karşılaşabilmektedir. Yine, işletme yönetimi veya ilgili kişiler belli bir hileyi gizlemek için karmaşık işlemlere başvurmuş olabilmektedir. Dolayısıyla, denetim kanıtlarının toplanmasında kullanılan denetim prosedürleri, hile içeren kasıtlı bir yanlışlığın tespit edilmesinde yetersiz kalabilmektedir. Bağımsız denetim çalışmaları kapsamında kanıt toplama süreci, kanuna aykırılık kapsamında yapılan bir soruşturma süreci değildir. Dolayısıyla, bağımsız denetçilerin kanıtları zorla alması gibi bir durum yoktur.

Bağımsız denetim kapsamındaki kısıtlamaların en önemlilerinden bir tanesi de finansal raporlamanın zamanında yapılması ve fayda-maliyet dengesidir. BDS 200 A48 nolu paragrafta bu durum ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir. Bağımsız denetim faaliyetleri belli bir zamanı kapsar ve belli bir maliyete sahiptir. Dolayısıyla bağımsız denetim çalışmalarının zamanında yerine getirilebilmesi için maliyet-fayda analizinin yapılması gerekmektedir. Bağımsız denetim kapsamının kalitesi de yine bu fayda-maliyet analiziyle ilişkilidir. Bağımsız denetçilerin işletmelerin finansal tablolarına etki eden tüm işlemlerini inceleme ve bunlara dair bir karara varma durumu günümüzde mümkün olmamaktadır. Finansal tablo kullanıcıları, herhangi bir şekilde aksi ispat edilmediği sürece, bilgilerin hata veya hile içermediğini varsaymaktadır. Bağımsız denetçiler ise finansal tablolara dair görüşünü makul bir sürede ve makul bir maliyetle oluşturmaya çalışmaktadır.

1.5.4. Mesleki Şüphencilik

BDS 200 kapsamında 8 no’lu paragrafta bağımsız denetçinin mesleki şüphencilikini sürdürmeye dair sorumluluğu üzerinde durulmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetlerini yerine getiren bağımsız denetçilerin, makul güvence sağlayabilmesi için denetçi, yönetim tarafından kontrollerin ihlal edilmesi ihtimali ile hataların ortaya çıkarılmasında etkin olan denetim prosedürlerinin hilenin ortaya çıkarılmasında etkin olamayabilmek ihtimalini göz önünde bulundurarak, tüm bağımsız denetim boyunca mesleki şüphencilikini sürdürmekle sorumludur. Bağımsız denetçiler, yönetimin ve üst yönetimin doğruluk ve dürüstlükleri hakkındaki geçmiş tecrübeleri ışığında karar vermeksizin tüm bağımsız denetim boyunca mesleki şüphencilikini sürdürür. Aksini gösteren bir durum olmadığı sürece, bağımsız denetçiler, bağımsız denetim kapsamındaki kayıt ve belgelerin geçerliliğini kabul eder. Bağımsız denetim kapsamında elde edilen kanıtların doğru olmayabileceğine veya dokümanların tahrif edilmiş olduğuna dair bir kanaat oluştuğunda, bağımsız denetçiler denetimi derinleştirir. Denetçi, kanıt toplama sürecinde tutarsızlık tespit ettiğinde bu tutarsızlığı derinlemesine araştırır.

KGK tarafından oluşturulan ve Resmi Gazete’de 28509 sayı numarası ile yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 7. Bölümünde denetimlerde sorumluluk başlığı altında:

- a. Denetim kuruluşlarının ve denetçilerin, Denetim raporlarının BDS’lere aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan sorumlu olduklarını belirtmektedir.
- b. KGK tarafından gerekli görülen hallerde, denetim ekiplerinde görevlendirilen ve işlem ve eylemleriyle

mevzuata aykırılığa neden olan denetçiler hakkında da yaptırım uygulanacağını belirtmektedir.

- c. Denetçi olarak görevlendirilenlerin dışında, denetim çalışmalarında görevlendirilen çalışanların sebep olduğu mevzuata aykırılıklardan yardımcı mahiyette çalışanların değil, gözetiminde çalıştıkları denetim kuruluşlarının ve denetçilerin sorumlu tutulacağını belirtilmektedir.

1.6. Denetim Standardı Düzenleyen Uluslararası Kuruluşlar ve Denetim Standartları

Bağımsız denetim alanında uluslar arası düzeyde standart düzenleyen kuruluşların belli başlıları ve önemli olanları aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir. Bu kapsamda, Amerikan Kamu Muhasipleri Birliği, Uluslararası Yüksek Denetleme Organları Örgütü ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu ayrıntılı olarak incelenmektedir.

1.6.1. Amerikan Kamu Muhasipleri Birliği ve Denetim Standartları

Denetim faaliyetlerinin 19. yüzyılda Büyük Britanya'da başlaması ve buradan Amerika'ya göç eden muhasebecilerin 1887 yılında Amerikan Kamu Muhasipler Birliği'ni (American Association of Public Accountants-AICPA) kurmalarıyla birlikte, denetim faaliyetlerinin standartlaştırılması yolundaki ilk adımlar atılmıştır. Birlik daha sonra, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA) adıyla bilinen kuruluşun çekirdeği olarak bilinmektedir (AICPA, 2013).

AICPA, ABD'deki tüm yeminli mali müşavirleri kapsayan ulusal ve profesyonel bir örgüttür. AICPA'nın amacı, üyelerine, yaptığı araştırmaları, elde ettiği bilgileri sağlamak ve onlara

önderlik etmektedir. AICPA, yaptığı çalışmalarla üyelerinin çıkarlarını korumayı amaç edinmiş, dünyada 128 ülkede 370.000 üyesi olan bir kuruluştur. (AICPA, 2013).

AICPA, yaptığı çalışmalarla birlikte, denetim mesleğinin standartlarını oluşturma gibi oldukça önemli bir misyon üstlenmiştir. AICPA, bünyesinde kurulmuş olan Denetim Standartları Uygulama Komitesi (Auditing Standards Board-ASB) ve yayınladığı standartlar ile denetim mesleğinin standardize edilmesi yönünde atılan en belirgin adım olarak görünmektedir. Komite teknik bir komite olmakla birlikte, amaçları arasında denetimin kalitesini artırmak için uygulama rehberleri geliştirmek, performans, raporlama ve kalite kontrol standartları geliştirmek suretiyle denetimin kalitesini yükseltmek vardır. Aynı zamanda komite, Statements on Auditing Standards (SASs) adlı Denetim Standartlarını, Statements on Quality Control Standards (SQCS) adlı, Kalite Kontrol Standartları ve Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAE) adlı Tasdik Uygulamaları Standartları hazırlamakta ve yürürlüğe koymaktadır (AICPA, 2013).

AICPA tarafından hazırlanan SAS No. 95 Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (Generally Accepted Accounting Standards), 10 temel standardın yorumu olarak bilinmekle birlikte uygulamada bunlar da genel kabul edilmiş denetim standartları gibi işlem görmektedir. AICPA üyesi bir denetçinin, denetim çalışmaları sırasında, denetim standartları bildirgesini göz önünde bulundurmazsa denetim çalışmalarını eksik yaptığı kabul edilmektedir (AICPA, 2013). Genel anlamda 10 kısa açıklama 1939’dan sonra, ek açıklamalar ve Denetim Usulleri Bildirgesi (1939-72) ve Denetim Standartları Bildirgesinde (1972-) belirtilen gerekçelerle genişletilmiştir. 10 temel standart, genel standartlar,

çalışma standartları ve raporlama standartları olarak ayrıma tabi tutulmuştur (Vergi Konseyi, 2003:14).

AICPA tarafından 1981 yılında yayınlanan ve denetçinin objektif olması, denetlediği işletmeye ait bilgilerin gizliliğine bağlı kalması gibi gözetilmesi gereken davranış biçimlerini düzenleyen “Mesleki Davranış Kuralları” da genel kabul görmüş denetim standartlarına uymayı zorunlu kılan ve denetim elemanlarına teknik destek sağlayan bir yorum setidir. Mesleki davranış kuralları ve denetim standartları bazı durumlarda aynı konuları kapsamakla birlikte, denetim standartları genel kural niteliğindedir (AICPA, 2013).

AICPA denetim standartları (AICPA, SAS NO:95):

Genel Standartlar:

- Denetçi, denetim faaliyetlerini yerine getirirken denetim faaliyetlerini yürütebilecek teknik bilgiye ve yeterliliğe sahip olmalıdır.
- Denetçi, denetim faaliyetlerini yerine getirirken bağımsız düşünme mantığı içerisinde hareket etmelidir.
- Denetçi, denetim raporunun hazırlanmasında ve denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde gerekli mesleki özeni göstermesi gerekmektedir.

Çalışma Alanı Standartları

- Denetçi, denetim çalışmalarını uygun bir şekilde planlamalı ve denetim yardımcılarını uygun bir şekilde kontrol etmelidir.
- Denetçi, finansal tablolarda hata veya usulsüzlükten kaynaklanan maddi yanlış beyanda bulunma riskini

değerlendirebilmek için işletmenin iç kontrol yapısını da kapsayacak şekilde işletmeyi yeterli şekilde anlamalıdır.

- Denetçi, denetime tabi finansal tablolar hakkında makul bir temelde bir fikir oluşturabilmesi için yeterli uygunlukta denetim delilleri elde etmelidir.

Raporlama Standartları

- Denetçi, denetim raporunda finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir.
- Denetçi, denetim raporunda, denetimin yapıldığı dönemde uygulandığı gözlenen genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve onların uygulanmasında kullanılan yöntemlerin bir önceki dönemdeki uygulamalarla tutarlı olup olmadığına bakmalı ve bu durumu belirtmelidir.
- Denetçi, denetim çalışmaları esnasında bilgilendirici açıklamaların yeterli olmadığını belirlediğinde, bu durumu denetim raporunda belirtmelidir.
- Denetçi, denetim raporunda finansal tablolara ilişkin bir bütün olarak bir fikir belirtmeli veya bir fikre varılamadığını beyan etmelidir. Denetçi, denetim raporunda herhangi bir fikir beyan edemediği durumda neden bir fikre varamadığını denetim raporunda açıklamalıdır.

1.6.2. Uluslararası Yüksek Denetleme Organları Örgütü ve Denetim Standartları

Uluslararası Yüksek Denetleme Organları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) 1953 yılında 34 ülkenin katılımıyla Küba’da kurulmuş

olan bir denetleme örgütüdür. Genel merkezi, Viyana’da bulunmaktadır. Birleşmiş Milletlere üye ülkelerin yüksek denetim organlarının veya uzmanlaşmış aracı kurumların oluşturduğu mesleki bir örgüttür. 1977 yılında Peru’da yapılan 9. Uluslararası Kongre’de kabul edilen “Lima Denetim İlkelerinin Ana Hatları Bildirgesi (Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts), devlet denetiminin Manga Carta’sı olarak bilinmektedir. Bu, INTOSAI çalışmalarının felsefesi ve kavramsal çerçevesi olarak bilinmektedir. Günümüz itibarıyla Türkiye’nin de aralarında bulunduğu 189 tam üyesi vardır (INTOSAI, 2013).

INTOSAI’nin statüsü 1992 yılında 14. kongrenin gerçekleştirildiği Washington’da, 130 ülkenin katılımıyla gözden geçirilmiş ve çok köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu kongrede, denetim standartları, iç kontrol standartları, muhasebe standartları ve kamu borcu (rolü ve sorumluluklar) adlı çalışmalar kabul edilmiştir. Bu çalışmalara ek olarak, çevresel denetim, özelleştirme, program değerlendirme ve INTOSAI standart komiteleriyle ilgili çalışma grupları oluşturulmuştur (INTOSAI, 2003:23).

INTOSAI, 1992 yılında Washington’da yapılan 14. INTOSAI kongresinde denetim standartlarını yayınlamış ve 1995’te Kahire’de gerçekleştirilen 15. INTOSAI kongresinde denetim standartlarını onaylamıştır. INTOSAI Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards Committee) tarafından belirlenen denetim standartları, 4 başlık altında incelenmektedir (INTOSAI, 2013).

Temel Standartlar

- Yüksek denetim organları (Supreme Audit Institutions-SAI), INTOSAI’nin denetim standartlarını, ilgili tüm konularda göz önünde bulundurmalıdırlar.

- Yüksek denetim organı, denetim esnasında ortaya çıkan farklı durumlarda kendi takdir yetkisine başvurmalıdır.
- Artan kamu bilinciyle birlikte, kamu kaynaklarını yöneten kişi ve kuruluşlardan beklenen hesap verme sorumluluğunun giderek belirginleşmesi, sorumluluk sürecinin varlığına ve etkin bir şekilde uygulanmasına duyulan ihtiyacı artırmıştır.
- Devlet bünyesindeki yeterli bilgi, kontrol, değerlendirme ve raporlama sistemlerinin gelişmesi hesap verme sorumluluk sürecini kolaylaştıracaktır.
- Malî raporların ve diğer bilgilerin şekil ve muhtevasının doğruluğundan ve yeterliliğinden idare sorumludur.
- Yetkililer, kamu adına mali tablolar için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini oluşturmalı ve devletin ihtiyaç duyduğu ilgili bilgileri açığa kavuşturmalıdır. Ayrıca, denetlenen birimler, özel ölçülebilir amaçlar ve performans hedefleri geliştirmelidir.
- Tutarlı uygulaması olan genel muhasebe standartları, mali durum ve faaliyet sonuçlarının tarafsızca sunulmasını sağlamalıdır.
- Yeterli bir iç kontrol sisteminin varlığı hata ve düzensizliklere ilişkin riski asgariye indirir.
- Yasal düzenlemeler, denetlenen birimlerin denetim esnasında çok yönlü değerlendirme için gerekli verileri sağlaması ve sürdürmesi yönündeki işbirliğini kolaylaştırır.
- Bütün denetim faaliyetleri, yüksek denetim organlarının denetim yetkisi içinde yapılmalıdır.
- Yüksek denetim organları performans ölçülerinin geçerli olduğu denetim tekniklerini geliştirme yönünde çalışmalıdırlar.

Genel Standartlar

- Uygun nitelikli personel işe alınmalıdır.
- Yüksek denetim organı çalışanları, görevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilecek biçimde eğitilmeli ve denetçiler ile diğer çalışanların ilerlemeleri için gerekli koşulları belirlenmelidir.
- Denetimin yürütülmesine ilişkin olarak el kitabı, yazılı direktifler ve rehberler hazırlamalıdır.
- Yüksel denetim organı içinde mevcut beceri ve deneyimler desteklemeli, denetim organı içindeki eksiklikler giderilmeli, denetim görevleri bu görevleri iyi bir şekilde yerine getirebilecek kişilere verilmeli, denetim için yeterli sayıda insan görevlendirmeli, uygun bir planlama ve gözetim yapılmalıdır.
- Yüksek denetim organı iç standartları ile usullerinin etkinlik ve verimliliğini gözden geçirmelidir.

Çalışma Standartları

- Denetçi, denetim çalışmalarını etkili, verimli, ekonomik ve zamanında yapılmasını temin edecek şekilde planlamalıdır.
- Her seviyedeki denetim görevlisinin çalışması ve denetimin her safhası uygun bir biçimde gözetime tabi tutulmalı ve belgelendirilmiş denetim çalışması kıdemli bir denetim elemanı tarafından gözden geçirilmelidir.
- Denetçi, denetimin kapsamına ve sınırlarına karar verirken, denetlenen kurumun iç kontrolünün güvenilirliğini gözden geçirmeli ve değerlendirmelidir.
- Mali denetimler yürütülürken, ele alınan konuların mevcut yasa ve düzenlemelere uygun olup olmadığı konusunda bir

test yapılmalıdır. Denetçi, denetim aşama ve prosedürlerini, mali denetimin sonuçlarını ve idare hesabı tutarlarını doğrudan ve önemli ölçüde etkileyen hata, düzensizlik ve yasaya uygunsuzlukları ortaya çıkarmayı mümkün kılacak şekilde düzenlemelidir. Denetçi, mali tablolar (idare hesabı) veya mali denetim sonucu üzerinde dolaylı ve önemli etkisi olabilecek yasaya aykırı işlemlerin mevcut olabileceği ihtimalini göz ardı etmemelidir.

- Performans denetimlerinin yürütülmesinde, denetim amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli görüldüğünde, mevcut yasa ve düzenlemelere uygunluk değerlendirmesi yapılmalıdır. Denetçi, denetim amaçlarını önemli ölçüde etkileyebilecek yasaya aykırılıkları ortaya çıkarmayı sağlayacak şekilde düzenlemelidir. Denetçi ayrıca, denetim sonuçları üzerinde dolaylı bir etkisi olabilecek ve yasaya aykırılık göstergesi sayılabilecek durum ve işlemler konusunda müteyakkız olmalıdır. Mali denetim, devlet denetiminin önemli bir parçasıdır. Bu denetim şekliyle Sayıştay’ın gerçekleştirmek istediği amaçlardan birisi, kullanımına verilmiş tüm araçların yardımıyla Devlet bütçesinin ve hesapların tam ve doğru olup olmadığını ortaya çıkarmaktır. Bu, Parlamento ile denetim raporunun diğer kullanıcılarına, Devletin mali yükümlülüklerinin büyüklüğü ve gelişimi konusunda teminat verecektir. Bu amaca ulaşmak için Sayıştay, idarenin hesaplarını ve mali tablolarını, tüm işlemlerin doğru ve tam olarak yapılmış, ödenmiş ve kaydedilmiş olup olmadığını saptayacak biçimde inceler ve denetim prosedürü, düzensizlik söz konusu değilse, normal olarak “aklanma” şeklinde son bulur.

- Denetime tabi kuruluşla ilgili, program, faaliyet ve servise ilişkin denetçi yargısı ve denetim sonucunu desteklemek için yeterli, uygun ve makul deliller toplanmalıdır.
- Mali denetimde ve diğer denetim şekillerinde, denetçiler, mali tabloları, tatbiki mümkün olduğunda, mali raporlama ve rapor açıklamaları konusunda kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadıkları yönünden analiz etmelidirler.

Raporlama Standartları

- Her denetimin sonunda denetçi, duruma göre, bulgularını ortaya koyan yazılı bir kanaat belirtir veya rapor düzenler. Bu raporun kapsamının kolay anlaşılır olması, belirsizliklere yer vermemesi, sadece yeterli ve ilgili denetim kanıtına dayanan bilgileri içermesi ve bağımsız, objektif, doğru, tam ve yapıcı olması gerekmektedir.
- Denetçilerce ortaya çıkarılan ciddi düzensizlikler ve yolsuzluk uygulamalarına ilişkin olarak yapılması gerekenler hakkında nihai kararı vermek, denetçinin bağlı olduğu yüksek denetim organına aittir.

1.6.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu ve Denetim Standartları

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (The International Federation of Accountants- IFAC) 7 Ekim 1977 tarihinde 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nce Münih'te 51 ülkeden 63 muhasebe örgütü tarafınca kurulmuştur. IFAC bünyesinde yer alan üye sayısı 2007 itibariyle 123 ülkeden 157'dir. IFAC, kamuda, özel sektörde ve eğitim alanında çalışan muhasebeciler ile meslekle ilgili diğer özel grupları temsil eden ulusal muhasebe örgütlerinin oluşturduğu bir organizasyondur. IFAC, yüksek kalitede

muhasabe standartları geliştiren, yüksek etik değerlere ulaşmaya çalışan, kaliteli uygulamaları cesaretlendiren ve dünyada mesleğin gelişmesini destekleyen uluslararası bir muhasabe örgütüdür (IFAC, 2013).

IFAC, dünyadaki muhasabe mesleğinin güçlendirilmesini sağlamak için kurulmuştur. Bu amacını gerçekleştirmek için (IFAC, 2013);

- Yüksek kalitede uluslararası standartlar geliştirmekle birlikte, bunların kanunlaştırılması ve uygulamasını desteklemektedir,
- Üyeleri arasında birlikteliği ve işbirliğini geliştirmeyi desteklemektedir,
- Üyelerinin dışında da uluslararası organizasyonlarla olan birlikteliğini ve işbirliğini geliştirmektedir,
- Muhasebe mesleğine dair uluslararası bir sözcü vazifesi görmektedir.
- IFAC’ın yaptığı faaliyetler şunları kapsamaktadır (IFAC, 2013);
- Muhasebe mesleğinin dünya çapında uygulamasıyla ilgili düzenlemeler yapmak,
- Uluslararası düzenleyici otoriteler, standart yapıcılar, gelişme ajansları, yatırım grupları ve diğer paydaşlarla iletişimi geliştirmek,
- Uluslararası kamu sektörü muhasabe standartlarının gelişimiyle ilgili yüksek kaliteli finansal raporlama ve finansal yönetim ihtiyaçlarını belirlemek,
- Küçük ve orta ölçekli uygulama ve gelişmekte olan ülkeler üzerinde odaklanmak,

- IFAC üyeleri ve diğer bölgesel muhasebe organizasyonlarıyla işbirliğini artırmak,
- Büyük ölçekteki muhasebe firmalarıyla ilişkileri geliştirmek şeklindedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC), IFAC bünyesinde 1973 yılında, uluslararası düzeyde geçerli muhasebe standartları oluşturmak ve mali tabloların farklı ülkelerde aynı şekilde yorumlanmasını sağlamak amacıyla kurulmuştur. Bu komite, 2001 yılında IASB adını almıştır. Muhasebe standartları konusunda bu girişime paralel olarak uluslar arası denetim standartlarının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması amacıyla da yine IFAC bünyesinde bir başka komite daha oluşturulmuştur. IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) olarak anılan bu komitenin geliştirdiği ve kısaca ISA normları olarak isimlendirilen denetim standartları, bugün oldukça yaygın biçimde benimsenmekte ve giderek daha fazla sayıda ülke ve organizasyon tarafından desteklenmektedir (IFAC, 2013).

Uluslararası denetim standartları, denetimin performansını ölçmede kullanılan bir standartlar serisidir. IFAC denetim standartları aynı zamanda Türkiye’de KGK tarafından Türkçe’ye çevrilerek Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS) olarak yayınlanmakta veya taslak metin olarak ilan edilmektedir. Şuana kadar, sadece KKS1- “Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı” ve BDS 200- “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi standardı” resmi gazetede yayınlanmış. Bunun dışında, Genel İlkeler ve Sorumluluklar ile Risk Değerlendirme altında sıralanan 13 standart taslak metin olarak

yayınlanmıştır. Diğer standartların çevirisi henüz KGK tarafından taslak metin olarak yayınlanmamıştır.

Ana hatlarıyla ve ilgili bulunduğu standart numaralarıyla IFAC tarafından saptanan standartlar şöyledir (IFAC, 2013):

Genel İlkeler ve Sorumluluklar

- ISA 200, Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
- ISA 220, Finansal tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
- ISA 230, Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi
- ISA 240, Finansal Tabloların Bağımsız Denetimde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
- ISA 250, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
- ISA 260, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
- ISA 265, İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi.

Risk Değerlendirme

- ISA 300, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
- ISA 315, İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
- ISA 320, Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik

- ISA 330, Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler
- ISA 402, Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
- ISA 450, Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi.

Denetim Kanıtı

- ISA 500, Denetim Kanıtı
- ISA 501, Seçilmiş Konularla İlgili Özel Durumlar- Denetim Kanıtı
- ISA 505, Dış Doğrulamalar
- ISA 510, İlk Denetimler- Açılış Bakiyeleri
- ISA 520, Analitik İnceleme Teknikleri
- ISA 530, Denetim Örnekleme
- ISA 540, Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminleri ve İlgili Açıklamalara İlişkin Muhasebe Tahminlerinin Denetimi
- ISA 550, İlişkili Taraflar
- ISA 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- ISA 570, İşletmenin Sürekliliği
- ISA 580, Yazılık Teyitler.

Diğerlerinin Çalışmalarını Kullanma

- ISA 600, Grup Finansal Tablolarının Denetimine Dair Özel Hususlar
- ISA 610, İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması

- ISA 620, Denetim Uzmanının Çalışmasının Kullanılması.

Denetim Sonuçları ve Raporlama

- ISA 700, Finansal Tablolar Üzerine Görüş Oluşturma ve Raporlama
- ISA 705, Bağımsız Denetçi Raporunda Denetçi Görünüm Değişikliğe Uğraması
- ISA 706, Bağımsız Denetim Raporunda Dikkat Çekilmesi Gereken Hususlar ve Diğer Açıklamalar
- ISA 710, Karşılaştırmalı Bilgiler- Önceki Dönem Tutarları ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
- ISA 720, Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumluluğu.

Uzmanlık Gerektiren Konular

- ISA 800, Özel Hususlar- Özel Amaçlı Çerçevelerde Hazırlanan Finansal Tabloların Denetimi
- ISA 805, Özel Hususlar- Finansal Tabloların ve Finansal Tablolardaki Tek Bir Kalem veya Hususun Denetimi
- ISA 810, Özet Finansal Tablolar Üzerinde Raporlama Çalışmaları
- IFAC, yayınladığı “Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak (Etik) Yasası- Code of Ethics for Professional Accountants” adlı yayında “Temel ilkeler” başlığı altında 5 ilkeye yer vermiş ve bu ilkeleri açıklamıştır (IFAC, 2012).

Muhasebe mesleğinin amaçlarını yerine getirebilmek için profesyonel muhasebeciler, temel ilkeleri göz önünde bulundurmak zorundadırlar. Bu ilkeler:

- **Dürüstlük:** Profesyonel muhasebeci, mesleğini yerine getirirken açık ve dürüst olmalıdır.
- **Tarafsızlık:** Profesyonel muhasebeci, adil olmalıdır ve tarafsızlığını engelleyecek olan herhangi bir önyargıya, etkiye, çıkar çatışmasına ve diğer etkilere kesinlikle izin vermemelidir.
- **Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen:** Profesyonel muhasebeci, mesleğini yürütürken gerekli özeni göstermeli, özenle çalışmalı ve yeterli olmalıdır, ayrıca mesleki bilgi ve becerisini süreklilik taşıyacak şekilde, müşteri ya da çalışanına yeterli mesleki hizmeti verecek düzeyde tutmalıdır.
- **Sır Saklama:** Profesyonel muhasebeci, mesleğini yürütürken öğrendiği gizli kalması gereken bilgilere saygılı olmalı ve bunları uygun ve özel izin olmaksızın veya yasal ya da mesleki bir görev olmaksızın kullanmamalı veya açıklamamalıdır.
- **Profesyonel Davranış:** Profesyonel muhasebeci, mesleğin saygınlığının gerektirdiği şekilde tutarlı davranmalı ve mesleğe gölge düşürecek herhangi bir davranışta bulunmamalıdır.

1.7. Denetçi Türleri

Denetim faaliyetleri, geniş kapsamlı bir süreci içerdiği ve amaç yönünden farklılıklar arz ettiği için denetimi yapan elemanların belli başlı sınıflandırmalar altında incelenmesi gerekmektedir. Genel olarak denetim çalışmalarını yürüten kişileri, bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi olarak 3'e ayırmak mümkündür.

1.7.1. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim faaliyeti üzerinde yürütülen mali tabloların sahibi olan müşterilerine, profesyonel anlamda denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetlerini tek başlarına yerine getirebilecekleri gibi belli bir denetim şirketi tarafından işe alınmış bir denetçi olarak da yerine getirebilirler (Walter vd., 1983:5). Aldıkları eğitim, sahip oldukları deneyim ve bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi bir biçimde sürdürebilecek yetenekte kişilerdir (Güredin, 2000:9).

Bağımsız denetçiler, çeşitli kişi ve kuruluşların talebi üzerine ve belli bir ücret karşılığında bağımsız denetim faaliyetlerini yürütürler. Genel anlamda bakıldığı zaman, bağımsız denetçiler ile avukatlar arasında benzerlikler bulunmasına karşın, bağımsız denetçilerin denetimini yaptıkları işletme ile herhangi bir işçi-işveren bağıyla bağlı bulunmaması dolayısıyla avukatlardan kati bir surette ayrılırlar (Walter vd., 1983:5). Bağımsız denetçiden denetim faaliyetinde bulunmasını talep eden kişi veya kuruluşlar ise, genellikle işletmeye kredi vermek isteyen yatırım kuruluşları, işletme ile ortaklık kurmak isteyen kişi ya da kuruluşlar olabileceği gibi, işletme sahip ya da yöneticileri de işletmenin faaliyetlerinin bağımsız denetime tabi olmasını isteyebilmektedir (Duman, 2008:19).

Bağımsız denetçiler, yatırımcılar ve kreditorler açısından oldukça önemli bir fonksiyonu yerine getirmektedir. Bağımsız denetçilerin yaptığı denetlemeler sonrasında yatırımcılar ve kredi veren kurumlar karar alma süreçlerinde, mevcut denetim süreçlerinden elde edilen çıktıları veri olarak kullanmakta ve yatırımlarını şekillendirmektedirler. Aslında bağımsız denetçilerin yaptığı hizmet, kurumsal yatırımcılar ve kredi veren

kurumlarla birlikte onlara ortak olan bireysel yatırımcıların kaynakları üzerinde de etkide bulunmaktadır. Bu nedenle, bağımsız denetçinin sorumluluğu, denetim mesleği tarafından oldukça önemli kabul edilmektedir.

Denetimi gerekli kılan hukuki düzenlemeler ve mevzuat hükümleri, denetçi ve denetim ortaklıkları hakkında düzenlemeler de içermektedir. İlgili düzenlemeler gereği denetçilerin serbest meslek erbabı olarak denetim hizmeti vermeleri mümkün değildir. SPK bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesi gereğince denetçi, bağımsız denetleme kuruluşlarının, kuruluş adına denetim yapabileceğini ifade etmektedir (Özer, 1997:95).

Bağımsız denetçi olabilmek belli şartlara bağlanmıştır. Öncelikle, denetçi olmayı amaçlayan bireyin ilgili mesleki sınavı kazanması, yetki ve çalışma belgesini almış olması gerekmektedir. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının denetimini yapma yetkisini, serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere vermiştir. Yine mevcut kanun gereğince, yeminli mali müşavirlere, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkeleri ile standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisi vermiştir (Duman, 2008:20).

1.7.2. İç Denetçiler

İç denetçiler, organizasyonlar içerisinde iç denetim faaliyetlerini yerine getiren denetçilerdir. İç denetim bölümü adı verilen bir bölüm içerisinde, işletmenin organizasyonunun yöneticilerine sorumluluklarını etkin ve verimli bir biçimde

yerine getirmelerinde yardımcı olan bir birimdir. Bu amaca ulaşmak için iç denetçilerin yapması gerekenler (Güredin, 2000:10):

- Muhasebe ve finansal kontrollerin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin sağlığını, yeterliliğini ve uygulanmasını gözden geçirerek, değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak,
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sorgulamak,
- İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak,
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak,
- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmektir.

İç denetçiler genel olarak, uygunluk ve faaliyet denetimi içerisinde yer alıyor olmalarına karşın, finansal tabloların bağımsız denetiminin yerine getirilmesi aşamasında da dolaylı olarak, mali tabloların denetimine olan etkisi göz önünde alındığında, her üç denetim türü içerisinde de yer almaktadır (Walter vd., 1983:5).

İç denetçiler, sahip oldukları ehliyet açısından bir denetçide olması gereken tüm özellikleri bulundurlar. Asıl farklılık denetçilerin bağımsızlığı konusundadır. İç denetim faaliyetlerinin kapsamı ve iç denetçilerden beklentiler, iç denetim faaliyetlerinin uygunluk ve faaliyet denetimi kapsamında yapılan denetim faaliyetleri olduğunu göstermektedir. İç denetçiler,

yaptıkları çalışmalar kapsamında, bulgularını ve önerilerini bir rapor biçiminde üst yönetime sunarak görevlerini ifa etmiş olurlar (Bozkurt, 2006:33).

İç denetçiler, işletmelerde faaliyet denetimi fonksiyonunu yerine getirirler. Bağımsız denetçilerden farklı olarak, faaliyetlerini, belli bir dönemle sınırlı olmaksızın yerine getirmektedirler (Taylor ve Glezen, 1982:4).

1.7.3. Kamu Denetçileri

Kamuda denetim faaliyetlerini yerine getiren denetçiler, kamu kurumlarında çalışıp kamu yararına denetim faaliyetlerini yürüten kişilerdir. Kamu denetçileri çok farklı gruplara ayrılmaktadır ve her bir hükümet biriminde veya seviyesinde denetçiler bulunmaktadır. Bu denetçiler faaliyetlerini yerine getirirken, yasa, yönetmelik ve genel politikalara göre davranmakta ve görevlerini yerine getirmektedirler (O'Reilly, 1990:25).

Kamu denetçilerinin denetim faaliyeti ikili bir fonksiyon arz etmektedir. Kendi kurumlarında yaptıkları denetim faaliyetleri, kurum açısından iç denetim kapsamında değerlendirilirken, özel sektör kuruluşlarına yaptıkları denetim çalışmaları ise kamu denetimi kapsamında değerlendirilir. Kamu denetim kurumlarının bazıları sadece kamu kuruluşlarının denetimini yerine getirirken, diğer bazı denetim kurumları ise hem kamu kurumlarının hem de özel işletmelerin denetim faaliyetlerinde görev almaktadır (Bozkurt, 2006:34).

Kamu denetçileri, uygunluk denetimiyle birlikte finansal denetim de yapmaktadırlar. Aynı zamanda kamu denetçileri, kamu kurumlarının belirlenen yasa ve düzenlemelere uygun bir şekilde faaliyet gösterip göstermediklerinin incelenmesinin

yanında, şirketlerin devlete ödemesi gereken yükümlülüklerin incelemesini de içeren bir fonksiyonu yerine getirirler (Taylor ve Glezen, 1982:4).

1.8. Amaç Yönünden Denetim Türleri

Denetim, genel hatlarıyla değerlendirildiğinde, oldukça kapsamlı bir süreçtir. Başlı başına muhasebe denetimi bile oldukça geniş kapsamlı bir denetim çalışmasıdır. Genel hatlarıyla amaçları yönünden muhasebe denetimi aşağıda görüldüğü gibi 3 ana başlık altında izlenebilmektedir:

- Uygunluk Denetimi,
- Faaliyet Denetimi,
- Mali Tabloların Bağımsız Denetimi.

Muhasebe denetimi, işletmeyi ilgilendiren tek denetim türü değildir. Muhasebe denetimi, bağımsız denetçiler ve iç denetçiler tarafından yapılan denetim türüdür. Fakat bunun yanı sıra, vergi denetimi gibi kamu tarafından yapılan denetimler de muhasebe niteliği taşıdığından işletmeler açısından oldukça önemli denetim türlerindedir. Özellikle 3568 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte vergi denetimi, yeminli mali müşavirleri de ilgilendiren bir mahiyet kazanmıştır. Böylelikle muhasebe mesleğini icra eden yeminli mali müşavirlerin yetkileri genişletilmiş ve vergi denetimi dahi özel denetçiler tarafında yapılır hale gelmiştir (Özer, 1997:64).

Denetim türlerini kesin hatlarıyla ayırmak olası bir durum değildir. Denetimin aynı faaliyet üzerine kurulmuş olması denetim türlerini birbirinden ayırmayı büyük ölçüde zorlaştıran bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetimlerin ilgilendiği alanların herhangi bir sınırlamaya tabi tutulması çoğu zaman uygun değildir. Denetime konu olan faaliyetler ve işlemler de

çoğu zaman aynıdır. Ancak denetimlerin amaç ve yaklaşımları farklı olabilmektedir (Özer, 1997:64).

1.8.1. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı, bireylerin veya işletmelerin belli bir otorite tarafından (işletme yönetimi) belirlenen prosedürlere veya düzenlemelere uygun şekilde hareket edip etmediklerinin ortaya koyulmasıdır (Porter vd., 2003:6). Uygunluk denetiminde belirlenmiş olan prosedürler veya düzenlemeler bir çok kaynaktan elde edilebilmektedir (Walter vd., 1983:5). Genel olarak uygunluk denetimi, işletmenin dış çevresince yürürlüğe koyulan, vergi, iş yasaları gibi mevzuata veya işletmenin üst yönetiminin işletmeyi daha kolay ve verimli yönetebilmesi için yönetmelik, emir, talimatname, bütçe gibi geliştirdiği mevzuata uygun davranılıp davranılmadığını incelemektedir (Kaval, 2008:11).

Uygunluk denetiminde önceden saptanmış olan ölçütler olarak kabul edilen kurallar, uygulamada iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır. Bu iki gruptan birincisi, işletmelerin üst yönetimi ikincisi ise devlettir. İşletmeler kendi iç yapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için, çalışanlarına uymaları gereken kurallar oluşturmaktadır. Bu kurallara uyulup uyulmadığını öğrenebilmek için de denetime başvurmaktadır. İşletmelerde uygunluk denetimi genel olarak iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Devlet ve kurumlar ise kendi konuları dahilinde uyulması gereken çeşitli kurallar oluşturmaktadır. Bunlara uyulup uyulmadığını saptamak için de kendi elemanlarına denetim görevini ifa ettirmektedir (Bozkurt, 2006:28).

Uygunluk denetimi, işletmelerle ilgili olarak alınan her türlü karar, politika ve benzeri hükümler ile işletmeyi ilgilendiren

gerek işletme içindeki ve gerekse işletme dışındaki her türlü yasal düzenleme ve diğer kararlar kapsamında yapılır. Uygunluk denetimi, işletme yönetimi tarafından işletme içindeki kişiler tarafından yaptırılabilceği gibi işletme dışında olan kişiler tarafından da yapılabilir. Sonuçlar işletme yönetimini ilgilendirir ve işletme yönetimine sunulur. Bunun yanı sıra, kamu denetçileri tarafından kamu denetimi niteliğinde uygunluk denetimi yapılabileceği gibi bağımsız denetçilere de uygunluk denetimi yaptırılabilir.

Uyguluk denetimiyle ilgili önemli bir konu da, uygunluk denetiminin de mali tabloların bağımsız denetimi gibi bağımsız bir faaliyet olarak görülmesidir. Yaptıkları uygunluk denetim çalışmalarında, denetim kapsamıyla ilgili istisnasız herkesi denetlemekte ve denetim sonucunda oluşturdukları raporu vereceği, denetimini yapamadığı bir üst düzey otorite bulunmamaktadır. Bu nedenle yapılan denetim faaliyetleri, bağımsızlık kapsamında değerlendirilir (Kiger ve Scheiner, 1997:13).

Uygunluk denetiminin işletmeden işletmeye farklılıklar göstermesine ve belirli kriterlerinin olmamasına karşın, genel olarak belli başlıları şu şekilde sayılabilir (Özer, 1997:71-72):

- Ana sözleşme hükümleri,
- Yönetim tarafından belirlenen veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri,
- Yönetim tarafından belirlenen yönergeler,
- Yönetim tarafından alınan özel yahut genel amaçlı kararlar,
- Teknik düzenlemeler,
- Yasal düzenlemeler ve diğer mevzuat hükümleri,
- İşletme politikaları.

1.8.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, herhangi bir işletmenin işlemlerinin o işletmenin etkinliğini veya verimliliğini geliştirecek şekilde yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesini ve incelenmesini kapsayan bir süreçtir (Porter vd., 2003:6). Faaliyet denetimi, organizasyonun yaptığı faaliyetlerin belirlenmiş denetim amaçları çerçevesinde sistematik bir incelemesini içerir (Walter vd., 1983:5). Faaliyet denetiminin nihai hedefi, işletme yöneticilerine ve işletme dışında kalan ortaklara yönetimin faaliyet sonuçları ve özellikle de sonuçların yeterlilik düzeyleri hakkında bilgi vermektir (Kaval, 2008:9).

Faaliyet denetimi, bir işletmenin faaliyetinin verimliliğini ve etkinliğini değerlemek ve denetlemek amacıyla bu faaliyetlere ilişkin usul ve yöntemlerin uygulanmasının gözden geçirilmesini kapsar. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartları ile karşılaştırılarak işletmenin önceden belirlenmiş hedeflere ya da o faaliyet kolu ile ilgili standartlara ulaşp ulaşmadığı da ölçüldüğünden bu denetim işlemine verimlilik denetimi de denilebilmektedir (Duman, 2008:14).

Faaliyet denetim sürecinde, örgütsel faaliyetler sistematik bir biçimde incelenerek, bu faaliyetler için kullanılan kaynakların etkinlik ve verimliliğine ilişkin sonuçlara ulaşılmaya çalışılmaktadır. Verimlilik, işletmenin amaçlarını yerine getirirken kaynakların ne kadar iyi kullandığını, etkinlik ise işletmenin amaçlarını ve hedeflerini gerçekleştirmesindeki başarı olarak ifade edilmektedir. Faaliyet denetiminin amacı, bir performans denetimi yaparak geliştirilecek ve/veya düzeltilecek alanları tanımlamak ve öneriler geliştirmektir. Faaliyet denetimi başarı deneti veya yönetim denetimi olarak da anılmakta ve genel olarak mali tabloların denetiminden ve uygunluk denetiminden daha güç bir denetimdir. Çünkü, etkinliğin ve

verimliliğin ölçülebilir ölçütlerini belirleyerek değerlemek ve bunların tanımlanmış amaçlarla uygunluğunu ortaya koymak gerekmektedir ki bu da çok zor bir durumdur (Kiger ve Scheiner, 1997:12).

Genel olarak faaliyet denetimi şu önemli karakteristikleri içerir (Kiger ve Scheiner, 1997:12):

- Denetim faaliyetlerini yerine getiren denetçiler, denetim faaliyetlerinde bağımsızdırlar.
- Denetim raporu, denetçinin elamanı olduğu bir bölüm veya amire sunulur.
- Denetim raporları, genel bir sonuçtan bahsetmekten ziyade problemlere odaklanmakta ve incelemelerini içermektedir.

1.8.3. Mali Tabloların Bağımsız Denetimi

Mali tabloların bağımsız denetimi, mali tabloların ilgili standartlara uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını ortaya koyan bir fikir açıklama sürecidir (Walter vd., 1983:5). Mali tabloların denetimindeki nihai amaç, mali tabloların güvenilirliğini sağlamak ve mali tabloları değerlendirenlere nihai değil makul bir güvence vermektir (Kaval, 2008:10).

Mali tabloların denetimi, işletme yönetimi tarafından bağımsız uzman bir dış denetçiye, işletmeye ortak olan veya işletmeyle ilgilenen taraflar için işletmenin mali tablolarının incelenmesi sürecidir. Bu süreçte, işletmeyle herhangi bir bağlantısı olmayan bağımsız bir denetçi tarafından, mali tablolarda yer alan bilgilerin doğru ve dürüst bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı, işletmenin finansal durumunun ve performansının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ve ilgili yasal

düzenlemelere uygun bir şekilde raporlama yapılıp yapılmadığı incelenir (Porter vd., 2003:5).

Uygulamada mali tabloların denetimi kavramı yerine “Bağımsız Dış Denetim” kavramı da sıklıkla kullanılmaktadır. Mali tablolar denetimini yapan kişinin işletmenin bünyesinde çalışan bir kişi olmaması, bu denetimi yapan kişinin işletme dışında mali tabloların denetimini yapan uzmanlaşmış bir kişi olması nedeniyle, Mali tablolar denetimi kavramı yerine sıklıkla bağımsız dış denetim kavramı da kullanılabilir (Kaval, 2008:10).

Mali tablolar denetimi, herhangi bir işletmenin yönetimi tarafından, hissedarları ve işletmenin finansal verilerine ilgi duyan taraflara sunulması için mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunun incelendiği bir süreçtir (Porter vd., 2003:3).

Mali tablolar, işletmelerin sahipleri ve yöneticilerinin yanı sıra yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için gerekli bilgileri sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmeye olanak tanımak, varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişimler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermek amacıyla da düzenlenir. Mali tabloların denetimi ise, bu tablolarda beklenen amaçların gerçekleşmesini önleyecek aykırılıkların tespitine ve bu tabloların düzenleme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara ve önceden saptanmış diğer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek, güvenilirliğinin ortaya konulmasına yöneliktir (Dağüstü, 2004:11).

Mali tablolar denildiği zaman ilk akla gelen bilanço ve gelir tablosu olmakla birlikte özellikle, orta ve büyük işletmeler için mali tablo kavramı daha geniş bir anlam içermektedir (Özer, 1997:65). SPK mevzuatına göre mali tablo denetimi kapsamındaki mali tablolar; bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti ve

dipnotlardan oluşmaktadır. Finansal raporlama standartlarında öngörülmemekle birlikte, kanunlar ve diğer düzenlemelerle getirilen bir zorunluluk nedeniyle veya işletme tarafından gönüllü olarak verilen ek bilgilerin bağımsız denetçinin görüşünde dikkate alınıp alınmadığı hususu açıkça belirtilir. Söz konusu ek bilgiler mali tablolara ilişkin atıflar içeriyorsa, bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim kapsamında değerlendirilir (SPK, Seri X, No:22).

Mali tablolar denetimi, bir bütün olarak mali tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığını araştırmak amacıyla yapılır. Mali tabloların gerçek durumu yansıtmaması ile kastedilen, finansal olayların muhasebe sistemi içerisindeki işlem sürecine bağlı olarak, mali tablolara gerçek değeriyle yansıtılıp yansıtılmadığıdır. Aynı zamanda genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, mali tablolar ilkeleri gibi mali tablolara ilgili olarak uyulması gereken hususlara uyulup uyulmadığını da kapsamaktadır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve mali tablolar ilkelerine uyulmaması durumunda, mali tabloların gerçekliği konusunda ciddi şüpheler oluşacaktır (Özer, 1997:67).

Mali tablolardan yararlananlar değişik gruplar olduğu için mali tabloların denetimi çeşitli amaçlara yönelik olarak yapılabilir. Bu nedenle, mali tablolar denetimi, işletmeden beklentileri aynı olmayan farklı çıkar gruplarına hitap etmesi ve bu denetim sonuçlarından bu çıkar gruplarının da yararlanacak olmasına rağmen, denetçi tarafından mali tablolar denetiminde bu çıkar gruplarının beklentilerinin yahut taleplerinin dikkate alınması mümkün değildir (Özer, 1997:68).

Mali tablolar denetiminin içerdiği genel özellikler şu şekildedir (Bozkurt, 2006:28):

- Mali tablolar denetimin amacı, işletmelerin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır.
- Mali tabloları denetleyen denetçi, işletmeden veya herhangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir.
- Mali tablo denetimi yoluyla işletmelerin mali tablolarında yanlış beyanlarının önüne geçilmeye çalışılır.
- Mali tablolar denetimiyle denetçi mali tablolar hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturmaktadır. Denetim çalışmasında tek tek hatalar ayıklanmaya çalışılmamaktadır.
- Denetçi, mali tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü mantıklı temele oturtmaktadır ancak bu görüş mali tabloların tamamen güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir.

Muhasebe sürecinde, işletme ile ilgili finansal nitelikli işlemlerin tanımlanması, kaydedilmesi, sınıflandırması ve bunların özetlenmesi muhasebenin birinci işlevini oluşturmaktadır. Bu sürecin sonunda elde edilen çıktılar, muhasebe bilgisinin özetlendiği temel mali tabloları olan, bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz kaynak değişim tablosudur.

Finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeler kapsamında yapılan bağımsız denetim faaliyetlerinin tam ve doğru bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği hakkında makul bir güvence elde edebilmek için, denetçiler bağımsız denetim kanıtları toplar ve toplanan bu kanıtları değerlendirir. Mali tabloların önemli bir şekilde hatalı veya yanlış sunulduğu durumlarda, bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir görüş verilme riski, bağımsız denetim riski olarak adlandırılır. (SPK, Seri X: No:22).

Bağımsız denetimin güvenilir bir şekilde yapılmasını engelleyecek unsurlar şu şekildedir (APES 345, 2008:7; Fearnley, 2005:49):

- Finansal Çıkarlar: Belli bir finansal veya kişisel çıkar nedeniyle bağımsız denetim çalışmaları beklentileri karşılamayabilir. Bir müşteri ile var olan doğrudan veya dolaylı ilişki ya da bir müşteriyi kaybetme korkusudur.
- Yükümlülükler: Denetçinin bağımsız denetim çalışmasını yürütürken, nesnellikliğini etkileyecek unsurlar denetim çalışmalarının doğru bir şekilde yapılmasını engellemektedir. Denetçinin belli bir müşterisinin finansal tablolarına dair verdiği bir kararı, sonradan değiştirebilmesi oldukça zor bir durumdur.
- Müşteriyle yakın çıkar ilişkileri: Müşteri işletme ile denetçinin var olan yakın ve/veya iş ilişkileri denetim çalışmalarının yürüten bağımsız denetçinin bağımsızlığını tehdit eden bir unsurdur.
- Müşteri işletme ile var olan çalışan ilişkileri: Birçok denetim şirketi çalışanın daha sonraki süreçte denetimi yapılan işletmelere çalışan olarak geçtiği görülmektedir ve bu durum bağımsızlığı tehdit edici bir unsurdur.
- Aile ve/veya kişisel ilişkiler: Denetçilerin, denetimini yaptıkları şirketlerdeki çalışanlar ve/veya üst düzey yöneticilerle kurdukları yakın ilişkiler neticesinde denetim uygulamalarında ve kararlarında işletmeye veya sahiplerine duyulan sempatiden dolayı kararları nesnellikten uzak olabilmektedir.

Amaçlarına ulaşmak için çalışan işletmeler; faaliyetlerine, faaliyetlerinin karmaşıklığına, faaliyet gösterdikleri sektörlerle, büyüklüklerine ve tabi oldukları düzenlemelere bağlı olarak, bazı

ticari risklerle karşı karşıya kalırlar. Mevcut risklerin ortaya çıkarılması ve bunlara karşı gerekli önlemlerin alınması esas itibariyle işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Aynı zamanda mali tabloları etkileyen risklerin ortaya çıkarılarak, mali tablolara doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığının kamuya açıklanmasından bağımsız denetçiler de sorumlu tutulmaktadır.

Herhangi bir işletmede, iç kontrol yapısının yetersizliği, kayıt sisteminin karmaşıklığı ve denetim sisteminin taraflılığı ya da belirsizliği veya yönetimin kasıtlı eylemleriyle hileye ortam yaratması ve işletmenin muhasebe kayıtlarında usulsüzlüklerin yer alması nedeniyle, bu hata veya hilelerin denetçiler tarafından ortaya çıkarılmamasından kaynaklanan riskler, bağımsız denetim riskleri arasında görülmektedir (Özbirecikli ve Süslü, 2005:70).

Bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesinden sorumlu bağımsız denetçi, bağımsız denetim riskini, bağımsız denetimin amacına uygun bir şekilde kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek üzere faaliyetlerini planlar ve yürütür. Bu aşamada bağımsız denetçi, görüşüne esas teşkil edecek makul sonuçlara ulaşabilmek için, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının toplanmasına yönelik bağımsız denetim tekniklerini tasarlamak ve uygulamak suretiyle bağımsız denetim riskini azaltabilir. Bağımsız denetim riski kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirildiğinde, makul güvence elde edilmiş sayılır. Makul güvence kavramı, bağımsız denetçi tarafından verilen görüşün uygun görüş olmama riskini de içermektedir (SPK, Seri X: No:22).

Bağımsız denetim risk fonksiyonu, mali tabloların önemli yanlışlıkları içermek riski ile bağımsız denetçinin bu yanlışlığı ortaya çıkarmama riskinin bir fonksiyonudur. Bağımsız denetçi, mali tabloların önemli yanlışlıkları içermek riskini değerlendirmek üzere bağımsız denetim teknikleri uygular ve bu değerlendirmeye

dayanarak ilave bağımsız denetim teknikleri uygulamak suretiyle tespit edememe riskini sınırlandırmanın yollarını araştırır (Sikka vd., 1998:299).

Bağımsız denetim süreci, işletme yönetiminin bağımsız denetçiye mali tabloları ve ilgili diğer bilgi ve belgeleri sunduğu aşamada ortaya çıkabilecek muhtemel riskler ve yanlışlığa sebep olabilecek hususlar üzerinde odaklanmaktadır. Tespit edilen risklere yönelik olarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları toplanması için bağımsız denetim teknikleri uygulamak suretiyle, bağımsız denetimin tasarlanmasında mesleki takdir mekanizmasının kullanımını içerir (SPK, Seri X:No:22).

Bağımsız denetçi, denetim faaliyetlerini yaparken önemlilik kavramı gereğince denetim faaliyetlerini yerine getirir, mali tablolardaki önemli yanlışlarla ilgilenir ancak bir bütün olarak mali tablolardaki önemli olmayan yanlışlıkların tespit edilmesinden sorumlu değildir. Bu amaçla bağımsız denetçi, tespit etmiş olduğu düzeltilmemiş yanlışlıkların hem münferit hem de toplu olarak, mali tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığını dikkate alır (SPK, Seri X:No:22).

Bağımsız denetçilerin kamu tarafından eleştirilme nedenleri sadece hilelerin tespit edilememesiyle sınırlı değildir. Kamu açısından oldukça önemli olan konulardan bir diğeri de şirketlerin sürekliliğidir. Yaşanan büyük çaplı ve muhasebe temelli şirket skandallarından sonra bağımsız denetçilerin neden yatırımcıları uyarmadığı sorusu kamu tarafından en sık sorulan sorulardan birisidir. Dolayısıyla, bağımsız denetçilere dair yapılan eleştiriler sadece hilelerin ortaya çıkarılması noktasında değil, şirketlerin sürekliliğini etkileyebilecek derecede önemli olan sorunlar hakkında kamunun yeterince bilgilendirilmiş olmamasından da kaynaklanmaktadır (Akers vd., 2003:39).Bağımsız denetçi tarafından, işletme içerisinde önemli

görevler üstlenen personelin bilgi, yetenek ve tecrübe düzeylerinin araştırılması, bağımsız denetim sırasında uzman kullanılması gerekip gerekmediğine karar verilmesi, uygun gözetim düzeyinin belirlenmesi ve işletmenin sürekliliği ile ilgili olarak önemli şüphe uyandıran olay ve koşulların bulunup bulunmadığına ilişkin bir değerlendirme yapılması da gerekmektedir. Ayrıca, işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları düzeyinde önemli bir yanlışlık bulunma riskinin de dikkate alınması gerekir (SPK, Seri X:No:22).

İşletme yönetiminin bağımsız denetçiye sunulan bilgi ve belgeler ile yapılan açıklamalar kapsamında mali tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski iki unsurdan oluşmaktadır (SPK, Seri X:No:22):

62

Yapısal risk: İlgili kontrol mekanizmasının bulunmadığı varsayımı altında, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içerme olasılığıdır. Bu açıklamalardan bazılarının, ilgili işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamalarına ilişkin taşıdığı bir yanlışlık riski, diğerlerine göre daha yüksek olabilir (APVG, 2006: 4).

İşletmelerde yapısal riski oluşturan unsurlar finansal tabloları ve cari işlemler dengesini etkileyenler olmak üzere standart kapsamında ikiye ayrılmıştır. Finansal tabloları etkileyenler şu şekilde sıralanmaktadır (SAS 300, 2004:4):

- Yönetimin dürüstlüğü,
- Yönetimin deneyimleri, bilgisi ve süreç içinde yönetimdeki değişme. Örneğin işletme yöneticilerinin acemiliği işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasını etkileyebilir.

- Yönetim üzerindeki baskı. Sektörde yaşanan sermaye yetersizliği veya işletme iflasları nedeniyle şirketin yönetiminin şirket finansal tablolarını olduğundan farklı şekilde göstererek sektörel sorunlardan kurtulmak.
- İşletmenin yapısı da oldukça önemli bir faktördür. İşletmenin ürünlerinin ve hizmetlerinin modasının geçmesi, sermaye yapısının karmaşıklığı, yerleşim yeri ve tedarik mallarının coğrafik dağılımı da işletmenin yapısal riskini artıran unsurlardandır.
- İşletmenin faaliyette bulunduğu sektörde işletmeyi etkileyen faktörler. İşletmenin yer aldığı sektördeki rekabetçi yapı, teknolojideki değişimler, müşteri talebi ve sektörde uygulanan muhasebe politikaları.
- Cari işlemler dengesini etkileyenlerse şu şekildedir (SAS 300, 2004:4):
- Finansal tablo kalemleri yanlış beyanda bulunma riski taşıyabilmektedir. Örneğin, geçmiş dönemde düzenleme yapılması gereken hesaplar veya yüksek oranda tahmin içeren hesaplar.
- İşlemlerin altında yatan karmaşıklık ve uzman kullanmayı gerekli kılan diğer olaylar,
- Cari işlemler dengesini oluştururken verilen yargıların derecesi,
- Varlıkların yanlış tahsis edilme veya kayıp riski,
- Özellikle dönem sonunda veya dönem sonuna yakın dönemdeki karmaşık ve bir defaya mahsus işlemler,
- Rutin uygulamaların dışındaki işlemler.

Kontrol riski: Münferit veya diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi

ve belgelerde bulunabilecek önemli bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilememe olasılığıdır. Kontrol riski, işletmenin mali tablolarının düzenlenmesi, iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişinin etkinliğine bağlı olarak değişir. Bazı durumlarda kontrol riski, iç kontrol sisteminin niteliği gereği sahip olduğu doğal sınırlamalar nedeniyle, mevcudiyetini daima korur (SPK, Seri X:No:22).

İşletmelerin muhasebe ve iç kontrol yapılarının yeterince etkin olmaması durumunda, denetçiler doğal olarak kontrol riskinin yüksek olduğu şüphesini taşımalıdır. İşletmenin iç kontrol yapısı, işletmenin finansal tablolarının yanlış beyanda bulunmasını engelleyecek şekilde dizayn edilmemişse, denetçi, kontrol riskinin yüksek olduğu değerlendirmesini yapmalıdır. Denetçi aynı zamanda, denetim çalışma kâğıtlarında işletmenin iç kontrol sistemi ve muhasebesini anlamış olduğunu beyan etmeli ve kontrol riski değerlendirmesinde bulunmalıdır (SAS 300, 2004:4).

Tespit edememe riski: Bağımsız denetçinin, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, mali tablolardaki önemli bir yanlışlığı ortaya çıkaramama olasılığıdır. Tespit edememe riski, bağımsız denetçinin uygulamaları ile bağımsız denetim tekniklerinin etkinliğine bağlı olarak değişir. Tespit edememe riski, bağımsız denetim riskinin kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirilmesine yönelik olarak, bağımsız denetçi tarafından belirlenen bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı ile ilgilidir. Belirli bir bağımsız denetim risk seviyesi için, tespit edememe riskinin kabul edilebilir düzeyi ile işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içerme riskine ilişkin değerlendirme arasında ters orantı vardır. Bağımsız denetçiler,

mali tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski ne kadar yüksekse, kabul edilebilir tespit edememe riskini daha düşük bir seviyede belirlemelidirler (SPK, Seri X:No:22).

Tablo 1.2: Denetim Risklerinin Birbiriyle Olan İlişkisi

		Denetçinin Kontrol Riski Değerlendirmesi		
		Yüksek	Orta	Düşük
Denetçinin Yapısal Risk Değerlendirmesi	Yüksek	Çok Düşük	Düşük	Orta
	Orta	Düşük	Orta	Yüksek
	Düşük	Orta	Yüksek	Çok Yüksek

Kaynak: SAS 300 (2004); “Statement of Auditing Standards 300 Audit Risk Assessments and Accounting and Internal Control Systems, http://app1.hkicpa.org.hk/ebook/HKSA_Members_Handbook_Master/volumeIII/sas300.pdf

Tespit edememe riski ile yapısal ve kontrol risklerinin kombine edilmiş seviyeleri arasında ters bir ilişki vardır. Örneğin, yapısal ve kontrol riski yüksek iken denetim riskini düşürmek için kabul edilebilir tespit edememe riskinin çok düşük olması gerekmektedir. Diğer bir taraftan, yapısal ve kontrol riski düşükken, denetçi yüksek bir tespit edememe riskini kabul edebilir çünkü hala denetim riski çok düşük bir değer taşıyacaktır (SAS 300, 2004:12).

Yapısal risk ve kontrol riski, işletmenin riskleridir ve mali tabloların denetiminden bağımsız olarak ortaya çıkar. Bağımsız denetçinin, ilave bağımsız denetim tekniklerinin gerekip gerekmediğine karar verebilmesi için, kayıt ve belgeler ile işletme

yönetimince yapılan açıklamaları, mali tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski açısından değerlendirmesi gerekir. Bu değerlendirme, riskin tam olarak ölçülmesinden ziyade, bağımsız denetçinin mesleki kanaati niteliğindedir. Bağımsız denetçinin, mali tabloların önemli bir yanlışlık içerme riskine ilişkin değerlendirmesinin, işletmenin kontrol mekanizmasının etkinliğine yönelik hususları da kapsamı durumunda; bağımsız denetçi, bu risk değerlendirmesini desteklemek üzere kontrol testleri yapar (SPK, Seri X:No:22).

Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim standartları çerçevesinde yaptıkları bağımsız denetim çalışmaları sonucunda, nihai bir rapor olan ve işletmelerin finansal tablolarına dair bağımsız denetçinin görüşünü içeren bağımsız denetim raporu oluştururlar. Genel olarak bakıldığında, bağımsız denetim raporlarının çok büyük bir kısmının olumlu görüş belirten raporlar olduğu görülmektedir. Bağımsız denetçiler, olumlu raporun yanı sıra olumsuz görüş belirtebilir, şartlı görüş belirtebilir, görüş belirtmeyebilir veya karşıt görüş belirtebilir.

Olumlu görüş, bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim çalışmalarını, bağımsız denetim standartları ışığında gerçekleştirirken, yeterli kanıt toplayarak bağımsız denetimi yapılan işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair genel bir kanıya vardığında yayınladığı görüştür (Messier vd. 2010: 615).

Bazı durumlarda, bağımsız denetçiler olumlu görüş kanısına varmalarına ve raporlamalarına karşın, bağımsız denetim esnasında karşılaşılan problemler neticesinde, denetim raporunda açıklayıcı bir paragraf oluşturabilmektedir. Böyle bir paragraf, genel kabul görmüş muhasebe standartlarının uygulamalarında tutarsız davranıldığında, bağımsız denetim

çalışmalarının bir kısmının başka denetçiler tarafından yapıldığı ve görüş oluştururken onların görüşünün de esas alındığında, işletmenin sürekliliğine dair bir şüphe oluştuğunda ve/veya genel kabul görmüş muhasebe standartlarına aykırı olmayan bir sorun hakkında açıklama yapılması gerektiğinde oluşturulmaktadır (Johnstone, 2013:691).

Olumsuz görüş, genel olarak bağımsız denetimi yapılan işletmelerin finansal tablolarına dair genel kabul görmüş muhasebe standartlarından bir sapma olduğu veya bağımsız denetimi etkileyen bir alan sınırlaması olduğu zaman karşımıza çıkmaktadır. Bağımsız denetim sonucunda eğer genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uymayan bir durumla karşılaşılırsa, bağımsız denetçiler bu durumu, finansal tabloların alan sınırlaması dışında gerçeğe uygun bir şekilde raporlandığı görüşünü bağımsız denetim raporunda açıklarlar. Genel kabul görmüş muhasebe standartlarına aykırı bir durumla karşılaşıldığında ise, bağımsız denetim raporunda standarda uymamaktan kaynaklanabilecek problemler bağımsız denetim raporunda belirtilir (Messier vd. 2010: 615).

Bağımsız denetçiler, bazı durumlarda bağımsız denetim görüşü belirtmekten kaçınabilmektedir. Özellikle bağımsız denetim kanıtlarının görüşü oluşturmaya yetecek kadar yeterli olmaması veya uygun olmaması durumunda bağımsız denetçiler, bağımsız denetim görüşü belirtmekten kaçınabilirler. Bunun yanı sıra, bağımsız denetim çalışmalarını sekteye uğratabilecek bir bağımsızlık sorunu oluşursa da bağımsız denetçiler görüş belirtmekten kaçınabilmektedirler. Bağımsız denetçilerle denetlenen işletmeler arasında oluşan bağımsızlık problemi neticesinde, denetçinin bağımsız denetim standartlarına uygun hareket etmesi mümkün olamamaktadır. Böyle bir durumda

bağımsız denetçi, raporda herhangi bir görüşe varılamadığını açıkça belirtir (Gramling vd., 2012:878).

Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim sonucunda, bağımsız denetim standartlarından finansal tabloları maddi bir şekilde etkileyebilecek bir genel kabul görmüş muhasebe standartlarından sapma bulgusuna ulaşırlarsa, bağımsız denetim görüşü belirtmekten kaçınılırlar. Bağımsız denetim raporunda ise, bağımsız denetimi yapılan işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetim standartları ışığında gerçeği yansıtmadığı görüşü belirtilir (Messier vd. 2010: 615).

1.9. Mali Tabloların Bağımsız Denetimine İlgili Olan Taraflar

68

Organizasyonlardaki gelişmeye bağlı olarak, işletmelerin yönetimleri ve pay sahipleri birbirinden ayrılmaya başlamasıyla ve gelişen sermaye piyasalarının etki alanının artmasıyla beraber denetime ilgisi olan tarafların sayısı önemli ölçüde çoğalmıştır (Pickett, 2004:18). Sürece tarihi olarak baktığımız zaman görülen en önemli noktalardan birisi de faaliyet raporlarının ve şirket muhasebesinin işletme yönetimi tarafından sahip durumunda olan pay sahipleri için düzenlendiğidir. Bu dönemde, işletme üzerinde çıkarları olan grup olarak şirketlerin ortakları görülmekteydi ve bunun dışındaki gruplar için bir rapor hazırlama gereği yoktu. Günümüzdeki gelişmeler dikkate alındığı zaman görülmektedir ki artık şirketler üzerinde tek çıkar sahibi ortaklar değildir. Ortakların yanı sıra işletme üzerinde dolaylı ya da doğrudan çıkarları bulunan, bireyler, şirketler ve organizasyonlar vardır (ICAEW, 2008).

Toplum ve Paydaşlar: Denetim modeli, toplumun ekonomiye katkı sağlayan, adil ve şeffaf işletme uygulamalarına dair ilgisi ve ihtiyaçları kapsamında ileri sürülmüştür. Paydaşlar

tüm doğrudan ve dolaylı olarak işletmeye ilgisi bulunan tüm grupları kapsamaktadır. Toplum ve paydaşlar genel olarak şu şekilde ifade edilebilir:

- Çalışanlar,
- Müşteriler,
- Tedarikçiler,
- Rakipler,
- Genel toplum,
- Müşteri veya çevrenin korunmasıyla ilgili çalışan kurum veya kuruluşlar,
- Gazeteciler,
- Akademisyenler,
- Muhasebeciler,
- Aracılık hizmeti yapan kuruluşlar ve kredi derecelendirme kuruluşları.

Pay Sahipleri ve Yatırımcılar: İşletmenin başlıca paydaşları, o işletmenin paylarını elinde bulunduran kuruluşlar ve toplumdur. Bankalar ve yatırım kuruluşları ise, işletmeye kredi verme anlamında işletmeyle sıkı ilişkiler kuran ve işletme faaliyetlerinin sonuçlarından etkilenen kurumlar oldukları için oldukça önemli paydaşlar olarak bilinirler. Pay sahipleri ve yatırımcılar genel olarak şu şekilde ifade edilebilir:

- Pay sahipleri,
- İşletmeye borç vermiş olan kredi kurumları,
- İşletmeye kredi vermeyi düşünen kredi kurumları,
- İşletmeye yatırım yapmış olan yatırımcılar,
- İşletmeye yatırım yapmayı düşünen yatırımcılar.

Yasal Sistem: Yasal sistem ve kurumlar işletmenin faaliyetinde bulunduğu alandaki uygulamalarını başlı başına etkileyen unsurlardandır. Bu nedenle, denetimde ilgili taraflar arasında oldukça önemli bir yere sahiptirler. Yasal sistemi oluşturan unsurlar genel olarak şu şekildedir:

- Devlet,
- Vergi otoriteleri,
- Fiyat kontrolü ile ilgili kurumlar.

Düzenleyici Kurumlar: Ülkelerin Sermaye Piyasası Kurumları, Borsaları vb. kurumlar da denetime etkisi oldukça önemli olan kurumlardandır. Çünkü bu kurumlar o işletmelerin işlemlerini denetlemekte ve şeffaflığı ve hesap verilebilirliği sağlama bağlamında önemli etkilere sahiptir.

1.10. Bağımsız Denetimin Yapısı ve Usulsüzlükler

Denetçinin öncelikle işlemlerin incelemesiyle ilgili olarak bir problem seçmesi gerekmektedir. Denetim süreci boyunca, denetçi, işlemlerin bir örnekleme oluşturacak bir örnek alır ve bunlarla ilgili derinlemesine deliller toplamaya çalışır. Çünkü denetçinin, finansal tabloların yanlış beyan içermediğini gösterebilmesi için mantıki bir güvenceye ulaşması gerekmektedir. Denetçinin tüm işlemleri incelemesi mümkün değildir. Müşterinin yapısı ve işlemlerin doğrulamalarında kullanılan delillerin niteliği, denetçi tarafından inceleme yapılacak olan işlemlerin sayısını belirleyen unsurlardandır. Böyle bir durumda, bir risk olarak işletmenin yanlış beyanlı işlemleri, denetçi tarafından seçilmiş olan işlemler içerisinde yer almamış olabilir. Böyle bir durumda denetçi, denetimi yapılan işletmenin gerçek finansal durumunu ortaya çıkarma konusunda yetersiz kalacaktır (Cullinan, 2004:855).

Cullinan ve Sutton (2002) işlemlerin detaylarının denetçiler tarafından incelenme sayısını azaltmakla ilgili tartışmalarında, denetim etkinliğini artırmak hatırına denetim işlemlerinin sayısını azaltmakla ilgili yeniden yapılanmasının bir sonucu olarak problemlili işlemler gözden kaçırılmış olabilir ifadesini kullanmıştır. Maliyet etkinliğini sağlayacak şekilde, denetim faaliyetlerinde yaptıkları yeniden yapılandırma ile birlikte, denetim şirketleri müşterilerinin katma değeri yüksek hizmetleri üzerine yoğunlaşmaya başlamışlardır. Yeni sistemde denetim genel olarak, müşterilerin işletme süreçleri ve finansal bilgileri oluşturdukları bilgi sistemleri üzerine yoğunlaşmaktadır. Böylelikle denetim mesleğini icra edenler hesap bakiyelerini ilgilendiren ve işin altında yatan işlemleri direkt olarak incelenmenin önemini azaltan bir yaklaşım sergilemeye başlamışlardır (Cullinan ve Sutton, 2002:297). Bu şekilde denetçinin işlemlerden habersiz olmasından kaynaklanan beklentiler boşluğu, denetçinin sorumluluğundan anladığı şeyle denetime taraf olanların denetimden bekledikleri işlemler arasındaki boşluğu genişletmektedir (Cullinan, 2004:855).

Finansal tablosu usulsüz bir şekilde hazırlanmış olan işletmelerin finansal tablolarındaki usulsüzlükleri bulmak oldukça zor bir süreçtir. Öncelikle usulsüzlüklerin kasıtlı ve uzman kişiler tarafından hazırlanmış olması, onların bulunmasını güçleştiren ana unsurlardandır. Finansal tablolardaki usulsüzlükleri saklamak için bu işlemi yapan kişiler olayları daha da karmaşık hale sokmaktadırlar. Bunlara ek olarak, işletmelerin faaliyet hacimlerindeki artışa bağlı olarak da bilgilerin karmaşıklığı ve bilgilerdeki muğlâklık artmakta ve yığın halinde gelen bilgiler üzerinde bilinçli bir şekilde yapılmış bir oynamayı belirlemek oldukça zor bir iş haline gelmektedir.

IFAC (1977)'a göre usulsüzlükler şunları içerebilir:

- Varlıkların yanlış tahsis edilmesi,
- Dokümanlardan veya kayıtlardan işlemlerin etkilerini çıkartma,
- İşlemlerin açıklayıcı belge olmadan kaydedilmesi,
- Muhasebe politikalarını yanlış kullanma (Salehi ve Azary, 2008:67).
- Albrecht (1996)'ya göre her usulsüzlük şu 3 elemandan oluşmaktadır:

Hırsızlık: İşletmeden bilgisayar veya diğer araçlar yardımıyla, para, mal veya bilgi çalınması.

Gizleme: Yapılan hilelerle ilgili saklama işlemine ilişkin atılan adımlar.

Değiştirme: Çalınmış malların veya bilgilerin satılması veya değiştirilmesini. (Salehi ve Azary, 2008:67).

Ramos (2003)'a göre usulsüzlükler şu 3 ana kaynaktan dolayı meydana gelmiş olabilir:

Teşvik: Bu durumda yöneticiler veya diğer çalışanlar hileye teşvik ve/veya baskı sonucu ikna edilebilir. Teşvik ve/veya baskı ile teşvik yöntemleri:

- İşletme Baskısı:
 1. Hedefleri karşılamak, bütçeye sahip olmak,
 2. İşletme içerisinde yükselmek,
 3. Yeni fonlara sahip olmak.

- Kişisel Baskılar: İşletme yönetiminin aç gözlülüğü neticesinde yönetimin kişisel çıkarlarını gizleyecek şekilde yaptığı usulsüz işlemlerdir. Örneğin, işletme yönetiminin şirketin hisse senetlerinin değerini olduğundan daha yüksek göstermeyi amaçlayarak sahip olduğu çeşitli imtiyazlar (hisse senedi opsiyonu vb.) vasıtasıyla kişisel servetlerini artırması (Rittenberg vd., 2009:421-422).
1. Finansal problemler veya müsrif yaşam koşulları.
 2. Kişinin özel hayatındaki memnuniyetsizlikler, kumar, uyuşturucu veya üzücü bir boşanma olayından sonra kişinin suç işlemeye daha yatkın bir hal alması kişisel suçlar içerisinde muhtemelen en önemli motivasyon faktörünü oluşturmaktadır (Moeller, 2004:218).
- Borç Anlaşmaları: İşletmenin büyük çaplı kredi alımlarında kredi veren kurumun işletme üzerinde bazı yaptırımları oluşabilmektedir. Kredi veren kurum, sağladığı fonu geri alabilmek için işletme üzerine (kar payı ödememesini sınırlandırma, belli bir borç/öz kaynak oranı, vb.), baskılar kurabilmekte ve bu durumda işletme yönetimi üzerinde önemli sınırlamalar söz konusu olabilmektedir. Bu bağlamda, işletme yönetiminin kredi veren kuruluşun isteklerini yerine getirmemesi durumda, kredi veren kuruluşun krediyi geri çağırma riski, işletmelerin usulsüz işlemler yaparak finansal tablolarında oynamalar yapmalarına neden olabilmektedir (Rittenberg vd., 2009:421-422).

Fırsat: Kontrol eksikliği ya da etkin olmayan kontroller veya yönetimin kontrolleri çiğnemesi gibi etkenler usulsüzlük yapmak için fırsat sağlar. Yöntemler:

- Şirketin yeniden organizasyonu veya yerinden yönetim,
- Ana işlemlerdeki hacimsel büyüklük işlem sayısındaki artış,
- Yeni ve karmaşık ürünler,
- Krediyeye erişim,
- Caydırıcılık yoksunluğu,
- Buluşların küçük değişiklikleri,
- Kurallardaki boşluklar.

Rasyonel/Davranış: Usulsüzlük yapanlar, yaptıkları usulsüzlükleri mantıklı bir temele oturtarak rasyonel gibi göstermeye çalışırlar. Bazı insanların davranışları, karakterleri ve etik değerleri onların kasıtlı olarak adil olmayan hareketler yapmalarına izin verir. Örneğin, çalışanlar, işletmenin hak ettiklerini vermediğini ve böylelikle de usulsüz eylemlere başvurarak kişisel çıkar elde etmelerinde bir mahsur olmadığına inanabilirler (Moeller, 2004:218).

Bu duruma neden olabilecek sebepler şu şekildedir:

- Yönetimin ilgisizliği,
- Herkes zaten böyle yapıyor tarzındaki ifade. Genellikle küçük perakende tarzında iş yapan işletmelerde görülen bir durumdur. İşletmenin kayıplarının hat safhada olduğu bir aşamada, üst yönetimin aşırı savurgan bir şekilde yaşaması neticesinde işletme içinde böyle ortamın oluşması için gerekli alt yapı sağlanmış olur (Moeller, 2004:218).
- Hileli işlemler dolayısıyla kimsenin bir zarar görmediğine olan inanç,
- Ben sadece benim olanı alıyorum,
- Sadece ödünç alıyorum.

Küresel anlamda dünyanın en büyük 4 bağımsız denetim şirketinden birisi olan Pricewaterhouse Coopers bağımsız denetim şirketi tarafından şirket yöneticilerine 2007 yılında yapılan 4. iki yıllık küresel ekonomik suç araştırmasında, şirketlerin neden hileye başvurduğu araştırılmıştır. Yapılan araştırma sonuçlarında, özellikle teşvik ve rasyonelleştirme gibi bireysel sebeplerin, fırsat gibi daha kurumsal nedenlerden kaynaklanan hile çeşitlerine göre daha önemli hileye başvurma faktörleri olduğu anlaşılmıştır (Messier, vd. 2010:205).

1.11. Muhasebe Temelli Finansal Skandallar

20. YY’ın başından itibaren, özellikle Amerika başta olmak üzere dünyanın birçok ülkesinde çok büyük çaplı muhasebe temelli finansal skandallar yaşanmıştır. Enron, WorldCom, Arthur Andersen vb. finansal skandallar kurumsal yönetimin ve finansal raporlamanın çerçevesini ciddi biçimde etkilemiştir (Güner, 2008:21). Aşağıdaki tabloda finansal skandalların en yoğun şekilde yaşandığı 1990-2004 dönemine ait muhasebe temelli finansal skandallar listesi yer almaktadır.

Tablo 1.3: 1990 ve 2004 Yılları Arasında SEC Tarafından Muhasebe Usulsüzlüğüyle Suçlanan Şirketlerin Listesi

Adelphia Communications Corporation	1999-2001	Material Sciences Corporation	1996-1998
Advanced Technical Products Inc.	1998-1999	Max Internet Communications	2000
Anicom Inc.	1998-2000	Micro Warehouse Inc.	1994-1996
Aremissoft Inc.	2000-2001	Microstrategy, Inc.	1998-2000
Ashford.com Inc.	2000-2001	Oak Industries Inc.	1995-1996
Atchison Casting Corporation	1997-2000	Physician Computer Network	1996-1997

Bausch & Lomb Inc.	1993-1994	Premier Laser Systems Inc.	1998
Critical Path Inc.	2000-2001	Qwest Communications International Inc.	2000-2001
Cyberguard Corporation	1997-1998	Rite Aid Corporation	1998-2000
Cylink Corporation	1998	Saf T Lok Inc.	1997-1998
Diagnostek Inc.	1992-1993	Signal Technology Corporation	1996-1998
Dynergy Inc.	2001-2002	Structural Dynamics Research Corporation	1992-1994
Enron Corporation	1997-2001	Sunbeam Corporation	1997-1998
Jo Ann Stores Inc.	1992	Sunrise Medical Inc.	1994-1995
Fine Host Corporation	1996-1997	Swisher International Inc.	1996
Gateway Inc.	2000	Symbol Technologies Inc.	1998-2002
Guilford Mills Inc.	1997-1998	System Software Assoc Inc.	1994-1996
HBO & Co.	1997-1999	Texlon Corporation	1999
Healthsouth Corporation	1999-2002	Thomas & Betts Corporation	1998-1999
IGI Inc.	1995-1997	Thor Industries Inc.	1996-2002
Indus International Inc.	1999	Tyco International LTD	1997-2002
International Thoroughbred Breeders	1997	W R Grace & Co.	1992-1995
K Mart Corporation	2001	Waste Management Inc.	1992-1997
Safety Kleen Corporation	1998-2000	Worldcom Inc.	1999-2000
Legato Systems Inc.	1999-2000	Xerox Corporation	1997-2000

Kaynak: Erickson, Merle, Michelle Hanlon, ve Edward Maydew (2004), “Is There a Link Between Executive Compensation and Accounting Fraud?”, *Journal of Accounting Research*, Vol.44, No.1, s.113-143.

Muhasebe temelli finansal kriz sayısının oldukça fazla olmasına rağmen, dünyadaki neden olduğu etkinin yasal ve ekonomik boyutu dikkate alınmış ve belli başlı finansal skandallar seçilerek aşağıda anlatılmıştır.

1.11.1. McKesson Robbins Skandalı

McKesson Robbins skandalı, Amerika’da muhasebe mesleğini ilk kez toplumun dikkatle izlediği bir konuma getirmiştir. McKesson Robbins şirketindeki usulsüzlüğe dair bilgi eksikliği, muhasebe mesleğinin yıllar içinde ne kadar büyük bir değişim gösterdiğini gözler önüne sermiştir (Shinde vd., 2010:3).

McKesson Robbins şirket skandalının arkasındaki fikir adamı Philip Musica’dır. Philip Musica, fakir İtalyan göçmenler arasında doğmasına ve yoksulluk içinde büyümesine rağmen, tüm Amerika tarafından tanınan bir iş adamı ve politikacı olmuştur. Hatta popülaritesi öyle yükselmiştir ki, 1937 yılında Cumhuriyetçilerin seçkin bir heyeti tarafından başkanlık seçimlerine aday dahi gösterilmiştir (Musica, bu dönemden sonra F. Donald Coster adını kullanmaya başlamıştır). Musica’nın suçlu kariyeri çok erken başlamıştır. 30. yaş gününde, iki hileli işlemlerinden dolayı suçlu bulunmuştur. Bunlardan birincisi, gümrük memurlarına rüşvet vererek, gelen deniz nakliyatını bölmek suretiyle ithalat gümrük tarifelerinden kaçınmak. Diğeri de büyük çaplı banka kredileri alabilmek için sahte fatura düzenlemek şeklindedir (Clikeman, 2003:3-4).

1919 yılında Frank D. Coster ismini kullanmaya başladıktan sonra suç kayıtlarını gizlemiş ve Adelphi Eczacılık şirketini

kurmuştur. Şirket, yüksek alkol oranlı kozmetik ve saç tonik ürünlerini üretmekteydi. Adelphi'nin en iyi müşterileri içki kaçakçılığı yapan kişilerdi. Kaçakçılar bu ürünleri alıp damittikten sonra içilebilir alkol yapıp satıyorlardı (Shinde vd., 2010:4). 1925 yılında içki kaçakçılığından gelen kaynakla McKesson-Robbins şirketini satın alan Adelphi, söz konusu şirkette manyezi sütü, öksürük şurubu ve kinin satıyordu. Sonraki 20 yılda, Musica/Coster eczacılık dağıtım ağını kurmuş ve Liggett, Rexall ve Walgreen gibi ulusal zincirlerle rekabet etmeye başlamıştır. Şirketin parasını içeriden çekerken bu durumu kimseye belli etmemek için, şirketin raporlarını 3 genç kardeşinden yardım alarak şişirmeye başlamıştı. George Vernard ismini kullanmaya başlayan kardeşi hayali satışlardan sorumlu bir satış acentası olan W.W.Smith şirketini kurdu. Şirket kağıt üzerinde kurulmuş ve 7 daktilosu olan bir şirketti. Vernard'ın buradaki rolü, hayali şirket isimleri kullanarak McKesson-Robbins şirketine satın alma emirleri yazmaktı (Clikeman, 2003:4; Shinde vd., 2010:5).

Diğer kardeş Musica, Robert Dietrich ismini kullanıyordu ve McKesson-Robbins şirketinin nakliye departmanı ile ilgileniyordu. Bu kardeş ise, yasal müşterilere McKesson-Robbins şirketinin ticari mallarını teslim ettiğini gösteren nakliye dokümanlarını oluşturuyordu (Shinde vd., 2010:5). Gorge Dietrich ismini kullanan diğer Musica kardeşe, McKesson-Robbins şirketinin mali işlerden sorumlu müdürü olarak atanmıştı. Bu kardeş de paraları birçok banka arasında transfer ederek, satın almalarından ve müşterilerden tahsil edilen para ödemelerinin görünür olmasını sağlıyordu. Her bir satışta, McKesson-Robbins şirketi W.W. Smith şirketine %75 komisyon ödemekteydi. Ve W.W. Smith şirketine verilen komisyon paraları 4 kardeş tarafından ve en büyük pay oyunu planlayan en büyük kardeşe verilmek suretiyle pay ediliyordu (Clikeman, 2003:5; Shinde vd., 2010:5).

1923 yılından skandalın ortaya çıkarıldığı tarih olan Aralık 1938’e kadar, şirket, usulsüz hazırlamış olduğu envanter ve muhasebe kayıtlarını, şirketin bağımsız dış denetimini yapan Price Waterhouse’un bu usulsüzlükleri yokmuş gibi kabul etmesi suretiyle gizlemiştir (Doron, 2010:16). Şirketin mali işlerinden sorumlu olan Julian Thopson, şirketin W.W. Smith şirketine çok büyük çaplı ödemelerinden şüphelenene kadar bu durumdan kimse bir şey anlamamıştır. Thompson Dunn-Bradstreet şirketi, McKesson’un denetçilerini memnun ederek, W.W. Smith şirketinin var gibi görünmesini sağlamış ve kredi raporlarının kopyalarını elde etmiştir ve böylece söz konusu durum ortaya çıkmıştır. Daha sonra bu kredi raporlarını, D-B şirketinin yetkililerine göstermiş ve D-B şirketinin W.W. Smith adında bir şirketin varlığından haberdar olmadıkları ortaya çıkmıştır (Clikeman, 2003:5).

Denetim mesleğiyle ve denetimin işleviyle ilişkilendirilen şirket skandalları düşünüldüğünde akla hep son on yılda yaşanmış skandallar gelmektedir. Halbuki 1930’lu yıllarda patlak veren McKesson Robbins skandalı, denetim mesleği üzerine eleştiri oklarının çevrilmesine neden olan önemli skandallardandır (Kenny, 2003:55; Doron, 2010:16). Skandal 1933’te menkul kıymet işlemleri üzerine ve 1934’te de menkul kıymetler borsası işlemleri üzerine etkide bulunmaya başlamıştır.

Price Waterhouse’in şirketin alacaklarını doğrulama ve envanterini test etmede gösterdiği kusurlar dolayısıyla şirket hileli işlemlerini saklamayı başarabilmiştir. Yapılan geniş çaplı bir incelemeden sonra, SEC (U.S. Securities and Exchange Commission- Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu), finansal tablolarındaki şişirilmişliği tespit etmiş ve “denetçiler şirketin kayıtlarıyla ilgili gerçek incelemeler yaparak, alacaklılar hesabının doğruluğunu ve envanter tespitinin daha önceden

belirlenmiş denetim prosedürleri içerisinde yapıp kanıtlara ulaştıktan sonra açıklamış olmalıydılar”, ifadesini kullanmıştır (PCAOB, 2007:3).

1.11.2. Kreuger ve Toll Şirket Skandalı

Muhasebe temelli şirket skandallarının en erken dönem örneklerinden bir diğeri de Kreuger ve Toll şirket skandalıdır. Kreuger ve Toll şirketinin hileli işlemlerini düzenleyen kişi, İsveçli bir mühendis olan Ivar Kreuger'dir. Üniversite'den mezun olduktan sonra çok hızlı bir şekilde kariyerinde yükselmeye başlayan Kreuger, Amerika ve Meksika'da inşaat sektöründe çalışmaya başlamış ve daha sonraki dönemde Londra'da bir ortakla inşaat sektöründe ilerlemeye devam etmiştir. Kreuger aynı zamanda film endüstrisi, gayri menkul, telekomünikasyon gibi sektörlerde de el atmış ve böylelikle hem bir milyoner hem de bir endüstri lideri haline gelmiştir (Partnoy, 2009:8).

1929 yılının Ekim ayının 29 unda çıkan Time dergisinin kapağını Kreuger'in resimleri süslüyordu. Dergideki makalede, Kreuger'in şirketi olan Kreuger ve Toll tasvir ediliyordu ve şirketin Avrupa ve Amerika kibrit piyasasının %75'den fazlasını nasıl kontrol ettiğini açıklıyordu. 1920'li yıllar boyunca Kreuger ve Toll şirketi, Avrupa'nın savaş nedeniyle finansal sıkıntı çeken ülkelerine ekonomilerini yeniden düzene sokabilmeleri için yüzlerce milyon dolarlık krediler vermişti. Kreuger'in yardımları, Batı Avrupa Ülkelerinin kaderini Çarlık Rusyası'nın eline vermekten kurtarmış ve Kreuger bu dönemde “Avrupa'nın Kurtarıcısı” olarak adlandırılmıştı. Hatta 1920'li yılların sonuna doğru Nobel Barış Ödülüne aday gösterileceği söylentileri bile yayılmaya başlamıştı (Clikeman, 2003:2).

Kreuger dünyadaki kibrit piyasasını elinde tutmakta ve birçok ülkede ise kibrit piyasasında tek aktör olarak faaliyetine

devam etmekteydi. Dünyanın birçok bölgesinde (Cezayir, Filipinler ve Güney Afrika) fabrikalar kurarak etki alanını genişletmekte ve piyasa hakimiyetini korumayı amaçlamaktaydı (Partnoy, 2009:112). Birkaç yıl sonra, Kreuger, Dünya’nın kibrit arzını kontrol etmek gibi çok cesur bir adımla gündeme geldi. 1. Dünya Savaşı’ndan sonraki süreçte birçok Avrupa ülkesi, ekonomilerini yeniden imar edecek fonları bulma konusunda çaresizdi. Kreuger, hükümetlere kredi sunabileceklerini, bunun karşılığında da ülkelerinde kibrit satma konusunda ayrıcalıklı haklara sahip olmak istediklerini söylemişlerdi. Fiyatlar sözleşmelerle belirlendi ve kredilerin geri ödemesi kibritten alınan özel tüketim vergisiyle ödendi. Bu strateji neticesinde, Kreuger ve Toll şirketi 15 ülkede mutlak monopol elde etti ve 19 diğer ülkenin kibrit piyasasına da hükmetmeye başladı (Öhman ve Wallerstedt, 2010:11; Clikeman, 2003:2).

Kreuger, imtiyazlı çok yüksek fiyatlı hisse senetleri satışa çıkararak, sadece kibrit sektöründeki gücünü artırmakla kalmadı aynı zamanda da diğer sektörlerdeki işletmeleri de satın almaya başladı. Nakit yerine kullandığı bu hisse senetleri ile bankalar, maden şirketleri, demiryolu işletmeleri, kereste ve kağıt üretim firmaları, film şirketleri, gayri menkul şirketleri ve İsviçre’nin en büyük telefon şirketinin büyük bir bölümünü de satın aldı. Uluslararası demir ve selüloz piyasalarının yarısını kontrol eder bir hale geldi. Bunların yanı sıra, dünyanın her yerinde birçok maden işletmesi ve Avrupa’da çok değerli araziler satın aldı (Portnoy, 2009:113).

Avrupa ülkelerine verdiği krediler yüzlerce milyon dolarla ifade edilmeye başlayınca, Kreuger bu kez yeni bir hamle yaparak, Amerika’da bağlı bir şirket kurdu ve şirketin hisse senetlerini ve tahvillerini burada satmaya başladı. Kreuger’in yatırımcılarına önerdiği yıllık %20 kar payı, yatırımcıların iştahını kabartıyordu.

Kreuger, Avrupa ve Amerika kibrit piyasasının %75'ini elinde bulundurmasına karşın, özellikle bazı şirketlerin anlaşmaya uymaması neticesinde, yatırımcılarına önerdiği bu cömert kar paylarını karşılayacak kadar kar edemez hale geldi. Neticede kar payları sermayeden ödenmeye başlandı ve yeni çıkarılan tahvillerle eski yatırımcıların parası ödenmeye başlandı. Şirket artık yatırımcılardan ve kredi kuruluşlarından gelen paraya bağlı bir şekilde çalışmaya ve gittikçe artan yükümlülüklerini ödemeye çalışıyordu. Kreuger, adının dolandırıcılık ve beceriksizlikle anılmasına, hayatını tercih etti ve 12 Mart 1932 yılında kalbine ateş ederek intihar etti. Gazeteler bu durumu Büyük Buhran'ın bir kurbanı şeklinde manşetlerine taşıdılar. Kreuger'in ölümünden henüz bir ay geçmemişti ki, denetçiler yaptıkları denetimler neticesinde yapılan hileli işlemlerin büyüklüğü bulguladılar ve intiharının arkasında gerçek de böylelikle ortaya çıkmış oldu (Clikeman, 2003:2).

Kreuger ve Toll şirketinin hileleri neticesinde 1933 ve 1934 yıllarında Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) tarafından oldukça önemli iki yasa çıkarıldı. Bu iki yasa, şirketlere, topluma hisse senedi satmadan önce denetlenmiş finansal tablolarının yayınlanmalarını ve kurumsal finansal raporların SEC tarafından denetlenmesi gibi iki yükümlülük getirdi. Kongre'de, şirketlerin finansal tablolarını inceleyen hükümet denetçileri heyetinin kurulması tartışıldı. Sonuç olarak, finansal raporlamanın güvenilirliğinin güvence sorumluluğunu da kamu muhasebe mesleğine verilmesi kararlaştırıldı (Clikeman, 2003:3; Öhman ve Wallerstedt, 2010:11).

Kreuger'in menkul kıymetleri, adet ve sayıca küçük olmasına rağmen, kar payı ve faiz gelirleri açısından oldukça yüksek getiriler (genelde yıllık %20) sağladığından, yatırımcılar açısından çok cazip yatırım aracı olarak kabul edilmekteydi.

Finansal raporlama o yıllarda henüz gelişmemiştir ve yatırımcılar yatırım kararlarını genelde kar payı ödemelerine göre şekillendirmektedirler. Kreuger aslında çok büyük bir piramidi yatırımcılardan kendi isteği ve ısrarı doğrultusunda finansal tablolarını denetletmeyerek ve gizleyerek yönetmekteydi. Finansal gizliliğin kurumsal başarının anahtarı olduğunu savunmaktaydı. Kreuger böylelikle, dünyanın birçok yerinde birçok kral ve diktatörle yaptığı anlaşmaları kimseye duyurmadan devam ettirebilmektedir. 1929 yılındaki buhran neticesinde, Kreuger artık çok büyük bir hal almış olan finansal piramidini devam ettiremez bir hale geldi (Cangemi ve Singleton, 2003:8).

McKesson-Robbins skandalı, denetçilerin atanması ve denetimin idaresiyle ilgili önemli değişimlerin yaşanmasına neden olmuştur. 1939 yazında, Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü denetim prosedürleriyle ilgili ilk sürekli komitesini kurmuştur. Komitenin ilk standardı, Statement on Auditing Procedure No. 1, “Denetim Prosedürünün Genişletilmesi- Extensions of Auditing Procedure” isimli standartla, envanter ve alıcılar hesabının doğrulanmasını dikkate alan çalışmayı yapmıştır ki bu iki prosedür McKesson-Robbins hilesinin ortaya çıkarılmasında yardımcı olmuştur (Clikeman, 2003:6).

1.11.3. WorldCom Skandalı

WorldCom şirketi, 1938 yılında Mississippi’de küçük bir uzun mesafe telefon hizmet sağlayıcısı şirketi olarak kurulmuştur. Daha sonraki süreçte şirket, Uzun Mesafe İskonto Hizmetleri (Long Distance Discount Services Inc.-LDDS) şirketi olarak anılmaya başlanmıştır. Şirket, 1989 yılında Advantage şirketleriyle birleşme fikriyle birlikte anonim şirket olmuştur. 1993’ün sonunda 1.5 milyarlık dolarlık hasılatıyla birlikte şirket Amerika’da dördüncü büyük uzun mesafe taşıyıcı şirket haline

gelmiştir. Şirket, 25 Mayıs 1995 yılında yapılan oylamayla birlikte resmi olarak WorldCom ismiyle yola devam etmiştir (Tolunay vd., 2010: 2).

WorldCom en büyük ve hızlı hamlesini şirket birleşmesinden sonra yaparak, hisse senetlerini nakit gibi kullanmaya başlamıştır. 1998 yılında MCI şirketini ele geçirerek sektöründe Amerika'da ikinci sıraya çıkmıştır. Bunu takiben UUNET, CompuServe ve America Online veri şebekesini de satın alması, WorldCom'u internet altyapı operatörleri arasına sokmuştur. Şirketin problemleri, telekomünikasyon kapasitesinin çok geniş olduğu bir aşamada, fiber optik ağları kullanmada aceleci olan endüstrinin etkisi, dot-com balonunun patlaması ve bunu takiben alt yapı talebindeki azalma sonucu ortaya çıkmaya başlamıştır. Finansal ortaklıklardan ve alt yapı yatırımlarından kalan borçlar yerinde durmasına karşın gelirlerde düşmeler olmaya başlamıştır. Sonuç olarak, şirketin hisse senetlerinin piyasa değeri Ocak 2000'de 150 milyar dolarken, 2002 yılının 1 Haziran'ına geldiğinde 150 milyon doların da altına düşmüştür. Yapılan araştırmalar sonucunda, şirketin arzulanan finansal sonuçları raporlamak için, finansal sisteminde 9 milyar dolardan daha fazla değerde yanlış ve asılsız muhasebe girdisi yaptığı ortaya çıkmıştır (Lyke ve Jickling, 2002:2; Thornburgh, 2004:5).

WorldCom şirket skandalında, şirket skandalından sorumlu olan asıl grup Yönetim Kurulu olarak karşımıza çıkmaktadır. Tüm hileli işlemlerin arkasında Bernard Ebbers ve Scott Sullivan olmasına karşın, yönetim kurulu üyeleri gösterdikleri dikkatsizlik ve umursamazlıkla, bu iki kişinin hırslarını onaylayan merci olmaktan öteye geçememişlerdir. Kurul genellikle, milyar dolarlık anlaşmaları çok az ya da hiç bilgisi olmadan ve tartışmasız kabul etmiştir (Thornburgh, 2004:7).

Worldcom skandalı patlak verdikten sonra yapılan incelemelerde, Bernard Ebbers (CEO) ve Scott Sullivan’ın (CFO) şirket liderleri ve yöneticileri için soru sorulmaz ve şüphelenilmez olduğu bir kültür veya organizasyon ideolojisi yarattıkları görülmüştür. Bu kültürde, şirket içerisinde ekip çalışmasına vurgu yapılarak fikir ayrılıklarının önüne geçilmeye çalışılıyordu. Böylece, ekibin grup düşüncesi tavrı, organizasyon içerisinde hakim kılınmış olmaktadır. Grup düşüncesi fikri süreci, bireylerin grubun fikirlerini benimsemesini esas alan bir süreçtir ve esas amaç, oybirliğiyle birlikte hareket eden gruplar oluşturmaktır. Grup düşüncesi, dayanıklılık, moral üstünlüğü, grup baskısı ve kendi kendini sansür duygularını içeren bir süreçtir. Grup düşüncesi teorisi, Worldcom’un organizasyonel başarısızlığa düşmesinde, lider yapı ve yönetim yaklaşımının anahtar rol üslendiğini göstermektedir. Şirketin kültürü ve atmosferi görüş ayrılığı fikrini kabul etmemekte ve yandaşların her fikre uyması gerektiğini destekleyen bir tavır takınılmıştır. Hatta şirkette yaşanmış bir olay olarak, şirketin insan kaynakları politikası hakkında soru soran birine, eğer beğenmiyorsan ayrılabilirsin tarzında bir cevap verilmiştir. Bu şekilde bir liderlik yapısı ve kararlı baskı, birçok çalışanın kendini güvensiz hissetmesine ve hileli uygulamaları ve şüphelerini ifade edememelerine neden olmuştur (Boudreau, 2008:2-3).

Şirket skandalı ortaya çıktıktan sonra yetkililerle yapılan görüşmelerde, Ebbers ve Sullivan’ın yaptığı işlemlerden kuşku duyduklarını ifade etmişler ancak bu yetkililerin ve çalışanların söz konusu kuşkulu işlemleri engellemeye ya da mücadele etmeye dönük herhangi bir eylem yapmadıkları görülmüştür (Thornburgh, 2004:7).

Şirketin organizasyon yapısı ve yönetim yapısına ek olarak, şirketin bir çok seviyesinde ve organizasyonel bölümleri

içerisinde hileli işlemlerin ve uygunsuz eylemlerin yapıldığına dair birçok belirti bulunmuştur. Öncelikle şirketin stratejik tepe yönetimi de hileli işlemlere katılmıştır. Örneğin, CEO sahte bir SEC raporu düzenleyerek diğer yöneticilerden başarılarını beklediği finansal sonuçları hile dahil her yola başvurarak elde etmelerini istemiştir. Ayrıca bu stratejik üst yapı, şirketin orta tabaka yöneticilerini hileli işlemlere teşvik etmiş ve söz konusu durumu görmemezlikten gelmelerini sağlayan baskılar uygulamıştır. Yapılan incelemeler sonucunda şirketteki çalışanların e-mailleri incelenerek işletmede önemli faaliyette bulunan kişilerin muhasebe hilelerinden haberdar oldukları görülmüştür. Ayrıca şirketin sahip olduğu teknolojik altyapısı da şüpheli muhasebe uygulamalarının ve sahte raporların gizlenmesinde oldukça önemli olmuştur. Öyle ki denetçileri olan Artur Andersen, muhasebe hilelerini belirlemede yetersiz kalmıştır (Boudreau, 2008:3).

Şirket Haziran ayında yayınladığı demeçte, 3.8 milyar doların üzerinde bir hat maliyeti ödemesini cari masraf yerine sermaye harcaması (sabit varlıklara ya da varlıkların iyileştirilmesiyle ilgili) olarak gösterdiğini kabul etmiştir. Hat maliyetleri, WorldCom'un diğer şirketlerin iletişim ağlarını kullanmaktan kaynaklanan ödemeleri olarak ifade edilmektedir. Telekom sistemlerinin bakımını yapan çalışanların maaşları ve aldığı ücretler ve ayrıca Worldcom müşterileri için olan nakliye masrafları, gelir tablosunda maliyet olarak görülmemesine karşın bilançoda bir varlık olarak gösterilmiştir. Varlık olarak gösterilen maliyetler daha sonra amortisman yöntemiyle gelir tablosundaki kardan düşülmüş, nakit akışlarının kar marjları ve net kar gerçekte olduğundan çok daha iyi görünür hale getirilmiştir. Böylece, şirketin hisse senetlerinin değeri daha yüksek gösterilebilmiştir (Krantz, 2003:2).

Söylenenlere göre, 3.055 milyar dolar 2001 yılında ve 797 milyon dolarsa 2002’nin ilk çeyreğinde bu şekilde yanlış sınıflandırılmıştır. Şirkete göre 2001 yılında 14.7 milyar dolarlık hat maliyeti cari masraf olarak gösterilmiştir. Böylelikle WorldCom, cari masraflarını sermaye hesabına aktararak net karında ve varlıklarında büyük bir artış sağlamıştır. Şirket, bu şekilde masraflarını geleceğe yaymış ve finansal performansını artırmak için çok yüksek net kar rakamı göstermiştir. Hat maliyetlerinin sermaye harcaması olarak gösterilmesiyle ilgili işlemler, şirketin iç denetçisi Cynthia Cooper tarafından Mayıs 2002 yılında keşfedilmiştir. Söylenenlere göre Cooper, bu durumu CFO Sullivan ve kontrolör David F. Myers ile görüşmüş ve Sullivan, O’na bu raporu 2002 yılının 3. çeyreğine kadar erteleyip erteleyemeyeceğini sormuştur. Sullivan 12 Haziran memorandumunda hat maliyeti transfer işlemlerine 2001’in 3. çeyreğinde başladıklarını belirtmiştir. Sullivan’a göre hat maliyetleri, şirketin kendi ağıyla ilgili yatırımlarına ilişkin bağlantıları içeren uzun süreli anlaşmalardı ve müşteri kazanma beklentileriyle ilgiliydi. Sonuç olarak kazanılmamış kaynaklardı. Bu durumu kendisinden ispat etmesi istenmiş ve istifaya zorlanmıştır. Buna bağlı olarak WorldCom, bu olayı aynı gün ilan etmiş ve 25 Haziran’da da Myers istifa etmiştir (Tolunay vd., 2010).

25 Haziran bildirisinden önce WorldCom, hisse senetleri tarihi zirvesini yaptığı 1999 yılının ortalarında pay başına 64.5 dolar seviyelerinden 2 doların altına kadar gerilemiştir. Bildiriyle birlikte 1 doların altına inmiş hatta sentlere kadar gerilemiştir. 1 Ağustos tarihinde federal savcı Scott D. Sullivan’ı ve David F. Myers’i SEC’le birlikte yanlış bildirimler dosyalamak ve gizli ittifak kurarak menkul kıymet hilesi yapmak ithamıyla suçlamıştır (Tolunay vd., 2010).

Senato Bankacılık Komitesi Başkanı Paul Sarbanes, WorldCom olayının önemiyle ilgili şunları söylemiştir; bu şirketin doğrudan bir ortağı olmayabilirsiniz, elinizde bu şirketin hisse senetleri olmayabilir, bu durum, sizin bu şirketin iflasından dolayı çok şey kaybetmenize engel değildir. Bu telekomünikasyon devinin ana ortakları bireyler değil; bankalar, sigorta şirketleri, emeklilik fonlarıdır. WorldCom tahvillerini elinde bulunduran bu şirketler, her ne şekilde olursa olsun bu iflasta fedakarlık yapmak zorunda kalacaktır (Green, 2002:5).

1.11.4. Tyco International Skandalı

Tyco International, küresel ölçekte elektronik parçalar, sağlık ürünleri, yangın ve güvenlik sistemleri üzerinde üretim yapan bir şirkettir. 2004 yılı için Tyco, 14.5 milyar net kar açıklamıştır. Ocak 2002'den itibaren, şirketin muhasebesinin meşruluğu üzerinde sorunlar oluşmaya başlamıştır. Şirketin CEO'su L. Dennis Kozlowski, CFO Mark Swartz ve hukuk bürosu şefi Mark Belnick, şirketten ortakların haberi olmadan 170 milyon doların üzerinde şahısları adına kredi çektikleri iddiasıyla suçlanmışlardır. Buna ek olarak, Kozlowski ve Swatz kendileri adına maaş dışında ek gelir imkanları düzenleyen işlemler yaptıklarıyla da suçlanmışlardır (Kemmerer ve Shawver, 2006:156).

Kozlowski, Tyco şirketine 1975'lerin başında katılmıştır. 1992 yılında Tyco'da yönetici, 1997 yılında da Tyco'nun yönetim kurulu başkanı ve CEO'su olmuştur. 2002 Haziran ayında Tyco'daki pozisyonundan ayrılmış ve hemen akabinde New York eyalet jürisince suçlanmışdır. Komisyon, Kozlowski'ye 12 Eylül 2002 tarihinde suç işleme ve suça iştirak suçlamasıyla dava açmış ve 17 Haziran 2005 tarihinde jüri Kozlowski'yi suçlu bulmuştur. Swartz, Tyco şirketine 1993 yılının başında katılmış ve 1995 yılında Tyco şirketinin CFO'su, başkan yardımcısı olmuştur.

Ağustos 2002 tarihinde şirketten istifa etmiş ve hemen akabinde New York Eyalet Jürisi tarafından dava edilmiştir. 12 Eylül 2002 tarihinde suç işleme ve suça iştirak suçlarından yargılanmış ve 17 Haziran 2005 tarihinde jüri tarafından suçlu bulunmuştur (Verschoor, 2006:1-2).

Tyco’nun kurumsal yapısı hayli ademi merkezi bir yönetim görüntüsü vermekte ve işletme birimlerinin birçoğu kendi finansal tablolarını çıkarmaktaydı. Aynı zamanda, faiz ve vergi öncesi kâr (Internal Earnings Before Interest and Taxes-EBIT) hedefleri koyulmakta ve teşvik ödeme sistemleri geliştirilmekteydi. Kıdemli yöneticiler Tyco’da ve diğer işletme birimlerinde, agresif EBIT hedefleri koyuyordu. Mevcut teşvik sistemlerinden yararlanarak iyi bir prim almak isteyen finansal yöneticiler, işletmelerindeki EBIT hedeflerini yükseltmeye başlamışlardı. Bu avantajlardan yararlanmak isteyen işletme yönetim birimlerinin üst yönetimleri, EBIT rakamlarını yükseltmek için uygun olmayan muhasebe uygulamalarını kullanmıştır. Bu fırsatlardan yararlanmaya devam edebilmek için, Tyco’nun Yangın ve Güvenlik Hizmetleri bölümü, kazanımlarının kendi paylarına düşen kısmını hesaplamaları için muhasebe elemanları istihdam etmiştir. Yöneticilere, kazanılmış varlıkların değerini düşürecek ve edinilmiş borçların değerini yükseltecek şekilde, uygun olmayan muhasebe uygulamalarına başvurmaları teşvik edilmiştir. Yöneticiler uygun olmayan ayarlamalar yaparak, hedef işletmenin varlıklarını düşük, borçlarını yüksek göstererek, Tyco’dan kazanımlarını artırmışlardır. Tyco’nun kayıtlarında, varlıkların ve borçların uygun olmayan değerlerle gösterilmesi diğer bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu şekilde, Tyco’nun uygun olmayan bir şekilde hazırlanmış tabloları, yatırımcılara ve halka sunulmuştur. İşletmeler duran varlıkların değerini düşük raporlayarak, amortismanın düşük

çıkmasına ve böylelikle de karların yüksek görünmesini sağlamıştır (United States District Court, 2006).

1996 yılından 2002 yılına kadar, Tyco faaliyet raporlarında, yöneticilere minnettarlık, yönetici tazminatları ve Kozlowski, Swartz ve Belnick arasındaki işlemler bildirilmemiştir. Şirketin Anahtar Personel Kredi Programı (Key Employee Loan Program-KELP) adı altındaki programıyla, verilen krediler faaliyet raporlarında açıklanmamıştır. Kozlowski ve Swartz, KELP kredilerinden programa uygun olarak değil de kişisel yatırımları ve müsrif harcamaları için kredi almışlardır. Kozlowski, 1997 yılından 2002 yılına kadar yaklaşık olarak 270 milyon dolar bu kredilerden yararlanmıştır. Benzer bir şekilde Swartz, KELP'den 1997 ile 2002 yılları arasında yaklaşık olarak 99 milyon dolar kredi kullanmıştır (United States District Court, 2006).

Kozlowski ve Swartz ayrıca, şirketin yer değiştirme kredi programını kullanarak, usulsüz şekilde 10 milyonlarca dolar para almış ve şirket bunları da açıklamamıştır. Bu yer değiştirme programı, şirketin diğer eyaletlerdeki şirketlerinde çalışması gereken çalışanlara, orada konaklama imkanı yaratmak için verilmiş bir kredidir. Kozlowski, bu programdan 18 milyon dolar; Swartz ise 17 milyon dolar almış ve aldıkları bu paralar ile lüks yalı ve başka şehirlerde gayri menkul satın almışlardır. Bu kredilerin hiç biri şirketin faaliyet raporlarında belirtilmemiştir. 2000 yılının Eylülünde, Kozlowski'nin geliştirdiği bir sistemle, Tyco örtülü bir şekilde Kozlowski'nin, Swartz'ın ve diğerlerinin milyonlarca yer değiştirme kredisini affetmiştir. Bu program ile Kozlowski'nin yaklaşık 33 milyon dolar, Swartz'ın da yaklaşık 17 milyon dolar değerindeki yer değiştirme kredisini affedilmiştir. Aynı zamanda Tyco şirketi bu durumu faaliyet raporunda belirtmemiştir (Kemmerer ve Shawver, 2006).

2002’nin Kasım ayında Kozlowski ve Swartz; nakitten, Tyco hisse senetlerinden ve affedilebilir yer değiştirme kredisinden meydana gelen bir program daha geliştirmişlerdir. Bu program kapsamında da Kozlowski, 148 bin adet Tyco hisse seneti, 700 bin dolar nakit bonus ve 16 milyon dolar yer değiştirme kredisi almıştır. Swartz ise, 74 bin Tyco hisse seneti, 350 bin dolar nakit ikramiye ve 8 milyon dolar affedilebilir yer değiştirme kredisi almıştır. Şirket bu bilgileri de faaliyet raporunda açıklamamıştır (United States District Court, 2006).

1.11.5. Arthur Andersen Skandalı

1913 yılında genç bir sertifikalı kamu muhasebecisi olan Arthur Andersen, meslektaşı ve dostu Clarence DeLany ile birlikte Chicago şehir merkezinde küçük bir denetim şirketi kurmuştur. Delany’nın 1918 yılında Andersen’den ayrılmasıyla birlikte şirketin adı Andersen olarak değişmiştir (Smith ve Quirk, 2004:93).

Andersen, şirketini yapılandırırken en iyi üniversitelerden mezun olan kişileri işe almış ve onlara “Doğru düşün ve doğru konuş” öğütünde bulunmuştur. Bu söz, bir dua gibi kabul edilmiş ve şirket müşterilerinden de aynı davranışı sergilemeleri istenmiştir. 1929 ekonomik buhranı ve Wall Street’in içine düştüğü çıkmazdan sonra Andersen, dürüst muhasebe uygulamaları ve çıkar çatışmalarının yok edilmesi üzerindeki çalışmaları ile Amerika'daki iş dünyasında ön plana çıkmaya başlamıştır. Kamu muhasebecileri, sorumlulukla ilgili yazdıkları birçok yazıda, "Denetçi, denetimini yaptığı şirkete değil, topluma karşı sorumlu olmalıdır.", ifadesini sıklıkla kullanmışlardır. Arthur Andersen 1947 yılında öldüğünde, sloganı tüm şirket tarafından kabul edilmiştir (Duska, 2005:21).

Daha sonra şirket, büyümesini hızlı bir şekilde sürdürmüştür. 1970'li yıllara geldiğinde ise, şirket artık ulusal ölçekten çıkıp uluslararası alana açılmış ve 1979 yılında dünyanın en büyük profesyonel muhasebe hizmetlerini sunan bir şirket haline gelmiştir. Andersen sektörün lideri konumuna gelmişti. İnsanlar ya Andersen yolu ya da yanlış bir yol var diye düşünmeye başlamıştı. Şirket küresel bir ölçekte ve çok büyük bir ekiple çalışmaktaydı ve aynı zamanda çalışan başına yıllık 135 saatlik eğitim verilmekteydi (Smith ve Quirk, 2004:93).

1980'li yıllara gelindiğinde, yaşanan şirket birleşmeleri ve katılımlar nedeniyle muhasebe firmaları büyük bir dönüşüm geçirmiştir. Muhasebe ve denetim faaliyetlerinden alınan paralar, yönetim danışmanlığından alınan paralarla karşılaştırıldığında oldukça küçük kalmıştır. En büyük beş denetim şirketi (Andersen, Deloitte, KPMG, PwC ve Ernst-Young), denetim ücretlerini kısarak, yeni müşteriler kazanmış ve denetimlerini yaptıkları şirketlerle danışmanlık anlaşmaları yaparak kazançlı iş fırsatları yakalamıştır (Smith ve Quirk, 2004:94).

2000 yılında, Fortune 1000 şirketleri üzerinde yapılan bir araştırmada, şirketlerin denetimle ilgili işlemleri için finansal tablolarında muhasebeleştirdikleri her 1 dolara karşılık, bu şirketlerden aldıkları denetim dışı hizmetler (danışmanlıklar) 2.69 dolar olarak görülmüştür (Duska, 2005:21). Böylelikle 2001 yılına gelindiğinde, Chicago şehir merkezinde kurulmuş olan küçük bir muhasebe şirketi, dünyanın 84 ayrı ülkesinden 85.000 insanın çalıştığı ve 9.3 milyar dolar hasılatı olan bir şirket haline gelmiştir (Smith ve Quirk, 2004:94).

Arthur Andersen SEC'le bazı problemler yaşamış ve 1990'lı yılların sonunda yaşanan The Waste Management¹ and Sunbeam²

¹ Waste Management şirketli 1890'lı yıllarda Hollanda'dan Amerika'ya göç etmiş olan Ham Huizenga'nın Chicago'da çöp taşıma işine başlamasıyla ilk adımını atmıştır. 1968

muhasabe skandalında Andersen’in muhasabe uygulamalarının da etkisi olduğu düşünülmüştür. Enron şirket skandalı ortaya çıktığında, The Waste Management and Sunbeam skandalı, Andersen’in çok temiz bir sicile sahip olmadığını vurgulamak için sıkça verilen örneklerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Algenti ve Kimberley, 2001:2). Hatta dava sırasında savcılar, Andersen’in Waste Management and Sunbeam şirketinde yaptıklarının, Enron olayındaki usulsüzlüklerin motivasyon kaynağı olduğu tarzında bir değerlendirmede dahi bulunmuşlardır (Barrett, 2005:163). Geçmişte yaşanan finansal skandallar, Andersen’in Enron olayında kazara bu duruma düşmüş olma ihtimalini ortadan kaldırmıştır (Algenti ve Kimberley, 2001:2).

Eleştirmenler, Enron şirketinin iflasında, Arthur Andersen’in denetimden kazandığı kadar danışmanlıktan da aynı

yılında şirket Wayne Huizenga, Dean Buntrock ve Larry Beck tarafından kurulmuştur. Daha sonraki süreçte şirket birçok satın almalar yaparak kapasitesini geliştirerek, Kanada’da dahi iş yapmaya başlamıştır. Şirket artık sadece çöp toplayan değil, bunları taşıyan, işleyen ve geri dönüşümünü sağlayan bir şirket haline gelmiştir. 1998 yılına gelindiğinde şirketin duran varlıkların amortisman sürelerini uzun göstererek gelir tablosunda vergi sonrası karı yüksek gösterdikleri saptanmıştır. Şirket skandalı, Arthur Andersen’in bile bile yanlış ifadelerle dolu şirket finansal tablolarını onaylamasıyla ortaya çıkan bir skandaldır. Andersen şirketinin iç çalışma belgelerinde şirket karının %12’lik kısmı maddi belgelerle kanıtlanamadığı ve kasıtlı olarak yanlış beyan edildiği görülmüştür. SEC bu durumla ilgili olarak Andersen’in çok değerli bir müşteriyi kaybetmemek için bu durumu görmezden geldiğini savunmuştur (Cullinan, 2004:859).

² Sunbeam Products şirketi 1910 yılından beri elektrikli ev aletleri üreten bir şirkettir. Chicago’da doğan bir şirket olan Sunbeam artık dışarıya doğru açılmaya başlamış ve 1970’li yıllara gelindiğinde Amerika’nın küçük ev aletleri pazarında liderliği üstlenmiş bir şirket olarak ilerleyişine devam etmiş ve ve dünya çapında 30.000’den fazla insana istihdam sağlayan 1.3 milyar dolar satış rakamına ulaşan bir şirket haline gelmiştir. Sunbeam şirket skandalı şirketin finansal tablolarındaki bir dizi manipülasyon içerdiğini göstermiştir. Şirketin manipülasyonları stok yaratmak ve gelirlerin uygun olmayan bir şekilde tanımlanması işlemlerini içermekteydi. Şirketin stokları kasıtlı olarak yüksek gösteriliyordu. Yapılan bu işlemlerdeki sorumluluk şirketin yönetim ekibinindi. Takip eden süreçte işletmenin, işletme masraflarını gelir tablosunda olağan gider ve zararlar bölümünde değil de stoklara yansıttığı bulgulanmıştır. 1997 yılına gelindiğinde SEC yaptığı soruşturmada şirketin karlarını yaklaşık %33 oranında hileli bir şekilde artırdığı görülmüştür. SEC bu durumdan denetçilerin haberdar olduğunu ve ayarlamaya onların da katkısı olduğunu açıklamıştır (Cullinan, 2004:857).

ölçüde para kazanmasının etkili olduğunu belirtmişlerdir (Green, 2002:6).

Bazerman vd. (2002), iyi muhasebecilerin neden kötü denetim yaptıklarının nedenlerini inceledikleri makalelerinde, yöneticiler ve denetçiler arasındaki çıkar ilişkilerinin suç ve ceza boyutunda incelemekten ziyade bilinçaltı ve ön yargı boyutunda incelemeyi tercih etmişlerdir. İşletme öğrencilerine ve profesyonel denetçilere yaptıkları deneylerle, müşterilerin denetçilerin yargılarını nasıl etkilediğini ortaya koymuşlardır. Uzun dönemli ilişkilerin sağlanabilmesinden ve devam ettirilebilmesinden gelen gelirin devamlılığı, sonuçların büyüklüğüne bağlı olduğu ve muhasebe mesleğinin 3 yapısal yönünü; belirsizlik, bağlantı ve onama olarak ortaya koymuşlardır. Bu yapısal unsurlar, denetimin yargılarına fırsatçı bir şekilde nasıl önyargı kattığını göstermiştir. Aşinalık (müşteriyi iyi tanıma), iskonto etme ve eskalasyon (artırma) denetçilerin bilinç altı davranışlarını genişleten faktörler olduğu belirtilmiştir (Barrett, 2003:158). Bu kavramlar şu şekilde açıklanmaktadır:

Belirsizlik: Muhasebe bir bilim değildir sanattır, bu da işletmelerin ve denetçilerin finansal tabloları denetlerken ve oluştururken yasalara uymalarını gerekli kılar. Muhasebe yaşayan bir süreçtir. İşletmelerin yaptıkları işlemlerdeki artışlar, maliyet kalemlerinde ve gelir kalemlerindeki farklılaşmalar muhasebeleştirme sürecini etkilemektedir. Enron'un bölgesel bir gaz şirketi olmaktan çıkıp, küresel bir enerji şirketi haline dönüşmesiyle birlikte işlemlerindeki artışlar muhasebeleştirme sürecinde karmaşıklığa neden olmuştur. Muhasebe uygulamaları aynı işlemler için bile şirketten şirkete değişebilmektedir. İşletmelere bazı konularda seçim hakkı verilmekte ve muhasebeleştirme işlemleri diğer işletmelerden önemli ölçüde bu faktörler nedeniyle farklılaşabilmektedir. Örneğin, gelirin ne

zaman gerçekleştiği, satışlardan geri dönüşlerin değerlendirilmesi, garanti maliyetleri, yararlı ömür ve hurda değeri, amortisman yöntemi, envanter yöntemleri gibi yöntemlerde büyük ölçüde seçim hakkı işletmelere bırakılmaktadır. Böyle bir çevrede, önyargının artması ve buna bağlı olarak da belirsizliğin artması oldukça doğaldır (Barrett, 2003:158).

Bağlantı: Denetçiler uzun dönemli ilişkilerinde bir sorun yaşamamak için denetimini yaptıkları işletmelerin finansal tablolarına temiz raporu verebilmektedirler. Denetçilerin denetimini yaptıkları işletmelere denetim hizmeti dışında da hizmetler vermeleri, müşteri kaybetmenin maliyetini daha da artmaktadır. Bu nedenle denetçiler olumlu görüş bildirmede daha rahat davranabilmektedirler. 1990’lı yılların sonuna doğru en büyük 5 muhasebe firması dış denetimin dışındaki, danışmanlık, iç denetim, vergi konusunda danışmanlık gibi konularda da genişleyen ölçüde bir pazar içerisine girmiştir. Örneğin, 2000 yılında, Enron Andersen şirketine aldığı hizmetler karşısında, 52 milyon dolar ödemiştir ki bunun 25 milyon doları denetim hizmetleri, 27 milyon doları denetim dışı hizmetlerden oluşmaktadır. Bu dönemde Enron, Andersen’in ikinci büyük müşterisi olarak karşımıza çıkmaktadır. 2001’e gelindiğinde, Andersen’in Enron’daki tüm hizmetleri karşılığında aldığı para, 100 milyon doların üzerine çıkmıştır (Barrett, 2003:159). Yapılan bu danışmanlıklarda görüldüğü gibi, esas motivasyon kaynağı elde edilen kazançtır ve denetim şirketleri büyüdükleri gibi genişlemeye de başlamışlardır. Aynı zamanda, denetimde kültürün nereye doğru gittiğini kimsenin umursadığı yoktu (Duska, 2005:21).

Onama: Yönetimler, finansal tablolarını oluştururken muhasebe ilkelerine ve tahminlerine göre hareket etmektedir. Denetimin fonksiyonu, müşterinin muhasebe uygulamalarından

yaptığı seçimleri ret veya kabul etmektir. İnsanlar birilerinin yargılarını kabul ederken, kendi çıkarlarına göre hareket ettikleri görülmektedir. Yapılan çalışmalarda insanlara rasyonel karar almaları söylendiğinde, insanların kendi önyargılarını göre kararlar aldıklarını göstermiştir. Bu durum bize, bilinçsiz önyargıların denetçilerin bağımsız olarak onaylayabileceğinden daha saldırgan muhasebe işlemlerini kabul etmelerini olanaklı kılabileceğini göstermektedir (Duska, 2005:21).

Aşinalık: İşletmeler, müşterilerine zarar vermeyi değil, onlarla uzun süreli ilişkiler kurarak, kazançlarını korumayı ve artırmayı düşünürler. Örneğin, şirkete üst düzey bir yönetici tarafından önerilen bir avukatın, nasıl sorumluluğu bu tavsiyeyi yapan kişiye değil de tüm şirkete karşı ise, denetim elemanları da onlara denetim işlemini yapmaları için tutan üst yönetime karşı sorumlu değil, tüm topluma karşı sorumludur. Bir denetçi, hatalardan ve yanlış beyanlardan (kasıtlı veya kasıtsız) şüphelendiği zaman, muhtemelen bilinçsiz olarak, bilinen bir kişi veya kuruma zarar vermekle (denetçinin kişisel çıkarını etkileyen) kimliğini bilmediği ve tanımadığı kişi veya kurumlara yanlış bilgileri onaylamak suretiyle zarar vermek arasında bir seçim yapmak zorunda kalacaktır. Bu ön yargılar, denetçiler ile müşteri şirketin üst yönetimi arasında derinleşmiş ilişkilerinde çok da güçlü bir hal alır. Bu tür örnekler Andersen ve Enron arasında görülmüştür ve iki şirketin üst yöneticilerinden bazıları, çalışanlarını da alarak ülke çapında golf turları düzenlemiştir. Bu tür organizasyonların sıklığı, iki şirket arasındaki çalışanların yer değiştirmesi aşinalığını geliştiren unsurlardandır. Sonuç olarak, denetim şirketi ile müşteri işletmenin birbirini çok uzun yıllardır tanıyor olması ve ilişkilerdeki belirgin yakınlıklar, denetim şirketine olan güveni azaltıcı ve tarafsızlığını zedeleyici unsurlar olarak görülebilmektedir (Barrett, 2003:161).

İskonto Etme: İnsanlar kısa dönemli kararların etkilerine, onların uzun dönemdeki neticelerinden daha çok önem gösterir. Muhtemel karşıt sonuçlar, müşterilerle yönetim arasında ilişkinin zarar görmesine, anlaşmanın kaybedilmesine ve aynı zamanda, denetçilerin olumsuzluğu ortaya çıkarmaktansa hiçbir şey çıkarmamayı tercih etmelerine neden olmaktadır. Kısa dönemde önemsenen bu ilişkilerin uzun dönemdeki neticeleri çok daha vahim olabilmektedir; ki bu neticeler davaların açılması, disiplin soruşturmaları, ün kaybı şeklinde olabilmektedir. Örneğin, Andersen'in Waste Management işletmesindeki hatalar neticesinde, SEC tarafından onaylanmış denetçiler, o güne kadar verilmiş en büyük cezaya çarptırılmıştır (Barrett, 2003:162).

Eskalasyon (artırma): İnsanlar genellikle ne yaptıklarının farkına varmadan küçük hataları gizlemeye veya açıklamadan kaçınmaya çalışırlar. Bilinçsiz önyargılar, denetçilerin, denetlenen işletmelerin finansal tablolarındaki küçük hataları görmezden gelmelerine neden olabilir. Zamanla bu tür yanlış beyanlar maddileşebilir. Böyle bir durumda, durumu doğrulamak için geçmiş hatalar veya önyargılar kabul edilebilir, finansal tablolar yeniden şekillendirilebilir hatta bu durum görevden çekilmeye kadar bile gidebilir (Duska, 2005:23).

Arthur Andersen, Enron'un hem dış denetçisi, hem danışmanı hem de iç denetçisi olan bir şirkettir. Dolayısıyla, Arthur Andersen'in Enron'la olan ilişkilerinin çok sıkı olduğu görülmektedir. İç denetim anlamında, muhasebenin genel kavramları üzerinde yapacağı oynamaların etkilerini, dış denetimle ortaya çıkarması pek beklenen bir sonuç değildir. Çünkü her iki fonksiyon da aynı işletme yapılmaktadır. Böyle bir durumda, şirketin toplum adına gözlem vasfını yerine getirmede, başarılı olması ya da istekli olması beklenmemektedir (Duska, 2005:23).

1.11.6. Enron Skandalı

Enron şirketi, 1985 yılında Houston'da doğal gaz boru hattı şirketi olarak kurulmuştur. İşletmelere doğal gaz teslimatı yaparak kar etmeye çalışan bir şirket olan Enron, gelişimini çok hızlı bir şekilde tamamlayarak, kendi yarattığı bir Pazar olan enerji ticaretinde genişlemeye başlamıştır. Öyle ki, 1996-1998 yıllar arasında şirket yaklaşık olarak kazançlarının %60'ını on yıl önce, yaklaşık %40'ını ise 5 yıl önce faaliyet göstermediği alanlardan elde etmiştir (Powers vd., 2002:36). Şirketin yönetim kurulu başkanı Kenneth Lay'in önderliğinde, işletme, elektrik enerji sektöründe kısıtlamaların kaldırılmasının etkisinin farkında olarak, elektrik ve türevleri üzerinde enerji brokirlığı yapmaya karar vermiştir. Şirket, bünyesindeki bu çok önemli dönüşümü göstermek için en temel işlerinden biri olan satıcıları ve alıcıları bir araya getirme görevinden vazgeçmiştir. Şirket bunun yerine, alıcı ve satıcı arasında anlaşmalar imzalayarak, malların alım ve satım fiyatları arasındaki farklılıktan fayda sağlamayı amaçlamıştır. Enron, alış ve satış fiyatlarını gizli tutarak, her iki tarafın tekliflerini bilen tek taraf özelliğiyle içinde bulunduğu hizmet sektöründeki gücünü artırmaya başlamıştır (Smith ve Quirk, 2004).

Enron, birçok doktoralı matematikçi, fizikçi ve ekonomist çalıştırarak risklerini yönetmeye çalışmıştır. Daha sonraki süreçte ise, farklılaştırılmış ve karmaşıklaştırılmış müşteri kontratlarını gizlemek, yönetmek ve çözmek için çok yetenekli bir grup çalışan grubundan yararlanılmaya başlanmıştır. Enron şirketine yapılan usulsüzlükler o denli artmıştır ki, yöneticilere borçları ve zararları değiştirme şansı tanıyan sistemler sayesinde işlemler manipüle edilmiştir. 2001 Ağustos ayında, kurumsal gelişmeden sorumlu Enron başkan yardımcısı Sherron Watkins, Kenneth Lay'e bir e-mail atarak, şirketin içerisinde yaşanan bir dizi muhasebe skandalları hakkında bilgi vermiştir. CEO Jeffrey

Skilling, bu e-mail olayından sonraki 2 ay içerisinde istifa etmiştir. Enron şirketi, Andersen muhasebe firmasının da etkisiyle, şirketin zararlarını ve borçlarını yasal olmayan bir şekilde etkileme girişimleri üzerindeki kontrolünü kaybetmesi sonucu iflasa gitmiştir (Cullinan, 2004).

Şirketin faaliyet gösterdiği alan, kısa dönemde getiri sağlamayan; yararı ancak uzun dönemde görülebilecek olan bir sektör olduğundan, şirket, yatırımlarının risklerini yayan özel amaçlı işletmeler oluşturmuştur. Şirketin risklerini dağıtma işlemi, yasal bir zeminde gerçekleştirilmiştir. Şirket yasallığı olmayan özel amaçlı şirket yaratmak için %3 kuralını kullanmıştır. Bu kurala göre, bağlı şirketlerin başlangıç sermayelerinin %3’ü dış yatırımcılardan gelmektedir. Enron, gerçekte bu yatırımları, Enron’un yöneticilerinden veya eşlerinden almıştır. Enron şirketinin denetçileri, Enron’un yöneticilerine sadakatlerini göstermek bağlamında etik olmayan biçimde davranış sergilemekten ötürü suçlanmışlardır. Mevcut sistemin bağımsız denetim şirketlerine danışmanlık yapma hakkını tanıyan neticesinde, bağımsız denetçi Arthur Andersen gibi denetçilerin bağımsızlıkları sadece sözde kalmıştır (Powers vd., 2002).

Enron şirketinin iflası sadece kendisini yok etmesiyle sınırlandırılmayacak kadar geniş bir etki yaratmıştır. Bu iflas, şirketin çalışanlarının yanı sıra, politikacılar, hisse senedi yatırımcıları ve bankalar üzerinde de oldukça önemli ve yıkıcı etkiler bırakmıştır. Öyle ki Enron, 2001 yılında 3. çeyrek için 638 milyon dolarlık zarara uğradığını ve geçmiş dört yıl içerisinde 586 milyon dolar karlarını fazla beyan ettiğini açıklamıştır. Enron şirketinin iflası yasallaştığında, iş yaptığı kurumlara olan borcu 3 milyar dolar civarı olarak kaydedilmiştir. Şirketin çalışanları ise, hem işlerinden olmuş hem de emeklilik fonlarının hemen hemen

boş olması sonucu çok büyük bir ekonomik çöküntüyle karşı karşıya kalmışlardır (Buondonno vd., 2010:10).

Enron olayında, şirketin finansal tablolarının farklı bir biçimde gösterilebilmesi için, birçok karmaşık taktik kombinasyonundan oluşturulan muhasebe teknikleri kullanılmıştır. İlk taktik, kurulan hayali şirketlerin (SPEs- Special Purpose Entities) şirket paralarının transferinde kullanılması ve bu hayali şirketlere fon sağlayacak olan bankalar arasında bu paraların dolaşımının sağlanması şeklindedir. Bu işlemler sonucunda çok karmaşık bir hal alan finansal tablolar, kredileri nakit akışı gibi göstermekte ve “bağımsız özel amaçlı işletmelerini” kağıt üzerinde, Enron’un kayıplarını değiştirerek, kar yaratmış görüntüsü verecek şekilde kullanmıştır (Cullinan, 2004).

IMF, son finansal krizin Amerika Birleşik Devletleri’ne 2.7 trilyon Amerikan Doları, Avrupa ekonomisine 1.2 trilyon Amerikan Doları ve Japonya ekonomisine ise 150 milyar Amerikan Doları maliyeti olduğunu açıklamıştır. Gelecek iki yıl için ise IMF’in maliyet beklentisi 6 ila 11 trilyon Amerikan Doları şeklindedir (Can, 2010b:3).

Dünyadaki ekonomik sistemlerin ve finansal uygulamaların kriz üretmesi, bu sistemin bir parçası olan muhasebe ve denetim sisteminin de krizlerden sorumlu tutulması anlamına gelmektedir. Ekonomik sistemler, muhasebe ve denetim sistem ve uygulamalarının omuzlarında yükselmektedir ve bu nedenle ekonomik veya finansal krizlerin altında biraz da muhasebe ve denetim sistem ve uygulamalarını aramak gerekmektedir. Finansal sistemin aşırı risk alınmasına izin vermesi, varlıkları doğru fiyatlandıramaması ve şeffaflık konusundaki zafiyetleri, mali piyasaların başarısızlığını doğuran ana nedenler arasında sayılmaktadır (Can, 2010a:25-26).

1.12. Yaşanan Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu

Yaşanan büyük çaplı şirket skandallarının hepsinde bağımsız denetim boyutuna dair yaşanan problemler ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetimin gerektiği gibi yerine getirilmemesi neticesinde hazırlanan hileler ve finansal problemlerin önüne geçilememektedir. Aşağıda genel olarak, yaşanan finansal skandallarının bağımsız denetim boyutu ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir.

1.12.1. Genel Anlamda Muhasebenin Temel Kavramlarından Uzaklaşma

Yaşanan finansal skandallara ve krizlere bakıldığında, muhasebenin temel kavramlarından büyük ölçüde uzaklaşıldığı görülmektedir. Bu uzaklaşmalar şu şekilde özetlenebilir (Can, 2010a:27-28):

- Belli kişi, kişiler veya grupların çıkarları ön planda tutulduğu için sosyal sorumluluk kavramından,
- İşletmenin kasası ile pay sahiplerinin şahsi kasalarını ayırmamak suretiyle kişilik kavramından,
- Yüksek riskli işlere daha aşırı kar kazanma hırsıyla atılmak yüzünden işletmenin sürekliliği kavramından,
- Aktifleştirme yönetim, gelir ve gider tahakkukları, aylara yıllara sari gelir ve giderleri kullanarak veya zararları sürekli erteleyerek dönemsellik kavramından,
- Kur farklarını ve arbitraj yöntemlerini kullanarak, para ölçüsü kavramından,
- Piyasa değeri yöntemini kullanarak, varlıkların gerçek değerlerini yansıtmayan değerlerle maliyet esası kavramından,

- Yönetim tarafından finansal tabloların manipülasyonuna izin vererek tarafsızlık kavramından,
- Muhasebe değerlendirme seçenek ve yöntemlerini amaçlara göre değiştirmek suretiyle tutarlılık kavramından,
- Şeffaf olmayan uygulamalar neticesinde tam açıklama kavramından,
- Karşılık ayırmamak ve gerçekleşmemiş gelirleri kaydetmek suretiyle ihtiyatlılık kavramından,
- Finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek bilgileri gizleyerek önemlilik kavramından,
- Görünüşte muhasebe standartlarına uygun işlem gibi görünen, fakat aslında farklı uygulamalar nedeniyle özün önceliği kavramlarından uzaklaşmaktadır.

Muhasebe uygulamalarında yapılmak istenen olumlu adımlar, büyük işletmelerin çıkarlarıyla çatıştığı durumlarda, düzenleyici otoriteler baskı altına alınmakta ve yapılan düzenlemeler ya ertelenmekte ya da etkisi azaltılmaktadır (Can, 2010a:28). Moore vd. (2006)'ye göre düzenleyici otoriteler tam bağımsız değildir ve buna bağlı olarak da, SEC tarafından hazırlanan ve denetçi bağımsızlığını artırmayı amaçlayan çalışmalarının 4 büyük bağımsız denetim firmasının çıkarlarına uygun düşmediği için büyük ölçüde yumuşatıldığı görülmektedir.

1.12.2. Yaratıcı Muhasebe (Creative Accounting) Uygulamaları

Yaratıcı muhasebe, yönetim tarafından raporlanmış geliri etkileyen, organizasyona gerçekte hiçbir ekonomik avantaj sağlamayan, hatta uzun dönemde organizasyona zarar veren ve finansal raporlama sürecine belli bir amaç dâhilinde müdahale eden uygulamalardır (Amat ve Gowthorpe, 2004:4).

Bu uygulamalar, işletmeler tarafından genellikle arzu edilmeyen mevcut finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını gizlemek veya değiştirmek için kullanılan yöntem ve yaklaşımların bütününe verilen isimdir. Muhasebe otoritelerinin işletmelere birden fazla seçenek arasında seçim yapma esnekliği tanıdığı durumlarda, yaratıcı muhasebe uygulamaları, seçenek ve esneklikleri yalnızca belli kişi veya grupların lehine sonuçlar doğuracak şekilde kullanabilmektedir. Esas itibarıyla yaratıcı muhasebe uygulamaları, mali tabloların işletmenin durumunu olduğundan daha farklı göstermek amacına (genellikle daha iyi göstermek) hizmet eden muhasebe uygulamaları olarak karşımıza çıkmaktadır (Can, 2010a:30).

General Motors 2008 yılında iflasın eşiğine gelmeden önce, 3 milyar Amerikan Doları zarar ettiği halde, değerlendirme kurallarının verdiği seçenekler ve esnekliklerden yararlanarak, Amerikan muhasebe kurallarına tamamen uygun biçimde 2006 ilk çeyreği için 1 milyar USD kar açıklamıştır. Yine aynı uygulamalardan yararlanarak 2008’de, 30,6 milyar Amerikan Doları zarar ettiği halde aynı yöntemlerle bunu 16,8 milyar Amerikan Doları olarak açıklamıştır (Can, 2010a:31).

1.12.3. Yanıltıcı Finansal Raporlar ve Denetim Raporları

Muhasebeciler, finansal tabloları hazırlarken kaçınılmaz olarak birçok muhasebe tahminleri yapmakta ve politika kararları vermektedirler. Bir işletmenin finansal sonuçlarını, o işletmenin uyguladığı muhasebe politikalarını anlamadan algılamak mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla, işletmenin finansal tablolarını çok ciddi bir şekilde etkileyen bu uygulama ve politikalar, finansal tablo kullanıcılarının şirketin finansal durumunu bilmesi açısından oldukça önemlidir (Cristina, 2010:529).

İşletmelerin finansal tabloları, birçok karar alıcı açısından en önemli bilgi kaynağı olarak başvurulan araçlardır. Finansal tablo kullanıcılarına, standartlara ve mevzuata uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir şeffaflıkta, güvenilirliği tartışmasız, tarafsız ve dürüstçe hazırlanmış finansal tablolar sunulmadığı takdirde, bu finansal tablolar yararlı değil hatta kullanıcılar açısından ciddi zarara neden olabilecektir. Çok ciddi krizler olan 1929-1933, 1997-1998 ve 2008-2009 krizlerinin ortaya çıkışında, şişirilmiş varlık değerlerinin ve kar düzeylerinin etkili olduğu bilinmektedir. Hatta bu şişirilmiş değerlerin denetlenmiş olması ve onaylanması da krizin etkisini artıran unsurlardan olmuştur (Can, 2010a:32).

1.12.4. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi ile Değerleme

104

Gerçeğe uygun değer yönetimi, kriz sonrası dönemde en çok eleştiri alan yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer, “İstekli ve bilgili taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar” olarak tanımlanmaktadır (IASB, 2013).

Kriz dönemlerinde, piyasadaki yatırımcı sayısının azalması, derinliğin kaybolmasına neden olmaktadır. Ayrıca, zorunlu satışların fiyatlardaki düşüşü hızlandırarak, varlıkların temel analiz değerlerinden çok farklı şekilde muhasebeleştirilmesine neden olmaktadır. Böylece, bir kısır döngü oluşmaktadır. Piyasa fiyatlarının düşmesi, şirketlerin zarar raporlamalarına, raporlanan zararlar ise şirketlerin değerlerinin daha da düşmesine neden olmaktadır. Merrill Lynch'in 41,8 milyar dolar, Citigroup'un 37 milyar dolar, AIG'in ise 26 milyar dolar zarar raporlaması, bu duruma verilebilecek en uygun örneklerdir (Parlakkaya ve Çetin, 2010:199).

Gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanmaya başlanmasıyla birlikte, varlıkların değerlerinin tespiti şirketler açısından farklılık arz eder hale gelmiştir. Bir firmanın aynı varlığı, farklı amaçlardan dolayı çok farklı şekilde değerlendirme durumu ortaya çıkmıştır. Bir firmanın ticari amaçlarla elinde tuttuğu varlığın değeriyle, başka bir firmanın satış amacıyla elinde tuttuğu varlığın değeri arasındaki fark dikkat çekmeye başlamıştır. Sonuç olarak, aynı portföye sahip iki firma, farklı değerlendirme gereğince çok farklı tutarlarda gelir raporlayabilmektedir. Bu durum, yatırımcı açısından oldukça önemli bir konudur çünkü yatırımcının tam olarak yatırım yaptığı varlığın değerini bilme imkanı olmayabilmektedir (Davies, 2010:12).

1.12.5. Şeffaflık Sorunu ve Denetim Zafiyeti

İşletmelerce hazırlanan finansal raporların doğru ve güvenilir bir şekilde oluşturulması ve bağımsız denetimden geçmesi, bu raporları kullananlar açısından oldukça önemlidir. Denetlenmiş finansal raporların güvenilirlik düzeyi, denetlenmemiş finansal rapora göre çok daha yüksek kabul edilmektedir. Fakat finansal tabloların bağımsız denetimden geçmesi, kullanıcılar için yanıltıcı bir duruma da neden olabilmektedir. Yatırımcı, denetim şirketlerinin denetimine tamamen güvendiği zaman, söz konusu işletmenin finansal tablolarına daha az şüpheyle bakabilmektedir. Bu durum da denetimin uygun bir şekilde yapılmadığı zamanlarda, yatırımcıyı çok zor durumda bırakabilmektedir. Öyle ki finansal krizlerde batan şirketlerin finansal raporları, denetimden geçmiş ve olumlu görüş almışlardır. Finansal tablolarda gizlenen olaylar daha sonraki dönemlerde ortaya çıkmıştır. Örneğin, Enron 1997–2000 yılları arasında karını en az 586 milyon Amerikan Doları fazla göstererek fiktif kar ve sermaye elde etmiştir (Can, 2010a:39-40).

1.13. Bağımsız Mali Tablolar Denetimiyle İlgili Yapılan Eleştirilerin Nedenleri

Yaşanan büyük şirket skandalları neticesinde, toplumun gözünde denetçinin imajı sarsılmaktadır. Her büyük çaplı şirket skandalının arkasından, kamunun bağımsız denetim mesleğini sorguladığı görülmektedir. Bağımsız denetimin şirketlerde yaşanan çok büyük çaplı hile ve usulsüzlükleri tespit edilemiyor olması kamunun ciddi anlamda eleştirisini üzerine çekmektedir. Dolayısıyla, kamunun bağımsız denetim mesleğine olan güveni ciddi anlamda sarsılmaktadır.

Bağımsız denetçilerin kamu tarafından eleştirilme nedenleri sadece hilelerin tespit edilememesiyle sınırlı değildir. Kamu açısından oldukça önemli olan konulardan bir diğeri de şirketlerin sürekliliğidir. Yaşanan büyük çaplı ve muhasebe temelli şirket skandallarından sonra bağımsız denetçilerin neden yatırımcıları uyarmadığı sorusu kamu tarafından en sık sorulan sorulardan birisidir. Dolayısıyla, bağımsız denetçilere dair yapılan eleştiriler sadece hilelerin ortaya çıkarılması noktasında değil, şirketlerin sürekliliğini etkileyebilecek derecede önemli olan sorunlar hakkında kamunun yeterince bilgilendirilmiş olmamasından da kaynaklanmaktadır (Akers vd., 2003:39).

Genel anlamda, aşağıda sıralanan 4 madde, kamunun neden denetim mesleğine dair olumsuz bir bakış açısına sahip olduğunu açıklamaktadır.

1.13.1. Para Kazanma Hırsı

İşletmelerin büyük paralar kazanma arzusu, denetime olan güvenin sarsılmasında çok etkili olmuştur. Hem mali tablolarının bağımsız denetimi yapılan işletmeler hem de bu denetimi yapan denetim şirketleri ve denetçilerin, karşılıklı çıkarlar peşinde koşmaları denetimin kalitesini azaltmaktadır. Örneğin, Enron

skandalında yaşanan usulsüzlükler, paranın etkisini çok açık bir şekilde sergilemiştir (Noland, 2003:3). Yapılan usulsüzlükleri gizlemek için verilen büyük paralar neticesinde, işletmeler olumlu görüşler alabilmekte ve mali tablo kullanıcılarını yanlış yönlendirebilmektedir. Aynı zamanda denetçiler ise, kazançlı denetim sözleşmelerini devam ettirebilmekte ve böylelikle de sürdürülebilir kazançlar yakalayabilmektedirler.

Denetim çalışmalarının yapılma sürecinde, denetçi oldukça sınırlı ekonomik koşullar altında denetim çalışmalarını yürütmeye çalışmaktadır. Özellikle maliyet sınırlamaları, muhasebe kayıtlarının ve destekleyici kanıtların test edilmesi aşamasında oldukça belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Böylelikle ekonomik koşullar, denetim çalışmalarının niteliği üzerinde belirgin etkiler bırakabilmektedir (Kepekçi, 2004:15).

Denetimin sınırlamalarından bir diğeri de yönetimin denetçi üzerinde kuracağı etkidir. Bağımsız denetçi, işletmenin pay sahipleri tarafından işletmenin finansal durumunu incelemesi bağlamında tutulmaktadır. Bu süreçte denetçi, işletmeden yaptığı işlemler neticesinde belli bir ücret almaktadır. Bağımsız denetçinin işletmeyle denetim sürecinde kuracağı yakın ilişkiler, aralarında çıkar ilişkisine dönüşme ihtimali taşımaktadır. Böylece denetçi, işletmenin gerçek durumunu ortaya çıkarmaktan ziyade işletmeyle arasındaki ilişkisini kökleştirecek adımlar atmaktadır. Böyle bir durumda ise, işletmenin mali tablolarına olan güvenilirliği ortaya çıkarma amacıyla tutulan denetçinin fonksiyonu büyük ölçüde sekteye uğramaktadır. Denetçi artık denetime ilgili olan taraflar adına işletmeyi denetlemekten çıkmakta ve işletme ve/veya yönetim lehine eylemler sergilemeye başlamakta ki böyle bir durumda denetimin güvenilirliğinden bahsetmek imkansız hale gelmektedir (Kumar ve Sharma, 2005:16).

1.13.2. Bağımsızlığın Zedelenmesi

Bağımsızlık, bağımsız dış denetim üzerine kurulan bir kavramdır. Bağımsızlık kavramı olmadan dış denetimin yararından bahsedilemeyeceği açıktır. Öyle ki bağımsızlık, AICPA'nın genel denetim standartlarından bir tanesidir. Denetim şirketlerinin işletmelere dış denetim hizmetlerinin yanı sıra iç denetim hizmetlerini de sağlıyor olması, denetime olan güveni sarsan bir gelişme olarak değerlendirilmektedir. Herhangi bir işletmenin iç denetim yapısını üstlenmiş bir denetim şirketinin, bu işletmenin dış denetimini de üstlenmesi; adil, doğru ve güvenilir bir biçimde işini yapacağı konusunda şüphe yaratacak bir durum olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca denetim şirketleri, aynı işletmelerle uzun süre çalışmaları neticesinde, çalıştıkları kurum çalışanları ile çok yakın dostluklar kurmaktadır. Hatta bazı zamanlarda denetim şirketlerinden denetlenen işletmeye çalışan transferi yapılmaktadır (Noland, 2003:3). Böyle bir durumun da denetim şirketinin bağımsızlığını ve toplum nazarında güvenilirliğini zedeleyeceği açıktır. Bunun ortadan kaldırılabilmesi için, bağımsız denetim işletmelerinin, bağımsız denetim uygulamaları dışında bir ücret almamaları sağlanarak yapılabilmektedir. Bunun yanı sıra danışmanlık hizmetleri, denetim şirketleri tarafından verilmeye devam edilse dahi müşterilerle olan ilişkilerde ,bir zaman sınırlaması koyarak, aralarındaki ilişkilerin çok yakın olmamasını sağlanabilmektedir (Lee vd., 2009:7-8).

Bağımsız denetim işlemleri, birçok fayda barındırmasına karşın, denetim aşamasında bazı sınırlamalarla da karşılaşmaktadır. Bu sınırlamalardan en önemlisi, muhasebe işlemleri ve kayıtları üzerinde yönetimin tasarrufta bulunması ve işlemler üzerinde yönetim ve/veya işletme lehine etkinin olmasıdır. Bilindiği gibi, işletmelerin muhasebe kayıtları, iç kontrol sistemi uyarınca işletme yönetiminin bir bölümü olan

muhasabe bölümünce tutulmaktadır. Denetim faaliyetlerini yürüten bağımsız denetçinin üzerinde çalışma yapacağı mali tablolar ve bilgiler işletme tarafından hazırlanmaktadır. Böyle bir durumda, işletme yönetiminin işlemler üzerinde usulsüzlükler yaparak, bilgileri manipüle etme ihtimali yok değildir. İşletme yönetiminin performansı mali tablolarda ortaya koyulduğuna göre, yönetimin bu raporlar üzerinde kendi lehine eylemler yürütmesi olası bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetçi, manipülasyonları ve özel işlemlerle yapılmış usulsüzlükleri bulmada başarılı olamayabilmektedir (Kumar ve Sharma, 2005:15).

1.13.3. Uygulamalardaki Karmaşıklık

Genel kabul görmüş muhasabe standartlarında, denetçinin gerekli mesleki eğitimden geçmesi ve yeterli niteliklere sahip olması gerektiğinin üzerinde durulmaktadır. Günümüz iş hayatında yaşanan çok derin ve karmaşık işlemler, denetçilerin denetim faaliyetlerinde çok zorlanmalarına neden olmaktadır. İşletmelerin de usulsüzlükler yaparken teknolojidenden yararlanması ve bunları uygulayabilecek elemanlar tahsis etmesi, denetçinin söz konusu usulsüzlükleri belirlemesini güçleştirmektedir (Noland, 2003:4).

Denetim çalışmaları kapsamında denetim faaliyetini yürüten denetçinin, denetim raporunu yayınlaması zaman almaktadır. Bilanço tarihinden yaklaşık 3 ay sonra yayınlanan denetim raporu, zaman sınırlaması, bilanço tarihinden sonra meydana gelen ve mali tabloları etkileyebilen olaylara ilişkin elde edilecek kanıt sayısını etkileyebilmektedir. Diğer bir sınırlama ise, mali tabloların düzenlendiği muhasabe sistemidir. Genel kabul görmüş muhasabe ilkeleri çerçevesinde, farklı ilke ve yöntemlerin uygulanması mümkündür. Tahminlere göre, kayıt yapma işlemi muhasabe sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır. Belirsizliklere ilişkin

kayıtlar yapılsa da hiç kimse belirsizliklerin sonucunu önceden görememektedir (Kepekçi, 2004:16).

Bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten denetçi açısından, bağımsız denetime tabi tutulan mali tablolarla ilgili usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların tespit edilmesi, tek başına bağımsız denetçinin bağımsız denetim standartlarına uygun bir bağımsız denetim yapmadığı anlamına gelmemektedir. Bağımsız denetçinin bağımsız denetim standartlarına uygun bir bağımsız denetim gerçekleştirip gerçekleştirmediği hususu, şartlara uygun bağımsız denetim tekniklerinin uygulanıp uygulanmadığı, uygulanan bağımsız denetim teknikleri sonucunda toplanan bağımsız denetim kanıtlarının uygunluk ve yeterliliği ile bu kanıtların değerlendirilmesine dayanan bağımsız denetim görüşünün uygunluğuna göre belirlenmektedir (SPK, Seri X:22).

1.13.4. Muhasebe Personelinin Kapasitesi ve İç Denetimin Usulsüzlükleri Belirlemede Yetersiz Kalması

Muhasebe meslek personelinin eğitimi ve kapasitesi üzerine yapılan çalışmalarda, muhasebe öğrencilerinin kalitesi geçmişle karşılaştırıldığında, kalitede önemli bir düşüşün olduğu görülmektedir. Ayrıca, mesleğe yeni başlayan muhasebecilerin aldıkları başlangıç ücretlerine bakınca da diğer meslek mensuplarının başlangıç maaşlarıyla aralarında anlamlı farklar olduğu görülmektedir (Noland, 2003:5).

İç denetimin usulsüzlükleri belirlemede yetersiz kalması, bağımsız denetim çalışmalarına duyulan güven üzerinde negatif bir etki yaratmaktadır. Genel hatlarıyla bu yetersizlikler şu şekildedir (Moeller, 2004:217):

Denetçilerin hile arama hususundaki isteksizliği: Sınırlı usulsüzlük eğitimi veya geçmişte yaşanan usulsüzlük olaylarıyla

İlgili yetersiz deneyim, denetçilerin usulsüzlükleri arama konusunda yeterince sıkı olmadıklarını göstermiştir. Denetçiler, usulsüzlük soruşturmasını dedektif tipi bir eylem olduğunu düşünmekte ve bu nedenle de bunları öncelikli sorumlulukları arasında görmemektedirler.

Denetimi Yapılan İşletmelerde Aşırı Güvenin Yerleşmiş Olması: İç denetçiler, özellikle, çalıştıkları organizasyonlar içerisindeki diğer kişilerle samimi ilişkiler kurmaya ve arkadaşlıklarını geliştirmeye çalışmaktadırlar. Çünkü, aynı kişileri işletme içerisinde sıkça görmektedirler. Bu nedenle aralarında belli bir güven düzeyi oluşmaktadır.

Denetim Kalitesi Üzerine Yeterince Vurgu Yapılmamış Olması: İç denetim bulguları, benzer kırmızı bayrakların bir kısmıyla sürekli karşı karşıya kalındığını göstermektedir. Benzer özelliklere sahip olan usulsüzlüklerin sayısının fazlalığı, yapılan denetimin kalitesi hakkında olumsuz bir imaj oluşmasına neden olmaktadır.

Usulsüzlükle İlgili İşletme Yönetimi Tarafından Yetersiz Destek Alınması: Olası bir usulsüzlük durumunda denetçi, işlem alanını genişleterek, o alanda daha detaylı bir inceleme başlatmaktadır. Denetim yönetimi, daha detaylı bir araştırma yapması hususunda denetçiye ekstra bir zaman verme konusunda isteksiz olabilmektedir. Denetim yönetimi, ortada çok ciddi bir şüphe yoksa denetim ekibinden çabuk davranmasını ve zaman harcamaktan vazgeçmesini telkin edebilmektedir.

Denetçiler Bazen Yüksek Riskli Alanlara Odaklanmakta Hataya Düşer: Usulsüz işlemler, işletme içerisinde o kadar farklı alanlarda baş gösterebilir ki bunların tespiti hususunda çok geniş bir bakış açısıyla olaya bakmak gerekmektedir. Denetçiler genellikle ilk işlemlerdeki bulguları değerlendirirken usulsüz

işlemlerin sonraki işlemlerde olma olasılığını gözden kaçırabilmektedirler. Bazen çok küçük ve önemsiz gibi görülen olayların altında, oldukça önemli usulsüzlüklerin yer aldığı görülmektedir. Bu nedenle denetçinin denetim alanında yüksek riskli alanlara odaklanması gerekmektedir.

1.14. Şirketlerde Hile ve Usulsüzlükleri Ortaya Çıkarmada Denetçiye Yardımcı Olacak Faktörler

Usulsüzlükler kapsamında, bağımsız denetçilere denetim kalitesini artırmak açısından yardımcı olacak birçok faktör olmasına rağmen, genel olarak, şu dört faktör usulsüzlüklerin bulunması ve önlenmesi açısından oldukça önemlidir (Saksena, 2008:28; IFAC, 2007):

Eğitim: Eğitim, muhasebe eğitimiyle başlayıp, tüm kariyer boyunca devam eden dinamik bir süreçtir. Eğitim sayesinde sadece muhasebenin belli uzmanlık alanlarında değil, hataları belirleme ve onları engelleme alanlarında da denetçilerin fayda göreceği aşikardır.

Çevresel Farkındalık: Denetim firmalarının elemanlarına, müşteri işletmelerin yer aldığı sektörle ilgili olarak uzmanlarca hazırlanmış raporları okumaları ve kavramaları anlamaları için zaman verilmelidir. Denetçilere çevresel farkındalık kazanmaları için, denetim firması tarafından, işte öğrenme kapsamında ayrılan zamanda denetimin sadece muhasebe mesleğinin icrasından ibaret olmadığı gösterilmelidir. Böyle bir strateji denetimde yüksek kaliteyi sağlamak ve motivasyonu yüksek denetim elemanlarıyla çalışmaya yardımcı olacaktır.

Mesleki Şüphencilik: Mesleki şüphencilik, denetim mesleğinin en asli unsurlarından bir tanesidir. Aynı zamanda mesleki şüphencilik, sürekli müfredata dönük uyumlaştırma ve denetim

elemanlarının eğitiminde değişiklik yapmak suretiyle yeteri kadar üzerinde durulmayan konulardan biri haline gelebilmektedir. Denetim şirketlerinin iş yoğunluğuna bağlı olarak uzun dönemde mesleki şüphecilik kavramından uzaklaşabildiği görülmektedir. Bu nedenle denetçiler yetiştirilirken mesleki şüphecilik üzerine özel bir önem verilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, bağımsız denetçiler yetiştirilirken, soru sorma ve bu sorular ışığında mevcut durumun ortaya çıkarılmasının önemine vurgu yapılmalıdır. Cevapların gerçeği ortaya çıkarmada yeterli olup olmadığı eğer yeterli değilse yeni sorularla devam edilmesi ve “kırmızı bayrakları” belirleme gibi konularla mesleki şüpheciliğin öneminin anlatılması gerekmektedir.

Deneyimlerden Öğrenme: Denetçilerin yaptıkları işlerde etkileyici sonuçlara ulaşabilmeleri için, kendi ve diğer mesleki uzmanların deneyimlerinden yararlanmaları gerekmektedir. Deneyimlerden öğrenmeyle ilgili birinci yol hatalardan öğrenmedir. Geçmişte kendi veya diğer denetçilerin yapmış olduğu hatalar incelenerek, gelecekte karşılaşılabilecek olan benzer durumların önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

II. BÖLÜM

DENETİM BEKLENTİ BOŞLUĞU

Denetim Beklenti Boşluğu (Audit Expectation Gap- AEG) 1970’li yılların ortalarından itibaren muhasebe mesleğindeki önemli konulardan biri olarak ortaya çıkmış ve bugüne kadar da önemini korumuştur (Ali vd., 2007:56). Kavramın ortaya çıkmasında 1970’li ve 80’li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri’nde yaşanan şirket başarısızlıkların ve iflaslarının muhasebe mesleğinin sorgulanması noktasına gelmesi etkili olmuştur. Şirketlerde yaşanan suiistimaller, iflaslar ve önemli muhasebe firmalarına açılan davalar neticesinde kamunun ilgisi, yaşanan gelişmelere çekilmiş ve hatta Amerika’da Temsilciler Meclisi alt komisyonunda durum değerlendirilmiştir. Böylelikle denetim beklenti boşluğu kavramlaştırılmış ve bu kavram üzerinden kamunun eleştirisi irdelenmeye başlanmıştır (Ali vd., 2007:56).

2.1. Beklenti

Genel anlamda beklenti, yerine getirilmemiş veya henüz karşılanmamış anlamında kullanılmaktadır. Beklenti kavramıyla gelecekle ilgili olaylara dair inançlar ifade edilmektedir. Yani bir beklentiden bahsedildiğinde gerçekleşmiş bir olaydan bahsedilmemektedir (Dennis, 2009:6).

Beklenti boşluğundan bahsedebilmemiz için bireyler arasında beklentiler açısından farklılıklar ortaya çıkması gerekmektedir. Boşluk, birilerinin bir beklentisi var ve beklenen şey gerçekleşmemişse oluşmaktadır. Eğer beklentiler gerçekleşmiyorsa, bu durum beklentilerde bir boşluk olduğu anlamına gelebilmektedir (Dennis, 2009:6).

Beklenti kelimesi, denetçilerin gelecekte ne yapacaklarıyla ilgili inançları anlamına gelmektedir. Bu inançlar, denetçilerin görevleri üzerine inşa edilmiştir. Beklentilerle ilgili diğer ifadeler, denetçilerin yapacaklarıyla ilgili inançlarını değil ancak

denetçilerin görevlerini yerine getirmeleriyle ilgili arzularını ifade etmektedir (Wittgenstein, 1958:442).

Denetim açısından beklenti boşluğu, bir grubun denetçilerden bir şeyler yapmasını beklerken diğer bir grubun ise denetçilerden başka şeyler yapmasını beklediği durumda oluşmaktadır. Böylelikle beklenti boşluğu, belli bir konuda inanç taşıyan gruba, diğer bir tarafın taşıdığı inançların uymamasıdır (Wolfram,1989:139).

Beklenti ilgili tarafların ifade ettiği şu cümleyle açıklanabilir: Ben, X şirketinin denetçilerinin denetimler sırasında tüm usulsüzlükleri ortaya çıkaracaklarını bekliyorum. Denetçilerden bulmaları beklenen usulsüzlük çeşitleri, tüm usulsüzlükler, tüm maddi usulsüzlükler veya çalışanların veya orta kademe yöneticilerin yaptığı tüm hatalar olarak ayrıca belirtilmiş olabilir. Eğer inanç şu şekilde belirtilmişse: Ben, X şirketinin denetçilerinin denetimleri sırasında tüm usulsüzlükleri ortaya çıkaracağına inanıyorum. Bir tarafın böyle bir inancı varken diğer tarafın böyle bir beklentisinin olmaması, ortada bir inanç boşluğu olduğunu göstermektedir (Dennis, 2009:7; Wolfram,1989:139).

Beklenti, geçmişte gerçekleşenler nedeniyle gelecekte de gerçekleşmesi beklenen bir sonucu ifade eden tümevarıma dayandırılabilir. Eğer X şirketinin denetçileri geçmişte usulsüzlükleri ortaya çıkarabilmişse, bu durumu gelecekte de yapmaları beklenir. Bu durumda denetçilerin yapabileceğiyle ilgili beklenti, yapmış olduklarıyla ilişkilendirilir (Wittgenstein, 1958:442).

Aynı zamanda beklenti boşluğu, özel denetçilerin eylemleriyle ilgili inançlardaki bir farklılık olarak karakterize edilebilir. Bir taraf X şirketinin denetçilerinin usulsüzlükleri

ortaya çıkaracağına inanırken, başka bir grup buna inanmayabilir (Dennis, 2009:7). Denetçilerden beklentiler, onların geçmişteki ve şimdiki yaptıklarıyla ilgilidir.

2.2. Denetim Beklenti Boşluğu

Beklenti boşluğuyla ilgili ilk akademik çalışma, Liggio (1974) tarafından yapılmıştır. Bu çalışma neticesinde, denetim literatürüne “Denetim Beklenti Boşluğu” adında yeni bir kavram yerleşmiştir. Kavram, bağımsız denetçilerin ve finansal tablo kullanıcılarının, denetçilerden beklenen performans seviyeleri arasındaki farklılığı esas alarak tasarlanmıştır. Cohen Raporu (1978), Liggio’nun tanımlamasını genişleterek, beklenti boşluğunun kamunun beklentisi ile denetçilerden mantıklı olarak başarıları beklenen durum arasındaki farklılığı tanımlayan bir kavram olduğunu söylemiştir.

Porter (1993) ise bu iki tanımlamanın da beklenen performansı veremeyen denetçilerin durumunu ortaya koyamayacağını ifade etmiştir. Davalardaki ve eleştirilerdeki artışın, denetçilerin toplumun beklentilerini karşılayamamasından kaynaklandığını söylemiştir. Bu başarısızlık, denetim fonksiyonuna dair toplumun güveninin azalmasına neden olmaktadır. Denetim beklenti boşluğunun azaltılabilmesi için anlaşılması gerekenleri şu şekilde sıralamıştır:

- Toplumun denetçilerden uygulamalarını beklediği görevler,
- Denetçilerin makul olarak yapabileceklerine dair beklenen görevler,
- Toplumun makul beklentilerin genişletilmesi.

Monroe ve Woodliff (1993), denetim beklenti boşluğunu denetçilerin sorumlulukları, görevleri ve denetim raporunda

ifade edilen mesajlarla ilgili olarak denetçiler ve toplum arasındaki inançlardaki farklılıklar olarak tanımlamıştır. Jennings vd. (1993), denetim beklenti boşluğunun toplumun denetim mesleğinden beklentileri ile mesleğin gerçekte ne sağladığı arasındaki farklılıkları ifade ettiğini belirtmiştir. Lowe (1994), yasal sistemde beklenti boşluğu araştırmasıyla ilgili çalışmasında Jennings vd.'nin (1993) yaptığı tanımlamaya katılmıştır ve onu savunmuştur. Porter'ın (1993), denetim-performans boşluğuyla ilgili yaptığı uygulamalı çalışmalarında, beklenti boşluğu, toplumun denetçilerden beklentileri ile denetçilerin performansları arasındaki bir boşluk olarak tanımlanmıştır.

Denetçilerin denetim fonksiyonlarını algılayış tarzı ile kamunun denetim sürecinden beklentisi arasında, bir beklenti boşluğunun varlığı üzerine genel bir kanı oluşmuştur. Finansal tablo kullanıcıları birçok farklı alandan olabileceği için denetçiye dair farklı grupların beklentilerini anlamak oldukça önemlidir. Bu kapsamda, denetim beklenti boşluğu, denetçilerin ve kamunun denetçilerin görevleri ve sorumluluklarıyla ilgili, denetçiler ve denetim raporlarından yaydıkları mesajlarla ilgili farklı beklentiler olduğu zaman ortaya çıkmaktadır (Jenkins ve Krawczyk, 2008:74; Kinney ve Nelson, 1996).

Tweedie (1987) toplumun denetimden ve denetçilerden beklentilerini şu şekilde ifade etmiştir:

- Usulsüz işlemlere karşı bir hırsızlık alarm sistemi,
- Gelecekteki borçları ödeyememe durumuna karşı erken uyarı veren bir radar sistemi,
- Finansal refahı garanti altına alan güvenilir bir ağ,
- Denetim bağımsızlığının bir garantisi olarak bağımsız denetçi,

- Denetim raporlarının anlaşılabilirliğini içeren tutarlı iletişim aracı (Volosin, 2007:7).

Denetim mesleğine olan güven son yıllarda ciddi bir biçimde sarsılmıştır. Yaşanan şirket iflasları ve bu şirketlere açılan davalar neticesinde, ilgili şirketlerde denetim mesleğini icra eden işletmeler de sorgulanmaya başlanmıştır. Toplumun beklentisini karşılama noktasında karşılaştığı sorunlar nedeniyle, denetim mesleğine olan güven aşınmaya başlamıştır. Her ne kadar denetçilerin tümünün yaşanan bu denetim krizlerinden suçlu tutulması doğru olmasa da, mevcut sorunlar nedeniyle para kaybetmeye başlayan ve belki de iflas eden suçsuz tarafların eleştirileri, denetim mesleği üzerine ve tüm denetçiler üzerine şekillenmektedir. Şirketlerin pay sahipleri, denetçileri işletmenin ödeme yeteneğinin, dürüstlüğünün ve işletmenin finansal kapasitesinin bir garantisi olarak görmektedirler. İşletmelerin ciddi finansal sıkıntıda olduğuna dair herhangi bir uyarı dahi almamış olan pay sahiplerinin, sağlıklı görülen işletmelerin batmasını anlamaları pek mümkün görülmemektedir. Bu nedenle, işletmelerin finansal tablolarına olumlu görüş yazan denetçilerin de finansal felaketlerden sorumlu tutulmalarının istenmesi oldukça anlaşılabilir bir durumdur (Lee vd., 2009:7).

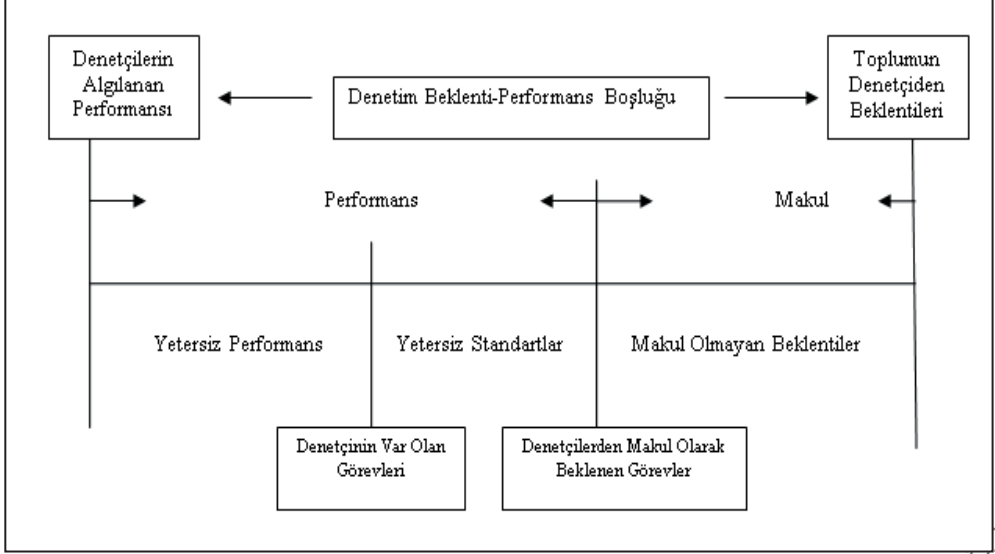
Denetim beklenti boşluğu, muhasebe mesleğine karşı koyan ana konulardan biri olarak bilinmektedir. İşletme raporlarının kullanıcıları, yatırımcılar, gazeteciler, politikacılar ve denetime ilgili diğer taraflar, denetçilerden, raporlardaki usulsüzlükleri diğer bilgilerden ayırarak ortaya koymalarını istemektedirler. Denetim mesleği ise, kamunun denetçinin rolünü yanlış anladığını ve usulsüzlükleri ortaya çıkarmanın ve onları raporlamanın denetimin öncelikli amacının olmadığını ifade etmektedir (Sikka vd., 1998:299).

Bazı yorumcular beklenti boşluğunu, kullanıcıların karıştırmamasına, geniş bir yanlış anlamaya, cahilliğe ve bilgi eksikliğine bağlamaktadırlar. Porter (1993) yaptığı analizler neticesinde beklenti boşluğunu 3 ayrı parçaya ayırmıştır. Bunlar; yetersiz performans (%16), yetersiz standartlar (%50) ve makul olmayan beklentiler (%34) şeklindedir.

Denetim beklenti boşluğuna neden olan en büyük parça, yetersiz standartlarla başa çıkmaktır. Bu parça, diğer parçalarla kıyaslandığında çok daha kolay görülmektedir. Çünkü ilgili kurumların yapacağı çalışmalar, standartlarda revizyona gidilmesini sağlamakta ve beklenti boşluğunun azaltılmasına katkıda bulunmaktadır. Yetersiz performans, toplam beklenti boşluğunun %16'lık bölümünü oluşturmasına karşın, tamamen ortadan kaldırılması oldukça zor olabilmektedir. Yetersiz performans gösterme, bireysel denetçilerden ve yetersiz standartlardan kaynaklanabilmektedir (Ojo, 2006:4).

Beklenti boşluğu denetçiler açısından oldukça önemli bir konudur. Denetçilere olan güvenilirliğin, kazançlarının ve kendi işleriyle ilgili prestijlerinin azalmasına neden olan bir konudur. Beklenti boşluğu aynı zamanda da toplum ve yatırımcılar için oldukça önemli bir olgudur. Kapitalist ekonominin büyük oranda güvene ve sorumluluğa bağlı olduğu bir dünyada, beklenti boşluğunun önemi de daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır (Ojo, 2006:5).

Şekil 2.1: Denetim ve Performans Boşluğunun Yapısı



Kaynak: Porter, Brenda (1993), “An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap”, *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 93, s. 49-68.

Finansal raporlamayla ilgili başlıca problem, insanların sınırlı finansal bilgileriyle hesaplara bakabilmesi, rakamları tahmin edebilmesi ve bir işletmede olan olayları anlayabileceğini düşünebilmesidir. Modern işletmelerin karmaşıklığından önce bu durum doğru olabilirdi ancak bugün için söz konusu durum pek geçerli görünmemektedir. Finansal tablolardaki bilgilerin kullanıcılara sunulması, büyük bir işletmede bir günde iki yüz milyon işlemde daha fazla işlem gerçekleşmesi ve muhasebe kayıtlarına aktarılması anlamına gelmektedir (Higson, 2010:1).

2.3. Denetim Beklenti Boşluğunun Oluşmasına Etki Eden Nedenler

Bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten bağımsız denetçi, bağımsız denetim çalışmalarının doğal kısıtlarından dolayı,

bağımsız denetim standartlarına uygun olarak planlanıp yapılmış olan bir bağımsız denetim çalışmasında dahi, mali tablolarda var olan bir takım önemli yanlışlıkları tespit edemeyebilmektedir (SPK, Seri X:No:22).

Birçok finansal tablo kullanıcısının inancının aksine, denetim standartları, işletmelerin iç kontrol yapılarının detaylı incelemesini kapsamamaktadır. Bu nedenle de denetçilerin finansal tablolarla ilgili raporları, iç kontrol yapısının kalitesini ve etkililiğini temsil etmemektedir (Dickins vd., 2009:26).

İşletmelerin yönetimini üstlenen kişiler, emirleri altında çalışan personele, işlemleri yanlış kaydetmeleri veya gizlemeleri yönünde direktif vermek suretiyle, usulsüzlüklerin önlenmesine yönelik kontrolleri aşabilmektedirler. Yöneticiler, işletme içindeki otoritelerini kullanarak çalışanlara bir takım işlemleri yapmaları için emirler verebilmekte veya çalışanların bilgileri dahilinde veya haricinde usulsüzlükler için katkılarını sağlayabilmektedirler (SPK, Seri X:22).

2.3.1. Denetimin Sahip Olduğu Karmaşık Yapı

Denetim fonksiyonu çok karmaşık bir doğaya sahip olduğundan dolayı, beklenti boşluğuna neden olabilmektedir. Özel dönemlerin sosyo-ekonomik yapısı, kritik tarihsel olaylar, mahkeme kararları ve teknolojik gelişmeler denetimin amaçlarının dinamik bir yapıda olmasını sağlamıştır. Bu ana değişkenlerdeki değişimler, denetçinin rolüne ek olarak denetim fonksiyonun da değişmesine neden olmaktadır. Denetim fonksiyonunun geçirdiği tarihsel dönüşüm, aslında denetim fonksiyonunun kompleks yapısı hakkında oldukça önemli bilgiler sağlamaktadır. Denetim uygulamaları geçmiş yüzyıllarda önemli değişimler yaşamıştır.

İşletme yönetimleri tarafından bilinçli bir şekilde muhasebenin önemlilik kavramı içerisinde yer alabilecek bilgilerin kaydedilmemesi veya gerçeğe aykırı belge düzenlenmesi ve kayıt yapılması ya da bağımsız denetçiye kasıtlı olarak yanlış bilgi verilmesi gibi gizlenen ya da karmaşık ve dikkatli bir şekilde organize edilmiş planlara dayalı usulsüzlüklerden kaynaklanan önemli bir yanlışlığın bağımsız denetçi tarafından belirlenememe riski, hatadan kaynaklanan bir yanlışlığın ortaya çıkarılamama riskinden daha yüksektir. Bağımsız denetçinin yapılan usulsüz işlemleri ortaya çıkarabilmesi, suç işleyen kabiliyetine, işlemin miktar ve sıklığına, var olan gizli anlaşmaların derecesine, değiştirilmiş ayrı tutarların nispi büyüklüğüne ve olaya karışmış kişilerin sayı ve konumuna bağlıdır (SPK, Seri X:22).

İşletme yönetiminin doğrudan veya dolaylı olarak muhasebe kayıtları ile oynanması suretiyle, işletmenin finansal durumunu olduğundan daha iyi gösterebilecek ve usulsüz finansal bilgiler sunabilecek fırsatları kolaylıkla elde edebilecek konumda olması nedeniyle, bağımsız denetçi açısından, işletme yönetiminden kaynaklanan usulsüzlükleri ortaya çıkaramama riski, işletme çalışanlardan kaynaklanan usulsüzlükleri ortaya çıkaramama riskine göre daha yüksektir (SPK, Seri X:22).

Boynton ve Johnson (2005), günümüz denetiminin sadece finansal tabloların güvenilirliği ile sınırlandırılmadığını, buna ek olarak katma değerli hizmetler sunduğunu, usulsüzlükleri raporladığını, iş risklerini belirlendiğini ve yönetime işletmenin iç kontrol yapısı hakkında bilgi verdiğini ifade etmektedirler. Leung vd. (2004), Enron ve WorldCom gibi büyük işletmelerdeki iflasların neticesi olarak, birçok ülkede genişletilmiş reformlar ile denetçilerden tekrar toplum yararına odaklanmalarını, denetim

ilişkilerini yeniden belirlemelerini ve finansal raporlardaki güvenilirliği sağlama almalarını istenmiştir.

Bağımsız denetçi tarafından yapılan denetim çalışmalarında, işlemlerin niteliği gereği hile ve usulsüzlüğe açık alanlar daha kolay belirlenebilirken, muhasebe tahmini gibi yoruma dayalı alanlardaki yanlışlıkların hileden mi yoksa hatadan mı kaynaklandığının ortaya çıkarılması çok daha zor olmaktadır (SPK, Seri X:22).

2.3.2. Denetçilerin Çelişen Roller

Denetim firmaları, denetim fonksiyonunun dışında da birçok işle uğraşmaktadırlar. Bu firmalara genel olarak bakıldığında, risk değerlendirmeden performans ölçmeye, bilgi güvenlik sistemlerinden elektronik ticarete kadar birçok alanda faaliyetlerini sürdürmektedir. Denetçilerin üstlendikleri birçok görev nedeniyle denetçilerden beklentiler de farklılaşmaktadır. Örneğin, işletmelerin pay sahipleri, denetçilerden finansal raporlarda yer alan tüm problemleri belirlemelerini isterlerken, yönetim de denetçilerin finansal tablolarda yer alan manipülasyonları görmezden gelmelerini bekleyebilmektedir. Bu nedenle, denetçiler çoklu rollerle ve beklenen durumlarla karşı karşıya kalabilmektedirler.

Johnson'a göre (1988), denetçilerin karşı karşıya kaldığı rol çatışmaları, denetçi bağımsızlığı üzerinde negatif etki yaratmaktadır. Aynı zamanda, denetçilerin sadece denetime yönelmelerini engellemektedir. Denetçiler ısrarlı bir şekilde bu çatışmada etik davranmakta direndikleri sürece, yönetim denetçiyi daha işbirlikçi bir denetçiyle değişme yoluna gidecektir. Sonuç olarak denetçi, yönetimin baskısı altında ezilecek ve denetçi bağımsızlığı zedelenmiş olacaktır.

2.3.3. Değişen Beklentilere Cevap Vermede Gecikme

Humprey vd. (1993), beklenti boşluğunun toplumun beklentilerinde devam eden genişlemeleri ve değişimleri, muhasebe mesleğinin belirlemesi ve bunlara cevap vermesi arasındaki gecikmeden kaynaklanabileceğini savunmuşlardır. Tricker’a (1982) göre, şirket krizleri, yeni beklentilerin ve sorumluluk gereksinimlerinin doğmasına neden olarak, denetim mesleğinin fonksiyonlarında, denetim standartlarında ve uygulamalarında değişmelere neden olmaktadır. Muhasebe standartlarının yayınlanması ve değişiklikler, özellikle kurumsal sektörlerde yaşanan önemli krizler neticesinde ortaya çıkmaktadır. Bu da muhasebe mesleğinin bu sorunlara yapısal olarak ve adım adım cevap vermesini gerekli kılmaktadır.

2.3.4. Denetim Mesleğinin Öz-denetim Süreci

Diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleği, işlemlerini öz-denetim çatısı altında yürütmektedir. Byington ve Sutton (1991)’a göre, öz-denetimin bir neticesi olarak lisanslamaya yetkisi olan kuruluşlar ve diğer devlet düzenleyicileri, mesleğin uygulamalarını sınırlar ve böylece mesleğe girişte ve hizmet kalitesinin düşüklüğünden kaynaklanan profesyonel monopolden doğan gediklerin oluşmasına neden olur. Shaked and Sutton (1982)’a göre de, profesyonel monopolün neden olacağı güdü eksikliği kamunun asgari kabul edeceği seviyeden daha fazla hizmet vermesini engelleyecektir. Böylelikle denetçiler, yapacakları işe yoğunlaşmaktan ziyade kişisel çıkarlarını maksimum etmeye odaklanacaklardır.

2.3.5. Temsil Teorisi

Temsil teorisi açısından bakılacak olursa, temsil maliyetinden kaçınmak amacıyla, denetçiler işletmelerin sahipleri lehine yönetimin performansını gözleyen kişiler olarak

istihdam edilmektedirler. Temsil modeli, bilgi asimetrisinin ve kendi çıkarına hareket etmenin bir sonucu olarak, yetkililerin kendi temsilcilerine güven sebebi eksikliği nedeniyle de perçinlenmiş olmaktadır. Temsilcilerin birçok motivasyon kaynakları olabilmektedir. Finansal ödüller, iş dünyasındaki fırsatlar ve diğer taraflarla olan ilişkiler gibi temel olarak görevleri olmayan alanlara ilgi gösterebilmektedirler. Böyle bir durumda, temsilciler, olaylar karşısında kişisel çıkarlarını ön planda tutacak şekilde davranabilmektedirler (Wong, 2009:84).

Yöneticiler tarafından hazırlanan finansal tablolar, denetçiler tarafından soruşturularak maliyetler izlenmeye çalışılmaktadır. Temsil teorisinden temsilciler güvenilmez olarak görülmektedir. Yöneticiler gibi denetçiler de kendi çıkarlarına göre hareket etmekte ve düşünmeye motive edilmektedir. Denetçinin yönetim kurulundan bağımsız olması, denetim kalitesi ve işletmenin ortakları açısından oldukça önemli bir unsur olarak görülmektedir. Yöneticilere verilen hisse senedi opsiyonları gibi temsil maliyetleri, yöneticilerin yaptıkları tüm işlemlerde pay sahiplerinin çıkarını maksimum etmeleri amacıyla verilmiş imkanlardır (Wong, 2009:84-85).

Yöneticiler, finansal performansların raporlanmasında, finansal tablolara yaptıkları çeşitli müdahalelerle işletmelerin olduğundan daha karlı olduğu görüntüsü verebilmektedirler Bunları şu şekilde yerine getirebilmektedirler (Ball, 2009:280);

- Genellikle etik olarak görülen muhasebe kural ve ilkelerine çiğnemenen yapılan yasal uygulamalar: Yapılanma işlemlerinin finansal tablolara olan etkileri gibi, Leasing işlemleri buna örnek verilebilir.
- Birçok insan tarafından etik olarak görülen, muhasebe kural ve uygulamalarını çiğnemeyen yasal işlemler, karın düşük olduğu yıllarda varlık satışları yapmak.

- Muhasebe kural ve ilkelerini çiğnemedi ama açıklama standartlarını çiğneyerek yapılan yasal işlemler, yılsonunda ana müşterilere miktar iskontosu vermek.
- Finansal raporlamada ihmalkarlık, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uymada farkında olmadan hataya düşmek.
- Usulsüz finansal raporlama, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymada bilerek kusur göstermek.

Yönetici usulsüzlüklerinin arkasında yatan nedenler şu şekilde sıralanabilir (Sawyer, 1988);

- Daha önceden verilmiş ve kaçınılamayacak kararlar.
- Görevde kalabilmek için yapılan aldatmacalar.
- Geniş imtiyazlardan yararlanabilmek için performans üzerinde yapılan oynamalar.
- Başarıya olan ihtiyaç yöneticilerin usulsüzlük davranmasına neden olabilir.
- Pazardan daha fazla yararlanabilmek için karlar şişirilmiş olabilir.
- Statünün sağladığı avantajı kullanarak işletme kayıtları üzerinde oynayabilme imkanına sahip olabilir (Salehi ve Azary, 2008:69).

2.4. Denetim Beklenti Boşluğunun Bileşenleri

Porter (1993), denetim beklenti boşluğunu çeşitli parçalar halinde inceleyerek genişletmenin, denetim beklenti boşluğunu anlama bağlamında daha yararlı olacağını düşünmektedir. Porter’a göre denetim beklenti boşluğunu, “ denetim beklenti ve performans boşluğu” olarak ifade etmek çok daha uygun

olacaktır. Böylelikle Porter, denetim beklenti-performans boşluğunu iki ana parçaya ayırmış olmaktadır (Lee vd., 2009:9):

Makul Boşluk: Makul boşluk kavramı, denetim hizmetinden yararlananların denetçilerden başarmalarını bekledikleri ile makul olarak denetçilerin başarabilecekleri arasındaki farklılığı ifade etmektedir. Denetim mesleğinin karmaşık yapısı ve kısıtları dolayısıyla, denetçilerin tüm hata, hile ve usulsüzlükle tespit etmeleri mümkün olmayabilmektedir. Yapılan denetimin kalitesi çok yüksek olsa dahi, denetim hizmetinin kusursuz olarak yerine getirilmesi oldukça zordur. Denetçiler, denetim hizmetini ilgili standartlar ve düzenlemeler çerçevesinde tam olarak yerine getirdiklerine inanmalarına karşın, denetim hizmetinden yararlananlar, denetçilerden başarabileceklerinin çok ötesinde beklenti içerisinde olabilmektedirler. Dolayısıyla, beklentiler açısından farklılıklar oluşması, denetçilerin denetim hizmetinden ne anladıkları ile denetim hizmetinden yararlananların, denetim mesleğini nasıl gördükleri arasında makul bir boşluk oluşmasına neden olabilmektedir (Porter, 1993; Salehi vd., 2009; Kamua, 2013).

Makul boşluğu oluşturan makul olmayan beklentiler genel olarak şu şekilde ifade edilmektedir (Salehi, 2011:8383):

- Denetimin performansına dair denetim hizmetinden yararlananların beklentilerinin çok yüksek olması,
- Denetim hizmetinden yararlananların yanlış anlaması,
- Denetim hizmetinden yararlananların yanlış yorumlamaları,
- Denetim hizmetinden yararlananların denetçinin sorumluluklarının ve denetimin sınırlarının farkında olmaması,

- Denetim hizmetinden yararlananların denetim standartlarına dair yüksek beklentileri olması.

Performans Boşluğu: Toplumun denetçiden başarmalarını beklediği makul beklentiler ile denetçilerin başarmaktan algıladıkları arasındaki farklılığı ifade etmektedir. Performans boşluğu iki ana unsurdan oluşmaktadır (Lee vd., 2009:9; Koh ve Woo, 1998:147-148; Salehi vd., 2009:167):

Yetersiz Standartlar: Denetim mesleğine dair yayınlanan denetim standartları ve düzenlemeler neticesinde belirlenen denetçilerin görevleri ile denetim hizmetinden yararlananların denetçilerden beklentileri arasındaki boşluk olarak ifade edilmektedir. Denetim standartları ve düzenlemeleri açısından bakıldığında, denetçinin sorumluluğu olmayan bir durumun, denetim hizmetlerinden yararlananlar tarafından denetçilerin sunması gereken bir hizmet veya denetim kapsamında incelemesi gereken bir alan olarak düşünülebilmektedir. Bu durum, özellikle işletmelerin finansal tablolarında var olan usulsüzlüklerin, denetçiler tarafından ortaya çıkarılmadığı zamanlarda karşılaşılmaktadır. Denetim hizmetlerinden yararlananlar, denetçilerin yapabileceklerinin ve sorumluluk alanlarının çok ötesinde beklentiler taşıyarak, denetçilerin sorumluluk alanlarının daha geniş olması gerektiğini düşünebilmektedirler. Halbuki denetim mesleğini icra eden denetçiler, yaptığı denetimi ilgili standartlar gereğince yerine getirmeye çalışmakta ve denetim standartlarının belirlediği sorumluluklar dışında bir sorumluluk taşımamaktadırlar.

Yetersiz Performans: Denetim standartları ve ilgili düzenlemeler neticesinde, denetçilerden göstermeleri gereken performans ile denetçilerin sorumluluk alanlarına dair göstermiş oldukları gerçek performans arasındaki farklılığı ifade

etmektedir. Denetçilerin denetim hizmetini yeteri kadar iyi yerine getirememesinden kaynaklanan beklenti boşluğudur.

2.5. Denetim Beklenti Boşluğunu Küçültmek ve Bu Amaçla Kullanılan Yöntemler

Denetim beklenti boşluğu kavramının araştırmacılar tarafından ortaya konulmasından sonra mevcut boşluğun azaltılması için Amerika'da Epstein ve Geiger (1994); McEnroe ve Martens (2001), İngiltere'de Humphrey vd. (1993), İrlanda'da Robinson ve Lyttle (1991), Avustralya'da Monroe ve Woodliff (1993); Schelluch (1996), Güney Afrika'da Gloeck ve De Jager (1993), Danimarka'da Hojskov (1998), Hollanda'da Hassink vd., (2009), Singapur'da Best vd. (2001), Malezya'da Fadzly ve Ahmad (2004), Çin'de Lin ve Chen (2004), Mısır'da Dixon vd. (2006), Lübnan'da Sidani (2007) ve Suudi Arabistan'da Haniffa ve Hudaib (2007) tarafından araştırmalar yapılmıştır.

Dış denetim, sermaye piyasalarının, ekonominin ve işletme faaliyetlerinin fonksiyonlarının etkililiği ve etkinliği konusunda oldukça önemli bir rol oynamaktadır. Denetim fonksiyonunun güvenilirliği ve denetim mesleğinin profesyonelliği, yaşanan büyük çaplı şirket skandalları neticesinde sorgulanmaya başlanmıştır (Lee vd., 2008;19).

2.5.1. Eğitim

Denetim eğitimi konusu ve eğitimin beklenti boşluğu üzerindeki etkisi üzerine yapılan çalışmalar, 1990'lı yıllardan sonra başlamıştır. Yapılan çalışmaların belli başlıları şu şekildedir; Humphrey vd. (1993); Monroe ve Woodliff (1993); Pierce ve Kilcommins (1997); Ferguson vd. (2000); .

Denetim beklenti boşluğu kavramı üzerine yapılan birçok çalışmayı yürüten araştırmacılar, boşluğun azaltılmasında

eğitimin önemli bir rol oynayabileceğini savunmuşlardır (Monroe ve Woodliff, 1993; Bailey vd., 1983; Gramling vd., 1996a; Gramling vd., 1996b). Monroe ve Woodliff (1993) ve Gramling vd. (1996a), Avustralya’da ve Amerika’da denetçilerin görevleri ve sorumlulukları ve denetim raporunun anlamıyla ilgili, öğrencilerin bakış açıları üzerinde eğitimin etkisini incelemişlerdir. Monroe ve Woodliff (1993), yaptıkları çalışmada öğrencileri iki gruptan seçmişlerdir; dönemin başlangıcındaki ve bitimindeki son yıl denetim öğrencileri ve son yıl pazarlama öğrencileri. Elde edilen bulgulara göre, denetim öğrencilerinin, denetçinin sorumlulukları ve denetçiden beklentiler konusunda, dönemin başında ve sonunda oldukça farklı düşündükleri görülmektedir. Dönem sonunda, öğrencilerin, denetçilerin sorumlulukları konusundaki beklentilerinin azaldığı anlaşılmıştır. Şirketlerin finansal tabloları tarafından ortaya koyulan gelecek beklentileri ve finansal bilgilerin güvenilirliğine olan inançlarında oldukça düşme görülmüştür. Buna karşılık pazarlama öğrencilerinin beklentilerinde çok ciddi bir değişim olmadığı görülmüştür (Lee vd., 2008:20).

Benzer bir çalışma da Gramling vd. (1996a) tarafından Amerika’da yapılmıştır. Araştırma, denetim sürecinde, denetçinin sorumluluğu ve rolünün öğrenci bakış açısıyla incelenmesini kapsamaktadır. Veriler, üniversite denetim seviye kursunun başlangıcında ve bitiminde toplanmıştır. Aynı zamanda çalışmada, gerçek denetçilerin algılarını ve her iki grup arasında denetimden beklentilerin ortaya koyulması bağlamındaki bakış açıları incelenmeye çalışılmıştır. Çalışma neticesinde, öğrenciler ve denetçiler arasında bir beklenti boşluğunun olduğu ortaya çıkmıştır. Dikkat çekici nokta ise, kurs sonunda denetçilerin ve öğrencilerin denetimden beklentileri bir birine çok yaklaşmıştır. Bu durum, eğitimin, denetim beklenti boşluğunu azaltmada

kullanılabilecek önemli bir araç olduğunu göstermiştir (Lee vd., 2008:20).

Bailey vd. (1983) ve Epstein ve Geiger'in (1994) çalışmalarında, denetimle ilgili daha fazla eğitim almış bir kişinin daha az eğitim almış bir kişiyle karşılaştırılmasında, denetçiye yüklenen denetim sorumluluğunun azaldığı görülmüştür. Bunun yanı sıra, daha fazla eğitim görmüş kişilerin denetçiden daha az güvence istediği ortaya konulmuştur (Lee vd., 2008:20).

Pierce ve Kilcommins (1997), makul olmayan beklentilerle ilgili yaptıkları çalışmada, eğitimin kullanıcıların makul olmayan beklentilerinin seviyesini azaltmaya yardımcı olduğunu ve bunun da denetim beklenti boşluğuna dair makul olmayan beklenti elemanlarını daralttığını bulgulamışlardır.

Turner vd. (2004), bilgi asimetrisini ortadan kaldırmanın denetim beklenti boşluğunu azaltma üzerine yaptıkları çalışmada, denetime ilgili tarafların yapılan işlemlere ait bilgilerinin arttıkça denetim beklenti boşluğunda doğrusal bir azalma olduğunu bulgulamışlardır. Çalışmaları neticesinde, denetim mesleğinin yatırımcıların ve kreditorlerin bilgi ihtiyaçlarını da dikkate almaları gerektiğini ve finansal tablo kullanıcılarının özellikle de işletme alanında eğitim almamış olanların, denetim süreciyle ilgili temel bilgiler edinmelerinin gerekliliğini vurgulamışlardır.

Yapılan çalışmalar neticesinde eğitimin, denetim beklenti boşluğunu azaltmada oldukça önemli bir araç olabileceği görülmektedir. Denetim eğitiminin, finansal tablolarla ilgili olan kişiler üzerinde denetçilerden beklentilerini sınırlayıcı bir fonksiyon üstlendiği görülmektedir.

Her ne kadar eğitimin denetim beklenti boşluğunu azalttığına dair birçok akademik çalışma yapılmış olsa da, eğitim

imkanlarından ve buna bağlı nedenlerden dolayı, eğitim denetim beklenti boşluğunu azaltmada pratik bir yol olarak kabul edilememektedir (Darnill, 1991):

- Toplumun hepsini veya ilgilileri resmi bir denetim eğitiminden geçirmek pek olanaklı görülmemektedir.
- Denetim oldukça karmaşık bir süreçtir, grup halinde iletişimle denetimin basitleştirilmesine izin vermeyecektir. Bu nedenle denetçilerin rolü üzerine grup halinde iletişim, denetim beklenti boşluğunun azaltılması bağlamında uygun olmayabilir.
- Genel anlamda, denetim mesleğine karşı toplumda bir ilgi eksikliği söz konusudur. Bu nedenle, toplum denetçilerin rolleriyle ilgili olarak, onlara bilgi verilip verilmemesine önem vermeyecektir. Böylece toplum bu konuya hala bilgisiz kalacaktır.
- Yapılan birçok çalışmada, boşluğun oluşmasında etkili olan yanlış anlaşılma üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. Denetim eğitimi, yetersiz performans boşluğunun azaltılması üzerinde dururken, yapılan çalışmalar yanlış anlaşılma üzerine odaklanmaktadır (Boyle ve Canning, 2005:19).

2.5.2. Genişletilmiş Denetim Raporları

Amerika, İngiltere ve Avustralya’da yapılan çalışmalarda, genişletilmiş denetim raporlarının kullanılması, denetim beklenti boşluğunun azalmasında bir faktör olarak kullanılabileceğine dair bulgular elde edilmiştir. Nair ve Rittenberg’in (1987), Amerika’da yaptıkları bir çalışmada, genişletilmiş denetim raporu kullanımının, denetim raporlarının kullananların beklentileri üzerine etkide bulunduğu ve denetim beklenti boşluğunu azalttığı ortaya çıkmıştır. Gay ve Schelluch (1993) çalışmalarında,

genişletilmiş denetim raporu kullanımının, denetimden ve denetçinin rolü konusundaki beklentileri önemli ölçüde azalttığı ve böylece denetim beklenti boşluğunu azaltıcı bir etkide bulunduğu anlaşılmıştır. Monroe ve Woodliff (1994) ise yaptıkları çalışmayla, Gay ve Schelluch'in (1993) çalışmalarını doğrular tarzda bulgular elde etmişlerdir (Lee vd., 2008:20-21).

Yapılan çalışmalar bize denetim beklenti boşluğunu azaltmaya yarayan önemli bir araç olarak, genişletilmiş denetim raporlarının kullanılabileceğini göstermiştir. Genişletilmiş denetim raporlarının bu önemli rolünün arkasında, denetimin içeriği, alanı ve doğası; buna ek olarak yönetimin ve denetçilerin sorumlulukları ve rolleriyle ilgili olarak önemli bilgilerin olmasıdır (Lee vd., 2008:20-21).

2.5.3. Denetçilerin Sorumluluklarının Genişletilmesi ve Denetçilerin Performanslarının Artırılması

Yapılan çalışmalarda (Humphrey vd. 1993; Knutson, 1994; O'Malley, 1993), denetçilerin var olan sorumluluklarını ve görevlerini artırmanın denetim beklenti boşluğunun azalmasına neden olacağına dair bulgular elde edilmiştir. Benzer bir şekilde, Institute of Chartered Accountants in Australia (ICAA), 2003 yılında “Finansal Rapor Denetimi: Pazarın Beklentilerini Karşılama” adlı raporlarında muhasebe mesleğinin denetim alanını genişletmesiyle, denetçiler tarafından sağlanan hizmetlerin toplumun beklentilerini karşılayabileceğini ifade etmişlerdir. Denetim alanının genişletilmesi, çekirdek denetim hizmetlerini ve genişletilmiş denetim hizmetlerini içermektedir. Çekirdek denetim hizmetleri, iç denetim, hile ve işletmenin sürekliliğiyle ilgili denetim hizmetlerini kapsamaktadır. Genişletilmiş denetim hizmetleri ise; işletme riski, yönetim tartışmaları ve analizler, muhasebe politikalarının kalitesi,

kurumsal yönetim, performans denetimleri ve devam eden denetimleri içermektedir.

Humphrey vd. (1993), denetimin kalitesini artırmak için:

- Denetçilerin atamasını ve denetim ücretlerinin düzenlemesini yapan bağımsız bir ofisin kurulması,
- Denetçilerin yasalarla belirlenmiş görevlerinin genişletilmesi gerekliliğini vurgulamaktadır.

O’Malley (1993), denetçilere ek sorumluluklar yüklemenin denetim beklenti boşluğunu azaltacağını, bunun nedeninin ise, toplumun ek hizmetlerin onlara ne zaman sağlanacağıyla ilgili beklentilerinin karşılanması gösterilmiştir.

O’Malley’e göre, denetçinin görevleri şunları da içermelidir:

- Raporlamaya uyma,
- İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi,
- Denetçilerden düzenleyicilere direkt raporlama,
- Usulsüzlükleri bulma,
- İç kontrol süreçlerinden yararlanabilmesi.

Denetçilerin sorumluluklarının genişletilmesi, toplumun beklentilerinin karşılanması açısından oldukça önemli bir araç olarak görülebilmesine karşın, genişletilmiş sorumluluklardan kaynaklanan maliyetlerin toplum tarafından değil de şirketler tarafından karşılanması durumu, büyük bir sorun olarak algılanmaktadır. Bu nedenle, firmalar bu durumda isteksiz davranmakta ve yalnızca kanuni zorunluluktan doğan yükümlülükleri karşılamaya çalışmaktadır (Lee vd., 2008:22).

2.5.4. Denetim Beklenti Boşluğunu Azaltmak İçin Yapılan Yasal Düzenlemeler

Denetim beklenti boşluğunun varlığı, yapılan çalışmalarda ortaya koyulmasından sonra muhasebe mesleği tarafından dikkate alınmaya başlanmıştır. Denetim beklenti boşluğu, denetçilere açılan davalar nedeniyle arzu edilmeyen sonuçlarla karşılaşılmasına neden olmaktadır. Profesyonel muhasebe mesleği, mevcut olan bu boşluğu azaltmak için yeni denetim standartları geliştirme, var olanları revize etme ve denetim raporlarının yapısı üzerinde yapılan değişimler gibi araçları kullanarak, bu sorunun üstesinden gelmeye çalışmaktadır (Leung ve Chau, 2001:182).

2.5.4.1. Sarbanes Oxley Kanunu

1929 buhranından önce Amerika Birleşik Devletlerinde, sermaye piyasalarıyla ilgili düzenlemeler göreceli olarak yetersizdi. Yaşanan depresyonlar ve hisse senedi fiyatlarının düşmesi, toplumun finansal piyasalara olan güveninin zedelenmesine neden olmuştur. Sermaye piyasalarına olan güveni tekrar sağlamak açısından, Kongre tarafından 1933 yılında Securities Act ve 1934 yılında Securities Exchange Act adında iki kanun çıkarılmıştır. Bu iki yasa ile bizim şu an Securities Exchange Commission (SEC) adıyla bildiğimiz Amerika Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur (Moore vd., 2006:4). SEC kuruluncaya kadar AICPA bünyesindeki Denetim Standartları Kurulu (Audit Standards Board) hem özel hem kamu şirketlerinin denetiminden sorumlu tek düzenleyici otorite olarak faaliyetlerini yerine getirmekteydi (Nieschwietz and Woolley, 2009:93). SEC'in kurulmasını sağlayan kanunlar, işletmelerin finansal tablolarının bağımsız dış denetçiler tarafından incelenmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Moore vd., 2006:4).

Denetçi bağımsızlığı 1920'li ve 30'lu yıllarda oldukça önemli bir kavram haline gelmiştir. Bu dönemde denetim bağımsızlığıyla denetçiler ve onların müşterileri arasında baş gösteren çıkar çatışmaları, denetim bağımsızlığının odak noktasını oluşturmuştur. Yıllar geçtikçe denetçi bağımsızlığı çok daha önemli bir hal almaya başlamıştır. Haziran 2000 tarihinde denetçi bağımsızlığını güçlendirmek için güçlü bir öneri hazırlanmış ve SEC'in bu önerisi açık bir şekilde denetim firmalarının çalışanları ile denetlenen işletmeler arasındaki kişisel ve finansal ilişkilere dair sınırlamaları ayrıntılı bir şekilde açıklamaktadır. Ayrıca SEC, yasaklı denetim hizmetlerini ve diğer ilgili işlemleri sıralamıştır. Bu durum karşısında, büyük muhasebe firmaları, önerilen sınırlamalara çok şiddetli bir biçimde karşı çıkmış ve politik partiler nezdinde öneriye karşı çalışmalar yürütmüştür. Sonuç olarak SEC, amaçladığından çok daha yumuşak bir düzenlemeyle yetinmek zorunda kalmıştır. Denetim hizmeti veren şirketler, denetim hizmeti vermeye devam etmiştir. Ancak, firmalara denetim ve denetim dışı hizmetler karşılığında, muhasebe şirketlerine ne kadar ödeme yaptıklarını açıklama zorunluluğu getirilmiştir. Yapılan düzenlemeler Enron ve Worldcom gibi birçok finansal skandalları engelleyememiştir. Sonuç olarak, toplumda yaşanan rahatsızlık ve artan hoşnutsuzluk nedeniyle Kongre 2002 yılında Sarbanes-Oxley yasasını hazırlamıştır (Moore vd., 2006:4-5).

Sarbanes-Oxley yasası, denetçi bağımsızlığı bölümünde denetçilerin yapamayacağı görevleri şu şekilde sıralamıştır (Sarbanes-Oxley, SEC 201):

- Denetimi yapılan işletmenin finansal tabloları veya muhasebe kayıtlarıyla ilgili defter tutma veya diğer ilgili hizmetlerde bulunma,
- Finansal bilgi sisteminin tasarımı ve uygulaması,

- Değer takdiri ve değerlendirme hizmetleri,
- Sigorta hizmetleri,
- İç denetim hizmetleri,
- Yönetim fonksiyonları veya insan kaynakları,
- Broker veya dealer hizmetleri, yatırım danışmanlığı veya yatırım bankacılığı hizmetleri,
- Denetimle ilgili olmayan uzmanlık ve yasal hizmetler,
- Kurul tarafından düzenlemeler gereğince izin verilmeyen diğer hizmetler.

Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Sarbanes-Oxley yasasında denetçilerin yapamayacağı işlemleri yayınladığı Seri X, No:19 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına dair Tebliğ’le aynen benimsediğini beyan etmiştir. Fakat SPK aynı tebliğde, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çerçevesinde, mali tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetlerini denetçilerin yapamayacağı faaliyetler olarak değerlendirmemektedir (SPK, Seri X, No.19).

Muhasebe düzenlemeleri, devletin yatırımcıları korumadaki rolüyle ilgili oldukça önemli bir araçtır. Amerika Birleşik Devletleri senatosu tarafından 30 Temmuz 2002 tarihinde hazırlanan Sarbanes-Oxley adıyla bilinen kanun, Enron skandalı başta olmak üzere yaşanan muhasebe skandallarının toplumda bıraktığı negatif etkiyi yeniden tahsis etmek amacıyla atılan bir adımdır (Cullinan, 2004: 860; Zhang, 2007:75). 2000’li yılların başında yaşanan şirket skandallarının boyutu ve kapsamı, finansal

raporlama ve sermaye piyasaları üzerinde yatırımcı güvenini oldukça azaltmıştır.

Şirket skandalları neticesinde, Amerika senatosu, yürürlüğe konulan Sarbones-Oxley kanunu ile dış denetim fonksiyonu ve dış denetçinin bağımsızlığını artıracak önlemleri ön plana çıkarmaya başlamıştır.

2.5.4.2. Denetçi Bağımsızlığının Geliştirilmesine Dair Yapılan Düzenlemeler

Bağımsız denetçinin bağımsızlığı denetim mesleğinin en önemli konularından birini oluşturmaktadır. Bağımsız denetçinin bağımsızlığının geliştirilmesine dair yapılan düzenlemeler genel olarak aşağıdaki gibidir.

2.5.4.2.1. Halka Açık Şirketleri Muhasebe Gözetim Üst Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB)

1960’lı yıllarda yaşanan finansal skandallar, denetçi performansı ile ilgili soruları artırmıştır. 60’lı yılları takiben 70’li yıllarda yaşanan finansal skandalların muhasebe ve denetim ayağı denetçiye olan güven üzerinde soruların artmasına neden olmuştur. Bu dönemde yapılan ciddi eleştirilere karşın, herhangi ciddi bir düzenleme yapılmaması AICPA’ya CPA firmaları bölümü ve Kamu Gözetim Kurulu’nu (Public Oversight Board-POB) kurmasına izin vermiştir (Jackson, 2004:1-2).

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) 2002 yılında yürürlüğe konulan Sarbanes-Oxley kanunu kapsamında oluşturulmuş olan, kar amacı gütmeyen, denetim raporlarının bağımsız, adil ve aydınlatıcı bir şekilde hazırlanması hususunda, toplumun ve yatırımcıların çıkarlarını korumayı amaçlayan özel bir kuruluştur. Sarbanes-Oxley kanunu kapsamında kurulmuş

olan kurul, Amerika'daki denetim şirketlerinin bağımsızlığıyla ilgili gözetim yapan ilk kuruldur (PCAOB,2013).

Kurul 5 üyeden oluşan (iki üye sertifikalı kamu muhasebi unvanına sahiptir), 5 yıllığına seçilen, tam zamanlı olarak çalışan ve herhangi bir muhasebe firmasıyla aralarında kar veya herhangi bir ödeme ilişkisi bulunmayan kurul üyelerince yönetilir (PCAOB, 2013).

Kurul, sermaye piyasası kanununa tabi olan halka açık anonim şirketlerin denetimini sağlayarak, yatırımcıların çıkarlarını korumak ve şirketlerin denetim raporlarının bağımsız, doğru ve açıklayıcı bir biçimde hazırlanmasını sağlamak amacıyla kurulmuştur. Kurul tüzel bir kişiliğe sahiptir ve kar amacı gütmeyen bir örgüt olarak faaliyetlerini sürdürmektedir.

Kurulun görevleri şu şekildedir (Sarbanes-Oxley, SEC101):

- Denetim raporu hazırlayan işletmelerin tescil edilmesi,
- Denetim, kalite kontrol, etik, bağımsızlık ve diğer denetim raporu hazırlamayla ilgili standartlar oluşturmak,
- Kamu muhasebe firmalarının gözetimini yapmak,
- Kamu muhasebe firmaları ve onların çalışanları ile ilgili soruşturma ve disiplin uygulamalarını yapmak,
- Denetimin kalitesini artıracak ve denetime yüksek standartlar getirecek diğer görevlerin yerine getirilmesi,
- Kurulun kuralların, kanununa ve sermaye şirketlerini ilgilendiren hukuk kurallarına uymayı artırmak için çalışmalar yürütmek,
- Kurulun çalışanları ve faaliyetlerinin yönetimi ve bütçesini oluşturmak.

Bağımsız denetime dair toplumun güvenini yeniden tahsis edebilmek için Sarbanes-Oxley kanunu ile birçok düzenleme yapılmıştır:

2.5.4.2.2. Denetim Dışı ve Denetim Hizmetlerinin Eş-Zamanlı Olarak Aynı Denetim Firması Tarafından Yerine Getirilememesi

Yasanın çıkar çatışması başlığı altında, denetim hizmetleri nedeniyle oluşabilecek çıkar çatışmalarını önlemek maksadıyla, denetim hizmeti alan firmanın genel müdür, mali işler direktörü, muhasebe müdür veya iç denetim uzmanı görevlerinde veya bunlara eş değer görevlerde çalışmış personelin, denetimin başlamasından bir yıl öncesine kadar denetim firmasında çalışmış olması durumunda, bu personeli istihdam eden denetim firmasına denetim izni verilmeyeceği vurgulanmaktadır (Sarbanes-Oxley, SEC 206).

2.5.4.2.3. Denetçi Ortağın Rotasyonu

Sarbanes-Oxley yasası gereğince denetçi rotasyonuna gidilmektedir. Denetim hizmeti sunan denetimciler bir işletmeye 5 mali yılı kapsayan bir denetim hizmeti verdiğinde o şirkete denetim hizmeti verme hakkı ortadan kalkar ve şirketin denetimi başka bir denetçi işletmeye geçmesi gerekmektedir (Sarbanes-Oxley, SEC 203).

2.5.4.2.4. Denetim Komitesi

Denetim Komitesi denetimi yapılan işletmenin yönetim kurulu üyelerinden oluşan ve denetimi yapılan işletmenin muhasebe ve finansal raporlama aşamalarının denetlenmesi amacıyla kurulmuş bir komitedir.

Şirketin yönetim kurulunun oluşturduğu denetim komitesi denetim raporunun ve ilgili çalışmaların yayınlanmasının veya hazırlanmasını sağlamak için, denetim şirketinin atanmasından ve denetimle ilgili çalışmalardan sorumlu olan komitedir. Öyle ki, denetim şirketi direkt olarak denetim komitesine rapor sunmaktadır (Sarbanes-Oxley, SEC 301).

2.5.4.2.5. Finansal Raporlarda Sorumluluk

Kanun finansal raporlarda kurumsal sorumluluk bölümünde, finansal raporlamadan kaynaklanan sorumluluğu üst yönetime vermektedir ve sorumluluklarını şu şekilde ifade etmektedir (Sarbanes-Oxley, SEC 302) :

- Raporu imzalayan yetkili onu incelemiş kabul edilir,
- Yetkilinin bilgisi baz alınarak, şirketin finansal tablosunun doğru olmayan bilgi içermediği kabul edilir,
- Yetkililerin bilgisine dayanılarak, finansal tabloların ve raporda yer alan diğer finansal bilgilerin mevcut durum içerisinde doğru bir biçimde sunulmaktadır,
- İmzalayan yetkili, iç kontrol yapısının kurulmasından ve korunmasından sorumludur.

2.5.4.3. ISA 700 Standardı

ISA 700 (2009) standardında yapılan (31 aralık 2006'dan başlamak suretiyle) revizyonla birlikte IASB (The International Accounting Standards Board- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), denetim raporunda denetçi ve yönetimin sorumluluklarını daha iyi bir biçimde açıklayabilmek için yeni bir üslup geliştirmeye niyetlenmiştir. Özellikle ISA 700 denetim raporu, denetçi sorumluluğu ve yapılan denetim çalışmalarına dair finansal tablolarla ilgili fikir açıklama hususunda açık bilgi sağlamayı gerekli kılmıştır. Denetim raporunun denetim

sorumluluğunu içermesi, aynı zamanda denetimin kullanıcılar tarafından anlaşıldığını garantiye almak için bir denetim alanı ve prosedürleri açıklamasıdır.

Yapılan birçok çalışmada, denetime ilgili olan taraflar denetçilere uygun olmayan sorumluluklar yüklemektedirler. Yine yapılan çalışmalar, denetim raporunun denetim prosedürlerinin öneminin, doğasının ve alanının daha iyi anlaşılmasına katkıda bulunduğunu göstermektedir. Bu nedenle, denetim raporu, finansal tablo kullanıcılarıyla denetçiler arasındaki güven ve yönetim-denetçi sorumlulukları konularında denetim beklenti boşluğunu azaltıcı bir fonksiyon üstlenmektedir (IFAC, ISA 700).

ISA 700 Forming An Opinion and Reporting on Financial Statements isimli standartla, IASB finansal tablolarla ilgili bağımsız denetçinin vereceği görüşün formatını ve nasıl raporlanacağını ortaya koymuştur. Standart kapsamında bağımsız denetim sürecinde denetçilerin ve yöneticilerin sorumlulukları açık bir şekilde ortaya koyulmuştur. Yöneticilerin ve bağımsız denetçilerin sorumlulukları şu şekilde ifade edilmektedir:

Yöneticilerin Sorumlulukları (ISA 700):

- Denetim raporu “Finansal Tablolar Üzerinde Yöneticinin Sorumluluğu” isimli bir bölüm içermelidir.
- Denetim raporu, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin sorumluluğunu içermelidir. Denetim raporu, finansal tabloların hazırlanmasında yöneticilerin finansal raporlama yapısına göre finansal raporların hazırlanmasından sorumlu olduklarını içermelidir. Denetim raporunda yönetimin sorumluluklarını yerine getirdiğini “finansal tabloların dürüst sunumu ve hazırlanması”, veya “dürüst ve doğru bir görünüm

sergileyecek olan finansal tabloların hazırlanması” gibi ifadelerle ortaya koyması gerekmektedir.

Denetçinin Sorumlulukları:

- Denetim raporu “Denetçinin Sorumlulukları” isimli bir başlık içermelidir.
- Denetim raporu yapılan denetimi esas alarak, denetçiye finansal tablolarla ilgili bir fikir açıklama sorumluluğu getirmiştir ve denetim raporunda bu sorumluluğun yerine getirilmesi gerektiğini ifade edilmiştir.
- Ayrıca denetim raporunun Uluslararası Denetim Standartları’na göre yerine getirilmesi gerektiğini ifade edilmektedir. Denetçinin denetim sürecinde etik koşullara ve denetim plan programına uyarak, finansal tabloların maddi yanlış beyanlardan arındırarak, makul bir güvence oluşturacağını, denetim raporunda ifade etmesi gerektiğini belirtmektedir.

Standarttaki bilgiler incelendiği zaman görülmektedir ki, IASB, finansal tabloların doğru ve güvenilir bir şekilde hazırlanmasını engelleyecek maddi hataların yönetimin sorumluluğunda olduğunu ifade etmektedir. Dolayısıyla denetçiye, işletmenin usulsüzlüklerini ortaya çıkarma sorumluluğu yüklemekte, bu sorumluluğu yönetime vermektedir. Denetçiye ise, denetim kanıtlarını referans alacak şekilde işletmenin finansal tablolarında var olabilecek muhtemel yanlış beyanları (usulsüzlük ve hata) ortaya çıkarmak için mevcut standartlar ışığında bir denetim yapma ve bir görüş beyan etme sorumluluğunu yüklemektedir.

2.5.4.4. Denetim Uygulamaları Kurulu ve SAS 600 Standardı

SAS 600 standardının amacı, işletmelerin finansal tablolarının denetiminin bir sonucu olarak hazırlanan denetçi raporlarının içeriğine ve şekline dair bir rehber vazifesi görmektir. Denetçilerin finansal tablolara ilgili raporları, denetim sonucunda elde edilen deliller ışığında açık bir fikir beyanını içermelidir (SAS 600, 2006: 2). Standart, finansal tablolardaki görüntünün gerçek ve yarguların bir kombinasyonu olduğunu ifade etmekte ve bu nedenle de “mutlak” kavramından bahsedilemeyeceğini vurgulamaktadır. Denetçi, finansal tabloların denetimini yaparken, makul bir güvence sağlamaya çalışmakta fakat bu makul güvence mutlak bir hakikati yansıtmamaktadır vurgusunu yapmaktadır. Bu nedenle, finansal tablo kullanıcılarının denetim raporları hazırlarken mutlak bir güvenceden veya doğruluktan bahsedilemeyeceğini göz önünde bulundurması gerekmektedir (SAS 600, 2006:2).

SAS 600’e göre denetçiler denetim raporunda kendi sorumluluklarını denetçilerin sorumluluklarından ayırmak için şu ifadeleri raporda kullanmalıdırlar (SAS 600,2006:4):

- Finansal tabloların işletmenin yönetiminin sorumluluğu altında olduğunu belirtmesi,
- Denetçinin sorumluluğunun finansal tablolara ilgili bir fikir açıklamak olduğunu belirtmesi,

Finansal tablolara ilgili denetim raporunda bulunması gerekenler:

- Raporun kime veya kimlere hitap ettiğini belirten bir başlık,
- Eğer mümkünse raporlanan işletmenin yeri veya ülkesi,

- Finansal tabloların denetlendiğini ve muhasebe ilkelerinin uygulandığını ifade eden açıklayıcı bir paragraf,
- Yönetici ve denetçilerin sorumluluklarını ifade eden ayrı bir bölüm,
- Denetçinin fikrinin temellerini açıklayan bir bölüm,
- Denetçinin finansal tablolara dair fikrini açıklayan bir bölüm
- Denetçinin imzası,
- Denetçi veya denetçilerin rapor tarihi (SAS 600, 2006:3).

Denetçilerin denetim raporunda belli bir fikre ulaşırken dikkat etmesi gerekenler:

- İşletmenin finansal tablolarında yer alan tutar ve açıklamaların belli bir test bazında incelenmesi,
- Finansal tabloların hazırlanmasında işletme yönetimi tarafından yapılan yargıların ve önemli tahminlerin değerlendirilmesi,
- Uygulanan muhasebe politikalarının, raporlanan işletmenin durumuna uygun olup olmadığının, politikaların sürekli uygulanıp uygulanmadığının ve yeterli açıklamanın yapılıp yapılmadığının araştırılması.

SAS 600 standardına göre, denetçiler finansal tablolarla ilgili açık bir fikir beyan etmelidir. Denetçiler yapabilecekleri en iyi çalışmayı yaparak yeterli, uygun ve güvenilir denetim kanıtları toplayarak, şirketin finansal tablolarıyla ilgili kesin bir görüş bildirmektedirler. Denetçinin doğru ve adil bir görüş beyan etmesi, finansal tabloların uygun muhasebe politikalarına ve diğer gerekli düzenlemelere uymasına bağlıdır. Bu nedenle,

standart, kesin görüşün şu varsayımları sağlaması gerektiğini ifade etmektedir (SAS 600, 2006:6):

- Finansal tabloların sürekli uygulanmakta olan uygun muhasebe politikalarına göre hazırlanması gerekmektedir.
- Finansal tabloların uygun düzenleme, mevzuat ve muhasebe standartlarına uygun bir şekilde hazırlanmalıdır.
- Finansal tabloların anlaşılabilirliğini sağlayacak tüm ilgili bilgilere dair yeterli açıklama yer almalıdır.

Denetim raporunun standart formatı 1940’lı yıllarda ortaya koyulmuş ve 90’lı yıllara kadar değişmeden gelmiştir. 1991 yılında Birleşik Krallık’ta Denetim Uygulamaları Kurulu (Auditing Practices Board-APB), denetim raporlarıyla ilgili yeni bir istişari bildiri (1991) yayınlamıştır. Bunu takiben 1992 yılında taslak (exposure draft) ve 1993 yılında ise SAS 600 Denetim Standardı yayınlanmıştır. İstişari bildiri, denetim raporlama bölümünün bir parçası olarak, denetçilerin ve yöneticilerin şahsi sorumlulukları ve denetim sürecinin tanımlanmasını konu alan bir açıklama içermesini önermiştir. Denetim Uygulamaları Kurulu’nun yaptığı bu önerinin temel amacı, beklenti boşluğunun daraltılmasıdır (Manson ve Zaman, 2000:11-12).

Denetim şirketlerinin beklenti boşluğunu azaltacak yapıcı adımlar atamaması, 90’lı yıllarda artan bir şekilde mesleğin eleştirilmesini körüklemiştir. Artan şikayetler nedeniyle, denetimi yapanlar, şirketlerin finansal tablolarındaki bilgiler sebebiyle doğrudan ya da dolaylı olarak etkilenen gruplar arasındaki bu beklenti sorunlarını ortadan kaldırmak için, denetim raporlarının yapısı üzerinde değişmelere gitmiştir. Denetim raporlarının içeriğini genişleterek, denetim raporlarını okuyan toplum üyeleri ile denetim yapanların denetimden bekledikleri arasındaki bu boşluğu doldurmaya çalışmışlardır.

Genel anlamda APB önerisiyle Şu üç beklenti boşluğu konusu üzerinde durulmuştur (Manson ve Zaman, 2000:11):

- Denetlenmiş finansal tabloların doğası hakkında yanlış anlaşılmalarda,
- Denetçilerin giriştiği işlerin genişlemesine neden olan yanlış anlaşılmalarda,
- Denetçi tarafından sağlanmış olan güvence düzeyiyle ilgili yanlış anlaşılmalarda.

APB denetim raporunda kısaca, yöneticilerin ve denetçilerin denetlenmiş finansal tablolarla ilgili sorumluluklarını tarif edecek şekilde genişletilmesi gerekliliği önerilmiştir (Manson ve Zaman, 2000:11).

2.5.4.5. Amerikan Kamu Muhasipleri Birliği ve İlgili Standard Değişiklikleri

AICPA, denetim mesleğini düzenlemek amacıyla denetim standartları yayınlamaktadır. Bu standartların bir kısmı ise, denetim beklenti boşluğunu azaltmayı amaçlayan standartlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda yapılan standart değişiklikleri aşağıdaki gibidir.

SAS No.53 standardı, maddi hatalar ve düzensizlikler ile ilgili denetçinin sorumluluğunu açıklamakta ve maddi yanlış beyanlarının nasıl daha etkin bir şekilde tespit edileceğini gösteren bir rehber vazifesi görmektedir. Standartta yer alan sorumluluk bölümüne göre denetçi, finansal tablolarda maddi hata oluşmasına neden olabilecek olan hata ve düzensizliklerle ilgili riski değerlendirmelidir. Bu değerlendirmeye bağlı olarak denetçi denetimi, hataların ve usulsüzlüklerin belirlenmesiyle ilgili makul bir güvence oluşturacak şekilde dizayn edilmelidir. SAS No.53 standardı, denetçinin hataları ve düzensizlikleri

bulunmasıyla ilgili sorumluluklarını içeren 16 No’lu standardın yerini almıştır. SAS No.16 (Ocak 1977) standardı, denetçiye maddi yanlış beyanların araştırılmasının planlamasını yüklemektedir. SAS No.53, denetçiye maddi usulsüzlüklerin bulunmasıyla ilgili makul bir güvence sağlama mecburiyetini yükleyerek sorumluluğu artırmıştır. Standart bazı düzensizliklerin uygun bir şekilde düzenlenmiş ve yürütülmekte olan bir denet çalışmasında dahi var olabileceğini göz önünde bulundurmaktadır. Standart, denetçinin denetim komitesini veya muadili komiteleri, önemsiz düzensizlikler dışındaki tüm konularda bilgilendirmeyi içermektedir (Beasley vd., 1999:49).

SAS No.54 Müşterilerin yasa dışı işlemleri standardı, SAS No.17 (Ocak 1977) standardının yerini almıştır. SAS No.53 gibi SAS No.54 standardı da önemsiz bilgiler dışındaki tüm bilgileri denetim komitesi veya muadili olan komiteyi bilgilendirmek zorundadır.

SAS No.55 standardının amaçları:

- Denetimi planlama aşamasında denetçinin sorumluluğunu iç kontrolü kapsayacak şekilde genişletmek.
- SAS No.31 Standardıyla SAS No.47 standardını birleştirmek.

Yeni standart iç kontrolü, iç kontrol yapısı olarak yeniden tanımlamakta ve üç alt başlık altında incelemektedir; kontrol çevresi, muhasebe sistemi ve kontrol prosedürleri. Denetimin planlama aşamasında, iç kontrol yapısı oldukça önemli olduğu için, SAS No.55 standardı denetim planlama aşamasında bu üç kontrol elementinin çok iyi bir şekilde anlaşılmasını gerekli görmektedir. Denetçi;

- Potansiyel yanlış beyanda bulunma tiplerini tanımlar,

- Maddi yanlış beyanda bulunma risklerini etkileyebilecek faktörleri dikkatle değerlendirir,
- Önemli testler düzenler.

İşletmelerin iç kontrol yapılarının yeterince anlaşılması suretiyle denetçi risk seviyelerini ayarlamakta ve bu şekilde kontrol riskinin maksimum ve minimum arasındaki yerini tayin etmeye çalışmaktadır.

- SAS No.56 Analitik prosedürler;
- Analitik prosedürleri hem denetimin planlama hem de final inceleme aşamalarında kullanmayı gerekli kılmaktadır.
- Analitik prosedürlerin değerlendirmesi, başvurusu ve düzenlemesiyle ilgili yeni bir rehber sağlamaktadır.

Bu standart SAS No.23 standardının yerini almıştır. Analitik prosedürlerin denetçiye maddi düzensizlik tiplerinin tespitiyle ilgili alarm görevi görmesinde etkili olabilmektedir.

SAS No.57 standardı garanti masrafları, envanterlerin net gerçekleştirilebilir değeri ve satın alma yükümlülüklerinden doğan zararlar gibi muhasebe tahminlerinin değerlendirilmesinde bir rehber vazifesi görmektedir. Yeni standart, iç kontrol yapısının elemanlarını inceleyerek tahminlerdeki yanlış beyan olasılığının azaltılmasına katkıda bulunabilmektedir. Yönetimin tahminlerini değerlendirirken, yönetici şunları belirten deliller elde etmelidir:

- Tüm maddi muhasebe tahminlerinin yapılmış olması,
- Bu tahminlerin mevcut durum itibarıyla makul olması,
- Tahminlerin muhasebe prensipleriyle uyumlu bir şekilde açıklanmış ve sunulmuş olması.

Makullüğü değerlendirmek için, denetçinin öncelikle yönetimin tahminleri nasıl yaptığını anlamış olması gerekmektedir. Buna ek olarak, denetçi aşağıdakilerden biri veya birkaçını makullüğü değerlendirmek için kullanabilmektedir;

- Yönetim tarafından tahmin geliştirmek için kullanılan prosesi test etmek ve incelemek,
- Yönetim tahminlerinin doğruluğunu tespit etmek için bağımsız bir tahmin beklentisi oluşturmak,
- Alan çalışmasının tamamlanmasından önceki olay ve işlemleri incelemek.

SAS No.58 ve 59, denetçilerin ve finansal tablo kullanıcılarının, bilgilerin anlaşılabilirliğini ve akışını geliştirmesine katkıda bulunmaktadır. SAS No.58 denetçinin standart raporunu gözden geçirmekte, denetçi sorumluluğunu çok daha açık bir biçimde ortaya koymakta ve denetçinin yaptığı ve denetçinin verdiği güvenceyi çok daha iyi bir şekilde ortaya koymaktadır (Gist vd., 2005:108). SAS No.59 standardı ise, denetçiye her denetimde müşteri işletmenin devamlılığıyla ilgili önemli bir şüphenin var olup olmadığını değerlendirme mecburiyeti getirmektedir. Eğer böyle bir şüphenin varlığına dair bulgular elde edilirse, denetçi denetim raporunda bununla ilgili açıklayıcı bir paragraf oluşturmalıdır.

SAS No.58 standardı SAS No.2 standardının yerini almıştır. Buna ek olarak, SAS No.15 Karşılaştırmalı Finansal Tablolarla İlgili Raporlar standardı da yeni standardı uygulamaya çalışanlara yardım etmek için standart içinde yer almıştır. Standardın getirdiği önemli değişiklikler şu şekildedir:

- Denetim raporuna, yönetimin finansal tablolar üzerindeki sorumluluğu ile denetçilerin sorumluluğunu farklılaştıran

ve finansal tablolarla ilgili bir fikrin ortaya koyulduğu ek bir açıklayıcı paragraf eklenmiştir.

Örnek bir paragraf: X şirketinin 31 Aralık 20XX tarihi itibarıyla bilançosunu, gelir tablosunu ve nakit akım tablosunu yılsonu itibarıyla denetlemiş bulunmaktayız. Adı geçen finansal tablolar şirket yönetiminin sorumluluğu altındadır. Denetim şirketi olarak bizim sorumluluğumuz ise, adı geçen finansal tablolar üzerinde yaptığımız denetim çalışmaları sonucunda bir fikir açıklamaktır.

- Denetim raporu, denetimin finansal tabloların maddi yanlış bir beyan içermediğinin makul bir güvencesini sağladığını içeren açık bir yargı içermelidir.

Örnek: Denetim çalışmamızı genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yerine getirdik. Bu standartlar denetim çalışmalarımızı finansal tabloların maddi yanlış bir beyan içermediğinin makul bir güvencesini elde etmek için planlanmakta ve yerine getirilmektedir.

- Bir denetimin neleri kapsadığını açıklayan açıklayıcı kısa bir paragraf içermektedir.

Örnek: ...Bir denetim çalışmasıyla finansal tablolardaki açıklamalar ve tutarlar destekleyici delil ve incelemelerle doğru olup olmadığı incelenir. Ayrıca denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunuluşunun değerlendirilmesinin yanı sıra, yönetim tarafından yapılan önemli tahminlerin ve kullanılmış olan muhasebe prensiplerinin değerlendirmesini içerir.

SAS No.59 standardı denetçinin geleceği tahmin etmekle sorumlu olmadığını ifade etmektedir. Aynı zamanda da standart denetçiye müşteri işletmenin devamlılığıyla ilgili bir şüphe

oluştığı durumda, bu durumu açıklayıcı bir paragrafın olması gerekliliğini getirmiştir.

SAS No.60 standardı SAS No.20 standardının yerini almıştır. Standart, denetçinin, yönetime ve yönetim kuruluna veya denetim komitesine, denetimin şirketin iç kontrol prosedürlerinde ortaya çıkardığı tüm maddi zayıflıklar ile ilgili bilgi vermesini gerekli kılmaktadır. Yeni standart, denetçilerin işletmenin kontrol çevresi, muhasebe sistemi ve kontrol prosedürlerinde var olan önemli eksiklikleri raporlamayla ilgili sorumluluğunu genişletmiştir. Yeni standart aynı zamanda, rapor edilebilir durumlarla ilgili denetçinin yazılı raporunun üslubunu da temel olarak değiştirmiştir.

Denetim raporlarının bilinen sınırlamalarından kurtulabilmek için 1988 yılında AICPA, kullanıcıların yararlanmasını ve anlamasını sağlamak için denetim raporunun yapısında bir genişlemeye gitmiştir. Böylelikle denetçilerle şirketlerin denetlenmiş finansal tablolarını kullananlar arasındaki iletişim sorunlarına çözüm bulunabileceği düşüncesi hakimdi (Manson ve Zaman, 2000:15).

Standarda göre denetçinin denetim çalışmaları sonucunda yayınlanan raporda denetçinin görüşü ayrı bir paragraf olarak oluşturulur ve görüş denetçinin sorumluluklarını ifade eden ve beklenti boşluğunu azaltması beklenen şu başlıkları içerir (SAS No.58, madde 8):

- Bağımsızlık kavramını vurgulayan bir başlık,
- Raporda finansal tabloların denetlenmiş olduğunu içeren bir ifade,
- Finansal tabloların yönetimin sorumluluğunda olduğunu vurgulayan bir ifade ve denetçinin sorumluluğunu kendi

görüşüne göre finansal tablolarla ilgili bir fikir açıklamaktan ibaret olduğunu vurgulayan bir ifade,

- Denetçinin denetim çalışmaları sırasında, finansal tabloların maddi yanlış beyanlar içermediğinin makul bir güvencesini sağlayacak şekilde plan ve program yaptığını vurgulayan ifade,
- Denetçinin denetim çalışmaları sonucunda görüşüyle ilgili makul bir temel oluşturduğuna olan inancını ifade eden demeç,
- Görüşün finansal tabloların tarafsızca hazırlandığını ifade etmesi.

2.5.4.6. Avustralya Muhasebe Araştırmaları Kuruluşu

Avustralya Muhasebe Araştırmaları Kuruluşu (Australian Accounting Research Foundation-AARF) yayınladığı AUS 702-“Genel Amaçlı Finansal Raporlar Üzerinde Denetim Raporu” (The Audit Report on a General Purpose Financial Report) standardının amacı, kamu veya özel sektör işletmeleri tarafından hazırlanan, genel amaçlı finansal tabloların denetimi sonucunda oluşturulan denetim raporuyla ilgili bir rehber vazifesi görmesi ve bir standart niteliği taşımasıdır. Standart gereğince denetçi, denetim çalışmalarıyla finansal tabloların muhasebe standartları, ilgili düzenleme ve mevzuatlar açısından doğru ve düzgün bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını, açık bir görüş ile denetim raporunda belirtmelidir (AARF, AUS 702, 01-02). Denetim raporlarının güvenilirliği, denetim kanıtlarının uygunluğuna ve yeterliliğine bağlıdır. Güvenilirlik kavramı, özellikle denetçinin uygun olmayan bir görüş belirtme ihtimalini içeren denetim riskinin elde edilmesine bağlıdır. Denetçi, denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeye indirilmiş olduğunu garanti etmelidir (AARF, AUS 702, 09).

Denetim raporunun temel elemanları (AARF, AUS 702, 13):

- Başlık,
- Muhatap,
- Denetimin kapsamını belirten bir bölüm,
- Denetim sonucunda şartlı görüş belirtildiğinde, şartlı görüşü açıklayan bir bölüm,
- Finansal raporlarla ilgili denetçinin fikrini açıklayan bir bölüm,
- Eğer gerekli ise dikkat çekilmesi gereken hususlar paragrafı,
- Denetçinin imzası,
- Denetçinin adresi,
- Denetim raporu tarihi.

Denetim raporu, yönetim raporu gibi diğer raporlardan farklılaştırılması açısından içerisinde “bağımsız” ibaresinin yer aldığı uygun bir başlıkla sunulmalıdır (AARF, AUS 702, 15).

Denetim raporunda, denetimin kapsamı başlığıyla oluşturulan bölümde, finansal tabloların işletme yönetiminin sorumluluğunda olduğunu belirten bir ifadenin olması gerekmektedir. Denetçinin sorumluluğuna açık bir şekilde değinmeyen standart, standartta yer alan bağımsız denetim raporu örneklerinde şu ifadeyi kullanmaktadır: "Biz, işletme adına bir fikir beyan etmek için, finansal tablolarının bağımsız denetimini yürütmüş bulunmaktayız" (AARF, AUS 702). Standart açık bir şekilde denetçinin sorumluluğunu ifade etmemekle birlikte, finansal tabloların hazırlanması ve sunuluşu ile ilgili sorumluluğu şirket yönetimine yüklemektedir.

Standart gereğince denetim raporunda, “denetim görüşü” veya “kesin denetim görüşü” şeklinde bir bölüm yer almalıdır. Bu bölüm, denetimi yapılan işletmenin finansal tablolarının Avustralya muhasebe standartları ve diğer zorunlu mesleki raporlama düzenlemeleri gereğince, finansal tabloların düzgün bir biçimde raporlanıp raporlanmadığını içermelidir (AARF, AUS 702, 21).

2.5.4.7. Kanada Muhasebeciler Birliği Enstitüsü

Kanada Muhasebeciler Birliği Enstitüsü’ne (Canadian Institute of Chartered Accountants-CICA) bağlı bir alt kurul olan; Kanada Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (The Auditing and Assurance Standards Board-AASB), Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları kurulunun yayınlamış olduğu uluslararası denetim standartlarını, Kanada denetim standartları olarak kabul etmiş ve 14 Kasım 2010 tarihinden itibaren yürürlüğe koymuştur. Yayımlanan CAS 700 Genel Amaçlı Finansal Tablolarda Bağımsız Denetçi Raporu standardı, denetim raporunun nasıl hazırlanması ve sunulması gerektiğini göstermektedir (CICA, CAS 700:1).

Standart gereği bir denetim raporunda şunlar olması gerekmektedir:

- Hangi işletmenin finansal tablolarının denetlendiğinin belirtilmesi,
- Finansal tabloların denetlendiğinin ifade edilmesi,
- Finansal tabloların neler olduğunun belirtilmesi,
- Önemli muhasebe politikaları ve diğer açıklayıcı bilgilere değinmek,
- Finansal tabloların dönemini belirtmek.

Standart finansal tabloların maddi yanlış beyanlardan arındırılmış olma sorumluluğunu (usulsüzlükler ve/veya hatalar) yönetime yüklemektedir. Denetçinin sorumluluğu ise şu şekildedir (CICA, CAS 700:3-4):

- Denetimin Kanada genel kabul edilmiş muhasebe ilkelerine göre yapılmış olması,
- Denetçinin etik gerekliliklere bağlı olduğu ve finansal tabloların maddi yanlış beyan içermediğinin makul bir güvencesini sağlayacak şekilde denetimi planlamakta ve yürütmesi gerekliliği,
- Denetimin finansal tablolarda yer alan açıklama ve tutarlarla ilgili denetim delillerinin elde edilmesinde uygulama prosedürlerini içerdiği,
- Finansal tabloların maddi yanlış beyan içerme risklerine karşı uygulanan prosedürlerin seçiminde, denetçilerin yargılarının etkili olduğu,
- Denetim prosedürlerinin duruma uygun bir şekilde dizayn edilmesini sağlamak için işletmenin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin iç kontrolün dikkate alındığı,
- Denetçinin denetlenen işletmenin iç kontrol yapısını incelemesi, işletmenin iç kontrol yapısı hakkında bir fikir açıklamak için yapıldığı,
- Denetim aynı zamanda, hem yönetim tarafından belirlenen muhasebe tahminlerinin hem de muhasebe politikalarının uygun olup olmadığını içermelidir.

Standart üzerinde yapılan değişiklikler sonucunda, yönetimin sorumluluğu işletmenin finansal tablolarının usulsüzlük ve hileleri içermeyecek şekilde hazırlanmasının temininden sorumlu olduğunu ifade edecek şekilde genişletilmiştir. Yönetimin kendisi tarafından yönetilen iç

kontrol yapısından artık sorumlu olduğu, denetim raporunda ifade edilmeye başlanmıştır. Finansal tablolarla ilgili yönetimin sorumluluğu alt başlığı altında, yönetimin finansal tabloların tarafsızca hazırlanmasından sorumlu tutulduğu ifade edilmektedir.

Denetçinin sorumluluğu ise, işletmenin finansal tablolarının denetim çalışmaları sonucunda bir görüş beyan etmek olduğu şeklindedir. Bu görüş ifade edilirken, Kanada'da kabul edilmiş denetim standartlarına ve etik gerekliliklere uyulduğuna, finansal tabloların tüm maddi yanlış beyanlardan uzak olduğu vurgulanmıştır. Böylelikle makul bir güvence sağlayabilecek bir denetim plan ve performans sürecinin oluşturulmasına yer verecek şekilde bir sorumluluk açıklamasının yapıldığı görülmektedir.

Toplum, finansla uğraşanlar ve işletmeler, denetçilerden tüm hataları veya en azından maddi hataların hepsini bulmalarını beklemektedirler. Denetçilerin, denetimini yaptıkları işletmelerin tüm muhasebe işlemlerini ve kayıtlarını görme gibi bir yasal hakları vardır ve ayrıca gerektiğinde şirket yetkililerinden açıklayıcı bilgiler ve belgeler isteme hakkı da söz konusudur. Böyle bir durumda, denetçilerin hataları bulma konusunda daha rahat olabilmeleri gerektiği vurgulanmaktadır (APVG, 2006: 3).

2.6. Usulsüzlükler ve Denetim Beklenti Boşluğu

İşletmelerde yaşanan usulsüzlüklerle ilgili olarak denetçinin görevleri, beklenti boşluğunun kritik bir bölümünü oluşturmaktadır. Beklenti boşluğu açısından usulsüzlük denetimi, araştırmacılar tarafından oldukça önemli bir konu olarak araştırma kapsamında çalışılmıştır (Alleyne ve Howard, 2005; Best vd., 2001; Humphrey vd., (1993); Lin ve Chen, (2004), Lowe (1994); McEnroe ve Martens, 2001; Sidani, 2007). Bu çalışmalar genelde

usulsüzlükler konusunda denetçinin sorumluluğunu incelemektedir. Sidani’ye göre (2007: 297), dış denetçinin bir rolü de aktif bir şekilde usulsüzlükleri araştırmaktır ve bu usulsüzlüklerin boyutu önemli değildir. Best vd. (2001:139); Dixon vd., (2006), denetçinin tüm usulsüzlükleri belirleme sorumluluğu olduğunu ifade etmektedirler. Lin ve Chen’e göre (2004:103), bir denetçi denetim sürecindeki tüm usulsüzlükleri belirlemek ve bunları raporlamakla sorumludur.

Denetçilerin görevleri, denetim beklenti boşluğunun her zaman önemli bir parçası olarak görülmüştür. Usulsüzlükleri tespit etmede denetçilerin görevleriyle ilgili boşluklar önemli bir araştırmacı grubu tarafından dikkate alınmıştır. Usulsüzlüklerle ilgili yapılan öncül araştırmalarda genellikle ilgi denetçinin usulsüzlükleri bulmadaki sorumluluğuna odaklanmıştır (Lin ve Chen, 2004:103).

Haniffa ve Hudaib (2007), daha kapsamlı bir araştırma sonucunda, denetçilerin sorumluluğunu; maddi usulsüzlükler, yönetim usulsüzlükleri ve kasıtlı saptırılan finansal bilgileri bulmak olarak 3’e ayırmıştır. Aynı zamanda da denetçilerin ve denetime ilgili tarafların, bulunan usulsüzlüklerin denetim raporunda açıklanıp açıklanmamasıyla ilgili ve usulsüzlük şüphelerinin ilgili otoritelere sunulup sunulmamasıyla ilgili araştırmalar yapmışlardır.

Usulsüzlüklerle ilgili durumu ortaya çıkarmaya çalışan araştırmalar, çok çeşitli gruplar üzerine yapılmıştır, en fazla yöneticilerin ne düşündüğü merak konusu olmasına karşın, bilimsel çalışmaların genellikle yatırımcılar ve bankacılar üzerine yapıldığı görülmüştür. (Hassink vd., 2009: 3); yatırımcılar (Fadzly ve Ahmet, 2004), bankacılar (Best vd., 2001), finansal yöneticiler (Haniffa ve Hudaib, 2007), orta kademe yöneticiler (Alleyne ve Howard, 2005), yatırım analistleri (Haniffa ve Hudaib, 2007; Lin ve

Chen, 2004), brokerlar (Fadzly ve Ahmad, 2004), kredi yöneticileri (Haniffa ve Hudaib, 2007) ve hakimler (Lowe, 1994).

Brenda Porter'a göre, denetçilerin usulsüzlükleri bulma ve raporlama ile ilgili görevlerindeki tarihi gelişme dört aşamada incelenebilir (APVG, 2006: 3):

1920 ve öncesi: Usulsüzlükleri bulma denetimin temel amaçlarından biri olarak görülürdü.

1920-1960: Usulsüzlükleri tespit etmenin önemi azalmaya başlamıştır. İşletmelerin işlemlerinin sayıca çok artması hata ve hileleri tespit etmenin maliyetini çok yükseltmiştir. Dış denetim ekonomik olmayan bir mahiyet kazanmaya başlamıştır.

1960-1980: Denetçilerin usulsüzlükleri bulmayla ilgili görevleri kısmen eski önemini kazanmaya başlamıştır.

1980 ve sonrası: Denetçilerin usulsüzlükleri bulma ve raporlamalarına dair görevleri tekrar çok önemli hale gelmiştir. Bu dönemde usulsüzlüklere toplumun ilgisi büyük bir oranda artmıştır.

1980-1990 dönemleri arasında, çeşitli profesyonel kurumlar tarafından denetçilerin usulsüzlüklerdeki rolleri ve özellikle de hileli raporlamayla ilgili inceleme heyetleri kurulmuştur. Denetim mesleği, usulsüzlüklere dair denetçilerin sorumluluğuna yer vermesine karşın usulsüzlükleri belirleme sorumluluğunu genişletmekten kaçınmıştır (APVG, 2006: 3).

1980 yılında yayınlanan Denetim Standartları ve Meselenin Ana Noktaları ile ilgili açıklayıcı önsözde, usulsüzlükleri bulmada ve önlemede öncelikli sorumluluğun işletme yönetiminde olduğu belirtilmiştir. Denetim görevlerini icra eden denetçilerin, makul

düzeydeki usulsüzlüklerin belirlenmesindeki başarısızlıklardan sorumlu tutulmayacağı ifade edilmektedir (APVG, 2006: 3).

2.7. Denetim Beklenti Boşluğu Üzerine Yapılan Ampirik Çalışmalar

Porter (1993), Yeni Zellanda’da yaptığı çalışmayla beklenti ve performans boşluğu kavramının varlığını araştırmıştır. Çalışmada, grupların denetçilerin var olan görevleri, bu görevlerin performans standartları ve denetçiler tarafından gösterilen performanslar araştırılmıştır. Çalışmada, iki grup oluşturulmuş; bunlardan birincisi dış denetim çalışmalarıyla bir yönüyle ilgisi olan finansal alanda çalışan insanlar iken (finansal analistler, denetim üzerine eğitim veren akademisyenler ve denetçiler), ikinci grup ise, kamuyu oluşturmaktadır (hukukçular, denetim fonksiyonuyla ilgili daha az aşına olan toplum). Yapılan çalışma sonucunda, beklenti ve performans boşluğuna neden olan iki alana ulaşılmıştır, bunlardan birisi makul boşluk diğeri ise performans boşluğu olarak karşımıza çıkmaktadır. Çalışma sonucunda, toplam beklenti ve performans boşluğunun %34’ünün makul olmayan beklentilerden oluştuğu, geriye kalan boşluğun ise %50’sinin yetersiz standartlardan ve geri kalan %16’lık kısmın ise yetersiz performanstan kaynaklandığı ortaya çıkmıştır. Porter’in makul boşluk olarak ifade ettiği kavram, toplumun denetçilerden beklediği performansa karşın, denetçilerin makul olarak gerçekleştirebilecekleri performans arasındaki farklılıktır. Performans boşluğu ise, toplumun denetçilerden makul olarak başarmalarını bekledikleri performans ile denetçilerin başarı olarak algıladıkları performans arasındaki farklılıktır. Aynı zamanda performans boşluğunu, standartlardan kaynaklanan yetersizlik ve performanstan kaynaklanan yetersizlik olmak üzere iki alt kriter olarak incelemiştir (Porter, 1993).

Monroe ve Woodliff (1994) Avusturalya’da yaptıkları analizleri ile beklenti boşluğunun varlığını ve yapısını araştırmışlardır. Yapılan çalışmada denetçilere, muhasebecilere, yöneticilere, kreditoörlere, pay sahiplerine ve üniversite öğrencilerine internet üzerinden anket çalışması uygulanmıştır. Elde edilen analiz sonuçlarına göre, eğitimin beklenti boşluğunu azaltmada etkin bir rol olduğu ve denetçilerin sorumluluklarıyla ilgili kapsamlı bir eğitimin beklenti boşluğunu azaltmada etkili olduğu anlaşılmıştır. Çalışmadaki en büyük farklılık, denetçiler ile denetim mesleği üzerinde en az eğitim görmüş gruplar olan pay sahipleri ve öğrenciler arasında gözlenmiştir.

Best vd. (1999) denetim beklenti boşluğunun varlığını, Singapur’da test etmek için denetçiler, bankacılar ve yatırımcılar üzerinde bir anket uygulayarak ortaya çıkarmaya çalışmışlardır. Çalışmada, Mann-Whitney testinden yararlanmışlardır. Çalışma sonucunda, denetçi ve diğer denetime ilgili gruplar arasında beklenti boşluğunun olduğu görülmüştür. Boşluğun en geniş olduğu bölüm ise, denetçinin usulsüzlükleri belirleme ve onları önlemede var olan sorumlulukları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Leung ve Chau (2001), Hong Kong’da denetim beklenti boşluğunu azaltabilmek için, kullanımını önerdikleri genişletilmiş denetim raporları revizyonu ile beklenti boşluğunun azaltılabileceği ifadesini taşıyan çalışmalarında, beklenti boşluğunu azaltmada bu yöntemin başarılı olabileceğini görmüşlerdir. Çalışma, anket yöntemi kullanılarak yapılmıştır. Beklenti boşluğunun azaltılmasında, karşılaştırma grupları olarak denetçiler ve bankacılar seçilmiştir. Çalışmada aynı zamanda, istatistiki teknik olarak Mann-Whitney U testinden yararlanmışlardır.

Lin ve Chen (2004), yaptıkları çalışmayla Çin Halk Cumhuriyeti’ndeki beklenti boşluğundaki yükselişi ve ilgili

denetim konularını incelemişler ve çalışmalarında anket yöntemini kullanmışlardır. Söz konusu çalışma, finansal analistlere, yöneticilere, muhasebecilere, mesleki eğitim veren eğitimcilere ve denetçilere uygulanmıştır. Çalışmada, denetçiler ve bir bütün olarak denetimden faydalananlar olmak üzere iki grup oluşturulmuş ve boşluğun oluşumuna neden olan beklenti algısı bu şekilde araştırılmıştır. Çalışmanın uygulama kısmı 4 kısımdan meydana gelmekte; denetimin rolü ve amaçları, hataların belirlenmesindeki sorumluluk, denetçi bağımsızlığı ve muhasebe hizmetlerinin serbestliği şeklinde sıralanmaktadır. Oluşturulan iki grup arasında farklılığı araştırmak için t testinden yararlanılmıştır. Elde edilen analiz sonuçlarına göre, Çin Halk Cumhuriyeti’nde denetçiler ve denetime ilgili olan taraflar arasında, denetimden beklentiler açısından anlamlı farklılıkların olduğu ortaya çıkmıştır.

Fadzly ve Ahmad (2004), Malezya’da denetim beklenti boşluğunun varlığıyla ilgili çalışmışlar ve çalışma denetçiler, brokerler, bankacılar, yatırımcılar ve yatırım uzmanları üzerinde yapılmıştır. Veriler 7’li likert ölçeğine göre değerlendirilmiş ve Mann-Whitney U-testinden yararlanılmıştır. Çalışma sonucunda, denetim beklenti boşluğunun olduğu görülmüştür. Çalışmada göze çarpan taraf, denetçinin usulsüzlükleri bulma ve onları engelleme konusundaki sorumluluğu konusunda büyük bir boşluğun olduğudur.

Dixon vd. (2006), Mısır’da denetim beklenti boşluğunun varlığıyla ilgili çalışmalarında, karşılaştırma grupları olarak denetçiler ve finansal tablo kullanıcılarını seçmişlerdir. Denetçiler, bankacılar ve yatırımcılar üzerine uygulanan anket yönteminin uygulandığı çalışmanın sonucuna göre, denetçinin usulsüzlükleri belirleme ve önleme, muhasebe kayıtlarının

korunması ve denetçilerin denetim prosedürlerini seçimlerindeki yargıları konusunda büyük boşluklar olduğu görülmüştür.

Haniffa ve Hudaib (2007) yaptıkları çalışmayla, denetçilerin usulsüzlükleri bulma ve onları engelleme konusundaki sorumlulukları konusunda, geniş bir beklenti boşluğunun varlığını bulgulamışlardır. Çalışmada, Suudi Arabistan'da yapılan bir anket çalışmasından yararlanılmıştır. Karşılaştırma grupları olarak denetçiler ve denetime ilgili olan taraflar seçilmiştir (kreditörler, yatırım analistleri, pay sahipleri, devlet kuruluşları). Çalışmanın analiz kısmında Mann-Whitney U-testinden yararlanılmıştır.

Sidani (2007), denetim beklenti boşluğunun varlığını Lübnan'daki muhasebeciler ve muhasebeci olmayanlar arasında karşılaştırma yaparak incelemiştir. Çalışma, muhasebeciler ile hakimler, hukukçular, bankacılar, brokerler gibi muhasebe mesleğinin dışındaki denetime ilgili taraflar arasında yapılmıştır. Çalışmada, anket yöntemi kullanılarak, farklılığın test edilmesinde t-testinden yararlanılmıştır. Çalışma sonucunda, anlamlı bir makul boşluğun olduğu görülmüştür. Denetçilerin mesleklerini algılayışları ile diğer ilgili tarafların denetçilerin mesleklerinden algıladıkları arasında bir boşluğun olduğu görülmüştür. Yine usulsüzlüklerin belirlenmesi açısından da denetçiler ile denetime ilgili taraflar arasında anlamlı bir beklenti boşluğunun olduğu bulgusuna varılmıştır.

Saha ve Baruah (2008), Hindistan'da yaptıkları denetim beklenti boşluğu ile ilgili çalışmalarında anket tekniği kullanarak, finans müdürlerine, muhasebecilere, bankacılara ve finans alanındaki gazeteci ve yazarlara uygulama yapmışlardır. Yapılan çalışmada denetçiler ve denetim süreci, denetçilerin denetlenmiş finansal tablolar üzerindeki rolü, denetçilerin denetlenmiş şirketlerdeki rolü, denetimin doğrulama fonksiyonuna denetime

İlgili tarafların bakış açısı ve denetim firmalarına olan yasaklamalar incelenmiştir (denetim firmalarının yapmamaları gereken fonksiyonlarla ilgili bölüm). Uygulama aşamasındaki verilerin incelenmesinde Ki-Kare istatistiğinden yararlanılmıştır. Yapılan çalışma neticesinde, denetime ilgili taraflar arasında beklentiler açısından bir boşluğun olduğu belirlenmiştir. Özellikle denetçilerin rolü ve sorumlulukları konusunda beklenti boşluğunun olduğu görülmüştür.

Kasım ve Hanafi (2008), Malezya’da yaptıkları çalışmalarıyla denetim beklenti boşluğunun varlığını araştırmışlardır. Çalışmada, Malezya’da denetim beklenti boşluğunun araştırılması kapsamında denetçiler, muhasebeciler ve muhasebe eğitimi verenler üzerinde anket çalışması uygulanmıştır. Söz konusu çalışmada, denetim beklenti boşluğunun varlığı 6 kriter altında incelenmeye çalışılmıştır;

1. Denetçiler ve denetim süreci,
2. Denetlenmiş finansal tablolarda denetçinin rolü,
3. Denetlenmiş müşteriler üzerinde denetçinin rolü,
4. Denetçilerin sorumlu olmaları gereken taraflar,
5. Denetim firmalarına getirilmesi gereken yasaklamalar ve düzenlemeler,
6. Denetçinin performans özellikleri.

Veri toplamada 4’lü likert ölçeği kullanılmış ve verilerin analiz aşamasında non-parametrik testlerden olan Kruskal-Wallis testinden yararlanılarak, gruplar arasında karşılaştırılma yapılmıştır. Çalışmada ayrıca faktör analizi de yapılmıştır. Sonuç olarak araştırılan 6 faktör açısından da beklenti boşluğunun olduğu ortaya konulmuştur.

Lee vd. (2008), yaptıkları çalışmayla Malezya'da denetim beklenti boşluğunun varlığını incelemiştir. Çalışmanın sonucuna göre, Malezya'da denetim beklenti boşluğunun olduğu görülmüştür. Çalışma, denetçiler ve denetimden yararlanıcılar (bankacılar, yatırımcılar, brokerler ve toplum) olmak üzere iki grup arasında karşılaştırma yapılması suretiyle anket tekniği kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Gruplar arasında karşılaştırmayı sağlamak açısından Ki-Kare istatistiğinden yararlanılmıştır. Elde edilen analiz sonuçlarına göre, Malezya'da denetim beklenti boşluğunun varlığı ortaya konulmuştur.

Ali vd. (2008) Malezya'da üniversite öğrencileri üzerine yaptıkları anket çalışmasıyla, denetim beklenti boşluğunu azaltmada eğitimin iyi bir araç olup olamayacağını araştırmışlardır. Veriler, araştırmanın yapıldığı grup üzerine, denetim eğitimi öncesi ve sonrası yapılan anket çalışmasıyla toplanmıştır. Sonuç olarak, eğitim sonrası, algılarda büyük çapta bir değişim olduğu gözlenmiştir. Fakat yapılan çalışmada, denetçinin usulsüzlükleri bulması ve önlemesiyle ilgili yanlış algılamının, hala varlığını devam ettirdiği görülmüştür.

Lee ve Ali (2008), Malezya'da yöneticilere ve denetçilere yaptıkları çalışmayla, bilgi boşluğu ve yetersiz performans boşluğunu araştırmışlardır. Çalışma sonucunda, yöneticiler ve denetçiler arasında hem bilgi hem de yetersiz performans boşluğunun olduğu görülmüştür. Denetçilerin, görevleri konusunda yeterli bilgiye sahip olduğu, fakat yöneticilerin denetçilerin görevleriyle ilgili sınırlı bilgilerinin olduğu görülmüştür. Çalışmanın analiz kısmında Cross-tabulation, Ki-Kare ve t-testinden yararlanılmıştır.

Hassink vd. (2009) tarafından yapılan araştırma, Hollanda'da işletme yöneticileri, bankacılar ve denetçiler üzerine uygulanmıştır. Çalışmada, Porter'ın (1993) çalışmasında

kategorize ettiği beklenti ve performans boşluğunun alt kategorileri (performans boşluğu, standart boşluğu ve makul boşluk) ile uyumu ele alınmıştır. Çalışmanın amacı, işletme usulsüzlükleri kapsamında denetçilerin sorumluluklarıyla ilgili olarak performans boşluğu, standart boşluğu ve makul boşluğun varlığının araştırılmasıdır. Çalışmada, beklenti ve performans boşluklarını ortaya koymada t-testinden yararlanılmıştır. Elde edilen bulgulara göre, bu üç tür boşluğun varlığı ortaya çıkmıştır. Aynı zamanda bu boşlukların azaltılabilmesi için öneriler sunulmuştur.

Rehana (2010), Bangladeş’te denetim mesleğiyle ilgili yapılan düzenlemelere dair yanlış anlaşılmalardan kaynaklanan denetim beklenti boşluğunun işletme bölümü ders programında bağımsız denetim eğitimi vermek suretiyle küçültülüp küçültülemeyeceğini incelemiştir. Yapılan analiz sonucunda bağımsız denetim eğitiminin makul olmayan beklenti boşluğunu ve denetim beklenti boşluğunu daralttığı görülmüştür.

Adeyemi ve Uadiale (2011), Nijerya’da denetim beklenti boşluğunun var olup olmadığını ANOVA testinden yararlanarak incelemiştir. Denetim beklenti boşluğunun varlığı, denetçinin sorumlulukları, denetim ve denetçinin rolüne dair yapılan anket çalışmasıyla belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırma grupları olarak, bağımsız denetçiler, brokerler, yatırımcılar, serbest muhasebeciler ve yöneticileri belirlemiştir. İnceleme sonucunda, Nijerya’da denetim beklenti boşluğunun varlığını elde etmişlerdir. Ayrıca da, bağımsız denetim eğitiminin denetim beklenti boşluğunu azaltmada kullanılabilecek bir araç olduğuna dair öneride bulunmuşlardır.

III. BÖLÜM
TÜRKİYE'DE DENETİM
BEKLENTİ BOŞLUĞUNUN
VARLIĞININ İNCELENMESİ

Dünyada muhasebe mesleğinde son yıllarda, özellikle de yaşanan finansal skandallar neticesinde, çok ciddi ve büyük çaplı değişimler yaşanmaktadır. Bu değişimlerin bir kısmı bağımsız denetim mesleğine dair olup, denetimin kalitesinin nasıl daha yüksek bir seviyeye getirilebileceği üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Yapılan birçok değişiklik ve düzenlemeye karşın, hala denetim mesleğinin denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacılar, yatırımcılar, kamu vb. tarafından yeterince anlaşılamadığı görülmektedir. Aynı zamanda denetim hizmetinden yararlananların, denetim mesleğine dair sorumluluk, denetimin kapsamı ve işlevi konusunda denetçilerin yapabileceklerinden çok daha farklı beklentilerinin olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla, denetçiler ve denetim hizmetinden yararlananlar arasında denetime dair bir beklenti boşluğu oluştuğu görülmektedir.

Şirketlerin finansal tablolarına bakarak yatırımlarını ve kredi verme kararlarını şekillendiren yatırımcı ve kredi veren kurumlar açısından bağımsız denetim çalışmaları, bağımsız denetimin rolü ve bağımsız denetçilerin sorumluluğu uzun yıllardır tartışılan bir konudur. Yaşanan şirket skandalları ve/veya iflasları neticesinde, denetçilerin yaptığı denetim çalışmalarının etkinliği sorgulanmakta ve “Denetçiler neden kamuyu, özellikle de yatırımcıları ve kredi verenleri uyardı?”, sorusu gündeme gelmektedir.

3.1. Araştırmanın Amacı

Dünya genelinde yaşanan birçok örnekte, şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetim neticesinde olumlu görüş almasına rağmen, çok kısa bir süre zarfında büyük finansal sıkıntılara girebildiği veya iflas edebildiği görülmektedir. Bu

nedenle denetçilerin, denetime ilgili taraflardan olan yatırımcıların ve kredi veren kişi/kurumların, denetim ve denetçilerin rolü ve denetçilerin sorumluluğuna dair bakış açılarını anlamak oldukça önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetçilerin denetimden kaynaklanan sorumlulukları ve görevlerini algılayışları ile denetime ilgisi olan tarafların (yatırımcı, kredi veren kişi/kurum, toplum, vb.) denetimden beklentileri arasındaki farklılık, denetimin fonksiyonu üzerinde oldukça ciddi tartışmalara neden olabilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten bağımsız denetçilerin, kurumsal yatırım hizmeti sunan menkul kıymet yatırım ortaklıklarındaki yatırım analistlerinin ve bankaların genel müdürlüklerindeki ticari krediler birimi veya muadili birimlerde karar veren konumundaki bankacıların; denetçilerin rolüne ve denetçilerin sorumluluklarına dair beklentilerinin karşılaştırılması ve varsa aradaki beklenti farklılıklarının ortaya çıkarılmasıdır. Yapılan çalışma kapsamında; denetçiler, yatırım analistleri ve bankacılar arasında denetçinin rolü ve sorumluluğuna dair beklenti farklılığının bulunması durumunda, bu farklılığın makul boşluk olarak değerlendirilen kısmının bağımsız denetim eğitimi almanın ve tecrübenin bir fonksiyonu olup olmadığı ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Yani, bağımsız denetim eğitimi almanın ve daha yüksek tecrübeye sahip olmanın, makul boşluğun küçülterek denetim beklenti boşluğunu azaltıp azaltmadığı incelenmiştir.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Bu çalışma, SPK tarafından bağımsız denetim yapmaya yetkilendirilmiş bağımsız denetim şirketleri, menkul kıymet yatırım ortaklıkları ve Türkiye’de faaliyette bulunan mevduat

bankaları üzerine yapılmıştır. Araştırma kapsamında elde edilen veriler 2010-2011 yılına aittir.

Araştırmada, denetim beklenti boşluğunu belirlemek için 3 grup oluşturulmuştur. Bu guruplardan ilki, bağımsız denetim mesleğini icra eden bağımsız denetçilerdir. Denetim beklenti boşluğu, denetçiler ve denetim hizmetinden yararlananlar arasındaki denetime dair beklenti farklılığının oluşup oluşmadığını belirlemek olduğu için, denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilebilecek olan guruplar arasından seçim yapılmıştır. Denetim beklenti boşluğu literatüründeki çalışmalarda, denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında bağımsız denetim raporlarıyla doğrudan ilişki içerisinde olan ve denetim raporu hakkında yeteri kadar bilgisi olduğu varsayılan guruplar seçildiği görülmüştür. Özellikle kredi veren kapsamında değerlendirilen bankaların ve yatırım yapan kapsamında değerlendirilen yatırım analistlerinin bağımsız denetime dair görüşlerinin, denetim beklenti boşluğunu ölçmekte oldukça fazla kullanıldığı gözlenmiştir. Dolayısıyla çalışma kapsamında da denetim beklenti boşluğunu ölçmede yeterli olabileceği düşünülen bu üç gurup yani bağımsız denetçilerin, bankacıların ve yatırım analistlerinin görüşleri esas alınarak, Türkiye’de bağımsız denetim beklenti boşluğunun varlığı incelenmiştir.

Çalışma kapsamında görüşüne başvuru bankacıların ve yatırım analistlerinin bağımsız denetim mesleğine dair bilgisinin olup olmadığı dikkat edilmiştir. Bağımsız denetim uygulamalarını yaptırması zorunlu olan şirketlerin, büyük ölçüde SPK'ya tabi ve büyük ölçekli şirketler olmaları dolayısıyla, analize katılanların SPK'ya tabi şirketlerle iş yapmakta olan bankacıların ve yatırım analistlerinin olmasına dikkat edilmiştir. Bu kapsamda, çalışmada, bankacı olarak bankaların genel müdürlüklerindeki ticari krediler

birimlerindeki üst düzey yöneticiler esas alınmıştır. Yatırım analisti olarak da Türkiye’de faaliyette bulunan menkul kıymet yatırım ortaklıklarının üst düzey yöneticileri çalışmaya katılmıştır.

Çalışmanın yapıldığı dönem itibariyle, SPK tarafından bağımsız denetim yapmaya yetkili 92 şirket ve menkul kıymet yatırım ortaklığı yapan 29 şirket faaliyette bulunmaktadır. Araştırmanın yürütüldüğü tarih itibariyle, Türkiye’de faaliyette bulunan mevduat bankası sayısı 30’dur. Çalışmanın kapsamı olarak ana kütlenin tamamı belirlenmiştir. Bağımsız denetim şirketleri, bankalar ve menkul kıymet yatırım ortaklıklarının isimleri ve bu şirketlerin açık adresleri ve/veya elektronik posta adresleri SPK’nın internet adresinden temin edilmiştir.

Türkiye’de faaliyette bulunan 93 bağımsız denetim şirketinin hepsine ulaşılmış ancak 55 şirket anket çalışmasına katılabilemiştir. Bağımsız denetim şirketlerinin çok büyük bir kısmı İstanbul ve Ankara’da yer almaktadır. Bu iki ildeki tüm bağımsız denetim şirketlerine gidilmiş ve anket örnekleri elden dağıtılmıştır. Diğer şehirlerdeki bağımsız denetim şirketlerine ise, mail yoluyla ulaşılmıştır. Bağımsız denetim şirketlerinin çalışmaya katılım oranı %59 olarak gerçekleşmiştir.

Türkiye’de mevduat bankası olarak faaliyette bulunan 30 bankanın 15 tanesi anket çalışmasına katkı sağlamış ve bankaların çalışmaya katılım oranı %50 olarak gerçekleşmiştir. Bankaların ticari krediler biriminde çalışmakta olan üst düzey yöneticilerine elektronik posta ile ulaşılmıştır. Menkul kıymet yatırım ortaklığı olarak Türkiye’de faaliyet gösteren 29 şirketten 14’ü çalışmaya katılmış ve çalışmaya katılım oranı %48 olarak gerçekleşmiştir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada, yapılan teorik çalışmaya müteakip, denetim beklenti boşluğunu ölçmek için uygulanan yöntem olan anket tekniğine başvurulmuş ve anket formu hazırlanmıştır. Anket formu genel olarak 3 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, denetçinin sorumluluğuna dair bağımsız denetçilerin beklentileri ile bankacı ve yatırım ortaklıklarının beklentilerinin karşılaştırılmasından oluşmaktadır. İkinci bölümde, denetimin ve denetçinin rolüne dair ilgili grupların beklentileri karşılaştırılmaya çalışılmıştır. Üçüncü bölüm ise, ankete katılanların demografik özelliklerini ve katılımcılara dair bilgileri içeren bölümdür.

Dünyada denetim beklenti boşluğu üzerine yapılan çalışmalar incelenmiş ve araştırmacıların çok büyük bir kısmının denetim beklenti boşluğunu ölçmek için 5’li Likert ölçeğinden yararlandığı görülmüştür. Dolayısıyla, çalışma kapsamında da 5’li likert ölçeği kullanılmıştır.

3.4. Araştırmanın Hipotezleri

Çalışmanın hipotezleri iki başlık etrafında şekillenmektedir. Bunlardan birincisi, Türkiye’de denetim beklenti boşluğunun var olup olmadığının incelenmesidir. Bu kapsamda öncelikle bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacılar ve yatırım analistleri arasında bağımsız denetçilerin sorumluluğuna dair beklenti boşluğunun oluşup oluşmadığı incelenmektedir. Daha sonra da denetimin ve denetçinin rolüne dair denetçiler ve denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacılar ve yatırım analistleri arasında beklenti boşluğunun oluşup oluşmadığı araştırılmaktadır.

İkinci olarak da bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacılar ve yatırım analistleri arasında denetim beklenti boşluğunun olduğu gözlenmesi durumunda, gözlenen bu beklenti boşluğunun, boşluğun azaltılmasında kullanılan yöntemlerden biri olan bağımsız denetim eğitimi yoluyla azaltılıp azaltılamayacağı ve mesleki tecrübenin denetim beklenti boşluğu üzerinde etkisinin olup olmadığı incelenmektedir. Yani, bağımsız denetim eğitimi alan katılımcılar ile bağımsız denetim eğitimi almayan katılımcılar incelendiğinde, eğitim almayanlara kıyasla eğitim alan katılımcılar arasındaki beklenti boşluğunun azalıp azalmadığını araştırılmaktadır. Aynı zamanda da tecrübe düzeyinin makul boşluğun ve denetim beklenti boşluğunun küçültülmesinde etkili bir faktör olup olmadığı incelenmektedir.

Aşağıda gösterildiği üzere çalışma kapsamında genel olarak iki hipotez oluşturulmuştur. Aynı zamanda, anket kapsamında sorulan her bir araştırma sorusu başlı başına bir alt hipotez olarak değerlendirilmiştir. Anket kapsamında sorulan sorular, literatürde bağımsız denetim mesleğine dair beklenti boşluğunun ölçülmesinde sıklıkla kullanılan sorular olduğu için her bir araştırma sorusu bazında beklenti boşluğu oluşup oluşmadığı incelenmiştir.

Genel olarak hipotezler şu şekildedir:

İlk Hipotez:

Ho: Türkiye’de bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlanan bankacıların ve yatırım analistlerinin bağımsız denetimden beklentileri açısından bir farklılık yoktur.

H₁: Türkiye’de bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlanan bankacıların ve yatırım analistlerin bağımsız denetimden beklentiler açısından bir farklılık vardır.

İkinci Hipotez:

H₀: Türkiye’de bağımsız denetim eğitimi, denetçilerle denetime ilgili taraflar arasındaki, makul boşluğun daralmasını sağlayarak, denetim beklenti boşluğunun azalmasına bir etkisi yoktur.

H₁: Türkiye’de bağımsız denetim eğitimi, denetçilerle denetime ilgili taraflar arasındaki, makul boşluğun daralmasını sağlayarak, denetim beklenti boşluğunun azalmasını sağlamaktadır.

Üçüncü Hipotez:

H₀: Türkiye’de bağımsız denetim boşluğu, mesleki tecrübe düzeyi arttıkça, makul boşluğun daralmasını sağlayarak, denetim beklenti boşluğunun azaltılmasında bir etkiye sahip değildir.

H₁: Türkiye’de bağımsız denetim boşluğu, mesleki tecrübe düzeyi arttıkça, makul boşluğun daralmasını sağlayarak, denetim beklenti boşluğunun azaltılmasını sağlamaktadır.

3.5. Veri Analizinde Kullanılan Yöntemler

Verilere uygulanacak testler belirlenmeden önce verilerin yapısı incelenmeli ve verilerin kategorik (nominal, ordinal) veya sürekli (aralıklı, oransal) olup olmadığına bakılmalıdır. Sürekli veriler için parametrik testlerin uygulanması gerekirken, kategorik veriler için parametrik olmayan testlerin uygulanması gerekmektedir (Uçar, 2006:85). Anket verileri kategorik değişken olduğu için, verilere parametrik olmayan testler uygulanmıştır.

Kolmogorov-Smirnov (K-S) testi uygulanarak, verilerin normalliği incelenmiştir. Parametrik testlerin uygulanabilmesi için verilerin normal dağılıma uyması gerekmektedir. Yapılan K-S testi sonucunda elde edilen sonuçların normal dağılıma uymadığı (0,05-p) görülmüştür. Parametrik olmayan testlerde verilerin normal dağılıma uyması gerekmediğinden çalışma kapsamında elde edilen veriler parametrik olmayan testlerle sınanmıştır.

3.5.1. Çalışmanın Değişkenleri ve Özellikleri

Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testlerinde denetçinin sorumluluğu ve denetimin ve denetçinin rolü bölümlerindeki tüm sorulara dair beklentiler meslek grupları baz alınarak belirlenmiştir. Kruskal-Wallis testinde her 3 gurubun (bağımsız denetçiler, bankacılar ve yatırım analistleri) beklentileri incelenerek, beklenti boşluğu ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Beklenti boşluğu bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlananlar arasında bağımsız denetime dair beklentiler arasındaki farklılığı gösterdiği için, Mann-Whitney U testinde bağımsız denetçiler bir gurup, bağımsız denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacılar ve yatırım analistleri de diğer bir gurubu oluşturmuştur.

Aynı zamanda çalışma kapsamında yapılan sıralı logit regresyon analiziyle denetim beklenti boşluğunun bağımsız denetim eğitimi ve iş tecrübesine bağlı olarak azaltılıp azaltılamayacağı incelenmiştir. Çalışmanın değişkenleri bağımlı ve bağımsız değişkenler olmak üzere 2 bölüme ayrılmıştır.

Anket kapsamında denetçinin sorumluluğu ve denetimin ve denetçinin rolü bölümleri altında sorulan soruların her biri bağımlı değişken olarak değerlendirilmiştir. Bağımsız değişkenler ise katılımcıların mesleği (bağımsız denetçiler 1, bankacılar ve yatırım analistleri 0 olarak kodlanmıştır), katılımcıların bağımsız

denetim eğitimi alıp almadığı (bağımsız denetim eğitimi alanlar 1, bağımsız denetim eğitimi almayanlar 0 olarak kodlanmıştır) ve katılımcıların mesleki tecrübe düzeyidir (1 yıldan az 1 olarak, 1-5 yıl arası 2 olarak, 5-10 yıl arası 3 olarak ve 10 yıldan fazla tecrübe de 4 olarak kodlanmıştır).

Çalışmaya katılanların çok büyük bir kısmının erkek olması nedeniyle cinsiyet, meslek bağımsız değişkeniyle arasında var olan yüksek korelasyon dolayısıyla da muhasebe ve bağımsız deneyimi ve deneyim süresi bağımsız değişkenler kapsamında değerlendirilmemiştir.

Genel olarak, bağımsız denetim eğitimi ve mesleki tecrübenin, katılımcılar arasındaki makul boşluğun azalmasına etki ederek denetim beklenti boşluğunu azaltacağı düşünülmüş ve Türkiye’de denetim beklenti boşluğunun bağımsız denetim eğitimine ve tecrübeye bağlı olarak azaltılıp azaltılmadığı incelenmiştir.

3.5.2. İstatistiksel Yöntemler

Çalışma kapsamında parametrik olmayan test yöntemleriyle denetim beklenti boşluğunun varlığı incelemiştir. Denetim beklenti boşluğu kapsamında yapılmış olan ampirik çalışmalar incelendiğinde, yapılan testlerin çok büyük bir kısmının bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlananlar arasındaki beklenti boşluğunu ortaya çıkarmaya çalışan parametrik olmayan testler olduğu gözlenmiştir.

Parametrik olmayan veriler yardımıyla ikiden fazla grup arasında karşılaştırma yapmak için Kruskal Wallis testinden yararlanılmıştır. Daha sonraki aşamada, 3 grup iki gruba indirgenerek (birinci grup bağımsız denetçiler ve ikinci grupsa bağımsız denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında

değerlendirilen bankacılar ve yatırım analistleri olmak üzere) Mann-Whitney U testi yardımıyla gruplar arası karşılaştırma yapılmıştır.

Çalışma kapsamında denetim beklenti boşluğu oluşan alanlarda, bağımsız denetim eğitiminin ve mesleki tecrübenin makul boşluğun azaltılmasına etki ederek denetim beklenti boşluğunu azaltıp azaltmadığını değerlendirmek için ise yukarıda bahsedilen testler gibi parametrik olmayan bir regresyon analizi olan sıralı logit regresyon analizinden yararlanılmıştır.

3.5.2.1. Kruskal Wallis Testi

İstatistiksel analiz kapsamında kullanılan verilerin normal dağılıma uyduğu ve ana kütlelerinin standart sapmalarının eşit olduğu durumlarda farklı ana kütlelerden gelen verileri analiz ederken tek yönlü ANOVA F testinden yararlanılmaktadır (Uçar, 2006:106). Fakat birçok çalışma kapsamında analize tabi olan veriler normal dağılıma uymayabilmekte ve ana kütlelerinin standart sapmaları eşit olmayabilmektedir. Bu durumla karşılaşıldığı zaman parametrik testler yetersiz kalmakta ve analizin parametrik olmayan testlerle yapılması gerekmektedir.

Kruskal-Wallis testi gruplar arası tek yönlü varyans analizinin parametrik olmayan alternatifidir. Kruskal-Wallis analizi sürekli değişkenlere sahip üç ya da daha fazla grup için karşılaştırma yapmayı sağlamaktadır. Aynı zamanda Kruskal-Wallis testi ikiden fazla grubun farklı olup olmadığını anlamak için grupların medyanlarını karşılaştıran bir testtir (Rumsey, 2007:295).

$$H = \frac{12}{N(N+1)} \sum_{i=1}^C \frac{Ri^2}{n_i} - 3(N + 1) \quad (3.1)$$

Denklemden (3.1)’ C örneklerin sayısını, n_i gözlem sayısını, $N = \sum ni$ tüm örneklerin toplam gözlem sayısını ve R_i ise i ’inci örneğin sıralamalarının toplamını vermektedir.

Bazen orijinal verileri kullanmaktansa sıralamaları kullanmak istatistiksel analiz açısından daha avantajlı olabilmektedir. Özellikle, sıralama yoluyla hesaplamalar sadeleştirilmiş ve basitleştirilmiş olmaktadır. Sıralama yoluyla yapılan istatistiksel analizlerde, parametrik testlerdeki gibi birçok varsayımın sağlanması gerekmemektedir. Verilerin birbirinden bağımsız olması analize tabi tutulabilmeleri açısından yeterlidir (Kruskal ve Wallis, 1952: 586).

Kruskal-Wallis testinin arkasında yatan temel yaklaşım, her bir guruptan örnekler toplayarak, verilerin küçükten büyüğe doğru sıralanması ve bu sıralamanın çeşitli örneklerde nasıl dağıldığıyla ilgili bir ilişki aramaktır. Eğer bir örnek tüm küçük değerleri ve bir diğeri de tüm yüksek değerleri alıyorsa bu durum bize medyanların muhtemelen farklı olduğunu göstermektedir. Veya tüm örnekler aynı ölçüde küçük ve yüksek değerler alıyorsa bu durum medyanlar arasında bir farklılık olmadığı anlamına gelmektedir (Rumsey, 2007:295).

3.5.2.2. Mann-Whitney U Testi

Mann-Whitney U testi parametrik olmayan bir test olduğu için parametrik testlerde var olması gereken birçok varsayımın sağlanmasını gerekliliği bu testte yoktur. Mann-Whitney U testinde verilerin bağımsız olması ve en azından sıralayıcı veri olması yeterli görülmektedir (Black, 2012:692).

Mann-Whitney U testi, aralıksız olarak ölçülen bağımsız iki grup arasındaki farklılıkların test edilmesinde kullanılan bir yöntemdir. Mann-Whitney U testi, grupların medyanlarını

karşılaştırmakta ve parametrik t testinin parametrik olmayan alternatifini olarak karşımıza çıkmaktadır. Test, sürekli değişkenlerin iki grup içerisindeki değerlerini sıralı hale dönüştürerek, bu iki grup arasındaki sıralamanın farklı olup olmadığını incelemektedir (Uçar, 2006:99).

Mann-Whitney U testi küçük ve büyük örneklem için farklı şekillerde hesaplanmaktadır. Her bir grup için gözlem sayısının 10 veya daha küçük olması durumunda örneklemin küçük olduğu varsayılmaktadır. Gözlem sayısının her bir grup için 10'dan büyük olduğu durumda ise örneklemin büyük olduğu varsayılmakta ve hesaplanmanın büyük örnekleme yapılması gerekmektedir (Black, 2012:692). Çalışmamızda örneklem hacmi 10'dan büyük olduğu için küçük örneklem hesaplama yönteminden bahsedilmeyecektir.

Sıfır hipotez iki grubun medyanlarını yani iki grubun sıralamalarını karşılaştırır ve karşılaştırılan gruplar arasında sistematik bir farklılığın olmadığı şeklinde kurulur.

$$H_0 : \theta_1 = \theta_2$$

Alternatif hipotez ise bu iki grubun medyanlarının yani sıralamalarının birbirinden farklı olduğunu ve bu sıralamaların birbirine eşit olmadığını ifade eder.

$$H_1 : \theta_1 \neq \theta_2$$

Mann-Whitney U testi ile iki grubun sıralamaları şu şekilde karşılaştırılır:

$$R_1 = \frac{\sum_{i=1}^{n_1} R_{1i}}{n_1}$$

$$R_2 = \frac{\sum_{i=1}^{n_2} R_{2i}}{n_2}$$

$$\frac{\sum_{i=1}^{n_1} R_{1i}}{n_1} = \frac{\sum_{i=1}^{n_2} R_{2i}}{n_2} \quad (3.2)$$

$$U_{1=n_1 n_2 + \frac{n_1(n_1+1)}{2}} - \sum R_1$$

$$U_{2=n_1 n_2 + \frac{n_2(n_2+1)}{2}} - \sum R_2$$

Denklem (3.2)'de n_1 örneklem 1 için örnek hacmini ve n_2 ise örneklem 2 için örnek hacmini, R_1 ve R_2 her iki örneklem grubu için sıralama numaralarının toplamını, U_1 ve U_2 örneklem 1 ve 2 için gözlem sayısını ve toplam sıralama numarası sayısını vermektedir.

Mann-Whitney U testi, her bir koşul altındaki verileri sıralamakta ve bu iki sıralamanın bir birinden ne kadar farklı olduğunu incelemektedir. Eğer iki durum arasında sistematik bir farklılık varsa yüksek sıralamaların büyük çoğunluğu belli bir duruma ait iken düşük sıralamaların büyük çoğunluğu da diğer gruba ait olmaktadır. Sonuç olarak, sıra toplamları birbirinden tamamen farklı şekildedir. Bunun yanı sıra, eğer durumlar benzer ise, yüksek ve düşük sıralamalar iki durum arasında makul ölçüde düzgün bir şekilde dağılmakta ve sıra toplamları birbirine çok benzer bir şekilde gerçekleşmektedir (Gravetter ve Vallnau, 2009:668).

3.5.2.3. Lojistik Regresyon Analizi ve Sıralı Logit Regresyon

Analizi

Çok değişkenli modellerde, bağımlı değişkenin nominal ölçekli bir değişken olduğu durumlarda, En Küçük Kareler (EKK) tekniğiyle elde edilen tahminler yetersiz kalmaktadır. Nominal ölçekli bir bağımlı değişken normal dağılıma uymamakta ve EKK tekniğinin uygulanmasını engellemektedir (Albayrak, 2006:439).

Bağımlı değişkenin nominal ölçekli bir değişken olması durumunda kullanılacak yöntemler diskriminant ve lojistik regresyon modelleridir. Lojistik regresyon analizinde bağımsız değişkenlerin normal dağılıma uyması ve bağımsız değişkenlerin kovaryanslarının her grup düzeyinde eşit olması gibi varsayımlar aranmamasına karşın, diskriminant analizinde ise bu iki varsayımın da aranmaktadır (Albayrak, 2006:439). Yapılan uygulama çalışması kapsamındaki veriler nominal ve ordinal ölçekteki veriler oldukları için, lojistik regresyon analizi kullanılması daha uygun olmaktadır.

Lojistik regresyon modeli 1840'lı yıllara dayanmakta ve daha ziyade sosyo-ekonomik ağırlıklı konularda yapılan araştırmalar kapsamında kullanılmaktadır. Lojistik regresyon alanındaki ilk çalışmalar 1944, 1953 ve 1955 yıllarında Berkson tarafından yapılmış olup, Finney (1972) lojistik regresyon analizini probit analizinin bir alternatifi olarak önermiştir (Çokluk,2010:1359).

Lojistik regresyon analizinin üzerinde durduğu konu, bireylerin hangi gruba ait olduğunu belirlemeye dair bir regresyon modeli oluşturmaktır. Lojistik regresyon analizi de tıpkı diğer regresyon analizi gibi bağımsız değişkenler arasındaki yüksek korelasyona oldukça duyarlıdır. Bağımsız değişkenler arasındaki yüksek korelasyon, değişkenler arasında çoklu bağlantı

probleminin (multicollinearity) oluşmasına neden olmaktadır. Uygulamada 0-0,30 arasındaki korelasyon katsayıları düşük, 0,31-0,70 arasındaki korelasyon katsayıları orta ve 0,71 ve üzeri korelasyon katsayıları ise yüksek ilişkinin olduğunu göstermektedir (Çokluk, 2010: 1368-1379).

Sıralı logitin mantığı ve uygulama yöntemi aşağıdaki örnekle açıklanabilmektedir. Şöyle bir durum olduğu varsayalım; N birey (indekslenmiş $i= 1, \dots, N$) belirli bir alan içerisinde yaşamakta ve bu bireylerin her biri için ihtiyaç dereceleri D_i değişkenleri ile ifade edilmektedir. Farzedilsin ki bu kişilerin belli ihtiyaç endeksleri mevcut ve belirli faktörlere bağlı olarak değişen ihtiyaç derecesi var. Bu faktörlere, iş durumu, medeni durumu veya yaşanan alanlar örnek olarak verilebilir. D_i ihtiyaç endeksi k faktörlerinin doğrusal bir fonksiyonu olduğu varsayalım. Bu durumda; her bir bireyin ihtiyaçlarından yola çıkarak, x_{ik} ($k=1, 2, \dots, K$) şeklinde ve ihtiyaç endeksi aşağıdaki gibi gösterilebilir (Brooah, 2001:8):

$$D_i = \sum_{k=1}^K \beta_k X_{ik} + \varepsilon_i = Z_i + \varepsilon_i \quad (3.3)$$

Modelde β_k , k .inci değişkenle ($k= 1, \dots, K$) ve $Z_i = \sum_{k=1}^K X_{ik} \beta_k$ ile ilişkilendirilen katsayıyı ifade etmektedir. Bu durumda, herhangi bir birey için k .inci faktörün değerindeki bir artış; $\beta_k > 0$ ise k faktörünün değerindeki artış ihtiyaç derecesinin artmasına, $\beta_k < 0$ ise azalmasına neden olacaktır. İhtiyaç endeksi ile ihtiyaç-bastırma faktörü arasındaki ilişkiden dolayı, bir ya da daha fazla faktör denklemden hariç bırakılmış ya da doğru bir ölçümleme elde edilememiş olabilmektedir. Bu nedenlerden ötürü denkleme hata terimi ε_i ilave edilmektedir (Bozkuş, vd., 2006).

Denklem (3.3), gizli regresyondur ve tahminlenemez. Bunun yanı sıra, bireylere ait ihtiyaç seviyeleri “ihtiyaçın oluşmaması”, “ortalama bir ihtiyaç düzeyi” ya da “yüksek bir ihtiyaç düzeyi” olarak sınıflandırılabilir. Y_i değişkeni de yine bu ihtiyaç düzeyleri ile ilgili olarak tanımlanabilmektedir ($y_i=1$: birey yoksul değil; $y_i=2$: birey orta derecede yoksul; $y_i=3$: birey ciddi derecede yoksul) ve Y_i sırasaldır. Bununla birlikte, bireylerin ihtiyaç düzeylerine göre sınıflandırılması gizli değişken D_i 'nin değerlerine bağlıdır ve eşik değerleri δ_1 ve δ_2 için (Bozkuş, vd., 2006):

$$\begin{aligned} Y_1 = 1 &\Leftrightarrow D_i \leq \delta_1 \\ Y_2 = 2 &\Leftrightarrow \delta_1 \leq D_i \leq \delta_2 \\ Y_3 = 3 &\Leftrightarrow D_i \geq \delta_2 \end{aligned} \quad (3.4)$$

Denklem (3.4)'deki δ_1 ve $\delta_2 \geq 0$ bilinmeyen parametrelerdir ($\delta_1 < \delta_2$), Denklem (3.3)'deki β_k 'lar ile tahminlenmektedir. Bireylerin ihtiyaç düzeylerine göre sınıflandırılması, ihtiyaç derecesine sahip olup olmamasına bağlıdır. Diğer bir ifadeyle, D_i eşik değeri geçip geçmemesine bağlıdır ve Y_i 'nin 1, 2 ve 3 değerlerini aldığı anda olasılığı aşağıdaki gibi olacaktır (Brooah, 2001:9):

$$\begin{aligned} \Pr(Y = 1) &\Leftrightarrow \Pr(Z_i + \varepsilon_i \leq \delta_1) = \Pr(\varepsilon_i \leq \delta_1 - Z_i) \\ \Pr(Y = 2) &\Leftrightarrow \Pr(\delta_1 \leq Z_i + \varepsilon_i \leq \delta_2) = \Pr(\delta_1 - Z_i \leq \varepsilon_i \leq \delta_2 - Z_i) \end{aligned} \quad (3.5)$$

$$\Pr(Y = 3) \Leftrightarrow \Pr(Z_i + \varepsilon_i \geq \delta_2) = \Pr(\varepsilon_i \geq \delta_2 - Z_i)$$

3.6. Bulgular ve Analiz

Anketin güvenilirliğinin ölçülmesinde Cronbach's Alpha katsayısından yararlanılmaktadır. Cronbach's Alpha değeri

anketin iç tutarlılığını ölçerek bir bütün olarak anketin güvenilirliği hakkında bilgi vermektedir. Cronbach’s Alpha değeri şu şekilde hesaplanmaktadır (Lehman vd., 2013:169):

$$\sum_{T} S_{xx}^{22} = \left(\frac{N}{N-1} \right) \left(\frac{S^2 - \sum S^2}{S^2} \right) \quad (3.6)$$

Denklem (3.6)’da; r_{xx} Cronbach’s Alpha değerini , N gözlem sayısını ve s^2 ’de toplam ölçek skorlarının varyansını vermektedir.

Cronbach’s Alpha değeri 0 ile 1 arasında elde edilen bir değerdir. Elde edilen katsayı 1’e yaklaştıkça anketin güvenilir olduğu sonucuna varılabilmektedir. Çalışmada elde edilen Cronbach’s Alpha değeri 0,865’dir. Dolayısıyla çalışma kapsamında elde edilen iç tutarlılık oranı oldukça yüksektir.

3.6.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Çalışmaya 11’i kadın 67’si erkek olmak üzere 78 denetçi, 9’u kadın 32’si erkek olmak üzere 41 bankacı ve 13’ü kadın 22’si erkek olmak üzere 35 yatırım analisti katılmıştır. Toplam katılım sayısı 154 olarak gerçekleşmiştir ve katılımcıların 33’ü (%21) kadındır.

Tablo 3.1: Anket Katılımcılarının Cinsiyet Dağılımı

Cinsiyet	Denetçi	Bankacı	Yatırım Analisti	Toplam
Erkek	67	32	22	121
Kadın	11	9	13	33
Toplam	78	41	35	154

Katılımcılara tecrübe düzeyleri açısından bakıldığında, denetçiler dışında 1 yıldan az tecrübeye sahip grubun olmadığı görülmektedir. Bankalara ve yatırım analistlerine yapılan anketler üst düzey yöneticilere yapıldığı için katılımcıların

tecrübe düzeyi denetçilere kıyasla oldukça yüksek çıkmıştır. Toplam katılımcıların yaklaşık sadece %1'i 1 yıldan daha az tecrübeye sahip iken, katılımcıların yaklaşık %57'sinin 10 yıldan daha fazla tecrübeye sahip olduğu görülmüştür.

Tablo 3.2: Katılımcıların Tecrübe Düzeyi

Tecrübe	Denetçi	Bankacı	Yatırım Analisti	Toplam
1 yıldan az	2	0	0	2
1-5 yıl	19	2	0	21
5-10 yıl	31	7	4	42
10 yıldan fazla	26	32	31	89
Toplam	78	41	35	154

Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin %86'sı muhasebe veya bağımsız denetim deneyimi olduğunu söylerken, katılımcıların %14'ü muhasebe veya bağımsız denetim deneyimi olmadığını belirtmiştir. Anket çalışmaları kapsamında yapılan incelemede, denetçi yardımcılarının bir kısmının muhasebe veya bağımsız denetim deneyimi olmadığını beyan ettikleri görülmüştür. Bankacıların yaklaşık olarak %23'ünün muhasebe veya bağımsız denetim deneyiminin olduğu ancak %77'sinin ise muhasebe veya bağımsız denetim deneyiminin olmadığı görülmüştür. Yatırım analistlerinin ise %17'sinin muhasebe ve bağımsız denetim deneyimi söz konusu iken, %83'ünün muhasebe veya bağımsız denetim deneyiminin olmadığı çıkan analiz sonuçlarından anlaşılmaktadır.

Tablo 3.3: Muhasebe veya Bağımsız Denetim Deneyimi

Deneyim	Denetçi	Bankacı	Yatırım Analisti	Toplam
Evet	67	10	6	83
Hayır	11	31	29	71
Toplam	78	41	35	154

Anket çalışması kapsamında katılımcılara, denetçilerin denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getirip getiremediği sorusu sorulmuştur. Çalışmaya katılan denetçilerin %55’i denetçilerin etkin bir denetim yaptığını inanırken, %45’i denetçilerin etkin bir denetim yerine getiremediğinde hemfikirdir. Çalışmaya katılan bankacıların %39’u denetçilerin etkin bir denetim yerine getirdiğine inanırken, denetçilerin etkin bir denetim yapmadığına inananların oranı %61 olarak karşımıza çıkmaktadır. Çalışmaya katılan yatırım analistlerinin %29’u denetçilerin etkin bir denetim yaptıklarını belirtirken, %71’i denetçilerin etkin bir denetim yerine getirmediklerine inanmaktadır. Bu bağlamda çalışmaya katılan tüm katılımcılar incelendiğinde, katılımcıların %40’ı denetçilerin etkin bir denetim yaptığını inanırken, %60’ı ise denetçilerin etkin bir denetim yapmadığı görüşünü belirtmişlerdir.

Tablo 3.4: Katılımcıların Denetçilerin Denetim Faaliyetlerini Etkin Bir Şekilde Yerine Getirip Getirmediklerine Dair Görüşü

Katılımcı	Evet	%	Hayır	%	Toplam
Denetçi	35	0,45	43	0,55	78
Bankacı	16	0,39	25	0,61	41
Yatırım Analisti	10	0,29	25	0,71	35
Toplam	61	0,40	93	0,60	154

Katılımcılara, denetçilerin etkin bir denetim yaptığına inanıyor musunuz sorusu yöneltilmiş ve alınan hayır cevabına istinaden denetçinin neden etkin bir denetim yapamadığı sorusu sorulmuştur. Denetim beklenti boşluğu kapsamında yapılan çalışma neticesinde, denetçinin etkin denetim yapmasını engelleyen 7 faktör belirlenmiştir. Bunlar sırasıyla; denetçiye denetlenen işletmenin yardımcı olmaması, denetimin sınırlı bir zaman içerisinde yapılıyor olması, denetçi ve denetlenen işletme arasındaki çıkar ilişkisi, denetçinin etkin bir denetim faaliyeti yerine getirememesi, denetim mesleğine olan aşırı müdahalecilik, denetim standartlarının yeterli olmaması ve denetçinin denetlendiği işletme hakkında yeterli bir bilgi birikimine sahip olmamasıdır.

Denetçiler denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getiriyor mu sorusuna hayır cevabı veren katılımcı, denetçilerin %58'i denetim faaliyetlerinin sınırlı bir zaman dilimi içerisinde yerine getiriliyor olmasını, %26'sı denetçi ve denetlenen işletme arasındaki çıkar ilişkisinin varlığını ve %16'sı denetim standartlarının yetersiz olmasını, denetçilerin etkin bir denetim yapamamasının sebebi olarak düşünmektedir.

Denetçiler denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getiriyor mu sorusuna hayır cevabı veren katılımcı, bankacıların %72'si denetçi ve denetlenen işletme arasındaki çıkar ilişkisinin varlığını, %4'ü denetçinin etkin bir denetim faaliyeti yerine getirememesini, %20'si denetim mesleğine olan aşırı müdahaleciliği ve %4'ü ise denetim standartlarının yetersiz olmasını, denetçilerin etkin bir denetim yapamamasının sebebi olarak görmektedir.

Denetçiler denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getiriyor mu sorusuna hayır cevabı veren yatırım analistlerinin %16'sı denetçi ve denetlenen işletme arasındaki çıkar ilişkisini,

%12’i denetim mesleğine olan aşırı müdahaleciliği ve %72’si ise denetçinin denetlediği işletme hakkında yeterli bir bilgiye sahip olmamasını, denetçilerin etkin bir denetim yapamamasının sebebi olarak görmektedir.

Tüm katılımcılar içerisinde, denetçilerin etkin bir denetim yapamamasına; katılımcıların %27’si denetim faaliyetlerinin sınırlı bir zaman dilimi içerisinde yerine getiriliyor olmasını, %35’i denetçi ve denetlenen işletme arasındaki çıkar ilişkisini, %1’i denetçilerin etkin bir denetim faaliyeti yerine getirememesini, %9’u denetim mesleğine olan aşırı müdahaleciliği, %9’u denetim standartlarının yetersiz olmasını ve %19’u da denetçinin denetlenen işletme hakkında yeterli bilgiye sahip olmamasını neden olarak göstermektedir.

Tablo 3.5: Denetçilerin Etkin Bir Denetim Yapamama Nedenlerine Dair Anket Katılımcılarının Görüşleri

Katılımcı	Sınırlı Zaman	Çıkar ilişkisi	Denetçinin Etkin	Aşırı Müdahalecilik	Yetersiz Standartlar	Denetlenen İşletme Hakkında	Toplam
Denetçi	25	11	0	0	7	0	43
Bankacı	0	18	1	5	1	0	25
Yatırım Analisti	0	4	0	3	0	18	25
Toplam	25	32	1	8	8	17	93

3.6.2. Türkiye’de Denetim Beklenti Boşluğunun Varlığı ve Türleri

Denetim beklenti boşluğu, denetçinin sorumlulukları ve denetimin ve denetçinin rolüne ilişkin olmak üzere iki alanda incelenmiştir. Birinci bölümde, bağımsız denetçiler ve denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen

bankacılar ve yatırım analistleri arasında denetçinin sorumluluklarına ilişkin denetim beklenti boşluğunun varlığı incelenirken, ikinci bölümde ise denetimin ve denetçinin rolüne dair denetim beklenti boşluğunun varlığı irdelenmiştir.

3.6.2.1. Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları Kapsamında Denetim Beklenti Boşluğu

Bağımsız denetim mesleğinde sorumluluk konusu oldukça önemlidir. Özellikle bağımsız denetçilerin bağımsız denetimden kaynaklanan sorumluluğu, denetim mesleğinde üzerinde en çok tartışılan konulardan birisi olarak karşımızda durmaktadır. Denetim beklenti boşluğu kapsamında dünyada yapılan çalışmalar incelendiğinde, araştırmacıların özellikle bağımsız denetçilerin ve yöneticilerin bağımsız denetimden kaynaklanan sorumluluğu üzerinde durdukları görülmektedir.

Anket çalışmasına katılan bağımsız denetçilerin, bankacıların ve yatırım analistlerinin; bağımsız denetçilerin ve yöneticilerin bağımsız denetimden kaynaklanan sorumluluğu hakkındaki görüşlerini almak için 13 soru hazırlanmıştır. Sorular Mann-Whitney U ve Kruskal-Wallis testleri uygulanarak analiz edilmiştir. Analiz kapsamında soruların 13 sorudan 10'unda bağımsız denetçiler ve denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacılar ve yatırım analistlerinin farklı beklentiler taşıdıkları gözlemlenmiştir. Dolayısıyla denetim mesleğinden kaynaklanan sorumluluklar kapsamında denetçiler ve denetim hizmetinden yararlananlar arasında denetim beklenti boşluğunun var olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetçilerle bankacılar ve yatırım analistleri arasında beklenti boşluğunun oluşmadığı iki alan tespit edilmiştir. Bu alanlardan birincisi; finansal tablolarda bağımsız denetçinin hata, hile ve usulsüzlük bulunmadığına dair makul

güvence sağlamadaki sorumluluğudur. Hem bağımsız denetçiler hem de denetim hizmetinden yararlanan bankacılar ve yatırımcılar, bağımsız denetçilerin finansal tablolarda hata, hile ve usulsüzlükler bulunmadığına dair makul bir güvence sağlaması gerektiği görüşünde birleşmektedirler. Beklenti boşluğunun oluşmadığı ikinci alan ise, denetimi yapılan işletmelerdeki hata, hile ve usulsüzlüklerden yönetimin birincil düzeyde sorumlu olduğu görüşüdür.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu kapsamında sorulan 13 sorunun 10’unda elde edilen beklenti boşlukları, bunların türleri ve literatürde benzer beklenti boşluklara ulaşılan çalışmalar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir. Beklenti boşluğu varlığının tespit edildiği 10 sorunun 7’sinde beklenti boşluğunun makul boşluk sebebiyle ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Anket çalışmasına katılan bağımsız denetçiler ve denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacılar ve yatırım analistleri arasında, denetimden farklı beklentiler açısından değerlendirilen beklenti boşluğunun oluştuğu alanlar aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir.

Tablo 3.6: Bağımsız Denetçinin Sorumluluğuna Dair Beklenti Boşluğu Türleri ve Literatürde Benzer Beklenti Boşluğu Elde Edilen Çalışmalar

	Denetim Beklenti Boşluğu	Makul Boşluk	Performans Boşluğu	Literatür
Bağımsız Denetçilerin Finansal Tablolardaki Tüm Hile ve Usulsüzlükleri Bulmaya Dair Sorumluluğu	Var	Var	-	Fadzly ve Ahmad (2004), Best vd. (2001), Lin ve Chen (2004), Dixon vd. (2006)
Bağımsız Denetçilerin Finansal Tablolardaki Tüm Hile ve Usulsüzlükleri	Var	Var	-	Fadzly ve Ahmad (2004), Best vd. (2001), Lin ve Chen

Önlemeye Dair Sorumluluğu				(2004), Dixon vd. (2006)
Bağımsız Denetçilerin Finansal Tablolardaki Tüm Hile ve Usulsüzlükleri Raporlamaya Dair Sorumluluğu	Var	Var	-	Fadzly ve Ahmad (2004), Best vd. (2001), Lin ve Chen (2004)
Denetçilerin Bağımsız Denetim Görüşü Belirtmeye Dair Sorumluluğu	Var	-	Var	
Bağımsız Denetçilerin Mesleğin Gerektirdiği Bilgi ve Deneyime Sahip Olması	Var	-	Var	

Tablo 3.6: Bağımsız Denetçinin Sorumluluğuna Dair Beklenti Boşluğu Türleri ve Literatürde Benzer Beklenti Boşluğu Elde Edilen Çalışmalar (devamı)

	Denetim Beklenti Boşluğu	Makul Boşluk	Performans Boşluğu	Literatür
Bağımsız Denetçinin Hata, Hile ve Usulsüzlük Bulunmadığına Dair Makul Güvence Sağlamadan Kaynaklanan Sorumluluğu	Yok	-	-	
Bağımsız Denetçilerin işletmelerin varlıklarının korunmasına Dair Sorumluluğu	Var	Var	-	Monroe ve Woodliff (1994)
Bağımsız Denetçilerin Denetim Esnasında Karşılaştığı Sorunların Raporlanmasına Dair Sorumluluğu	Var	-	Var	

Bağımsız Denetçilerin Denetime Güvenenlerin Kayıplarından Sorumluluğu	Var	Var	-	Lin ve Chen (2004)
Denetimi Yapılan İşletmelerdeki Hata, Hile ve Usulsüzlüklerde Yönetimin Sorumluluğu	Yok	-	-	Lin ve Chen (2004), Monroe ve Woodliff (1994)
Şirket Yolsuzluklarında Yönetimin Asıl Sorumlu Olup Olmadığı	Yok	-	-	Monroe ve Woodliff (1994)
Şirket Yolsuzluklarında Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	Var	Var	-	Nieschwietz ve Woolley (2009)
Bağımsız Denetçinin İşletmelerdeki Hata, Hile ve Usulsüzlüklerden Asıl Sorumlu Olup Olmadığı	Var	Var	-	Nieschwietz ve Woolley (2009)

Bağımsız Denetçilerin Tüm Hile ve Usulsüzlüklerin Bulunmasına Dair Sorumluluğu

Literatürde bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlananlar arasındaki beklenti boşluğunu ölçmek için sıklıkla kullanılan konulardan biri, bağımsız denetçilerin tüm hile ve usulsüzlüklerin bulunmasına dair bir sorumluluğunun olup olmadığı durumudur. Tüm hile ve usulsüzlüklerin bulunmasına dair sorumluluklar kapsamında, denetim beklenti boşluğunun oluşup oluşmadığını anlamak için yapılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U test sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.7: Bağımsız Denetçilerin Tüm Hile ve Usulsüzlüklerin Bulunmasına Dair Sorumluluğuna Dair Kruskal-Wallis Test

Sonuçları

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	Anlamlılık
Denetçi	53,54487			
Bankacı	99,0122	49,139	2	0,000**
Yatırım Analisti	105,6857			

** p<0,01

Tablo 3.8: Bağımsız Denetçilerin Tüm Hile ve Usulsüzlüklerin Bulunmasına Dair Sorumluluğuna Dair Mann-Whitney U Test

Sonuçları

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi	78	53,544	1095,5	4176,5	-	0,000**
Diğer	76	102,085			6,97768	

**p<0,01

Yapılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testlerinin sonuçlarına göre sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Bu durum bağımsız denetçiler ile bankacılar ve yatırım analistleri arasında, bağımsız denetçilerin hile ve usulsüzlüklerin tespitinden kaynaklanan sorumluluğu açısından bir beklenti boşluğu bulunduğunu göstermektedir.

Bağımsız denetçiler, kendi sorumluluk alanlarında işletmelerin finansal tablolarında yer alan tüm hile ve usulsüzlüklerin bulunması gerektiğini düşünmemektedirler. Bankacılar ve yatırım analistleri ise, finansal tablolarda mevcut olan tüm hile ve usulsüzlüklerin bağımsız denetçiler tarafından

bulunması gerektiğine bağımsız denetçilere kıyasla istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde daha çok inanmaktadırlar.

BDS’ler kapsamında, düzenleyici otoriteler, hilenin önlenmesi ve tespiti ile ilgili esas sorumluluğun yönetime ve üst yönetime ait olduğunu belirtmektedirler. Denetim hizmetlerini yerine getiren bağımsız denetçilerin sorumluluğu ise, finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence sağlamaktır.

Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerin Finansal Tablolarında Var Olan Hile ve Usulsüzlüklerin Önlenmesinden Doğan Sorumluluğu

Bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen gruplar arasında denetim beklenti boşluğunun varlığını inceleyen çalışmalarda, üzerinde en sık durulan konulardan birisi de bağımsız denetçilerin işletmelerin finansal tablolarında var olan hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi kapsamında bir sorumluluğunun olup olmadığının anlaşılmasıdır. Bağımsız denetçileri önleme sorumluluğuyla ilgili yapılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U test sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.9: Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerin Finansal Tablolarında Var Olan Hile ve Usulsüzlüklerin Önlenmesinden Doğan Sorumluluğuna Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	Anlamlılık
Denetçi	60,66026			
Bankacı				
Yatırım Analisti	76,29268	40,569	2	0,000**
**p<0,01	116,4429			

Tablo 3.10: Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerin Finansal Tablolarında Var Olan Hile ve Usulsüzlüklerin Önlenmesinden Doğan Sorumluluğuna Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi	78	60,660	1650,5	4731,5	-	0,000**
Diğer	76	94,782			4,91538	
**p<0,01						

Bağımsız denetçilerin denetimi yapılan işletmeleri finansal tablolarında var olan hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinden doğan sorumluluğu kapsamında yapılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testlerine göre sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Bu durum bize, bağımsız denetimi yapılan işletmelerin finansal tablolarında var olan hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi kapsamında da bağımsız denetçiler ile bankacılar ve yatırım analistleri arasında bir beklenti boşluğunun bulunduğu göstermektedir.

Bağımsız denetçilerin hile ve usulsüzlüklerin önlenmesini kendi sorumluluk alanları kapsamında görmemelerine karşın, bankacılar ve özellikle de yatırım analistleri, bağımsız denetçilerin finansal tablolarda yer alan hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinden sorumlu olduğunu istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde düşündükleri anlaşılmaktadır.

BDS’ler kapsamında değerlendirildiğinde de, bağımsız denetçinin hile ve usulsüzlükleri önleme gibi bir sorumluluğu olmadığı, zira hile ve usulsüzlüklerin tespiti ve önlenmesinden asıl sorumlu olan tarafın şirketin yönetiminin olduğunu belirtilmektedir.

Bağımsız Denetçilerin Usulsüzlüklerin (Küçük ya da Büyük) Raporlanmasından Kaynaklanan Sorumluluğu

Bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacılar ve yatırım analistleri arasındaki beklenti boşluğu varlığının incelenmesinde, sıklıkla kullanılan konulardan biri de, bağımsız denetçinin küçük ya da büyük tüm usulsüzlükleri raporlanmasından sorumlu olup olmadığına ilişkin katılımcılar arasında beklenti boşluğunun var olup olmadığının incelenmesidir. Beklenti boşluğunu test etmek için yapılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U test sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.11: Denetçilerin Usulsüzlüklerin (Küçük ya da Büyük) Raporlanmasından Kaynaklanan Sorumluluğuna Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	P Değeri
Denetçi	50,34615			
Bankacı	106,6341			
Yatırım Analisti	103,8857	65,317	2	0,000**

** p<0,01

Tablo 3.12: Denetçilerin Usulsüzlüklerin (Küçük ya da Büyük) Raporlanmasından Kaynaklanan Sorumluluğuna Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi	78	50,346	846	3927	-	0,000**
Diğer	76	105,368			8,07697	

**p<0,01

Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testi sonuçlarına göre, bağımsız denetçilerle bankacı ve yatırım analistleri arasında denetçinin küçük ya da büyük tüm usulsüzlüklerin raporlanmasından kaynaklanan sorumluluğuna dair bir beklenti farklılığının varlığı gözlenmiştir. Yapılan her iki testte de sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Her iki test sonucuna göre, bağımsız denetçilerin denetim hizmetinden yararlanan konumundaki bankacılara ve yatırım analistlerine kıyasla, küçük ya da büyük tüm usulsüzlüklerin raporlanmasından sorumlu olmadığı görüşü ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan ise, bankacıların ve yatırım analistlerinin, bağımsız denetçilerin küçük ya da büyük tüm usulsüzlüklerden sorumlu

tutulmaları gerektiğine bağımsız denetçilere nazaran istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde daha çok inandıklarını görülmektedir.

BDS’ler kapsamında da bağımsız denetçilerin küçük ya da büyük tüm usulsüzlükleri raporlamak gibi bir sorumluluğu yoktur. Bağımsız denetçiler finansal tablolardaki önemli yanlışların tespitinden sorumludur, önemsiz yanlışlardan sorumlu değildir.

Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Kapsamındaki Görüş Belirtme Sorumluluğu

Denetim beklenti boşluğu varlığının incelendiği çalışmalarda, bağımsız denetçinin görüş belirtme sorumluluğu hakkında bağımsız denetçiler ve denetim hizmetinden yararlananlar arasında bir beklenti boşluğu olup oluşmadığı da araştırmacıların dikkatini çeken bir konudur. Aşağıda bu alandaki boşluğu ölçmede kullanılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U test sonuçları verilmiştir.

Tablo 3.13: Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Kapsamındaki Görüş Belirtme Sorumluluğuna Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	Anlamlılık
Denetçi	86,35897			
Bankacı	70,57317	7,394	2	0,025*
Yatırım Analisti	65,87143			

*p<0,05

Tablo 3.14: Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Kapsamındaki Görüş Belirtme Sorumluluğuna Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi	78	86,359	2273	5199	-	0,007**
Diğer	76	68,407			2,67462	

**p<0,01

Kruskal-Wallis test sonuçlarına göre sıfır hipotez %5 önem düzeyinde reddedilmektedir. Mann-Whitney U testi sonuçlarına göre sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Bağımsız denetçilerin, bankacıların ve yatırım analistlerin, denetçilerin denetimden kaynaklı sorumluluğunun denetimini yaptıkları işletmenin finansal tablolarıyla ilgili bir görüş belirtmek olduğu konusunda aynı fikirde oldukları görülmektedir. Fakat bağımsız denetçilerin, bankacılar ve yatırım analistlerine kıyasla, istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde, bağımsız denetçilerin bağımsız denetimden kaynaklanan sorumluluğunun denetimini yaptıkları işletmenin finansal tablolarıyla ilgili bir görüş belirtmek olduğu görüşünü daha fazla inandıkları görülmektedir.

Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Faaliyetlerinde Mesleğin Gerektirdiği Bilgi ve Deneyimle Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Yerine Getirip Getirmediği

Bağımsız denetçilerle denetim hizmetinden yararlananlar arasında, bağımsız denetçinin, denetim faaliyetlerini mesleğin gerektirdiği bilgi ve deneyimle yerine getirip getiremediğine dair bir beklenti boşluğu oluşup oluşmadığı da oldukça önemli konulardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Mesleki yeterlilik kapsamında denetim beklenti boşluğu oluşup oluşmadığı aşağıda

yapılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testleriyle incelenmiştir.

Tablo 3.15: Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Faaliyetlerinde Mesleğin Gerektirdiği Bilgi ve Deneyimle Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Yerine Getirip Getirmediğine Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	Anlamlılık
Denetçi	85,00641			
Bankacı	60,2439	10,659	2	0,005**
Yatırım Analisti	80,98571			

**p<0,01

Tablo 3.16: Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Faaliyetlerinde Mesleğin Gerektirdiği Bilgi ve Deneyimle Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Yerine Getirip Getirmediğine Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi	78	85,006	2378,5	5304,5	-2,361	0,018*
Diğer	76	69,796				

*p<0,05

Kruskal-Wallis test sonuçları göre sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Mann-Whitney U test sonuçları göre de sıfır hipotez %5 önem düzeyinde reddedilmektedir. Test sonuçlarına göre, bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetini yerine getiren bağımsız denetçilerin, mesleğin gerektirdiği bilgi ve deneyime sahip bir şekilde bağımsız denetim faaliyetlerini sürdürdüğüne inanmaktadırlar. Yatırım analistleri

ve bankacılar da bağımsız denetçilerin, mesleğin gerektirdiği bilgi ve deneyime sahip bir şekilde bağımsız denetim faaliyetlerini yürüttüklerine inanmaktadırlar. Fakat bağımsız denetçilere kıyasla yatırım analistleri ve bankacılar, istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde, bağımsız denetçilerin mesleğin gerektirdiği bilgi ve deneyime sahip olarak bağımsız denetim faaliyetlerini yerine getirdiklerine daha az inanmaktadırlar.

Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerin Varlıklarının Korunmasına Dair Sorumluluğu

Bağımsız denetçilerin işletmelerin varlıklarının korunmasına dair sorumluluğu, denetim beklenti boşluğunu ortaya çıkarmak için ilgi duyulan konulardan bir diğeridir. Boşluğun varlığını incelemek için yapılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U test sonuçları aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.17: Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerin Varlıklarının Korunmasına Dair Sorumluluğuna Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	Anlamlılık
Denetçi	65,26923			
Bankacı	88,71951	14,156	2	0,001**
Yatırım Analisti	91,61429			

**p<0,01

Tablo 3.18: Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerin Varlıklarının Korunmasına Dair Sorumluluğuna Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi	78	65,270	2010	5091	-	0,000**
Diğer	76	90,050			3,74998	

**p<0,01

Hem Kruskal-Wallis hem de Mann-Whitney U testi sonuçlarına göre sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Bu durum bağımsız denetçilerin denetimini yaptıkları işletmelerin varlıklarının korunmasından kaynaklanan sorumluluğu açısından bakıldığında, bağımsız denetçiler ile bankacılar ve yatırım analistleri arasında bir beklenti farklılığının varlığı göstermektedir.

Aslında her üç gurubun da bağımsız denetçilerin denetimi yapılan işletmelerin varlıklarının korunmasından sorumlu olmadığı tarzında bir görüş benimsemelerine karşın; bağımsız denetçilerin, bankacılar ve yatırım analistlerine kıyasla, istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde, denetimi yapılan işletmelerin varlıklarının korunmasından daha az sorumlu olduğu görüşünü benimsedikleri görülmektedir.

Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Faaliyetleri Kapsamında Karşılaştıkları Sorunların Raporlanmasından Kaynaklanan Sorumluluğu

Bağımsız denetçilerin denetim esnasında karşılaştıkları sorunların raporlanmasından kaynaklanan sorumluluğu, uygulamada denetim beklenti boşluğunu ortaya çıkarmak için

ilgilenilen en önemli konulardan bir diğeridir. Bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacılar ve yatırım analistleri arasında beklenti boşluğu oluşup oluşmadığı aşağıda gösterilen Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testleri ile incelenmiştir.

Tablo 3.19: Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Faaliyetleri Kapsamında Karşılaştıkları Sorunların Raporlanmasından Kaynaklanan Sorumluluğuna Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	Anlamlılık
Denetçi	63,21795			
Bankacı	93,03659			
Yatırım Analisti	91,12857	18,005	2	0,000**

**p<0,01

Tablo 3.20: Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Faaliyetleri Kapsamında Karşılaştıkları Sorunların Raporlanmasından Kaynaklanan Sorumluluğuna Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi	78	63,217	1850	4931	-	0,000*
Diğer	76	92,158			4,23869	*

**p<0,01

Hem Kruskal-Wallis hem de Mann-Whitney U testi sonuçlarına göre sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Test sonuçlarına göre, bağımsız denetçilerin

bankacılara ve yatırım analistlerine kıyasla, bağımsız denetçilerin denetim esnasında karşılaştıkları sorunların raporlanması kapsamında farklı düşündüğü görülmektedir. Bankacılar ve yatırım analistleri, bağımsız denetim sürecinde karşılaşılan sorunların raporlanması gerektiğine inanırken, bağımsız denetçiler aynı görüşü taşımamaktadırlar.

İşletmede Var Olan Problemlerin Açıklanması Hususunda Yetersiz Kalan Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinden Yararlananların Kayıpları Kapsamındaki Sorumluluğu

Bağımsız denetçilerin denetim hizmeti kapsamında denetime güvenip karar alan karar alıcılarının kayıpları kapsamında sorumlu olup olmadığı da literatürde bağımsız denetim beklenti boşluğunu ortaya çıkarmak için başvuru konularından bir diğeridir. Yapılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U test sonuçlarına göre, bağımsız denetçinin kayıpları kapsamında denetim beklenti boşluğu oluşup oluşmadığı aşağıda gösterilmektedir.

Tablo 3.21: İşletmede Var Olan Problemlerin Açıklanması Hususunda Yetersiz Kalan Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinden Yararlananların Kayıpları Kapsamındaki Sorumluluğuna Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	Anlamlılık
Denetçi	65,41667			
Bankacı	82,81707			
Yatırım Analisti	98,2	14,855	2	0,001**

**p<0,01

**Tablo 3.22: İşletmede Var Olan Problemlerin Açıklanması
Hususunda Yetersiz Kalan Bağımsız Denetçilerin Bağımsız
Denetim Hizmetinden Yararlananların Kayıpları Kapsamındaki
Sorumluluğuna Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları**

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi	78	65,417	2021,5	5102,5	-	0,000**
Diğer	76	89,901				

**p<0,01

Her iki test sonucuna göre sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Analiz sonuçlarına göre, bağımsız denetçilerin, finansal tabloları denetlenen işletmelerde var olan problemlerin açıklanması ve bağımsız denetçinin yetersiz kalması durumunda, bağımsız denetime güvenip karar veren denetim hizmetinden yararlananların kayıplarından bağımsız denetçilerin sorumlu tutulmaması gerektiği görüşünü benimsediği görülmektedir. Diğer taraftan ise, bankacıların ve yatırım analistlerinin, bağımsız denetime güvenerek verdikleri kararlar neticesinde karşılaştıkları beklenmeyen durumlar karşısında katlandıkları kayıplardan, bağımsız denetçilerin de sorumlu olmaları gerektiğine inandıkları gözlenmektedir.

Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerdeki Yolsuzluklar Kapsamındaki Sorumluluğu

Bağımsız denetim hizmetinden yararlananlar ile bağımsız denetim hizmeti verenler arasında oluşan beklenti boşluklarından bir diğeri de bağımsız denetçinin işletmelerdeki yolsuzluklar kapsamındaki sorumluluğudur. Özellikle Enron gibi yaşanan çok ciddi finansal skandallar neticesinde bağımsız denetçinin yolsuzluklar kapsamındaki sorumluluğu oldukça merak edilen konulardan biri haline gelmiştir. Bağımsız

denetçiler ve denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacılar ve yatırım analistleri arasında, bağımsız denetçinin yolsuzluklar kapsamındaki sorumluluğuna dair beklenti boşluğu yapılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testleriyle aşağıdaki gibi incelenmiştir.

Tablo 3.23: Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerdeki Yolsuzluklar Kapsamındaki Sorumluluğuna Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	Anlamlılık
Denetçi	62,83974			
Bankacı	88,67073			
Yatırım Analisti	97,08571	19,425	2	0,000**

**p<0,01

Tablo 3.24: Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerdeki Yolsuzluklar Kapsamındaki Sorumluluğuna Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi	78	62,840				
Diğer	76	92,546	1820,5	4901,5	-	0,000**

**p<0,01

Yapılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U test sonuçlarına göre sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Bu durumda, bağımsız denetçilerle bankacılar ve yatırım analistleri arasında bağımsız denetçinin şirket yolsuzluklarına dair sorumluluğu kapsamında bir beklenti boşluğunun olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetçiler kendilerini şirket yolsuzlukları kapsamında sorumlu görmemektedirler. Bankacılar ve yatırım analistleri ise, şirket yolsuzluklarından bağımsız denetçilerin de sorumlu olduğuna ve dolayısıyla yönetimle birlikte sorumlu tutulmalarının gerekli olduğuna inanmaktadırlar.

Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmelerin Finansal Tablolarında Var Olan Hata, Hile ve Usulsüzlüklerden Asıl Sorumlunun Bağımsız Denetçi Olup Olmadığı

Denetim beklenti boşluğu kapsamında incelen oldukça önemli konulardan bir diğeri de finansal tablolarda var olan hata, hile ve usulsüzlükler kapsamında asıl sorumlu tutulması gerekenin kim olduğudur. Yapılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testleriyle hata, hile ve usulsüzlükler kapsamında, asıl sorumlunun bağımsız denetçi olup olmadığına dair beklenti boşluğunun oluşup oluşmadığı aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 3.25: Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmelerin Finansal Tablolarında Var Olan Hata, Hile ve Usulsüzlüklerden Asıl Sorumlunun Bağımsız Denetçi Olup Olmadığına Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	Anlamlılık
Denetçi	68,02564			
Bankacı	91,36585	8,452	2	0,015*
Yatırım Analisti	82,37143			

*p<0,05

Tablo 3.26: Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmelerin Finansal Tablolarında Var Olan Hata, Hile ve Usulsüzlüklerden Asıl Sorumlunun Bağımsız Denetçi Olup Olmadığına Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi	78	68,0256	2225	5306	-	0,006**
Diğer	76	87,223			2,76239	

**p<0,01

Kruskal-Wallis testi sonucun göre sıfır hipotez %5 önem düzeyinde reddedilmektedir. Mann-Whitney U test sonuçlarına göre ise sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Test sonuçlarına göre, bağımsız denetçiler, işletmelerin finansal tablolarında var olan hata, hile ve usulsüzlükler kapsamında asıl sorumlu olanın bağımsız denetçilerin olmadığına inanmaktadırlar. Bankacılar ve yatırım analistleri ise, finansal tablolarda var olan hata, hile ve usulsüzlüklerden sorumlu olanın bağımsız denetçiler olduğuna istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde daha fazla inanmaktadırlar. BDS’ler kapsamında bu durum incelendiğinde, aslında bağımsız denetçilerin işletmelerin finansal tablolarında var olan hata, hile ve usulsüzlüklerden sorumlu olmadığı, zira bu durumlarda asıl sorumlunun işletmelerin yönetiminin olduğu görülmektedir.

3.6.2.2. Katılımcıların Denetim ve Denetçinin Rolüne Dair Görüşleri Kapsamında Denetim Beklenti Boşluğu

Anket katılımcılarına denetimin ve denetçinin rolüne dair 16 soru sorulmuştur. Söz konusu sorular, literatürdeki denetim ve denetçinin rolüne dair beklenti boşluğunun ortaya çıkarılmasına yönelik çalışmalardan elde edilmiştir. Sorulan 16 sorunun 7’sinde

bağımsız denetçiler ve denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacılar ve yatırım analistleri arasında, beklenti boşluğunun olduğu gözlenmiştir. Elde edilen bu 7 beklenti boşluğunun sadece 2'si makul boşluk olarak değerlendirilmiştir. Aşağıdaki tabloda beklenti boşluğu oluşan alanlar, beklenti boşluk türleri ve literatürde aynı konuda beklenti boşluğu elde edilmiş olan çalışmalar yer almaktadır.

**Tablo 3.27: Bağımsız Denetimin ve Denetçinin Rolüne Dair
Beklenti Boşluğu Türleri**

	Denetim Beklenti Boşluğu	Makul Boşluk	Performans Boşluğu	Literatür
Bağımsız Denetimin Yatırım ve Kredi Verme Kararlarını Etkileyen Önemli Bir Bilgi Kaynağı Olması	Yok	-	-	Fadzly ve Ahmad (2004), Best vd. (2001)
Bağımsız Denetimin İşletmelerin Finansal Tablolarına Güveni Artırması	Yok	-	-	Leung and Chau (2001)
Şirketlerin Finansal Tablolarının Yatırımcılar ve Kredi Veren Kişi/Kurumlar Tarafından İncelenmesi	Yok	-	-	Leung and Chau (2001)
Bağımsız Denetimin Yönetimin Hile ve Usulsüzlüklere Başvurması Açısından Caydırıcılığı	Var	-	Var	Lin ve Chen (2004)

Bağımsız Denetçilerin İşletme Yönetimlerini Memnun Etmeyi Amaçlaması	Var	-	Var	Saha ve Baruah (2008)
Bağımsız Denetim Raporlarının Yatırımcılar ve Kredi Veren Kişi/Kurumlar Tarafından Dikkate Alınması	Yok	-	-	Leung and Chau (2001)

Tablo 3.27: Bağımsız Denetimin ve Denetçinin Rolüne Dair Beklenti Boşluğu Türleri (devamı)

İşletmelerin Finansal Tablolarının, İşletmelerin Finansal Durumları ve Performansları Hakkında Doğru ve Güvenilir Bir Bilgi Kaynağı Olması	Yok	-	-	Fadzly ve Ahmad (2004)
Bağımsız Denetim raporlarının Yatırımcıların ve Kredi Veren Kişi/Kurumların Kararlarını Etkilemesi	Yok	-	-	Fadzly ve Ahmad (2004), Best vd. (2001)
Bağımsız Denetim Görüşünün Olumlu Olması Finansal Tabloların Doğru ve Güvenilir Sunulduğunun Garantisi Olup Olmadığı	Var	-	Var	Fadzly ve Ahmad (2004), Dixon vd. (2006)
Bağımsız Denetimden Geçen Finansal Tabloların Finansal Durumu Tüm Gerçekliğiyle Yansıtıp Yansıtmadığı	Var	Var	-	Fadzly ve Ahmad (2004), Dixon vd. (2006), Rehana (2010)

Olumlu Görüş Taşıyan Bir Bağımsız Denetim Raporu İşletmenin Yatırım Yapılabilirliğine ve Kredi Verilebilirliğine Dair Bir Gösterge Olup Olmadığı	Yok	-	-	
Bağımsız Denetimin Şirket Yolsuzluklarını Engellemeye Dair Etkisi	Var	-	Var	Rehana (2010)
Olumsuz veya Şartlı Bağımsız Denetim Görüşü Finansal Tabloların Güvenilir Olmadığının Bir Göstergesi Olup Olmadığı	Var	Var	-	
Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tablolar Yatırımcılara ve Kredi Verenlere Yararlı Bilgiler Sunması	Var	-	Var	Fadzly ve Ahmad (2004), Best vd. (2001), Dixon vd. (2006)
Bağımsız Denetim Çalışmalarında Bağımsız Denetçinin Önyargısız ve Objektifliği	Yok	-	-	Best vd. (2001), Rehana (2010)
Bağımsız Denetim Görüşünün Yatırım Yapma ve Kredi Verme Kararlarında Kullanılması	Yok	-	-	Fadzly ve Ahmad (2004), Best vd. (2001), Dixon vd. (2006)

Bağımsız Denetim İşletme Yönetimi ve Çalışanlarının Hile ve Usulsüzlüklere Başvurmasını Engelleyen (Caydırıcı) Bir Etkiye Sahip Olup Olmaması

Bağımsız denetçilerle denetim hizmetinden yararlananlar arasında, denetimin hile ve usulsüzlüklere başvurmayı engelleyen bir etkiye sahip olup olmadığı, oldukça önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamında yapılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U test sonuçları aşağıda gösterilmektedir.

Tablo 3.28: Bağımsız Denetim İşletme Yönetimi ve Çalışanlarının Hile ve Usulsüzlüklere Başvurmasını Engelleyen (Caydırıcı) Bir Etkiye Sahip Olup Olmamasına Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	Anlamlılık
Denetçi Bankacı	69,30769			
Yatırım Analisti	93,32927	8,848	2	0,012*
	77,21429			

*p<0,05

Tablo 3.29: Bağımsız Denetim İşletme Yönetimi ve Çalışanlarının Hile ve Usulsüzlüklere Başvurmasını Engelleyen (Caydırıcı) Bir Etkiye Sahip Olup Olmamasına Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi	78	69,307				
Diğer	76	85,908	2325	5406	- 2,45987	0,014*

P<0,05

Hem Kruskal-Wallis hem de Mann-Whitney U test sonuçlarına göre sıfır hipotez %1 önem düzeyinde

reddedilmektedir. Elde edilen analiz sonuçlarına göre, hem bağımsız denetçiler hem de bankacılar ve yatırım analistleri, bağımsız denetimin işletme yöneticilerinin ve çalışanlarının hile ve usulsüzlüklere başvurmalarını engelleyen bir unsur olduğunu düşünmektedirler. Fakat bankacılar ve yatırım analistlerine nazaran bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin işletme yöneticilerinin ve çalışanlarının hile ve usulsüzlüklere başvurmalarını engelleyen bir unsur olduğuna istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde daha az inanmaktadırlar.

Bağımsız Denetçiler Denetimi Yapılan İşletmelerin Yöneticilerini Memnun Etmeye Çalışıp Çalışmadığı

Geçmişte yaşanan finansal skandallar neticesinde, denetçilerin kamu yararından çok, işletme yöneticilerini memnun etmeyi amaçladıkları gibi bir görüşün varlığı ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlananların, denetçilerin denetimi yapılan işletmelerin yöneticilerini memnun etmeyi amaçlayıp amaçlamadığına dair beklentilerini ortaya çıkarmaya çalışan denetim beklenti boşluğu kavramı, oldukça önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Yapılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U test sonuçları ile bu alanda bir denetim beklenti boşluğu oluşup oluşmadığı aşağıdaki gibi incelenmiştir.

**Tablo 3.30: Bağımsız Denetçiler Denetimi Yapılan İşletmelerin
Yöneticilerini Memnun Etmeye Çalışıp Çalışmadığına Dair
Kruskal-Wallis Test Sonuçları**

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	Anlamlılık
Denetçi	65,84615			
Bankacı	93,7439			
Yatırım Analisti	84,44286	13,396	2	0,001**

**P<0,01

**Tablo 3.31: Bağımsız Denetçiler Denetimi Yapılan İşletmelerin
Yöneticilerini Memnun Etmeye Çalışıp Çalışmadığına Dair Mann-
Whitney U Test Sonuçları**

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi						
Diğer	78	65,846	2055	5136	-	0,000**
	76	89,460			3,52827	

**p<0,01

Her iki teste göre sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Analiz sonuçları incelendiğinde, bağımsız denetçilere kıyasla bankacılar ve yatırım analistlerinin bağımsız denetçilerin denetimini yaptıkları işletmeleri memnun etmeye çalışıp çalışmadıklarına dair kararsız kaldıkları görülmektedir. Bağımsız denetçiler ise, bağımsız denetimi yapılan işletmelerle bağımsız denetçilerin bir çıkar ilişkisi içinde olmadığını dolayısıyla yönetimi memnun etmeye çalışmadıklarını inanmaktadırlar.

İstatistiksel olarak anlamlı bir şekilde, bankacılar ve yatırım analistleri, bağımsız denetçilerin bağımsız denetimini yaptıkları

işletmelerin yönetimini memnun etmeyi amaçladıklarını, bağımsız denetçilere kıyasla daha çok inanmaktadırlar.

Bağımsız Denetim Raporunda Olumlu Görüş Belirtmenin Finansal Tabloların Doğru ve Güvenilir Olduğunun Garantisi Olup Olmadığı

Bağımsız denetim raporunda olumlu görüş alan bir işletmenin, finansal tablolarının doğru ve güvenilir olup olmadığına ilişkin bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlananlar arasında bir beklenti boşluğu oluşup oluşmadığı, aşağıda yapılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U test sonuçları ile incelenmiştir.

Tablo 3.32: Bağımsız Denetim Raporunda Olumlu Görüş Belirtmenin Finansal Tabloların Doğru ve Güvenilir Olduğunun Garantisi Olup Olmadığına Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	Anlamlılık
Denetçi	68,61538			
Bankacı	85,76829	6,835	2	0,033*
Yatırım Analisti	87,61429			

*p<0,05

Tablo 3.33: Bağımsız Denetim Raporunda Olumlu Görüş Belirtmenin Finansal Tabloların Doğru ve Güvenilir Olduğunun Garantisi Olup Olmadığına Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi	78	68,615				
Diğer	76	86,618	2271	5352	-2,60761	0,009**

**p<0,01

Kruskal-Wallis testi sonuçlarına göre sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Mann-Whitney U testine göre sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Elde edilen analiz sonuçlarına göre, bankacılar ve yatırım analistleri, bağımsız denetim raporu sonucundaki kanaati gösteren görüşün olumlu olmasının, finansal tabloların doğru ve güvenilirliğinin bir kanıt olduğunu düşünmektedirler. Diğer taraftan, bağımsız denetçiler de olumlu görüş alan finansal tabloların doğru ve güvenilir olduğuna inanmalarına karşın, bankacılar ve yatırım analistlerine nazaran, bu görüşe istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde daha az inanmaktadırlar. Yani, bağımsız denetçiler finansal tabloların olumlu görüş almasının finansal tabloların doğru ve güvenilir olduğunun bir göstergesi olduğuna bankacılara ve yatırım analistlerine göre daha az inanmaktadırlar.

Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tabloların İşletmenin Durumunu Tüm Gerçekliğiyle Yansıtıp Yansıtmadığına Dair Görüş

Bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların, işletmenin durumunu tüm gerçekliğiyle yansıtıp yansıtmadığına dair bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacılar ve yatırım analistleri arasında denetim beklenti boşluğu oluşup oluşmadığı, yapılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testleriyle aşağıdaki gibi gösterilmiştir.

Tablo 3.34: Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tabloların İşletmenin Durumunu Tüm Gerçekliğiyle Yansıtıp Yansıtmadığına Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	Anlamlılık
Denetçi	70,3141			
Bankacı	73,76829	10,545	2	0,005**
Yatırım Analisti	97,88571			

**p<0.01

Tablo 3.35: Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tabloların İşletmenin Durumunu Tüm Gerçekliğiyle Yansıtıp Yansıtmadığına Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi	78	70,314				
Diğer	76	84,875	2403,5	5484,5	-2,12029	0,034*

*p<0,05

Kruskal-Wallis testine göre sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Mann-Whitney U testi sonuçlarına göre de sıfır hipotez %5 önem düzeyinde reddedilmektedir. Elde edilen analiz sonuçlarına göre, bağımsız denetçilerin ve yatırım analistlerinin bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların, işletmelerin durumunu tüm gerçekliğiyle yansıttığı görüşünü benimsemelerine rağmen, yatırım analistleri hem bağımsız denetçiler hem de bankacılara kıyasla, istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların işletmelerin durumunu tüm gerçekliğiyle yansıttığı görüşüne daha az inanmaktadır.

Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Gerektiği Gibi Yapmaları Şirket Usulsüzlüklerini Önlenmesinde Önemli Bir Araç Olup Olmadığı

Bağımsız denetim çalışmalarının şirket usulsüzlüklerinin önlenmesinde önemli bir araç olup olmadığına dair bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlananlar arasında bir beklenti boşluğunun oluşup oluşmadığı oldukça önemli konulardan bir diğeridir. Yapılan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U test sonuçları aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 3.36: Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Gerektiği Gibi Yapmaları Şirket Usulsüzlüklerini Önlenmesinde Önemli Bir Araç Olup Olmadığına Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	Anlamlılık
Denetçi	59,70513			
Bankacı	80,26829	38,258	2	0,000**
Yatırım Analisti	113,9143			

**p<0,01

Tablo 3.37: Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Gerektiği Gibi Yapmaları Şirket Usulsüzlüklerini Önlenmesinde Önemli Bir Araç Olup Olmadığına Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi	78	59,705				
Diğer	76	95,763	1576	4657	-5,17767	0,000**

**p<0,01

Her iki test sonucuna göre sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Elde edilen analiz sonuçlarına göre, bağımsız denetçilerin aksine, bankacılar ve yatırım analistleri, bağımsız denetim faaliyetlerinin gerektiği gibi yerine getirilmiş olmasının şirketlerde yaşanan usulsüzlüklerin oluşması engelleyeceğine inanmaktadırlar. Fakat bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetlerinin bağımsız denetçiler tarafından gerektiği gibi yapılması durumunda da şirketlerde usulsüzlüklerin varlığını devam ettireceğine inanmaktadırlar. Dolayısıyla, bankacıların ve yatırım analistlerinin aksine bağımsız denetçiler, denetim faaliyetlerinin tek başına şirketlerde var olan usulsüzlükleri engellemede yeterli olmayacağını düşünmektedirler.

Denetim Raporunda Olumsuz veya Şartlı Görüş Belirtmenin Bağımsız Denetimden Geçen İşletmenin Finansal Tablolarının Güvenilirliğine Etkisi

Denetim raporundaki olumsuz veya şartlı görüşe dair bağımsız denetçilerin ve denetim hizmetinden yararlananların beklentileri aşağıda yapılmış olan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testleriyle incelenmiştir.

Tablo 3.38: Denetim Raporunda Olumsuz veya Şartlı Görüş Belirtmenin Bağımsız Denetimden Geçen İşletmenin Finansal Tablolarının Güvenilirliğine Etkisine Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	Anlamlılık
Denetçi	90,45513			
Bankacı	68,12195	15,882	2	0,000**
Yatırım Analisti	59,61429			

**p<0,01

**Tablo 3.39: Denetim Raporunda Olumsuz veya Şartlı Görüş
Belirtmenin Bağımsız Denetimden Geçen İşletmenin Finansal
Tablolarının Güvenilirliğine Etkisine Dair Mann-Whitney U Test
Sonuçları**

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi	78	90,455				
Diğer	76	64,203	1953,5	4879,5	-3,88634	0,000**

**p<0,01

Her iki test sonucuna göre sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Test sonuçlarına göre, bankacılar ve yatırım analistlerinden farklı olarak, bağımsız denetçiler, bağımsız denetim sonucunda olumsuz veya şartlı görüş almış bir işletmenin finansal tablolarının daha az güvenilir olmadığına inanmaktadırlar. Bankacıların ve yatırım analistlerinin ise genel olarak bu durum karşısında kararsız kaldıkları gözlenmiştir. Bağımsız denetçilere kıyasla bankacılar ve yatırım analistleri, istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde olumsuz veya şartlı görüş almış bir işletmenin finansal tablolarının güvenilir olduğuna daha az inanmalarına karşın, genel olarak olumsuz veya şartlı görüş alan bir işletmenin finansal tablolarının güvenilir olup olmadığı hususunda kararsız oldukları çıkan analiz sonuçlarından anlaşılmaktadır.

Bağımsız Denetimden Geçmiş İşletmelerin Finansal Tablolarını Yatırım ve Kredi Verme Kararlarında Kullanan İşletmeler Açısından Bağımsız Denetimin Önemi

Bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacılar ve yatırım analistlerinin, bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların yatırım ve kredi

verme kararlarında oldukça önemli bir araç olarak kullanılıp kullanılmadığına dair beklenti boşluğunun oluşup oluşmadığı aşağıda yapılmış olan Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testleriyle incelenmiştir.

Tablo 3.40: Bağımsız Denetimden Geçmiş İşletmelerin Finansal Tablolarını Yatırım ve Kredi Verme Kararlarında Kullanan İşletmeler Açısından Bağımsız Denetimin Önemine Dair Kruskal-Wallis Test Sonuçları

Gruplar	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	Df	Anlamlılık
Denetçi	71,47436			
Bankacı	89,32927			
Yatırım Analisti	77,07143	6,190	2	0,045*

*p<0,05

Tablo 3.41: Bağımsız Denetimden Geçmiş İşletmelerin Finansal Tablolarını Yatırım ve Kredi Verme Kararlarında Kullanan İşletmeler Açısından Bağımsız Denetimin Önemine Dair Mann-Whitney U Test Sonuçları

Gruplar	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P Değeri
Denetçi	78	71,474				
Diğer	76	83,684	2494	5575	-2,03529	0,042*

*p<0,05

Her iki test sonucuna göre sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmektedir. Elde edilen test sonuçlarına göre, bağımsız denetçiler, bankacılar ve yatırım analistleri işletmelerin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarının yatırım ve kredi verme kararlarında faydalı bir bilgi kaynağı olduğuna inanmaktadırlar.

Buna karşın, bankacılara ve yatırım analistlerine nazaran bağımsız denetçiler, istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde işletmelerin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarının yatırım ve kredi verme kararlarında faydalı olduğuna daha az inanmaktadırlar.

3.6.3. Türkiye’de Denetim Beklenti Boşluğunun Azaltılmasında Bağımsız Denetim Eğitimi ve Tecrübenin Etkisinin Sıralı Logit Analizi İle İncelenmesi

Araştırma kapsamında ulaşılan bağımsız denetçilerin %86’sı bağımsız denetim eğitimi aldığını, buna karşın %14’ünün ise bağımsız denetim eğitimi almadığını belirtmiştir. Genel olarak bağımsız denetçilerin her birinin bağımsız denetim eğitimi alması gerektiği düşünülebilir, fakat araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin bir kısmının bağımsız denetçi yardımcısı olduğu ve bu bağımsız denetçilerin bir kısmının bağımsız denetim eğitimi almadığı gözlenmiştir. Aynı zamanda araştırmaya katılan 41 bankacıdan 10’u bağımsız denetim eğitimi almışken, 31 bankacı bağımsız denetim eğitimi almamıştır. Bankacıların bağımsız denetim eğitimi alma oranı %24 olarak gerçekleşmiştir. Yatırım analistlerinde ise, bağımsız denetim eğitimi alanların sayısı 6 olarak gerçekleşmiştir ve katılımcıların eğitim oranı %17 olarak karşımıza çıkmaktadır. Toplam katılımcıların bağımsız denetim eğitimi alma oranı ise %54 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.42: Katılımcıların Bağımsız Denetim Eğitimi

Eğitim	Denetçi	Bankacı	Yatırım	Toplam
Evet	67	10	6	83
Hayır	11	31	29	71
Toplam	78	41	35	154

Denetim beklenti boşluğu genel olarak iki bölümden oluşmaktadır; 1. bölüm makul boşluk, 2. bölüm ise standartlardan ve denetçinin performansından kaynaklanan performans boşluğudur. Beklenti boşluğunun azaltılabilmesi için bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden yararlananlar arasında makul olmayan beklentilerden ötürü kaynaklanan makul boşluğun azaltılması gerekmektedir. Yani bağımsız denetim hizmetine dair bağımsız denetim hizmetinden yararlananların beklentilerinin bağımsız denetçilerin beklentilerine yakınlaşması gerekmektedir. Bu kapsamda beklenti boşluğunun azalıp azalmadığı, bağımsız denetçilerin beklentileri esas alınarak hesaplanmaktadır.

Sıralı logit regresyon analizinde, meslek değişkeni beta katsayılarının negatif veya pozitif olması, bize bağımsız denetçilerin beklentileri hakkında bilgi vermektedir. Meslek bağımsız değişkeni beta katsayılarının negatif olması, tamamen katılmıyorumdan tamamen katılıyorumla doğru 5'li Likert ölçeğinde hazırlanmış sorular hakkında, bağımsız denetçinin tamamen katılmıyorum yönünde bir beklentiye sahip olduğunu göstermektedir. Meslek değişkeni beta katsayılarının pozitif olması ise, bağımsız denetçilerin tamamen katılıyorum yönünde bir beklentiye sahip olduğu anlamına gelmektedir.

Makul olmayan beklentilerin azaltılıp azaltılmadığı, bağımsız denetçilerin görüşleri baz alınarak karar verilebildiği için, bağımsız denetim eğitim ve tecrübe gibi bağımsız değişkenlerinin beta katsayılarının, meslek bağımsız değişkeniyle aynı yönde (pozitif veya negatif) olduğu durumlarda, değişkenlerin beklenti boşluğunu azalttığı sonucuna varılabilmektedir.

3.6.3.1. Türkiye’de Denetçinin Sorumluluklarına Dair Elde Edilen Makul Denetim Beklenti Boşluğunun Azaltılmasında Bağımsız Denetim Eğitimi ve Tecrübenin Etkisinin Sıralı Logit Analizi İle İncelenmesi

Anket çalışmasının denetçinin sorumluluğu bölümü altında katılımcılara sorulan sorular, Mann-Whitney U sonuçlarına göre beklenti boşluğu oluşan ve beklenti boşluğu oluşmayan olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Yapılan sıralı logit regresyon analizine sadece makul beklenti boşluğu elde edilmiş olan sorular dahil edilmiştir. Diğer sorularda katılımcılar arasında beklenti boşluğu oluşmadığı ve/veya makul boşluk dışında bir boşluk oluştuğu için bu sorular, sıralı logit regresyon analizi kapsamında değerlendirilmemiştir.

Tablo 3.43: Denetçilerin Sorumluluğu Alanında Bağımsız Denetim Eğitiminin ve Tecrübe Düzeyinin Makul Beklenti Boşluğunu Azaltmadaki Etkisine Dair Sıralı Logit Analiz Sonuçları

Bağımlı değişkenler	Bağımsız Değişkenler	B	Z	P>z	Prob> chi ²	Pseud o R ²
Bağımsız Denetçilerin Tüm Hile ve Usulsüzlüklerin Bulunmasına Dair Sorumluluğu	Meslek Denetim Eğitimi İş Tecrübesi	- 3,13 8 - 0,48 7 -475	5,8 2 1,1 4 1,8 9	0,00 0 0,25 3 0,05 9	0,000	0,134
Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerin Finansal Tablolarında Var Olan Hile ve Usulsüzlüklerin Önlenmesinden Doğan Sorumluluğu	Meslek Denetim Eğitimi İş Tecrübesi	- 1,66 6 - 0,01 1 - 0,12 9	3,2 8 0,0 3 0,5 4	0,00 1 0,97 9 0,59 2	0,000	0,057<

Bağımsız Denetçilerin Usulsüzlüklerin (Küçük ya da Büyük) Raporlanmasında n Kaynaklanan Sorumluluğu	Meslek Denetim Eğitimi İş Tecrübesi	- 4,22 6 - 0,89 6 - 0,67 7	6,4 7 1,7 5 2,6 5	0,00 0 0,08 0 0,00 8	0,000	0,205
---	-------------------------------------	--	----------------------------------	-------------------------------------	-------	-------

Tablo 3.43: Denetçilerin Sorumluluğu Alanında Bağımsız Denetim Eğitiminin ve Tecrübe Düzeyinin Makul Beklenti Boşluğunu Azaltmadaki Etkisine Dair Sıralı Logit Analiz Sonuçları (devamı)

Bağımlı değişkenler	Bağımsız Değişkenler	B	Z	P>z	Prob> chi ²	Pseudo R ²
Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerin Varlıklarının Korunmasına Dair Sorumluluğu	Meslek Denetim Eğitimi İş Tecrübesi	- 2,044 - 1,147 - 0,047	4,01 2,65 0,20	0,000 0,008 0,841	0,000	0,054
Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerdeki Yolsuzluklar Kapsamındaki Sorumluluğu	Meslek Denetim Eğitimi İş Tecrübesi	- 1,231 - 0,019 0,153	2,68 0,05 0,65	0,007 0,963 0,518	0,000	0,045
İşletmede Var Olan Problemlerin Açıklanması Hususunda Yetersiz Kalan Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinden Yararlananların Kayıpları Kapsamındaki Sorumluluğu	Meslek Denetim Eğitimi İş Tecrübesi	- 1,342 0,032 - 0,411	2,83 0,08 1,75	0,005 0,937 0,080	0,001	0,035

Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmelerin Finansal Tablolarında Var Olan Hata, Hile ve Usulsüzlüklerden Asıl Sorumlunun Bağımsız Denetçi Olup Olmadığı	Meslek Denetim Eğitimi İş Tecrübesi	0,548 0,739 -0,70	1,11 1,65 0,30	0,266 0,098 0,763	0,325	0,001
---	--	-------------------------	----------------------	-------------------------	-------	-------

Pseudo R^2 değeri modelin açıklayıcılığında kullanılan Cox ve Snell R^2 değerini ifade etmektedir. Model sonuçlarında elde edilen Pseudo R^2 değeri bağımlı değişkenin yüzde kaçının belirlenen bağımsız değişkenlerle açıklanabileceğini göstermektedir. Prob> Chi^2 değeri de modelin anlamlılığını ölçmektedir.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu bölümünde elde edilen makul denetim boşluklarına dair bağımsız denetim eğitiminin ve tecrübe düzeyinin etkisi, aşağıdaki tabloda incelenmiş ve takip eden bölümde bu etkiler ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Tablo 3.44: Denetçilerin Sorumluluğu Alanında Bağımsız Denetim Eğitiminin ve Tecrübe Düzeyinin Makul Beklenti Boşluğunu Azaltmadaki Etkisi

	Bağımsız Denetim Eğitiminin Etkisi	Tecrübenin Etkisi
Bağımsız Denetçilerin Finansal Tablolardaki Tüm Hile ve Usulsüzlükleri Bulmaya Dair Sorumluluğu	Yok	Var
Bağımsız Denetçilerin Finansal Tablolardaki Tüm Hile ve Usulsüzlükleri Önlemeye Dair Sorumluluğu	Yok	Yok
Bağımsız Denetçilerin Finansal Tablolardaki Tüm Hile ve Usulsüzlükleri Raporlamaya Dair Sorumluluğu	Var	Var
Bağımsız Denetçilerin İşletmelerin Varlıklarının korunmasına Dair Sorumluluğu	Var	Yok
Bağımsız Denetçilerin Denetime Güvenenlerin Kayıplarından Sorumluluğu	Yok	Var
Şirket Yolsuzluklarında Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	Yok	Yok
Bağımsız Denetçinin İşletmelerdeki Hata, Hile ve Usulsüzlüklerden Asıl Sorumlu Olup Olmadığı	Var	Yok

Bağımsız Denetçilerin Tüm Hile ve Usulsüzlüklerin Bulunmasına Dair Sorumluluğu

Çalışmaya katılan bağımsız denetçiler, bankacılar ve yatırım analistlerine kıyasla, bağımsız denetçilerin tüm hile ve usulsüzlüklerin bulunmasına dair sorumlu olduğu görüşüne daha az inanmaktadırlar. Yani, bağımsız denetçiler bağımsız denetim kapsamında, işletmelerin finansal tablolarında var olan tüm hile

ve usulsüzlüklerin bulunmasının mümkün olmadığına bankacılar ve yatırım analistlerine kıyasla daha fazla inanmaktadırlar.

Yapılan sıralı logit regresyon analizi sonucunda, bağımsız denetim eğitimi alan katılımcıların beta katsayısı negatif olarak belirlenmiş bu durum bağımsız denetçilerle aynı yönde elde edilmiş bir analiz sonucu olmasına rağmen, istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç elde edilemediği anlamına gelmektedir. Bu bağlamda, bağımsız denetim eğitimi alan katılımcıların almayanlara kıyasla, bağımsız denetçilerin tüm hile ve usulsüzlüklerin bulunmasına dair sorumlu olduğu görüşüne daha az inandığı anlaşılmaktadır. Aynı zamanda, istatistiksel olarak bağımsız denetim eğitimi ile bağımsız denetçilerin tüm hile ve usulsüzlüklerin bulunmasına dair sorumluluğu arasında bir ilişki elde edilememiştir. Buna karşın, daha yüksek tecrübeye sahip olan katılımcıların daha düşük tecrübeye sahip olan katılımcılara kıyasla, bağımsız denetçinin tüm hile ve usulsüzlüklerin bulunmasından daha az sorumlu olduğu görüşüne sahip oldukları görülmektedir.

Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerin Finansal Tablolarında Var Olan Hile ve Usulsüzlüklerin Önlenmesinden Doğan Sorumluluğu

Çalışmaya katılan bağımsız denetçiler, bankacılar ve yatırım analistlerine kıyasla bağımsız denetçilerin, denetimi yapılan işletmelerin finansal tablolarında var olan hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinden daha az sorumlu olduğunu düşünmektedirler. Aynı zamanda bağımsız denetçiler, istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde bağımsız denetçilerin tüm hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi gibi bir sorumluluklarının olmadığına inanmaktadırlar.

Bağımsız denetim eğitimi almayanlara kıyasla bağımsız denetim eğitimi alanlar da bağımsız denetçilerle aynı yönde görüşe sahip olmalarına rağmen, bu görüş istatistiksel olarak anlamlı değildir. Yani, bağımsız denetim eğitimi ile bağımsız denetçilerin finansal tablolardaki hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinden kaynaklanan sorumluluğuna dair beklentiler kapsamında bir istatistiksel bir ilişki elde edilememiştir. Benzer bir şekilde, tecrübe düzeyi ile bağımsız denetçilerin finansal tablolardaki hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinden kaynaklanan sorumluluğu arasında da istatistiksel bir ilişki söz konusu değildir.

Bağımsız Denetçilerin Usulsüzlüklerin (Küçük ya da Büyük) Raporlanmasından Kaynaklanan Sorumluluğu

Bağımsız denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacılara ve yatırım analistlerine kıyasla, bağımsız denetçilerin, bağımsız denetçilerin usulsüzlüklerin (küçük ya da büyük) raporlanmasından daha az sorumlu olduğu görüşünü benimsedikleri görülmektedir. Yani, bağımsız denetçilerin daha ziyade bağımsız denetçilerin tüm usulsüzlükleri raporlama gibi bir sorumluluğu olmadığını düşünmelerine karşın, bankacılar ve yatırım analistleri bağımsız denetçilerin tüm usulsüzlükleri raporlaması gibi bir sorumluluğu olduğuna daha fazla inandıkları görülmektedir.

Sıralı lojistik regresyon analizi sonuçlarına göre, bağımsız denetim eğitimi alanlar bağımsız denetim eğitimi almayanlara kıyasla bağımsız denetçilerin tüm usulsüzlükleri raporlama gibi bir sorumluluklarının olduğuna daha az inanmaktadırlar. Yani, bağımsız denetim eğitimi almayan katılımcılar, bağımsız denetçilerden tüm usulsüzlükleri raporlamalarını daha fazla beklerken, bağımsız denetim eğitimi alanlar tüm usulsüzlüklerin raporlanmasını daha az beklemektedirler. Benzer şekilde, tecrübe düzeyi arttıkça, bağımsız denetçilerin tüm usulsüzlükleri

raporlaması gerektiği görüşü daha az benimsenmektedir. Daha fazla tecrübesi olan katılımcılar, daha az tecrübesi olan katılımcılara kıyasla, bağımsız denetçilerin tüm usulsüzlükleri raporlaması gibi bir sorumluluğu olmadığına daha fazla inanmaktadırlar.

Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerin Varlıklarının Korunmasına Dair Sorumluluğu

Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimi yapılan işletmelerin varlıklarının korunması gibi bir sorumluluklarının olmadığına inanmaktadırlar. Bankacılar ve yatırım analistleri ise, bağımsız denetçilerin işletmelerin varlıklarının korunmasından sorumlu olduğu görüşünü benimsemektedirler.

Bağımsız denetim eğitim alan katılımcılar, bağımsız denetim eğitimi almayan katılımcılara kıyasla bağımsız denetçilerin işletmelerin varlıklarının korunmasından daha az sorumlu olduğu görüşünü benimsemektedirler. Yani bağımsız denetim eğitimi alan katılımcılar, istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde, bağımsız denetçilerin, bağımsız denetimi yapılan işletmelerin varlıklarının korunmasından sorumlu olmadığına inanmaktadırlar. Buna karşın, tecrübe düzeyi ile bağımsız denetçilerin denetimi yapılan işletmelerin varlıklarının korunmasından sorumlu olup olmadığına dair istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki elde edilememiştir.

Bağımsız Denetçilerin Denetimi Yapılan İşletmelerdeki Yolsuzluklar Kapsamındaki Sorumluluğu

Bağımsız denetçiler, bankacılar ve yatırım analistlerine kıyasla, bağımsız denetçilerin denetimi yapılan işletmelerdeki yolsuzluklara ilişkin daha az sorumlu olduğuna inanmaktadırlar. Yani, istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde, bağımsız denetçiler,

denetçilerin denetimi yapılan işletmelerdeki yolsuzluklar kapsamında bir sorumluluğunun olduğuna, bankacılar ve yatırım analistlerine göre daha az inanmaktadırlar. Bağımsız denetim eğitimi alma ile bağımsız denetçilerin yolsuzluklar kapsamındaki sorumluluğu arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki elde edilememiştir. Benzer bir şekilde, tecrübe ile bağımsız denetçilerin yolsuzluklar kapsamındaki sorumluluğu arasında da istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki söz konusu değildir.

İşletmede Var Olan Problemlerin Açıklanması Hususunda Yetersiz Kalan Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinden Yararlananların Kayıpları Kapsamındaki Sorumluluğu

236

Bağımsız denetçiler, işletmelerde var olan problemler alanların açıklanmasına dair yetersiz kalan bağımsız denetçilerin, bağımsız denetime güvenip karar alan ve bu kararları dolayısıyla zarara katılanların kayıpları kapsamında bir sorumluluğunun olmadığını düşünmektedirler. Buna karşın, bankacılar ve yatırım analistleri, oluşan zararlardan bağımsız denetçilerin sorumlu olduğuna, bağımsız denetçilerden daha fazla inanmaktadırlar.

Bağımsız denetim eğitimi alma ile kayıplar karşısında sorumluluk arasında bir ilişki bulunamamıştır. Bağımsız denetim eğitimi alınan işletmelerde var olan problemlerin açıklanması hususunda yetersiz kalan bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim hizmetinden yararlananların kayıpları kapsamındaki sorumluluk algısı üzerinde istatistiksel bir etkisinin olmadığı görülmektedir. Diğer taraftan, tecrübe düzeyi ile bağımsız denetim hizmetinden yararlananların kayıpları kapsamındaki sorumluluk algısı arasında, istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki elde edilmiştir. Tecrübe düzeyi arttıkça, bağımsız denetçilerin bağımsız denetime güvenme neticesinde katılan zararlarda

sorumlu olma algısı düşmektedir. Yani, daha yüksek tecrübeye sahip olan katılımcılar, daha düşük tecrübe düzeyindeki katılımcılara kıyasla, bağımsız denetçinin zararlardan kaynaklanan bir sorumluluğu olduğuna daha az inanmaktadır.

Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmelerin Finansal Tablolarında Var Olan Hata, Hile ve Usulsüzlüklerden Asıl Sorumlunun Bağımsız Denetçi Olup Olmadığı

Bağımsız denetimi yapılan işletmelerin finansal tablolarında var olan hata, hile ve usulsüzlüklerden asıl sorumlunun bağımsız denetçi olup olmadığına dair, bağımsız denetçiler ve denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacılar ve yatırım analistleri arasında sıralı lojistik regresyon analizi sonuçlarına göre istatistiksel bir ilişki elde edilememiştir.

Bağımsız denetim eğitimi ile hata, hile ve usulsüzlüklerden asıl sorumlunun bağımsız denetçi olup olmadığına dair istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin var olmasına karşın, bağımsız denetçilerin hata, hile ve usulsüzlükler karşısında bağımsız denetçinin sorumluluğu hususundaki görüşü istatistiksel olarak anlamlı olmadığı için, söz konusu iki kavram arasında bir ilişki ortaya koyulamamıştır. Yani, bağımsız denetim eğitimi alan katılımcılar ile bağımsız denetim eğitimi almayan katılımcılar arasında hata, hile ve usulsüzlüklerden asıl sorumlunun bağımsız denetçi olup olmadığına dair beklenti farklılığı ortaya koyulamamıştır. Yine aynı şekilde tecrübe düzeyi ile hata, hile ve usulsüzlüklerden asıl sorumlunun bağımsız denetçi olup olmadığı arasında da istatistiksel anlamlı bir ilişki elde edilememiştir.

3.6.3.2. Türkiye’de Bağımsız Denetimin ve Denetçinin Rolüne Dair Elde Edilen Makul Denetim Beklenti Boşluğunun Azaltılmasında Bağımsız Denetim Eğitimi ve Tecrübenin Etkisinin Sıralı Logit Analizi İle İncelenmesi

Aşağıdaki tabloda, bağımsız denetimin ve denetçinin rolüne dair makul denetim beklenti boşluğu elde edilmiş olan konularda, bağımsız denetim eğitiminin ve işteki tecrübe düzeyinin etkisi sıralı logit regresyon analizi ile incelenmiştir.

Tablo 3.45: Bağımsız Denetimin ve Denetçinin Rolüne Dair Elde Edilen Makul Denetim Beklenti Boşluğunun Azaltılmasına İlişkin Sıralı Logit Analiz Sonuçları

Bağımlı değişkenler	Bağımsız Değişkenler	B	zZ	P>z	Prob > chi ²	Pseudo R ²
Bağımsız Denetimden Geçen Finansal Tabloların Finansal Durumu Tüm Gerçekliğiyle Yansıtmayı Yansıtmadığı	Meslek	-	-	0,003	0,000	,057
	Denetim	1,619	2,9	0,000		
	Eğitimi	-	2	0,769		
	İş Tecrübesi	1,881	3,79			
		-	0,29			
Olumsuz veya Şartlı Bağımsız Denetim Görüşü Finansal Tabloların Güvenilir Olmadığının Bir Göstergesi Olup Olmadığı	Meslek	0,977	2,0	0,043	0,000	0,040
	Denetim	-	2	0,389		
	Eğitimi	0,350	-	0,613		
	İş Tecrübesi	-	0,86			
		0,121	-			
			0,51			

Elde edilen analiz sonuçlarına göre, bağımsız denetim eğitiminin ve işteki tecrübe düzeyinin, makul beklenti boşluğunu azaltmada bir etkisi olup olmadığı, aşağıdaki tabloda özetlenmiş ve takip eden bölümde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

**Tablo 3.46: Bağımsız Denetimin ve Denetçinin Rolü Alanında
Bağımsız Denetim Eğitiminin ve Tecrübe Düzeyinin Makul
Beklenti Boşluğunu Azaltmadaki Etkisi**

	Bağımsız Denetim Eğitiminin Etkisi	Tecrübenin Etkisi
Bağımsız Denetimden Geçen Finansal Tabloların Finansal Durumu Tüm Gerçekliğiyle Yansıtıp Yansıtmadığı	Var	Yok
Olumsuz ve Şartlı Bağımsız Denetim Görüşü Finansal Tabloların Güvenilir Olmadığının Bir Göstergesi Olup Olmadığı	Yok	Yok

Bağımsız Denetimden Geçen Finansal Tabloların Finansal Durumu Tüm Gerçekliğiyle Yansıtıp Yansıtmadığı

Bağımsız denetçilerin, bağımsız denetimden geçen finansal tabloların işletmelerin finansal durumunu tüm gerçekliğiyle yansıtmadığını düşünmelerine karşın, bankacılar ve yatırım analistleri bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların işletmelerin finansal durumlarını tüm gerçekliğiyle yansıttığına daha çok inanmaktadırlar.

Bağımsız denetim eğitimi almış olan katılımcılar, bağımsız denetim eğitimi almamış olan katılımcılara kıyasla, bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların işletmelerin finansal durumunu tüm gerçekliğiyle yansıttığına istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde daha az inanmaktadırlar. Buna karşın, tecrübe düzeyi ile bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların işletmelerin finansal durumunu tüm gerçekliğiyle yansıtıp yansıtmadığı arasında istatistiksel bir ilişki elde edilememiştir.

Olumsuz veya Şartlı Bağımsız Denetim Görüşü Finansal Tabloların Güvenilir Olmadığının Bir Göstergesi Olup Olmadığı

Bankacılar ve yatırım analistlerine kıyasla bağımsız denetçiler, olumsuz veya şartlı bağımsız denetim görüşünün finansal tabloların güvenilir olmadığına bir göstergesi olduğuna daha fazla inanmaktadırlar. Yani, bağımsız denetçiler açısından finansal tabloları olumsuz veya şartlı bir görüş almış olan bir işletmenin finansal tabloları güvenilmezdir. Bankacılar ve yatırım analistleri de olumsuz veya şartlı görüş taşıyan finansal tabloların güvenilir olmadığına inanmaktadırlar. Fakat, bağımsız denetçilere kıyasla bankacılar ve yatırım analistleri, istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde olumsuz veya şartlı bağımsız denetim görüşünü taşıyan finansal tabloların güvenilir olmadığına daha az inanmaktadırlar.

Bağımsız denetim eğitimi alıp almama ile olumsuz veya şartlı bağımsız denetim görüşü arasında, finansal tabloların güvenilir olmadığına bir göstergesi olup olmadığına dair istatistiksel bir ilişki bulunamamıştır. Aynı şekilde, tecrübe düzeyi ile de olumsuz veya şartlı bağımsız denetim görüşü taşıyan finansal tabloların güvenilir olup olmadığı arasında da istatistiksel anlamlı bir ilişki elde edilememiştir.

3.7. Araştırmanın Kısıtları

Denetim beklenti boşluğu ile ilgili dünya genelinde yapılan uygulamalı çalışmalar incelendiğinde çok geniş bir yelpazenin varlığı ortaya çıkmaktadır. Uygulamalı çalışmaların bağımsız denetçilerle birlikte, muhasebeciler, bankacılar, yatırım kararı veren analistler, yatırımcılar, gazeteciler, hakimler, toplum, vb. gruplara yapıldığı görülmektedir. Yapılan ön çalışma aşamasında, denetim beklenti boşluğunu ölçebilmek için, bağımsız denetim faaliyetleri hakkında bilgisi olan grupların seçilmesinin

çalışmanın güvenilirliğini olumlu yönde etkileyeceği kararına varılmıştır. Bununla birlikte, bağımsız denetim hizmetlerinden yararlanma kapsamında en önemli grupların seçilmesi, uygulama sonuçlarını daha anlamlı kılacağı sonucuna ulaşılmıştır. Buna bağlı olarak çalışmada, bağımsız denetim hizmeti sunan bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim hizmetinden yararlanan mevduat bankaları ve menkul kıymet yatırım ortaklıkları seçilmiştir. Tüm grupları içeren bir uygulamanın, bu grupların bağımsız denetim mesleğine, mesleğin rolüne ve etkisine dair bilgilerinin kısıtlı olabileceği ihtimalinden dolayı, denetim beklenti boşluğunu yeteri kadar iyi yansıtamayacağı düşünülmüştür.

Bağımsız denetim şirketlerinden elde edilen veriler, kişisel görüşme yöntemiyle oluşturulmaya çalışılmıştır. Bağımsız denetim şirketlerinin büyük bir kısmının İstanbul ve Ankara’da faaliyetlerine devam etmesi, bu şirketlere ulaşmayı büyük ölçüde mümkün kılmıştır. Anket çalışması, diğer şehirlerde faaliyette bulunan şirketlere elektronik posta yoluyla gönderilmiştir. Buna birlikte, faaliyet yeri değişmiş olan şirketlere de elektronik ortam kullanılarak anket çalışması ulaştırılmıştır. Fakat, bir kısım şirketin elektronik posta adresi kullanılmadığı için, gönderilen e-postalar geri dönmüştür.

SONUÇ

Uluslararası alanda bağımsız denetim mesleğine dair, bağımsız denetçilerle denetim hizmetinden yararlananlar arasındaki beklenti boşluğunun azaltılabilmesi için birçok yasal düzenleme ve çalışma yapılmasına karşın, denetim beklenti boşluğunun tamamen ortadan kaldırılması mümkün görülmemektedir. Özellikle performans boşluğu olarak ifade edilen yetersiz standartların ve yetersiz performansın ortadan kaldırılması oldukça zordur. Zira denetim mesleğinin konusu, her gün yeniden şekillenen ticaret ve bilişim teknolojilerindeki değişmeye bağlı olan dinamik bir süreçtir. Her ne kadar standartlarda yapılan düzenlemeler yetersiz standartları azaltma eğiliminde olsa da, iş dünyasına dair değişen gerçekler standart kapsamında yapılan çalışmaların belli bir süre sonra tekrar düzenlenmesini gerekli kılabilir. Bunun yanı sıra, denetçilerin seçilmesinden denetim mesleğinin gerektirdiği bilgi ve deneyimine kadar birçok alanda bağımsız denetçiler için birçok çalışma yapılıyor olmasına karşın, yetersiz performansın ortadan tamamen kaldırılması mümkün görünmemektedir. Öyle ki, bağımsız denetçilerin denetimi gerektiği gibi planlayıp yürütmüş olmalarına rağmen, hala birçok alanda mesleğin gereklerini tam anlamıyla yerine getirmeleri olanak dışıdır.

Denetim beklenti boşluğunu azaltabilmek için yapılan çalışmaların büyük bir bölümü, makul boşluk üzerinde olmaktadır. Makul boşluk, denetim hizmetinden yararlananların beklentileri ile denetçilerin makul olarak yapabilecekleri arasındaki makul olmayan beklentilerden kaynaklanan boşluktur. Literatürde yapılan çalışmalar incelendiğinde, özellikle denetim hizmetinden yararlananların bağımsız denetim eğitimi alması, makul boşluğu azaltmakta ve dolayısıyla da denetim beklenti boşluğunu küçültmektedir. Bu bağlamda söz konusu çalışmayla, öncelikle Türkiye’de denetçiler ve denetim hizmetinden

yararlananlar arasında bir denetim beklenti boşluğunun var olup olmadığı, varsa hangi alanlarda olduğu incelenmiştir. Daha sonra da, denetim beklenti boşluğunun makul boşluk kapsamında olduğu belirlenen alanlarda, bağımsız denetim eğitiminin ve tecrübe düzeyinin makul boşluğu azaltmada önemli bir araç olarak kullanılıp kullanılmayacağı araştırılmıştır.

Öncelikle, denetçilerin sorumluluğu kapsamında beklenti boşluğunu ölçmeye ilişkin literatürde sıklıkla kullanılan sorular kapsamında denetim beklenti boşluğunun varlığı incelenmiştir. Bu kapsamda sorulan 13 sorudan 10'unda, bağımsız denetçilerle denetim hizmetinden yararlananlar arasında denetim beklenti boşluğu olduğu görülmüştür. Elde edilen 10 alanın 3 tanesi performans boşluğu ve geri kalan 7 tanesi ise makul boşluk kapsamında değerlendirilmiştir.

Denetim beklenti boşluğu oluşmayan konular aşağıdaki gibidir:

- Bağımsız Denetçinin Hata, Hile ve Usulsüzlük Bulunmadığına Dair Makul Güvence Sağlamadan Kaynaklanan Sorumluluğu,
- Denetimi Yapılan İşletmelerdeki Hata, Hile ve Usulsüzlüklerde Yönetimin Sorumluluğu,
- Şirket Yolsuzluklarında Yönetimin Asıl Sorumlu Olup Olmadığı.

Performans boşluğu kapsamında değerlendirilen konular şu şekildedir:

- Denetçilerin Bağımsız Denetim Görüşü Belirtmeye Dair Sorumluluğu,

- Bağımsız Denetçilerin Mesleğin Gerektirdiği Bilgi ve Deneyime Sahip Olması,
- Bağımsız Denetçilerin Denetim Esnasında Karşılaştığı Sorunların Raporlanmasına Dair Sorumluluğu.

Makul boşluk kapsamında değerlendirilen konular ise şu şekildedir:

- Bağımsız Denetçilerin Finansal Tablolardaki Tüm Hile ve Usulsüzlükleri Bulmaya Dair Sorumluluğu,
 - Bağımsız Denetçilerin Finansal Tablolardaki Tüm Hile ve Usulsüzlükleri Önlemeye Dair Sorumluluğu,
 - Bağımsız Denetçilerin Finansal Tablolardaki Tüm Hile ve Usulsüzlükleri Raporlamaya Dair Sorumluluğu,
 - Bağımsız Denetçilerin işletmelerin varlıklarının korunmasına Dair Sorumluluğu,
 - Bağımsız Denetçilerin Denetime Güvenenlerin Kayıplarından Sorumluluğu,
 - Şirket Yolsuzluklarında Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu,
 - Bağımsız Denetçinin İşletmelerdeki Hata, Hile ve Usulsüzlüklerden Asıl Sorumlu Olup Olmadığı.

Daha sonra, denetçiler ile karar alma aşamasında denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacılar ve yatırım analistleri arasında denetimin ve denetçinin rolüne dair denetim beklenti boşluğu incelenmiştir. Bu kapsamda sorulan 16 sorudan 7’sinde denetim beklenti boşluğuna rastlanmıştır. Denetim beklenti boşluğu tespit edilen 7

konunun ise, sadece 2'si makul boşluk kapsamında değerlendirilmiştir.

Beklenti boşluğu oluşmayan konular şu şekildedir:

- Bağımsız Denetimin Yatırım ve Kredi Verme Kararlarını Etkileyen Önemli Bir Bilgi Kaynağı Olması,
- Bağımsız Denetimin İşletmelerin Finansal Tablolarına Güveni Artırması,
- Şirketlerin Finansal Tablolarının Yatırımcılar ve Kredi Veren Kişi/Kurumlar Tarafından İncelenmesi,
- Bağımsız Denetim Raporlarının Yatırımcılar ve Kredi Veren Kişi/Kurumlar Tarafından Dikkate Alınması,
- İşletmelerin Finansal Tablolarının, İşletmelerin Finansal Durumları ve Performansları Hakkında Doğru ve Güvenilir Bir Bilgi Kaynağı Olması,
- Bağımsız Denetim raporlarının Yatırımcıların ve Kredi Veren Kişi/Kurumların Kararlarını Etkilemesi,
- Olumlu Görüş Taşıyan Bir Bağımsız Denetim Raporu İşletmenin Yatırım Yapılabilirliğine ve Kredi Verilebilirliğine Dair Bir Gösterge Olup Olmadığı,
- Bağımsız Denetim Çalışmalarında Bağımsız Denetçinin Önyargısız ve Objektifliği,
- Bağımsız Denetim Görüşünün Yatırım Yapma ve Kredi Verme Kararlarında Kullanılması.

Performans boşluğu kapsamında değerlendirilen konular şu şekildedir:

- Bağımsız Denetimin Yönetimin Hile ve Usulsüzlüklere Başvurması Açısından Caydırıcılığı,

- Bağımsız Denetçilerin İşletme Yönetimlerini Memnun Etmeyi Amaçlaması,
- Bağımsız Denetim Görüşünün Olumlu Olması Finansal Tabloların Doğru ve Güvenilir Sunulduğunun Garantisi Olup Olmadığı,
- Bağımsız Denetimin Şirket Yolsuzluklarını Engellemeye Dair Etkisi.

Makul boşluk kapsamında değerlendirilen konular ise şu şekildedir:

- Bağımsız Denetimden Geçen Finansal Tabloların Finansal Durumu Tüm Gerçekliğiyle Yansıtıp Yansıtmadığı,
- Olumsuz veya Şartlı Bağımsız Denetim Görüşü Finansal Tabloların Güvenilir Olmadığının Bir Göstergesi Olup Olmadığı.

Son olarak da, makul beklenti boşluğu kapsamında değerlendirilen konular sıralı logit regresyon analizine tabi tutularak, bağımsız denetim eğitiminin ve tecrübe düzeyinin makul boşluğu azaltarak, denetim beklenti boşluğunun küçülmesinde bir etkiye sahip olup olmadığı incelenmiştir.

Bu kapsamda öncelikle, denetçinin sorumluluklarına ilişkin elde edilen makul beklenti boşluğu oluşmuş olan konularda, bağımsız denetim eğitimi ve tecrübeye bağlı olarak beklenti boşluğunun azaltılmadığı incelenmiştir. Elde edilmiş olan 7 makul boşluğun 3’ünde bağımsız denetim eğitiminin ve yine 7 makul boşluğun 3’ünde tecrübe düzeyinin makul beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili olduğu görülmüştür. Hem bağımsız denetim eğitiminin hem de tecrübe düzeyinin birlikte makul boşluğu daralttığı alan olarak sadece bağımsız denetçilerin

finansal tablolardaki tüm hile ve usulsüzlükleri raporlamaya dair sorumluluğu kısmı karşımıza çıkmaktadır.

Ayrıca, toplam 7 makul boşluğun 5'inde ya bağımsız denetim eğitimi ya da tecrübe düzeyi, makul boşluğun azaltılmasında etkili olduğu görülmüştür. Bağımsız denetçilerin finansal tablolardaki tüm hile ve usulsüzlükleri önlemeye dair sorumluluğu ile şirket yolsuzluklarında bağımsız denetçilerin sorumluluğu alanlarında, ne bağımsız denetim eğitiminin ne de tecrübe düzeyinin makul boşluğu azaltıcı bir etkisinin söz konusu olmadığı anlaşılmıştır.

Bağımsız denetim eğitiminin makul boşluğu daralttığı alanlar:

- Bağımsız Denetçilerin Finansal Tablolardaki Tüm Hile ve Usulsüzlükleri Raporlamaya Dair Sorumluluğu,
- Bağımsız Denetçilerin İşletmelerin Varlıklarının Korunmasına Dair Sorumluluğu,
- Bağımsız Denetçinin İşletmelerdeki Hata, Hile ve Usulsüzlüklerden Asıl Sorumlu Olup Olmadığı.

Tecrübe düzeyinin makul boşluğu daralttığı alanlar:

- Bağımsız Denetçilerin Finansal Tablolardaki Tüm Hile ve Usulsüzlükleri Bulmaya Dair Sorumluluğu,
- Bağımsız Denetçilerin Finansal Tablolardaki Tüm Hile ve Usulsüzlükleri Raporlamaya Dair Sorumluluğu,
- Bağımsız Denetçilerin Denetime Güvenenlerin Kayıplarından Sorumluluğu.

Bağımsız denetçinin ve denetimin rolüne dair elde edilen 2 makul boşluktan sadece bağımsız denetimden geçen finansal tabloların işletmelerin finansal durumunu tüm gerçekliğiyle

yansıtıp yansıtamayacağı konusunda, bağımsız denetim eğitiminin makul boşluğu azaltıcı bir etkisi görülmüştür. Tecrübe düzeyinin her iki makul boşluğu ölçmede kullanılan konuda makul boşluğu azaltıcı bir etkisinin olmadığı görülmüştür.

Bağımsız denetim eğitiminin bağımsız denetimden elde edilen bilgileri karar alma aşamasında kullananlar açısından yaygınlaştırılması, denetçilerden beklenen makul olmayan beklentileri azaltacağı ve dolayısıyla da bağımsız denetimden ve/veya denetçilerden makul olarak yapması mümkün olmayan konularda beklentiler taşınmamasını sağlayabilmektedir.

Bu çalışma bağımsız denetim eğitiminin bağımsız denetim hizmetinden yararlanaların makul olmayan beklentilerinin azaltılmasında önemli bir faktör olabileceğini göstermektedir. Dolayısıyla, bağımsız denetim eğitiminin yaygınlaştırılması bağımsız denetim mesleğinin güvenilirliğinin ve toplum nezdinde itibarının artmasına etkide bulunacak faktörlerden biri olabileceği sonucuna varılabilmektedir.

Denetim beklenti boşluğu konusunda gelecekte yapılabilecek çalışmalarla ilgili öneriler şu şekildedir:

- Bu çalışmada bağımsız denetim hizmetinden birincil düzeyde yararlanan gruplar olarak belirlenen bankacılar ve yatırım analistleri seçilmiştir. Bu hizmetten yararlananlar kapsamında değerlendirilebilecek diğer gruplara benzer bir çalışma yapılarak, benzer sonuçların varlığı incelenebilir.
- Bu çalışmada makul boşluğun azaltılması üzerinde eğitim ve tecrübenin etkileri araştırılmıştır. Daha sonraki çalışmalarda, performans boşluğunun azaltılmasında etkisi olabilecek değişkenler araştırılıp analiz edilebilir.

Beklenti boşluğu ölçümünde kullanılan sorular, beklenti boşluğunu en uygun şekilde ölçeceği düşünölen ve daha önceki çalışmalarda kullanılan sorulardan oluşturulmuştur. Muhasebe ve dolayısıyla denetim mesleği dinamik bir mahiyet arz ettiği için, araştırmacılar, bağımsız denetime dair yeni ve gelişen konularda da benzer beklenti boşluğu araştırmaları yapabilirler.

KAYNAKÇA

- AARF (2002); "Auditing Standard (AUS) 702: The Audit Report on a General Purpose Financial Report," http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AUS_702.pdf, (Erişim Tarihi: 12.06.2013).
- Adeyemi, Semiu, Babatunde ve Olayinka Marte Uadiale (2011); "An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap in Nigeria," *African Journal of Business Management*, Vol. 5, No. 19, s. 7964-7971.
- AICPA (1974); Statement on Auditing Standards No. 2: Reports on Audited Financial Statements.
- AICPA (1976); Statement on Auditing Standards No. 15: Reports on Comparative Financial Statements.
- AICPA (1977); Statement on Auditing Standards No. 16: The Independent Auditor’s Responsibility.
- AICPA (1977); Statement on Auditing Standards No. 17: Illegal Acts by Clients.
- AICPA (1977); Statement on Auditing Standards No. 20: Required Communication of Material Weaknesses in Internal Accounting Control.
- AICPA (1978); Statement on Auditing Standards No. 23: Analytical Review Procedures.
- AICPA (1980); Statement on Auditing Standards No. 31: Evidential Matter.
- AICPA (1983); Statement on Auditing Standards No. 47: Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit.
- AICPA (1988); Statement on Auditing Standards No. 53: The Auditor’s Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities.

- AICPA (1988); Statement on Auditing Standards No. 54: Illegal Acts by Client.
- AICPA (1988); Statement on Auditing Standards No. 55: Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit.
- AICPA (1988); Statement on Auditing Standards No. 56: Analytical Procedures.
- AICPA (1988); Statement on Auditing Standards No. 57: Auditing Accounting Estimates.
- AICPA (1988); Statement on Auditing Standards No. 58: Reports on Audited Financial Statements.
- AICPA (1988); Statement on Auditing Standards No. 59: The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern.
- AICPA (1988); Statement on Auditing Standards No. 60: Communication of Internal Control Related Matters Noted in an Audit.
- AICPA (2001); Statements on Auditing Standards (SAS) No. 95: Generally Accepted Accounting Standards.
- AICPA (2013); <http://www.aicpa.org/Pages/default.aspx>, (Erişim Tarihi: 15.06.2013).
- Akers, Michael D., Meredith A. Maher ve Don E. Giacomino (2003); "Going-Concern Opinions: Broadening the Expectations Gap," *The CPA Journal*, October, s. 38-42.
- Akgül, Başak, Ataman (2000); *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Albrecht, W. Steve (1996); "Employee Fraud: Internal Auditors Must Train Themselves to Recognize Fraud Symptoms and Purse the Turth," *Internal Auditor*, http://findarticles.com/p/articles/mi_m4153

/is_n5_v53/ai_18901640/?tag=mantle_skin; content,
(Erişim Tarihi: 18.09.2013).

Ali, Azham, Md., Lee Teck Heang, Rosli Mohamad ve Marianne Ojo
(2007); “Internship and Audit Expectation Gap Among
Undergraduates Students In Universiti Utara Malaysia,”
Journal of Financial Reporting and Accounting, s. 55-74.

Ali, Azham, Teck Heang Lee, Nor Zalina Yusof ve Marianne Ojo
(2008); “Practical Training and Audit Expectation Gap: The
Case Of Accounting Undergraduates Of Universiti Utara
Malaysia,” *MPRA Paper*, Sayı 21525, s. 1-33.

Alleyne, Philmore ve Michael Howard (2005); “An Exploratory
Study of Auditors’ Responsibility for Fraud Detection in
Barbados,” *Managerial Auditing Journal*, Cilt 20, Sayı 3, s. 284-
300.

Amat, Oriol and Catherine Gowthorpe (2004); “Creative
Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues,” *UPF
Working Paper*, Sayı 748, s. 1-19.

APES 345 (2008); “Reporting on Prospective Financial Information
Prepared in Connection with a Disclosure Document,”
Accounting Professional and Ethical Standards Board,
<http://www.apesb.org.au/attachments/1-APES%20345.pdf>,
(Erişim Tarihi: 21.04.2013).

Arens, A. Alvin ve James K. Loebbecke (1997); *Auditing: An
Integrated Approach*, 7th Edition, Prentice -Hall
International, New Jersey.

Bailey, K. E, Joseph H. Bylinski ve Michael D. Shields (1983);
“Effects of Audit Report Wording Changes on the Perceived
Message,” *Journal of Accounting Research*, Cilt 21, Sayı 2, s.
355-370.

- Ball, Ray (2009); "Market and Political Regulatory Perspectives on the Recent Accounting Scandals," *Journal of Accounting Research*, Cilt 47, Sayı 2, s. 277-323.
- Barrett, J. Matthew (2005); "Enron And Andersen- What Went Wrong And Why Similar Audit Failures Could Happen Again," http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=794831, s.155-168, (Erişim Tarihi: 07.08.2013).
- Beasley, S. Mark, Joseph V. Carcello ve Dana R. Hermanson (1999); "Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997 An Analysis of U. S. Public Companies," *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, s. 1-68.
- Best, Peter, J., Sherrena Buckby ve Clarice Tan (1999); "The Audit Expectation Gap In Singapore- Evidence In Support of the Long-Form Audit Report," *KPMG*, Working Paper No. 1999-012, s. 1-18.
- Best, Peter, J., Sherrena Buckby ve Clarice Tan (2001); "Evidence of the Audit Expectation Gap In Singapore," *Managerial Auditing Journal*, Cilt 16, Sayı 3, s. 134-144.
- Black, Ken (2012); *Business Statistics: For Contemporary Decision Making*, 7th Edition, Jhon Wiley and Sons, Inc, USA.
- Boroovah, Vani K. (2001); *Logit and Probit: Ordered and Multinomial Models*, University of Ulster, Sage Publications, USA.
- Boudreau, Alexandre (2008); "Worldcom Scandal: Impact of Organizational Behavior on Company Failure," <http://alexboudreau.files.wordpress.com/2009/11/worldcom-scandal-ethical-implications-boudreau-2008.pdf>, (Erişim Tarihi: 03.05.2013).
- Boyle, Donal ve Mary Canning (2005); "The Impact of Audit Education on Perceptions of Deficient Auditor Performance," *The Irish Accounting Review*, Cilt 12, Sayı 1, s. 15-3.

- Boynton, C. William ve Raymond N. Johnson (2005); *Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting*, 8th Edition, John Wiley and Sons, New York.
- Bozkurt, Nejat (2006); *Muhasebe Denetimi*, 5. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Bozkuş, S., Emrah. İ. Çevik ve Şenay Üçdoğruk (2006); "Subjektif Refah ve Mutluluk Düzeyine Etki Eden Faktörlerin Sıralı Logit İle Modellenmesi: Türkiye Örneği," *15. İstatistik Araştırma Sempozyumu*, 11-12 Mayıs, Ankara, s. 93-116.
- Brown, R., Gene (1962); "Chancing Audit Objectives and Techniques," *The Accounting Review*, Cilt 37, Sayı 4, s. 696-703.
- Buondonno, Jennifer, Nirmala David, Robert Pufky ve Matt Rollings (2010); "The Enron Accounting Scandal," <http://www.scribd.com/doc/55592117/The-Enron-Accounting-Scandal>, (Erişim Tarihi: 02.05.2013).
- Byington, J. Ralph ve Steve G. Sutton (1991); "The Self-Regulating Profession: An Analysis of the Political Monopoly Tendencies of the Audit Profession," *Critical Perspectives on Accounting*, Cilt 2, Sayı 4, s. 315-330.
- Can, Ahmet Vecdi (2010a); "Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi," *Mali Çözüm*, Sayı 97, s. 21-48.
- Can, Ahmet Vecdi (2010b); "Muhasebe Ekonomik Terörün Bir Aracı Olabilir Mi?," *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı 19, s. 1-9.
- Cangemi, Michael, P. ve Tommie Singleton (2003); *Managing the Audit Function*, 3rd Edition, J. Wiley&Sons, New Jersey, USA.
- CICA (2011); "Canadian Auditing Standard (CAS) 700: Reporting on Financial Statements under Canadian Auditing Standards," <http://www.aasbcanda.ca/documents/item30764.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.06.2013).

- Clikeman, Paul (2003); "The Greatest Frauds of the (Last) Century,"
http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/wealthManagement/Clikeman_Greatest_Frauds.pdf, (Erişim Tarihi: 02.07.2013).
- Cohen Commission: Commissions on Auditors' Responsibilities (1978); "Report, Conclusions and Recommendations," AICPA, New York.
- Çokluk, Ömay (2010); "Lojistik Regresyon Analizi Kavram ve Uygulama," *Educational Sciences: Theory and Practices*, Cilt 10, Sayı 3, s. 1357-1407.
- Cristina, M. Marcus (2010); "The Influence of Global Financial Crisis on the Accounting Policies," *Annals of Faculty of Economics*, Cilt 1, Sayı 1, s. 528-533.
- Cullinan, Charlie (2004); "Enron As A symptom of Audit Process Breakdown: Can The Sarbanes-Oxley Act Cure the Disease," *Critical Perspectives on Accounting*, Cilt 15, s. 853-864.
- Cullinan, P. Charles ve Steve G. Sutton (2002); "Defrauding the Public Interest: A Critical Examination of Reengineered Audit Processes and the Likelihood of Detecting Fraud," *Critical Perspectives on Accounting*, Cilt 13, s. 297-310.
- Darnill, Andrew (1991); "The Profession and the Public," *Accountancy*, May, s. 72-73.
- David, N. Ricchiute (1982); *Auditing: Concepts and Standards*, 1st Edition, South-Western Publishing Co., Ohio.
- Davies, Brandon, Gilad Livne ve Alistair Milne (2010); "The Accounting Statements of Global Financial Institutions and the Recent Crisis," *The Association of Chartered Certified Accountants*, <http://www2.accaglobal.com/pubs/general/activities/library/economy/tech-afb-asg2.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.06.2013).

- 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.
- Dickins, Denise, Julia L. Higgs ve John T. Reisch (2009); “Understanding the Limitations of Accountants’ Reports,” *Commercial Lending Review*, September-October, s. 25-48.
- Dixon, R., A. D. Woodhead ve M. Sohlman (2006); “An Investigation of the Expectation Gap In Egypt,” *Managerial Auditing Journal*, Cilt 21, Sayı 3, s. 293-302.
- Dönmez, Adnan ve Ayten Ersoy (2006); “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi,” *Bilgi*, Sayı 36, s.69-91.
- Doron, E. Michael (2010); “Ferocious Lobbyists: The Roots of the AICPA,” 1927-62, https://www.victoria.ac.nz/sacl/about/events/past-events2/past-conferences/6ahic/publications/6AHIC-12_FINAL_Paper.pdf, (Erişim Tarihi: 15.05.2013).
- Duska, Ronald (2005); “The Good Auditor-Skeptic or Wealth Accumulator? Ehtical Lessons Learned from the Arthur Andersen Debacle,” *Journal of Business Ethics*, Sayı 57, s. 17-29.
- Epstein, J. March ve Marshall A. Geiger (1994); “Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap,” *Journal of Accountancy*, Cilt 177, Sayı 1, s. 60-66.
- Erdoğan, Murat (2002); “Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği,” *Doğuş Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 5, s. 51-63.
- Erickson, Merle, Michelle Hanlon, ve Edward Maydew (2004); “Is There a Link between Executive Compensation and Accounting Fraud?,” *Journal of Accounting Research*, Cilt 44, Sayı 1, s. 113-143.

- Fadzly, Mohamed, Nazri ve Zauwiyah Ahmad (2004); "Audit Expectation Gap: The Case of Malaysia," *Managerial Auditing Journal*, Cilt 19, Sayı 7, s. 897-915.
- Fearnley, Stella, Vivien Beattive ve Richard Brandt (2005); "Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualisation," *Journal of International Accounting*, Cilt 4, Sayı 1, s. 39-71.
- Ferguson, B. Collin, Gordon D. Richardson ve Graeme Wines (2000); "Audit Education and Training: The Effect of Formal Studies and Work Experience," *Accounting Horizons*, Cilt 14, Sayı 2, s. 137-168.
- Gay, Grant ve Peter Schellugh (1993); "The Effect of the Longform Audit Report on Users' Perceptions of the Auditor's Role," *Australian Accounting Review*, Cilt 3, Sayı 6, s. 2-11.
- Gist, Willie, E., Trimbak Shastri, Bart H. Ward ve Darryl D. Wilson (2005); "On The Effectiveness of the Auditing Standards Board in Improving Audit Communication with The SAS 58 Auditor's Standard Report: An Exploratory Study," *The Journal of Applied Business Research*, Cilt 21, Sayı 4, s. 107-126.
- Gloeck, Dieter ve Herman de Jager (1993); "The Audit Expectation Gap in the Republic of South Africa," Working Paper, [http://www.up.ac.za/dspace/bitstream/2263/11197/1/Gloeck_Focus\(1993\).pdf](http://www.up.ac.za/dspace/bitstream/2263/11197/1/Gloeck_Focus(1993).pdf), (Erişim Tarihi: 08.04.2013).
- Grambling, Audrey, A., Jeffrey W. Schatzberg ve Wanda A. Wallace (1996); "Cross-Cultural Comparisons the Role of Undergraduate Auditing Coursework in Reducing the Expectations Gap," *Issues in Accounting Education*, Cilt 11, Sayı 1, s. 131-161.
- Gramling, A, J. Schatzberg ve W. Wallace (1996); "The Role of Undergraduate Auditing Coursework in Reducing the

- Expectation Gap,” *Accounting Education*, Cilt 11, Sayı 1, s. 131-146.
- Gramling, A. Audrey, E. Rittenberg ve Karla M. Johnstone (2012); *Auditing: A Business Risk Approach*, 8th Edition, South-Western Cengage Learning, USA.
- Gravetter, Frederick ve Larry B. Wallnau (2009); *Statistics for the Behavioral Sciences*, 8th Edition, Wadsworth, Cengage Learning, USA.
- Green, Emma (2002); “The Demise of Arthur Andersen-Sacrificing Their Polished Reputation in Favour of Significant Revenue,”
http://www.bell.uts.edu.au/_data/assets/pdf_file/1313/arthur_anderson.pdf, (Erişim Tarihi: 18.04.2013).
- Güner, Mehmet, Fatih (2008); “Stakeholders’ Perceptions and Expectations and the Evolving Role of Internal Audit,” *Internal Auditing*, Cilt 23, Sayı 5, s. 21-33.
- Gupta, Kamal (2005); *Contemporary Auditing*, 6th Edition, The McGraw-Hill Companies, New Delhi.
- Gürbüz, Hasan (1995); *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 1. Baskı, İstanbul.
- Güredin, Ersin (2000); *Denetim*, 10th Edition, Beta Basım A.Ş., İstanbul.
- Güredin, Ersin (2007); *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 12th Editon, Arıkan Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Haniffa, Roszaini ve Mohammad Hudaib (2007); “Locating Audit Expectations Gap within a Cultural Context: The Case Of Saudi Arabia,” *Journal of International Accounting*, Cilt 16, s. 179-206.
- Hassink, Harol, F., D., Laury H. Bollen, Roger H. G. Meuwissen ve Meinderd J. de Vries (2009); “Corporate Fraud and the Audit Expectations Gap: A Study Among Business

Managers,” *Journal Of International Accounting Auditing and Taxation*, s. 1-16.

Hermanson, H. Roger, Stephen E. Loeb, John M. Saada ve Robert H. Strawser (1980); *Auditing Theory and Practice*, Rev. Edition, Richard D. Irwin Inc, Illinois, USA.

Higson, Andrew (2010); “Effective Financial Reporting and Auditing: Importance and Limitations,” [http://www.qfinance.com/contentFiles /QF02/g26fs3i7/11/0/effective-financial-reporting-and-auditing-importance-and-limitations.pdf](http://www.qfinance.com/contentFiles/QF02/g26fs3i7/11/0/effective-financial-reporting-and-auditing-importance-and-limitations.pdf), (Erişim Tarihi: 04.04.2013).

Hojskov, Leif (1998); “The Expectation Gap Between Users’ and Auditors’ Materiality Judgements in Denmark,” *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 4-6 Ağustos 1998, The Osaka City University, <http://www3.bus.osaka-cu.ac.jp/apira98/archives/pdfs/36.pdf>, (Erişim Tarihi: 26.06.2013).

Holmes, Arthur W. ve Wayne S. Overmyer (1975); *Auditing, Standards, and Procedures*, 8th Edition, Irwin-Dorsey International, London.

Hubbard, D. Thomas, Johnny R. Johnson ve Ann B. Pushkin (1986); *Auditing: Concepts-Standards-Procedures*, Dame Publications Inc, Houston, USA.

Humphrey, Christopher, Peter Moizer ve Stuart Turley (1993); “The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation,” *Accounting and Business Research*, Cilt 23, Sayı 91A, s. 395-411.

IASB (2005); *Handbook of International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements*.

IASB (2013); <http://www.ifrs.org/The-organisation/Pages/IFRS-Foundation-and-the-IASB.aspx>, (Erişim Tarihi: 04.05.2013).

- ICAA (2003); "Financial Audit Report: Meeting the Market Expectations,"
<http://www.charteredaccountants.com.au/search-results.aspx?keywords=2003>, (Erişim Tarihi: 19.05.2013).
- ICAEW (2008), "Stakeholder Expecations of Audit,"
<http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum-evolution/evolution-stakeholder-expectations-of-an-audit.pdf>, (Erişim Tarihi: 04.08.2012).
- IFAC (2007); "Tone at the Top and Audit Quality,"
<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/tone-at-the-top-and-audit-q.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.06.2013).
- IFAC (2012); 2012 Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants.
- IFAC (2012); Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2012 Edition, Vol. I.
- IFAC (2013); <http://www.ifac.org/about-ifac> (Erişim Tarihi: 10.02.2013).
- INTOSAI (1995); "Code of Ethics and Auditing Standards,"
<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>,
(Erişim Tarihi: 17.01.2013).
- INTOSAI (2003); "INTOSAI: 50 Years,"
<http://www.intosai.org/blueline/upload/4124efestschrift.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.01.2013).
- INTOSAI (2013); "Code of Ethics and Auditing Standards,"
<http://www.intosai.org/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.02.2013).

- INTOSAI (2013); <http://www.intosai.org/about-us.html>, (Erişim Tarihi: 10.07.2013).
- Jackson, Steven R. (2004); "The Impact of Accounting Scandals on Accounting Students," *Journal of Business and Economics Research*, Cilt 2, Sayı 6, s. 1-8.
- Jenkins, J. Gregory ve Kathy Krawczyk (2008); "The Influence of Nonaudit Services on Perceptions of Auditor Independence," *Journal of Applied Business Research*, Cilt 17, Sayı 3, s. 73-78.
- Jennings, Marianne, Dan C. Kneer ve Philip M. J. Reckers (1993); "The Significance of Audit Decision Aids and Precase Jurists' Attitudes on Perceptions of Audit Firm Culpability and Liability," *Contemporary Accounting Research*, Cilt 9, Sayı 2, s. 489-507.
- Johnson, N. Raymond (1988); "Attest Engagements: The New Frontier of Auditing," *Journal of Accountancy*, Cilt 11, s. 118-121.
- Johnstone, M. Karla, Audrey A. Gramling ve Larry E. Rittenberg (2013); *Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit*, Cengage Learning, 9th Edition, USA.
- Kamau, Charles Guandaru (2013); "Determinants of Audit Expectation Gap: Evidence from Limited Companies in Kenya," *International Journal of Science and Research*, Cilt 2, Sayı 1, s. 480-491.
- Kasim, Mohd Ariff ve Siti Rosmaini Mohd Hanafi (2008); "The Existence of Audit Expectation Gap in Malaysia," *Malaysian Accounting Review*, Cilt 7, Sayı 1, s. 89-106.
- Kaval, Hasan (2008); *Muhasebe Denetimi*, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

- Kemmerer, H. Christian ve Tara J. Shawver (2006); “Tyco: A Top-Down Approach to Ethical Failure,” *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy*, Cilt 6, Sayı 2, s. 155-166.
- Kenger, Erdal (2001); “Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu,” http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm, (Erisim Tarihi: 25.05.2011).
- Kenny, Patrick (2003); “Corporate Governance in the U.S.:Post-Enron,” *German Law Journal*, Cilt 4, Sayı 1, s. 53-59.
- Kepekçi, Celal (2004); *Bağımsız Denetim*, Avcıol Basım Yayın, 5.Baskı, İstanbul.
- KGK (2012); Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Resmi Gazete, Sayı 28509.
- KGK (2013); Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200: Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi.
- KGK (2013); Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları.
- KGK (2013); http://kgk.gov.tr/custom_page-180-mevzuat.html (Erişim Tarihi: 22.08.2013).
- Kiger, E. Jack ve James H. Scheiner (1997); *Auditing*, 2nd Edition, Houghton Mifflin Company, New York.
- Kinney, William, R., J.R., ve Mark W. Nelson (1996); “Outcome Information and The Expectation Gap: The Case of Loss Contingencies,” *Journal of Accounting Research*, Cilt 34, Sayı 2, s. 281-299.
- Knutson, H. Peter (1994); “In the Public Interest-Is It Enough?,” *The CPA Journal*, Cilt 64, s. 32-34.
- Koh, Hian, Chye ve E,Sah Woo (1998); “The Expectation Gap in Auditing,” *Managerial Auditing Journal*, Cilt 13, Sayı 3, s. 147-154.

- Köklü, Nilgün, (1995); "Tutumların Ölçülmesi ve Likert Tipi Ölçeklerde Kullanılan Alternatif Seçenekler," *Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, Cilt 28, Sayı 2, s. 81-89.
- Krantz, Matt (2003); "Capitalizing on Oldest Trick in Book," *USA Today*, BS2003-01a, s. 1-2.
- Kruskal, H. William ve W. Allen Wallis (1952); "Use of Ranks in One-Criterion Variance Analysis," *Journal of the American Statistical Association*, Cilt 47, Sayı 260, s. 583-621.
- Kumar, Ravinder ve Virender Sharma (2005); *Auditing: Principles and Practice*, Prentice-Hall of India Private Limited, New Delhi.
- Kutukız, Doğan ve Akif Öncü (2009); "Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi," *Mufad Journal*, No. 41, s. 131-139.
- Lee, T., H., J. D. Gloeck ve A. K. Palaniappan (2007); "The Audit Expectation Gap: An Emprical Study in Malaysia," *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, Cilt 7, s. 1-15.
- Lee, Teck Heang, Azham Md. Ali ve Doria Bien (2009); "Towards an Understanding Of The Audit Expectation Gap," *The ICAI University Journal Of Audit Practice*, Cilt 6, Sayı 1, s. 7-35.
- Lee, Teck, Heang ve Azham Md. Ali (2002); "The Knowledge Gap and Deficient Performance Gap Between Auditors and Corporate Managers," *Gadjah Mada International Journal of Business*, Cilt 10, Sayı 1, s. 113-133.
- Lee, Teck, Heang, Azham Md. Ali ve Shamini Kandasamy (2008); "Towards Reducing The Audit Expectation Gap," *Business and Accounting*, February, s. 18-22.
- Lee, Teck-Heang ve Azham Md. Ali (2008); "The Audit Expectation Gap: A Review of the Contributing Factors," Cilt 4, Sayı 8, s. 30-37.

- Lehman, Ann, Norm O’Rourke, Larry Hatcher, ve Edward J. Stepanski (2013); *JMP for Basic Univariate and Multivariate Statistics: Methods for Researchers and Social Scientists*, 2nd Edition, SAS Institute Inc, NC, USA.
- Leung, Patrick ve Gerald Chau (2001); “The Problematic Relationship between Audit Reporting and Audit Expectations: Some Evidence From Hong Kong,” *Advances in International Accounting*, Cilt 14, s. 181-200.
- Leung, Philomeno, Paul Coram, Barry J. Cooper, Graham Cosserrat ve Gurdarshan S. Gill (2004); “Modern Auditing and Assurance Services,” John Wiley ve Sons, Australia.
- Liggio, C. D (1974); “The Expectation Gap: The Accountant’s Waterloo,” *Journal of Contemporary Business*, Cilt 3, Sayı 3, s. 27-44.
- Lin, Z. Jun ve Feng Chen (2004); “An Empirical Study of Audit Expectation Gap in the People’s Republic of China,” *International Journal of Auditing*, Vol. 8, No. 2, s. 93-115.
- Lowe, D. J. (1994); “The Expectation Gap in the Legal System: Perception Differences between Auditors and Judges,” *Journal of Applied Business Research*, Cilt 10, Sayı 3, s. 39-44.
- Lyke, Bob ve Mark Jickling (2002); “WorldCom: The Accounting Scandal,” *CRS Report for Congress*, <http://fpc.state.gov/documents/organization/13384.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.04.2013).
- Maccarrone, Eugene, T. (1993); “Using the Expectation Gap to Close the Legal Gap,” *The CPA Journal*, Cilt 63, Sayı 3, s. 10-12.
- Mahadevaswamy, G. H. ve Mahdi Salehi (2008); “Audit Expectation Gap in Auditor Responsibilities: Comparison between India and Iran,” *International Journal of Economics and Finance*, Cilt 3, Sayı 11, s. 134-146.

- Manson, Stuart ve Mahbuh Zaman (1999); "Lobbying the Auditing Practices Board: Analysis Of Responses to the Expanded Audit Report," *Accounting Forum*, Cilt 23, Sayı 1, s. 11-34.
- McEnroe, John, E. ve Stanley C. Martens (2001); "Auditors and Investors Perceptions of the Expectation Gap," *Accounting Horizons*, Cilt 15, Sayı 4, s. 345-358.
- Messier, F. Williams, Steven M. Glove ve Douglas F. Prawitt (2010); *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach*, McGraw-Hill Irwin, 7th Edition, USA.
- Millichamp, Alan H. (1984); *Auditing*, The Guernsey Pres Company, Hampshire, England.
- Moeller, R. Robert (2004); *Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules*, John Wiley and Sons, New Jersey, USA.
- Monroe, G. S. ve David R. Woodliff (1993); "The Effect of Education on the Audit Expectation Gap," *Accounting and Finance*, May, s. 61-78.
- Monroe, Gary, S. ve David R. Woodliff (1994); "An Emprical Investigation of the Audit Expectation Gap: Australian Evidence," *Accounting and Finance*, May, s. 47-73.
- Moore, Don A., Philip E. Tetlock, Lloyd Tanlu ve Max H. Bazerman (2006); "Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling," *Academy of Management Review*, Cilt 31, Sayı 1, s. 1-20.
- Nair, R.,D. ve Larry Rittenberg (1987); "Messages Perceived from Audit, Review and Compiation Reports: Extension to More Diverse Groups," *Auditing: A Journal of Practive ve Theory*, Fall, s. 15-38.
- Nieschwietz, Robert J. ve Carryl J. Woolley (2009); "Perceptions of Auditor Independence: Evidence from CPAS', Loan Officers,

- and the General Public," *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Cilt 13, Sayı 3, s. 93-106.
- Noland, G. Thomas (2003); " Why "auditing" is a Dirty Word," *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, Cilt 14, Sayı 4, s. 3-5.
- O’Malley, Shaun F. (1993); "Toward a Better Understanding of the Expectation Gap," *The CPA Journal*, Cilt 63, Sayı 2, s. 6-7.
- O’Regan, David (2003); *International Auditing: Practical Resource Guide*, John Wiley and Sons, New Jersey.
- O’Reilly, M. Vincent, Barry N. Winograd, James S. Gerson ve Henry R. Jaenicke (1999); *Montgomery’s Auditing*, 12th Edition, John Wiley ve Sons, New York.
- Öhman ve Wallerstedt (2010); "The Development of Audit Regulation in Sweden and the Strengthening of the Position of the Profession, 6th Accounting History International Conference, Wellington, New Zeland. http://www.victoria.ac.nz/sacl/about/events/past-events2/past-conferences/6ahic/publications/6AHIC-95_FINAL_paper.pdf, (Erişim Tarihi: 12.07.2013).
- Ojo, Marianne (2006); "Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality?," *Munich Personal RePEc Archive*, Sayı 232, s. 1-13.
- Ömer, Duman (2008); *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, 2. Baskı, Tesmer Yayıncılık, Ankara.
- Özbirecikli, Mehmet ve Cemil Süslü (2005); "Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-1," *Muhasebe-Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Dergisi*, Temmuz Sayısı, s. 67-85.

- Özer, Mevlüt (1997); Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim-I.
- Partnoy, Frank (2009); *The Match King: Ivar Kreuger and the Financial Scandal of the Century* 1st Edition, Profile Books LTD, London, England.
- PCAOB (2013); <http://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx->, (Erişim Tarihi: 28.05.2013).
- PCAOB (2013); <http://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx>, (Erişim Tarihi: 23.08.2013).
- Pickett, K. H. Spencer (2004); *The Internal Auditor at Work: A Practical Guide to Everyday Challenges*, John Wiley and Sons, New Jersey, USA.
- Pierce, Bernard ve Mary Kilcommins (1997); “The Audit Expectations Gap: The Role of Auditing Education,” *DCUBS Research Paers*, Sayı 13, http://www.dcu.ie/dcubs/research_papers/no13.htm, (Erişim Tarihi: 17.07.2012).
- Porter, Brenda (1993); “An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap,” *Accounting and Business Research*, Cilt 24, Sayı 93, s. 49-68.
- Porter, Brenda, Jon Simon ve David Hatherly (2003); *Principles of External Auditing*, 2nd, John Wiley ve Sons Ltd, West Sussex.
- Powers, William (2002); “Report of Investigation by the Special Investigative Committee Board of Directors of Enron Corp.,” *Enron Report*, <http://news.findlaw.com/wsj/docs/enron/sicreport/index.html>, (Erişim Tarihi: 16.12.2012).
- Puttick, George, Sandy Van Esch ve Suresh Kana (2007); *The Principles and Practice of Auditing*, 9th Baskı, Juta ve Co. Ltd, Cape Town.

- Raif Parlakkaya ve Hüseyin Çetin (2010); “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Finansal Krizlerin Sebebi mi Yoksa Habercisi mi?,” *Turgut Özal Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Kongresi-I*, 15-16 Nisan 2010, Malatya, s. 192-203.
- Ramos, Michael (2003); “Auditors’ Responsibility for Fraud Detection,” *Journal of Accountancy*, Vol. 195, No. 1 s. 28-36.
- Rehana, Fowzia (2010); “An Empirical Study on Audit Expectation Gap: Role of Auditing Education in Bangladesh,” *MPRA Paper No. 22708*, s. 1-18.
- Rittenberg, E. Larry, Karla M. Johnstone ve Audrey A. Gramling (2009); *Auditing: A Business Risk Approach*, 7th Baskı, South-Western, Mason, USA.
- Robinson, J. ve J. Lyttle (1991); “The Audit Expectations in Ireland, A Report Commissioned by the Auditing Practices Review Committee of the Institute of Chartered Accountants in Ireland, Dublin.
- Rumsey, Deborah (2007); *Intermediate Statistics for Dummies*, John Wiley and Sons, USA.
- Saha, Ashit ve Sri Debananda Baruah (2005); “Audit Expectations Gap in India: An Empirical Survey,” *The ICAI Journal of Audit Practice*, Cilt 5, Sayı 2, s. 67-83.
- Saksena, P. N. (2008); “Four Tools (Under the Umbrella of Continuous Improvement) to Help Auditors Prevent/Detect Frauds,” *Proceedings of the Academy of Accounting and Financial Studies*, Cilt 13, Sayı 2, s. 27-30.
- Salehi, Mahdi (2011); “Audit Expectation Gap: Concept, Nature and Trace,” *African Journal of Business Management*, Vol. 5, No. 21, s. 8376-8392.
- Salehi, Mahdi ve Zhila Azary (2008); “Fraud Detection and Audit Expectation Gap: Empirical Evidence from Iranian

Bankers," *International Journal of Business and Management*, Cilt 3, Sayı 10, s. 65-77.

Salehi, Mahdi, Ali Mansoury ve Zhila Azary (2009); "Audit Independence and Expectation Gap: Emprical Evidence from Iran," *International Journal of Economics and Finance*, Cilt 1, Sayı 1, s. 165-174.

SAS 300 (2004); "Statement of Auditing Standards 300 Audit Risk Assessments and Accounting and Internal Control Systems," http://app1.hkicpa.org.hk/ebook/HKSA_Members_Handbook_Master/volumeIII/sas300.pdf, (Erişim Tarihi: 21.03.2013).

SAS 600 (2006); "Auditors' Reports on Financial Statements," http://app1.hkicpa.org.hk/ebook/HKSA_Members_Handbook_Master/volumeIII/sas600.pdf, (Erişim Tarihi: 25.03.2013).

Schelluch, P (1996); "Long-Form Audit Report Messages: Further Implication for Audit Expectation Gap," *Accounting Research Journal*, Cilt 9, s. 48-55.

SEC (2002); Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107-204, 107th Congress.

Shaked, Avner ve John Sutton (1982); "Imperfect Information, Perceived Quality and the Formation of Professional Groups," *Journal of Economic Theory*, Cilt 27, Sayı 1, s. 170-181.

Shinde, Jay, S., Greg Poznic, ve Alicia Buehne (2010); "The Most Impactful Fraud of the 20th Century: Mckesson and Robbins," *Journal of Finance, Accounting and Management*, Cilt 1, Sayı 1, s. 1-11.

Sidani, Yusuf, Munir (2007); "The Audit Expectation Gap: Evidence from Lebanon," *Managerial Auditing Journal*, Cilt 22, Sayı 3, s. 288-302.

- Sikka, Prem (2005); “Regulating the Auditing Profession,” *Current Issues in Auditing*, (Der.: Michael Sherer, Stuart Turley), 3rd Edition, Paul Chapman Publishing Ltd, London.
- Sikka, Prem, Anthony Puxty, Hugh Willmott ve Christine Cooper (1998); “The Impossibility of Eliminating the Expectations Gap: Some Theory and Evidence,” *Critical Perspectives on Accounting*, Cilt 9, s. 299-330.
- Smith, N. Craig ve Michelle Quirk (2004); “From Grace to Disgrace: the Rise and Fall of Arthur Andersen,” *Journal of Business Ethics Education*, Cilt 1, Sayı 1, s. 91-130.
- Specht, B. Linda ve Petrea Sandlin (2000); “Auditor Perceptions Of SAS 99: Do Two Expectation Gaps Still Exist?,” *Journal Of Applied Business Research*, Cilt 20, Sayı 4, s. 25-32.
- SPK (2002); "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No:19)," <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=413&ct=f&action=displayfile>, (Erişim Tarihi: 05.04.2013).
- SPK (2002); Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:16).
- SPK (2006); Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22).
- Taylor, H. Donald ve G. William Glezen (1982); *Auditing: Integrated Concepts and Procedures*, John Wiley and Sons, New York.
- Thomas, C. William, Bart H. Ward ve Emerson O. Henke (1991); *Auditing: Theory and Practice*, PWS-KENT Publishing Company, New York, USA.
- Thornburgh, Dick (2004); “A Crisis in Corporate Governance? The WorldCom Experience,” *The Executive Forum*, The Athenaeum Pasadena, California, <http://www.klgates.com/files/publication/5ca1eda3-acd7->

47e1-9431-6f051
1d1e7e4/presentation/publicationattachment/ee2da30a-
9843-4264-b182-f06d 9d381051/corp_gov.pdf, (Erişim
Tarihi: 08.10.2013).

Tolunay, Cenk, Yan Wang, Hong Ma ve Yuhong Zhang (2010);
"The Fraud," AIM 6344,
[http://www.cenktolunay.com/files/WorldCom-
Presentation.pdf](http://www.cenktolunay.com/files/WorldCom-Presentation.pdf), (Erişim Tarihi: 07.03.2013).

Tricker, R. I. (1982); "Corporate Accountability and the Role of the
Audit Function, *Auditing Research: Issues and Opportunities*,"
(Der.: Michael Bromwich, Anthony G. Hopwood ve Jack
Shaw), Pitman Publishing, London.

Tsuji, Atsuo ve Paul Garner (1995); *Studies in Accounting History:
Tradition and Innovation for the Twenty-First Century*,
Greenwood Press, Connecticut, USA.

Turner, Karen, Forrest, Jesse D. Beeler and Roger B. Daniels
(2004); "Reducing Information Asymmetry By Improving
Knowledge Of The Audit Process," *Journal of Accounting and
Finance Research*, Spring, s. 79-87.

Tweedie, D. (1987); "Challenges facing the auditors: professional
fouls and the expectation gap," *The Deloitt, Haskins and Sells
Lecture*, University College, Cardiff, April 30.

Uçar, Nezihe (2006); "Parametrik Olmayan (Non-Parametrik)
Hipotez Testleri, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik
Teknikleri*," (Der: Şeref Kalaycı), Asil Yayın Dağıtım, Ankara.

United States District Court (2006); "Tyco International Scandal,"
<http://www.nysd.uscourts.gov/>, (Erişim Tarihi: 09.06.2013).

Vera-Munoz, C. Sandra (2005); "Corporate Governance Reforms:
Redefined Expectations of Audit Committee
Responsibilities and Effectiveness," *Journal of Business Ethics*,
Cilt 62, s. 115-127.

- Vergi Konseyi (2003); "Denetim Standartları Ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetimi Kılavuzu," [www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/ rapor11.doc](http://www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/rapor11.doc), İstanbul, (Erişim Tarihi: 18.02.2013).
- Verschoor, C. Curtis (2006); "Tyco: An Ethical Metamorphosis," *Strategic Finance*, <http://www.questia.com/library/1G1-144352595/tyco-an-ethical-metamorphosis>, (Erişim Tarihi: 16.01.2013).
- Volosin, Ecaterina (2007); *The Theories of Audit Expectations and the Expectations Gap*, Grin Verlag, Norderstedt, Germany.
- Walter, Kell, G., Richard E. Zeigler, ve William C. Boynton (1983); *Modern Auditing*, 2th Edition, John Wiley and Sons Inc, New York.
- Wittgenstein, Ludwig (1958); *Philosophical Investigations*, 2nd Edition, Blackwell Publishing Ltd, Oxford.
- Wolfram, Sybil (1989); *Philosophical Logic: An Introduction*, Routledge, London.
- Wong, Shirley (2009); "Audit Pricing in Australia in 2000s," *International Review of Business Research Papers*, Cilt 5, Sayı 3, s. 82-89.
- Zhang, Ping (2007); "The Impact of The Public’s Expectations of Auditors on Audit Quality and Auditing Standards Compliance," *Contemporary Accounting Research*, Cilt 24, Sayı 2, s. 631-654.
- Zikmund, Paul E. (2008); "Reducing the Expectation Gap," *The CPA Journal*, Cilt 78, Sayı 6, s. 20-25.

EKLER

Ek 1: Denetim Beklenti Boşluğu Anket Örneği

1: Denetim Beklenti Boşluğu Anket Örneği (devamı)

	Denetçinin Sorumluluğu	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1	Denetçiler, denetimini yaptıkları işletmede tespit ettikleri küçük ya da büyük tüm usulsüzlükleri raporlamakla sorumludurlar.	()	()	()	()	()
2	Denetçiler, denetimini yaptıkları işletmelerin finansal tablolarındaki tüm hile ve usulsüzlükleri bulmakla sorumludurlar.	()	()	()	()	()
3	Denetçiler, denetimini yaptıkları işletmelerin varlıklarının korunmasından sorumludur.	()	()	()	()	()
4	Şirket yolsuzluklarından şirketlerin denetçileri de sorumludur.	()	()	()	()	()
5	Denetçiler, denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi aşamasında karşılaştıkları sorunları denetim raporunda açıklarlar.	()	()	()	()	()
6	Denetçiler, denetimini yaptıkları işletmelerin finansal tablolarında yer alan hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinden sorumludurlar.	()	()	()	()	()

7	Denetçiler, denetim sonucunda, işletmede var olan problemlerin açıklanması hususunda yetersiz kaldıkları durumda, denetim raporundan hareketle karar alan kişi veya kurumların kayıplarından ötürü sorumlu tutulmalıdırlar.	()	()	()	()	()
8	Denetçilerin denetimden kaynaklı sorumluluğu, denetimini yaptıkları işletmenin finansal tablolarıyla ilgili bir görüş belirtmektir.	()	()	()	()	()
9	Denetçi, finansal tablolarda hile, usulsüzlük veya hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul bir güvence sağlamak zorundadır.	()	()	()	()	()
10	Denetimi yapılan işletmede var olan hile, usulsüzlük veya hatadan kaynaklanan sorumluluk yönetime aittir.	()	()	()	()	()
11	Denetçiler, denetim faaliyetlerini yerine getirirken mesleğin gerektirdiği bilgi ve deneyimle görevlerini yerine getirmektedirler.	()	()	()	()	()
12	Şirket yolsuzluklarından asıl sorumluluk şirket yönetimine aittir.	()	()	()	()	()
13	Denetimi yapılan işletmelerde var olan hata, hile veya usulsüzlüklerin ortaya çıkarılamamasında asıl sorumlu denetçidir.	()	()	()	()	()

Denetimin ve Denetçinin Rolü

14	Denetim raporları şirketlere kredi veren kişi/kurumlara ve yatırımcılara, kredi verme ve yatırım yapma aşamasında oldukça yararlı bir bilgi kaynağıdır.	()	()	()	()	()
15	Denetim, işletmelerin finansal tablolarına olan güveni artırır.	()	()	()	()	()
16	Kredi veren kişi/kurumlar, şirketlerin finansal tablolarını dikkatli bir şekilde incelerler.	()	()	()	()	()
17	Denetim, işletme yönetimi ve çalışanlarının hile ve usulsüzlük yapmasını engellemek açısından caydırıcı bir etkiye sahiptir.	()	()	()	()	()
18	Bağımsız denetçiler, denetimi yaptıkları işletmelerin yönetimlerini memnun etmeye çabalamaktadırlar.	()	()	()	()	()
19	Kredi veren kişi/kurumları, şirketlerin denetim raporlarını dikkatli bir şekilde incelerler.	()	()	()	()	()

Ek 2: Denetçinin Sorumluluğu, Denetimin ve Denetçinin Rolüne Dair Sorulan Sorulara Dair Tanımlayıcı İstatistikler

Denetçinin Sorumluluğu	Denetçi		Bankacı		Yatırım Analisti		Toplam	
	Ortalama	Std. Sapma	Ortalama	Std. Sapma	Ortalama	Std. Sapma	Ortalama	Std. Sapma
Denetçiler, denetimini yaptıkları işletmede tespit ettikleri küçük ya da büyük tüm usulsüzlükleri raporlamakla sorumludurlar.	3,380	1,437	4,757	0,614	4,727	0,524	4,247	1,178
Denetçiler, denetimini yaptıkları işletmelerin finansal tablolarındaki tüm hile ve usulsüzlükleri bulmakla sorumludurlar.	2,940	1,516	4,127	0,937	4,335	0,928	3,756	1,332
Denetçiler, denetimini yaptıkları işletmelerin varlıklarının korunmasından sorumludur.	2,275	1,007	2,619	1,053	2,764	1,075	2,536	1,062
Şirket yolsuzluklarından şirketlerin denetçileri de sorumludur.	2,720	1,220	3,497	1,206	3,745	1,190	3,287	1,282
Denetçiler, denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi aşamasında karşılaştıkları sorunları denetim raporunda açıklarlar.	3,335	1,335	4,132	1,031	4,224	0,602	3,869	1,131

Denetçiler, denetimini yaptıkları işletmelerin finansal tablolarında yer alan hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinden sorumludurlar.	2,720	1,052	3,016	1,261	4,186	0,614	3,251	1,198
Denetçiler, denetim sonucunda, işletmede var olan problemlerin açıklanması hususunda yetersiz kaldıkları durumda, denetim raporundan hareketle karar alan kişi veya kurumların kayıplarından ötürü sorumlu tutulmalıdırlar.	2,900	1,165	3,323	0,977	3,776	0,873	3,302	1,080
Denetçilerin denetimden kaynaklı sorumluluğu, denetimini yaptıkları işletmenin finansal tablolarıyla ilgili bir görüş belirtmektir.	4,090	1,023	3,561	1,098	3,453	1,140	3,722	1,118
Denetçi, finansal tablolarda hile, usulsüzlük veya hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul bir güvence sağlamak zorundadır.	3,880	1,141	3,910	0,898	4,106	0,953	3,956	1,011
Denetimi yapılan işletmede var olan hile, usulsüzlük veya hatadan kaynaklanan sorumluluk yönetime aittir.	3,985	1,150	3,963	1,113	3,988	1,043	3,978	1,105

Denetçiler, denetim faaliyetlerini yerine getirirken mesleğin gerektirdiği bilgi ve deneyimle görevlerini yerine getirmektedirler.	4,425	0,953	4,042	0,916	4,441	0,765	4,298	0,906
Şirket yolsuzluklarından asıl sorumluluk şirket yönetimine aittir.	4,200	1,022	4,222	0,877	4,230	1,091	4,216	0,995
Denetimi yapılan işletmelerde var olan hata, hile veya usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmamasında asıl sorumlu denetçidir.	2,965	1,358	3,683	0,937	3,478	0,783	3,362	1,115

Ek 2: Denetçinin Sorumluluğu, Denetimin ve Denetçinin Rolüne Dair Sorulan Sorulara Dair Tanımlayıcı İstatistikler (devamı)

Denetimin ve Denetçinin Rolü								
	Denetçi		Bankacı		Yatırım Analisti		Toplam	
Denetim raporları şirketlere kredi veren kişi/kurumlara ve yatırımcılara, kredi verme ve yatırım yapma aşamasında oldukça yararlı bir bilgi kaynağıdır.	4,250	0,976	4,392	0,703	3,584	0,826	4,104	0,910
Denetim, işletmelerin finansal tablolarına olan güveni artırır.	4,355	0,750	4,455	0,587	4,261	0,440	4,362	0,620
Kredi veren kişi/kurumlar, şirketlerin finansal tablolarını dikkatli bir şekilde incelerler.	3,785	1,111	4,365	0,844	3,211	0,778	3,816	1,039
	3,665	1,237	4,339	0,833	3,950	0,941	3,980	1,063

Denetim, işletme yönetimi ve çalışanlarının hile ve usulsüzlük yapmasını engellemek açısından caydırıcı bir etkiye sahiptir.	1,945	0,881	2,651	1,099	2,484	1,013	2,345	1,044
Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletmelerin yönetimlerini memnun etmeye çabalamaktadırlar.	3,475	1,252	4,228	0,624	3,087	0,719	3,620	1,035
Kredi veren kişi/kurumları, şirketlerin denetim raporlarını dikkatli bir şekilde incelerler.	3,455	1,206	3,730	0,829	3,683	0,606	3,616	0,941
İşletmelerin finansal tabloları, işletmelerin finansal durumları ve performansları hakkında doğru ve güvenilir bilgi kaynaklarıdır.	3,845	0,972	4,079	0,785	3,509	1,013	3,827	0,951
Denetim raporları, kredi veren kişi/kurumların, kredi verme kararlarını etkiler.	3,585	1,350	3,910	1,066	3,950	0,872	3,804	1,139
Denetim raporunda olumlu bir görüş sunan denetçi, aslında, finansal tabloların doğru ve güvenilir bir şekilde sunulduğunu garanti etmiş olur.	3,280	1,033	3,127	0,997	3,708	0,834	3,353	0,993
İşletmelerin denetimden geçmiş finansal tabloları, işletmelerin finansal durumlarını tüm gerçekliğiyle yansıtır.	3,110	1,124	2,667	1,057	3,280	0,995	3,007	1,093
Denetim raporunda denetçinin olumlu görüş belirtmesi, o işletmenin kredi verilebilir olduğunu dair bir göstergedir.	2,515	1,066	3,122	1,047	4,019	0,762	3,164	1,151

Denetçiler, denetim faaliyetlerini gerektiği gibi yapmış olsalardı şirket yolsuzlukları yaşanmazdı.	3,675	1,177	3,212	0,904	2,975	0,955	3,311	1,064
Denetçinin denetim raporunda olumsuz veya şartlı görüş belirtmesi, işletmenin finansal tablolarının güvenilir olmadığına bir göstergesidir.	3,835	0,934	4,048	0,827	3,845	0,755	3,911	0,852
Denetimden geçmiş finansal tablolar, finansal tabloları kullanarak karar veren kredi veren kişi/kurumlara yararlı bilgiler sunarlar.	3,830	1,023	3,381	0,739	3,658	0,791	3,625	0,886
	3,795	0,876	4,026	0,499	3,472	0,830	3,780	0,783

