



**KİLİT DENETİM KONULARININ
BELİRLENMESİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİ
ALGILARININ DEĞERLENDİRİLMESİNE
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

**2023
DOKTORA TEZİ
İŞLETME**

Murat DOĞAN

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Murat YILDIRIM**

**KİLİT DENETİM KONULARININ BELİRLENMESİNDE BAĞIMSIZ
DENETÇİ ALGILARININ DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA**

Murat DOĞAN

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Murat YILDIRIM

T.C.

Karabük Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalında

Doktora

Olarak Hazırlanmıştır

KARABÜK

Haziran 2023

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	1
TEZ ONAY SAYFASI.....	5
DOĞRULUK BEYANI	6
ÖNSÖZ	7
ÖZ	8
ABSTRACT.....	10
ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ.....	12
ARCHIVE RECORD INFORMATION	13
KISALTMALAR	14
ARAŞTIRMANIN KONUSU	16
ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	16
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	16
ARAŞTIRMA HİPOTEZLERİ / PROBLEM	17
ANA KÜTLE VE ÖRNEKLEM	19
KAPSAM VE SINIRLILIKLAR	19
1. BAĞIMSIZ DENETİM	21
1.1. Denetim Kavramı.....	21
1.1.1. Denetime İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri.....	23
1.1.1.1. Vekalet Teorisi	23
1.1.1.2. Bilgi Asimetrisi.....	25
1.1.1.3. Çıkar Çatışması.....	26
1.2. Denetim Türleri.....	28
1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	28
1.2.1.1. Finansal (Mali) Tabloların Denetimi	28
1.2.1.2. Uygunluk Denetimi	29

1.2.1.3. Faaliyet (Operasyonel) Denetimi	30
1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim	32
1.2.2.1. Kamu Denetimi	33
1.2.2.2. İç Denetim.....	33
1.2.2.3. Bağımsız (Dış) Denetim	35
1.3. Denetçi Türleri	36
1.3.1. Bağımsız (Dış) Denetçi	36
1.3.2. İç Denetçi.....	36
1.3.3. Kamu Denetçileri	38
1.4. Bağımsız Denetim Kavramı	38
1.5. Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler.....	41
1.5.1. Bağımsız Denetime İlişkin Uluslararası Düzenlemeler	41
1.5.1.1. Denetim Standartları	41
1.5.1.2. Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX).....	48
1.5.1.3. Sekizinci Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Direktifi	49
1.5.2. Bağımsız Denetime İlişkin Ulusal Düzenlemeler.....	51
1.5.2.1. Türk Ticaret Kanunu	51
1.5.2.2. Sermaye Piyasası Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	51
1.5.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	52
1.5.2.4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu	53
1.5.2.5. KGK Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	53
1.6. Bağımsız Denetim Süreci.....	53
1.7. Bağımsız Denetim Sürecinde Denetçinin Sorumluluğu.....	55
2. KİLİT DENETİM KONULARI	59
2.1. Kilit Denetim Konuları Kavramı.....	63
2.2. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi	66
2.2.1. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesinde İzlenmesi Gereken Adımlar	68
2.3. Kilit Denetim Konularının Raporlanması	70
2.4. Kilit Denetim Konularının Faydaları.....	76
2.5. Kilit Denetim Konularına İlişkin Örnekler	77

3. KİLİT DENETİM KONULARININ BELİRLENMESİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİ ALGILARININ DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: KDK ALGI ÖLÇEĞİ GELİŞTİRME	83
3.1. Kilit Denetim Konuları Üzerine Literatür Araştırması	83
3.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi	87
3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları	87
3.4. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri.....	89
3.5. Araştırmanın Yöntemi.....	91
3.5.1. Veri Toplama Aracı	91
3.5.2. Analiz Teknikleri.....	92
3.6. Araştırmanın Bulguları	93
3.6.1. Pilot Uygulamaya Ait Bulgular.....	93
3.6.1.1. Demografik Bulgular	94
3.6.1.2. Betimleyici İstatistikler.....	95
3.6.1.3. Açıklayıcı Faktör Analizi	97
3.6.1.4. Madde Analizi	99
3.6.1.5. Güvenilirlik Analizi	101
3.6.2. Ana Uygulamaya Ait Bulgular.....	102
3.6.2.1. Demografik Bulgular	103
3.6.2.2. Betimleyici İstatistikler.....	104
3.6.2.3. Normallik Testi.....	106
3.6.2.4. Doğrulayıcı Faktör Analizi.....	107
3.6.2.5. Madde Analizi	111
3.6.2.6. Güvenilirlik Analizi	113
3.6.3. Hipotezlerin Test Edilmesi	113
3.6.3.1. Cinsiyet Değişkeni T-Testi	114
3.6.3.2. Yaş Değişkeni Anova Analizi	114
3.6.3.3. Unvan Değişkeni Anova Analizi	116
3.6.3.4. Eğitim Değişkeni Anova Analizi	117
3.6.3.5. Tecrübe Değişkeni Anova Analizi	118
3.6.3.6. Çalıştıkları İşletmelerin Ortaklık Yapısı Değişkeni Anova Analizi	119
SONUÇ	122
KAYNAKÇA.....	126

TABLÖLÄR LİSTESİ	140
ŞEKİLLER LİSTESİ	142
EKLER	143
Ek 1: Pilot Çalışma Anket Formu	143
Ek 2: Ana Çalışma Anket Formu	146
ÖZGEÇMİŞ	148



TEZ ONAY SAYFASI

Murat DOĞAN tarafından hazırlanan “KİLİT DENETİM KONULARININ BELİRLENMESİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİ ALGILARININ DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA” başlıklı bu tezin Doktora olarak uygun olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Murat YILDIRIM

.....

Tez Danışmanı, İşletme Anabilim Dalı

Bu çalışma, jürimiz tarafından Oy Birliği/Oy Çokluğu Seçiniz ile İşletme Anabilim dalında Doktora tezi olarak kabul edilmiştir. 23/06/2023

Ünvanı, Adı SOYADI (Kurumu)

İmzası

Başkan : Prof. Dr. Serhan GÜRKAN (KBÜ)

.....

Üye : Prof. Dr. Murat YILDIRIM (KBÜ)

.....

Üye : Doç. Dr. Hakan VARGÜN (KBÜ)

.....

Üye : Doç. Dr. Yaşar ÖZ (BARÜ)

.....

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Murat ÖZDEMİR (GRÜ)

.....

KBÜ Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulu, bu tez ile, Doktora derecesini onamıştır.

Prof. Dr. Müslüm KUZU

.....

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

DOĞRULUK BEYANI

Doktora tezi olarak sunduğum bu çalışmayı bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı herhangi bir yola tevessül etmeden yazdığımı, araştırmamı yaparken hangi tür alıntıların intihal kusuru sayılacağını bildiğimi, intihal kusuru sayılabilecek herhangi bir bölüme araştırmamda yer vermediğimi, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bu eserlere metin içerisinde uygun şekilde atıf yapıldığını beyan ederim.

Enstitü tarafından belli bir zamana bağlı olmaksızın, tezimle ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak ahlaki ve hukuki tüm sonuçlara katlanmayı kabul ederim.

Adı Soyadı: Murat DOĞAN

İmza :

ÖNSÖZ

Öncelikli olarak çalışmam boyunca bana yol gösteren ve ilham veren saygı değer hocalarım; Prof. Dr. Murat YILDIRIM, Prof. Dr. Serhan GÜRKAN ve Doç. Dr. Hakan VARGÜN'e,

Çalışmanın uygulama bölümünde yer alan analizleri öğrenmem konusunda bana her zaman yardımcı olan Doç. Dr. Ozan BÜYÜKYILMAZ'a

Tez sürecinde bana destek olan ve sağlıklı iş ortamını sağlayan mesai arkadaşım Ahmet BATMAZ'a,

Hayatımda varlıklarıyla beni mutlu eden ve desteklerini esirgemeyen AKDEMİR, DURMUŞ ve DOĞAN ailelerime,

Her zaman öncelikle beni düşünen, bu zorlu süreçte her türlü çabayı ve özveriyi gösteren, her koşulda yanımda olan canımdan çok sevdiğim eşim Seray DOĞAN'a sonsuz teşekkür ederim.

Ayrıca, ilk tanıştığımız günden beri bana hep destek olan zorlu günlerimde bile bana olan inancını kaybetmeden yardım eden ve lisansüstü eğitim sürecine başlamam gerektiği konusunda beni aydınlatan Doç. Dr. Hakan VARGÜN'e doktora tezimi ithaf ederim.

ÖZ

Bağımsız denetim, geçmişten günümüze işletmeler ve finans okurları için önemli bir olgu olmuştur ve gelecekte de önemini korumaya devam edeceği bilinmektedir. Özellikle denetim süreci sonucunda denetçiler tarafından hazırlanan denetim raporları, finansal kararların alınmasında ve işletmelerin finansal durumları hakkında bilgi edinilmesinde temel bir rehber olmuştur. Bu raporlar, düzenleyiciler tarafından oluşturulan belirli standartlar çerçevesinde hazırlanmakta ve yayımlanmaktadır. Ancak muhasebe skandalları ve bu skandallara denetim firmalarının da dahil olması nedeniyle bu raporlara olan güven zedelenmiş ve raporların hazırlanmasında köklü değişiklikler yapılması gerekli hale gelmiştir. Düzenleyiciler, denetim raporlarını daha şeffaf ve güvenilir hale getirmek için bu skandallara yanıt olarak yeni standartlar oluşturmaya çalışmışlardır. Bu çalışmalar sonucunda ortaya çıkan yeni standartlardan biri de kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda raporlanmasıdır. Bu yeni standart çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, denetçilerin demografik özelliklerinin kilit denetim konularına ilişkin raporlama standardını algılamalarında farklılıklara yol açıp açmadığını belirlemektir. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde denetim ve bağımsız denetim kavramları açıklanmıştır. İkinci bölümde kilit denetim konuları açıklanmakta, raporlama ve raporlama süreçleri hakkında bilgi verilmekte ve örnek uygulamalar gösterilmektedir. Üçüncü bölümde yani uygulama bölümünde; kilit denetim konularına ilişkin bağımsız denetçiler arasında algı farklılıkları olup olmadığını belirlemek amacıyla bir ölçek geliştirilmiş ve anket uygulanmıştır. Ölçeğin geliştirilmesi nedeniyle, iki farklı örneklem grubundan anket sorularını yanıtlamaları istenmiştir. 222 denetçiden oluşan birinci örneklem grubu ile pilot uygulama yapılmış ve 321 denetçiden oluşan ikinci örneklem grubu ile asıl çalışma gerçekleştirilmiştir. Elde edilen veri setleri SPSS 25.0 ve AMOS 24 istatistik programları kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda hipotezler test edilmiş ve denetçilerin cinsiyet değişkenine göre algı farklılığının olmadığı; ancak yaş, unvan, eğitim, deneyim ve çalıştıkları şirketlerin ortaklık yapısına göre algı farklılıkları bulunmuştur.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim; Kilit Denetim Konuları; Bağımsız Denetçi Algısı



ABSTRACT

Independent auditing has been an important phenomenon for businesses and financial readers from the past to the present, and it is known that it will continue to maintain its importance in the future. Especially, audit reports prepared by auditors as a result of the audit process have been a fundamental guide for making financial decisions and obtaining information about the financial situation of businesses. These reports are prepared and published within the framework of certain standards created by regulators. However, due to accounting scandals and the involvement of audit firms in these scandals, the trust in these reports has been damaged, and it has become necessary to make radical changes in the preparation of reports. Regulators have worked to create new standards in response to these scandals to make audit reports more transparent and reliable. One of the new standards that emerged from these efforts is the reporting of key audit matters in the independent auditor's report. This new standard is the subject of our study.

The purpose of this study is to determine whether the demographic characteristics of auditors lead to differences in their perception of the reporting standard for key audit matters. The study consists of three parts. In the first part, the concepts of auditing and independent auditing are explained. In the second part, key audit matters are explained, information is given about reporting and reporting processes, and sample applications are shown. In the third part, in other words, the application section; a scale was developed to determine whether there are perception differences among independent auditors regarding key audit matters, and a survey was conducted. Due to the development of the scale, two different sample groups were asked to answer survey questions. A pilot was conducted with the first sample group of 222 auditors, and the main study was conducted with the second sample group of 321 auditors. The obtained data sets were analyzed using SPSS 25.0 and AMOS 24 statistical programs. As a result of the study, hypotheses were tested and it was found that there was no perception difference according to the gender variable of the auditors; however, perception differences were found according to the age, title, education, experience, and partnership structure of the companies they work for.

Keywords: Independent Audit; Key Audit Matters; Independent Auditor Perception



ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ

Tezin Adı	Kilit Denetim Konularının Belirlenmesinde Bağımsız Denetçi Algılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma
Tezin Yazarı	Murat DOĞAN
Tezin Danışmanı	Prof. Dr. Murat YILDIRIM
Tezin Derecesi	Doktora
Tezin Tarihi	23/06/2023
Tezin Alanı	İşletme
Tezin Yeri	KBÜ/LEE
Tezin Sayfa Sayısı	148
Anahtar Kelimeler	Bağımsız Denetim; Kilit Denetim Konuları; Bağımsız Denetçi Algısı

ARCHIVE RECORD INFORMATION

Name of the Thesis	A Study on The Evaluation of Independent Auditor Perceptions in Identifying Key Audit Matters
Author of the Thesis	Murat DOĞAN
Advisor of the Thesis	Prof. Dr. Murat YILDIRIM
Status of the Thesis	Ph.D.
Date of the Thesis	23/06/2023
Field of the Thesis	Business Administration
Place of the Thesis	UNIKA/IGP
Total Page Number	148
Keywords	Independent Audit; Key Audit Matters; Independent Auditor Perception

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACCA	: Association of Chartered Certified Accountants- Yeminli Mali Müşavirler Derneği
AGFI	: Düzeltilmiş Uyum İyiliği İndeksi
AICPA	: American Institute of Certified Public Accounting-Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
AMOS	: Moment Yapılarının Analizi
AS	: Auditing Standards - Denetim Standartları
ASB	: Auditing Standards Board-Denetim Standartları Kurulu (ABD)
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
CFI	: Karşılaştırmalı Uyum İndeksi
CPA	: Certified Public Accountant
EC	: European Commission- Avrupa Komisyonu
EY	: Ernst and Young
FRC	: Financial Reporting Council
GAAS	: Generally Accepted Auditing Standards-Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GFI	: Uyum İyiliği İndeksi
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IAPC	: International Auditing Practices Committee - Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
IFAC	: International Federation of Accountants - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

IIA	: The Institute of Internal Auditors
ISA	: International Standards on Auditing-Uluslararası Denetim Standartları
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
JOA	: Justification of Assessments: Değerlendirmelerin Gerekçesi
KDK	: Kilit Denetim Konuları
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
KPMG	: Klynveld Peat Marwick Goerdeler
NFI	: Normlandırılmış Uyum İndeksi
Ort.	: Ortalama
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board- Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
PwC	: PricewaterhouseCoopers
RMSEA	: Yaklaşık Hataların Ortalama Karekökü
SAS	: Statements on Auditing Standards - Denetim Standartlarına İlişkin Açıklamalar (ABD)
SEC	: Securities and Exchange Commission - Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (ABD)
SOX	: Sarbanes-Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	: Statistical Package for the Social Sciences
St. S.	: Standart Sapma
TLI	: Tucker-Lewis İndeksi
vd.	: ve diğerleri

ARAŞTIRMANIN KONUSU

Bağımsız denetim raporları özellikle finansal rapor okuyucuları ve dış paydaşlar açısından karar verme süreçlerinde oldukça önemsenen bir konudur. Ancak 2000’li yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları nedeniyle uygulanan denetimlere güven azalmış ve yeni düzenlemelerin yapılması bir gereklilik haline gelmiştir. Bunun üzerine düzenleyiciler yeni denetim standartları tasarlamış ve denetim raporlarını daha şeffaf bir hale getirme girişimlerinde bulunmuşlardır. Bu girişimlerden biri de kilit denetim konularının denetim raporlarında ayrıca raporlanmasıdır. Bağımsız denetim sürecinde denetçilerin en fazla önem verdikleri konular olarak değerlendirilen kilit denetim konularının muhakkak denetim raporlarında ayrıca raporlanması ve bu konuların denetçiler tarafından nasıl ele alındığının belirtilmesi önemlidir. Bu açıdan tezin amacı doğrultusunda çalışmanın konusu, bağımsız denetçilerin kilit denetim konuları hakkında algılarının çeşitli boyutlar altında farklılaşıp farklılaşmadığı üzerine belirlenmiştir.

ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Araştırmanın amacı, finansal tabloların bağımsız denetiminde denetçiler tarafından daha fazla önem verilen kilit denetim konularının tespit edilmesinde denetçilerin algılarını ölçmektir. Bu amaçla denetçilerin demografik özelliklerinin; KDK’nin bildirilmesinde, denetçi ile hedef kullanıcılar arasında kurulacak iletişim değerinde ve denetçilerin KDK açıklama yapma yükümlülüğünün sorumluluk algılarının belirlenmesinde etkisinin olup olmadığının belirlenmesi tezin temel hedeflerini oluşturmaktadır. İstanbul ilinde denetim çalışmalarını gerçekleştiren bağımsız denetçilerin, KDK standardının ortaya çıkmasıyla beraber denetçiler bakımından oluşacak algı farklarını değerlendirmektir.

Araştırma, KDK bildirim standardı uygulamasının olası sonuçlarını belirlemeyi, ilgili standart uygulaması ile hedeflenen amaçların gerçekleşip gerçekleşmeyeceği üzerine denetçilerin düşüncelerini ve beklentilerini, standart uygulamasının meydana getireceği faydalı ve sorumluluk yükleyici sonuçları belirlemeyi amaçlamaktadır.

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırma verilerine, tezin amacı doğrultusunda tasarlanan anket formu ile ulaşılmıştır. Geliştirilen ölçeğin bulunduğu anket formunun, bağımsız denetçiler

tarafından hem yüz yüze görüşmeler sayesinde fiziki ortamda hem de internet ortamında cevaplandırılması sağlanmıştır.

Araştırma yöntemi olarak denetçilerin algılarını belirleyebilmek için algı ölçeği geliştirilmiştir. Ölçek geliştirme aşamaları olan; madde havuzu oluşturma, pilot ve ana çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Çalışma kapsamında geçerlik ve güvenirlik analizleri uygulanmıştır. Geçerlik analizi olarak yapı geçerliği analizi belirlenmiş ve bu çerçevede faktör analizleri ve hipotez tekniklerinden yararlanılmıştır. Geçerlik analizleri ise, madde analizi ve Cronbach Alfa güvenirliği tekniği tercih edilmiştir. Bahsi geçen testlerin uygulanmasında “SPSS 25.0” ve “AMOS 24” paket programları kullanılmıştır. Bu programlar aracılığıyla çalışma sürecinde geliştirilmiş olan hipotezlerin test edilmesi ve bulguların yorumlanması üçüncü bölümde ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

ARAŞTIRMA HİPOTEZLERİ / PROBLEM

Araştırma, bağımsız denetçilerin kilit denetim konuları hakkında algılarını belirlemeye yöneliktir. Kilit denetim konularının belirlenen boyutları; kilit denetim konularının bildirilmesi, iletişim ve sorumluluk kapsamında denetçilerin demografik özelliklerine bağlı olarak algılarında farklılaşma olup olmadığını belirlemeye yönelik inceleme yapılmıştır. Dolayısıyla araştırmanın amacına uygun şekilde belirlenen araştırmanın problemi “KDK’ye ilişkin düzenlenen ifadeler hakkında bağımsız denetçiler arasında algı farkı var mıdır?” şeklindedir. Belirlenen bu problemi test edebilmek amacıyla oluşturulan hipotezler aşağıda gösterilmiştir;

H_1 : Bağımsız Denetçilerin KDK’ye ilişkin algılarında cinsiyet değişkenine göre fark vardır;

$H_{1.1}$: KDK bildirme faktöründe cinsiyete göre fark vardır.

$H_{1.2}$: İletişim faktöründe cinsiyete göre fark vardır.

$H_{1.3}$: Sorumluluk faktöründe cinsiyete göre fark vardır.

H_2 : Bağımsız Denetçilerin KDK’ye ilişkin algılarında yaş değişkenine göre fark vardır;

$H_{2.1}$: KDK bildirme faktöründe yaşa göre fark vardır.

$H_{2.2}$: İletişim faktöründe yaşa göre fark vardır.

H_{2.3}: Sorumluluk faktöründe yaşa göre fark vardır.

H₃ : Bağımsız Denetçilerin KDK'ye ilişkin algılarında unvan değişkenine göre fark vardır;

H_{3.1}: KDK bildirme faktöründe unvana göre fark vardır.

H_{3.2}: İletişim faktöründe unvana göre fark vardır.

H_{3.3}: Sorumluluk faktöründe unvana göre fark vardır.

H₄ : Bağımsız Denetçilerin KDK'ye ilişkin algılarında eğitim değişkenine göre fark vardır;

H_{4.1}: KDK bildirme faktöründe eğitime göre fark vardır.

H_{4.2}: İletişim faktöründe eğitime göre fark vardır.

H_{4.3}: Sorumluluk faktöründe eğitime göre fark vardır.

H₅ : Bağımsız Denetçilerin KDK'ye ilişkin algılarında tecrübe değişkenine göre fark vardır;

H_{5.1}: KDK bildirme faktöründe tecrübeye göre fark vardır.

H_{5.2}: İletişim faktöründe tecrübeye göre fark vardır.

H_{5.3}: Sorumluluk faktöründe tecrübeye göre fark vardır.

H₆ : Bağımsız Denetçilerin KDK'ye ilişkin algılarında çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısı değişkenine göre fark vardır;

H_{6.1}: KDK bildirme faktöründe çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısına göre fark vardır.

H_{6.2}: İletişim faktöründe çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısına göre fark vardır.

H_{6.3}: Sorumluluk faktöründe çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısına göre fark vardır.

ANA KÜTLE VE ÖRNEKLEM

Çalışmanın yapıldığı dönem KGK tarafından bağımsız denetim yapmaya yetkilendirilmiş (15.10.2021 tarihi itibarıyla) bağımsız denetim kuruluş sayısı 360 iken bu sayısının 7 tanesi infisah, faaliyet izni iptali gibi sebeplerle terkin edilmesi nedeniyle 353 olarak bulunmaktadır (KGK, 2022b). Bağımsız denetçi sayısı ise 19.062'dir. Ancak tescil talebinde bulunmayan 1.963 denetçi nedeniyle tescil edilen bağımsız denetçi sayısı 17.099'dir (KGK, 2022c). Dolayısıyla araştırmanın ana kütlelerini 17.099 bağımsız denetçi oluşturmaktadır.

Uygulama sırasında bütün ana kütleye ulaşılmanın zor olması nedeniyle çeşitli örneklem tekniklerinden yararlanılarak bir örneklem grubu elde edilir. Bu çalışmadaki örneklem tekniği, uygun ve kartopu örneklem tekniklerinden faydalanılarak iki farklı örneklem tekniği kullanılmıştır. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetim ile ilgili kurumlardan (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM)) anket uygulamasının cevaplanması istendiğinde uygun örneklem, bahsi geçen kişi ve kurumlardan ilgili anketin ulaştırabilecekleri bağımsız denetçilerden cevaplanması istendiğinde ise kartopu örneklem tekniğinden faydalanılmıştır. Araştırmadaki sınırlılıklar nedeniyle ilgili örneklem teknikleriyle belirlenen örneklem grubunu İstanbul'da faal olan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır.

KAPSAM VE SINIRLILIKLAR

Araştırma kapsamında görüldüğü üzere denetçi sayısının çok fazla olması sebebiyle Türkiye'de faal olan tüm bağımsız denetçiler ile iletişim sağlanması hem zaman hem de araştırma bütçesi sınırları sebebiyle oldukça güçtür. Bu nedenle araştırma kapsamı içerisinde örneklem grubu olarak İstanbul ili seçilmiş ve anket uygulaması gerçekleştirilmiştir.

Bağımsız denetçi resmi siciline baktığımızda İstanbul iline kayıtlı toplam denetçi sayısı 6.973 gözükmetedir (KGK, 2022d). Ancak, KGK'nin Eğitim ve Yetkilendirme Daire Başkanlığı'na T.C. Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER) aracılığıyla İstanbul'da faal olan denetçi sayısını öğrenmek amacıyla bilgi edinme başvurusu yapılmıştır. 06.07.2022 tarihi itibarıyla anlık olarak İstanbul'da faal 2.309 denetçi bulunduğu cevabı alınmıştır. Bunun nedeni, KGK'nin internet sitesinde resmi sicil

bilgileri anlık olarak verilmekte, sürekli eğitim eksikliği nedeniyle gayri faal olan bir denetçi eğitim eksiğini tamamladığında anlık olarak faal hale geçmekte olduğu söylenmiştir. Ayrıca bağımsız denetçi yardımcılarının KGK'nin internet sitesinde yer verilmemesi de çalışmamızın ayrı bir kısıtıdır. Sonuç olarak KGK'nin internet sitesi ve Eğitim ve Yetkilendirme Başkanlığı'nın vermiş olduğu veriler ışığında İstanbul'da 2.309 faal 4.664 gayri faal toplamda 6.973 denetçi bulunduğu söylenebilmektedir. Bu nedenle çalışmamızın kapsamını 2.309 adet bağımsız denetçi oluşturmaktadır.



1. BAĞIMSIZ DENETİM

Elektronik veri tabanları, internet ve diğer kaynaklar aracılığıyla karar vericiler için mevcut olan bilgi miktarının hızla arttığı ve bilgilerin güvenilir, inanılır, ilgili ve zamanında olmasına büyük ihtiyaç duyulduğu bir çağda yaşamaktayız. Yöneticiler, yatırımcılar, alacaklılar ve düzenleyici kurumlar bilinçli kararlar verecekse yüksek kaliteli bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Bu hususta, bağımsız denetim ve güvence hizmetleri işletme bilgilerinin güvenilirliğini, inanılabilirliğini ve uygunluğunu sağlamada önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle, çalışmanın birinci bölümünde öncelikle denetim kavramı, denetim ve denetçi türleri açıklanmış ve genel olarak bağımsız denetim kavramı üzerinde durulmuştur. Daha sonra bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler başlığı altında, ulusal ve uluslararası düzenlemeler alt başlıklarına yer verilmiştir. Bölümün sonunda ise bağımsız denetim süreci ve bu süreçte denetçinin sorumluluğu hakkında bilgiler verilmiştir.

1.1. Denetim Kavramı

Denetim kavramı çok uzun bir geçmişe sahiptir. Başta Mısır olmak üzere Yunanistan ve Roma ülkelerinde kamu kaynaklarını toplamak ve kullanmak üzere görevlendirilen kişilerin, ilgili işlemler doğrultusunda hesap verme zorunluluğu olması nedeniyle denetim kavramı ortaya çıkmıştır (Porter vd., 2014, s. 2).

Denetimin ne anlama geldiğini, ne kapsamda yapıldığını ve nasıl yürütüldüğünü öğrenebilmek için bir tanıma ihtiyaç duyulmaktadır. Genel uygulamalı denetimin kapsamlı bir tanımı aşağıdaki gibidir (Porter vd., 2014, s. 3):

Denetim, iddialarda bulunan kişi veya kuruluşun dahil olduğu ekonomik eylemler ve olaylarla ilgili iddialara bağlı kanıtları nesnel olarak toplamak ve analiz etmek, bahsi geçen iddialar ile belirlenmiş kriterler arasında olan uygunluk derecesini tespit etmek ve iddiaların yapıldığı raporların kullanıcılarına sonuçları iletmek için yürütülen sistematik bir süreçtir.

Bu tanım şunu ifade etmektedir (Porter vd., 2014, s. 3):

- Denetim, sıralı bir dizi adım (sistematik bir süreç) ile ilerlemektedir.

- Denetim öncelikle kanıt toplamayı ve değerlendirmeyi içermektedir. Bu faaliyeti gerçekleştirirken denetçi, tarafsız ve objektif bir düşünce tutumunu sürdürmektedir.
- Denetçi, bir kişi veya kuruluş tarafından dahil oldukları ekonomik faaliyetler hakkında ileri sürülen iddiaları (doğru olduğu ima edilen ifadeleri) eleştirel olarak inceler; denetçi, bu beyanların, bireyin veya kuruluşun gerçekleşen ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkında başkalarına nasıl rapor vereceğini belirleyen kriterlere ne derece uyum sağladığını değerlendirir. Bu kriterler, denetçinin iddiaların dayanak olayları gerçeğe uygun bir şekilde temsil edip etmediğini değerlendirmesine olanak tanıyan temel kuralları içerir.
- Denetçi, ilgili değerlendirme sonuçlarını rapor halinde bildirir. Rapor, iddiaların yapıldığı belgenin/belgelerin tüm kullanıcıları tarafından kullanılabilir.

Latince audire (duymak) kelimesinden gelen denetim kavramı Flint'e (1988, s.14) göre, pratik yararlılığı dışında hiçbir amaca ya da değere hizmet etmeyen ve varlığı tamamen faydacı olan toplumsal bir olgudur. Ayrıca Flint (1988, s.14), denetim işlevinin, toplumda tanınmış ve meşru çıkarları olan başkalarının davranışları veya performansları hakkında bilgi veya güvence arayan bireylerin veya grupların algılanan bir ihtiyacına yanıt olarak geliştiğini açıklamaktadır. Bu nedenle, bir denetim işlevi bir sosyal kontrol aracı olarak gözlemlenebilir, çünkü davranış ve performansı izlemek ve hesap verebilirliği güvence altına almak veya uygulamak için bir mekanizma görevi görmektedir.

Birçok denetçi (Abdel Qader, 2002; Porter vd. 2005) bir denetim amacının her zaman statik olandan ziyade dinamik olduğu konusunda (Flint, 1988, s. 17) hemfikirdir. Denetimin dört yüz yıllık tanınabilir varlığı boyunca amaç ve tekniklerinin toplumun değişen ihtiyaç ve beklentilerine uyacak şekilde değiştiği görülmektedir (Brown, 1962). Toplumun ihtiyaç ve beklentilerindeki değişimlerin, belirli bir zaman sonra ekonomik, politik ve sosyolojik çevre gibi bağlamsal faktörlerden büyük ölçüde etkilendiği gözlemlenebilir. Bu nedenle, denetimin tarihsel gelişiminin gözden geçirilmesi toplumun beklentilerindeki değişime bağlı olarak denetimin evrimini anlamasını, analiz etmesini ve yorumlamasını sağlar.

1.1.1. Denetime İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri

Sanayi devriminden bu yana işletme kuruluşlarının çoğu, az sayıda çalışanı olan işletme sahibi kuruluşlardan, binlerce çalışanı olan çok uluslu şirketlere dönüşmüştür. Bu tür kuruluşların büyümesi çok sayıda yatırımcıdan finansal kaynakların, finansal piyasalar ve kredi veren kurumlar aracılığıyla büyüyen şirketlere yönlendirilmesiyle mümkün olmuştur. Şirketler büyüdükçe yönetimleri hissedar sahiplerinden küçük profesyonel yönetici gruplarına geçmiştir. Böylece şirket büyümesine, mülkiyet çıkarlarının ve yönetim işlevlerinin ayrılığı eşlik etmiştir. Sonuç olarak şirket yöneticilerinin işletme sahiplerine, bankalar ve diğer borç verenler gibi diğer fon sağlayıcılarına faaliyetlerinin finansal sonuçları hakkında rapor vermeleri için bir ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Bu raporları (finansal tablolar) alan finansal bilgi kullanıcılarının raporlardaki bilgilerin güvenilir olduklarına dair güvenceye ihtiyaçları vardır. Bu nedenle, raporlardaki bilgilerin doğrulanmasını veya denetlenmesini istemektedirler (Porter vd., 2014, s. 8-9).

Bağımsız denetime ihtiyaç duyulmasının genel olarak temel sebepleri (Pirgaip, 2004, s. 5):

- Bilgi asimetrisi ve çıkar çatışmasının bulunması,
- Denetleme boyutunda finansal verilerin taraflar bakımından değeri,
- Gerçek olmayan bilgilerin bulunması,
- Karmaşık muhasebe işlemlerinin var olması,
- Finansal bilgileri takip eden tarafların işletme ve yönetime mesafeli olması,
- Finansal bilgileri işletme ihtiyacı şeklinde sıralanmıştır.

1.1.1.1. Vekalet Teorisi

Vekalet sorununun tarihi, insan uygarlığının iş yaptığı ve ilgilerini en üst düzeye çıkarmaya çalıştığı zamana kadar uzanmaktadır. Vekalet sorunu, anonim şirketlerin evriminden bu yana süregelen asırlık sorunlardan birisidir. Her örgüt muhtemelen bu sorundan farklı biçimlerde muzdarip olduğu için göz ardı edilememektedir. Zamanın değişmesiyle birlikte vekalet sorunu farklı şekillere dönüşmüş ve literatürde bu konu çok fazla tartışılmıştır. Vekalet teorisi literatürünün tartışılmasıyla beraber sorunu en aza

indirmek için vekalet sorununu, çeşitli biçimlerini ve içinde yer alan çeşitli maliyetlerini tespit etmeye yönelik çalışmalar gerçekleştirilmiştir (Panda ve Leepsa, 2017, s. 74-75).

Vekalet ilişkisi, sosyal etkileşimin en eski hallerinden biridir. Karar verme yetkisinin belirli bir alanında vekil olarak atanan kişi, diğeri için, onun adına veya temsilcisi olarak hareket ettiğinde, iki (veya daha fazla) taraf arasında bir vekalet ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Vekalet örnekleri evrenseldir. Örneğin işveren ile çalışan veya devlet ile yönetilenler arasındaki gibi tüm sözleşmeye dayalı düzenlemeler önemli vekalet unsurlarını içerir. Ancak, bahsi geçen vekalet ilişkisi ahlaki tehlike sorunlarını da beraberinde getirmektedir (Ross, 1973, s. 134).

Bu sorunlardan önde gelen iki tanesi; yönetsel tazminat ve asimetrik bilgidir. İlk sorun, yönetimin prim şeklinde daha yüksek yönetsel tazminat istemesi, hissedarların ise daha yüksek temettü istemesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bilgi asimetrisiyle ilgili ikinci vekalet sorunu, yönetimin içeriden oluşması, hissedarların ise şirketin mali durumunu yalnızca yönetim tarafından hazırlanan finansal raporlardan öğrenen yabancılar olması nedeniyle ortaya çıkmaktadır (Ardiana, 2014, s. 3)

İlk vekalet sorunu, yönetsel tazminat ve yönetici hisse sahipliği programı hakkında müzakere edilerek çözülebilir. Bu arada ikinci kurum sorununun bağımsız denetçi rolüyle çözülmesi beklenmektedir. Bağımsız denetçi, yönetim tarafından hazırlanan finansal raporların önyargı ve maddi yanlışlıktan arındırılmış ve muhasebe standartlarına uygun olduğuna dair hissedarlara güvence hizmeti vermelidir (Ardiana, 2014, s. 3).

Adam Smith (1776) belki de vekalet sorununun varlığından şüphelenen ilk yazardır ve o zamandan beri ekonomistlerin vekalet teorisinin yönlerini geliştirmeleri için motive edici bir faktör olmuştur. Smith, çalışmalarında Ulusların Zenginliğini öngördü; eğer bir örgüt gerçek sahibi olmayan bir kişi veya bir grup kişi tarafından yönetiliyorsa, o zaman sahiplerin yararı için çalışmama ihtimali vardır (Panda ve Leepsa, 2017, s. 77).

1.1.1.2. Bilgi Asimetrisi

Denetim talebi, işletme sahipleri işletmelerini yönetmek için başkalarını işe aldıkları zaman hesap verebilirlik ihtiyacı olarak anlaşılabilmektedir. 18. yüzyılın sonlarına ve 19. yüzyılın başlarına kadar, çoğu işletme nispeten küçük ölçekli olarak faaliyet göstermekteydi. Bu küçük ölçekli işletmeler genellikle tek mülk sahipleri veya ortaklıklar olarak kurulmuş ve işletilmiştir. İşletmeler genellikle sahipleri tarafından yönetildiğinden ve borçlanma sınırlı olduğundan, dış taraflara karşı hesap verebilirlik seviyeleri genellikle asgari düzeyde olmuştur. Modern muhasebe ve denetimin doğuşu, şirketlerin büyüdüğü ve genişlemeyi finanse etmek için sermaye artırması gereken sanayi devrimi sırasında gerçekleşmiştir. Zamanla sermaye piyasaları gelişerek şirketlerin yeni pazarlara açılmak için gerekli yatırım sermayesini artırmalarına, pahalı araştırma ve geliştirme çalışmalarını finanse etmelerine ve ürünleri pazara sunmak için gereken bina, teknoloji ve ekipmanları finanse etmelerine olanak sağlamıştır. Sermaye piyasası, çok çeşitli yatırımcılardan ve alacaklılardan büyük miktarda sermaye toplanabilmesi için küçük mülkiyet parçalarını (yani hisse senetleri) satmaya ve binlerce küçük krediye (yani tahvillere) izin vermektedir. Halka açık bir şirket, hisse senetlerini veya tahvillerini halka satan ve şirketin kaynaklarının doğru kullanımı konusunda özen gösteren bir şirkettir. Bu nedenle, modern şirketin büyümesi, işletmeyi (hissedarları) yönetmeye doğrudan dahil olmayan çeşitli sahip gruplarına ve şirketi günlük olarak işletmek için sahipler tarafından işe alınan profesyonel yöneticilerin kullanılmasına yol açmıştır. Bu ortamda yöneticiler, sahipler için aracı olarak görev yapmakta (bazen müdür olarak adlandırılır) ve şirketin varlıklarını yöneterek bir yönetim işlevini yerine getirmektedir (Messier vd., 2019, s. 5-6).

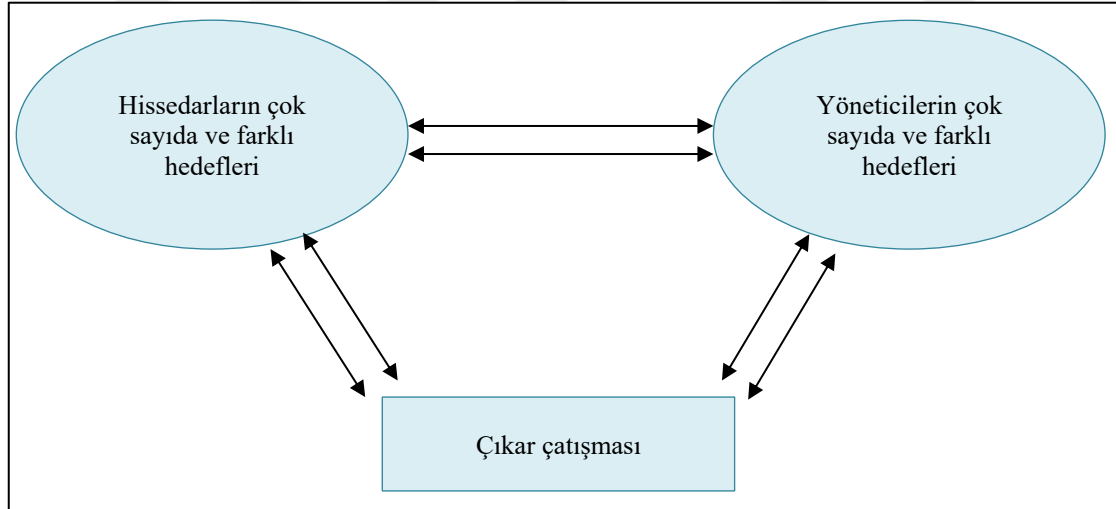
Ancak, bir işletme sahibi ile yönetici arasındaki ilişkinin genellikle iki taraf arasında bilgi asimetrisi ile sonuçlandığı önemli bir husustur. Bilgi asimetrisi, bir ilişkideki taraflardan birinin diğerinden daha çok veya daha yararlı bilgilere sahip olduğu bir durumdur (Akerlof, 1970, s. 489). İşletme bazında bilgi asimetrisi ise; genellikle yöneticilerin finansal durum ve faaliyet sonuçlarıyla ilgili verileri, işletme yönetiminde aktif olarak yer almayan işletme sahiplerine ve hissedarlarına göre daha iyi bilmesini ifade etmektedir (Messier vd., 2019, s. 6). Bu hususta, bağımsız denetim faaliyetinin çok önemli bir rolü vardır. Çünkü, denetim faaliyetlerinin tarafsız ve bağımsız olması sayesinde taraflar arasında ortaya çıkan bilgi asimetrisinin azaltılmasını ve giderilmesini sağlamaktadır.

1.1.1.3. Çıkar Çatışması

Çıkar çatışması, bireyin hak ve sorumlulukları arasında uyumsuzluk olarak tanımlanabilmektedir (O'Regan, 2004, s. 72). Başka bir ifadeyle çıkar çatışması, bir kişinin bireysel ya da farklı amaçlarla belirli bir kişi veya kurumdan menfaati doğrultusunda faydalanarak yararlanması olarak açıklanabilmektedir. Ancak, teorik açıdan vekilin tasarruflarını gözlemlemek mümkün olmakla beraber pratikte bu hususu gerçekleştirmek ekonomik olmamaktadır (Ross, 1973, s. 138).

Çıkar çatışmasının açıklayıcı bir örneği olarak bilgisayar ekipmanı alımlarından sorumlu bir devlet görevlisinin kendisine ait bir şirketle işlem yapmaya karar vermesi durumunda, kendi kendine işlem yapan bir çıkar çatışması durumu meydana gelmektedir. Sonuç olarak karar verici, işlemin hem alıcı hem de tedarikçi tarafında olmaktadır.

Muhasebe ve denetim bağlamlarında çıkar çatışması, genellikle vekil ilişkilerinde hissedarların ve yöneticilerin hedefleri arasındaki çatışmaları ifade etmektedir (Ittonen, 2010, s. 15). Şekil 1'de hissedarlar ile yöneticiler arasındaki çıkar çatışması ilişkisi gösterilmiştir.

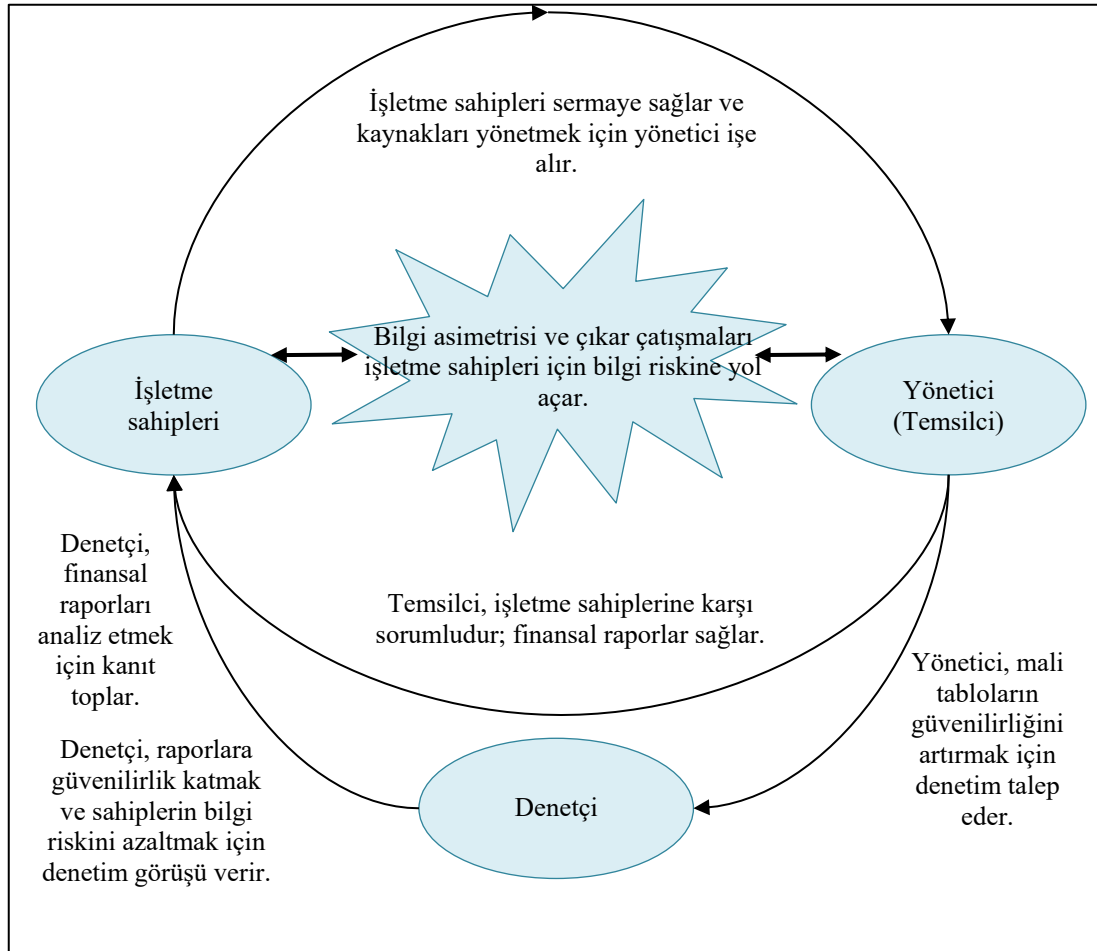


Kaynak: (Soltani, 2007, s. 56).

Şekil 1. Hissedarlar ile Yöneticiler Arasındaki Çıkar Çatışması

Yukarıda belirtildiği gibi, bir kurum ilişkisinde mülkiyet kontrolden ayrılırsa ve temsilci kendi yararlarını en üst düzeye çıkarmaya çalışırsa, bu durum çıkar çatışmasına neden olmaktadır (Jensen ve Meckling, 1976, s. 311).

Ayrıca vekalet teorisi, çıkar çatışması ve bilgi asimetrisi denetim talebine yol açan birbirleriyle bağlantılı olgulardır. Çünkü vekâlet teorisi, bilgi asimetrisinin oluşmasına sebep olmakla beraber bahsi geçen bu ilişki arasında çıkar çatışmasını ortaya çıkarmakta veya mevcut çıkar çatışmasının olumsuzluk ile sonuçlanmasını kolaylaştırmaktadır (Ross, 1973, s. 138). Bu hususun daha iyi anlaşılabilmesi için vekalet teorisi, çıkar çatışması ve bilgi asimetrisi bakımından denetim talebine yol açan işletme sahibi-yönetici ilişkisinin görsel hali Şekil 2’de sunulmuştur.



Kaynak: (Messier, Glover ve Prawitt, 2019, s. 7).

Şekil 2. Denetim Talebine Yol Açan İşletme Sahibi-Yönetici İlişisine Genel Bakış

Özetle denetçinin rolü, yönetici tarafından hazırlanan raporların sözleşme hükümlerine uygun olup olmadığını belirlemektir. Bu nedenle, denetçinin finansal bilgileri doğrulaması rapora güvenilirlik katar ve bilgi riskini veya bir şirket yönetimi tarafından sunulan bilgilerin yanlış veya yanıltıcı olma riskini azaltmaktadır. Bilgi

riskini azaltmak hem mal sahibine hem de yöneticiye fayda sağlamaktadır. Şekil 2, vekalet ilişkisine genel bir bakış sağlar (Messier vd., 2019, s. 7).

1.2. Denetim Türleri

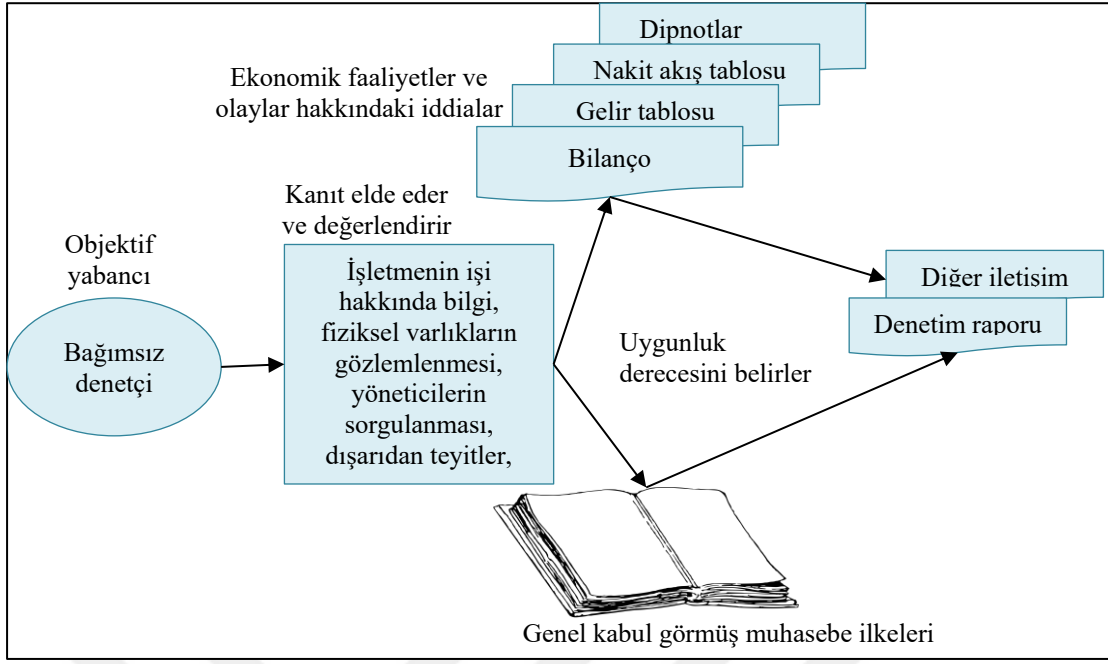
Denetim kavramı içerisinde var olan ögelerin çeşitliliği ve zenginliği, ilgili kavramın alt başlıklarda sınıflandırılmasına sebebiyet vermiştir. Bu sebeple, denetim kavramını türlerine göre ayırarak daha ayrıntılı açıklamakta yarar bulunmaktadır. Denetim faaliyeti “amaçlarına göre denetim” ve “denetçinin statüsüne göre denetim” olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetimin yapılış amacına göre denetim türleri üçe ayrılır. Bunlar; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet (operasyonel) denetimdir.

1.2.1.1. Finansal (Mali) Tabloların Denetimi

Finansal tabloların belirtilen kriterlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirlemek için finansal tablo denetimi yapılmaktadır. Denetçi, finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun olarak adil bir şekilde ifade edilip edilmediğini belirlerken tabloların önemli hatalar veya başka yanlışlar içerip içermediğini tespit etmek için kanıt toplamaktadır. İşletmelerin karmaşıklığı arttıkça denetçilerin yalnızca muhasebe işlemlerine odaklanması artık yeterli olmamaktadır. Denetime entegre bir yaklaşım hem yanlış yapılanmaların riskini hem de yanlış yapılanmaları önlemeye yönelik işletme denetimlerini dikkate almaktadır. Denetçi ayrıca işletme ve çevresi hakkında kapsamlı bir bilgiye sahip olmalıdır. Bu kapsam, tedarikçiler, müşteriler ve alacaklılar gibi dış ilişkiler de dahil olmak üzere müşterinin endüstrisi, düzenleyici ve işletme ortamı hakkındaki bilgileri içermektedir. Denetçi ayrıca müşterinin iş stratejilerini, süreçlerini ve bu stratejilerle ilgili kritik başarı faktörlerini de dikkate almaktadır. Bu denetim, denetçinin finansal tabloların adil bir şekilde ifade edilip edilmediğinden etkilenebilecek müşteri stratejileriyle ilişkili iş risklerini belirlemesine yardımcı olmaktadır (Arens vd., 2012, s. 14). Mali tablo denetiminin görsel özeti ayrıntılı olarak Şekil 3’te sunulmuştur.



Kaynak: (Smieliauskas ve Bewley, 2016, s. 14).

Şekil 3. Finansal (Mali) Tablo Denetimine Genel Bakış

Finansal tablo denetimi özetlenecek olursa; bağımsız denetçi denetleyeceği işletme hakkında kanıt elde eder, elde ettiği kanıtları değerlendirir, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol eder ve bulgularını raporlamaktadır.

1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, denetlenen kuruluş tarafından kuralların, politikaların, yasaların, sözleşmelerin veya hükümet düzenlemelerinin ne ölçüde takip edildiğini belirlemektedir. Örneğin, bir üniversitenin öğrenci hibelerinin verilmesiyle ilgili geçerli kural ve politikalara uyulduğundan emin olmak için bir denetim olması gerekebilmektedir. Uyum denetiminin bir diğer örneği, vergi kanunlarına uygunluk açısından Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bireylerin ve şirketlerin vergi beyannamelerinin incelenmesidir (Messier vd., 2019, s. 39).

Denetiminin bazı üst makamlarca belirlenen belirli prosedürleri, kuralları veya düzenlemeleri takip edip etmediğini belirlemek için bir uyumluluk denetimi

yapılmaktadır. Aşağıda, özel bir işletme için uyumluluk denetimlerine örnekler verilmiştir (Arens vd., 2012, s. 14);

- Muhasebe personelinin şirket kontrolörü tarafından önceden çizilen prosedürleri takip edip etmediği,
- Asgari ücret yasalarına uyum için ücret oranlarını gözden geçirilmesi,
- Şirketin yasal gerekliliklere uyduğundan emin olmak için bankacılar ve diğer borç verenlerle yapılan sözleşmelerinin incelenmesi.

Devlet birimleri, kapsamlı devlet düzenlemeleri nedeniyle önemli ölçüde uyum denetimine tabidir. Birçok özel ve kâr amacı gütmeyen kuruluş, uyum denetimi gerektirebilecek politikalar, sözleşme anlaşmaları ve yasal gereklilikler belirlemiştir. Uyum denetimlerinin sonuçları genellikle dış kullanıcılara değil yönetime raporlanmaktadır. Çünkü yönetim öngörülen prosedür ve düzenlemelere uyumun kapsamı ile ilgili birincil gruptur. Bu nedenle, bu tür çalışmaların önemli bir kısmı genellikle kuruluş birimleri tarafından istihdam edilen denetçiler tarafından yapılmaktadır. Vergi dairesi gibi bir kuruluş, bireylerin veya kuruluşların gerekliliklerine uyup uymadığını belirlemek istediğinde, denetçi, gereklilikleri düzenleyen kuruluş tarafından istihdam edilmektedir (Arens vd., 2012, s. 14).

1.2.1.3. Faaliyet (Operasyonel) Denetimi

Operasyonel denetim kaynaklarını etkin ve verimli bir şekilde kullanılmakta olup olmadığını değerlendirmek için bir kurumun faaliyetlerinin kısmen ya da tamamen sistematik bir incelemesini içermektedir. Operasyonel denetimin amacı; güvence sağlamak, performans değerlendirmek, iyileştirilecek alanları belirlemek ve operasyonel etkinlik ve verimlilikle ilgili öneriler geliştirmektir. Bazen bu denetim türü performans denetimi veya yönetim denetimi olarak adlandırılır. Operasyonel denetimler, finansal tablo denetimlerinden veya uyumluluk denetimlerinden farklı zorluklar ortaya koymaktadır. Çünkü, operasyonel denetimler genellikle denetçinin etkinliği ve verimliliğini değerlendirmek için objektif, ölçülebilir ölçütler belirlemesini veya oluşturmasını gerektirmektedir. Ancak, bilgi teknolojisi veya siber güvenlik denetimleri gibi bazı operasyonel denetimler için özel beceri ve uzmanlığa ihtiyaç duyulmaktadır. Bir işletmenin, bilgi teknolojisi kaynaklarının kullanımının verimliliğini

ve etkililiğini değerlendirmek için denetçi veya denetçiler istihdam etmesi operasyonel denetime örnek olarak gösterilebilmektedir (Messier vd., 2019, s. 39).

Operasyonel denetim, bir kuruluşun işletme prosedür ve yöntemlerinin herhangi bir bölümünün etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmektedir. Ayrıca, operasyonel denetimde yapılan değerlendirmeler sadece muhasebe ile sınırlı olmamaktadır. Bunlar; ulusal yapının, bilgisayar operasyonlarının, üretim yöntemlerinin, pazarlamanın ve denetçinin nitelikli olduğu diğer alanların değerlendirilmesini içerebilmektedir. Operasyonel etkinliğin değerlendirilebileceği birçok çeşitli alan nedeniyle tipik bir operasyonel denetimin yürütülmesini karakterize etmek imkansızdır. Bir kuruluştaki denetçi, yönetim tarafından yeni duran varlıklar edinmeye karar vermede kullanılan bilgilerin ilgi düzeyini ve yeterliliğini değerlendirirken farklı bir kuruluştaki denetçi ise satışların işlenmesindeki bilgi akışının etkinliğini değerlendirebilmektedir. Operasyonların etkinliğinin ve etkinliğinin belirlenen kriterleri karşılayıp karşılamadığını objektif olarak değerlendirmek, uygunluk ve finansal tablo denetimlerinden daha zordur. Ayrıca, operasyonel bir denetimde bilgilerin değerlendirilmesi için kriterler oluşturmak son derece öznelidir. Bu anlamda operasyonel denetimin, genellikle denetim olarak kabul edilmesinden çok yönetim danışmanlığı gibi bir fonksiyonu bulunmaktadır (Arens vd., 2012, s. 13). Amaçlarına göre denetim türlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için üç denetim türüne ilişkin örnekler Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Amaçlarına Göre Denetim Türlerine İlişkin Örnekler

Denetim Türü	Örnek	Bilgi	Belirlenen Kriterler	Mevcut Kanıt
Faaliyet Denetimi	Bir işletmenin bilgisayarlı bordro işleminin verimli ve etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını değerlendirme	Bir ayda işlenen bordro sayısı, departman maliyetleri ve yapılan hata sayısı	Bordro departmanında verimlilik ve etkinlik için şirket standartları	Hata raporları, bordro kayıtları ve bordro işleme maliyetleri
Uygunluk Denetimi	Kredinin devamı için bankanın belirlediği şartların yerine getirilip getirilmediğini belirleme	Şirket kayıtları	Kredi sözleşmesi	Mali tablolar ve denetçi tarafından yapılan hesaplamalar
Finansal Tablo Denetimi	Bir işletme finansal tablolarının yıllık denetimi	İşletmenin finansal tabloları	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri	Belgeler, kayıtlar ve dış kanıt kaynakları

Kaynak: (Arens, Elder ve Beasley, 2012, s. 13).

Operasyonel ve finansal denetim arasındaki üç temel fark; denetimin amacı, raporun dağıtımı ve finansal olmayan alanların operasyonel denetime dahil edilmesidir. En önemli fark ise denetim amaçlarıdır. Finansal denetim, geçmiş bilgilerin doğru kaydedilip kaydedilmediğini vurgularken, operasyonel denetim etkinlik ve verimliliği vurgulamaktadır. Finansal denetim geçmişe odaklanırken, operasyonel denetim gelecekteki performansın iyileştirilmesine odaklanmaktadır. Örneğin, bir operasyonel denetçi, gelecekteki hammadde alımlarından tasarruf etmek için bir tür yeni malzemenin en düşük maliyetle satın alınıp alınmadığını değerlendirebilmektedir (Arens vd., 2012, s. 821).

Mali denetim raporları genel olarak hissedarlar ve bankacılar gibi mali tabloların dış kullanıcılarına dağıtılırken, operasyonel denetim raporları öncelikle yönetime sunulmaktadır. Finansal denetim raporlarının yaygın olarak dağıtılması iyi tanımlanmış bir yapı ve ifade gerektirmektedir. Operasyonel raporların sınırlı dağılımı ve verimlilik ile etkinlik için denetimlerin farklı niteliği, operasyonel denetim raporlarının denetimden denetime önemli ölçüde farklılık göstermesine olanak tanımaktadır (Arens vd., 2012, s. 822).

Temel farklardan üçüncüsü olan denetim alanı karşılaştırmasında ise; finansal denetimler, finansal tablo sunumunun doğruluğunu doğrudan etkileyen konularla sınırlıyken operasyonel denetimler bir kuruluştaki verimlilik ve etkinliğin herhangi bir yönünü kapsar. Örneğin operasyonel denetim, bir reklam programının etkinliğini veya fabrika çalışanlarının verimliliğini ele alabilmektedir (Arens vd., 2012, s. 822).

1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim

Denetçinin statüsüne göre denetim; prosedürlerin yasal mevzuatlara uygun olup olmadığını inceleyen kamu denetimi, finansal bilgi kullanıcılarına mali tablolardaki bilgilerin doğruluğu hakkında güvence hizmeti sunan bağımsız denetim, hem finansal hem de finansal olmayan tüm işlemleri verimlilik ve etkinlik bakımından inceleyen ve incelediği faaliyetleri yönetime raporlayan iç denetim olarak üçlü bir yapıda ele alınmaktadır (Kartal, 2013, s. 9).

1.2.2.1. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, özel işletmelere veya kamuya özgü olarak yapılmaktadır. Özel sektöre özgü kamu denetimi, mevzuatta yer alan yetkiler çerçevesinde kamu birimlerince yapılır ve genellikle vergi denetimi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Kamuya yönelik denetim ise Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Hazine ve Maliye Bakanlığı gibi kamu birimleri tarafından gerçekleştirilir. Kamu denetim kuruluşu olarak bu birimler kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata ve kamu yararına uygunluk düzeyini araştırıp denetleyerek denetledikleri birimlerle ilgili olarak bağlı oldukları kamu birimlerine rapor verirler. Sayıştay tarafından parlamento adına yapılan bu denetimler yüksek denetim olarak da adlandırılmaktadır (Haftacı, 2011, s. 9).

Türkiye’de kamu denetimi alanında en önemli gelişme Resmî Gazete’de yayımlanan 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı 5018 kanun numaralı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’dur. Bu Kanun; kamu kaynaklarını elde etmede ve kullanmada etkin ve verimli bir şekilde değerlendirilmesi ile beraber hesap verebilirliği ve mali saydamlığı artırmayı amaçlamıştır. Bu amaç, kamu denetimi alanında önemli bir adımdır.

Kamu denetimi; finansal tablo, uygunluk ve operasyonel denetimi içermektedir. Ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik denetimlerini içerecek şekilde mali raporların yasal mevzuata uygunluğunu araştırmaktadır. Kapsamlı denetim unsurlarına ilişkin kamu sektörü standardı, iç denetçilerin görüşleriyle benzerlik göstermektedir. Kamu sektörü standartları, tüm taahhütlerin her türlü denetimi içermesini gerektirmemektedir. Çalışma kapsamı, denetim sonuçlarını kullanan ve bu sonuçlardan faydalanan finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına göre belirlenmesini öngörmektedir (Smieliauskas ve Bewley, 2016, s. 24).

1.2.2.2. İç Denetim

İç denetim teorisinin başlangıç noktası iç denetimin tanımıdır. Standart tanım, iç denetim ilkelerinin temel çerçevesini oluşturan önemli konulardan oluşmaktadır. Denetim rolünün yorumlanmasındaki farklılık pratikte standart tanımdan nasıl uzaklaşabileceğimiz açısından incelenmektedir. İç denetim, her biri kendi yaklaşım ve tarzına sahip çeşitli şekillerde gerçekleştirilmektedir. Buna göre, denetim işlevinin algılanan rolü üzerinde hayati bir etkiye sahip olacağı için resmi bir tanımın tasarlanması

ve üzerinde anlaşmaya varılması önemlidir. Yönetim genellikle denetçilere tam olarak nelerden sorumlu olduklarını sorar ve çeşitli yanıtlar alabilir. Bazı denetçiler örgütü denetlemeleri gerektiğini düşünürken diğerleri muhasebe kayıtlarının doğruluğunu kontrol etmeleri gerektiğine ikna olmuşlardır. Genellikle denetçiler, denetim tüzüğüne ve yönetim beklentilerine bağlıdır. İç denetimin gerçek kapsamını temsil eden mesleğin geliştirdiği bir modele sahip olmak gerekmektedir. Bu modelde yönetim, hedeflerin karşılandığından emin olmak için risklerin kontrolünden açıkça sorumluyken denetim çalışmalarının kapsamı risk yönetimi ve kontrollerinin gözden geçirilmesine dayanmaktadır (Pickett, 2003, s. 239).

İç Denetçi Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors – IIA) tanımı; iç denetim, herhangi bir kuruluşun etkinliklerindeki eksikleri gidermek ve değer katmak amacıyla kurulan bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardım eder (The Institute of Internal Auditors (IIA)). Bu tanım, mesleğin ana hedeflerini özetlemekte ve bu hedeflere ulaşılabilceği yöntemleri genel olarak belirtmektedir. IIA, iç denetim uygulaması için ayrıntılı ve titiz standartlar yayınlamıştır; misyonu, “küresel iç denetim mesleği için dinamik liderlik sağlamaktır”. IIA, iç denetimin misyonunun “riske dayalı ve nesnel güvence, tavsiye ve farkındalık sağlayarak kurumsal değeri geliştirmek ve korumak” olduğunu belirtmektedir (Messier vd., 2019, s. 726). Ayrıca, bu tanım iç denetçilerin değişen rolünü yansıtmaktadır. Operasyonel etkinliği geliştirerek ve aynı zamanda aşağıdakiler gibi geleneksel sorumlulukları yerine getirerek organizasyona değer sağlamaları beklenmektedir:

- Bilgilerin güvenilirliğini ve bütünlüğünü gözden geçirme,
- Politika ve yönetmeliklere uyumun sağlanması,
- Varlıkların korunması.

İç denetçilerin hedefleri, dış denetçilerin hedeflerinden önemli ölçüde daha geniştir ve iç denetçiler şirketlerinin ihtiyaçlarını karşılamaları için esneklik sağlayabilirler. Bir şirkette, iç denetçiler yalnızca Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası'nın 404. bölümünde yer alan gereklilikleri için kontrolleri belgelemeye ve test etmeye odaklanabilir. Başka bir şirkette, iç denetçiler öncelikle örgütsel performansı iyileştiren önerilere odaklanarak danışman olarak görev yapabilirler. Sadece iç denetçiler farklı

alanlara odaklanmakla kalmaz, aynı zamanda iç denetimin kapsamı bir şirketten başka bir şirkete göre değişiklik gösterebilir. Raporlama ihtiyaçları her şirket için farklılık gösterdiğinden ve raporlara finansal bilgi kullanıcıları tarafından güvenilmediğinden iç denetim raporları standartlaştırılamamaktadır (Arens vd., 2012, s. 816).

1.2.2.3. Bağımsız (Dış) Denetim

Bağımsız denetim; muhasebe ve çeşitli diğer işlevsel işlemlerin ve verilerin sonuçlarını kanıtlayan bir disiplin olmakla beraber finansal ve ticari verileri ölçen ve ileten mesleki faaliyet ve uygun olmayan finansal bilgilerin verilmesini engelleyen düzenleyici bir işlev olarak tanımlanabilmektedir (Arens vd., 2012, s. 20).

Bağımsız denetimin öncelikli hedefi, bir şirketin finansal tablolarının güvenilir bir şekilde sunulmasına ilişkin makul güvence sağlayarak yatırımcı güvenine katkıda bulunmaktır (Kueppers ve Sullivan, 2010, s. 287). Makul güvence, mutlak güvenceyi sağlamasa da yüksek derecede kabul edilebilir güvence düzeyidir. Mutlak güvence elde edilememesinin nedeni ise denetim kanıtının doğası ve hilenin özellikleridir (PCAOB, 2007, s. A3-2).

Bağımsız denetim, mali tablolar üzerinde çeşitli sorumluluklara sahip başlıca oyuncuların oynadığı rolleri tamamlayarak güveni artırır. Bu oyunculardan biri olan yönetim, şirketin finansal tablolarından, finansal raporlama üzerinde etkin iç kontrolün sağlanmasından ve finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesinden sorumludur. Mali tablolar için farklı fakat tamamlayıcı sorumlulukları olan ek oyuncular arasında iç denetim, denetim komitesi ve dış denetim yer almaktadır. Her birinin kendine özgü bir rolü vardır. Dört ana oyuncunun her biri kendi rolünü oynar ve aynı zamanda yatırımcılara güvenilir finansal tablo bilgileri sunmak için uyum içinde hareket etmektedir (Kueppers ve Sullivan, 2010, s. 287).

Bağımsız denetim, finansal bilgi kullanıcıları için gerçekleştirilen bir denetimdir. Denetçinin denetim bulgularını veya sonuçlarını bu kullanıcılar için rapor etmektedir. Yetkin, deneyimli profesyoneller, denetlenen kurum ve personelinin bağımsız olarak bu denetimleri denetimin yararına yürütülen taraflarca veya taraflar adına tanımlanan gerekliliklere uygun olarak yürütmektedir. Muhtemelen en çok bilinen ve en sık

gerçekleştirilen bağımsız denetimler, kamu ve özel sektör kuruluşlarının mali tablolarının yasal denetimleridir (Porter vd., 2014, s. 7).

1.3. Denetçi Türleri

Denetçi türlerinin her biri için denetlenen kuruluştan bir biçimde bağımsız olması önemli bir gerekliliktir. Aşağıda açıklandığı gibi, her farklı denetçi türü genellikle belirli bir denetim çalışması türünde uzmanlaşmıştır. Bununla birlikte, her denetçi türü genellikle bir önceki bölümde açıklanan (Amaçlarına göre denetim) çeşitli denetim türlerinden birden fazlasını sağlamaktadır.

1.3.1. Bağımsız (Dış) Denetçi

Dış denetim yapan dış denetçiler genellikle bağımsız denetçiler olarak adlandırılmaktadır. Çoğu ülkede, dış denetçiler yeminli mali müşavir (Certified Public Accountant-CPA) statüsü veya eşdeğer mesleki statüye sahip kişilerdir (O'Regan, 2004, s. 111). Bir dış denetçi, tek başına veya bir CPA firmasının üyesi olarak denetim yapabilmektedir. Bu denetçiler, denetlenen işletmenin çalışanları olmadıkları için “dış” veya “bağımsız” olarak adlandırılmaktadır. Dış denetçi ve bağımsız denetçi terimleri genellikle birbirinin yerine kullanılmaktadır. Dış denetçiler, halka açık ve özel şirketler, ortaklıklar, üniversiteler, devlet kurumları ve diğer kuruluş türlerinin mali tablolarını denetlemektedir. Ayrıca, bu tür kuruluşlar için uygunluk ve operasyonel denetimler de yapabilmektedir (Messier vd., 2019, s. 36).

Bağımsız denetçi, mali tabloların önemli yanlışlıklara sahip olup olmadığına dair makul güvence sağlamak amacıyla denetimi planlamak ve yürütmekle yükümlüdür. Dış denetçinin sorumluluğu, şirketin finansal tabloları ve şirketin finansal raporlama üzerindeki iç kontrolü hakkında bir görüş bildirmektir. Bu raporlar denetçinin tek ürünüdür (Kueppers ve Sullivan, 2010, s. 289).

1.3.2. İç Denetçi

İç denetçiler genellikle kuruluşlarında mali, iç kontrol, uyum ve operasyonel denetim yapmaktadır. Bazı durumlarda, yıllık mali tablo denetiminde dış denetçilere

yardımcı olabilmektedirler. İç denetçiler de kuruluşları için güvence ve danışmanlık görevlerinde bulunmaktadır (Messier vd., 2019, s. 36).

İç denetçiler; riski değerlendirme ve yönetme, yasa ve yönetmeliklere uyumu değerlendirme, operasyonel verimliliği değerlendirme ve özel dikkat gerektiren alanlarda ayrıntılı mali denetimler yapma konularında yönetime ve yönetim kuruluna yardımcı olmaktadır. Amaçları genellikle dış denetçilerinkinden farklı olduğundan, önemlilik düzeyi de genellikle oldukça farklıdır. Örneğin, çalışan yolsuzluğu denetiminde, söz konusu tutarlar genellikle bir bütün olarak alınan finansal tablolar açısından önemli olmaktan uzaktır. Bununla birlikte, iç denetçiler çalışan yolsuzluğu oranını azaltabilir, organizasyonlarının parasından tasarruf edebilir ve süreç içinde gerektiğinde kontrolleri iyileştirebilmektedir (Messier vd., 2019, s. 732-733).

İç denetçi ile dış denetçi arasındaki ilişkiye bakılacak olursa; farklılıkların olmasıyla beraber önemli ölçüde benzerlik de bulunmaktadır. Örneğin; denetimlerin iç ve dış denetçiler tarafından sorumlulukları ve yürütülmesi önemli bir şekilde farklılık göstermektedir. İç denetçiler yönetime ve kurula karşı sorumluyken, dış denetçiler finansal tablolara güvenilirlik katmak için denetçiye güvenen finansal tablo kullanıcılarına karşı sorumludur. Bununla birlikte, iç ve dış denetçiler birçok benzerliği paylaşmaktadır (Arens vd., 2012, s. 818):

- Hem iç hem de dış denetçi alanlarında yetkin olmalı ve denetimi gerçekleştirirken ve denetim sonuçlarını rapor ederken objektif kalmalıdır,
- Her ikisi de kontrol testlerinin ve maddilik testlerinin planlanması ve gerçekleştirilmesi dahil, denetimlerini gerçekleştirirken emsal bir metodoloji izlemektedir,
- Hem iç hem de dış denetçi testlerinin boyutunu belirlerken ve sonuçları analiz ederken önemlilik ve riski ön plana almaktadır. Fakat, dış kullanıcıların yönetim veya yönetim kurulundan farklı ihtiyaçları olabileceğinden, önemlilik ve risklere ilişkin kararları farklılık gösterebilmektedir.

İç denetçiler tarafından yapılan çalışmaların bir kısmı doğrudan bağımsız denetçinin çalışmaları ile ilgilidir (Messier vd., 2019, s. 734). Örneğin, dış denetçi bazen iç denetçi tarafından gerçekleştirilen kontroller ve denetim çalışmalarından yararlanabilmektedir. Dış denetçi, çalışmalarını ne ölçüde kullanabileceğini belirlemek

için çalışmalarını kullanmayı planladığı kişilerin yetkinliğini ve tarafsızlığını değerlendirmelidir. Yeterlilik ve nesnellik derecesi ne kadar yüksek olursa, dış denetçi çalışmadan o kadar fazla faydalanabilmektedir (PCAOB, 2007, s. A1-10). Başka bir deyişle, iç denetçiler etkiliyse dış denetçiler kontrol riskini ve önemli testleri önemli ölçüde azaltabilmektedir. Böylece, dış denetçiler denetimi daha kısa sürede ve daha düşük bir ücretle tamamlayabilmektedir.

1.3.3. Kamu Denetçileri

Denetim, iyi bir kamu sektörü yönetişiminin temel taşıdır. Denetçiler, kamu kaynaklarının amaçlanan sonuçlarına ulaşmak için duyarlı ve etkin bir biçimde yönetilip yönetilmediğine dair bağımsız, nesnel değerlendirmeler sağlayarak, kamu sektörü kuruluşlarının hesap verebilirlik ile dürüstlük elde etmesine, operasyonları iyileştirmesine ve vatandaşlar ile paydaşlar arasında güven aşılmasına yardımcı olmaktadır. Kamu sektörü denetçisinin rolü; gözetim, farkındalık ve öngörü gibi yönetim sorumluluklarını desteklemektir. Gözetim, kamu sektörü kurumlarının yapması gerekeni yapıp yapmadığını ele almakta ve kamu yolsuzluğunu tespit etmeye ve caydırmaya hizmet etmektedir. Farkındalık; kamu sektörü programlarının, politikalarının, operasyonlarının ve sonuçlarının bağımsız bir değerlendirmesini sağlayarak karar vericilere yardımcı olmaktadır. Öngörü, yönelimleri ve ortaya çıkan zorlukları tanımlamaktadır. Denetçiler, bu rollerin her birini gerçekleştirmek için performans denetimleri, mali denetimler, soruşturmalar ve danışmanlık hizmetleri gibi araçlar kullanmaktadır (Goodson vd., 2012, s. 5).

1.4. Bağımsız Denetim Kavramı

Bağımsız denetim, sermaye piyasalarının daha küresel hale gelmesiyle birlikte sınır ötesi hisse senedi piyasaları bağlantısının ne kadar başarılı olduğunu belirlemeye yardımcı olacak disiplinler arasında yer almaktadır. Farklı bağımsız denetim standartlarının uyumlaştırılması sermaye piyasası ekonomisindeki şirketler için önemli bir sorun haline gelmiştir. Gerçekten de küresel piyasalarda yatırım ve sermayenin artan büyümesi; uluslararası muhasebe, denetim ve kurumsal yönetimin geliştirilmesine daha fazla önemin verilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Denetimin kavramsal temelleri ile ilgili öncü bir çalışma Mautz ve Sharaf'ın Denetleme Felsefesi'dir. Bu çalışmada geçen denetim kavramının tanımı aşağıda verilmiştir;

Denetim, olayları ve koşulları ne kadar güvenilir bir şekilde yansıttığını yargılamak amacıyla finansal verilerin incelenmesi, doğrulama ile ilgilidir. Finansal veriler esas olarak maddi olmayan gerçeklerin iddialarıdır. Bunların doğrulanması, ispat tekniklerinin ve yöntemlerinin uygulanmasını gerektirir. İspat, bazıları tarafından ispat bilimi olarak tanımlanan mantık alanının bir parçasıdır. Mantık, gerçekleri, sonuçları ve çıkarımları nasıl geçerli veya geçersiz olarak belirlediğimiz ile ilgilenir. Bu itibarla, mantık yalnızca denetim için değil aynı zamanda kanıtla ilişkin fikirlerini ve teorilerini kaçınılmaz olarak mantıktan ödünç alan hukuk için de bir temeldir (Mautz ve Sharaf, 1961, s. 17).

Bağımsız denetim kavramının tanımı üzerine yapılan çalışmalar birçok süreçten geçmiştir. Örneğin bağımsız denetim 1953 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA-American Institute of Certified Public Accounting)'nün Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principles Board) tarafından aşağıdaki biçimde tanımlanmıştır:

Denetim, denetim kuruluşları tarafından kamuya ve işletme ile ilgili diğer kişi ve kuruluşlara sunulmak üzere düzenlenen mali tabloların gereğince doğru, gerçeğe uygun, muhasebe dönemleri arasında tutarlı ve muhasebe ilkelerine uygun düzenlendiğine ilişkin görüş verebilmek amacıyla yapılan incelemedir (AICPA, 1953, s. 17).

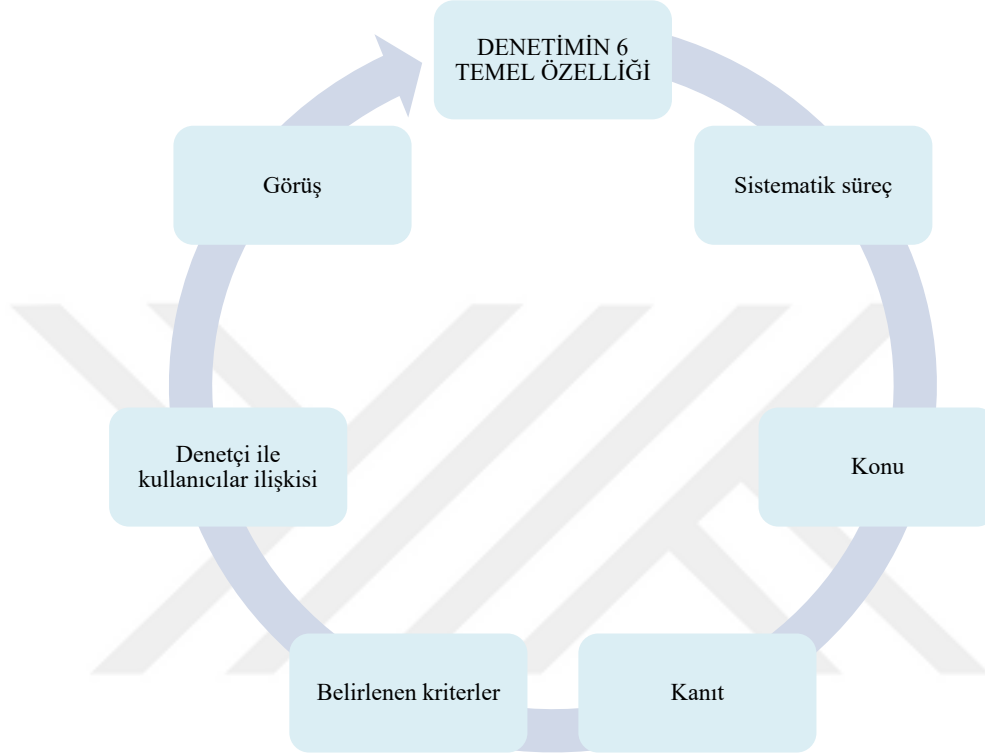
Yukarıdaki tanımın kapsamı yine söz konusu aynı kuruluş tarafından 1973 yılında yapılan yeni bir tanımla genişletilmiştir. Yeni tanımda denetimin amacına da açıklık getirilmeye çalışılmıştır. 1973 yılında yapılan tanım ise şöyledir;

Bağımsız denetçi tarafından finansal tabloların olağan denetiminin amacı, bunların finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını tüm önemli yönleriyle genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunmalarının gerçeğe uygunluğu hakkında bir görüş vermektir. Denetim raporu, görüşlerini ifade ettiği veya koşullar gerektiriyorsa görüş bildirmekten kaçındığı bir araçtır. Her iki durumda da denetiminin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapıp yapılmadığını belirtir. Bu standartlar, kendi görüşüne göre, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunulup sunulmadığını belirtmesini ve cari dönem finansal tablolarının hazırlanmasında önceki döneme göre bu tür ilkelerin tutarlı bir şekilde uygulanmadığı durumları belirlemesini gerektirmektedir (AICPA, 1973).

Dış denetimin en geniş kapsamlı tanımı ise yine 1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılmıştır. Bu tanım ise aşağıdaki biçimdedir;

Denetim; sistemli bir çalışma, tarafsız bilgi ve kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemler ile olayları tanımlamak için ileri sürülenlerin bildirilme biçiminin, geliştirilmiş olan ilkelere uygunluğu açısından inceleyerek oluşturulan görüşleri işletmelerle ilgili kullanıcılara iletme (The American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts, 1973, s. 2; akt: Bayazitlı, 2015).

Özetlenecek olursa denetim; ekonomik eylemler ve olaylarla ilgili iddialara ilişkin kanıtları objektif olarak elde eden, bu iddialar ile oluşturulan kriterler arasındaki uygunluğun derecesini belirleyen ve sonuçları ilgili kullanıcılara ileten sistematik bir süreçtir (Silvoso, 1972, s. 18). Bu tanım denetimin altı temel özelliğini ortaya koymaktadır. Bahsi geçen altı temel özellik Şekil 4’te gösterilmiştir.



Kaynak: Yazar Tarafından Geliştirilmiştir.

Şekil 4. Denetimin Özellikleri

Sistematik süreç ifadesi, bir denetimin bir dizi denetim hedefine ulaşmak için birtakım birbiriyle ilişkili kanıt toplama ve değerlendirme faaliyetinin seçildiği ve uygulandığı planlamaya dayandığını ifade etmektedir. Ayrıca denetimin, en azından kısmen, bilimsel yöntemin disiplini ve felsefesine dayandığını ileri sürmektedir. Denetim konusu ifadesi, ekonomik eylemler ve olaylar hakkındaki iddiaları içermektedir. Kanıtları objektif olarak elde etmek ve değerlendirmek denetimin özünü oluşturmaktadır. Elde edilen kanıt türleri ve kanıtları değerlendirmek için kullanılan kriterler denetimden denetime değişebilmektedir. Ancak, tüm denetimler kanıt elde etme ve değerlendirme sürecine odaklanmaktadır. Kanıtlar, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri gibi belirlenmiş kriterlere göre değerlendirilmektedir. Denetim

süreci; hissedarlar, yöneticiler ve denetçiler olmak üzere üç taraflı bir ilişkiyi içermektedir. Son olarak görüş ifadesi, denetçilerin işletme finansal tablolarına ilişkin makul güvenceye dayanan bir görüş bildirmesi anlamına gelmektedir.

1.5. Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

Bağımsız denetime ilişkin faaliyetler belirli kuruluşlar tarafından belirlenen standart ve kuralları göz önünde bulundurarak gerçekleştirilmektedir. Bu hususla ilgili olarak bu bölümde, ulusal ve uluslararası kuruluşlar ile düzenlemiş oldukları yasal mevzuat (kanun, yönetmelik, tebliğ vb.) ve standartlara yer verilecektir.

1.5.1. Bağımsız Denetime İlişkin Uluslararası Düzenlemeler

Bu bölümde; denetim standartları, Sarbanes-Oxley Kanunu ve Sekizinci Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Direktifi düzenlemelerine yer verilmiştir.

1.5.1.1. Denetim Standartları

Denetim standartları, tarihsel mali tabloların denetiminde denetçilerin mesleki sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olacak genel kılavuzlardır. Bunlar; yeterlilik, bağımsızlık, raporlama gereklilikleri ve kanıt gibi mesleki niteliklerin değerlendirilmesini içermektedir. Üç ana denetim standardı grubu; uluslararası denetim standartları, halka açık şirketler dışındaki kuruluşlar için ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve PCAOB Denetim Standartları'dır (Arens vd., 2012, s. 32).

Uluslararası Denetim Standartları (ISA): Denetim standartları üzerine çalışmalar yapan ilk uluslararası kuruluş, denetim standartlarının kullanımını geliştirmek ve genişletmekten sorumlu olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC-International Federation of Accountants) Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi'dir (IAPC-International Auditing Practices Committee) (Roussey, 2022). IAPC'nin ilk çalışmalarının odak noktaları; mali tabloların denetiminin amacı ve kapsamı, görev mektupları ve genel denetim yönergeleridir. Bu hususta, IAPC'nin yönergeleri 1991 yılında Uluslararası Denetim Standartları (ISA'lar)

olarak yeniden düzenlenmiştir. Mart 1978 tarihinde kurulan IAPC, 2002 yılında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB-International Auditing and Assurance Standards Board) olarak yeniden adlandırılmıştır. 2003 yılında ise IFAC, IAASB'nin de dahil olmak üzere standart belirleme süreçlerini daha da güçlendirmek için tasarlanmış bir dizi reformu onaylamış ve böylece kamu yararına duyarlı hale getirilmiştir (IAASB, 2022).

IAASB, standartların anlaşılır, açık ve tutarlı olması gerektiğini savunmaktadır. Buna göre, 2004 yılında IAASB, ISA'larının netliğini artırmak için bir program başlatmıştır. IAASB'nin Netlik Projesi (Clarity Project) 2009 yılında tamamlanmış ve 2013 yılı itibarıyla IAASB'nin netleştirilmiş standartları seti 36 ISA ve Uluslararası Kalite Kontrol Standardı'ndan (ISQC-International Standard on Quality Control) oluşmaktadır (Johnstone vd., 2013, s. 159).

IAASB tarafından düzenlenen ve IFAC tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2018 yılı yayımı, Cilt 1'de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (ISA) 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi'nin (KGK, 2022a) yayımlanmasıyla beraber Tablo 2'de gösterildiği üzere 37 tane uluslararası denetim standardı yer almaktadır.

Tablo 2. Uluslararası Denetim Standartları (ISA)

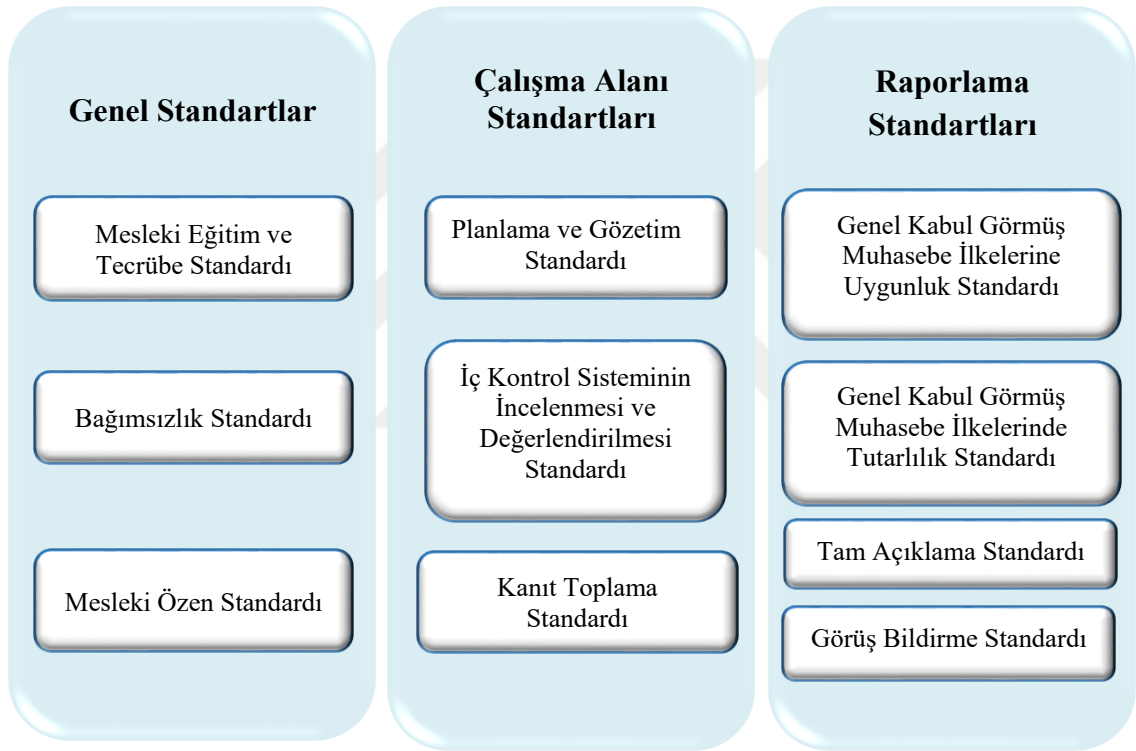
KOD	BAŞLIK
200–299 Genel İlke ve Sorumluluklar	
ISA 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
ISA 210	Denetim Sözleşme Şartlarının Kabul Edilmesi
ISA 220	Mali Tabloların Denetimi İçin Kalite Kontrolü
ISA 230	Denetim Belgeleri
ISA 240	Mali Tabloların Denetiminde Denetçinin Hile ile İlgili Sorumlulukları
ISA 250	Mali Tabloların Denetiminde Kanun ve Düzenlemelerin Dikkate Alınması
ISA 260	Yönetimden Sorumlu Kişilerle İletişim
ISA 265	İç Kontroldeki Eksikliklerin Yönetişim ve Yönetimden Sorumlu Olanlara Bildirilmesi
300–499 Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilen Risklere Cevap	
ISA 300	Finansal Tabloların Denetimini Planlama
ISA 315	İşletmeyi ve Çevresini Tanıyarak “Önemli Yanlıklık” Risklerini Belirlemek ve Değerlendirmek
ISA 320	Denetimin Planlanması ve Gerçekleştirilmesinde Önemlilik
ISA 330	Denetçinin Değerlendirilen Risklere Verdiği Yanıtlar
ISA 402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir Kuruluşla İlgili Denetim Hususları
ISA 450	Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlılıkların Değerlendirilmesi
500–599 Denetim Kanıtı	
ISA 500	Denetim Kanıtı
ISA 501	Denetim Kanıt—Seçilmiş Kalemler için Özel Hususlar
ISA 505	Dış Onaylar
ISA 510	İlk Denetim Görevleri—Açılış Bakiyeleri
ISA 520	Analitik Prosedürler
ISA 530	Denetim Örneklemesi
ISA 540	Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamalarının Denetimi
ISA 550	İlgili Taraflar
ISA 560	Müteakip Olaylar
ISA 570	İşletmenin Sürekliliği
ISA 580	Yazılı Beyanlar
600–699 Başkalarının Çalışmasını Kullanmak	
ISA 600	Özel Hususlar—Grup Mali Tablolarının Denetimleri (Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dahil)
ISA 610	İç denetçilerin Çalışmalarını Kullanmak
ISA 620	Bir Denetçi Uzmanının Çalışmasının Kullanması
700–799 Denetim Sonuçları ve Raporlama	
ISA 700	Mali Tablolar Hakkında Görüş Oluşturma ve Raporlama
ISA 701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
ISA 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Görüşte Yapılan Değişiklikler
ISA 706	Bağımsız Denetçi Raporundaki Hususlar ve Diğer Hususlar Paragraflarının Vurgulanması
ISA 710	Karşılaştırmalı Bilgiler-Karşılık Gelen Rakamlar ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar
ISA 720	Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları
800–899 İhtisas Alanları	
ISA 800	Özel Hususlar—Özel Amaçlı Çerçevelere Uygun Olarak Hazırlanan Mali Tabloların Denetimleri
ISA 805	Özel Hususlar—Tek Bir Mali Tablonun ve Bir Mali Tablonun Belirli Unsurlarının, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi
ISA 810	Özet Mali Tablolar Hakkında Rapor Vermek İçin Taahhütler

Kaynak: (IAASB, 2021a).

Tablo 2’de görüldüğü üzere ISA’lar numaralandırılarak açıklamalı bir başlık ile beraber IAASB tarafından hazırlanıp IFAC tarafından yayımlanmaktadır.

ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları: SOX Yasası'nın yürürlüğe girmesinden önce AICPA, özel ve kamu şirketleri için denetim standartlarını hazırlama konusunda hizmet vermektedir (Arens vd., 2012, s. 33). Bu rol, PCAOB'nin halka açık şirketlerin denetimleri için denetim standartlarını belirleyen organ olarak kurulmasıyla değişikliğe uğramıştır. Ancak, AICPA günümüzde halka açık olmayan şirketlerin denetimleri için standartlar geliştirmeye devam etmektedir (Johnstone vd., 2013).

Genel kabul görmüş on denetim standardı, 1947'de AICPA tarafından geliştirilen en geniş yönerge (Soltani, 2007, s. 128). Şekil 5' te gösterildiği üzere, genel kabul görmüş 10 denetim standardı üç kategoriye ayrılmaktadır:



Kaynak: AICPA, Generally Accepted Auditing Standards, AU Section 150, Madde 2, s.1599-1600.

Şekil 5. Genel Kabul Görmüş On Denetim Standardı

AU Bölüm 150'de on standart olduğunu belirtilmektedir (Şekil 5). Şekilde gösterildiği üzere bu üç kategoriye ayrılan on adet denetim standardı; üç adet genel standart, üç adet saha çalışması standardı ve dört adet raporlama standardından meydana gelmektedir. Bahsi geçen genel kabul görmüş on denetim standardının açıklamaları Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Açıklamaları

Genel Standartlar
1. Denetçi, denetimi gerçekleştirmek için yeterli teknik eğitime ve yeterliliğe sahip olmalıdır.
2. Denetçi, denetimle ilgili tüm konularda zihinsel tutumda bağımsızlığını korumalıdır.
3. Denetçi, denetimin yürütülmesinde ve raporun hazırlanmasında gerekli mesleki özeni göstermelidir.
Çalışma Alanı Standartları
1. Denetçi, işi yeterince planlamalı ve yardımcıları uygun şekilde gözetmelidir.
2. Denetçi, finansal tabloların hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskini değerlendirmek ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını tasarlamak için iç kontrolü de dahil olmak üzere işletme ve çevresi hakkında yeterli bilgi edinmelidir.
3. Denetçi, denetlenen finansal tablolara ilişkin görüş için makul bir dayanak oluşturacak denetim prosedürlerini uygulayarak yeterli uygun denetim kanıtı elde etmelidir.
Raporlama Standartları
1. Denetçi, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunulup sunulmadığını denetçi raporunda belirtmelidir.
2. Denetçi, önceki döneme göre cari dönemde bu tür ilkelerin tutarlı bir şekilde gözetilmediği durumları denetçi raporunda belirlemelidir.
3. Denetçi, bilgilendirici açıklamaların makul düzeyde yeterli olmadığına karar verdiğinde, bunu denetçi raporunda belirtmelidir.
4. Denetçi, denetçi raporunda ya bir bütün olarak alınan finansal tablolara ilişkin görüş bildirmeli ya da görüş verilemeyeceğini belirtmelidir. Denetçi genel bir görüş bildiremediğinde, denetçi raporunda bunun nedenlerini belirtmelidir. Denetçinin adının finansal tablolara ilişkilendirildiği tüm durumlarda, denetçi, varsa denetçinin çalışmasının niteliğini ve denetçinin üstlendiği sorumluluğun derecesini denetçi raporunda açıkça belirtmelidir.
Kaynak: (Arens, Elder ve Beasley, 2012, s. 35).

Tablo 3’te gösterilen bu standartlar, önceki kılavuzun yerini almak üzere ilk kez 1972’de Muhasebe Standartları Tablolarında yayımlanmış ve açıklığa kavuşturulmuştur. Tipik olarak, AU bölümünün ilk numarası hangi standardın geçerli olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, 2012’de Netlik Projesi (Clarity Project), standartları önemli ölçüde revize etmiş ve AU Bölüm 150, 10 standardı açıkça tartışmayan AU Bölüm 200 ile değiştirmiştir (Morris ve Thomas, 2011).

Her kategorideki bireysel standartların açıklamaları Tablo 1.3’te verilmiştir. Bu standartlar, uygulayıcılara anlamlı bir rehber sağlamak için yeterince spesifik değildir. Ancak, bunlar AICPA’nın üzerinde yorum sağlayabileceği bir çerçeveyi temsil etmektedir.

PCAOB Denetim Standartları: PCAOB, başlangıçta Denetim Standartları Kurulu (ASB-Auditing Standards Board) tarafından oluşturulan mevcut denetim standartlarını ara denetim standartları olarak benimsemiştir. Ayrıca, PCAOB yeni standartlar geliştirirken uluslararası denetim standartlarını da göz önünde bulundurmaktadır. Dahası, ABD kamu ve özel şirketleri için denetim standartları

çoğunlukla benzerlik göstermektedir. PCAOB tarafından yayımlanan standartlara, halka açık şirketlerin denetim raporlarında ve metinde atıfta bulunulduğunda PCAOB Denetim Standartları olarak anılmakta ve sadece halka açık şirketlerin denetimlerini kapsamaktadır (Arens vd., 2012, s. 33).

PCAOB standartları; denetim, etik ve bağımsızlık, kalite kontrol ve tasdik olarak alt gruplara ayrılmaktadır. 17 denetim standardı, 9 etik ve bağımsızlık kuralı, 3 kalite kontrol standardı, 2 tasdik standardı bulunmaktadır. Bunların yanında açıklayıcı ara standartlar mevcuttur (PCAOB, 2022).

2007 yılına kadar 18 olan denetim standardı arasından bir denetim standardının (AS No.2) yürürlükten kaldırılması sebebiyle (PCAOB, 2022), başka bir deyişle ilgili standardın yerini başka bir (AS No.5) standart alması nedeniyle PCAOB 2015 yılına kadar 17 denetim standardına sahipti (PCAOB, 2022).

PCAOB, 2015 yılında yayımlamış olduğu raporda denetim standartlarını, güncel bir yapı ve tek bir entegre numaralandırma sistemi kullanarak yeniden düzenlemiştir. Ayrıca ilgili değişiklikler arasında, diğerlerinin yanı sıra, artık gerekli olmayan standartların kaldırılması, genel kabul görmüş denetim standartlarına yapılan referansların değiştirilmesi ve yeniden düzenlenen denetim standartlarını yansıtacak şekilde belirli PCAOB kurallarının güncellenmesi yer almaktadır (PCAOB, 2015).

Yapılan radikal değişiklikler arasında en önemlisi ve aynı zamanda çalışmayla ilgili olan bölüm KDK düzenlemesidir. Ancak, PCAOB bu kavram yerine bu isimle benzerlik gösteren Kritik Denetim Konuları (CAM-Critical Audit Matter) terimini kullanmaktadır. Bu kavram, hedef kullanıcıların mevcut denetim raporlarından memnuniyetsizlikleri dile getirmeleri üzerine yapılan çalışmalar sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu çalışmalar neticesinde AS 3101 standardı ile denetim raporlarında yeni bir bölüme yer verilmiştir. Bu standart ile ISA 701 standardı oldukça benzerlik göstermekte ve yapılan çalışmaların amaçları neredeyse aynıdır. AS 3101, yatırımcıların memnuniyetsizliklerini gidermek, denetim raporlarını hedef kullanıcılar için daha bilgilendirici ve alakalı hale getirmeyi amaç edinmiştir. (PCAOB, 2017, s. 1).

PCAOB'nin yayımlamış olduğu standartlar, kategorize edilmiş başlıkları ile ana standart ve alt standartlar halinde ilgisine göre atanmış kodlarıyla beraber bir bütün olarak Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4. PCAOB Standartları

	Kod	Kategori
Genel Denetim Standartları		
1000-Genel İlke ve Sorumluluk	AS 1000	Bağımsız Denetçinin Görev ve Sorumlulukları
	AS 1005	Bağımsızlık
	AS 1010	Bağımsız Denetçinin Eğitimi ve Yeterliliği
	AS 1015	İşin Yapılmasında Gerekli Mesleki Özen
1100-Genel Kavramlar	AS 1101	Denetim Riski
	AS 1105	Denetim Kanıtı
	AS 1110	Denetim Standartlarının Kalite Kontrol Standartlarıyla İlişkisi
1200-Genel Faaliyetler	AS 1201	Denetim Sözleşmesinin Gözetimi
	AS 1205	Diğer Bağımsız Denetçiler Tarafından Yapılan Denetimin Bir Kısımı
	AS 1210	Denetçiden Sorumlu Uzmanın Çalışmasının Kullanılması
	AS 1215	Denetim Belgeleri
1300-Denetçi İletişimi	AS 1220	Katılım Kalite İncelemesi
	AS 1301	Denetim Komiteleri ile İletişim
	AS 1305	Mali Tabloların Denetiminde Kontrol Eksikliklerine İlişkin Tebliğler
Denetim Prosedürleri		
2100-Denetim Planlaması ve Risk Değerlendirmesi	AS 2101	Denetim Planlaması
	AS 2105	Denetimin Planlanmasında ve Gerçekleştirilmesinde Önemliliğin Dikkate Alınması
	AS 2110	“Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
2200-Mali Raporlama Üzerindeki İç Kontrol Denetimi	AS 2201	Finansal Tabloların Denetimi ile Bütünleşik Finansal Raporlama Üzerindeki İç Kontrol Denetimi
2300-Risklere Karşı Denetim Prosedürü-Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı	AS 2301	Denetçinin “Önemli Yanlılık” Risklerine Karşı Tepkileri
	AS 2305	Maddi Doğruluk Analitik Prosedürler
	AS 2310	Onay Süreci
	AS 2315	Denetim Örnekleme
2400-Denetimin Spesifik Yönleri İçin Denetim Prosedürleri	AS 2401	Bir Mali Tablo Denetiminde Hilenin Değerlendirilmesi
	AS 2405	Müşterilerin Yasa Dışı Eylemleri
	AS 2410	İlişkili Taraflar
	AS 2415	Bir İşletmenin Devam Edebilme Yeteneğinin Devam Eden Bir İşletme Olarak Değerlendirilmesi
2500-Belirli Hesaplar veya Açıklamalar İçin Denetim Prosedürü	AS 2501	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri Dahil, Muhasebe Tahminlerinin Denetimi
	AS 2505	Dava, İddia ve Değerlendirmelerle İlgili Müvekkil Avukatının Sorgulanması
	AS 2510	Stokların Denetimi
2600-Özel Konular	AS 2601	Bir İşletmenin Hizmet Kuruluşunu Kullanımının Değerlendirilmesi
	AS 2605	İç Denetim Fonksiyonunun Değerlendirilmesi
	AS 2610	İlk Denetimler—Önceki ve Halef Denetçiler Arasındaki İletişimler
	AS 2701	Denetlenmiş Finansal Tablolara İlişkin Denetime İlişkin Ek Bilgiler
2700-Denetçinin Ek ve Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları	AS 2705	Gerekli Ek Bilgiler
	AS 2710	Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Belgelerdeki Diğer Bilgiler
2800-Sonuç Denetim Prosedürleri	AS 2801	Müteakip Olaylar
	AS 2805	Yönetim Temsilleri
	AS 2810	Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi
	AS 2815	"Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygun Olarak Adil Hazırlanmanın Anlamı
2900-Denetim Sonrası Konular	AS 2820	Finansal Tabloların Tutarlılığının Değerlendirilmesi
	AS 2901	Rapor Tarihinden Sonra İhmal Edilen İşlemlerin Değerlendirilmesi
	AS 2905	Denetçi Raporu Tarihinde Mevcut Olan Gerçeklerin Müteakip Keşfi
Denetçi Raporlaması		
3100-Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Raporlama	AS 3101	Mali Tabloların Denetimine İlişkin Denetçi Raporu Denetçinin Nitelsiz Görüş Açıkladığı Durumda
	AS 3105	Niteliksiz Görüşlerden Ayrılma ve Diğer Raporlama Durumları
	AS 3110	Bağımsız Denetçi Raporunun Tarihlendirilmesi
3300-Diğer Raporlama Konuları	AS 3305	Özel Raporlar
	AS 3310	Düzenlenmiş Şirketlere İlişkin Özel Raporlar
	AS 3315	Özet Finansal Tablolar ve Seçilmiş Finansal Verilere İlişkin Raporlama
	AS 3320	Mali Tablolarla İlişkilendirme
Federal Menkul Kıymetler Kanunları Kapsamındaki Başvurulara İlişkin Hususlar		
	AS 4101	Federal Menkul Kıymetler Mevzuatı Kapsamındaki Dosyalamalara İlişkin Sorumluluklar
	AS 4105	Ara Dönem Finansal Bilgilerin İncelemeleri
Denetimlerle İlgili Diğer Hususlar		
	AS 6101	Sigortacılar ve Bazı Diğer Talep Eden Taraflar İçin Mektuplar
	AS 6105	Muhasebe İlkelerinin Uygulanmasına İlişkin Raporlar
	AS 6110	Devlet Mali Yardımı Alanların Denetiminde Uygunluk Denetimi Hususları
	AS 6115	Daha Önce Bildirilen Bir Maddi Zayıflığın Devam Edip Etmediğinin Raporlanması

Kaynak: (PCAOB, 2022).

Bahsi geçen standartlar yeniden düzenleme kapsamında, bireysel standartlar olarak aşağıdaki kategorilerde gruplandırılmıştır:

- Genel denetim standartları; geniş denetim ilkeleri, kavramları, faaliyetleri ve iletişimlerine ilişkin standartlar,
- Denetim prosedürleri; denetim prosedürlerinin planlanması ve uygulanmasına ve denetim kanıtı elde edilmesine ilişkin standartlar,
- Denetçi raporlaması; denetçi raporları için standartlar,
- Federal Menkul Kıymetler Kanunları Kapsamındaki Dosyalamalara İlişkin Hususlar-ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC- Securities and Exchange Commission) başvurularına ilişkin belirli denetçi sorumluluklarına ilişkin standartlar ve geçici mali bilgilerin gözden geçirilmesi,
- Denetimlerle ilişkili diğer hususlar; bir ihraççının veya bir komisyoncu veya satıcının denetimiyle bağlantılı olarak gerçekleştirilen diğer çalışmalara ilişkin standartlar.

Her kategori içinde, "Genel Denetim Standartları" kategorisinde yer alan denetçi iletişimleriyle ilgili standartlar gibi benzer konuları düzenlemek için alt kategoriler bulunmaktadır. Entegre referanslama sistemi, Kurul tarafından yayımlanan standartları tanımlamak için yaygın uygulama ile tutarlı olan denetim standartlarını tanımlamak için bir "AS" öneki kullanılmaktadır (Örneğin, görev kalite incelemesine ilişkin standart için "AS No. 7").

Yapılan değişiklikler ve düzenlemeler, denetçilere yeni gereksinimler getirmemekte veya PCAOB standartları kapsamında denetimlerin gerçekleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin gereksinimlerin özünü değiştirmemektedir.

1.5.1.2. Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX)

Özellikle Enron (2001) ve Worldcom (2002) gibi büyük işletmelerde yaşanan muhasebe skandallarının (hileli mali raporlama örnekleri) yaşanması nedeniyle düzenlenen Sarbanes-Oxley Yasası, birçok kişi tarafından 1933 ve 1934 Menkul Kıymetler Yasası'ndan bu yana denetim mesleğini etkileyen en önemli mevzuat olarak kabul edilmektedir. Kanun hükümleri, halka açık şirketler ile denetim firmaları arasındaki ilişkiyi önemli ölçüde değiştirmiştir.

Sarbanes-Oxley Yasası, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC-The Securities and Exchange Commission) tarafından atanan ve denetlenen Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nu (PCAOB) kurmuştur. PCAOB, halka açık şirketlerin denetçilerine gözetim sağlamakta, halka açık şirket denetimleri için denetim ve kalite kontrol standartları oluşturmakta ve bu denetimleri yapan denetim firmalarında kalite kontrollerinin denetimlerini gerçekleştirmektedir.

PCAOB, PCAOB ve SEC kurallarına, mesleki standartlara ve her firmanın kendi kalite kontrol politikalarına uyumlarını değerlendirmek için kayıtlı muhasebe firmalarının denetimlerini yürütmektedir. PCAOB, 100'den fazla ihraççıyı denetleyen muhasebe firmalarının yıllık denetimlerini ve diğer kayıtlı firmaların denetimlerini en az üç yılda bir gerekli görmüştür. Herhangi bir ihlal, PCAOB tarafından disiplin cezası ile sonuçlandırılabilir ve SEC ile muhasebe kurullarına bildirilebilmektedir (Arens vd., 2012, s. 30).

SOX'un temel özelliklerini sıralayacak olursak (Smieliauskas ve Bewley,2016);

- PCAOB tarafından oluşturulan denetim standardı belirleme dahilinde denetçilerin artan gözetimi,
- Kurumsal suç işleyenler için artan cezalar,
- Daha zamanında ve kapsamlı finansal açıklamalar,
- Firmanın yönetilme şeklinin daha zamanında ve kapsamlı açıklanması
- Denetçilerin artan yasal sorumlulukları dahilinde mağdur hissedarlar için yeni başvuru seçenekleridir.

Ancak, hileli mali raporlamalara karşı alınan caydırıcı önlemlere rağmen Parmalat (2003), HealthSouth (2003), Dell (2005), Koss Corp. (2009), Olympus (2011), Longtop Financial Technologies (2011) gibi işletmelerde gerçekleşen hileli raporlama işlemleri SOX (2002)'un yürürlüğe girmesinden sonra meydana gelmiştir.

1.5.1.3. Sekizinci Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Direktifi

Avrupa Komisyonu, uyumlaştırma hedeflerine iki ana araç aracılığıyla ulaşmaktadır. Bunlar, üye devletlerin yasalarına dahil edilmesi gereken direktifler ve ulusal yasama organlarından geçmeye gerek kalmadan Avrupa Topluluğu genelinde

yasa haline gelen düzenlemelerdir. Muhasebeyle en çok ilgili olan Şirket Hukuku Direktifleri, dördüncü ve yedinci direktiflerdir. Denetimde ise 10 Nisan 1984'te kabul edilen Sekizinci Avrupa Birliği (AB) Direktifidir (Soltani, 2007, s. 160).

Sekizinci Konsey Direktifi AB tarafından denetim alanında alınan ilk önemli önlemdir. Bu direktif, muhasebe belgelerinin yasal denetiminden sorumlu kişiler tarafından yerine getirilmesi gereken şartları belirlemektedir. Bu şartlar: mesleki nitelikler, kişisel bütünlük ve bağımsızlıktır. Yönergede, özellikle bağımsızlık gerekliliği söz konusu olduğunda kesin yargılara yer vermemesi nedeniyle ulusal mevzuatlarda kaçınılmaz farklılıklara ve bazı durumlarda yasama desteğinin yokluğuna yol açmıştır (Soltani, 2007, s. 161).

Avrupa'daki denetçilerin niteliklerinin uyumlaştırılmasıyla ilgilenen Sekizinci AB Direktifi, yasal bir denetimin nasıl yapılması gerektiğine ve kalite denetimlerini sağlamak için kamu gözetiminin veya dış kalite güvencesinin uygulanmasının gerekliliğine ilişkin hususlara yer vermemiştir. Başka bir ifadeyle, 1984 tarihli Sekizinci AB Direktifi; denetim standartları, kalite güvencesi, kamu gözetimi ve denetimde etik ilkeler konularında düzenlemeler içermemekteydi. Bunun yanı sıra Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve AB'deki çeşitli ve çok sayıdaki mali ve muhasebe skandalları küresel sermaye piyasalarını sarsmıştır. Bu durum, kamuoyunun denetçilerin mesleklerini icra etme yetkinliğine ve sorumluluğuna olan güveni büyük ölçüde etkilemiştir. Bu olaylara tepki olarak ABD, 2002 tarihli SOX Yasası ve diğer kurumsal yönetim reformları gibi daha sert bir mevzuatın teşvik edilmesi yönünde önlemler alınması gerektiğini savunmuştur. Avrupa perspektifinden bakıldığında ise AB, Sekizinci Şirketler Hukuku Yönergesi'nin kapsamını genişletecek şekilde bir teklif yayınlarak, yıllık ve konsolide hesapların kaliteli yasal denetimini sağlayacak bazı önemli değişiklikleri de getirerek benzer önlemler almıştır (Braiotta, 2005, s. 62).

Sekizinci AB Direktifi; 78/660/EEC ve 83/349/EEC sayılı Konsey Direktiflerini değiştirmiş, 84/253/EEC sayılı Konsey Direktifini yürürlükten kaldırmış ve Avrupa Birliği Resmî Gazetesi (09.06.2006 tarih ve L.157/87sayılı)'nde yayımlanmıştır. Bu Avrupa direktifinin temel amacı, yıllık ve konsolide hesapların yasal denetimine ilişkin kuralları oluşturmaktır. Bahsi geçen revize edilmiş Sekizinci Şirketler Hukuku Direktifi, mevcut AB mevzuatının denetim alanındaki uygulama kapsamını genişletmektedir. Böylelikle; yasal denetçilerin görevleri, bağımsızlık kriterleri ve meslek etiğinden daha

açık bir şekilde bahsedilerek denetim uzmanları üzerinde daha iyi bir kamu gözetimi benimseyerek dış kalite güvencesi sağlamak için yeni gereksinimlerin getirilmesi ve Avrupa bağlamında çeşitli gözetim organları arasındaki iş birliğini teşvik etmek amacıyla yeni ve kapsamlı düzenlemelere yer verilmiştir.

Özetlenecek olursa 17.05.2006 tarihli revize Sekizinci AB Direktifi; denetimde kamu gözetimi, kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum gibi konularda önemli yenilikler getirmiştir. Bahsi geçen düzenlemelerle yaşanmış olan skandalların tekrar yaşanmaması öngörülmüştür (Çalışkan, 2006, s. 58).

1.5.2. Bağımsız Denetime İlişkin Ulusal Düzenlemeler

Bağımsız denetime ilişkin ulusal düzenlemeler SPK ve BDDK gibi kurumlar tarafından düzenlenen yönetmelik ve tebliğlerin yayımlanması ile gerçekleşmiştir. Ancak bu çeşitliliğin önüne geçmek ve uygulama birliğini sağlamak adına KGK kurulmuştur. Böylelikle, KGK bağımsız denetim standartları hususunda tek düzenleyici kurum haline gelmiştir. Aşağıda ulusal düzenlemeler hakkında özet bilgiler verilmiştir.

1.5.2.1. Türk Ticaret Kanunu

Türkiye’de bağımsız denetim ile ilgili en önemli düzenlemelerin başında 2011 yılında yayımlanan 6102 sayılı TTK gelmektedir (Türk Ticaret Kanunu, 2011). TTK, bağımsız denetim hususunda köklü değişiklikler gerçekleştirmiş ve bağımsız denetimin genel esaslarını oluşturmuştur. Bu kanun, hangi işletmelerin bağımsız denetim zorunluluğuna tabi olduğunu içermektedir. Dahası, BDS ile ISA’nın uyumlu hale gelmesi gerektiğini kanuni olarak düzenlemiştir.

1.5.2.2. Sermaye Piyasası Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Bağımsız denetim hususunun sermaye piyasalarında uygulanması hakkında yetki 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile SPK’ya verilmiştir (Sermaye Piyasası Kanunu, 1981). Sermaye piyasasında bağımsız denetimle ilgili ilk

düzenleme 1987 yılında Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik ile gerçekleşmiştir. Bu yönetmelik ile bağımsız denetim kuruluşları sermaye piyasalarında yerlerini almıştır.

Hem ulusal hem de uluslararası alanda bağımsız denetim ile ilgili gerçekleşen gelişmeler doğrultusunda Seri X tebliğleri SPK tarafından düzenlenmiştir. Bu çeşitli tebliğler ile Türkiye’de yapılan bağımsız denetim hususundaki ilk hukuki düzenlemeler gerçekleşmiştir.

2012 yılında 2499 sayılı kanun, 6362 sayılı yeni Sermaye Piyasası Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle kaldırılmıştır (Sermaye Piyasası Kanunu, 2012). Bu yeni Kanunun düzenlenmesinin temel sebepleri; güncel finansal gelişmeler, yeni finansal araçların ortaya çıkması ve 2008 yılında gerçekleşen küresel ekonomik krizin etkileri olarak sıralanabilir (Dayan, 2014, s. 255). Bu Kanun ile KGK’nin yetkilendirmiş olduğu bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerine ilişkin ilave kriterler SPK tarafından belirlenebileceği düzenlenmektedir.

1.5.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Bağımsız denetimin bankacılık alanında uygulanması hakkında düzenlemeler 2005 yılında 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile başlamıştır (Bankacılık Kanunu, 2005). Bu Kanun, bankaların denetim faaliyetlerini yerine getirmek isteyen kuruluşlara BDDK tarafından yetki verileceğini düzenlemektedir. Dahası, bankacılık çerçevesinde bağımsız denetime ilişkin amaç, kapsam, yürütme ve yaptırımlar ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca, 2015 yılında Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında, 2021 yılında ise Bilgi Sistemleri ve İş Süreçleri Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmeliklerin yayımlanması ve ilgili yönetmelik kapsamında 2022 yılında yayımlanan Bilgi Sistemleri ve İş Süreçleri Bağımsız Denetimine İlişkin Rapor Hakkında Tebliğ ile bankalarda gerçekleştirilecek bağımsız denetim faaliyetleri ve denetim sonucunda düzenlenecek olan denetim raporunun usul ve esasları düzenlenmiştir.

1.5.2.4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

Bağımsız denetim faaliyeti ile ilgili doğrudan bir düzenleme olmamasına rağmen 1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı SM-SMMM ve YMM Kanunu muhasebe mesleğinin temelini oluşturmaktadır (Yıldırım ve Özdemir, 2014, s. 490). Bu kanun ile Türkiye’de ilk kez denetim mesleği, meslek odaları ve odalar birliği tanımlanmıştır. Bahsi geçen odalar birliği, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) adı altında kurulmuş ve ilgili kanun ile yasal zeminde statü verilmiştir. Ayrıca, kuruluş veya çalışma nitelikleri herhangi bir mevzuata dayanmayan ve 2003 yılında TÜRMOB bünyesinde kurulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) ulusal denetim standartları hususunda düzenlemeler gerçekleştirmiştir (Başpınar, 2005, s. 44). Ancak, KGK’nın kurulmasıyla beraber denetim faaliyetlerinin tek bir çatı altında toplanması amacıyla faaliyeti sonlandırılmıştır.

1.5.2.5. KGK Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Muhasebe ve denetim standartlarına ilişkin düzenleme yapılmasına ilişkin tek yetkili kurumu oluşturmak amacıyla 2011 yılında 660 sayılı KHK ile KGK kurulmuştur. Böylelikle, daha önce bağımsız denetim faaliyetine ilişkin yapılan düzenlemelerin çoğu yürürlükten kaldırılmış ve düzenleme yetkisi KGK’ye verilmiştir. Bu kurum, uluslararası uygulama birliğini ve diğer ülkelerde olduğu gibi denetim gözetimini sağlamak amacıyla düzenleme yetkisine sahip bir kuruluştur.

KGK, 2012 yılında TTK ve 660 sayılı KHK çerçevesinde gerçekleştirilecek bağımsız denetim ve kuruluşları ile denetçilerle ilgili usul ve esasları düzenlemek amacıyla Bağımsız Denetim Yönetmeliğini yayımlamıştır. Böylelikle, denetim faaliyetlerine ilişkin amaç, kapsam ve esaslar ayrıntılı bir şekilde belirlenmiştir. Kurumun yaptığı düzenlemeler uluslararası çalışmalarla entegre edilerek ilgililere sağlıklı bilgiler verilebilmektedir.

1.6. Bağımsız Denetim Süreci

Bağımsız denetim süreci, uluslararası denetim standartlarında risk bazlı olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla ilgili denetim yaklaşımına “Risk Odaklı (Tabanlı)

Denetim Yaklaşımı denilmektedir. Bağımsız denetçilerin amaçları ve denetimin standartlara uygun olarak denetim sürecini nasıl yürüteceği ISA 200’de açıkça anlatılmıştır. Bahsi geçen risk odaklı denetim yaklaşımı üç aşamalı olarak gerçekleştirilmektedir. Bu aşamalar; müşteri risklerini saptamak, saptanan risklerin ilgili karşılıklarını (denetim prosedürlerini) belirlemek ve bu doğrultuda denetçi tarafından sonuç raporunun hazırlanmasıdır (Çetinkaya, 2017, s. 111-113).

Bağımsız denetim sürecine ilişkin yürütülen genel ve ayrıntılı prosedürler Tablo 5’te gösterilmiştir.

Tablo 5. Denetim Süreci

ADIMLAR	NİTELİKLER	DENETÇİ FAALİYETLERİ, PROSEDÜRLERİ VE KARARLARI
RISK DEĞERLENDİRME	Katılım Öncesi Faaliyetler (Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi)	*Denetlenen kurum ve denetim sözleşmesi hakkında bilgi edinilir. *Yönetimin dürüstlüğü ve sorumluluğu da dahil olmak üzere denetim için ön koşulların mevcut olup olmadığı belirlenir. *Denetçinin denetlenen kurumdan bağımsızlığı değerlendirilir. *Denetçinin görevden kaynaklanan riskleri belirlenir. *Sözleşmeyi kabul etme veya devam ettirme kararı verilir.
	Ön Denetim Planlaması: Risk Tanımlama	*Denetlenenin işini, ortamını, risklerini, yönetim stratejisini ve kontrolleri öğrenilir. *Yönetimin taslak mali tablolarını analiz edilir. *Önemlilik seviyeleri belirlenir. *Genel denetim stratejisi belgesinde ön planlama kararları özetlenir. *Genel mali tablo düzeyinde önemli yanlışlık riskleri değerlendirilir. *Önemli finansal tablo iddialarını ve ilgili önemli yanlışlık riskleri belirlenir. *Kabul edilecek denetim risk seviyesi belirlenir. - Muhasebe bilgi sistemini ve finansal raporlama süreçleri öğrenilir.
	Denetimi Planlamak İçin Risk Değerlendirme Prosedürleri	*Denetlenenin iç kontrolünü anlamak için iç kontrol çerçevesi kullanılır. *Hesap bakiyeleri, işlem sınıfları ve açıklamalar için beyan düzeyinde önemli yanlışlık riski olarak birleştirilmiş yapısal ve kontrol riskleri değerlendirilir. *Dolandırıcılık ve yasalara uymama riski değerlendirilir. *Denetim amaçlarını karşılamak için mevcut kanıt prosedürleri tanımlanır. *İddia düzeyinde değerlendirilen risklere yanıt vermek için gereken kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğini ve zamanlaması belirlenir. *Denetim planı ve ayrıntılı programları geliştirilir. *Çalışma kâğıdı dosyaları oluşturularak planlama belgelenir.
DEĞERLENDİRİLEN RİSKLERE YANIT (DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ)	İç Kontrol Dokümantasyonu ve Testi	*Mali tablo iddialarıyla ilgili yönetimin kontrolleri ve her türlü önemli kontrol eksiklikleri belirlenir. *Kontrol güveninin belirli iddialar için uygun olup olmadığı belirlenir. *Güvenilecek kontrollerin etkinliğini değerlendirmek için kontrol testleri tasarlanır. *Daha ileri maddi prosedürleri planlamak için kontrol değerlendirmesi uygulanır. *Herhangi bir kontrol eksikliği ile ilgili olarak yönetimle iletişim kurulur.
	Örnekleme Kararları	*Kontrol testlerinin kapsamını ve temel test prosedürlerini belirlemek için örnekleme kavramları uygulanır ve basit kontrol ile temel denetim programları tasarlanır.

SONUÇLANDI RMA VE RAPORLAMA	Planlanan Denetim Programlarının Performansı	*Muhasebe tahminleri de dahil olmak üzere tüm önemli muhasebe süreçlerinde hesap bakiyeleri ve işlemler için planlı kontrol testleri ve önemli denetim prosedürleri uygulanır. *Gelir ve giderlerin denetimi yapılır. *Denetim tamamlama prosedürleri gerçekleştirilir, müteakip prosedürler ve olasılıklar gözden geçirilir, süreklilik değerlendirilir, vb.
	Denetim Bulgularının Gözden Geçirilmesi	*Elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirmek için belgeler gözden geçirilir. *Finansal raporlama risklerini ve açıklamaların yeterliliğini değerlendirmek için birikmiş bilinen ve olası yanlış beyanlar gözden geçirilir.
	Görüş ve Rapor	*Gerçeğe uygun sunum hakkında bir sonuca varılır ve uygun bir denetim görüşü ile denetim raporu yayımlanır.
Kaynak: (Messier, Glover ve Prawitt, 2019, s. 17-21).		

Denetim süreci birkaç denetim aşamasına ayrılabilir. Tablo 5'te bu aşamalar sıralı olarak verilse de aslında oldukça yinelemeli ve doğası gereği birbiriyle ilişkilidir. Aşamalar genellikle bir amaç için tasarlanmış ve diğer amaçlar için kanıt sağlayan denetim prosedürlerini içermektedir. Tablo 5'te bu aşamaların her biri gösterilmektedir.

1.7. Bağımsız Denetim Sürecinde Denetçinin Sorumluluğu

Bağımsız denetçinin başlıca sorumluluğu, mali tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul bir güvence sağlamak için denetimi planlamak ve yürütmektir. Bağımsız denetimin nasıl ve neden önemli olduğunu kavramak, bir denetçinin yapmış olduğu işlemlerin değerinin çoğu genel olarak görülmediği veya genel olarak anlaşılmadığı için bir denetim raporunun altında yatan kapsamlı süreçlerin açıklanması gerekmektedir.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu, şirketin finansal tabloları hakkında ve şirketin finansal raporlama üzerindeki iç kontrolü hakkında bir görüş bildirmektir. Bu raporlar denetçinin tek ürünüdür. Denetim sürecini anlamak, son ürünün değerini açıklamaya yardımcı olmaktadır. Bağımsız denetim süreci, denetçinin olası bir müşteriyle bir sözleşmeyi kabul etmesinden önce başlamaktadır. Denetim firması, bir sözleşmeyi kabul etmeden önce, olası riskler, müstakbel müşterinin işinin doğası ve karmaşıklığı ile denetim firmasının denetimi gerçekleştirmek için gerekli kaynaklara ve uzmanlığa sahip olup olmadığı konusunda bir ön değerlendirme çalışması yapmaktadır. Yönetim ile denetim komitesinin itibarı ve dürüstlüğü, müşteri kabulünde bir eşik sorundur ve yaygın olarak bilinmemekle birlikte, çoğu büyük denetim firması, müşteri kabul

prosedürlerinin bir parçası olarak üst yönetim ve denetim komitesi üzerinde tipik olarak ayrıntılı geçmiş kontrolleri gerçekleştirmektedir. Mesleki standartlar tarafından zorunlu tutulmasa da geçmiş kontrolleri, şirketin ilişki kurmak istemeyeceği kişiler olan bir müşteriyi kabul etme riskini azaltmaya hizmet etmektedir (Kueppers ve Sullivan, 2010, s. 289).

Bu değerlendirme sonrasında denetçi müşteriyi kabul etmeye karar verirse ve müşteri denetim komitesi bağımsız denetim firması ile çalışmaya karar verirse denetim ekibi, denetim komitesi ve şirket yönetimi ile önemli bir zamanı beraber geçirmektedir. Ekip, daha sonra şirketin finansal tablolarında herhangi bir önemli yanlışlık riskine odaklanarak bu tür riskleri azaltmak için şirketin iş riskleri ve kontrolleri hakkında bir denetim planı oluşturmaktadır. Denetçi, önemli yanlışlık risklerini belirlemek, denetimi planlamak ve kapsamını belirlemek için şirketin işini ve sektörünü anlamak adına birçok adım atmaktadır. Bu adımlar; kamu kayıtları, geçmiş şirket raporları, sektör ve rakip analizler gibi bilgilerin gözden geçirilmesini ve dış analistlerden gelen bilgileri içermektedir. Ayrıca adımlar, yeni işlem türlerinin değerlendirilmesini, olağandışı veya önemli işlemlerin belirlenmesini ve ayrıca geçmişteki mali yanlış beyanların değerlendirilmesini içermektedir. Bu inceleme, genellikle sürekli değişen iş koşullarına ve şirkete özgü faktörlere yanıt olarak her yıl yapılmaktadır (Kueppers ve Sullivan, 2010, s. 289).

Denetçiler, yukarıda açıklanan planlama ve risk değerlendirme sürecine dayanarak şirketin önemli hesaplarını, hangi kanıtların gerekli olduğunu, denetim kanıtlarının nasıl atanacağını ve denetim prosedürlerini belirlemek için dahil olduğu işlem türlerini belirlemektedir.

Denetçinin, daha önce de belirtildiği üzere mali tablolarda hata, hile veya önemli yanlışlıkların olup olmadığı hususunda makul güvence verebilmek için denetimi planlama, yürütme ve sonuçlandırma sorumluluğu bulunmaktadır. Denetim kanıtlarının doğası gereği ve hilenin niteliklerinden dolayı denetçi, önemli yanlışlıkların belirlendiğine dair makul bir güvence sağlayabilmektedir. Denetçinin hata veya hileden ortaya çıkan, mali tablolarda önemli olmayan yanlışlıkların belirlenmesine ilişkin makul güvence sağlamak amacıyla denetimi planlamak ve yürütmekle ilgili herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır (PCAOB, s. 7).

Yönetimin sorumluluğu, mali tabloların hazırlanması ve sunulmasıdır. Bu tablolara ilişkin görüş bildirilmesi ise denetçinin sorumluluğundadır. Yönetim, güçlü muhasebe politikaları uygulamaktan ve mali tablolarda bulunan iddialarıyla uyumlu bir şekilde işlemleri gerçekleştirebilecek iç kontrolü sağlamaktan ve devam ettirmekten sorumludur. Ayrıca yönetim, işletmenin işlemleri ile ilgili aktif, pasif ve özkaynaklarıyla ilgili doğrudan bilgi ve kontrol sahibidir. Ancak denetçinin bu konulara ilişkin bilgisi gerçekleştirmiş olduğu denetim ile sınırlıdır. Bu nedenle mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu olarak sunulması yönetimin başlıca sorumluluğunun en önemli parçasıdır. Denetçi, denetimin gerçekleşmesi esnasında yönetimden edindiği bilgilere istinaden mali tabloların şekil veya içeriğine ilişkin öneri verebilmektedir. Dahası, bunları kısmen veya tamamen düzenleyebilmektedir. Fakat denetçinin mali tablolar ile ilgili sorumluluğu, bahse konu edilen tablolar hakkında görüş vermek ile sınırlıdır (PCAOB, s. 7-8).

Denetçi, yapmış olduğu denetim için geçerli olan denetim yorumlarını dikkate almalı ve bunları önemsemelidir. Eğer denetçi, denetim yorumu konusunda denetim kılavuzuna uyum sağlamıyorsa, denetim kılavuzunda yer alan denetim standardı kararlarına ne şekilde uyum sağladığını ifade etmeye hazırlıklı olmalıdır (PCAOB, s. 8).

Bağımsız denetçiler, mali tabloları denetlemenin yanında bir şirketin mali raporlama üzerindeki iç kontrolünün etkinliğini de değerlendirmektedir. Denetçi, yönetim sürecini gözden geçirirken, şirketin hata veya hile riskini azaltmak için etkin prosedürler oluşturup oluşturmadığını analiz etmektedir. Denetçi, denetimi tasarlarken belirli alanların özel inceleme gerektirip gerektirmediğini de belirlemiş olacaktır.

Denetçiler daha sonra bir test temelinde; işlemleri, kontrolleri ve ilgili verileri destekleyen kanıtları incelemekte ve yargılara dayalı olarak elde edilen denetim kanıtlarından sonuçlar çıkarmaktadır. Çoğu durumda denetçiler her işlemi, kontrolü ve olayı inceleyemediğinden, hata veya sahtekarlıktan kaynaklanan tüm önemli yanlış beyanların tespit edileceğinin bir garantisi olmamaktadır. Bunun yerine denetim, mesleki standartlarda açıklandığı gibi yüksek düzeyde bir güvence olan ancak mutlak olmayan makul güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır. Çünkü, denetimde mutlak güvence imkansızdır. Denetçiler, işlemlerin tamamını veya çoğunluğunu denetleyememektedir. Bunun nedeni, mutlak güvence sağlayabilmek için gereken

zamanın olmamasıyla beraber yapılan denetimin aşırı derecede pahalı olmasına sebebiyet verecek olmasıdır.

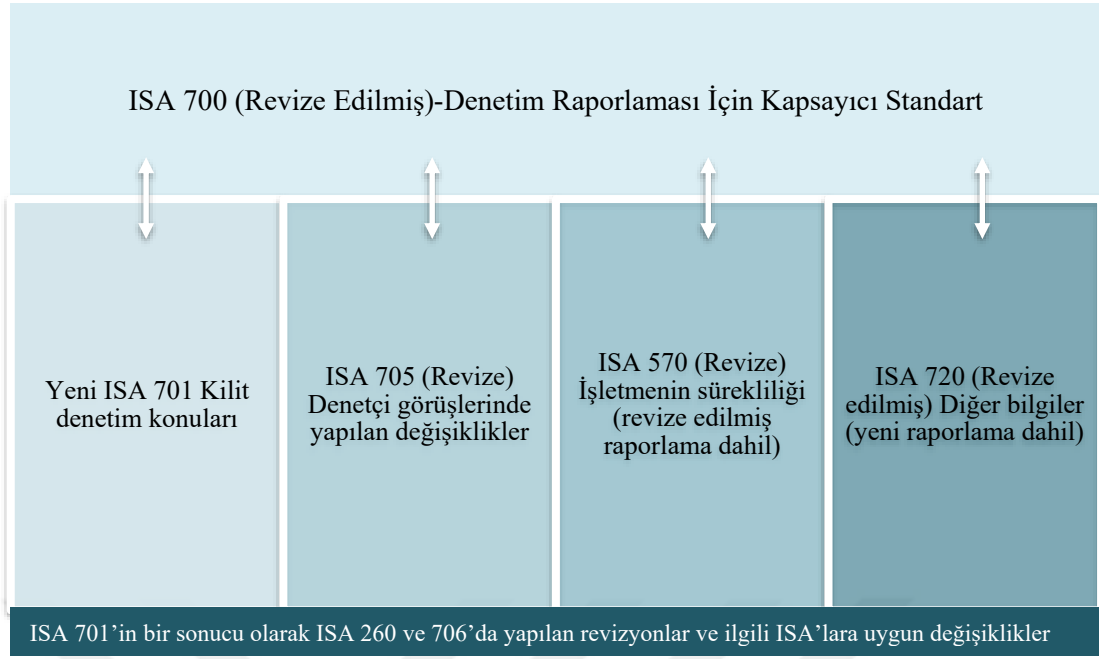


2. KİLİT DENETİM KONULARI

Bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimler finansal tabloların güvenilirliğini artırmayı amaçlamaktadır. Bu nedenle, denetim kalitesi finansal piyasalara güvenmek için şirket bilgilerine güvenen geniş bir kullanıcı kitlesi için çok önemlidir. Ancak, denetim raporlarında geleneksel olarak gerçekleştirilen geçti/kaldı modelinin iletişim değeri sağlayamaması nedeniyle düzenleyiciler ve kullanıcılar tarafından uzun süredir eleştirilerin odak noktası olmuştur (Church vd., 2008, s. 69). Ayrıca, uzun yıllardır yatırımcılar denetim raporlarının denetim süreci hakkında daha fazla ayrıntı vermesi gerektiğini belirtmişlerdir. Dahası, denetim hakkında daha bağlamsal bilginin, yatırımcıların denetim raporlarında olumlu görüş almış şirketler arasında daha iyi ayırım yapmasına yardımcı olacağı görüşündeydiler (ACCA, 2018, s. 6).

Artan eleştiriler ve 21. yüzyılın başından itibaren tüm kurumsal başarısızlıkların yanı sıra 2008 yılında meydana gelen mali krizin etkilerinin ardından düzenleyici kurumlar raporun içeriğini ve bilgi değerini artırmak amacıyla bir düzenleme reform süreci başlatmıştır (FRC, 2006; EC, 2010; PCAOB, 2011; IAASB, 2013). Bu düzenleyicilerin ve standart belirleyicilerin yeni gereklilikleri belirli farklılıklar arz etmektedir. Ancak, bu gerekliliklerin tümü denetim hakkında kesin bilgiler içeren genişletilmiş bir denetçi raporuyla sonuçlanmaktadır.

IAASB, 2015 yılında denetim raporlarının kalitesini ve dolayısıyla iletişimsel değeri artırmak amacıyla yeni ve revize edilmiş denetim raporlama standartlarını sunmuştur (Şekil 6). Yeni ve revize edilmiş denetim raporlama standartları, denetim raporlarının formatı ve içeriğinde önemli değişiklikler getirerek onları daha uzun ve potansiyel olarak daha bilgilendirici hale getirmiştir. IAASB ilk olarak ISA 700'de revize çalışmaları gerçekleştirmiştir. Bu çalışmalar sonucunda, yeni standart olarak ISA 701, revize standartlar ise ISA 705, ISA 570 ve ISA 720 meydana gelmiştir. Yeni standart olarak oluşturulan ISA 701'in sonucunda ise ISA 260 ve ISA 706'da revize çalışmaları yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Başka bir deyişle, ISA 700'ün denetim raporlamasında kapsayıcı standart olması nedeniyle bu standartta yapılan revize çalışmaları yeni bir standarttın düzenlenmesine ve belirli standartlara sirayet ederek bu standartlarda revize çalışmalarının yapılmasını zorunluluk haline getirmiştir. Bahsi geçen gelişmelerin görsel hali Şekil 6'da sunulmuştur.



Kaynak: (EY, 2016, s. 2).

Şekil 6. Yeni ve Revize Edilmiş Denetim Raporlama Standartları

Yapılan değişiklik, mali tabloların kullanıcılarını güçlendirmesi bakımından dönüştürücü niteliktedir. Tipik bir "basma kalıp" rapor, artık "konuşan" bir rapor haline gelecek ve böylece hesap verebilirlik düzeyini tamamen farklı bir düzeye yükseltecektir (Deloitte, 2017a, s. 5). Bu değişikliklerin en önemlileri ISA 701'de (IAASB, 2015a) detaylandırılmıştır. Bu standart, 15 Aralık 2016'dan itibaren denetim raporlarında "Kilit Denetim Konuları" (KDK) adlı yeni bir bölümün yer alması gerektiği şeklinde yayımlanmıştır. Ancak, İngiltere ve Hollanda dahil olmak üzere bazı ülkeler faydaları daha erken gerçekleştirmek için Aralık 2016'dan önce yeni standartları benimsemeye karar vermiştir (ACCA, 2018, s. 5).

Yeni ISA 701, borsaya kote şirketlerin denetim raporuna bir KDK bölümünün dahil edilmesini gerektiriyordu. KDK bölümü, denetçilerin müşterinin karşı karşıya olduğu en önemli riskleri, bunların denetim için neden özellikle önemli kabul edildiğinin nedenlerini ve denetim prosedürleri tarafından bu risklerin nasıl ele alındığını açıklamasını gerektirmektedir. KDK bölümünün denetim raporuna dahil edilmesi, denetimin belgelenme biçimindeki değişiklikleri içermektedir. Sonuç olarak denetçi, riskleri ISA 315'e göre analiz etmeli ve ayrıca iç kontrol sisteminin kalitesini de değerlendirmelidir (IAASB, 2015a).

ABD'de 1 Haziran 2017'de PCAOB, Kritik Denetim Konularının bildirilmesini gerektiren yeni bir denetim raporu standardı olan AS 3101'i kabul etti. Bu standartta denetçi, cari döneme ait mali tabloların denetiminde herhangi bir kritik denetim konusu olup olmadığını belirlemeli ve kritik bir denetim konusu olduğuna karar vermesine yol açan temel hususları açıklamalıdır (PCAOB, 2017).

Yeni denetim raporu standartları, ABD ve AB denetçilerinin sırasıyla Kritik Denetim Konularını (CAM'ler) ve KDK'yi bildirmesini gerektirmektedir. KDK ve CAM tanımlarında bazı farklılıklar olsa da (Carver ve Trinkle, 2017, s. 4) IAASB tarafından ISA 701'de belirlenenler ile PCAOB tarafından AS 3101 denetim raporlama standartlarında (PCAOB, 2017) belirlenenler arasında benzerlikler söz konusudur. Ancak, genişletilmiş denetim raporlaması veya denetçinin denetim raporu aracılığıyla kullanıcılarla ilgili daha fazla bilgi iletmesini sağlama fikri IAASB ve PCAOB kuruluşlarının çalışmalarından öncesine dayanmaktadır. Akademisyenler ve meslek kuruluşları benzer şekilde bu konuya ilgilerini dile getirmişlerdir. Örneğin, Avusturya ve Almanya gibi Polonya da yasal denetçilerine, kısa biçimli rapora ek olarak uzun biçimli bir denetim raporu hazırlama gerekliliği getirmiştir (Dobija vd., 2013, s. 8). 2003 yılında Fransa'da ise, menkul kıymetler yasalarına getirilen bir yasa değişikliğinin ardından, Fransız Ticaret Kanunu, tüm işletmelerin denetçi raporunun “Denetçi Değerlendirmelerinin Gerekçesini” (JOA) içermesi için özel bir gereklilik içermektedir (IAASB, 2009, s. 4). Bu gereklilik 2003'ten beri yürürlüktedir ve daha sonra JOA'ların nasıl uygulanacağını temel olarak açıklayan özel bir profesyonel standart olan "NEP 705: Değerlendirmelerin Gerekçesinin (Haut Conseil des Commissaires aux Comptes, 2006) konusu olmuştur.

2013 yılında Birleşik Krallık Finansal Raporlama Konseyi (FRC), Londra Menkul Kıymetler Borsası'nın (LSE) ana piyasasında hisse senetlerinin prim listelerine kote olduğu şirketlerin denetim raporlarındaki önemli yanlışlık risklerine (RMM) ilişkin yeni açıklama kuralları uygulamaktadır. Benzer şekilde; 537/2014 sayılı AB düzenlemesi, denetim raporunda yer alacak önemli yanlışlık risk tanımlarını ve bu risklerle ilgili denetim prosedürlerinden bahsetmektedir (AB, 2014).

FRC ve AB düzenlemeleri, KDK olarak adlandırılmamış ancak önemli yanlışlık risk tespitleri ve denetim raporlarında açıklanan bu risklerin nasıl tespit edildiğinin

açıklanması gerekliliği ile KDK'ye benzerlik göstermektedir. KDK'ye ilişkin düzenlemeler Tablo 6'da gösterilmektedir.

Tablo 6. Denetim Raporuna İlişkin Yapılan Düzenlemeler

Denetim Raporuna İlişkin Yapılan Düzenlemeler		Kabul Edildiği Yıl
Fransa	Denetçi Değerlendirmelerinin Gerekçesi (Justification of Assessments-JOA)	2003
İngiltere	Önemli Yanlışlık Risklerini (Risk of Material Misstatement-RMM) açıklama	2013
AB	Önemli yanlışlık risklerini ve bu risklere ilişkin açıklama	2014
IAASB	Kilit Denetim Konuları (Key Audit Matters-KAM)	2015
PCAOB	Kritik Denetim Konuları (Critical Audit Matters-CAM)	2017
Türkiye	Kilit Denetim Konuları (KDK)	2017
* AB: Avrupa Birliği, IAASB: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, PCAOB: Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu.		

Tablo 6'da görüleceği üzere IAASB tarafından yayımlanan ISA 701 doğrultusunda Türkiye'de KGK tarafından hazırlanarak 2017 yılında BDS 701- Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı yayımlanmıştır.

Özetle, bağımsız denetimin temel hedefi, finansal tablo kullanıcılarının mali tabloların gerçek bilgileri yansıttığına dair güven duygusunu artırmaktadır. Bu hedefin gerçekleştirilmesi için yapılacaklar arasında yer alan en önemli iyileştirme denetim raporlarının kalitesini artırmaktır. Denetçilerin denetim raporlarında kullandığı standart cümleler, yapmış oldukları denetim sonucunda işletmelere ilişkin tespitleri ve değerlendirmeleri finansal tablo kullanıcılarının denetim raporunda yer alan bilgilere dair güven duygusunu azaltmakta ve denetim kalitesini düşürmektedir. IAASB'nin ISA'da yapmış olduğu yeni revizyon çalışmaları ile denetim rapor formatında değişiklik yapılmış ve KDK'nin açıklaması gerekliliğinden bahsetmiştir. Bahsi geçen revizyon çalışmalarının temel amaçları;

- Önemli konular hakkında finansal tablo kullanıcılarını bilgilendirmek (Sirois vd., 2018, s. 141),
- Denetçiler ile üst yönetimden sorumlu kişiler arasında iletişimsel değeri artırmak (Koehler vd., 2016, s. 2),

- Finansal tablo kullanıcıları ile denetçiler arasında meydana gelen bilgi asimetrisi düzeyini azaltmak ve denetim raporunda prosedürlere dair daha ayrıntılı bilgi vermektir (Pinto ve Morais, 2018, s. 2).

KDK'lerin denetim raporunda açıklanması sayesinde finansal tablo kullanıcıları bakımından denetim raporlarının iletişimsel değerini arttırması beklenmekte (PCAOB, 2013, s. 6) ve bu kullanıcıların karar almalarında önemli olabilecek hususlara dikkat etmelerine yardımcı olabilmek amacıyla bir yol haritası (IAASB, 2015a) olacağı düşünülmektedir. Bu nedenle, KDK'lerin faydalarının gerçekleştirilebilmesi için düzenleyicilerin denetçileri teşvik etmeye devam etmesi önemlidir. Ancak, denetim standartlarının kesin gerekliliklerine odaklanan düzenleyici bir yaklaşımın, denetçilerin KDK'lere denetim komiteleriyle daha etkin iletişim kurma ve daha iyi raporlamayı teşvik etme fırsatı yerine bir uyum çalışması olarak yaklaşmasına yol açma riski bulunmaktadır (ACCA, 2018, s. 9).

2.1. Kilit Denetim Konuları Kavramı

2015 yılında IAASB, diğer değişikliklerin yanı sıra, 15 Aralık 2016 tarihinde veya sonrasında sona eren mali tablo dönemlerinin denetimleri için denetçilerin KDK açıklamasını gerektiren raporlama standartlarını benimsemiştir. ISA 701, denetçi raporunda KDK'nin iletilmesine yönelik gereklilikleri ve rehberliği ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, ISA 701 yatırımcılara ve denetçi raporunun diğer kullanıcılarına ilgili ve anlamlı bilgiler sağlamak için bir KDK tanımının, bireysel denetim sözleşmesinin ve işletmenin gerçeklerine ve koşullarına göre uyarlanmasını gerektirmektedir (IAASB, 2015b).

KDK, üst yönetimden sorumlu olanlara iletilen konular arasında, denetçinin mesleki muhakemesine göre denetimde en fazla öneme sahip olan ve bu nedenle denetçinin önemli ölçüde dikkat etmesini gerektiren konular olarak tanımlanmaktadır. KDK'ler daha yüksek riskli alanlara göre belirlenir, önemli denetçi muhakemesi gerekir ve önemli işlemler ve denetçilerin KDK'yi belirleme sürecini, KDK'nin nasıl ele alındığını ve KDK'nin finansal tablolardaki yerini bildirmesi gerekmektedir (IAASB, 2015a).

KDK'nin tanımından yola çıkarak, bu kavramın daha iyi anlaşılabilmesi ve belirlenmesinde bilinmesi gereken kavram ise denetim kalitesi için kilit girdilerden biri olan mesleki muhakeme kavramıdır. Denetimin yürütülmesi hususunda gerekli somut adımların atılmasında bilgiye dayalı kararların alınması muhakeme için önemliyken muhasebe standartları ve etik standartlar boyutunda sahip olunan eğitim ve deneyimin kullanılması da yine muhakeme için önemli olduğu vurgulanmıştır (IAASB, 2014, s. 80). Ayrıca denetimin kalitesi için bir diğer kilit girdi mesleki şüpheciliktir. Mesleki şüphecilik, denetçinin düşünme biçimiyle ilgilidir ve tüm denetim boyunca geçerlidir. Denetim konusu ile ilgili yeterli düzeydeki bilgi; denetçinin araştırma soruları sormasına, yönetime daha etkili bir şekilde meydan okumasına ve kanıtların çelişkili olduğu durumları belirlemesine olanak tanımaktadır (ACCA, 2016).

KDK tanımında yer verilen ve açıklanmasının yararlı olabileceği bir diğer kavram ise önem kavramıdır. Önem, bir konunun bağlam içinde ele alındığında göreceli önemi olarak tanımlanabilmektedir. Bir konunun önemi, incelendiği bağlamda denetçi tarafından değerlendirilir. Önem; göreceli büyüklük, konunun niteliği ve etkisi ve hedef kullanıcıların veya alıcıların ifade edilen çıkarları gibi sayısal ve niteliksel faktörler bakımından değerlendirilebilir. Bu husus, üst yönetimden sorumlu olanlar ile kurulan iletişimin niteliği ve kapsamı da dahil olmak üzere gerçeklerin ve koşulların objektif bir analizini içermektedir (IAASB, 2015a).

KDK, mali tablo kullanıcılarının denetlenen mali tablolardaki önemli yönetim yargısı alanlarını anlamalarına yardımcı olmak için denetçi tarafından yürütülen çalışmanın daha derin ve daha incelikli bir şekilde anlaşılmasını kolaylaştırmaktadır. KDK, yatırımcılara firma veya mali tablolarla ilgili endişe duydukları konularda yönetimle ilişki kurmaları için bir temel sağlamaktadır. Böylelikle, denetim hakkında daha fazla şeffaflık sağlayarak yatırımcılar ve yönetim arasındaki bilgi asimetrisini azaltmaya yardımcı olmakta (PCAOB, 2016, s. 62) ve denetim raporunun iletişimsel değerini artırmaktadır (IAASB, 2015a). Ayrıca, Yeminli Mali Müşavirler Derneği'nin (Association of Chartered Certified Accountants-ACCA, 2018, s. 3) dört farklı kıtada yer alan on bir ülkenin yeni standartlara ilişkin uygulamalarını kapsayan araştırma raporu, KDK'nin finansal tablo kullanıcılarını daha iyi bilgilendirmenin ötesinde; daha iyi yönetişimi, kurumsal raporlamayı ve denetim kalitesini kapsadığını göstermektedir.

Literatürde KDK tanımına benzer şekilde genişletilmiş denetçi rapor türü olarak kullanılan farklı terimler vardır. Bu terimler; Fransa’da 2003 yılından beri zorunlu olan Değerlendirmelerin Gerekçesi (JOA), 2013 yılında İngiltere’de kullanılmaya başlanan Önemli Yanlışlık Riskleri (RMM) ve son olarak 2017 yılında PCAOB tarafından uygulamaya konulan Kritik Denetim Konularıdır (CAM). Bahsi geçen terimler, genişletilmiş denetçi raporlamasının 4 ana türünü oluşturmakta (Velte ve Issa, 2019, s. 324) ve bunlar Tablo 7’de ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

Tablo 7. KDK ve Diğer Genişletilmiş Denetçi Raporlama Türleri

Genişletilmiş Denetçi Raporlama	Kurum	İçerik
KDK	IAASB	Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara iletilen konulardan, denetimi gerçekleştirirken önemli ölçüde dikkat gerektiren konuları belirler.
CAM	PCAOB	Mali tabloların denetiminden kaynaklanan ve denetim komitesine iletilen veya bildirilmesi gereken, mali tablolar için önemli olan ve özellikle zorlayıcı, sübjektif veya karmaşık denetçi muhakemesi içeren hesaplar veya açıklamalarla ilgili bir husustur.
RMM	FRC	Denetim, önemlilik uygulaması ve denetimin kapsamı üzerinde en büyük etkiye sahip olan “önemli yanlışlık” riskleridir.
JOA	Haut Conseil des Commissaires aux Comptes	Mali tabloların anlaşılması için önemli olan hususlardır. Örneğin; muhasebe politikalarının uygulanması, kritik muhasebe tahminleri ve iç kontrol unsurlarıdır.

***KDK: Kilit Denetim Konuları, CAM: Kritik Denetim Konuları, RMM: Önemli Yanlışlık Riskleri, JOA: Değerlendirmelerin Gerekçeleri, IAASB: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, PCAOB: Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu, FRC: Finansal Raporlama Konseyi.**

Kaynak: (Velte ve Issa, 2019, s. 324).

Tablo 7’de görüleceği üzere genişletilmiş denetçi rapor türlerinde az miktarda spesifik farklılıklar mevcuttur. Ancak, Uluslararası Denetim Standartları’nın IAASB tarafından yayımlanmasından sonra genişletilmiş denetçi rapor türleri literatürde yerini KDK kavramına bırakmıştır.

Denetim raporlamasındaki temel değişiklikler, denetim boşluğunu azaltarak denetim fonksiyonunun şeffaflığını artırması beklenmektedir (Li vd., 2019, s. 114). Denetim boşluğundan kasıt, kullanıcıların denetçiden ve mali tablo denetiminden bekledikleri ile denetimin gerçekliği arasındaki farktır (IAASB, 2021b, s. 11). KDK tarafından sunulan artan şeffaflık, potansiyel olarak denetçi raporunun hangi konulara ilişkin olduğuna bağlı olarak kullanıcıların denetim konularına ilişkin daha fazla içgörü

sağlamasına olanak tanıyan bir mekanizma görevi göreceği düşünülmektedir (Segal, 2017, s. 385; Lessard, 2006; Bédard vd., 2014).

2.2. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Finansal tablolarla ilgili en önemli zorluklardan birisi oldukça karmaşık bir yapıda olmalarıdır. Mali tabloların karmaşık olması denetim sürecini etkilemiş ve bu süreci anlaşılması zor bir hale getirmiştir. Bu durum denetçilerin, denetim performanslarını yönlendirebilmek için finansal tablolara ilişkin tespit ettikleri önemli yanlışlık risklerinin değerlendirmelerini gerekli kılmıştır (EY, 2015). KDK'nin bildirilmesi gerekliliğine kadar denetçi raporlarının standart olması ve kalıplaşmış ifadelerle hazırlanması birçok belirsizliği beraberinde getirmekteydi. Bunun sonucu olarak finansal rapor kullanıcılarının mali raporlarda var olan risklerin denetçi tarafından nasıl belirlendiği ve hangi alanlarda tespit edildiği hakkında bilgi sahibi olmaları imkansızdı. Bu sebeple, KDK bölümünün denetim raporlarına eklenmesi ve bu bölümde denetçilerin mesleki muhakemeleri sonucunda elde ettikleri konular için uyguladıkları denetim prosedürleri ile tespit ettikleri en önemli konulara yer vermeleri büyük önem taşımaktadır (EY, 2018). Bu kapsamda, IAASB tarafından yayımlanmış olan KDK'ye ilişkin standartta denetçilerin denetim sürecinde KDK'yi belirlemesi, bildirmesi ve raporlamasındaki sorumluluklarına yönelik açıklamalar bulunmaktadır.

KDK; riskleri, sübjektiflikleri ve denetçinin mesleki yargısının kullanılması nedeniyle denetçinin en önemli denetim konularını ve bunları nasıl ele aldığını açıkladığı denetim raporu bölümüdür. Belirlenen KDK; tipik olarak önemli riskler, işlemler, olaylar ve tahminlerle ilgilidir (IAASB, 2013, s. 86). KDK süreci, denetçi tarafından belirlenen önemli konuların üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi ancak bildirilen konulardan daha az sayıda konuyu seçmesi üzerine oluşturulmuştur. Çünkü, finansal tablo kullanıcıları denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla en güçlü diyalog kurduğu konulara ilgi duyduklarını ifade etmişler ve bu iletişim hakkında ek şeffaflık çağrısında bulunmuşlardır (IAASB, 2013, s. 88). Bu nedenle, KDK'nin amacı, denetim raporu kullanıcılarına denetçi ile üst yönetimden sorumlular arasında gerçekleşen yönetim kurulu görüşmelerine ilişkin yeni içgörüler sağlamaktır.

KDK, üst yönetimde sorumlu olanlara iletilen konular arasından seçilmektedir. Bu konular daha sonra yönetimle tartışılır, denetçi tarafından değerlendirilir ve böylece

denetim sırasında denetçilerin en çok dikkat etmesi gereken konular denetim raporunda KDK olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca ISA, denetçilerin KDK seçildiğinde üç farklı faktörü dikkate almalarını gerektirmektedir. Bunlar; önemli yanlışlık riski olduğu düşünülen veya önemli riskler olarak kabul edilen alanlar, kuruma özgü KDK belirlemek için kurum ve çevresi ile ilgili bilgiler, finansal tabloların önemli yönetim muhakemesi içeren alanlarına ilişkin “önemli yanlışlık” riskleri ve önemli denetçi muhakemeleridir. Bu hususlar, denetçi tarafından yüksek derecede tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminlerini ve denetim dönemi boyunca meydana gelen önemli olay veya işlemlerin denetim üzerindeki etkilerini içerebilmektedir (IAASB, 2013).

Özetle, denetçi mali tabloların denetimi sırasında denetimdeki hangi alanların en önemli olduğuna karar vermeli ve daha sonra bunları denetim raporunda KDK olarak tanımlamalıdır. Denetçi, denetim raporunda KDK olarak tanımlanacak konuları seçtiğinde, her bir KDK'nin uygun bir şekilde açıklanmasını sağlaması büyük önem taşımaktadır. Bu açıklama şunları içermelidir: konunun neden en önemli konulardan biri ve dolayısıyla neden KDK olarak belirlendiği, konunun denetimde nasıl ele alındığı ve konuyla ilgili diğer önemli gözlemler (IAASB, 2015a). IAASB, bu hususun denetim raporunun standart olmaktan çıkıp işletmeye özgü hale gelmesini sağladığını belirtmektedir. KDK'nin sunumu, denetçinin mesleki muhakemesine dayalı olarak yeterli bilgiyi temin etmelidir. Bu durum, finansal tablo kullanıcılarının hangi alanların en önemli olduğunu ve bunların denetimde nasıl ele alındığını anlamalarını sağlamalıdır. Böylelikle denetim raporu daha kuruma özgü bir hale getirilmiş olacaktır (IAASB, 2015c, s. 2-3).

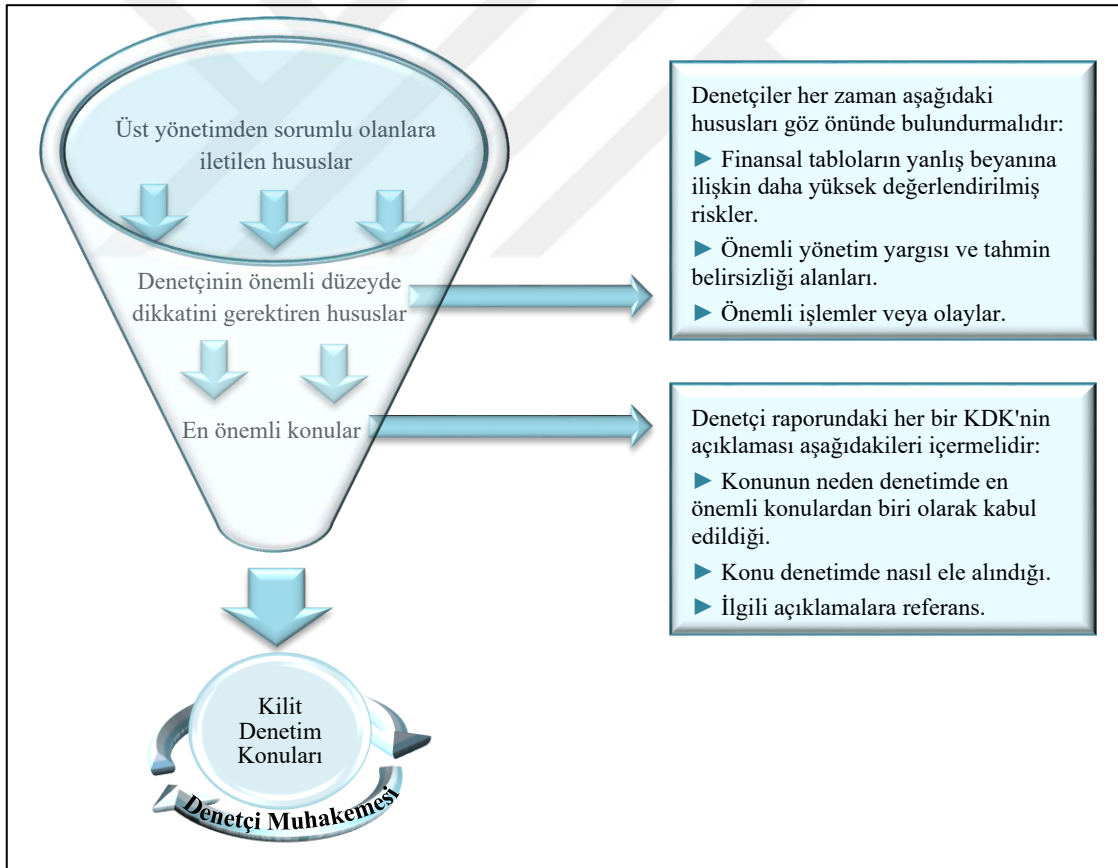
Öte yandan KDK, denetim raporundaki iletişim değerinin artmasına katkıda bulunur ve bu da bilgi açığını azaltmaktadır. Denetçi, KDK hakkında açıklamalarına ek olarak beklenti boşluğunun azalmasını sağlayacağını düşündüğü ana sorumluluklarını ayrıntılı olarak açıklamalıdır (Dogan Bozan ve Arefaine, 2017, s. 8). Aslında bu açıklama, yalnızca beklenti boşluğunu değil aynı zamanda performans boşluğunu da kapatmayı kolaylaştırmaktadır. Böylelikle denetçi hataları büyük ölçüde hafifletilebilmektedir (Deloitte, 2017a, s. 5).

Denetim raporunda belirlenen KDK sayısı; işletmenin karmaşıklığından, işletmenin iş alanı ile çevresinin niteliğinden ve denetim sözleşmesinin gerçek ve

koşullarından etkilenebilmektedir. IAASB tarafından borsaya kote bir varlığın denetimi için en az bir KDK olması öngörülmektedir (IAASB, 2015b, s. 2).

2.2.1. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesinde İzlenmesi Gereken Adımlar

KDK, finansal tablo kullanıcılarına işletme ile ilgili bilgilerin şeffaflığını sağlamak için gerçekleştirilen denetime özgü olmalıdır. Bu nedenle ISA 701, denetçilerin hangi konuların KDK olduğunu tespit etmesine yardımcı olmak için denetçi muhakemesine dayalı bir karar verme çerçevesi oluşturmuştur (Şekil 7). Bu karar verme çerçevesi, denetçileri kullanıcıların en çok ilgi gösterdiği alanlar hakkında bilgi sahibi yapmak için geliştirilmiştir. Bu nedenle karar verme çerçevesi uygulaması denetçilere; kuruma özgü, anlamlı ve kullanıcıların ihtiyaçları ile ilgili KDK'yi iletme konusunda rehberlik etmektedir (IAASB, 2015c, s. 2-3).



Kaynak: (Deloitte, 2016, s. 15).

Şekil 7. KDK Karar Verme Çerçevesi

Şekil 7’de görüldüğü üzere; KDK’yi belirlemede ilk adım olarak ISA 701, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara iletilen konular arasından denetçinin önemli ölçüde ilgilenmesini gerektiren konuları belirlemesini gerektirir. Denetçinin her zaman açıkça aşağıdakileri dikkate alması gerekmektedir (IAASB, 2015c, s. 3):

- “Önemli yanlışlık” veya önemli riskler bakımından daha yüksek değerlendirilmiş alanları,
- Yüksek düzeyde belirsizliğe sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri, politikaları ve ilgili açıklamalar hakkında denetçi muhakemeleri,
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetim üzerindeki etkisi.

Denetçi, önemli düzeyde dikkat gerektiren konuları belirledikten sonra, bu konulardan hangilerinin cari döneme ait mali tabloların denetiminde en önemli olduğunu ve dolayısıyla bu konunun KDK olduğunu belirlemesi gerekmektedir. ISA 701, üst yönetimden sorumlu olanlara iletilen bir konunun göreceli öneminin ve böyle bir konunun bir KDK olup olmadığının belirlenmesinde karar verme çerçevesini desteklemek için güçlü rehberlik sağlamakta ve aşağıdaki hususlarla ilgili olabileceğine dikkat çekmektedir (IAASB, 2015c, s. 3-4):

- Denetçi, daha zor ve karmaşık konularda üst yönetimden sorumlu olanlar ile daha derinlemesine, sık veya güçlü etkileşimler yaşamış olabileceğinden, konu hakkında üst yönetimden sorumlu olanlar ile kurulan iletişimin niteliği ve kapsamı,
- Hedef kullanıcıların bir bütün olarak finansal tabloları anlamaları açısından konunun önemi,
- Konuyla ilgili temel muhasebe politikasının niteliği veya aynı sektördeki diğer kuruluşlarla karşılaştırıldığında yönetimin uygun bir muhasebe politikası seçmesindeki öznelliğin karmaşıklığı,
- Konuyla ilgili hile veya hatadan kaynaklanan düzeltilmiş ve birikmiş düzeltilmemiş yanlışlıkların niceliksel veya niteliksel olarak niteliği ve önemliliği,
- Konuyu ele almak için denetim prosedürlerini uygulamak veya varsa bu prosedürlerin sonuçlarını değerlendirmek için gereken uzmanlık beceri ve

bilgisinin kapsamı dahil olmak üzere konuyu ele almak için gereken denetim çabasının niteliği ve kapsamı,

- Özellikle denetçinin muhakemeleri daha sübjektif hale geldikçe; denetim prosedürlerini uygulama, bu prosedürlerin sonuçlarını değerlendirme ve denetçi görüşüne dayanak teşkil edecek ilgili ve güvenilir kanıtlar elde etme konusundaki zorlukların niteliği ve ciddiyeti,
- Konuyla ilgili olarak belirlenen herhangi bir kontrol eksikliğinin ciddiyeti.

Denetçinin KDK'yi belirlemedeki karar verme süreci, denetçi raporunda bildirilmek üzere üst yönetimden sorumlu olanlara iletilen konulardan daha az sayıda konuyu seçmek üzere tasarlanmıştır. Öte yandan, bir ISA denetiminde risk temelli bir yaklaşımın uygulanmasında; kuruluşların kendileri benzer gerçeklere ve koşullara sahip olabilirken benzer kuruluşların denetimleri aynı şekilde yürütülmeyebilir. Bu nedenle KDK, denetçinin benimsediği yaklaşıma göre farklılık gösterebilmektedir. Çünkü işletmeye özgü veya denetime özgü belirli faktörler, cari dönemin denetiminde hangi konuların en önemli olduğu konusunda denetçinin muhakemesini etkileyebilmektedir (IAASB, 2015c, s. 4).

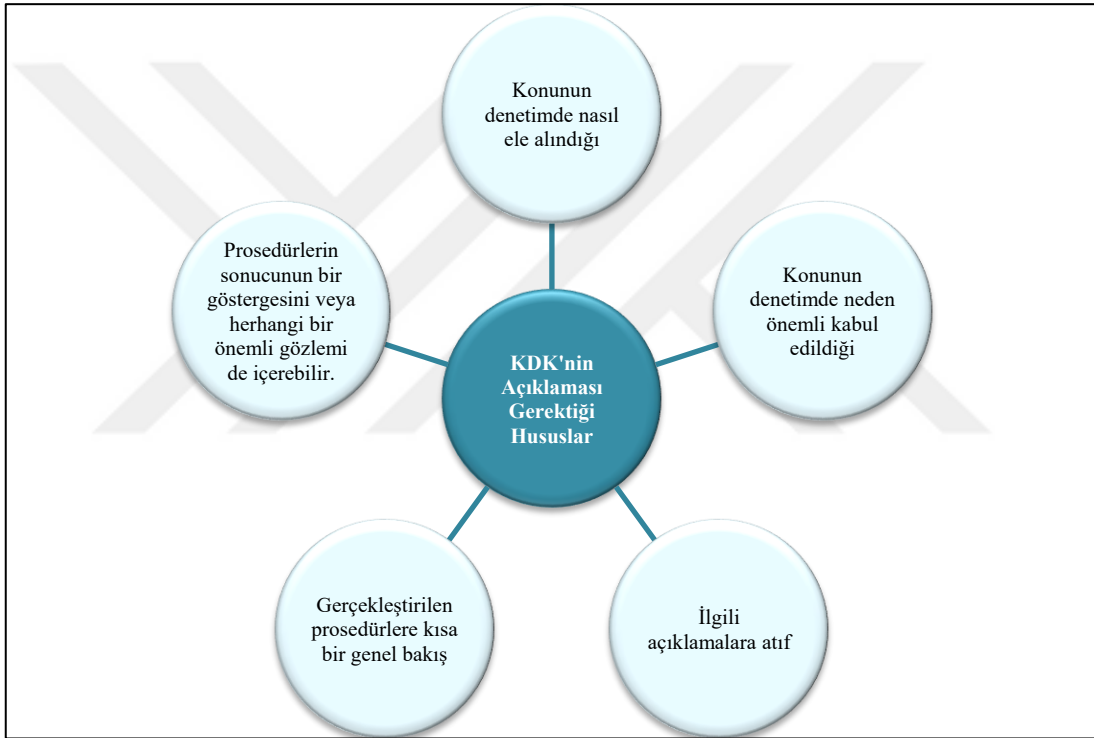
2.3. Kilit Denetim Konularının Raporlanması

KDK belirlendikten sonra bu konuların finansal tablo kullanıcılarına iletilmesi aşaması olan KDK raporlaması, denetim raporunu standartlaştırılmış bir dilde iletilen ikili başarılı/başarısız görüşünden denetçilerin göreve özgü bilgileri kendi sözcükleriyle tartıştığı yeni bir modele dönüştürmüştür (Doty, 2017). Bu hususun son derece önemli olması nedeniyle KDK, denetim raporunda “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında ayrı bir bölüm kullanılarak açıklanmalıdır (IAASB, 2015a). Denetçi görüşüne yakın bir yere ayrı bir KDK bölümü yerleştirmek, bilgilerin ön plana çıkmasına neden olabilmektedir. KDK'nin bildirilmesi, ISA uyarınca denetçinin temel sorumluluklarını veya üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını değiştirmemektedir. Bunun yerine KDK, denetimin en önemli konularını, başka bir deyişle, denetçinin gözünden görülen konuları vurgulayan hususlar olarak değerlendirilebilmektedir (IAASB, 2015c, s. 1).

KDK'nin bildirilmesi, mali tablo kullanıcılarının yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla daha fazla ilişki kurmasına olanak tanımaktadır (IAASB, 2015c, s. 2).

Ayrıca, kullanıcılara mali tabloları incelemeleri ve denetçi tarafından vurgulanan konulara odaklanmaları için bir yol haritası sağlamaktadır (Sirois vd., 2018). Bu nedenle, KDK'nin tanımı kuruma özel olmalı ve standart dilden kaçınılmalıdır (IAASB, 2015c, s. 5).

KDK'nin açıklanması sırasında ortaya çıkabilecek belirsizlikleri ve karışıklıkları gidermek adına IAASB, KDK açıklaması sırasında dikkat edilmesi gereken birtakım hususlar belirlemiştir. Böylelikle, bağımsız denetçiler ilgili hususları dikkate alarak KDK açıklamalarını gerçekleştirmektedirler. IAASB'nin belirlemiş olduğu bu beş temel husus Şekil 8'de görsel olarak sunulmuştur.



Kaynak: (IAASB, 2015b, s. 2; PwC, 2015, s. 6).

Şekil 8. KDK'nin Açıklaması Gerektiği Hususlar

Şekil 8'de görüldüğü üzere ISA 701'de yer alan KDK'nin tanımına ilişkin gereklilik, hedef kullanıcıların konunun neden denetimdeki en önemli konulardan biri olduğunu ve denetimde konunun nasıl ele alındığını anlamalarını sağlamak için kısa ve dengeli bir açıklama sağlayan bir tanımla denetimin sonuçlanması amaçlamaktadır. KDK'nin nasıl ele alındığını açıklama hususunda ise ISA 701; gerçekleştirilen prosedürlere kısa bir genel bakış, denetçi prosedürlerinin sonucuna ilişkin bir gösterge

veya konuyla ilgili önemli gözlemler hakkında bilgi verebileceklerini vurgulamaktadır. Ayrıca bir KDK'nin tanımı, her zaman finansal tablolardaki ilgili açıklamalara da atıfta bulunmalıdır (IAASB, 2015c). İlgili açıklamalara yapılan atıflar, hedef kullanıcıların yönetimin finansal tabloları hazırlarken konuyu nasıl ele aldığını daha iyi anlamasını sağlamaktadır. İlgili açıklamaya/açıklamalara atıfta bulunmanın yanı sıra denetçinin bir KDK'ye ilişkin açıklaması, bu tür açıklamaların kilit yönlerine dikkat çekebilmektedir. Bu nedenle, mali tablolardaki belirli bir konunun belirli yönleri hakkında yönetim tarafından yapılan açıklamaların kapsamı, hedef kullanıcıların konunun neden bir KDK olduğunu anlayabilmesi için denetçinin denetim sürecinde bu belirli hususları nasıl ele aldığını açıklamasına yardımcı olabilmektedir (IAASB, 2015b). Bununla birlikte KDK'lerin açıklaması, mali tablo kullanıcılarına konunun denetimde neden özel bir öneme sahip olarak değerlendirildiğini açıklamalıdır. Makul bilgiye sahip kullanıcıların konuyu anlayabilmesi için teknik dil ve mesleki terimler minimumda tutulmalıdır (IAASB, 2015c, s. 5). Denetim sırasında KDK'nin nasıl ele alındığını açıklayan ayrıntı miktarı, bir mesleki muhakeme konusudur ve belirli bir denetimin belirli gerçeklerine ve koşullarına bağlı olarak değişebilmektedir. IAASB, bu esnekliğin finansal tablo kullanıcıların standart denetim raporlamanın devam edeceği endişelerini azaltmak amacıyla bir KDK açıklamasında denetçilerin mümkün olduğunca kuruma özgü ve denetime özgü olmasını sağlamak için önemli olduğunu vurgulamaktadır (IAASB, 2015c, s. 4). Ayrıca, denetçi raporunun KDK bölümünde münferit konuların sunulma sırası da bir mesleki muhakeme konusudur. Örneğin, bu tür bilgiler denetçinin muhakemesine dayalı olarak göreceli önem sırasına göre düzenlenebilir veya konuların mali tablolarda açıklanma biçimine karşılık gelebilmektedir. Denetçinin ayrıca konuları daha da ayrıştırmak için her bir KDK'ye alt başlıklar eklemesi gerekmektedir (IAASB, 2015b, s. 3).

KDK bildiriminde, mevzuat aksini öngörmedikçe, denetçi raporlarının ayrı bir bölümünde “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında aşağıdaki giriş dilini içermesi gerekmektedir (IAASB, 2015b, s. 1):

Kilit denetim konuları, mesleki yargımıza göre, cari döneme ait mali tabloların denetiminde en önemli olan konulardır. Bu hususlar, mali tabloların bir bütün olarak denetimi bağlamında ve bu hususlara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup bu hususlara ilişkin ayrı bir görüş vermemekteyiz.

Doğası gereği standartlaştırılmış olmasına rağmen bu dilin amacı, denetçi raporu kullanıcılarının yeni KDK kavramını ve özellikle KDK iletişimini anlamaları için uygun

bir bağlam sağlamaktır. Öte yandan, finansal tablolar hakkında görüş oluştururken konunun denetçi tarafından uygun şekilde çözüme kavuşturulmadığı anlamına gelmemektedir ve mali tabloların ayrı unsurlarına ilişkin farklı görüşleri temsil etme veya ima etme amacı taşımamaktadır (IAASB, 2015b, s. 1). Ayrıca, denetçi raporunun Mali Tabloların Denetimine İlişkin Denetçinin Sorumlulukları bölümünde KDK ile ilgili olarak aşağıdaki hususların yer alması gerekmektedir (IAASB, 2015b, s. 2):

- Üst yönetimden sorumlu olanlara iletilen konulardan, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden ve dolayısıyla KDK olan konuları belirlediklerini,
- Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasını engellemesi veya çok nadir durumlarda, olumsuz sonuçlarının makul olarak beklenmesi nedeniyle bir konunun raporlarında bildirilmemesi gerektiğine karar vermeleri durumunda, bu hususları denetçi raporlarında açıklayacaklarını,
- Bunun nedeni ise, bir konunun bildirilmesinin olumsuz sonuçlarının, bu tür bir iletişimin kamu yararına sağlayacağı faydalardan makul olarak daha ağır basmasının beklenmesi olduğunu.

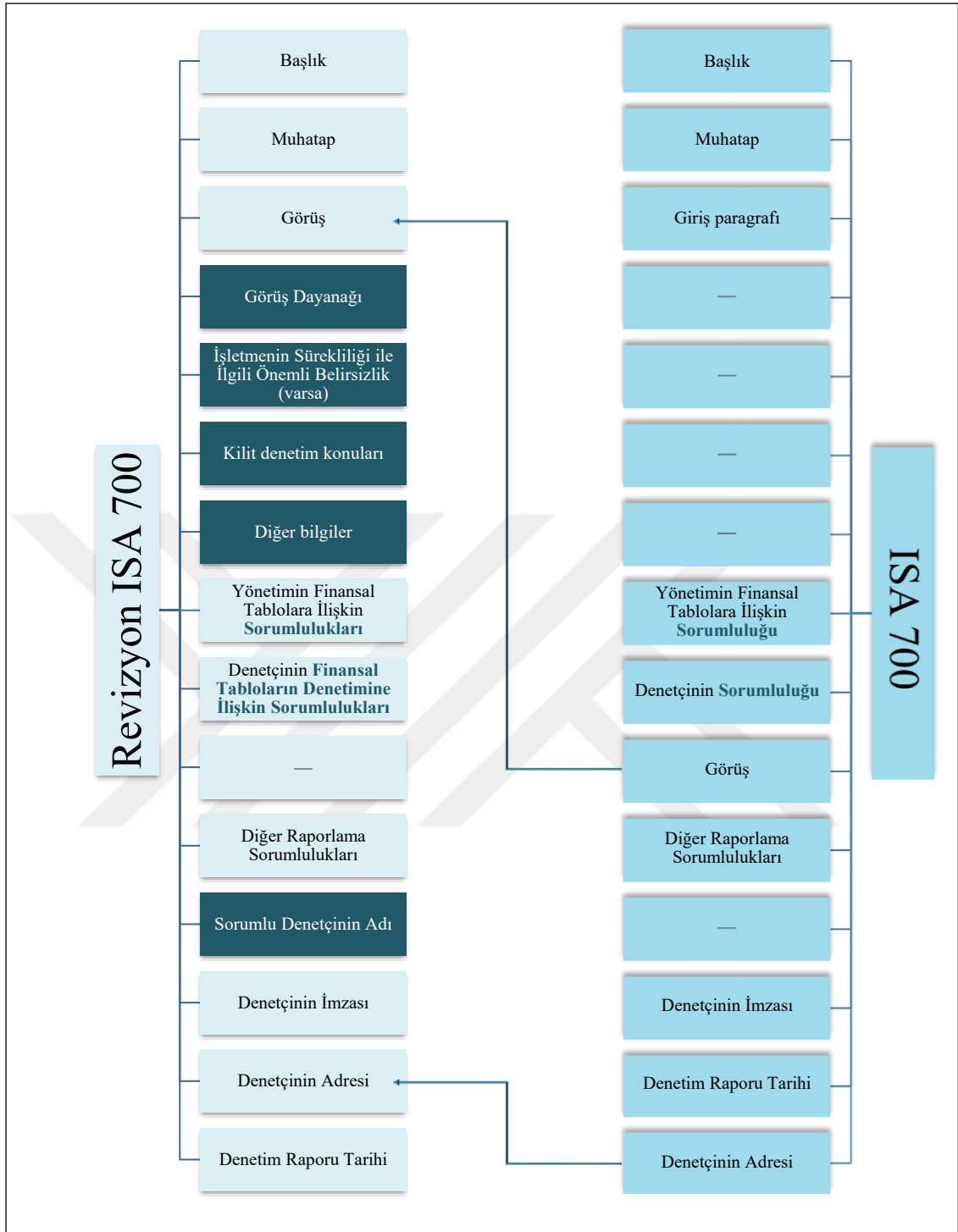
Mevzuatın yasaklaması veya çok nadir durumlarda, bir konunun kamuya açıklanmasının olumsuz sonuçlarının kamu yararından daha ağır basmasının beklenmesi gibi, denetçinin bir konuyu açıklamasının gerekmeyeceği bazı durumlar vardır. IAASB, bu koşullara tam olarak uymayan konuları ifşa etmekten kaçınmak için hükümlerin kötüye kullanılmaması gerektiği konusunda çok net olmuştur. IAASB uygulama tavsiyesi olarak ISA 701'de bir konunun önemli olup olmadığının belirlenmesiyle ilgili olabilecek ve bu nedenle KDK olarak nitelendirilebilecek hususları ortaya koymaktadır (PwC, 2015, s. 5).

KDK raporları, denetçinin mali tablolara ilişkin açık görüşünü değiştirmemekte veya bu görüşü reddetmemekte ve müşteri hakkında yönetimin başka şekilde açıklamadığı orijinal bilgiler sağlamayı amaçlamamaktadır (IAASB (2015a). Başka bir ifadeyle, finansal tablolarda açıklanan bir konuyla ilgili bir KDK'de yer alan işletmeye özgü bilgilerin, bu açıklamayı yapanlar ile tutarlı olması amaçlanmalı ve denetçinin konu veya işletme hakkında uygunsuz bir şekilde orijinal (hassas) bilgi sağlamasına yol açmamalıdır (IAASB, 2015b, s. 3).

Özetle, denetim raporu formatında yapılmış olan değişiklikler denetim beklentisi açığını kapatmaya yardımcı olmalı ve mali tablo kullanıcılarına denetime ilişkin bir denetçinin bakış açısını sağlamalıdır. Ayrıca mali tablo kullanıcılarına daha fazla bilgi sağlayarak önceki formatın sınırlamalarını da ele almalıdırlar. Eski ve yeni IAASB raporlama modelinin içeriği Şekil 9’da karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir. Şekil 9’da görüleceği üzere; yeni ISA 700 formatıyla beraber yeni eklenen bölümler koyu renkle, yer değişikliğine uğrayan bölümler ok işaretleriyle ve eski ISA 700 formatında mevcut bölüm isimlerinin yeni ISA 700 formatında değişikliğe uğradığı ifadeleri kalın yazı tipinde gösterilmiştir.

Eski ve yeni denetim raporu formatları incelendiğinde; eski denetim raporlarında yer alan giriş bölümü, yeni denetim raporu formatında kaldırılarak bu bölümde yer alan bilgilerin görüş bölümünde bahsedilmesi gerekmektedir. Dahası, eski formatta sonlarda olan görüş bölümü yer değiştirilerek denetim raporunda başa alınmış ve içeriği genişletilmiştir. Böylelikle, denetim raporlarında başlık ve muhatap bölümlerinin standart olması nedeniyle yeni denetim raporunun ilk bölümünü görüş bölümünün oluşturduğu söylenebilmektedir. Bahsi geçen başlık ve muhatap bölümlerinde gerek konum gerek içerik bakımından herhangi bir değişikliğe uğramadığı görülmektedir. Yeni denetim raporuna yeni bölümlerinden eklenmesi nedeniyle bazı bölümlerde içeriği değişmemekle beraber konumları bakımından değişiklikler meydana gelmiştir. İlgili değişiklikler; diğer raporlama sorumlulukları, denetçinin imzası ve denetim raporunun tarihi bölümlerinde gerçekleşmiştir.

Revize edilen bölümler arasında olan “yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu” bölümünde ise “sorumluluğu” ifadesi “sorumlulukları” olarak değiştirilerek “yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumlulukları” adını almıştır. Aynı zamanda bu bölümün içeriğinde de birtakım değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişiklikler arasında, yönetimin işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirmeleri ve eğer gerekirse bu konunun açıklanmasının gerekliliği belirtilmiştir. Dahası, finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanlar ile işletmenin sürekliliği ile ilgili sorumluluğu olan kişilerin farklı olması halinde finansal raporlama sürecinin gözetimden sorumlu olanların tanımlanması gerekliliğini belirtmiştir (IAASB, 2015d).



Kaynak: (IAASB, 2010, s. 658-661; IAASB, 2015d).

Şekil 9. Eski ve Yeni Denetim Formatlarının Karşılaştırılması

Eski denetim raporu formatında yer alan “denetçinin sorumluluğu” bölümü, yeni denetim formatında “denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumlulukları” olarak değiştirilmiştir. Bu değişikliğin yanı sıra bölüm içeriği de büyük miktarda

genişletilmiştir. Denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluğu bölümü incelendiğinde; işletmenin sürdürülebilirliğine zarar verebilecek herhangi bir olay veya koşulların belirtilmesine, grup denetiminde önemli hususlara ve denetçinin denetim sürecindeki rollerine vurgu yapmaktadır.

Yenilenen denetim raporu formatında yer alan bölümlerin değişikliklerinin yanı sıra denetim raporuna yeni bölümler de dahil edilmiştir. Dahil edilen beş bölümden dört tanesi görüş bölümünün altında sırasıyla; “görüşün dayanağı”, “işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli belirsizlik (varsa)”, “kilit denetim konuları” ve “diğer bilgiler” şeklinde raporda yer alırken son kalan bir tanesi diğer raporlama sorumluluklarının altında “sorumlu denetçinin adı” olarak konumlandırılmıştır.

Yeni eklenen bölümler arasında olan görüşün dayanağı bölümünde, eski denetim formatında yer alan denetçinin sorumluluğu kısmında ifade edilen hususlar bildirilecektir. Ayrıca, görüşün dayanağı bölümü görüş bölümünden hemen sonra konumlandırılmıştır.

Görüşün dayanağı bölümünden sonra konumlandırılan yeni bölüm ise işletmenin sürekliliği bölümüdür. Bu bölümde, eski denetim raporu formatının çeşitli kısımlarında yer verilen açıklamalar genişletilerek gerektiğinde ayrı bir başlık olan işletmenin sürekliliği kısmında ele alınması şeklinde düzenlenmiştir. Gerektiğinde olmasının sebebi ise sürekliliğe ilişkin önemli belirsizlik olması durumunda bu bölümün kullanılmasının gerekliliğidir. Dahası, bahsi geçen durumlara dikkat çekilerek bu hususların denetçi görüşü üzerinden herhangi bir etkisinin olmadığından bahsedilmektedir. Kilit denetim konularından sonra konumlanmış olan diğer bilgiler bölümünde ise gerekli durumlarda denetçilerin ISA 720 kapsamında açıklama yapması beklenmektedir (IAASB, 2015d).

2.4. Kilit Denetim Konularının Faydaları

KDK standardının yayımlanmasıyla bağımsız denetçi raporlarında ve denetim sürecinde pek çok yeniliği beraberinde getirmiştir. Bu yenilikler daha çok mali tablo kullanıcıların yararına olduğu görünse de aynı zamanda denetçilerin yapmış oldukları denetim sürecini iyileştirme ve daha sağlıklı bir hale getirme konusunda katkı

sağlamıştır. Aslında, sadece mali tablo kullanıcıları ve denetçiler değil farklı paydaşlar da KDK'nin faydalarından yararlanma imkânı bulmuştur.

KDK'nin bildirilmesinin en önemli faydalarından biri denetçiler ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişim kalitesini artırmasıdır. Böylelikle, KDK daha iyi bir yönetişime katkıda bulunmuş olmaktadır. Yatırımcıların bu iletişim ile ilgili artan şeffaflık talepleri nedeniyle denetim sürecinde gerçekleşen iletişim boyutlarını saydam hale getirmek için birtakım çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Bu sayede, yatırımcıların daha bilinçli kararlar almasına ve dolayısıyla güvenin artmasına yardımcı olmaktadır. Dahası, üst yönetimden sorumlu olanlar arasında anlamlı erken etkileşimi teşvik etmekte ve bu da mesleki şüpheciliğin artmasına neden olmaktadır (Deloitte, 2017a, s. 5). KDK bildiriminin bir diğer faydası ise, denetçinin mesleki muhakemesini gerektiren en önemli konulara odaklanmasına yardımcı olmasıdır. Bu yardım, yüksek denetim kalitesini beraberinde getirmekte (KPMG, 2019, s. 5) ve sağlıklı bir denetim sürecinin gerçekleşmesini sağlamaktadır.

KDK, rapor hazırlayıcılarına belirlenen KDK ile ilgili alanlarda mali raporlama ve açıklamaları yeniden gözden geçirmeleri için teşvik vererek daha kaliteli finansal raporlamaya katkıda bulunmaktadır. Ayrıca KDK'nin, kullanıcıların denetlenmiş finansal tablolarda işletmeyi ve yönetimin önemli muhakemesi olan alanları anlamalarına yardımcı olabilecek ek bilgiler sağlaması beklenmektedir (KPMG, 2019, s. 5).

KDK'nin bir diğer faydası, farklı paydaşlar arasında olan analistlerin yapmış oldukları endüstri karşılaştırma faaliyetlerinin gelişmesini sağlamaktadır. Bu sayede, sağlıklı veriler ortaya çıkmakta ve özellikle akademisyenlere kaliteli çalışmalar sunma imkânı vermektedir. Öte yandan KDK, kuruluşlara sağlanan fonlara erişimi kolaylaştırmakta ve borç verenlere şirketin nasıl yönetildiğine dair daha anlamlı içgörüler sunmaktadır (Deloitte, 2017a, s. 5).

2.5. Kilit Denetim Konularına İlişkin Örnekler

KDK, denetçi raporlarında ilk defa Aralık 2016 tarihinden itibaren yerine almaya başlamıştır (IAASB, 2015a). KDK'nin ilk defa kullanılması nedeniyle IAASB ve

özellikle büyük denetim firmaları bağımsız denetçilere rehberlik etmesi için KDK'ye ilişkin örnek çalışmalar yayımlamıştır.

IAASB yapmış olduğu çalışmada; denetçilerin bir konunun neden KDK olarak belirlendiğini, denetimde bir KDK'nin nasıl ele alındığını ve bir KDK'nin açıklanmasında ilgili açıklamalara nasıl atıfta bulunabileceğini göstermeyi amaçlamıştır (IAASB, 2015b). Mevzuat aksini öngörmedikçe, denetçi raporunun ayrı bir bölümünde “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında içermesi gereken giriş dili ile KDK bölümünün denetim raporunda nasıl gösterileceğine dair taslak bölüm Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8. Kilit Denetim Konularının Raporlama Örneği

Kilit Denetim Konuları	
Kilit denetim konuları, mesleki yargımıza göre, cari döneme ait mali tabloların denetiminde en önemli olan konulardır. Bu hususlar, mali tabloların bir bütün olarak denetimi bağlamında ve bu hususlara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu hususlar hakkında ayrı bir görüş vermemekteyiz.	
[Kilit denetim konusunun adı]	
Mali tablolara ilişkin Not [X]'e bakınız.	
Kilit denetim konusu	Konu denetimimizde nasıl ele alındı
[konuyu ve neden denetimde en önemli konulardan biri olarak kabul edildiğini açıklayın]	[konunun denetimde nasıl ele alındığını açıklayın]
[her kilit denetim konusu için tekrarlayın]	
Kaynak: (KPMG, 2015, s. 6).	

Literatürde Büyük Dörtlü (Big Four: PwC, KPMG, EY ve Deloitte) olarak anılan bağımsız denetim firmalarının KDK hususunda hazırlamış oldukları rehber ve çalışmalar neticesinde diğer denetim firmalarına göre daha bilgili ve tecrübeli oldukları açıktır. Bu nedenle, Büyük Dörtlü olarak bilinen denetim firmalarının belirlemiş oldukları KDK'nin hem denetçiler hem de hedef kullanıcılar açısından daha yararlı olacağı düşünülmektedir. Bu çerçevede, Büyük Dörtlü kapsamında yer alan denetim firmalarının tespit ettikleri KDK örnek olarak sunulacaktır.

Deloitte tarafından BAE Systems şirketi üzerinde 2021 yılında gerçekleştirilen bağımsız denetim sonucunda tespit edilen KDK Tablo 9’da verilmiştir.

Tablo 9. Deloitte Tarafından Belirlenen BAE Systems'in Kilit Denetim Konusu

Şerefiyenin defter değeri	Konu denetimde nasıl ele alındı?
Kilit Denetim Konusu	
129. sayfaya (Denetim Komitesi raporu) ve Not 8'e (muhasabe politikası ve finansal açıklamalar) bakın. Şerefiye: £10,910m (2020: £10,846m) Grup, çoğunluğu ABD'de bulunan önemli şerefiye bakiyelerine sahiptir. Yönetim, UMS 36 gerekliliklerine uygun olarak her bir Nakit Yaratıcı Birimin (NYB) defter değerine ilişkin yıllık bazda bir değer düşüklüğü incelemesi gerçekleştirir. Değer düşüklüğü değerlendirmesi, NYB'nin her bir defter değerinin geri kazanılabilir olup olmadığını değerlendirirken yönetimin yargısını içerir. Geri kazanılabilir tutarın belirlenmesi, aşağıdaki önemli tahminleri içerir: -Gelecekteki nakit akışlarını tahmin etmek, -İskonto oranının belirlenmesi ve -Gelecekteki büyüme oranlarının belirlenmesi. Denetimimizi planlarken, ABD Platformları ve Hizmetleri (P&S) ve Kara Cephaneleri (Mühimmatlar) NYB'leriyle ilişkili şerefiyenin defter değeriyle ilgili olarak yüksek düzeyde bir değer düşüklüğü riski olduğunu belirledik. Bu NYB'lerin sırasıyla 3.358 milyon sterlin ve 427 milyon sterlin şerefiyesi vardır. Risk değerlendirmemiz sayesinde, her bir NYB'deki gelecekteki nakit akışlarının temel etmenlerinin aşağıdaki gibi olduğunu belirledik: -P&S: Ağırıklı olarak savaş mühimmat sistemleri iş kolunda gelecekteki talep, uzun vadeli sözleşme marjı ve işletme nakit akışı varsayımları ve -Mühimmat: Revize edilmiş sözleşme şartları altında gelecekteki talep ve finansal performansa dayalı uzun vadeli ticari büyüme. Sonuç olarak, bu NYB'lerin her biri için temel nakit akışı varsayımları üzerinde ek prosedürler uyguladık. Spesifik olarak Mühimmatlarla ilgili geri kazanılabilir tutar ile defter değeri arasında daha düşük bir fark vardır ve bu nedenle uzun vadeli gelir artışı varsayımları olarak belirlediğimiz daha yüksek bir maddi değer düşüklüğü riski tespit ettik. Ayrıca, P&S için geri kazanılabilir ve defter değeri arasındaki fark, özellikle savaş mühimmatı sistemleri işinde, uzun vadeli büyüme oranı ve marj varsayımlarındaki değişikliklere karşı oldukça hassas olmaya devam etmektedir. Önceki yıla kıyasla, Mühimmat işinin tavan payında bir iyileşme ve yüksek düzeyde değer düşüklüğü riskine sahip olduğu kabul edilen NYB'lerin sayısında bir azalma olmuştur. Bu nedenle, genel risk düzeyi azalmıştır. Bakiyenin büyüklüğü, yönetimin muhakeme düzeyi ve şerefiyenin defter değerinin değerlendirilmesine dahil edilen denetim çabası, bunu kilit denetim konusu olarak değerlendirdiğimiz anlamına gelmektedir.	Bu NYB'lerle ilgili olarak belirlenen kilit denetim konusunu ele almak için bir dizi özel denetim prosedürü gerçekleştirdik. Buna aşağıdakiler dahildir: •Yönetimin süreci ve NYB değer düşüklüğü değerlendirmesini gerçekleştirmek için ilgili kontroller hakkında ayrıntılı bir anlayış elde ettik. Yönetimin sürecini ve gelecekteki nakit akışlarını tahmin etmeye yönelik ilgili kontrolleri anlamaya ve yukarıda ayrıntıları verildiği gibi temel varsayımları belirlemeye özel olarak odaklanılmıştır. •Tahmin performansına, her NYB'nin son ve geçmiş performansına, geçmiş tahmin doğruluğuna ve harici sektör kıyaslamalarına atıfta bulunarak meydan okuduk. Bu bastırılmış büyüme, daha düşük marj varsayımları ve iskonto oranındaki değişiklikler dahil olmak üzere bir dizi varsayımı değiştirmenin etkisini değerlendirmek için duyarlılık analizi uyguladık. •Yönetimin tahminlerinde belirlediği riskleri ve fırsatları değerlendirdik ve hem olumsuz hem de olumlu değişikliklerin gelecek tahminlerine ve ilgili fark düzeyine etkisini anlamak için farklı senaryolar modelledik. •Gelecekteki büyüme varsayımlarını destekleyen temel sözleşmelerin bir değerlendirmesiyle birlikte pazar, endüstri ve ekonomik verilere atıfta bulunarak uzun vadeli büyüme oranı varsayımını sorguladık. •Yönetimin tahminlerinin önemli sözleşme yenilemeleri veya mevcut sözleşmelerin uzatılması (yani, başlangıçtaki üretimden tam üretim hızına geçiş) varsayıldığı durumlarda, bu yargıları operasyonel yönetimle ve ilgili olduğu yerde sözleşme yenileme konusunda müşteri ile yazışmalar yaparak sorguladık. •İklim değişikliği ile ilgili risklerin etkisi de dahil olmak üzere işletme nakit akışı ve işletme sermayesi varsayımları, her bir iş kolu için tarihsel eğilimlerin yanı sıra kilit programlar için gelir sözleşmesi denetim çalışmalarımıza atıfta bulunularak sorguladık. •Yönetimin geri kazanılabilir tutarı elde etmek için kullandığı değer düşüklüğü modelinin bütünlüğünü test ettik ve •Uygulanabilir iskonto oranına yönelik mücadelemizi desteklemek için Deloitte değerlendirme uzmanlarını dahil ettik.

Kaynak: (BAE Systems, 2021, s. 191).

Tablo 9'da görüldüğü üzere, Deloitte 2021 yılında BAE Systems üzerinde gerçekleştirmiş olduğu bağımsız denetim sonucunda tespit etmiş olduğu KDK şerefiyenin defter değeridir. Bu KDK'nin neden önemli olduğu belirtilmiş ve tespit edilebilmesi için yapılan denetim prosedürleri de IAASB'nin öngördüğü şekilde ayrıca açıklanmıştır.

Mazda Motor şirketinin 2022 yılında KPMG tarafından yapılan bağımsız denetimi sonucunda tespit edilen KDK Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10. KPMG Tarafından Belirlenen Mazda Motor Şirketi'nin Kilit Denetim Konusu

Ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliğine ilişkin yönetimin kararının uygunluğu	
Kilit Denetim Konusu	Konu denetimde nasıl ele alındı?
Mazda Motor Şirketi (bundan böyle "Şirket" olarak anılacaktır) ve konsolide bağlı ortaklıkları, cari mali yıl için konsolide bilançoda 37.256 milyon yen tutarında ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirmiştir. Konsolide mali tablolardaki Not 22 Gelir Vergilerinde açıklandığı gibi, ertelenmiş vergi yükümlülükleri ile mahsup edilmeden önceki brüt ertelenmiş vergi varlıklarının tutarı 76.990 milyon yendir. Bunun, Şirket'in bağımsız mali tablolarındaki ertelenmiş vergi varlıklarının tutarı 28.522 milyon yen olup, konsolide mali tablolardaki toplam varlıkların yaklaşık %1'ini oluşturmaktadır. Ertelenmiş vergi aktif, gelecekte ödenecek vergi tutarını azaltması beklenen mali zararlar ve indirilebilir geçici farklar için muhasebeleştirilir. Konsolide mali tablolardaki Not 3 Önemli Muhasebe Tahminlerinde açıklandığı gibi, ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliğinin değerlendirilmesinde kullanılan gelecekteki tahmini vergiye tabi gelir, yönetim tarafından hazırlanan gelecek yıl bütçesine dayanmaktadır. Buna göre, tahmin belirsizliği içeren önemli varsayımlar mevcuttur. Örneğin; yeni koronavirüsün etkilerini, yarı iletken kıtlığını vb. içeren belirli bir iş ortamını varsayarak konsolide toptan satış hacmi beklentileri, birim satış fiyatı iyileştirme önlemlerinin sonuçları, artan hammadde fiyatlarının etkileri ve Şirket ile ABD'deki yan kuruluşu arasındaki yönetimin muhakemesini gerektiren işlem fiyatları. Bu nedenle, Şirket'in ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliğine ilişkin yönetim kararının uygunluğuna ilişkin değerlendirmemizin, cari mali yıla ait konsolide finansal tablolara ilişkin denetimimizde en önemli konu olduğunu ve dolayısıyla kilit denetim konusu olduğunu belirledik.	Yönetimin Şirket'in ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliğine ilişkin yargısının uygunluğunu değerlendirmek için uyguladığımız başlıca prosedürler aşağıdakileri içermektedir: (1) Dahili kontrol testi; Ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliğine ilişkin tahminler üzerinde Şirketin belirli iç kontrollerinin tasarımı ve işleyiş etkinliğini test ettik. Değerlendirmede testlerimizi; konsolide toptan satış hacmine dair tahminin uygunluğuna ilişkin yönetimin değerlendirmesiyle ilgili iç kontroller, birim satış fiyatı iyileştirme tedbirleri, artan hammadde fiyatlarının etkileri ve Şirket ile ABD'deki yan kuruluşu arasındaki, özellikle gelecek yılın bütçesinde önemli olan işlem fiyatlarına odakladık. (2) Gelecek yıl bütçesinde yer alan tahminin değerlendirilmesi; Önceki yılların bütçelerini fiili sonuçlarla karşılaştırarak ve sapmaların nedenlerini analiz ederek yönetimin tahminlerinin kesinliğini değerlendirdik. Daha sonra, bu varsayımların uygunluğunu değerlendirmek için gelecek yılın bütçesinde yer alan temel varsayımlar hakkında yönetimden bilgi aldık. Ayrıca, diğerlerinin yanı sıra aşağıdaki prosedürleri gerçekleştirdik. • Dış araştırma kuruluşları tarafından yayımlanan üretim tahmin raporlarını inceledik ve gelecek yılın bütçesine dahil edilen üretim planının fizibilitesini değerlendirmek için gelecek yılın bütçesine dahil edilen konsolide toptan satış hacmi varsayımının uygunluğunu değerlendirdik. • Gelecek yıl bütçesinde yer alan birim satış fiyatı iyileştirme tedbirlerine ilişkin varsayımları, en son hesap döneminde sağlanan iyileştirme sonuçlarıyla karşılaştırdık. • Gelecek yıl bütçesinde yer alan artan hammadde fiyatlarının etkilerine ilişkin varsayımları, dış araştırma kuruluşları tarafından yayımlanan fiyat tahmin raporları ile karşılaştırdık ve ağ firmalarımıza bir vergi uzmanı dahil ederek yönetimin Şirket ile ABD'deki yan kuruluşu arasındaki işlem fiyatlarına ilişkin tahminlerinin uygunluğunu değerlendirdik.

Kaynak: (Mazda Motor Corporation, 2022, s. 47-48).

Tablo 10'da görüldüğü üzere, 2022 yılında KPMG'nin Mazda Motor şirketi üzerinde yapmış olduğu denetim sonucunda belirlediği KDK ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliğine ilişkin yönetimin kararının uygunluğudur. Bu konunun neden önemli olduğu açıklanmış ve tespit ederken gerçekleştirilen denetim süreci hakkında ayrıca bilgi verilmiştir.

Royal Dutch Shell şirketinde 2020 yılında EY tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetim sonucunda belirlenen KDK Tablo 11'de sunulmuştur.

Tablo 11. EY Tarafından Belirlenen Royal Dutch Shell Şirketi’nin Kilit Denetim Konusu

2006 tarihli Şirketler Yasası uyarınca dağıtım yapmak amacıyla gerçekleşen kâr ve zararların belirlenmesi de dahil olmak üzere temettü dağıtım süreci	
Kilit Denetim Konusu	Konu denetimde nasıl ele alındı?
Bu, yasa ve yönetmeliklere uyulmaması riskidir. Bu kilit denetim konusu sadece Ana Ortaklığı ilgilendirmektedir. Risk 2019'a göre değişmemiştir. Royal Dutch Shell plc'nin 31 Aralık 2020 itibarıyla 19,2 milyar dolarlık dağıtılabilir karı vardır. 2020'de Shell, 7,3 milyar dolarlık temettü dağıttı ve 1,2 milyar dolarlık hisseyi geri satın aldı. Şirketlerin temettü ödemelerini ve dağıtım için mevcut kârlardan hisse geri satın almalarını sağlamada önemli bir kamu yararı vardır. Shell, üç aylık temettüleri azaltmış ve hisse geri alım programı 2020'de duraklatılmış olsa da hissedarların getirileri Shell'in mali çerçevesinin temel bir parçasını oluşturmakta ve önemli bir temettü ödeyen şirket olmaya devam etmektedir. Uzun bir ekonomik kriz dönemini çevreleyen belirsizlik, oynaklık, zayıf emtia fiyatları ve talep görünümü göz önüne alındığında, bu durum paydaşlar için önemli bir ilgi konusu olmaya devam etmektedir. Dağıtılacak kârları belirlemek için Birleşik Krallık şirketlerine uygulanan yasal çerçeve, hem 2006 tarihli Şirketler Yasası'nda hem de tamamlayıcı teknik kılavuzda yer almaktadır. Bu çerçevede dağıtımlar gruplara göre değil bireysel şirketlere yapılmaktadır. Bu nedenle, Shell Konsolide Mali Tabloları, Shell'in dağıtılmaya hazır kârlarının belirlenmesi amacıyla ilgili değildir. Shell tarafından dağıtım yapıp yapılmayacağı, Ana Şirketin mali tabloları olan Shell'in "ilgili hesapları" referans alınarak belirlenir.	Gerçekleştirdiğimiz prosedürler şunları içermektedir: •Yönetim tarafından Ana Ortaklığın dağıtılmaya hazır kârlarının izlenmesi için uygulanan prosedürler hakkında bilgi sahibi olduk. Bu, Ana Şirkete önemli ölçüde temettü ödeyen yan kuruluşların dağıtılması için mevcut kârları izleme süreçlerinin anlaşılmasını, •Temettü teklif edilip onaylanmadan önce dağıtım için yeterli kâr olmasını sağlamak üzere tasarlanmış olan hem Ana Şirkette hem de önemli temettü ödeyen yan kuruluşlarda yönetimin dağıtılabilir rezerv kontrollerini test ettik. Testimiz, yönetimin dağıtılamayan kâr veya zararlara ilişkin analizinin bir incelemesini içeriyordu. Ayrıca belirlenen dağıtılamaz kar veya kayıpların eksiksizliğini de değerlendirdik. •Ana Ortaklık ve önemli temettü ödeyen bağlı ortaklıkların geçmiş yıl kârlarını önemli ölçüde etkileyen işlemleri analiz ettik ve bu işlemlerden herhangi birinin dağıtılabilir kar veya zarar kriterlerini karşılayıp karşılamadığını değerlendirdik. Grup yapısı içinde bir temettü bloğuna yol açabilecek işletme ve mali koşulların var olup olmadığını değerlendirdik. •Yönetimin Ana Şirket'te dağıtılabilecek kârlara ilişkin analizini inceledik ve bunu gelecekteki beklenen dağıtımlarla karşılaştırdık. Ana Ortaklığın dağıtılabilir kârlarının hesaplanmasını ilgili hesaplar referans alınarak yeniden gerçekleştirdik. •31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla Ana Şirketin \$234 milyarlık birleşme rezervine sahip olduğunu ve RDS plc'nin Shell Petroleum N.V.'deki yatırımının değer düşüklüğüne uğraması durumunu teyit ettik, bunun Shell'in dağıtılabilir kârları üzerinde hiçbir etkisi olmayacaktır. Ayrıca bunun, 2006 tarihli Şirketler Yasası uyarınca, bu tür değer düşüklüklerinin dağıtılabilir rezervleri etkilemek yerine önce gelir tablosuna kaydedilmesi ve ardından birleşme rezervine aktarılması nedeniyle olduğunu teyit ettik ve •2020'de yapılan dağıtımlara, 2006 Şirketler Yasası kapsamında dağıtım yapmak amacıyla, ilgili en son hesaplara atıfta bulunarak izin verildiği konusunda ikna olduk. Denetim prosedürleri, esas olarak grup sözleşme ekibi ve Birleşik Krallık bileşen ekibi tarafından gerçekleştirildi.

Kaynak: (Royal Dutch Shell, 2020).

Tablo 11 incelendiğinde, EY tarafından gerçekleştirilen 2020 yılı Royal Dutch Shell şirketinin bağımsız denetimi sonucunda tespit edilen KDK'nin temettü dağıtım süreci olduğu görülmektedir. Standartlara uygun olarak belirlenen KDK'nin neden önemli olduğu açıklanmış ve tespit etme sürecinde uygulanan denetim prosedürlerine yer verilmiştir.

2019 yılında Migros Group şirketinin PwC tarafından yapılan bağımsız denetimi sonucunda belirlenen KDK Tablo 12'de gösterilmiştir.

Tablo 12. PwC Tarafından Belirlenen Migros Group'un Kilit Denetim Konusu

Maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü	
Kilit Denetim Konusu	Konu denetimde nasıl ele alındı?
Bilançodaki maddi olmayan duran varlıkların tutarı 695 milyon İsviçre frangıdır. Bu kalem, yazılımların yanı sıra ağırlıklı olarak edinilmiş şerefiye (228 milyon İsviçre frangı) ile Migros Grubu'nun iş birimlerinin satın alınmasından kaynaklanan marka, lisans, patent ve sözleşme haklarını (260 milyon İsviçre frangı) içermektedir. Değer düşüklüğü belirtileri varsa, bunlar değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların değerlemesini kilit denetim konusu olarak görüyoruz. Çünkü bu tür varlıkların doğası, değer düşüklüğü belirtileri olup olmadığını değerlendirmek ve değer düşüklüğü testleriyle ilgili kullanımdaki değerleri türetmek için önemli muhakemelerin gerekli olduğu anlamına gelmektedir. Maddi olmayan duran varlıkların yanlış değerlemesine yol açabilecek aşağıdaki temel faktörleri belirledik: -Kullanımdaki değeri hesaplamak için kullanılan dahili bütçelerden ve finansal planlardan elde edilen nakit akışları. -İlgili iş birimleri için kullanılan iskonto oranı. -Katları kullanırken temel alınan veriler ve türetme. Lütfen 64 ve 65. sayfalara (Önemli muhasebe tahminleri ve yargıları) ve 88. ve 89. sayfalara (Mali tablolara ilişkin notlar) bakın.	Aşağıdaki denetim prosedürlerini gerçekleştirdik: •Grubun, değer düşüklüğü belirtilerinin belirlenmesi ve değer düşüklüğü testlerinin gerçekleştirilmesi ile ilgili iç süreçleri ve kontrollerini değerlendirdik. •Ekonomik ve sektörel bilgilerle ilgili iş birimlerinin onaylanmış bütçeleri ve mali planları/stratejik planlarına dayalı kullanım değeri hesaplamasında kullanılan varsayımlar ve önceki mali yıllardaki gelişmelerle karşılaştırılmıştır. Ek olarak, varsayımların değerlendirme modelinin değer etkenleri üzerindeki etkisini duyarlılık analizleri aracılığıyla değerlendirdik. •Değerleme uzmanlarının desteğiyle, uygulanan iskonto oranlarının türetilmesi, sektör ve ülke özelinde dış verilerle karşılaştırılarak değerlendirildi. •Kullanılan değerlendirme modellerinde hesaplamanın matematiksel doğruluğunu test ettik. •Bu değerlendirme yöntemlerinin uygulandığı iş birimlerinin katları, uygun dış veri kaynakları ile karşılaştırılmıştır. •Değer düşüklüğü ile ilgili maliyetlerin doğru bir şekilde muhasebeleştirildiği ve konsolide finansal tablolarda açıklandığı test edilmiştir. Genel olarak, kendi analizlerimize dayanarak, maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğünü test etmek için yönetim tarafından uygulanan ilkelerin ve varsayımların kabul edilebilir olduğunu düşünüyoruz.

Kaynak: (Migros Group, 2019, s. 114).

Tablo 12'ye bakıldığında, PwC'nin 2019 yılı Migros Group şirketinde yapmış olduğu bağımsız denetim sonucunda maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü konusunun KDK olarak belirlendiği görülmektedir. Düzenleyicilerin belirlemiş olduğu standartlar çerçevesinde tespit edilen KDK'nin neden önemli olduğuna ilişkin açıklamalarda bulunulmuş ve ilgili KDK'yi belirlerken uygulanan denetim sürecine dair bilgiler verilmiştir.

3. KİLİT DENETİM KONULARININ BELİRLENMESİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİ ALGILARININ DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: KDK ALGI ÖLÇEĞİ GELİŞTİRME

Bu bölümde ISA 701 Kilit Denetim Konuları (KDK) standardının denetçi niteliği, denetim süreci ve denetçi raporu kapsamındaki temel hükümlerine yönelik bağımsız denetçi algılarının araştırılması amaçlanmış ve bir ölçek geliştirme çalışmasına yer verilmiştir. Başka bir ifadeyle, literatür ve standarttaki bilgilerden yola çıkarak hazırlanan ölçekteki KDK'ye ilişkin ifadeler hususunda bağımsız denetçilerin demografik özelliklerine göre algı farkı var mıdır? sorusu bu bölümde araştırma problemi olarak irdelenmiştir.

Çalışma başta literatür araştırması olmak üzere araştırmanın amaçları, önemi, kapsamı, kısıtları, modeli, hipotezleri, yöntemi ile araştırmanın bulguları sırasıyla açıklanmıştır.

3.1. Kilit Denetim Konuları Üzerine Literatür Araştırması

KDK açıklamaları üzerine yapılan ampirik araştırmalar, kısa bir geçmişi olan güncel bir konudur (Bédard vd., 2016). Amerika, Birleşik Krallık ve Batı Avrupa gibi bazı ülkeler denetim görüşündeki bu yeni standart ile ilgili deneyime sahip olduğundan, deneysel çalışmalar ağırlıklı olarak bu ülkelerde yoğunlaşmıştır (Boolaky ve Quick, 2016; Carver ve Trinkle, 2017; Christensen, Glover, ve Wolfe, 2014; Kachelmeier, Schmidt, ve Valentine, 2017; Köhler, Ratzinger-Sakel, ve Theis, 2016). Ancak, genel olarak bu çalışmalardan elde edilen bulgular farklılık göstermektedir (Velte ve Issa, 2019). Bahsi geçen çalışmalar, denetim raporunda KDK açıklamasının iletişimsel değeri, anlaşılabilir olması, sermaye piyasaları, yatırımcıların tepkileri ve denetçi sorumluluğu gibi alanlardaki sonuçlarını ve faydalarını ele almaktadır.

KDK açıklamalarının iletişimsel değeri ile ilgili olarak Köhler vd. (2016), profesyonel olmayan yatırımcılar için KDK'nin iletişimsel bir değeri olmadığını, ancak profesyonel yatırımcılar için işletmenin ekonomik durumunu önemli ölçüde yansıtabileceğini bildirmiştir (Köhler vd., 2016). Ancak Christensen, Glover ve Wolfe (2014), rapor edilmiş bir KDK'nin profesyonel olmayan yatırımcıların yatırım

kararlarını etkilediğini bulmuşlardır. Ayrıca, KDK paragrafının, KDK'nin çözümünü sunan bir paragrafın takip etmesi durumunda etkisinin tersine döndüğünü tespit etmişlerdir. Benzer şekilde, Rapley, Robertson ve Smith (2018), bir KDK açıklamasının varlığı profesyonel olmayan yatırımcıların yatırım kararları verme olasılığını azalttığını belirtmişlerdir. Bu bulgu, KDK açıklamalarının önemli olduğu tespit edilirken, yatırımcıların KDK açıklaması alan şirketlere yatırım yapmalarını engelliyor gibi görüldüğü için etkilerinin düzenleyiciler tarafından beklenen şekilde olması gerekmediği anlamına geldiğini gerekçe göstererek yorum yapan Bédard, Coram, Espahbodi, ve Mock (2016) tarafından vurgulanmıştır. Benzer şekilde Pelzer (2016), denetçilerin aksini düşünmesine rağmen, bu çalışmadaki yatırımcıların makul güvence ve önemlilik gibi bazı denetim terimleri hakkında yeterli bilgiye sahip olduklarını görmüştür. Ancak, olumlu görüşe sahip bir denetim raporunda yer alan KDK'nin, bir bütün olarak beyanlarla ilgili yeterli denetim kanıtının elde edildiğinin göstergesi olduğunu anlayamadıklarını tespit etmiştir. Bu yanlış anlama, yatırımcıların KDK'yi riskli alanlara ilişkin bir rapor yerine denetim firmasının rahat olmadığı alanları vurgulayan araçlar olarak görme riski bulunduğu sonucuna varmıştır.

Öte yandan çeşitli araştırmalar, finansal tablo kullanıcılarının genel olarak KDK'yi finansal kararlarında etkisi olmayan ek bilgiler içerdiğini algılama eğiliminde olduğu sonucuna varmıştır. Bunlardan Bédard, Gonthier-Besacier ve Schatt (2014), Fransa'daki Değerlendirme Gerekçelerinin (JOA-Justification of Assessments: KDK'ye benzer bir kavram) artan bilgi değerine veya finansal piyasada önemli etkilere sahip olmadığını ve denetim maliyetini önemli ölçüde değiştirmedeğini bulmuşlardır. Özetle, denetçiler tarafından ek bilgi açıklanmasının bilgilendirici bir değerden ziyade sembolik bir değere sahip olduğu sonucuna varmışlardır. Benzer bulgular Boolaky ve Quick (2016) tarafından yapılan çalışmada gerçekleştirilmiştir. Bu çalışma, KDK açıklamasının banka yöneticilerinin algılarını ve kararlarını etkilemediğini öne sürerek önceki çalışmaları desteklemektedir.

KDK'nin anlaşılabilir olmasıyla ilgili olarak Velte (2020), müşterilerin denetim komiteleri mali ve sektör uzmanlığına sahip olduğunda KDK'nin okunabilirliğinin arttığını bulmuştur. Buna karşın Carver ve Trinkle (2017) ise, KDK açıklamalarının denetim raporunun okunabilirliğini ve yönetim güvenilirliği algısını azalttığı sonucuna varmıştır. Bunlara ek olarak Segal (2019) Güney Afrika'daki denetçilerle yaptığı

görüşmeler sonucunda KDK'nin, müşteriler tarafından neredeyse görmezden gelinmesi sebebiyle daha fazla şeffaflık hedefine ulaşamadığı sonucuna varmıştır.

KDK üzerine gerçekleştirilen başka bir araştırma alanı ise, yeni denetim raporunun denetçiler tarafından müşteri hakkında daha fazla bilgi vermeyi gerektirmesi sebebiyle bu hususun denetçilerin yasal sorumluluğu üzerinde bir etki yaratıp yaratmadığıyla ilgilidir. Örneğin, Backof, Bowlin ve Goodson (2017) ve Brasel, Doxey, Grenier ve Reffett (2016), hedef kullanıcılarının denetçiler bir KDK'yi nasıl elde ettiklerini açıkladıklarında denetçileri ihmalkâr olarak algılama olasılığının daha yüksek olduğunu bulmuşlardır. Bu akıl yürütmenin, daha ciddi KDK'yi bildirmenin etkisini azaltarak, uyumu göstermek ve yükümlülükleri azaltmak için bazı denetçilerin zararsız KDK'yi rapor etmesine yol açabileceğini savunmuşlardır. Benzer şekilde Kachelmeier, Rimkus, Schmidt ve Valentine (2020), KDK'nin denetçiler için yasal maruziyeti azaltma potansiyeline sahip olduğunu, çünkü bir KDK açıklamasının o KDK alanındaki sonradan ortaya çıkan önemli bir yanlış beyan için denetçilerin sorumluluk algısını azalttığını bulmuşlardır. Ayrıca Gimbar, Hansen ve Ozlanski (2016), KDK'nin bazı durumlarda daha düşük denetim kalitesinin kanıtı olarak algılanabileceğini ve dolayısıyla denetçilerin sorumluluğunu artırdığını bulmuştur. Vinson, Robertson ve Cockrell (2019) ise, birkaç yıldır rapor edilmiş olan bir KDK'nin kaldırılması jüri üyelerinin denetçilerin ihmalini dikkate alma olasılıklarının daha yüksek olduğunu ve bunun da denetçi sorumluluğunu artırdığı sonucuna varmışlardır.

Son olarak Kipp (2017), KDK'yi ele almak için uygulanan ilgili denetim prosedürlerinin açıklamasında daha fazla ayrıntı bulunmasının, profesyonel olmayan yatırımcıların denetim kalitesi algılarını artırdığını ve böylelikle finansal tablolara olan güveni artırmada KDK'nin daha yararlı olduğunu bulmuştur.

KDK ile ilgili Türkiye'de yapılan çalışmalara bakıldığında ise genellikle içerik analizi yapıldığı göze çarpmaktadır. Başka bir deyişle, ilgili çalışmalarda analize konu işletmelerin bağımsız denetim raporlarında öne çıkan KDK'ler belirlenmiştir (Gökgöz, 2018; İşseveroğlu, 2019; Çağiran, 2019; Aktaş ve Acar, 2020; Taş, Mert, ve Başkaya, 2019; Uzun ve Köylü, 2018). Araştırma sonuçlarına göre, bahsi geçen şirketlerde en çok raporlanan KDK konusunun hasılat ve finansal araçlar olduğu görülmektedir.

Bazı çalışmalarda ise KDK'nin belirlenmesine ek olarak KDK sayısının sektörlere, denetçi görüşüne ve bağımsız denetim firmasına göre farklılık gösterip

göstermediği de analizlere dahil edilmiştir. Bahsi geçen konularla ilgili çalışma sonuçlarında, sektörler göre KDK sayısının değişkenlik gösterdiğine (Akdoğan ve Bülbül, 2019; Çakalı, 2021; Karapınar ve Dölen, 2020; Vargün, 2021; Genç ve Erdem, 2021; Akyürek, 2022) ulaşılrken, buna karşın değişkenlik göstermediğine (Çağırın ve Varıcı, 2019) dair sonuçlar da mevcuttur.

Bağımsız denetçi görüş türüne göre KDK sayısının değişkenlik gösterip göstermediğini analiz eden çalışmaları inceleyecek olursak; anlamlı bir farklılığın olmadığı (Karapınar ve Dölen, 2020; Çağırın ve Varıcı, 2019; Özcan, 2021) sonucuna ulaşan çalışmaların yanı sıra KDK'nin denetçi görüşü bakımından değişkenlik gösterdiği anlaşılan çalışmalar da bulunmaktadır (Vargün, 2021; Akdoğan ve Bülbül, 2019; Akyürek, 2022).

Bağımsız denetim kuruluşları bakımından işletmelerin KDK sayıları arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalarda ise; dört büyük denetim şirketi (Big Four; Deloitte, Ernst & Young, KPMG ve PricewaterhouseCoopers) arasında yer almayan denetim şirketlerinin dört büyük denetim şirketine kıyasla daha fazla KDK açıkladığı (Çakalı, 2021; Karapınar ve Dölen, 2020; Çağırın ve Varıcı, 2019; Özcan, 2021) ileri sürülürken, dört büyük denetim firması arasındaki değişimin KDK açıklamalarının sayısı üzerinde önemli bir etki yaratmadığı sonucuna ulaşan araştırmalar da mevcuttur (Arzova ve Şahin, 2020; Genç ve Erdem, 2021).

Erdem (2020), finansal tablolarda sunulan bilgilerde hile yapılma olasılığının, bağımsız denetim raporlarında açıklanan KDK'ye etkisini incelediği çalışmada yıllar itibariyle KDK sayısının ve içeriğinin nitelikli olarak takibinin denetim kalitesini artırıcı yönde etkili olduğunu sonucuna ulaşmıştır. Öte yandan Güleç (2020) yapmış olduğu anket çalışmasında, katılımcı beyanlarının KDK sayısının denetim kalitesinin bir göstergesi olmadığı yönünde olduğunu tespit etmiştir. Ayrıca katılımcıların büyük bir kısmı, KDK'nin bildirilmesinin denetçi üzerinde cezai, hukuki ve maliyet anlamında çeşitli baskı unsurları oluşturacağını beyan etmiş ve bu durumun denetçinin iş yükünü artıracağını belirtmiştir. Benzer şekilde Teraman ve Çelik (2019) yapmış olduğu mülakatlar neticesinde, KDK açıklamalarının denetçiler üzerinde zaman konusunda maliyet artışına ve iş yüküne sebep olacağı kanısına varmıştır.

Genel olarak KDK hakkında Dünya ve Türkiye literatürüne bakıldığında; Dünya literatüründe bağımsız denetçi algılarına yönelik çalışmalar mevcutken, Türkiye

literatüründe daha çok içerik analizi üzerine yoğunlaşmıştır. Bu nedenle bahsi geçen eksikliği giderebilmek amacıyla bu çalışma yapılmıştır.

3.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmanın amacı, finansal tabloların bağımsız denetiminde denetçiler tarafından daha fazla önem verilen KDK'ye ilişkin denetçi tutumu ve algısını ölçmektir. Bu amaçla denetçilerin demografik özelliklerinin; KDK'nin bildirilmesinde, denetçi ile hedef kullanıcılar arasında kurulacak iletişim değerinde ve denetçilerin KDK açıklama yapma yükümlülüğünün sorumluluk algılarının belirlenmesinde etkisinin olup olmadığının tespit edilmesi tezin temel hedeflerini oluşturmaktadır. Türkiye'de denetim çalışmalarını gerçekleştiren bağımsız denetçilerin, KDK standardının ortaya çıkmasıyla beraber denetçiler bakımından oluşacak algı farklarını değerlendirmektir. Yapılan çalışma kapsamında denetçilerin; KDK'nin bildirilmesi, iletişim ve sorumluluk boyutunda algıları ölçülmüştür.

Araştırma, KDK bildirim standardı uygulamasının olası sonuçlarını belirlemeyi, ilgili standart uygulaması ile hedeflenen amaçların gerçekleşip gerçekleşmeyeceği üzerine denetçilerin düşüncelerini ve beklentilerini, standart uygulamasının meydana getireceği faydalı ve sorumluluk yükleyici sonuçları belirlemeyi amaçlamaktadır.

Araştırmada IAASB tarafından yayımlanmış olan ISA 701 KDK standardında bahsi geçen ulaşılmak istendiği belirtilen amaç ve hedefler ve KDK ile ilgili literatürde yer alan çalışmalar dikkate alınarak 40 adet anket sorusu hazırlanmıştır. Ancak, AFA analizi sürecinde 13 ifadenin analiz dışı bırakılması nedeniyle geriye kalan 27 adet sorunun içinde yer alan 6 adet demografik sorunun (cinsiyet, yaş, denetçi unvanı, eğitim durumu, mesleki tecrübe ve denetim şirketinin yapısı) cevabına göre yirmi bir ifadeye verilen cevapların farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir.

3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Bağımsız denetim sürecinde denetçilerin en fazla önem verdikleri konular olarak değerlendirilen kilit denetim konularının muhakkak denetim raporlarında ayrıca raporlanması ve bu konuların denetçiler tarafından nasıl ele alındığının belirtilmesi önemlidir. Bu açıdan tezin amacı doğrultusunda çalışmanın kapsamını Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından

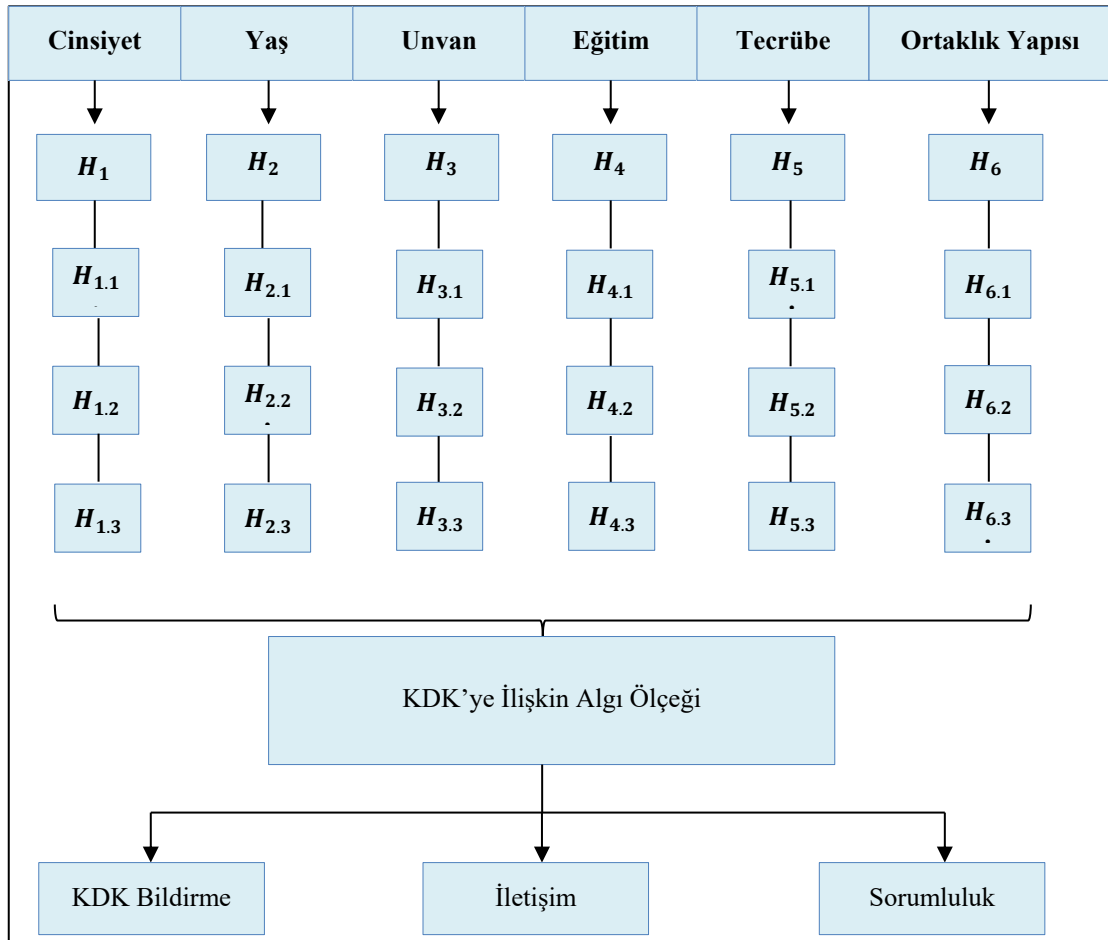
yetkilendirilen ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) izniyle kurulan bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır.

Çalışmanın yapıldığı dönem KGK tarafından bağımsız denetim yapmaya yetkilendirilmiş (15.10.2021 tarihi itibarıyla) bağımsız denetim kuruluş sayısı 360 iken bu sayısının 7 tanesi infisah, faaliyet izni iptali gibi sebeplerle terkin edilmesi nedeniyle 353 olarak bulunmaktadır (KGK, 2022b). Bağımsız denetçi sayısı ise 19.062'dir. Ancak tescil talebinde bulunmayan 1.963 denetçi nedeniyle tescil edilen bağımsız denetçi sayısı 17.099'dir (KGK, 2022c). Görüldüğü üzere denetçi sayısının çok fazla olması sebebiyle Türkiye'de faal olan tüm bağımsız denetçiler ile iletişim sağlanması hem zaman hem de araştırma bütçesi sınırları sebebiyle oldukça güçtür. Bu nedenle araştırmanın ana kütlesi içerisinde örneklem grubu olarak İstanbul ili seçilmiş ve anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Örneklem tekniği ise, uygun ve kartopu örneklem tekniklerinden faydalanılarak iki farklı örneklem tekniği kullanılmıştır. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetim ile ilgili kurumlardan (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO)) anket uygulamasının cevaplanması istendiğinde uygun örneklem, bahsi geçen kişi ve kurumlardan ilgili anketin ulaştırabilecekleri bağımsız denetçilerden cevaplanması istendiğinde ise kartopu örneklem tekniğinden faydalanılmıştır.

Bağımsız denetçi resmi siciline baktığımızda İstanbul iline kayıtlı toplam denetçi sayısının 6.973 olduğu gözükmemektedir (KGK, 2022d). Ancak, KGK'nin Eğitim ve Yetkilendirme Daire Başkanlığı'na T.C. Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER) aracılığıyla İstanbul'da faal olan denetçi sayısını öğrenmek amacıyla bilgi edinme başvurusu yapılmış ve 06.07.2022 tarihi itibarıyla anlık olarak İstanbul'da faal 2.309 denetçi bulunduğu cevabı alınmıştır. Bunun nedeni, KGK'nin internet sitesinde resmi sicil bilgilerinin anlık olarak verildiği ve sürekli eğitim eksikliği nedeniyle gayri faal olan bir denetçi eğitim eksikliğini tamamladığında anlık olarak faal hale geçtiği belirtilmiştir. Ayrıca, bağımsız denetçi yardımcılarının KGK'nin internet sitesinde yer verilmemesi de çalışmamızın ayrı bir kısıtıdır. Sonuç olarak KGK'nin internet sitesi ve Eğitim ve Yetkilendirme Başkanlığı'nın vermiş olduğu veriler ışığında İstanbul'da 2.309 faal 4.664 gayri faal toplamda 6.973 denetçi bulunduğu söylenebilmektedir. Bu nedenle çalışmanın kapsamını 2.309 adet bağımsız denetçi oluşturmaktadır.

3.4. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri

Araştırma modelinde değişkenler; cinsiyet, yaş, unvan, eğitim, tecrübe ve bağımsız denetçilerin faaliyet göstermiş oldukları denetim şirketlerindeki ortaklık yapısı olarak belirlenmiştir. Bahsi geçen değişkenlerin, KDK bildirme, iletişim ve sorumluluk faktörleri üzerinde etkilerini ölçmek amacıyla ilgili faktörler araştırma modeline dahil edilmiştir. Şekil 10’da araştırma modelinin görsel hali sunulmuştur.



Şekil 10. Araştırma Modeli

Görsel hali gösterilen araştırma modelinde yer alan değişkenler ile faktörler arasındaki ilişkiyi ölçmek amacıyla araştırma hipotezleri oluşturmak gerekmektedir. Bu hipotezleri oluşturmak için KDK’ye ilişkin bir teorik çerçeve oluşturulmuştur;

Polat Çeltikci (2020), 23 ilde faaliyet gösteren 322 bağımsız denetçi ile KDK algı düzeylerinin sahip oldukları demografik özelliklere (cinsiyet, yaş, hizmet süresi, mesleki unvan) göre farklılaşıp farklılaşmadığı araştırılmıştır. Çalışma sonucunda;

denetçilerin KDK algı düzeylerinin demografik özelliklere göre farklılaşmadığı tespit edilmiştir. Can ve Çil Koçyiğit (2020), kamu dış denetçileri olarak bilenen 202 Sayıştay denetçisi üzerinde yapmış olduğu araştırma ile KDK standardı hakkındaki görüşleri eğitim, unvan ve mesleki tecrübe değişkenleri açısından farklılaşma durumları test edilmiştir. Araştırma bulguları; denetçi görüşlerinin eğitim, unvan ve mesleki tecrübeye göre farklılık gösterdiğini ortaya koymaktadır. Keskin ve Oktay (2011), 381 bağımsız denetçi üzerinde yapmış olduğu araştırma ile denetçilerin demografik özelliklerinin KDK'yi algılamalarında bir farklılık oluşturup oluşturmadığı incelemiştir. Bu çalışmada; denetçi algılarının cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, mesleki unvan, faaliyette bulunulan il değişkenlerine göre farklılaşmadığı ancak mezun oldukları bölümler itibarıyla farklılaştığı sonucuna ulaşılmıştır. Teorik arka plan ile literatür araştırmaları boyutunda bu çalışmada test edilecek hipotezler aşağıda yer almaktadır.

H_1 : Bağımsız Denetçilerin KDK'ye ilişkin algılarında cinsiyet değişkenine göre fark vardır;

$H_{1.1}$: KDK bildirme faktöründe cinsiyete göre fark vardır.

$H_{1.2}$: İletişim faktöründe cinsiyete göre fark vardır.

$H_{1.3}$: Sorumluluk faktöründe cinsiyete göre fark vardır.

H_2 : Bağımsız Denetçilerin KDK'ye ilişkin algılarında yaş değişkenine göre fark vardır;

$H_{2.1}$: KDK bildirme faktöründe yaşa göre fark vardır.

$H_{2.2}$: İletişim faktöründe yaşa göre fark vardır.

$H_{2.3}$: Sorumluluk faktöründe yaşa göre fark vardır.

H_3 : Bağımsız Denetçilerin KDK'ye ilişkin algılarında unvan değişkenine göre fark vardır;

$H_{3.1}$: KDK bildirme faktöründe unvana göre fark vardır.

$H_{3.2}$: İletişim faktöründe unvana göre fark vardır.

$H_{3.3}$: Sorumluluk faktöründe unvana göre fark vardır.

H_4 : Bağımsız Denetçilerin KDK'ye ilişkin algılarında eğitim değişkenine göre fark vardır;

H_{4.1}: KDK bildirme faktöründe eğitime göre fark vardır.

H_{4.2}: İletişim faktöründe eğitime göre fark vardır.

H_{4.3}: Sorumluluk faktöründe eğitime göre fark vardır.

H₅ : Bağımsız Denetçilerin KDK'ye ilişkin algılarında tecrübe değişkenine göre fark vardır;

H_{5.1}: KDK bildirme faktöründe tecrübeye göre fark vardır.

H_{5.2}: İletişim faktöründe tecrübeye göre fark vardır.

H_{5.3}: Sorumluluk faktöründe tecrübeye göre fark vardır.

H₆ : Bağımsız Denetçilerin KDK'ye ilişkin algılarında çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısı değişkenine göre fark vardır;

H_{6.1}: KDK bildirme faktöründe çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısına göre fark vardır.

H_{6.2}: İletişim faktöründe çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısına göre fark vardır.

H_{6.3}: Sorumluluk faktöründe çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısına göre fark vardır.

3.5. Araştırmanın Yöntemi

Tezin amacına uygun olarak bilimsel araştırma yöntemlerinden sıklıkla kullanılan “Anket Yöntemi” aracılığıyla veriler elde edilecek olup, verilerin analizi ise istatistik programı olan “SPSS 25.0” ve “AMOS 24” ile analiz edilecektir. Bu program aracılığıyla çalışma sürecinde geliştirilecek olan hipotezler test edilecek ve bulgular yorumlanacaktır.

3.5.1. Veri Toplama Aracı

Bağımsız denetçilerin KDK'ye ilişkin algılarının ölçülebilmesinde önemli boyutlar bulunmaktadır. Bu boyutlar; bağımsız denetim firması, bağımsız denetçi, KDK'nin bildirilmesi, iletişim ve sorumluluk şeklinde sıralanabilir. Araştırmada veri

toplama aracı olarak KDK'nin belirlenmesinde bağımsız denetçilerin algısını ölçebilmek için bu boyutlar ile ilgili ifadelerden oluşan madde havuzu hazırlanmıştır. Madde havuzu oluştururken; literatür araştırmasında yer alan çalışmalar ve ISA 701-KDK'nin Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardında yer alan ifadelerden yararlanılmıştır. Ölçeği oluşturacak ifadelerin cevaplanmasında Likert tipi 5'li ölçek kullanılmış olup, meslek mensubu olan katılımcılardan 1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum seçeneklerinden birini seçmeleri istenmiştir.

Araştırma kapsamında geliştirilmeye çalışılan bağımsız denetçilerin algıları ile ilgili ölçek, bilimsel araştırma ilkelerine uygun bir şekilde içerik, biçim ve dil açısından değerlendirilmiştir. Geliştirilmek istenen ölçeğin kapsam geçerliği iki aşamada gerçekleştirilmiştir. Birinci aşamada ölçeğin bağımsız denetçilerin algısını ölçüp ölçmediğinin değerlendirilmesi amacıyla hazırlanan madde havuzu uzman kişilerin değerlendirmesine sunulmuştur. Değerlendirmeyi yapan uzmanlar üçer kişi olmak üzere; bağımsız denetçi ve akademisyenlerden oluşmaktadır. Bahsi geçen kişilerin yapmış olduğu soruların gerekliliği, açık ve özgünlüğü değerlendirmesinden sonra gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca, kararlaştırılan maddelerin herkes tarafından aynı şekilde anlaşılabilmesi amacıyla geliştirilen ölçeğin dil ve anlam bütünlüğü açısından değerlendirmesini almak üzere bir adet dil bilimci ile görüşme yapılmıştır. Dil bilimcinin madde havuzu üzerinde yapmış olduğu çalışma neticesinde beş ifade (22,23,30,36,37 numaralı) düzeltilmiştir.

3.5.2. Analiz Teknikleri

Araştırmada ulaşılan verilerin analiz edilmesi “SPSS 25.0” ve “AMOS 24” paket programlarıyla yapılmıştır. Çalışmada ilk olarak denetçilerin demografik ve betimleyici istatistiklerine yer verilmiştir. Çalışma kapsamında geliştirilen ölçeğin geçerlik ve güvenirlik analizleri gerçekleştirilmiştir. Geçerlik analizlerinden yapı geçerliği analizleri yapılmıştır. Bunlar; faktör analizleri ve hipotez testi teknikleridir. Güvenirlik analizlerinden ise; madde analizi ve Cronbach Alfa güvenirliğinden yararlanılmıştır.

Pilot çalışma için 222, ana uygulama için ise 321 veri elde edilmiş ve bu veriler ile çalışma analizi gerçekleştirilmiştir. Pilot ve ana uygulamalarda katılımcı sayısı belirlenirken; pilot uygulamada ölçekte yer alan madde sayısı eğer 30'a kadar ise 50

civarında bir örneklem büyüklüğünün yeterli olacağını söylenebilirken (Seçer, 2015, s. 59), ana uygulamada ise ölçek maddesinin 5 ya da 10 katı büyüklüğünde bir örnekleme ulaşmak yeterli olabileceği düşünülmektedir (Seçer, 2015, s. 79). Bu hususta, hem pilot hem de ana uygulama için yeterli örneklem büyüklüğüne ulaşıldığı söylenebilmektedir.

Verilerin, faktör analizini uygulamak için elverişli olup olmadığını tespit etmek için ilk olarak Bartlett testinden, örneklem yeterliliği için ise Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testinden yararlanılmıştır. Ölçeğin yapı geçerliliğinin tespit edilmesi için Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA), AFA sonucunda meydana gelen yapının doğrulanabilirliğini test etmek için de Doğrulamalı Faktör Analizi (DFA) kullanılmıştır. Faktör analizlerinin ardından bu faktörlerin güvenilirliğini ölçmek amacıyla Cronbach Alpha iç tutarlılık katsayısı ve madde-toplam puan korelasyonları hesaplanmıştır. Son olarak normallik testi gerçekleştirilmiş ve ilgili verilerin normal dağıldığı tespit edilmiştir. Bu nedenle, parametrik testlerden olan t testi ve Anova analizleri ile hipotezler test edilmiştir.

3.6. Araştırmanın Bulguları

Bir ölçek geliştirme sürecinde DFA, AFA veri setinden ayrı bir veri seti uygulanarak çalıştırılmalıdır (Schumacker ve Lomax, 2010, s. 116). Böylece, AFA sonucunda ulaşılan AFA yapısının geçerliliği ayrı bir veri seti ile DFA kullanılarak gösterilecektir. Başka bir deyişle; makul bir model belirlendikten sonra, faktör modelini doğrulamak veya test etmek için başka bir veri örneği kullanılmalıdır (Jöreskog ve Lawley, 1968, s. 85; Jöreskog, 1969, s. 183). Bunun nedeni, AFA uygulaması yapılan aynı veri setine DFA uygulamak bilineni doğrulamak anlamına gelmektedir. Bu nedenle çalışma pilot ve ana uygulama olmak üzere iki aşamalı gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise yapı geçerliği ve güvenilirliği sağlanan KDK algı ölçeğinin hipotez test (t ve Anova testleri) sonuçları gösterilmiştir.

3.6.1. Pilot Uygulamaya Ait Bulgular

Pilot çalışma için 222 veri elde edilmiş ve çalışmalar bu veriler üzerinden gerçekleştirilmiştir. Bu bölümde ilk olarak demografik bulgular ve betimleyici istatistiklere yer verilmiştir. Daha sonra ise ölçeğin yapı geçerliğinin uygunluğunu test

etmek amacıyla AFA, güvenilirliğini ölçmek amacıyla da Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayısı ve madde-toplam puan korelasyonları analiz edilmiştir.

3.6.1.1. Demografik Bulgular

Anket uygulamasına katılan denetçilerin demografik bilgileri boyutunda; cinsiyet, yaş, unvan, eğitim, çalışma tecrübesi ve çalıştığı işletmenin yapısı değişkenleri ile ilgili frekans ve yüzde değerleri Tablo 13'te gösterilmiştir.

Tablo 13. Demografik Bulgular

Değişkenler		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	91	%41
	Erkek	131	%59
Yaş	24-29 yaş	29	%13,1
	30-39 yaş	68	%30,6
	40-49 yaş	58	%26,1
	50-59 yaş	47	%21,2
	60 yaş ve üstü	20	%9
Unvan	Bağımsız denetçi yrd.	26	%11,7
	Bağımsız denetçi	162	%73
	Kıdemli denetçi	23	%10,4
	Başdenetçi	11	%5
Eğitim	Lisans	112	%50,5
	Yüksek lisans	88	%39,6
	Doktora	22	%9,9
Çalışma tecrübesi	0-5 yıl	73	%32,9
	6-9 yıl	72	%32,4
	10 yıl ve üzeri	77	%34,7
İşletmelerin yapısı	PwC-Deloitte-KPMG-E&Y	29	%13,1
	Uluslararası ortaklı şirket	19	%8,6
	Ulusal şirket	174	%78,4
n = 222			

Tablo 13'e bakıldığında denetçilerin %59'unun erkek ve %41'inin kadın olduğu tespit edilmiştir. Bu sebeple, erkek denetçilerin araştırmaya katılım oranının daha yüksek olduğu söylenebilmektedir. Yaş dağılımları incelendiğinde %13,1'i 24-29 yaş arası, %30,6'sı 30-39 yaş arası, %26,1'i 40-49 yaş arası, %21,2'si 50-59 yaş arası ve %9'u 60 yaş ve üstü biçimindedir. Tespit edilen bu sonuca göre ankete katılan denetçilerin çoğunluğu 30-39 yaş arasındadır (%30,6). Unvan dağılımlarında bağımsız denetçi yardımcıları %11,7'sini, bağımsız denetçiler %73'ünü, kıdemli denetçiler %10,4'ünü ve başdenetçiler %5'ini oluşturmaktadır. Denetçilerin %50,5'i lisans, %39,6'sı yüksek lisans ve %9,9'u doktora eğitim düzeyine sahiptir. Denetçilerin çalışma tecrübeleri incelendiğinde %32,9'u 0-5 yıl arasında, %32,4'ü 6-9 yıl arasında ve

%34,7'si 10 yıl ve üzerindedir. Son olarak denetçilerin faaliyet gösterdikleri işletmelerin yapılarına bakıldığında; %13,1'i PwC-Deloitte-KPMG-E&Y'de, %8,6'sı uluslararası ortaklı şirkette ve %78,4'ü ulusal şirkette olduğu görülmektedir.

3.6.1.2. Betimleyici İstatistikler

Çalışmada yararlanılan verilerin daha basit ve sağlıklı bir şekilde anlaşılabilmesi amacıyla betimleyici istatistik yöntemleri uygulanmıştır. Buradaki temel hedef, verilerin betimlenerek esas özelliklerinin bildirilmesidir. Böylelikle veriler daha açıklayıcı bir hale kavuşarak okuyucuların veriler hakkında bilgi sahibi olmasını kolaylaştırmaktadır. Başka bir deyişle, çalışmada yararlanılan verilerin betimleyici istatistik yöntemler aracılığıyla öz değerleri belirlenmektedir.

Betimleyici istatistik yöntemleri boyutunda genel olarak araştırma verisinin ortalama ve standart sapma değerlerinden yararlanılmaktadır. Ortalama değerler, katılımcı bağımsız denetçilerin likert ölçeğe yer alan ifadeler katılımlarını büyüklüklerini göstermektedir. Standart sapmalar ise, araştırma kapsamında elde edilen verilerin ortalamalara göre ne kadar uzaklıkta olduğunu gösteren bir değerdir. Başka bir deyişle, çalışma kapsamında yer alan verilerin ortalamalardan sapmalarının kareli ortalaması olarak tanımlanabilmektedir.

Bu kapsamda, KDK algı ölçeğinde yer alan ifadeler için katılım sağlamış olan bağımsız denetçilerin vermiş oldukları cevapların ortalama ve standart sapma değerleri ölçek ve faktör bazında olmak üzere Tablo 14'te sunulmuştur.

Tablo 14. KDK Algılarının Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Ölçek Maddeleri	Ort.	St. S.
KDK ALGI ÖLÇEĞİ (GENEL)	4,0019	,46545
KDK'nin Bildirmesi ile İlgili İfadeler	4,0231	,54644
9. KDK'nin bildirilmesi, finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılması için ilave bilgiler sağlar.	4,2342	,85039
10. KDK'nin bildirilmesi, denetçi ve hedef kullanıcılar arasındaki iletişimi geliştirir.	4,1622	,71873
12. KDK'lerin hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlayacak bir anlatımla sunulması gerekir.	4,2703	,76040
13. Bir KDK'ye ilişkin açıklamada hangi bilgilerin yer alacağına karar verirken denetçi, hedef kullanıcılar açısından söz konusu bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu göz önünde bulundurmalıdır.	4,0315	,88930
14. KDK'lerin belirlenmesini sağlayan etkenlerin açıklanması hedef kullanıcılar açısından faydalıdır.	4,2387	,67384
15. KDK'nin işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilerek açıklanması gerekmektedir.	3,5991	,90078
16. KDK sayısı ile denetlenen işletmeden elde edilen bilgiler ilişkilidir.	3,7387	,84780
32. KDK'lerin nasıl ele alındığının açıklanması, hedef kullanıcıların yatırım kararlarını etkiler.	3,9099	,84607
Hedef Kullanıcılarla Kurulacak İletişim ile İlgili İfadeler	4,0075	,56619
18. Denetçinin hedef kullanıcılarla ciddi riskler hakkında iletişim kurması faydalıdır.	4,0811	,82534
22. Denetçinin denetim sürecinin çeşitli aşamalarında hedef kullanıcılarla olağan dışı görünen önemli işlemlerin finansal tablo üzerindeki etkisine yönelik olarak kapsamlı müzakereler yapması faydalıdır.	3,9414	,77354
23. Azami düzeyde dikkat etmeyi gerektiren konulara ilişkin olarak hedef kullanıcılarla kurulan iletişimin niteliği ve kapsamı genellikle, denetimde hangi konuların en çok önem arz ettiğine yönelik gösterge sağlar.	4,0135	,99537
24. Denetçi ya da hedef kullanıcıların önemli yargılarda bulunduğu zor ve karmaşık konular hakkında denetçinin hedef kullanıcılar ile daha derin, sık ya da güçlü etkileşimde bulunması faydalıdır.	4,0225	,71470
25. KDK hakkında denetçi ile hedef kullanıcılar arasında bir iletişim kurulması, uygulamada çıkacak sorunları azaltmaya yardımcı olur.	4,0270	,91700
26. Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim, hedef kullanıcıların denetçinin raporunda bildirmeyi amaçladığı KDK'den haberdar olmasını sağlar ve gerektiğinde bu konulara ilişkin ilave bilgiler elde etmesine imkân verir.	3,9955	,78733
27. Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim, bu kişilerin raporlama sürecinin gözetimindeki rolünün önemini gösterir.	3,9144	,91090
28. Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim; hedef kullanıcılara, denetçinin KDK ile ilgili kararını neye dayanarak verdiğini ve bu konuların denetçi raporunda nasıl açıklanacağını anlama fırsatı verir.	4,0405	,71391
29. İletişim, hedef kullanıcılarına denetçi raporunda bildirilecek KDK'leri göz önünde bulundurarak finansal tablolarda yeni veya kapsamlı bir açıklama yapılmasının faydalı olup olmayacağını değerlendirme imkânı verir.	4,0315	,79244
Denetçinin Sorumluluğu ile İlgili İfadeler	3,9471	,75901
30. Denetçilerin KDK'leri nasıl ele aldığını açıklamaları sorumluluklarını artırır.	4,0901	,85670
35. KDK için denetim prosedürlerinin açıklanması denetim ve zaman maliyetini artırır.	3,9144	,98719
37. Denetçilerin KDK'leri nasıl ele aldıklarını açıklamaları ile müşteriler hakkında daha fazla bilgi vermeleri denetçiler üzerinde hukuki baskı yaratır.	3,9054	1,11147
38. KDK'lerin bildirilmesi ve nasıl ele alındığının açıklanması, denetim raporlarının hazırlanma süresini uzatır.	3,8784	1,01953
n = 222; Ort=Ortalama, St.S.=Standart sapma		

Tablo 14'e göre genel olarak denetçilerin KDK algıları iyi seviyede olduğu tespit edilmiştir (Ort.=4,0019). KDK algı ölçeğinin faktörleri incelendiğinde; KDK bildirme (Ort.=4,0231), İletişim (Ort.=4,0075) ve Sorumluluk (Ort.=3,9471) faktörlerinin iyi seviyede olduğu görülmektedir. Tespit edilen bu sonuca göre; denetçiler tarafından algılanan en yüksek KDK algısı KDK bildirme faktörüne (Ort.=4,0231) aitken, en düşük KDK algısı sorumluluk faktörüne (Ort.=3,9471) aittir.

3.6.1.3. Açıklayıcı Faktör Analizi

AFA uygulamasından önce, veri setinin faktör analizi için elverişli olup olmadığının tespit edilmesinde ilk adım olarak Barlett Küresellik (sphericity) testi ve KMO uygulanmıştır. Verilerin, faktör analizine elverişliliği KMO katsayısı ve Barlett Küresellik (sphericity) testi ile incelenebilmektedir. KMO katsayısı, veri matrisinin faktör analizi ve veri yapısının faktör çıkarmak için elverişli olup olmadığı hakkında bilgilendirmektedir. Faktörleştirilebilirlik (factorability) için KMO değerinin 0,60'ın üstünde bir değer çıkması beklenmektedir. Barlett Küresellik (sphericity) testi ise, değişkenlerin birbirleriyle bağlantılı olup olmadığını kısmi korelasyonlar esasında değerlendirmektedir. Ulaşılan ki-kare istatistik değerinin anlamlı olması, veri matrisinin elverişli olduğunun işaretidir. Test neticesinin anlamlı olması puanların da normal olduğunun ispatı olarak görülebilmektedir (Büyüköztürk, 2020: s.136).

Test sonucuna bakıldığında KMO değerine 0,791 olarak ulaşılmıştır. Bu bakımdan, örneklem yeterliliğinin faktör analizini gerçekleştirebilmek için elverişli olduğu tespit edilmiştir. Dahası, Barlett Küresellik (sphericity) analiz sonuçları değerlendirildiğinde, elde edilen ki kare değerinin kabul edilebilir olduğuna ulaşılmıştır ($\chi^2(210) = 2290,342; p<0,05$).

Araştırmanın pilot uygulamasına ait verilerin AFA uygulaması yapılması için uygun olduğu belirlendikten sonra yapılan ilgili analiz sonucunda faktörlerin AFA sonuçları, toplam açıklanan varyans oranı, ilgili maddelerin faktör yükleri ve faktörlerin öz değerleri Tablo 15'te gösterilmiştir. Ayrıca, pilot çalışma kapsamında gerçekleştirilen AFA uygulaması sırasında yararlanılan analiz methodu, rotasyon yöntemi ile KMO değeri ve Barlett Küresellik (sphericity) testi hakkında bilgiler aynı tablo içinde sunulmuştur.

Tablo 15. Bağımsız Denetçilerin KDK Algısı Ölçeğinin Pilot Çalışma Kapsamında Açıklayıcı Faktör Analizi

	Madde No	Faktör Yükleri	Öz Değer (Λ)	Açıklanan Varyans (%)
KDK'nin Bildirilmesi ile İlgili İfadeler	9	,716	2,203	10,49
	10	,577		
	12	,596		
	13	,620		
	14	,608		
	15	,769		
	16	,674		
32	,495			
Hedef Kullanıcılarla Kurulacak İletişim ile İlgili İfadeler	18	,471	6,629	31,57
	22	,538		
	23	,597		
	24	,686		
	25	,624		
	26	,677		
	27	,870		
	28	,661		
	29	,637		
Denetçinin Sorumluluğu ile İlgili İfadeler	30	,643	1,875	8,93
	35	,742		
	37	,797		
	38	,754		
Faktör Analiz Methodu: Temel bileşenler analizi				
Rotasyon Yöntemi: Varimax				
Toplam Açıklanan Varyans: %50,99				
KMO = 0,791; $\chi^2(210) = 2290,342$; Bartlett Küresellik Testi (p) = 0,000				

Faktör analizi uygulamasının ilk aşamasında herhangi bir sınırlama yapmaksızın serbest uygulama gerçekleştirilmiştir. Bu uygulama sonucunda 7 adet faktör belirlenmiştir. Ancak ilgili faktörlerin, ölçeği belirleyen faktörler ile arasında ilişki olmadığı tespit edilmiştir. Bu nedenle, daha önceden tespit edilen ölçeği belirleyen faktör sayısına uyumlu olacak şekilde üç faktör ile sınırlandırarak analiz tekrar edilmiştir. KDK'nin bildirilmesinde bağımsız denetçi algısı ölçeğinin faktör desenini meydana getirmek için gerçekleştirilen AFA'da faktör yük değerleri için kabul seviyesi 0,40 olarak belirlenmiştir. Üç faktör için gerçekleştirilen testte, maddeler faktör yük değerlerinin kabul seviyesini sağlayıp sağlayamaması bakımından değerlendirme yapıldığında, faktör ağırlıkları 0,40'ın altında kaldığı gerekçesiyle altı ifade (17, 31, 33, 34, 36, 40 numaralı) ve binişiklik oluşturan yedi ifade (7, 8, 11, 19, 20, 21, 39 numaralı) hiçbir faktör grubuna dahil olmaması nedeniyle faktör analizinden çıkarılıp analiz tekrar edilmiştir. Kalan ifadelerle gerçekleştirilen analizde ifadelerin faktör yüklerinin 0,471-0,870 arasında kabul edilebilir seviyede olduğuna ulaşılmıştır. Ölçeğin faktör desenini

meydana getirmek için faktörleştirme tekniği bakımından temel bileşenler analizi, döndürme olarak ise dik döndürme tekniklerinden varimax yöntemi veri setleri için en uygun yöntemler olması nedeniyle tercih edilmiştir.

Öz değer (eigenvalue) faktörlerce açıklanan varyansı hesaplamanın yanı sıra önemli faktör sayısına karar verme durumunda da göz önüne alınan bir katsayıdır. Öz değeri 1'in üstünde değerlere sahip olan faktörler anlamlı kabul edilmektedir (Yaşlıoğlu, 2017, s. 77). Tablo 15'e bakıldığında, tespit edilen faktörlerin öz değerleri 1'den büyüktür başka bir ifadeyle anlamlıdır.

Bağımsız denetçilerin KDK algısı ölçeğinin faktör desenini meydana getirmek için gerçekleştirilen AFA'da, faktör yük değerlerinin 0,40'tan yüksek olduğuna ulaşılmıştır. Üç faktör için gerçekleştirilen analizde; maddeler, faktör yük değerlerinin kabul seviyesini sağlayıp sağlayamaması bakımından ele alındığında, faktör yüklerinin kabul seviyesinde olduğu belirlenmiştir. Varimax döndürme sonucunda ölçekte yer alan maddeler toplam 3 faktör ile gruplandırılmıştır. Bahsi geçen faktörler, toplam varyansın %50,99'unu açıklayabilme seviyesine sahiptir.

Bu kapsamda değerlendirildiğinde; tanımlanan bir faktörün, toplam varyansa yaptığı katkının yeterli seviyede olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Tablo 15'te görüldüğü üzere birinci faktör olan "KDK bildirme" toplam varyansın %10,49'unu, ikinci faktör "İletişim" %31,57'sini, üçüncü faktör "Sorumluluk" ise %8,93'ünü açıklamaktadır. Faktör analizinde bir diğer önemli kriter, toplam varyans oranının en az %50 ve fazlasının açıklanıyor olması istenmektedir. Çünkü, ölçeğin temsil yeteneğine sahip olabilmesi için bu kriterin sağlanması gerekmektedir. Aksi takdirde bu yetenekten söz etmek yanlıştır (Yaşlıoğlu, 2017, s. 77). Sosyal bilimlerde literatür taraması yapıldığında; %40 ile %60 aralığında ideal kabul edilen açıklanan varyans oranlarına ulaşılması nedeniyle yapmış olduğumuz araştırma sonucunda tespit edilen %50,99 varyans oranının makul bir seviyede olduğu söylenebilmektedir.

3.6.1.4. Madde Analizi

Bağımsız denetçilerin KDK algısı ölçeğinin madde-toplam korelasyonları ile alt %27 ve üst %27'lik grupların madde puanlarının kıyaslanmasına dair çalışmada kalan

maddelerin ayırt ediciliğini ifade eden bağımsız örneklem t-testi sonucu Tablo 16’da yer almaktadır.

Tablo 16. KDK Algısı Ölçeğinin Pilot Çalışma Kapsamında Madde Analizi

Faktör 1: KDK’nin Bildirmesi ile İlgili İfadeler			
Madde No	İfadeler	Madde Toplam Korelasyonu¹	t (Alt %27-Üst %27)²
9	KDK’nin bildirilmesi, finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılması için ilave bilgiler sağlar.	,653	7,439***
10	KDK’nin bildirilmesi, denetçi ve hedef kullanıcılar arasındaki iletişimi geliştirir.	,486	5,910***
12	KDK’lerin hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlayacak bir anlatımla sunulması gerekir.	,501	4,495***
13	Bir KDK’ye ilişkin açıklamada hangi bilgilerin yer alacağına karar verirken denetçi, hedef kullanıcılar açısından söz konusu bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu göz önünde bulundurmalıdır.	,528	7,929***
14	KDK’lerin belirlenmesini sağlayan etkenlerin açıklanması hedef kullanıcılar açısından faydalıdır.	,569	6,385***
15	KDK’nin işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilerek açıklanması gerekmektedir.	,315	2,674***
16	KDK sayısı ile denetlenen işletmeden elde edilen bilgiler ilişkilidir.	,422	3,996***
32	KDK’lerin nasıl ele alındığının açıklanması, hedef kullanıcıların yatırım kararlarını etkiler.	,466	6,686***
Faktör 2: Hedef Kullanıcılarla Kurulacak İletişim ile İlgili İfadeler			
18	Denetçinin hedef kullanıcılarla ciddi riskler hakkında iletişim kurması faydalıdır.	,410	4,744***
22	Denetçinin denetim sürecinin çeşitli aşamalarında hedef kullanıcılarla olağan dışı görünen önemli işlemlerin finansal tablo üzerindeki etkisine yönelik olarak kapsamlı müzakereler yapması faydalıdır.	,467	8,004***
23	Azami düzeyde dikkat etmeyi gerektiren konulara ilişkin olarak hedef kullanıcılarla kurulan iletişimin niteliği ve kapsamı genellikle, denetimde hangi konuların en çok önem arz ettiğine yönelik gösterge sağlar.	,575	9,738***
24	Denetçi ya da hedef kullanıcıların önemli yargılarda bulunduğu zor ve karmaşık konular hakkında denetçinin hedef kullanıcılar ile daha derin, sık ya da güçlü etkileşimde bulunması faydalıdır.	,467	7,060***
25	KDK hakkında denetçi ile hedef kullanıcılar arasında bir iletişim kurulması, uygulamada çıkacak sorunları azaltmaya yardımcı olur.	,577	7,683***
26	Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim, hedef kullanıcıların denetçinin raporunda bildirmeyi amaçladığı KDK’dan haberdar olmasını sağlar ve gerektiğinde bu konulara ilişkin ilave bilgiler elde etmesine imkân verir.	,644	9,290***
27	Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim, bu kişilerin raporlama sürecinin gözetimindeki rolünün önemini gösterir.	,637	9,946***
28	Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim; hedef kullanıcılara, denetçinin KDK ile ilgili kararını neye	,480	8,704***

	dayanarak verdiğini ve bu konuların denetçi raporunda nasıl açıklanacağını anlama fırsatı verir.		
29	İletişim, hedef kullanıcılarına denetçi raporunda bildirilecek KDK'leri göz önünde bulundurarak finansal tablolarda yeni veya kapsamlı bir açıklama yapılmasının faydalı olup olmayacağını değerlendirme imkânı verir.	,524	6,307***
Faktör 3: Denetçinin Sorumluluğu ile İlgili İfadeler			
30	Denetçilerin KDK'leri nasıl ele aldığını açıklamaları sorumluluklarını artırır.	,355	5,910***
35	KDK için denetim prosedürlerinin açıklanması denetim ve zaman maliyetini artırır.	,435	8,655***
37	Denetçilerin KDK'leri nasıl ele aldıklarını açıklamaları ile müşteriler hakkında daha fazla bilgi vermeleri denetçiler üzerinde hukuki baskı yaratır.	,423	5,910***
38	KDK'lerin bildirilmesi ve nasıl ele alındığının açıklanması, denetim raporlarının hazırlanma süresini uzatır.	,486	7,539***
¹ n = 222, ² n ₁ = n ₂ = 60, *** p < 0,05 için anlamlı değerler			

Ölçekte bulunan maddelerin ayırt ediciliklerini tespit etmek için faktörlerden sağlanan ham puanların küçükten büyüğe sıralaması yapılmış, alt %27 ve üst %27'de bulunan grupların puan ortalamaları bağımsız örneklem t-testi ile kıyaslanmıştır. Kıyaslama neticesinde alt ve üst grup madde puanlarının ortalamaları arasında her bir alt boyut için bütün maddeler açısından $p < 0,05$ düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Gruplar arasındaki farkların anlamlı çıkması, analizin iç tutarlığının bir işareti olduğu değerlendirilmektedir (Büyüköztürk, 2020, s. 184).

Genellikle, madde-toplam korelasyonu değeri 0,30 ve daha üstünde bir değere sahip maddelerin bireyleri iyi seviyede ayırt ettiği söylenebilmektedir (Büyüköztürk, 2020, s. 183). Ölçekte yer alan ifadelerin madde toplam korelasyon değerlerinin 0,30 değerinin üstünde bir değer aldığı görülmüştür. Sonuç olarak, ölçeğin alt boyutlarının arzu edilen niteliği ölçmesi bakımından ayırt ediciliğe sahip olduğu ifade edilebilir.

3.6.1.5. Güvenilirlik Analizi

Ölçme aracına ait madde çıkarma işlemi gerçekleştirildikten sonra ölçek, 21 madde 3 faktör altında toplanmıştır. Nihai ölçme aracına ve ölçme aracının alt boyutlarına ilişkin iç tutarlılık anlamındaki güvenilirlik katsayılarını (Cronbach Alpha) elde etmeye ilişkin analizler gerçekleştirilmiştir. Güvenilirlik analizi ilk olarak her faktör için ayrı ayrı uygulanmalı, daha sonra da bütüne bakılmalıdır. Özellikle Cronbach Alpha değeri örneklem ve ifade sayısı ile birlikte yükselme eğilimi gösterdiğinden bütünden çok faktör düzeyinde sonuçlar daha hassas olacaktır (Yaşlıoğlu, 2017, s. 78).

Tablo 17. Güvenilirlik Analizi

Faktör	İfade Sayısı	Cronbach Alpha (α)
KDK Bildirme	8	,825
İletişim	9	,856
Sorumluluk	4	,757
Ölçeğin Tamamı	21	,880

Araştırmada kullanılan ölçme aracı için hesaplanan Cronbach Alfa katsayı değeri Tablo 17’de gösterildiği üzere 0,880 olarak hesaplanmıştır. Ölçme aracını meydana getiren alt boyutların Cronbach Alfa katsayı değerleri; KDK bildirme 0,825; İletişim 0,856; Sorumluluk 0,757 olarak hesaplanmıştır. Cronbach Alfa katsayı değerleri bir bütün şeklinde incelendiğinde hesaplanan güvenilirlik değerlerinin oldukça güvenilir düzey olan 0,70 üzerinde olduğu görülmektedir (Büyüköztürk, 2020, s. 183).

AFA, madde ve güvenilirlik analizlerine ilişkin sonuçlar bütüncül olarak değerlendirildiğinde, araştırma kapsamında geliştirilen ölçme aracının geçerliliğe ve güvenilirliğe sahip olduğunu ifade etmek mümkündür.

3.6.2. Ana Uygulamaya Ait Bulgular

Pilot uygulamaya ait analizlerin gerçekleştirilmesini takiben ana uygulamaya geçilmiştir. Ana uygulamaya ait elde edilen veri adedi 321’dir. Öncelikle bu verilere ait demografik ve betimleyici istatistiklere yer verilmiştir. Daha sonra ise bu verilerin normal dağılıp dağılmadığı hususunu tespit edebilmek için normallik testi kapsamında basıklık (kurtosis) ve çarpıklık (skewness) değerleri incelenmiştir. Bu test sonucunda, ankete katılan 2 denetçinin cevaplarının normal dağılım dışında gerçekleştiği sonucuna varıldığından ilgili denetçilerin cevapları analiz dışı bırakılmıştır. Geriye kalan 319 denetçinin vermiş olduğu cevaplar ile meydana gelen veri setinin normallik testi sonucunda verilerin normal olduğu sonucuna varılmıştır.

Pilot uygulamada oluşturulan modelin doğruluğu test etmek amacıyla farklı bir veri seti ile DFA gerçekleştirilmiş ve böylelikle yapısal geçerlik sağlanmıştır. DFA kapsamında ayrıca uyum iyiliği değerleri de incelenmeye alınmıştır. Oluşturulan modelin değerleri, genel olarak 7 adet olan uyum iyiliği kriterlerini sağladığı tespit edilmiştir.

Güvenirlik analizi için ise; madde analizi ve Cronbach Alfa güvenilirliğinden yararlanılmıştır. Bu analizler sonucunda modelin güvenilirliği sağladığı görülmektedir.

Özetle, bahsi geçen testler sonucunda tasarlanan modelin hem geçerli hem de güvenilir olduğu sonucuna varılmıştır. Modelin tam anlamıyla kabul edilmesiyle beraber oluşturulan hipotezlerin test edilmesi için uygun ortam ve koşullar gerçekleşmiştir. Böylelikle, ilgili hipotezler test edilerek çalışmanın nihai bulgularına ulaşılmıştır.

3.6.2.1. Demografik Bulgular

Anket uygulamasına katılan denetçilerin demografik bilgileri boyutunda; cinsiyet, yaş, unvan, eğitim, çalışma tecrübesi ve çalıştığı işletmenin yapısı değişkenleri ile ilgili frekans ve yüzde değerleri tespit edilmiştir. Çalışmada yer alan 321 bağımsız denetçinin demografik bulguları Tablo 18’de sunulmuştur.

Tablo 18. Demografik Bulgular

Değişkenler		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	42	%13,1
	Erkek	279	%86,9
Yaş	24-29 yaş	71	%22,1
	30-39 yaş	80	%24,9
	40-49 yaş	84	%26,2
	50-59 yaş	65	%20,2
	60 yaş ve üstü	21	%6,5
Unvan	Bağımsız denetçi yrd.	73	%22,7
	Bağımsız denetçi	130	%40,5
	Kıdemli denetçi	78	%24,3
	Başdenetçi	40	%12,5
Eğitim	Lisans	228	%71
	Yüksek lisans	72	%22,4
	Doktora	21	%6,5
Çalışma tecrübesi	0-5 yıl	88	%27,4
	6-9 yıl	88	%27,4
	10 yıl ve üzeri	145	%45,2
İşletmelerin yapısı	PwC-Deloitte-KPMG-E&Y	13	%4
	Uluslararası ortaklı şirket	62	%19,3
	Ulusal şirket	246	%76,6
n = 321			

Tablo 18’e bakıldığında denetçilerin %86,9’unun erkek ve %13,1’inin kadın olduğu görülmektedir. Bu sebeple, erkeklerin araştırmaya katılım oranının daha yüksek olduğu söylenebilmektedir. Yaş dağılımları incelendiğinde %22,1’i 24-29 yaş, %24,9’u 30-39 yaş, %26,2’si 40-49 yaş, %20,2’si 50-59 yaş arası ve %6,5’i 60 yaş ve üstü şeklindedir. Tespit edilen bu sonuca göre denetçilerin çoğunluğu 40-49 yaş arasındadır (%26,2). Denetçilerin unvanları incelendiğinde; araştırmaya katılan denetçilerin %22,7’si bağımsız denetçi yardımcısı, %40,5’i bağımsız denetçi, %24,3’ü kıdemli

denetçi ve %12,5'i ise başdenetçidir. Denetçiler eğitim boyutunda sınıflandırıldığında; denetçilerin %71'i lisans, %22,4'ü yüksek lisans ve %6,5'i ise doktora mezuniyetine sahiptir. Denetçilerin %27,4'ü 0-5 yıl, %27,4'ü 6-9 yıl ve %45,2'si ise 10 yıl ve üzeri çalışma tecrübesine sahiptir. Son demografik sınıflandırma olarak denetçilerin çalıştıkları işletmelerin yapılarına bakıldığında ise; %4'ü PwC-Deloitte-KPMG-E&Y'de, %19,3'ü uluslararası ortaklı şirkette ve %76,6'sı ise ulusal şirkette görev yapmaktadır.

3.6.2.2. Betimleyici İstatistikler

Betimleyici istatistik yöntemleri boyutunda genel olarak araştırma verisinin ortalama ve standart sapma değerlerinden yararlanılmaktadır. Bu kapsamda, KDK algı ölçeğinde yer alan ifadeler için ulaşılan sonuçlar Tablo 19'da sunulmuştur.

Tablo 19. KDK Algılarının Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Ölçek Maddeleri	Ort.	St. S.
KDK ALGI ÖLÇEĞİ (GENEL)	4,1635	,49415
KDK'nin Bildirmesi ile İlgili İfadeler	4,2407	,55964
9. KDK'nin bildirilmesi, finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılması için ilave bilgiler sağlar.	4,1402	,86366
10. KDK'nin bildirilmesi, denetçi ve hedef kullanıcılar arasındaki iletişimi geliştirir.	4,2586	,80144
12. KDK'lerin hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlayacak bir anlatımla sunulması gerekir.	4,2399	,77566
13. Bir KDK'ye ilişkin açıklamada hangi bilgilerin yer alacağına karar verirken denetçi, hedef kullanıcılar açısından söz konusu bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu göz önünde bulundurmalıdır.	4,2523	,76355
14. KDK'lerin belirlenmesini sağlayan etkenlerin açıklanması hedef kullanıcılar açısından faydalıdır.	4,2492	,70724
15. KDK'nin işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilerek açıklanması gerekmektedir.	4,2835	,70090
16. KDK sayısı ile denetlenen işletmeden elde edilen bilgiler ilişkilidir.	4,2741	,70683
32. KDK'lerin nasıl ele alındığının açıklanması, hedef kullanıcıların yatırım kararlarını etkiler.	4,2274	,76321
Hedef Kullanıcılarla Kurulacak İletişim ile İlgili İfadeler	4,2815	,54662
18. Denetçinin hedef kullanıcılarla ciddi riskler hakkında iletişim kurması faydalıdır.	4,2586	,73642
22. Denetçinin denetim sürecinin çeşitli aşamalarında hedef kullanıcılarla olağan dışı görünen önemli işlemlerin finansal tablo üzerindeki etkisine yönelik olarak kapsamlı müzakereler yapması faydalıdır.	4,3271	,72598
23. Azami düzeyde dikkat etmeyi gerektiren konulara ilişkin olarak hedef kullanıcılarla kurulan iletişimin niteliği ve kapsamı genellikle, denetimde hangi konuların en çok önem arz ettiğine yönelik gösterge sağlar.	4,3209	,75818
24. Denetçi ya da hedef kullanıcıların önemli yargılarda bulunduğu zor ve karmaşık konular hakkında denetçinin hedef kullanıcılar ile daha derin, sık ya da güçlü etkileşimde bulunması faydalıdır.	4,2430	,72251
25. KDK hakkında denetçi ile hedef kullanıcılar arasında bir iletişim kurulması, uygulamada çıkacak sorunları azaltmaya yardımcı olur.	4,3053	,70729
26. Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim, hedef kullanıcıların denetçinin raporunda bildirmeyi amaçladığı KDK'den haberdar olmasını sağlar ve gerektiğinde bu konulara ilişkin ilave bilgiler elde etmesine imkân verir.	4,2461	,69722
27. Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim, bu kişilerin raporlama sürecinin gözetimindeki rolünün önemini gösterir.	4,2648	,70819
28. Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim; hedef kullanıcılara, denetçinin KDK ile ilgili kararını neye dayanarak verdiğini ve bu konuların denetçi raporunda nasıl açıklanacağını anlama fırsatı verir.	4,2648	,67660
29. İletişim, hedef kullanıcılarına denetçi raporunda bildirilecek KDK'leri göz önünde bulundurarak finansal tablolarda yeni veya kapsamlı bir açıklama yapılmasının faydalı olup olmayacağını değerlendirme imkânı verir.	4,3022	,76585
Denetçinin Sorumluluğu ile İlgili İfadeler	3,7438	,73869
30. Denetçilerin KDK'leri nasıl ele aldığını açıklamaları sorumluluklarını artırır.	3,8162	,82188
35. KDK için denetim prosedürlerinin açıklanması denetim ve zaman maliyetini artırır.	3,7227	,83726
37. Denetçilerin KDK'leri nasıl ele aldıklarını açıklamaları ile müşteriler hakkında daha fazla bilgi vermeleri denetçiler üzerinde hukuki baskı yaratır.	3,7040	,85309
38. KDK'lerin bildirilmesi ve nasıl ele alındığının açıklanması, denetim raporlarının hazırlanma süresini uzatır.	3,7321	,87849

n = 321; Ort=Ortalama, St.S.=Standart sapma

Tablo 19'a bakıldığında; KDK algı ölçeğine ait ifadelere katılım düzeyi denetçiler tarafından iyi seviyede (Ort.=4,1635) algılandığı görülmektedir. KDK algı

ölçeği faktör düzeyinde incelendiğinde; KDK bildirimine ait ifadelere iyi seviyede (Ort.= 4,2407), hedef kullanıcılarla kurulacak iletişime ait ifadelere iyi seviyede (Ort.= 4,2815) ve denetçinin sorumluluğuna ait ifadelere iyi seviyede (Ort.= 3,7438) algıladıkları tespit edilmiştir. Bu hususta; denetçilerin KDK'leri algılama düzeyleri genel olarak iyi seviyededir. Ayrıca denetçiler, KDK bildirimının ve hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişimin faydalı olacağına katılım sağlarken aynı zamanda denetçinin sorumluluğunu arttıracığı yönünde algıya da sahiptirler. Tespit edilen sonuçlara göre; denetçiler tarafından algılanan en yüksek KDK algısı hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim faktörüne (Ort.=4,2815) aitken, en düşük KDK algısı sorumluluk faktörüne (Ort.=3,7438) aittir.

3.6.2.3. Normallik Testi

Eğer bilimsel çalışmalarda istatistiksel analizlerden faydalanılacaksa; parametrik testlerin uygulanabilmesi için ilk şart, verilerin normal dağılması veya normal dağılıma yakın bir seviyede bulunmasıdır. Öte yandan, analiz uygulaması sonucu ile bu sonucuna dayanılarak gerçekleştirilen değerlendirmeler şüphesiz gerçeği yansıtmayacaktır. İstatistiğe dayanan normal dağılımın tespit edilmesinde yararlanılan çeşitli teknikler bulunmaktadır. Bu teknikler; Kolmogorov-Smirnov testi, verilerin grafiksel yorumu, çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerleri gibi sıralanabilmektedir. Bahsi geçen teknikler arasında en fazla bilgi veren yöntem çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerleridir. Basıklık değeri, normal dağılım grafiğinin ne seviyede dik veya basık olduğunu göstermektedir. Çarpıklık değeri ise, veri dağılımının ne düzeyde sağa veya sola doğru yatık başka bir ifadeyle yamuk olduğunu belirtmektedir. Normal dağılımın çarpıklık katsayı değeri sıfırdır ve eksi ile artı sonsuz olarak değer alabilmektedir. Basıklık ve çarpıklık katsayılarının ideal oranları sıfıra yakın olmasıdır. Tabachnick ve Fidell (2013)'e göre basıklık ve çarpıklık değerlerinin normal dağılım sınırlarının +1,5 ile -1,5 arasında olması yeterlidir. Ancak, 321 katılımcı üzerinden yapılan fark testinde 22 ve 29'uncu soruların basıklık ve çarpıklık değerlerinin +1.5 ile -1.5 arasında olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sebeple, uç değer tespiti yapılarak 180 ve 246'ncı katılımcıların cevaplarının normal dağılımın dışında olduğu tespit edilmiş ve bu katılımcıların cevapları analiz dışı

bırakılmıştır. Kalan 319 katılımcıların cevapları üzerinden tekrar normallik analizi yapılmış ve elde edilen sonuçlar Tablo 20’de sunulmuştur.

Tablo 20. Basıklık ve Çarpıklık Değerleri

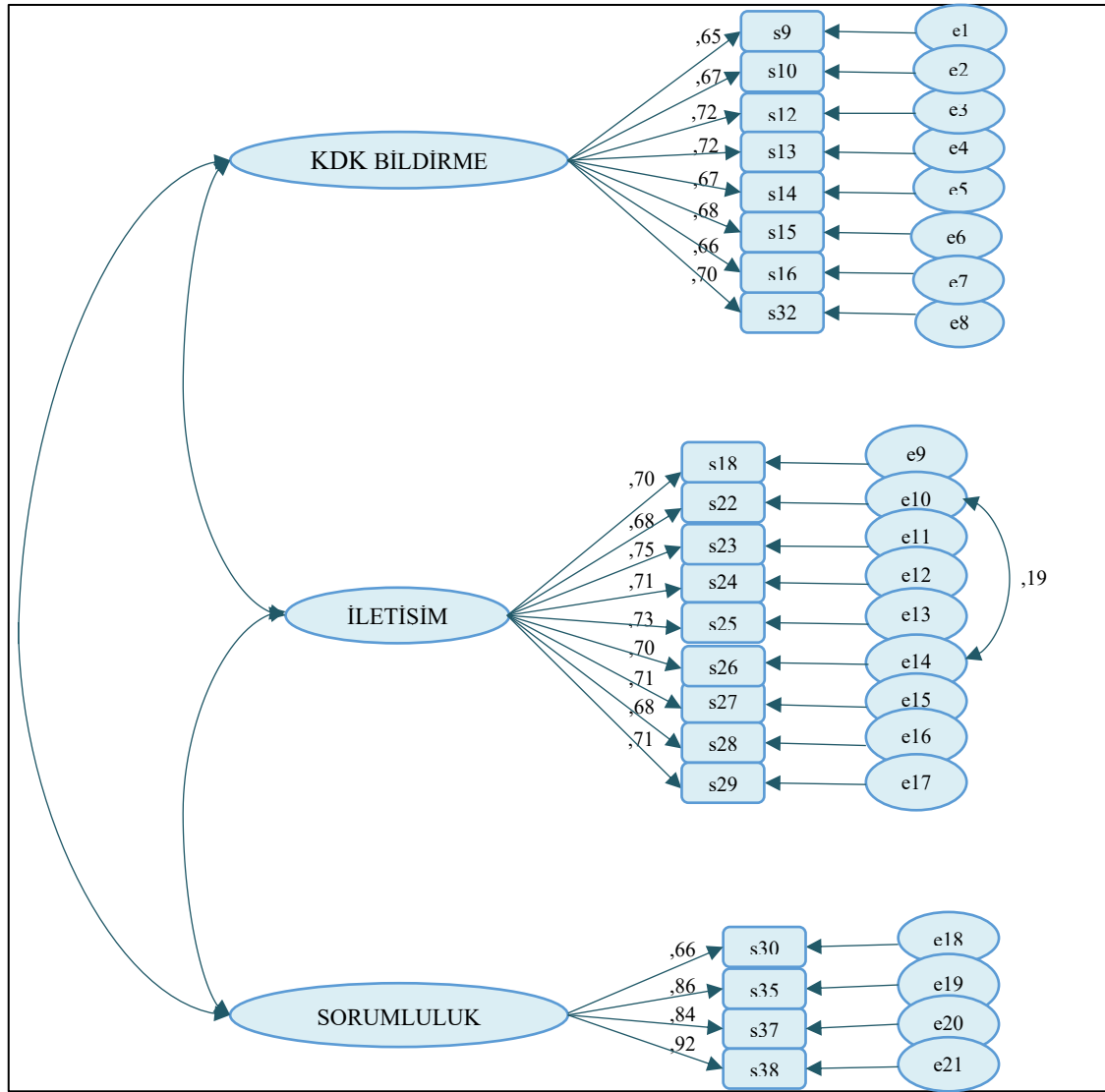
İfadeler	Skewness (Basıklık)	Kurtosis (Çarpıklık)
Soru 9	-,749	-,030
Soru 10	-,965	,503
Soru 12	-,917	,649
Soru 13	-,935	1,101
Soru 14	-,685	,517
Soru 15	-,738	,484
Soru 16	-,736	,694
Soru 18	-,909	,946
Soru 22	-,980	1,207
Soru 23	-1,112	1,496
Soru 24	-,774	,589
Soru 25	-,801	,525
Soru 26	-,738	,857
Soru 27	-,828	,907
Soru 28	-,699	,896
Soru 29	-1,110	1,705
Soru 30	,095	-1,013
Soru 32	-,793	,436
Soru 35	,376	-1,166
Soru 37	,360	-1,127
Soru 38	,351	-1,285
n = 319		

Tablo 20 değerlendirildiğinde, veri setinde yer alan her maddenin basıklık ve çarpıklık katsayı değerleri -1,5 ile 1,5 arasında olduğu görülmektedir. Çalışmaya ait verilerin normal dağılım sınırları içerisinde olması sebebiyle parametrik testleri uygulama hususunda herhangi bir mahzur bulunmamaktadır.

3.6.2.4. Doğrulayıcı Faktör Analizi

Çalışma kapsamında bağımsız denetçilerin KDK’ye yönelik algılarını ölçmek için tasarlanan ölçeğin AFA analizleri sonucunda 21 madde ve 3 faktörden oluştuğu sonucuna varılmıştır. DFA, ölçek geliştirme süreçlerinde, hazırlanan ölçek maddeleri arasındaki gizli yapının belirlenmesinde, faktörlerin ve bu faktörleri oluşturan ifadeler ile faktörler arasındaki ilişkinin varlığını kanıtlamak için kullanılır. Başka bir deyişle DFA, sosyal ve davranış bilimlerinde yapı geçerliliğini analiz etmek amacıyla uygulanan önemli tekniklerden biridir (Sönmez Çakır, 2019, s. 253).

Yapılan araştırmada ilk olarak AMOS istatistik programı vasıtasıyla KDK algı ölçeğinde yer alan veriler üzerinde DFA yapılmıştır. DFA sonucunda uyum iyiliğini arttırmak amacıyla belirli maddeler arasında kovaryans atanmış ve modifikasyonlar yapılmıştır. Modifikasyonlar kapsamında, uyum iyiliği değerlerini artırmak amacıyla İLETİŞİM22 ile İLETİŞİM26 değişkenlerine dair hata terimleri arasında kovaryans atanmıştır. Bahsi geçen iyileştirme ile KDK algı ölçeği için saptanan yol diyagramı Şekil 11’de gösterilmektedir.



Şekil 11. KDK Algı Ölçeği Yol Diyagramı

Şekil 11’de bulunan yol diyagramı; standardize edilmiş faktör yükleri ve hata terimlerini göstermektedir. Ayrıca, uyum iyiliği değerlerini artırmak amacıyla e10 ile

e14 hata terimleri arasında oluşturulan kovaryans yer almaktadır. DFA kapsamında ilk başta faktör yüklerinin anlamlılığını belirlemek için t-değerleri incelenmektedir. İlgili t-değeri ± 1.96 değerinin üzerinde olması durumunda 0,05 seviyesinde anlamlılığı, $\pm 2,58$ değerinin üzerinde olması ise 0,01 seviyesinde anlamlılığı ifade eder. Dahası, araştırmacılar geçerliliğin gerçekleşmesi amacıyla madde faktör yüklerinin 0,50 veya daha yüksek bir değer olması gerekliliğini söylemektedir (Hair vd., 2014, s. 115).

Tablo 21. KDK Algı Ölçeği Faktör Analizi Bulguları

İfadeler	Standart Olmayan Faktör Yüğü	Standardize Faktör Yüğü	Standart Hata	t-değeri (CR)
KDK'nin Bildirmesi ile İlgili İfadeler				
9. KDK BİLDİRME1	1,000	,648	-	-
10. KDK BİLDİRME2	,970	,674	,091	10,667
12. KDK BİLDİRME3	,994	,718	,088	11,241
13. KDK BİLDİRME4	,963	,717	,086	11,229
14. KDK BİLDİRME5	,820	,667	,078	10,573
15. KDK BİLDİRME6	,844	,678	,079	10,722
16. KDK BİLDİRME7	,797	,656	,076	10,432
32. KDK BİLDİRME8	,935	,700	,085	11,007
Hedef Kullanıcılarla Kurulacak İletişim ile İlgili İfadeler				
18. İLETİŞİM1	1,000	,696	-	-
22. İLETİŞİM2	,932	,679	,081	11,489
23. İLETİŞİM3	1,110	,748	,088	12,612
24. İLETİŞİM4	1,003	,709	,084	11,980
25. İLETİŞİM5	1,007	,732	,082	12,351
26. İLETİŞİM6	,938	,699	,079	11,811
27. İLETİŞİM7	,975	,707	,082	11,946
28. İLETİŞİM8	,877	,675	,077	11,439
29. İLETİŞİM9	1,039	,713	,086	12,056
Denetçinin Sorumluluğu ile İlgili İfadeler				
30. SORUMLULUK1	1,000	,659	-	-
35. SORUMLULUK2	1,359	,863	,103	13,164
37. SORUMLULUK3	1,346	,843	,104	12,927
38. SORUMLULUK4	1,506	,916	,110	13,660
n = 319; **p<0,01				

Tablo 21’de sunulan doğrulayıcı faktör analizi sonuçları incelendiğinde; ölçekte yer alan ifadelerin t-değerlerinin $\pm 2,58$ değerinden daha büyük olduğu ve bu nedenle anlamlı olarak nitelendirilebileceği görülmektedir. Ayrıca, ölçekte bulunan ifadelerin faktör yükleri eşik değer olarak belirlenen 0,50 değerinden daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Elde edilen bulgular, ölçekte yer alan ifadelere ait faktör yükleri 0,01 anlamlılık seviyesinde geçerliliğe sahip olduğunu ifade etmektedir. (Hair vd., 2014, s. 115).

DFA kapsamında t-değerlerinin anlamlı bulunması, modelin geçerli veya kabul edilebilmesi için gerekli bir durumdur. Ancak, bu durum yeterli olmamaktadır. Bu hususta, DFA kapsamında bir modelin tam anlamıyla kabul edilebilmesi için, modelde yer alan ilişkilerin örneklem verisi ile ne seviyede uyumlu olup olmadığını açıklayan birtakım uyum iyiliği değerleri gerekmektedir (Şimşek, 2007, s. 47; Büyükyılmaz ve Gürkan , 2014, s. 138). Uyum iyiliği değerleri genel olarak; ki kare uyum testi (χ^2/sd), uyum iyiliği indeksi (GFI), düzeltilmiş uyum iyiliği indeksi (AGFI), normlandırılmış uyum indeksi (NFI), Tucker-Lewis indeksi (TLI), karşılaştırmalı uyum indeksi (CFI) ve yaklaşık hataların ortalama karekökü (RMSEA) değerleri ile ifade edilir. Yapısal geçerlik koşulunun gerçekleşmesi, değerlerin iyi uyumu ya da kabul edilebilir uyumu sağlamasına bağlıdır. Yapısal geçerlik kapsamında yapılan analiz sonucunda bir değer (CFI=,949) çok az fark ile kabul edilebilir uyum değerini sağlamadığı tespit edilmiştir. Bu nedenle, uyum iyiliği değerlerini artırmak amacıyla İLETİŞİM22 ile İLETİŞİM26 değişkenlerine ilişkin hata terimleri arasında kovaryans atanmış ve kabul edilebilir uyum değeri sağlanmıştır. Uyum iyiliği kriterleri için sağlanması gerekli değerler ve model değerleri Tablo 22’de gösterilmiştir.

Tablo 22. KDK Algı Ölçeği Uyum İyiliği Değerleri

Uyum İyiliği Ölçümleri	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Model Bulgusu
CMIN/DF	$\chi^2/sd \leq 3$	$\chi^2/sd \leq 5$	1,944
GFI	$\geq ,900$	$\geq ,850$	,902
AGFI	$\geq ,900$	$\geq ,850$	,878
NFI	$\geq ,950$	$\geq ,900$	,906
TLI	$\geq ,950$	$\geq ,900$	,945
CFI	$\geq ,970$	$\geq ,950$	,952
RMSEA	$\leq ,050$	$\leq ,080$	,054

Kaynak: (Hu ve Bentler, 1999, s. 10-11; Meydan ve Şeşen, 2011, s. 31-37; Byrne, 2016, s. 90-102; Kline, 2016, s. 265-280).

Tablo 22’de görüldüğü üzere ölçeklere ilişkin geçerliliği sağlamak için; χ^2/sd değerinin 5 değerinden küçük, GFI ile AGFI değerlerinin 0,850 değerinden büyük, NFI ile TLI değerlerinin 0,900 değerinden büyük, CFI değerinin 0,950 değerinden büyük ve son olarak RMSEA değerinin 0,080 değerinden küçük bir değere sahip olması gerekmektedir (Hu ve Bentler, 1999, s. 10-11; Meydan ve Şeşen, 2011, s. 31-37; Byrne, 2016, s. 90-102; Kline, 2016, s. 265-280).

Uyum iyiliği değerlerinin sonuçlarına bakıldığında, ilgili değerlerin uyum iyiliği şartlarını yerine getirdiği görülmektedir. Ayrıntılı olarak incelenirse, modelde yer alan χ^2/sd ile GFI değerlerinin iyi uyum değeri için belirlenen şartları sağlarken; AGFI, NFI, TLI, CFI ve RMSEA değerlerinin kabul edilebilir uyum değeri için tanımlanan koşulları yerine getirdiği tespit edilmiştir. Böylelikle, DFA sonucunda 3 faktör ile 21 ifadeye sahip KDK ölçeğinin yapısal geçerliliği sağlanmıştır.

3.6.2.5. Madde Analizi

Bağımsız denetçilerin KDK algısı ölçeğinin madde-toplam korelasyonları ile alt %27 ve üst %27'lik grupların madde puanlarının kıyaslanmasına dair çalışmada kalan maddelerin ayırt ediciliğini gösteren bağımsız örneklem t-testi sonucu Tablo 23'te sunulmaktadır.

Tablo 23. KDK Algısı Ölçeğinin Ana Çalışma Kapsamında Madde Analizi

Faktör 1: KDK'nin Bildirmesi ile İlgili İfadeler			
Madde No	İfadeler	Madde Toplam Korelasyonu¹	t (Alt %27-Üst %27)²
9	KDK'nin bildirilmesi, finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılması için ilave bilgiler sağlar.	,524	8,209***
10	KDK'nin bildirilmesi, denetçi ve hedef kullanıcılar arasındaki iletişimi geliştirir.	,599	9,627***
12	KDK'lerin hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlayacak bir anlatımla sunulması gerekir.	,653	11,092***
13	Bir KDK'ye ilişkin açıklamada hangi bilgilerin yer alacağına karar verirken denetçi, hedef kullanıcılar açısından söz konusu bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu göz önünde bulundurmalıdır.	,668	11,620***
14	KDK'lerin belirlenmesini sağlayan etkenlerin açıklanması hedef kullanıcılar açısından faydalıdır.	,651	11,683***
15	KDK'nin işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilerek açıklanması gerekmektedir.	,643	10,975***
16	KDK sayısı ile denetlenen işletmeden elde edilen bilgiler ilişkilidir.	,586	9,208***
32	KDK'lerin nasıl ele alındığının açıklanması, hedef kullanıcıların yatırım kararlarını etkiler.	,667	10,767***
Faktör 2: Hedef Kullanıcılarla Kurulacak İletişim ile İlgili İfadeler			
18	Denetçinin hedef kullanıcılarla ciddi riskler hakkında iletişim kurması faydalıdır.	,643	10,758***
22	Denetçinin denetim sürecinin çeşitli aşamalarında hedef kullanıcılarla olağan dışı görünen önemli işlemlerin finansal tablo üzerindeki etkisine yönelik olarak kapsamlı müzakereler yapması faydalıdır.	,642	10,216***
23	Azami düzeyde dikkat etmeyi gerektiren konulara ilişkin olarak hedef kullanıcılarla kurulan iletişimin niteliği ve kapsamı genellikle, denetimde hangi konuların en çok önem arz ettiğine yönelik gösterge sağlar.	,693	11,782***

24	Denetçi ya da hedef kullanıcıların önemli yargılarda bulunduğu zor ve karmaşık konular hakkında denetçinin hedef kullanıcılar ile daha derin, sık ya da güçlü etkileşimde bulunması faydalıdır.	,674	11,519***
25	KDK hakkında denetçi ile hedef kullanıcılar arasında bir iletişim kurulması, uygulamada çıkacak sorunları azaltmaya yardımcı olur.	,693	12,159***
26	Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim, hedef kullanıcıların denetçinin raporunda bildirmeyi amaçladığı KDK'den haberdar olmasını sağlar ve gerektiğinde bu konulara ilişkin ilave bilgiler elde etmesine imkân verir.	,675	10,871***
27	Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim, bu kişilerin raporlama sürecinin gözetimindeki rolünün önemini gösterir.	,659	10,886***
28	Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim; hedef kullanıcılara, denetçinin KDK ile ilgili kararını neye dayanarak verdiğini ve bu konuların denetçi raporunda nasıl açıklanacağını anlama fırsatı verir.	,637	9,373***
29	İletişim, hedef kullanıcılarına denetçi raporunda bildirilecek KDK'leri göz önünde bulundurarak finansal tablolarda yeni veya kapsamlı bir açıklama yapılmasının faydalı olup olmayacağını değerlendirme imkânı verir.	,653	11,185***
Faktör 3: Denetçinin Sorumluluğu ile İlgili İfadeler			
30	Denetçilerin KDK'leri nasıl ele aldığını açıklamaları sorumluluklarını artırır.	,420	9,734***
35	KDK için denetim prosedürlerinin açıklanması denetim ve zaman maliyetini artırır.	,371	11,495***
37	Denetçilerin KDK'leri nasıl ele aldıklarını açıklamaları ile müşteriler hakkında daha fazla bilgi vermeleri denetçiler üzerinde hukuki baskı yaratır.	,339	10,031***
38	KDK'lerin bildirilmesi ve nasıl ele alındığının açıklanması, denetim raporlarının hazırlanma süresini uzatır.	,401	13,277***
¹ n = 319, ² n ₁ = n ₂ = 86, *** p < 0,05 için anlamlı değerler			

Ölçekte bulunan maddelerin ayırt ediciliklerini tespit etmek için faktörlerden sağlanan ham puanlar küçükten büyüğe sıralaması yapılmış, alt %27 ve üst %27'de bulunan grupların puan ortalamaları bağımsız örneklem t-testi ile kıyaslanmıştır. Kıyaslama neticesinde alt ve üst grup madde puanlarının ortalamaları arasında her bir alt boyut için bütün maddeler açısından $p < 0,05$ düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Gruplar arasındaki farkların anlamlı çıkması, analizin iç tutarlığının bir işareti olarak değerlendirilmektedir (Büyüköztürk, 2020, s. 184).

Genel olarak, madde-toplam korelasyonu değeri 0,30 ve daha üstünde bir değere sahip maddelerin bireyleri iyi seviyede ayırt ettiği söylenebilmektedir (Büyüköztürk, 2020, s. 183). Ölçekte yer alan ifadelerin madde toplam korelasyon değerlerinin 0,30 değerinin üstünde bir değer aldığı görülmüştür. Sonuç olarak, ölçeğin alt boyutlarının arzu edilen niteliği ölçmesi bakımından ayırt ediciliğe sahip olduğu ifade edilebilmektedir.

3.6.2.6. Güvenilirlik Analizi

Pilot uygulamada gerçekleştirilen güvenilirlik analizi yöntemi ana uygulamada yer alan veri setine uygulanmış ve Tablo 24’te gösterilmiştir (Yaşlıoğlu, 2017, s.78).

Tablo 24. Güvenilirlik Analizi

Faktör	İfade Sayısı	Cronbach Alfa (<i>a</i>)
KDK Bildirme	8	,873
İletişim	9	,900
Sorumluluk	4	,891
Ölçeğin Tamamı	21	,925

Araştırmada kullanılan ölçme aracı için hesaplanan Cronbach Alfa katsayı değeri Tablo 24’te gösterildiği üzere 0,925 olarak hesaplanmıştır. Ölçme aracını meydana getiren alt boyutların Cronbach Alfa katsayı değerleri; KDK bildirme 0,873; İletişim 0,900; Sorumluluk 0,891 olarak hesaplanmıştır. Cronbach Alfa katsayı değerleri bir bütün şeklinde incelendiğinde hesaplanan güvenilirlik değerlerinin oldukça güvenilir düzey olan 0,70 üzerinde olduğu görülmektedir (Büyüköztürk, 2020, s. 183).

DFA, madde ve güvenilirlik analizlerine ilişkin sonuçlar bütüncül olarak değerlendirildiğinde, araştırma kapsamında geliştirilen ölçme aracının geçerliliğe ve güvenilirliğe sahip olduğunu ifade etmek mümkündür.

3.6.3. Hipotezlerin Test Edilmesi

Araştırmada bağımsız örnekler için tek yönlü varyans analizi (One-Way Anova) ile bağımsız örneklem t-testi (Independent Samples t Test) istatistiki yöntemlerinden yararlanılmıştır. Tek yönlü Anova, üç veya daha fazla seviyeye (grup) sahip bir bağımsız (gruplama) değişken ve bir sürekli değişken özelliğine sahip bağımlı değişken olduğunda kullanılmaktadır. Tek yönlü ifadesi yalnızca bir bağımsız değişken olduğunu göstermektedir (Sönmez Çakır, 2019, s. 204). T-testi ise, iki değişkenin ve her koşulda farklı katılımcıların olduğu durumlarda kullanılmaktadır. Bağımsız örneklem t-testi, birbiriyle ilişkisi olmayan katılımcıların ortalamalarının karşılaştırılmasında yararlanılan istatistiki bir yöntemdir (Field, 2009, s. 334).

Çalışmada hipotezlerin test edilmesinde çok seçenekli cevaplara sahip olan yaş, unvan, tecrübe, çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısı değişkenlerine Anova analizi; iki seçenekli cevaplara sahip cinsiyet değişkenine ise t-testi uygulanmıştır.

3.6.3.1. Cinsiyet Değişkeni T-Testi

Araştırmanın ilk hipotezi, denetçilerin KDK algılarının cinsiyet değişkenine göre farklılaşıp farklılaşmadığını incelemektedir. Cinsiyet değişkenine ilişkin t-testi sonuçları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 25’te sunulmuştur.

Tablo 25. KDK Algısının Cinsiyet Değişkeni ile Karşılaştırması

Bağımsız Örneklem T-Testi						
Faktörler	Cinsiyet	N	$\bar{X}$	St.S.	t	p
KDK ÖLÇEĞİ	Kadın	42	4,1270	,53935	,631	,531
	Erkek	277	4,1824	,46296		
KDK BİLDİRME	Kadın	42	4,2440	,61915	,101	,919
	Erkek	277	4,2532	,53144		
İLETİŞİM	Kadın	42	4,2408	,63517	,593	,556
	Erkek	277	4,3017	,50748		
SORUMLULUK	Kadın	42	3,6369	,65844	1,224	,226
	Erkek	277	3,7726	,73732		
$n = 319$, $p < 0,05$; $\bar{X}$ =Ortalama, St.S.=Standart sapma						

Tablo 25’te görüldüğü üzere, denetçilerin KDK algıları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p=0,531$). Bu bulgu neticesinde H_1 hipotezi reddedilmiştir ($p>0,05$). KDK algı ölçeğinin alt boyutlarını ifade eden faktörleri incelediğimizde; KDK bildirme ($H_{1.1}: p = 0,919 > 0,05$), iletişim ($H_{1.2}: p = 0,556 > 0,05$) ve sorumluluk ($H_{1.3}: p = 1,224 > 0,05$) faktörlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermediği belirlenmiştir. Elde edilen bulgular neticesinde, çalışmada test edilen $H_{1.1}$, $H_{1.2}$ ve $H_{1.3}$ hipotezlerinin kabul edilmediğini sonucuna ulaşılmıştır.

3.6.3.2. Yaş Değişkeni Anova Analizi

Araştırmanın ikinci hipotezi, denetçilerin KDK algılarının yaş değişkenine göre farklılaşıp farklılaşmadığını incelemektedir. Yaş değişkenine ilişkin Anova analizi sonucu elde edilen değerler Tablo 26’da gösterilmiştir.

Tablo 26. KDK Algısının Yaş Değişkeni ile Karşılaştırması

Tek Yönlü Varyans Anova Testi							
Faktörler	Yaş	N	$\bar{X}$	St.S.	F	p	Post Hoc
KDK ÖLÇEĞİ	24-29 yaş ¹	71	3,7472	,63518	25,567	,001	2-1
	30-39 yaş ²	80	4,3679	,25675			3-1
	40-49 yaş ³	83	4,2920	,39957			4-1
	50-59 yaş ⁴	64	4,2225	,30642			5-1
	60 yaş ve üstü ⁵	21	4,2811	,24964			
KDK BİLDİRME	24-29 yaş ¹	71	3,6602	,62435	42,258	,001	2-1
	30-39 yaş ²	80	4,4047	,29315			3-1
	40-49 yaş ³	83	4,3976	,42910			4-1
	50-59 yaş ⁴	64	4,4121	,39759			5-1
	60 yaş ve üstü ⁵	21	4,6071	,29656			
İLETİŞİM	24-29 yaş ¹	71	3,8044	,67569	26,548	,001	2-1
	30-39 yaş ²	80	4,4626	,24606			3-1
	40-49 yaş ³	83	4,3909	,45500			4-1
	50-59 yaş ⁴	64	4,4306	,40314			5-1
	60 yaş ve üstü ⁵	21	4,5027	,28475			
SORUMLULUK	24-29 yaş ¹	71	3,7923	,72701	14,928	,001	1-4
	30-39 yaş ²	80	4,0813	,62614			2-4
	40-49 yaş ³	83	3,8584	,75020			2-5
	50-59 yaş ⁴	64	3,3750	,62042			3-4
	60 yaş ve üstü ⁵	21	3,1310	,40015			3-5
n = 319, p < 0,05; $\bar{X}$ =Ortalama, St.S.=Standart sapma							

Tablo 26 incelendiğinde, denetçilerin KDK algı düzeyleri arasında yaş değişkeni bakımından anlamlı bir fark olduğu ($p=0,001$) görülmektedir. Bu bulgu neticesinde H_2 hipotezi reddedilmemiştir ($p<0,05$). Bulunan yaşlar arası farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu tespit etmek amacıyla yapılan Post Hoc (Tukey) testinin sonuçlarına göre, KDK ölçeği ile KDK bildirme ve iletişim alt boyutlarında; 30-39 yaş, 40-49 yaş, 50-59 yaş gruplarında yer alan denetçilerin 24-29 yaş grubundaki denetçilere göre KDK algı düzeylerinin daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Sorumluluk alt boyutunda ise 24-29 yaş, 30-39 yaş ve 40-49 yaş gruplarında yer alan denetçiler 50-59 yaş grubundaki denetçilerden daha yüksek, 30-39 yaş ile 40-49 yaş gruplarında yer alan denetçilerin ise 60 yaş ve üstü grubundaki denetçilerden daha yüksek KDK algısına sahip olduğu gözlemlenmiştir. KDK algı ölçeğinin alt boyutlarını ifade eden faktörleri incelediğimizde; KDK bildirme ($H_{2.1}: p = 0,001 < 0,05$), iletişim ($H_{2.2}: p = 0,001 < 0,05$) ve sorumluluk ($H_{2.3}: p = 0,001 < 0,05$) faktörlerinin yaşa göre anlamlı farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Elde edilen bulgular neticesinde, çalışmada test edilen $H_{2.1}$, $H_{2.2}$ ve $H_{2.3}$ hipotezlerinin kabul edildiği sonucuna varılmıştır.

3.6.3.3. Unvan Değişkeni Anova Analizi

Araştırmanın üçüncü hipotezi, denetçilerin KDK algılarının unvan değişkenine göre farklılaşıp farklılaşmadığını incelemektedir. Unvan değişkenine ilişkin Anova analizi sonucu elde edilen değerler Tablo 27’de gösterilmiştir.

Tablo 27. KDK Algısının Unvan Değişkeni ile Karşılaştırması

Tek Yönlü Varyans Anova Testi							
Faktörler	Unvan	N	$\bar{X}$	St.S.	F	p	Post Hoc
KDK ÖLÇEĞİ	Bağımsız denetçi yrd. ¹	73	3,7626	,63340	32,996	,001	2-1 3-1 4-1
	Bağımsız denetçi ²	129	4,3381	,30298			
	Kıdemli denetçi ³	78	4,2082	,38029			
	Başdenetçi ⁴	39	4,3419	,25125			
KDK BİLDİRME	Bağımsız denetçi yrd. ¹	73	3,6712	,61960	56,790	,001	2-1 3-1 4-1
	Bağımsız denetçi ²	129	4,4302	,32697			
	Kıdemli denetçi ³	78	4,3542	,45066			
	Başdenetçi ⁴	39	4,5449	,31738			
İLETİŞİM	Bağımsız denetçi yrd. ¹	73	3,8235	,67604	33,826	,001	2-1 3-1 4-1
	Bağımsız denetçi ²	129	4,4548	,33242			
	Kıdemli denetçi ³	78	4,3718	,44517			
	Başdenetçi ⁴	39	4,4844	,32699			
SORUMLULUK	Bağımsız denetçi yrd. ¹	73	3,8082	,72351	4,354	,005	2-3
	Bağımsız denetçi ²	129	3,8915	,70076			
	Kıdemli denetçi ³	78	3,5481	,73641			
	Başdenetçi ⁴	39	3,6154	,71600			
n = 319, p < 0,05; $\bar{X}$ =Ortalama, St.S.=Standart sapma							

Tablo 27 incelendiğinde, denetçilerin KDK algı düzeyleri arasında unvan değişkeni bakımından anlamlı bir fark olduğu ($p=0,001$) görülmektedir. Bu bulgu neticesinde H_3 hipotezi reddedilmemiştir ($p<0,05$). Bulunan unvanlar arası farkların hangi gruplar arasında olduğunu bulmak amacıyla yapılan Post Hoc (Tukey) testinin sonuçlarına göre, KDK Ölçeği ile KDK bildirme ve iletişim alt boyutlarında; bağımsız denetçi, kıdemli denetçi ve başdenetçi gruplarında yer alan denetçilerin bağımsız denetçi yardımcısı grubundaki denetçilere göre KDK algı düzeylerinin daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Sorumluluk alt boyutunda ise bağımsız denetçi grubunda yer alan denetçiler kıdemli denetçi grubundaki denetçilerden daha yüksek KDK algısına sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. KDK algı ölçeğinin alt boyutlarını ifade eden faktörleri incelediğimizde; KDK bildirme ($H_{3.1}: p = 0,001 < 0,05$), iletişim ($H_{3.2}: p = 0,001 <$

0,05) ve sorumluluk ($H_{3,3}: p = 0,005 < 0,05$) faktörlerinin unvana göre anlamlı farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Elde edilen bulgular neticesinde, çalışmada test edilen $H_{3,1}$, $H_{3,2}$ ve $H_{3,3}$ hipotezlerinin kabul edildiği sonucuna varılmıştır.

3.6.3.4. Eğitim Değişkeni Anova Analizi

Araştırmanın dördüncü hipotezi, denetçilerin KDK algılarının eğitim değişkenine göre farklılaşıp farklılaşmadığını incelemektedir. Yaş değişkenine ilişkin Anova analizi sonucu elde edilen değerler Tablo 28’de gösterilmiştir.

Tablo 28. KDK Algısının Eğitim Değişkeni ile Karşılaştırması

Tek Yönlü Varyans Anova Testi							
Faktörler	Eğitim	N	$\bar{X}$	St.S.	F	p	Post Hoc
KDK ÖLÇEĞİ	Lisans ¹	227	4,1053	,50964	9,026	,001	2-1
	Yüksek lisans ²	71	4,3535	,32582			
	Doktora ³	21	4,3266	,24658			
KDK BİLDİRME	Lisans ¹	227	4,1718	,58389	10,109	,001	2-1 3-1
	Yüksek lisans ²	71	4,4067	,36579			
	Doktora ³	21	4,5952	,28478			
İLETİŞİM	Lisans ¹	227	4,2286	,57283	6,671	,001	2-1 3-1
	Yüksek lisans ²	71	4,4273	,34773			
	Doktora ³	21	4,5450	,28098			
SORUMLULUK	Lisans ¹	227	3,6949	,70416	12,943	,001	1-3 2-1 2-3
	Yüksek lisans ²	71	4,0810	,74973			
	Doktora ³	21	3,2976	,46515			
n = 319, p < 0,05; $\bar{X}$ =Ortalama, St.S.=Standart sapma							

Tablo 28 incelendiğinde, denetçilerin KDK algı düzeyleri arasında eğitim değişkeni bakımından anlamlı bir fark olduğu ($p=0,001$) görülmektedir. Bu bulgu neticesinde H_4 hipotezi reddedilmemiştir ($p<0,05$). Bulunan eğitim düzeyleri arasındaki farkların hangi gruplar arasında olduğunu bulmak amacıyla yapılan Post Hoc (Tukey) testinin sonuçlarına göre, KDK Ölçeğinde yüksek lisans grubunda yer alan denetçilerin lisans grubundaki denetçilerden daha yüksek KDK algı düzeyine sahip olduğu belirlenmiştir. KDK bildirme ve iletişim alt boyutlarında; yüksek lisans ve doktora gruplarında yer alan denetçilerin lisans grubundaki denetçilerden daha yüksek algı düzeylerinin olduğu tespit edilmiştir. Sorumluluk alt boyutunda ise lisans grubunda yer alan denetçiler doktora grubundaki denetçilerden, yüksek lisans grubunda yer alan denetçiler lisans ve doktora grubundaki denetçilere göre KDK algı düzeylerinin daha

yüksek olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. KDK algı ölçeğinin alt boyutlarını ifade eden faktörleri incelediğimizde; KDK bildirme ($H_{4.1}: p = 0,001 < 0,05$), iletişim ($H_{4.2}: p = 0,001 < 0,05$) ve sorumluluk ($H_{4.3}: p = 0,001 < 0,05$) faktörlerinin unvana göre anlamlı farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Elde edilen bulgular neticesinde, çalışmada test edilen $H_{4.1}$, $H_{4.2}$ ve $H_{4.3}$ hipotezlerinin kabul edildiği sonucuna varılmıştır.

3.6.3.5. Tecrübe Değişkeni Anova Analizi

Araştırmanın beşinci hipotezi, denetçilerin KDK algılarının tecrübe değişkenine göre farklılaşıp farklılaşmadığını incelemektedir. Tecrübe değişkenine ilişkin Anova analizi sonucu elde edilen değerler Tablo 29’da gösterilmiştir.

Tablo 29. KDK Algısının Tecrübe Değişkeni ile Karşılaştırması

Tek Yönlü Varyans Anova Testi							
Faktörler	Tecrübe	N	$\bar{X}$	St.S.	F	p	Post Hoc
KDK ÖLÇEĞİ	0-5 yıl ¹	88	3,8756	,63209	31,642	,001	2-1
	6-9 yıl ²	87	4,3728	,32747			3-1
	10 yıl ve üzeri ³	144	4,2388	,32745			
KDK BİLDİRME	0-5 yıl ¹	88	3,8196	,65375	50,925	,001	2-1
	6-9 yıl ²	87	4,4454	,36998			3-1
	10 yıl ve üzeri ³	144	4,3993	,39119			
İLETİŞİM	0-5 yıl ¹	88	3,9293	,66284	35,949	,001	2-1
	6-9 yıl ²	87	4,4636	,35882			3-1
	10 yıl ve üzeri ³	144	4,4136	,39395			
SORUMLULUK	0-5 yıl ¹	88	3,8665	,70807	15,447	,001	1-3
	6-9 yıl ²	87	4,0230	,75158			2-3
	10 yıl ve üzeri ³	144	3,5243	,65468			
n = 319, p < 0,05; $\bar{X}$ =Ortalama, St.S.=Standart sapma							

Tablo 29’a bakıldığında, denetçilerin KDK algı düzeyleri arasında tecrübe değişkeni bakımından anlamlı bir fark olduğunu ($p=0,001$) göstermektedir. Bu bulgu neticesinde H_5 hipotezi reddedilmemiştir ($p<0,05$). Bulunan tecrübeler arası farkın hangi gruplar arasında olduğunu bulmak amacıyla yapılan Post Hoc (Tukey) testinin sonuçlarına göre, KDK Ölçeği ile KDK bildirim ve iletişim alt boyutlarında; 6-9 yıl ve 10 yıl ve üzeri gruplarında yer alan denetçilerin 0-5 yıl grubundaki denetçilerden daha yüksek KDK algı düzeyine sahip olduğu belirlenmiştir. Sorumluluk alt boyutunda ise 0-5 yıl ve 6-9 yıl grubunda yer alan denetçiler 10 yıl ve üzeri grubundaki denetçilere göre

KDK algı düzeylerinin daha yüksek olduğu bulgusu elde edilmiştir. KDK algı ölçeğinin alt boyutlarını ifade eden faktörleri incelediğimizde; KDK bildirme ($H_{5.1}: p = 0,001 < 0,05$), iletişim ($H_{5.2}: p = 0,001 < 0,05$) ve sorumluluk ($H_{5.3}: p = 0,001 < 0,05$) faktörlerinin tecrübeye göre anlamlı farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Elde edilen bulgular neticesinde, çalışmada test edilen $H_{5.1}$, $H_{5.2}$ ve $H_{5.3}$ hipotezlerinin kabul edildiği sonucuna varılmıştır.

3.6.3.6. Çalıştıkları İşletmelerin Ortaklık Yapısı Değişkeni Anova Analizi

Araştırmanın altıncı hipotezi, denetçilerin KDK algılarının çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısı değişkenine göre farklılaşıp farklılaşmadığını incelemektedir. Çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısı değişkenine ilişkin Anova analizi sonucu elde edilen değerler Tablo 30'da gösterilmiştir.

Tablo 30. KDK Algısının Çalıştıkları İşletmelerin Ortaklık Yapısı Değişkeni ile Karşılaştırması

Tek Yönlü Varyans Anova Testi							
Faktörler	Ortaklık Yapısı	N	$\bar{X}$	St.S.	F	p	Post Hoc
KDK ÖLÇEĞİ	PwC,Deloitte,KPMG,E&Y ¹	13	4,3918	,34736	11,125	,001	2-3
	Uluslararası ortaklı şirket ²	62	4,3940	,28051			
	Ulusal şirket ³	244	4,1079	,49799			
KDK BİLDİRME	PwC,Deloitte,KPMG,E&Y ¹	13	4,3462	,44239	6,205	,002	2-3
	Uluslararası ortaklı şirket ²	62	4,4577	,31683			
	Ulusal şirket ³	244	4,1947	,57970			
İLETİŞİM	PwC,Deloitte,KPMG,E&Y ¹	13	4,4874	,23378	4,932	,008	2-3
	Uluslararası ortaklı şirket ²	62	4,4516	,29846			
	Ulusal şirket ³	244	4,2432	,57021			
SORUMLULUK	PwC,Deloitte,KPMG,E&Y ¹	13	4,2692	,59039	16,916	,001	1-3
	Uluslararası ortaklı şirket ²	62	4,1371	,74200			2-3
	Ulusal şirket ³	244	3,6301	,68623			
n = 319, p < 0,05; $\bar{X}$ =Ortalama, St.S.=Standart sapma							

Tablo 30 incelendiğinde, denetçilerin KDK algı düzeyleri arasında bağımsız denetçilerin çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısı değişkeni bakımından anlamlı bir fark olduğu ($p=0,001$) görülmektedir. Bu bulgu neticesinde H_6 hipotezi reddedilmemiştir ($p<0,05$). Bulunan ortaklık yapıları arasında farkların hangi gruplar arasında olduğunu bulmak amacıyla yapılan Post Hoc (Tukey) testinin sonuçlarına göre, KDK Ölçeği ile KDK bildirim ve iletişim alt boyutlarında; uluslararası ortaklı şirket grubunda yer alan denetçilerin ulusal şirket grubundaki denetçilerden daha yüksek KDK

algı düzeyine sahip olduğu belirlenmiştir. Sorumluluk alt boyutunda ise PwC-Deloitte-KPMG-E&Y ve uluslararası ortaklı şirket grubunda yer alan denetçiler ulusal şirket grubundaki denetçilere göre KDK algı düzeylerinin daha yüksek olduğu bulgusu elde edilmiştir. KDK algı ölçeğinin alt boyutlarını ifade eden faktörleri incelediğimizde; KDK bildirme ($H_{6.1}: p = 0,002 < 0,05$), iletişim ($H_{6.2}: p = 0,008 < 0,05$) ve sorumluluk ($H_{6.3}: p = 0,001 < 0,05$) faktörlerinin tecrübeye göre anlamlı farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Elde edilen bulgular neticesinde, çalışmada test edilen $H_{6.1}, H_{6.2}$ ve $H_{6.3}$ hipotezlerinin kabul edildiği sonucuna varılmıştır. Araştırma kapsamında test edilen altı hipoteze ilişkin sonuçlar Tablo 31’de özetlenmiştir.

Tablo 31. Hipotez Test Sonuçları Özeti

Hipotezler	Test Sonucu
H_1 : Bağımsız Denetçilerin KDK’ye ilişkin algılarında cinsiyet değişkenine göre fark vardır.	Reddedilmiştir
$H_{1.1}$: KDK bildirme faktöründe cinsiyete göre fark vardır.	Reddedilmiştir
$H_{1.2}$: İletişim faktöründe cinsiyete göre fark vardır.	Reddedilmiştir
$H_{1.3}$: Sorumluluk faktöründe cinsiyete göre fark vardır.	Reddedilmiştir
H_2 : Bağımsız Denetçilerin KDK’ye ilişkin algılarında yaş değişkenine göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
$H_{2.1}$: KDK bildirme faktöründe yaşa göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
$H_{2.2}$: İletişim faktöründe yaşa göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
$H_{2.3}$: Sorumluluk faktöründe yaşa göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
H_3 : Bağımsız Denetçilerin KDK’ye ilişkin algılarında unvan değişkenine göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
$H_{3.1}$: KDK bildirme faktöründe unvana göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
$H_{3.2}$: İletişim faktöründe unvana göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
$H_{3.3}$: Sorumluluk faktöründe unvana göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
H_4 : Bağımsız Denetçilerin KDK’ye ilişkin algılarında eğitim değişkenine göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
$H_{4.1}$: KDK bildirme faktöründe eğitime göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
$H_{4.2}$: İletişim faktöründe eğitime göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
$H_{4.3}$: Sorumluluk faktöründe eğitime göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
H_5 : Bağımsız Denetçilerin KDK’ye ilişkin algılarında tecrübe değişkenine göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
$H_{5.1}$: KDK bildirme faktöründe tecrübeye göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
$H_{5.2}$: İletişim faktöründe tecrübeye göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
$H_{5.3}$: Sorumluluk faktöründe tecrübeye göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
H_6 : Bağımsız Denetçilerin KDK’ye ilişkin algılarında çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısı değişkenine göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
$H_{6.1}$: KDK bildirme faktöründe çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısına göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
$H_{6.2}$: İletişim faktöründe çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısına göre fark vardır.	Kabul edilmiştir
$H_{6.3}$: Sorumluluk faktöründe çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısına göre fark vardır.	Kabul edilmiştir

Çalışma kapsamında bağımsız denetçilerin demografik özelliklerine göre KDK algı düzeylerinin farklılaşıp farklılaşmadığını ölçmek amacıyla yapılan hipotez testleri sonuçları genel olarak değerlendirildiğinde; denetçi algılarının cinsiyet değişkenine göre farklılaşmadığı, ancak geriye kalan diğer değişkenlere (yaş, unvan, eğitim, tecrübe ve çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısı) göre anlamlı farklılaşmaların olduğu tespit edilmiştir.

Araştırma sonucunda elde edilen bulgular ile teorik çerçevede ele alınan çalışmalar karşılaştırıldığında; Can ve Çil Koçyiğit (2020)'in çalışması sonucunda eğitim, unvan ve mesleki tecrübeye göre farklılık gösterdiği sonucuna ulaşarak çalışmamızı desteklemektedir. Ancak, Polat Çeltikci (2020) denetçilerin demografik özelliklerine göre KDK algı düzeylerinde anlamlı bir farklılık göstermediği ve Keskin ve Oktay (2011) ise denetçi algılarının sadece mezun oldukları bölümlere göre farklılaştığı sonuçlarına ulaşmaları nedeniyle çalışmamızla çelişmektedir. Literatür incelemesi bölümünde bahsedildiği üzere, KDK üzerine gerçekleştirilen araştırma bulguları farklılık göstermektedir. Bahsi geçen çalışmamız ile literatürde yer alan araştırma bulguları arasındaki benzerlik ve farklılıklar bunun göstergesidir.

SONUÇ

Finansal tablolarda önemli yanlışlık riskinin olmadığına yönelik olarak makul güvence düzeyinde görüş bildirilen denetim raporları aracılığıyla finansal tablo kullanıcıları güven duygusu içerisinde karar alarak finansal bilgi riskini minimize ederler. Ancak, finansal tabloların sadece bağımsız denetimden geçirilmesi ve denetim görüşlerinin denetim raporlarında sunumu denetim raporunun iletişim rolünü tam olarak yansıtamamaktadır. Diğer bir deyişle, denetim raporları finansal tablolarda yer alan bilgilerin denetimine ilişkin bir görüş bildiriminin ötesinde bağımsız denetçi ile yatırımcılar veya finansal tablo kullanıcıları arasında bir iletişim aracı rolünü de üstlenmektedir. Bu kapsamda denetim raporlarında denetim ekibinin denetim sürecinde üzerinde en fazla durdukları ya da denetimde en fazla önemli gördükleri konuları kilit denetim konuları olarak raporlamaktadırlar.

Kilit denetim konuları bağımsız denetim sürecinde denetçinin dikkat çektiği ve denetim raporunda ayrı başlık halinde raporladığı önemli hususları içermektedir. Denetim raporunda denetim sürecine ilişkin sadece tek bir görüş bulunmakla birlikte bu görüş denetim sürecinin bütününe yöneliktir. Dolayısıyla denetim raporunda yer verilen kilit denetim konuları önemli nitelikteki konuları içermekte ve bu konular için denetçi tarafından ayrı bir görüş bildirilmemektedir. Kilit denetim konularının denetim raporlarında ayrıca sunulması denetim raporundaki bilgilere ihtiyaç duyan bilgi kullanıcılarının denetim sürecinde hangi konuların önemli olduğunu bilmeleri ve denetim görüşünün verilmesinde kilit denetim konularının ne düzeyde önemli olduğunu anlamaları açısından önem arz etmektedir. Ayrıca kilit denetim konuları finansal tablo bilgi kullanıcılarının finansal tabloları denetime tabi işletmenin hangi kalemlerinin daha önemli olduğunu öngörmeleri ve bu öngörülerini raporlanan kilit denetim konuları ile karşılaştırarak değerlendirmelerine de imkân vermektedir. Bu yönüyle kilit denetim konuları bağımsız denetim raporlarının iletişim değerini yükseltmekte ve denetim raporlarının sadece sonuca ilişkin bir mesaj vermediği aynı zamanda sürece ilişkin de bir mesaj verdiği görülmektedir.

Kilit denetim konusu olarak raporlanacak hususlar belirlenirken her işletme için aynı olmamakla birlikte bu konuların raporlanmasında finansal tablo kalemlerinin nispi ağırlığı, diğer finansal tablo kalemleri ile ilişkisi, kalemin önemlilik düzeyi ve denetçinin mesleki deneyimi ile muhakemesi dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetim

sürecinde karşılaşılan durumlar öncelikle çalışma kağıtları üzerinde gösterilecek ve denetim ekibinin istişaresi ile kilit denetim konularının raporlanması sağlanacaktır. Elbette denetim sürecinde birden fazla konunun önemli olması mümkündür. Ancak, kilit denetim konuları denetim görüşünün oluşmasında ve bir bütün olarak denetim sürecinde önemlilik arz eden konular olarak dikkate alınmalıdır.

Yukarıda bahsi geçen hususlar, ISA 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı'nda yer almaktadır. Bu standartlar, düzenleyiciler tarafından belirlenen amaç ve hedefler boyutunda düzenlenmiştir. Ancak, bağımsız denetçiler arasında bu amaç ve hedeflerin algılanma şeklinin aynı biçimde olup olmadığı belirsiz bir konudur. Bu konuyu açıklığa kavuşturmak adına yapılan çalışma kapsamında, standartlarda yer alan amaç ve hedefler ile literatürde KDK ile ilgili bahsi geçen ifadelerden oluşmak üzere bir ölçek çalışması gerçekleştirilmiştir. Hazırlanan ölçek, bağımsız denetçilerin demografik özelliklerine göre KDK ile ilgili ifadeleri algılamalarında anlamlı bir farklılığın olup olmadığını ölçmek üzerine geliştirilmiştir.

Çalışma kapsamında elde edilen bulguları nitelendirebilmek amacıyla ana çalışma boyutunda yer alan 16, 30, 32, 35, 37 ve 38'inci ifadelere katılım derecelerinin ortalama değerleri ile literatürde yer alan çalışmalardan elde edilen sonuçların karşılaştırılması yapılarak çalışmada tespit edilen sonuçların desteklenip desteklenmediği ortaya koyulmaya çalışılmıştır;

“KDK’lerin belirlenmesini sağlayan etkenlerin açıklanması hedef kullanıcılar açısından faydalıdır” ifadesinin ortalama değeri 4,2492 bulunmuştur. Bu değere göre ilgili ifadeye katılım düzeyinin yüksek olduğu tespit edilmiştir. Kipp (2017), KDK’yi ele almak için uygulanan ilgili denetim prosedürlerinin açıklamasında, profesyonel olmayan yatırımcıların denetim kalitesi algılarını artırdığını ve böylelikle finansal tablolara olan güveni artırmada KDK’lerin daha yararlı olduğu sonucuna ulaşarak tespit edilen ortalama değeri desteklemektedir.

“KDK sayısı ile denetlenen işletmeden elde edilen bilgiler ilişkilidir” ifadesinin ortalama değeri 4,2741 bulunmuştur. Bu değere göre ilgili ifadeye katılım düzeyinin yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ferreira ve Morais (2020), KDK'lerin sayısı ile denetlenen işletmenin özellikleri arasındaki ilişkiyi incelemiş ve işletmenin karmaşıklığı arttıkça daha fazla sayıda KDK beklendiği sonucuna ulaşması yönüyle bu ifadede elde edilen sonucu destekler niteliktedir.

“KDK’lerin nasıl ele alındığının açıklanması, hedef kullanıcıların yatırım kararlarını etkiler” ifadesinin ortalama değeri 4,2274 bulunmuştur. Bu değere göre ilgili ifadeye katılım düzeyi yüksek bulunmuştur. Christensen vd. (2014) yapmış olduğu çalışmada, KDK’lerin profesyonel olmayan yatırımcıların yatırım kararlarını etkilediği sonucuna ulaşarak bu ifadede elde ettiğimiz sonucu desteklemektedir. Ancak, Rapley vd. (2018), Bédard vd. (2014) ile Boolaky ve Quick (2016) gerçekleştirdikleri araştırmalarda, ulaşılan sonucun aksine, hedef kullanıcıların finansal kararlarında KDK’lerin bir etkisi olmadığını tespit etmeleri nedeniyle ilgili katılım düzeyini desteklememektedirler.

“Denetçilerin KDK’leri nasıl ele aldığını açıklamaları sorumluluklarını artırır” ifadesinin ortalama değeri 3,8162 bulunmuştur. Bu değere göre ilgili ifadeye katılım düzeyi yüksek seviyesine yakındır. Gimbar vd. (2016) ile Vinson vd. (2019) gerçekleştirdikleri çalışma sonuçları, araştırma kapsamında elde edilen ortalama değeri destekler nitelikte olup KDK’lerin denetçi sorumluluğunu artırdığı sonucuna varmışlardır.

“KDK için denetim prosedürlerinin açıklanması denetim ve zaman maliyetini artırır” ifadesinin ortalama değeri 3,7227 bulunmuştur. Bu değere göre ilgili ifadeye katılım düzeyi yüksek seviyesine yakındır. Teraman ve Çelik (2019) yapmış olduğu mülakatlar neticesinde, KDK açıklamalarının denetçiler üzerinde zaman konusunda maliyet artışına ve iş yüküne sebep olacağı kanısına varmıştır. Bu sonuçlar, çalışma kapsamında elde edilen ortalama değeri destekler niteliktedir.

“Denetçilerin KDK’leri nasıl ele aldıklarını açıklamaları ile müşteriler hakkında daha fazla bilgi vermeleri denetçiler üzerinde hukuki baskı yaratır” ifadesinin ortalama değeri 3,7040 bulunmuştur. Bu değere göre ilgili ifadeye katılım düzeyi yüksek seviyesine yakındır. Güleç (2020) yapmış olduğu anket çalışmasında, katılımcıların büyük bir kısmı, KDK’lerin bildirilmesinin denetçi üzerinde cezai, hukuki ve maliyet anlamında çeşitli baskı unsurları oluşturacağını beyan etmiş ve bu durumun denetçinin iş yükünü artıracığını belirtmiştir.

“KDK’lerin bildirilmesi ve nasıl ele alındığının açıklanması, denetim raporlarının hazırlanma süresini uzatır” ifadesinin ortalama değeri 3,7321 bulunmuştur. Bu değere göre ilgili ifadeye katılım düzeyi yüksek seviyesine yakındır. Bédard vd. (2014) KDK’lerin bildirilmesi için harcanan daha fazla denetim çabası

nedeniyle denetim raporlarının hazırlanma süresi uzayabilir ve aynı zamanda raporun gecikmesine neden olabilir neticesine ulaşarak çalışmada ulaşılan katılım seviyesini desteklemektedir.

Görüldüğü üzere ana çalışmada yer alan ifadelere katılım düzeyleri ile literatür çalışmalarından elde edilen sonuçlar genel olarak uyum sağlamaktadır.

Araştırmanın son bölümü olan hipotez testlerine gelindiğinde ise; Polat Çeltikci (2020) ve Keskin ve Oktay (2011)'ın çalışmalarının aksine cinsiyet değişkini hariç diğer değişkenlerin (Yaş, unvan, eğitim, tecrübe, çalıştıkları işletmelerin ortaklık yapısı) KDK hususunda bağımsız denetçilerin algılarında anlamlı bir farklılığa yol açtığı görülmektedir. Benzer şekilde Can ve Çil Koçyiğit (2020)'in çalışma sonucu eğitim, unvan ve mesleki tecrübe değişkenleri itibarıyla çalışmayı desteklemektedir.

Yapılan araştırma kapsamında elde edilen bulgulardan hareketle araştırmanın hem literatüre katkı sağlayabileceği hem de gelecekte bu alanda çalışma yapmak isteyen araştırmacılara yol gösterebileceği düşünülmektedir. Bu katkı ve öneriler aşağıda sıralanmaktadır:

- Araştırmada geliştirilen ölçek çalışması ile literatüre yeni bir boyut kazandırılmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda, denetçilerin algılarını ölçmek amacıyla istatistiksel olarak kanıtlanmış bir ölçek ile literatüre katkı sağlayabileceği söylenebilmektedir.
- Çalışma sonucunda tespit edilen algı farklılıkları nedeniyle standart düzenleyicilerin üstüne daha çok yük düşmektedir. Bu farklılıkları ortadan kaldırmak için düzenlenen toplantılarda veya görüş alınabilecek platformlarda bağımsız denetçilerden daha çok fikir alınması ve standartlarda revizyon çalışmaları yapılması gerektiği düşünülmektedir. Dahası, diğer hedef kullanıcılarından da görüş alınarak beklenti farklarının azaltılabileceğine kanaat getirilmektedir.
- Çalışma sonucunda elde edilen KDK algı ölçeğinin; diğer illerde veya ülkelerde faaliyet gösteren bağımsız denetçiler için uygulanabileceği ve elden edilen sonuçlar ile bu çalışmada olduğu gibi literatürde yer alan diğer çalışmalarla da karşılaştırma yapılabilir. Ayrıca, ilgili algı ölçeği farklı hedef kullanıcılar için kullanılabilir ve bu farklı hedef kullanıcılar arasında oluşabilecek beklenti farklılıkları tespit edilebilir. Böylelikle yapılan çalışmaya boyut kazandırılarak mevcut çalışmanın geliştirilebileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AB. (2014). *Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on Specific Requirements Regarding Statutory Audit of Public Interest Entities*. Brüksel.
- ACCA. (2016). *The Future of Audit*. Şubat 2, 2023 tarihinde https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/audit/PI-event-future-of-audit-16%20November%202016%20event%20report%20REPORT.pdf adresinden alındı
- ACCA. (2018). *Key Audit Matters: Unlocking the Secrets of the Audit*. Ocak 31, 2023 tarihinde <https://www.accaglobal.com/vn/en/professional-insights/global-profession/key-audit-matters.html> adresinden alındı
- AICPA. (1953). Accounting Terminology Buletin. *Accounting Research and Terminology Bulletins* (s. 218). içinde New York: AICPA.
- AICPA. (1973). Codification of Auditing Standarts and Procedures. AICPA içinde, *Statement on Auditing Standarts* (s. Standart No:1, Paragraf 110.01). New York: AICPA.
- Akdoğan, N., ve Bülbül, S. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde Bist 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(56), 1-24.
- Akerlof, G. A. (1970). The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism. *Quarterly Journal of Economics*, 84(3), 488-500.
- Aktaş, R., ve Acar, M. (2020). Bağımsız Denetimde Önemlilik Perspektifinden Kilit Denetim Konuları: BIST 100 Uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38(2), 185-214.
- Akyürek, M. (2022). Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının İncelenmesi: BİST 50 İmalat Sektöründe Yer Alan İşletmeler Üzerine Bir Çalışma. K. Ağin içinde, *SOSYAL BEŞERİ VE İDARİ BİLİMLER ALANINDA ULUSLARARASI ARAŞTIRMALAR XVIII* (s. 113-135). Konya: Eğitim Yayınevi.
- Ardiana, P. A. (2014). The Role of External Audit in Improving Firm's Value: Case of Indonesia. *The 5th International Conference of The Japanese Accounting*

- Review*, (s. 1-15). Japan. Kasım 17, 2021 tarihinde https://www.rieb.kobe-u.ac.jp/tjar/conference/5th/CA-1_PutuAgusARDIANA.pdf adresinden alındı
- Arens, A. A., Elder, R. J., ve Beasley, M. S. (2012). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach* (14. b.). New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Arzova, S. B., ve Şahin, B. Ş. (2020). ISA 701 (BDS 701) Kilit Denetim Konuları: BIST 30, BIST 50 ve BIST 100 Endeklerinde Yer Alan Finans Kurumlarına Yönelik Analiz. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(60), 75-94.
- Backof, A. G., Bowlin, K. O., ve Goodson, B. M. (2017). The Importance of Clarification of Auditors' Responsibilities Under the New Audit Reporting Standards. *SSRN Electronic Journal*. doi:<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2446057>
- BAE Systems. (2021). *BAE Systems Faaliyet Raporu*. Mart 10, 2023 tarihinde https://investors.baesystems.com/~/_media/Files/B/Bae-Systems-Investor-Relations-V3/PDFs/results-and-reports/results/2022/bae-ar-complete-2021.pdf adresinden alındı
- Bankacılık Kanunu. (2005, Kasım 01). T.C. Resmî Gazete (Sayı:25983).
- Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik. (2015, Nisan 02). T.C. Resmî Gazete (Sayı:29314).
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*(148), 35-62.
- Bayazıtlı, E. (2015). Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 46(3), 143-193.
- Bédard, J., Coram, P., Espahbodi, R., ve Mock, T. J. (2016). Does Recent Academic Research Support Changes to Audit Reporting Standards? *Accounting Horizons*, 30(2), 255-275.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., ve Schatt, A. (2014). Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience. *International Symposium on Audit Research*. Maastricht, the Netherlands. Kasım 29, 2021 tarihinde http://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Bedard_Besacier_Schatt.pdf adresinden alındı
- Bilgi Sistemleri ve İş Süreçleri Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik. (2021, Aralık 31). T.C. Resmî Gazete (Sayı:31706).
- Bilgi Sistemleri ve İş Süreçleri Bağımsız Denetimine İlişkin Rapor Hakkında Tebliğ. (2022, Mart 25). T.C. Resmî Gazete (Sayı:31789).

- Boolaky , P. K., ve Quick, R. (2016). Bank Directors' Perceptions of Expanded Auditor's Reports. *International Journal of Auditing*, 20, 158–174.
- Braiotta, L. J. (2005). An overview of the EU 8th Directive: the European Union prepares to issue its response to corporate malfeasance. *The Internal Auditor: journal of the Institute of Internal Auditors*, 62-65.
- Brasel, K., Doxey, M. M., Grenier, J. H., ve Reffett, A. (2016). Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability. *The Accounting Review*, 1345-1362.
- Brown, R. G. (1962). Changing Audit Objectives and Techniques. *The Accounting Review*, 37(4), 696-703.
- Büyüköztürk, Ş. (2020). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı: İstatistik, Araştırma Deseni SPSS Uygulamaları ve Yorum*. Ankara: Pegem Akademi.
- Büyükyılmaz, O., ve Gürkan , S. (2014). Mesleki Tükenmişliğin Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Tutumları Üzerindeki Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 24(124), 129-148.
- Byrne, B. M. (2016). *Structural Equation Modeling with AMOS: Basic Concepts, Applications, and Programming* (3. b.). New York: Routledge.
- Can, M., ve Çil Koçyiğit, S. (2020). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulaması Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(3), 739-771.
- Carver, B. T., ve Trinkle, B. S. (2017). Nonprofessional Investors’ Reactions to the PCAOB’s Proposed Changes to the Standard Audit. *SSRN Electronic Journal*, 1-59. doi:http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2930375
- Christensen, B. E., Glover, S. M., ve Wolfe, C. J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71-93.
- Church, B., Davis, S., ve McCracken, S. (2008). The Auditor’s Reporting Model: A Literature Overview and Research Synthesis. *Accounting Horizons*, 22(1), 69-90.
- Çağırın, F. K. (2019). BDS 701 Kapsamında Kilit Denetim Konularının Ülkeler Bağlamında Analizi. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 157-167.
- Çağırın, F. K., ve Varıcı, İ. (2019). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul İmalat Sanayi

- Sektöründeki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*(22), 193-208.
- Çakalı, K. R. (2021). Bağımsız Denetim Raporlarında Yeni Uygulama: Kilit Denetim Konularının Raporlanması ve Bist 100 Analizi. *Denetim*(23), 60-77.
- Çalışkan, A. (2006). Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim. *Sayıştay Dergisi*(63), 51-58.
- Çetinkaya, N. (2017). Risk Odaklı Denetimde Denetim Kanıtının Kalitesinin Önemi ve Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 109-133.
- Dayan, V. (2014). Yeni Sermaye Piyasası Kanunu Üzerine Bir İnceleme. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(23), 255-266.
- Deloitte. (2016). *Clear, Transparent Reporting: The New Auditor's Report*. Mart 15, 2023 tarihinde <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ch/Documents/audit/ch-en-audit-new-auditors-report.pdf> adresinden alındı
- Deloitte. (2017a). *The New Auditor's Report: Brief for Boards and Audit Committees*. Şubat 9, 2023 tarihinde <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/audit/in-audit-new-auditors-report-noexp.pdf> adresinden alındı
- Dobija, D., Cieślak, I., ve Iwuć, K. (2013). Extended Audit Reporting - An Insight from the Auditing Profession in Poland. *SSRN Electronic Journal*, 1-19. doi:<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2215605>
- Dogan Bozan, B., ve Arefaine, B. (2017). *The implementation of ISA 701-Key Audit Matters: Empirical Evidence on Auditors Adjustments in the New Audit Report*. Uppsala Üniversitesi: Yüksek Lisans Tezi.
- Doty, J. (2017). *Statement on Adoption of an Auditing Standard on the Auditor's Report: Speech at the PCAOB Open Board Meeting*. Washington, D.C.
- EC. (2010). *Green Paper, Audit Policy: Lessons from the Crisis*. Ocak 25, 2023 tarihinde <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:EN:PDF> adresinden alındı
- Erdem, B. (2020). Finansal Tablolardaki Hile Olasılığının Kilit Denetim Konularına Etkisi: Borsa İstanbul'da Bir Analiz. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1(2), 245-260.

- EY. (2015). *Key Audit Matters: What They Are and Why They Are Important*. Mart 31, 2023 tarihinde https://www.ey.com/en_br/assurance/key-audit-matters--what-they-are-and-why-they-are-important adresinden alındı
- EY. (2016). *Enhanced Auditor's Reporting Assurance-Special Edition*. Şubat 10, 2023 tarihinde <https://eclass.aueb.gr/modules/document/file.php/ODE130/Ernst%20and%20Young%20-enhanced-auditors-reporting.pdf> adresinden alındı
- EY. (2018). *Key Issues*. Mart 31, 2023 tarihinde https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/assurance/assurance-pdfs/Key_issues_pdf_FINAL.pdf?download adresinden alındı
- Ferreira, C., ve Morais, A. I. (2020). Analysis of the Relationship between Company Characteristics and Key Audit Matters Disclosed. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, 31(83), 262-274.
- Field, A. (2009). *Discovering Statistics Using SPSS* (3. b.). London: Sage Publications.
- Flint, D. (1988). *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*. Hampshire: Macmillan.
- FRC. (2006). *The Combined Code on Corporate Governance*. Ocak 25, 2023 tarihinde [https://www.frc.org.uk/getattachment/8238c251-5cfe-43b7-abc0-4318ccbd0fd/Combined-Code-2006-\(Oct-version\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/8238c251-5cfe-43b7-abc0-4318ccbd0fd/Combined-Code-2006-(Oct-version).pdf) adresinden alındı
- Genç, E. G., ve Erdem, B. (2021). The Analysis of the Relationship between Key Audit Matters (KAM) and Firm Characteristics: The Case of Turkey. *Emerging Markets Journal*, 11(1), 60-66.
- Gimbar, C., Hansen, B., ve Ozlanski, M. E. (2016). The Effects of Critical Audit Matter Paragraphs and Accounting Standard Precision on Auditor Liability. *The Accounting Review*, 91(6), 1629-1646.
- Goodson, S. G., Mory, K. J., ve Lapointe, J. R. (2012). *Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance* (2. b.). Florida: The Institute of Internal Auditors (IIA).
- Gökgöz, A. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(2), 126-138.
- Güleç, Ö. F. (2020). Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(59), 253-274.
- Haftacı, V. (2011). *Muhasebe Denetimi* (2. b.). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., ve Anderson, R. E. (2014). *Multivariate Data Analysis* (7. b.). Harlow: Pearson.
- Haut Conseil des Commissaires aux Comptes. (2006). *NEP-705 Justification des appréciations. In Normes d'Exercice Professionnel des Commissaires aux Comptes*. Ocak 25, 2023 tarihinde <https://doc.cncc.fr/docs/kk3180> adresinden alındı
- Hu, L.-t., ve Bentler, P. M. (1999). Cutoff Criteria for Fit Indexes in Covariance Structure Analysis: Conventional Criteria Versus New Alternatives. *Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal*, 6(1), 1-55.
- IAASB. (2009). *Auditor's Report-IAASB Working Group Report, IAASB Main Agenda*. Ocak 27, 2023 tarihinde <https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5108> adresinden alındı
- IAASB. (2010). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. Şubat 14, 2023 tarihinde <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a036-2010-iaasb-handbook-isa-700.pdf> adresinden alındı
- IAASB. (2013). *International Standards on Auditing, Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on*. Şubat 2, 2023 tarihinde <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/All%20Proposed%20ISAs%20Included%20in%20ED.pdf> adresinden alındı
- IAASB. (2014). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (Volume 1)*. Şubat 3, 2023 tarihinde International Standard on Auditing 200 Overall Objectives of The Independent Auditor and the Conduct of an Audit In Accordance with International Standards on Auditing: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1_0.pdf adresinden alındı
- IAASB. (2015a). *International Standard on Auditing 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*. Şubat 12, 2023 tarihinde https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-701_2.pdf adresinden alındı
- IAASB. (2015b). *Auditor Reporting-Illustrative Key Audit Matters*. Şubat 3, 2023 tarihinde <https://www.iaasb.org/publications/auditor-reporting-illustrative-key-audit-matters-3> adresinden alındı

- IAASB. (2015c). *Auditor Reporting-Key Audit Matters*. Şubat 2, 2023 tarihinde <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor-Reporting-Toolkit-KAM-Overview.pdf> adresinden alındı
- IAASB. (2015d). *International Standard on Auditing 700 (Revised) Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*. Şubat 14, 2023 tarihinde https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-700-Revised_8.pdf adresinden alındı
- IAASB. (2021a). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. Mart 18, 2022 tarihinde <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2021-Handbook-Volume-1.pdf> adresinden alındı
- IAASB. (2021b). *raud And Going Concern in an Audit of Financial Statements: Exploring the Differences Between Public Perceptions About the Role of the Auditor and the Auditor's Responsibilities in a Financial Statement Audit*. Mart 3, 2023 tarihinde <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Discussion-Paper-Fraud-Going-Concern.pdf> adresinden alındı
- IAASB. (2022, Şubat 7). *IAASB Hakkında*. <https://www.iaasb.org/about-iaasb> adresinden alındı
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BİST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(84), 49-64.
- Ittonen, K. (2010). A Theoretical Examination of the Role of Auditing and the Relevance of Audit Reports. 1-64. Vaasa: Vaasa Üniversitesi Yayınları. 10. 10, 2021 tarihinde https://www.uwasa.fi/materiaali/pdf/isbn_978-952-476-298-4.pdf adresinden alındı
- Jensen, M. C., ve Meckling, W. H. (1976). Theory of a Firm: Managerial Behaviour. *Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Johnstone, K. M., Gramling, A. A., ve Rittenberg, L. E. (2013). *Auditing: A Risk-Based Approach To Conducting A Quality Audit* (9 b.). ABD: South-Western, Cengage Learning.
- Jöreskog, K. G. (1969). A General Approach to Confirmatory Maximum Likelihood Factor Analysis. *Psychometrika*, 34, 183-202.
- Jöreskog, K. G., ve Lawley, D. N. (1968). New Methods in Maximum Likelihood Factor Analysis. *British Journal of Mathematical and Statistical Psychology*, 21(1), 85-96.

- Kachelmeier, S. J., Rimkus, D., Schmidt, J. J., ve Valentine, K. (2020). The Forewarning Effect of Critical Audit Matter Disclosures Involving Measurement Uncertainty. *Contemporary Accounting Research*, 37(4), 2186-2212.
- Kachelmeier, S. J., Schmidt, J. J., ve Valentine, K. (2017). The Disclaimer Effect of Disclosing Critical Audit Matters in the Auditor's Report. Kasım 28, 2021 tarihinde https://pcaobus.org/News/Events/Documents/10272014_CEA/Disclaimer_Effect.pdf adresinden alındı
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (2011, Kasım 02). T.C. Resmî Gazete (Sayı:28103).
- Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003, Aralık 24). T.C. Resmî Gazete (Sayı: 25326).
- Karapınar, A., ve Dölen, T. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.
- Kartal, F. (2013). Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları. *Maliye Finans Yazıları*, 1(99), 8-36.
- Kavut, F., ve Güngör, N. (2018). Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.
- Keskin, S., ve Oktay, S. (2011). Bağımsız Denetçilerin Kilit Denetim Konularına Yönelik Görüşlerinin İncelenmesi. *Mali Çözüm*, 31(168), 145-172.
- KGK. (2022a, Mart 3). *TDS 2022 Seti*. <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10377/TDS-2022-Seti> adresinden alındı
- KGK. (2022b, Ocak 22). *Sicile Kaydedilen Bağımsız Denetim Kuruluşları*. [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8028/Tablo-3-Sicile-Kaydedilen-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Kurulus%CC%A7lar%C4%B1-\(15-10-2021-tarihi-itibar%C4%B1yla\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8028/Tablo-3-Sicile-Kaydedilen-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Kurulus%CC%A7lar%C4%B1-(15-10-2021-tarihi-itibar%C4%B1yla)) adresinden alındı
- KGK. (2022c, Ocak 22). *Yetkilendirilen ve Tescil Edilen Denetçi Sayısı*. [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6703/Tablo-1-Yetkilendirilen-ve-Tescil-Edilen-Denetc%CC%A7i-Say%C4%B1s%C4%B1-\(15-10-2021-tarihi-itibar%C4%B1yla\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6703/Tablo-1-Yetkilendirilen-ve-Tescil-Edilen-Denetc%CC%A7i-Say%C4%B1s%C4%B1-(15-10-2021-tarihi-itibar%C4%B1yla)) adresinden alındı
- KGK. (2022d, Ocak 25). *Bağımsız Denetçi Resmi Sicili*. <https://bagden.kgk.gov.tr/> adresinden alındı

- Kipp , P. (2017). *The Effect of Expanded Audit Report Disclosures on Users' Confidence in the Audit and the Financial Statements*. University of South Florida: Doktora Tezi.
- Kline, R. B. (2016). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling* (4. b.). New York: The Guilford Press.
- Koehler, A., Ratzinger-Sakel, N. V., ve Theis, J. (2016). *The Effects of Key Audit Matters on the Auditor's Report's Communicative Value: Experimental Evidence from Investment Professionals and NonProfessional Investors*. Florida: Graduate Theses and Dissertations, University of South Florida Scholar Commons.
- Köhler, A., Ratzinger-Sakel, N. V., ve Theis, J. (2016). The Effects of Key Audit Matters on the Auditor's Report's Communicative Value: Experimental Evidence from Investment Professionals and Non-Professional Investors. *SSRN Electronic Journal*. doi:<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2838162>
- KPMG. (2015). *Enhancing Auditor Reporting: Providing Insight and Transparency*. Şubat 10, 2023 tarihinde <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ie/pdf/2016/10/ie-aci-providing-insight-and-transparency-report.pdf> adresinden alındı
- KPMG. (2019). *Key Audit Matters Auditor's Report Snapshot*. Şubat 20, 2023 tarihinde <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/lk/pdf/key-audit-matters-aug-2019.pdf> adresinden alındı
- Kueppers, R. J., ve Sullivan, K. B. (2010). How and Why an Independent Audit Matters. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 286-293.
- Lessard, C. (2006). La “Gouvernance” De L’éducation Au Canada: Tendances et Significations. *Education Et Sociétés*, 18, 181-201.
- Li, H., Hay, D., ve Lau, D. (2019). Assessing the Impact of the New Auditor’s Report. *Pacific Accounting Review*, 31(1), 110-132.
- Mautz, R. K., ve Sharaf, H. A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. Florida: American Accounting Association.
- Mazda Motor Corporation. (2022). *Mazda Motor Corporation Finansal Rapor*. Şubat 17, 2023 tarihinde https://www.mazda.com/globalassets/en/assets/investors/library/financial_report/files/mazdafr2022.pdf adresinden alındı
- Messier, W. F., Glover, S. M., ve Prawitt, D. F. (2019). *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach* (11. b.). New York: McGraw-Hill Irwin.

- Meydan, C. H., ve Şeşen, H. (2011). *Yapısal Eşitlik Modellemesi: AMOS Uygulamaları*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Migros Group. (2019). *Migros Group Finansal Raporu*. Şubat 18, 2023 tarihinde https://report.migros.ch/2019/media/m-gruppe_fibe-2019_en_compressed.pdf adresinden alındı
- Morris, J. T., ve Thomas, C. W. (2011, Mayıs 16). *Clarified Auditing Standards: The Quiet Revolution*. <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2011/jun/20113792.htm> adresinden alındı
- O'Regan, D. (2004). *Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, Processes and Regulations*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Özcan, A. (2021). What Factors Affect the Disclosure of Key Audit Matters? Evidence From Manufacturing Firms. *International Journal of Management Economics and Business*, 17(1), 149-161.
- Panda, B., ve Leepsa, N. M. (2017). Agency theory: Review of Theory and Evidence on Problems and Perspectives. *Indian Journal of Corporate Governance*, 10(1), 74–95.
- PCAOB. (2007, Haziran). An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That is Integrated with an Audit of Financial Statements and Related Independence Rule and Conforming Amendments. *Auditing Standard No. 5*. Washington: PCAOB.
- PCAOB. (2011). *Improving the Transparency of Audits: Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards and Form 2*. Ocak 25, 2023 tarihinde https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket029/PCAOB_Release_2011-007.pdf adresinden alındı
- PCAOB. (2013). *Proposed Auditing Standards- The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion*. Ocak 22, 2023 tarihinde The Auditor's Responsibilities Regarding Other Information In Certain Documents Containing Audited Financial Statements and the Related Auditor's Report; and Related Amendments to PCAOB Standards: https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/Release_2013-005_ARM.pdf adresinden alındı
- PCAOB. (2016). *Proposed auditing standards – The auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion and related amendments to PCAOB standards*. Şubat 5, 2023 tarihinde <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/Release-2016-003-ARM.pdf> adresinden alındı

- PCAOB. (2017). *The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion*. Şubat 15, 2023 tarihinde https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/rulemaking/docket034/2017-001-auditors-report-final-rule.pdf?sfvrsn=14ad22c9_0 adresinden alındı
- PCAOB. (2022, Haziran 1). *Archived Standards and Guidance*. https://pcaobus.org/oversight/standards/archived-standards/details/Auditing_Standard_2 adresinden alındı
- PCAOB. (2022, Haziran 3). *Archived Standards and Guidance*. <https://pcaobus.org/oversight/standards/archived-standards/pre-reorganized-auditing-standards-interpretations> adresinden alındı
- PCAOB. (2022, Haziran 4). *Auditing Standards*. <https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards> adresinden alındı
- PCAOB. (2022, Haziran 2). *Standards*. <https://pcaobus.org/oversight/standards> adresinden alındı
- PCAOB. (2022, Haziran 9). *Auditing Standards of the Public Company Accounting Oversight*. https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/standards/auditing/documents/auditing_standards_audits_after_december_15_2020.pdf?sfvrsn=5862544e_4 adresinden alındı
- Pelzer, J. R. (2016). *Understanding Barriers to Critical Audit Matter Effectiveness: A Qualitative and Experimental Approach*. Florida State University: Doktora Tezi.
- Pickett, K. (2003). *The Internal Auditing Handbook* (2. b.). Hoboken: John Wiley & Sons.
- Pinto, I., ve Morais, A. I. (2018). What Matters in Disclosures of Key Audit Matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 30(2), 1-18.
- Pirgaip, B. (2004, Mayıs). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları ile Harmonizasyonu. Ankara: SPK Yeterlilik Etüdü.
- Polat Çeltikci, N. (2020). BDS 701 Kapsamında Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Kalitesine Etkisi. *Doktora Tezi*. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Porter, B., Simon, J., ve Hatherly, D. (2014). *Principles of External Auditing*. Chichester: Wiley.

- PwC. (2015). *Delivering the Value of the Audit: New Insightful Audit Reports*. Şubat 8, 2023 tarihinde <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/assets/delivering-the-value-of-the-audit.pdf> adresinden alındı
- Rapley, E. T., Robertson, J. C., ve Smith, J. L. (2018). The Effects of Disclosing Critical Audit Matters and Auditor Tenure on Investors' Judgments. *SSRN Electronic Journal*. doi:<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3294340>
- Ross, S. A. (1973). The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem. *American Economic Review*, 63(2), 134-139.
- Roussey, R. S. (2022, Ocak 6). *The CPA Journal*. <http://archives.cpajournal.com/1999/1099/Features/F141099.HTM> adresinden alındı
- Royal Dutch Shell. (2020). *Royal Dutch Shell Faaliyet Raporu*. Şubat 17, 2023 tarihinde <https://reports.shell.com/annual-report/2020/consolidated-financial-statements/independent-auditors-report.php?tabc=1e7> adresinden alındı
- Sarısoy, Ö. (2018). Kilit Denetim Konularına Bağımsız Denetim Raporunda Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları. *Doktora Tezi*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Schumacker, R. E., ve Lomax, R. G. (2010). *A Beginner's Guide to Structural Equation Modeling* (3. b.). New York: Routledge.
- Seçer, İ. (2015). *Psikolojik Test Geliştirme ve Uyarlama Süreci SPSS ve LISREL Uygulamaları*. Ankara: Anı Yayıncılık.
- Segal, M. (2017). ISA 701: Key Audit Matters-An Exploration of the Rationale and Possible Unintended Consequences in a South African. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 10(2), 376-391.
- Segal, M. (2019). Key Audit Matters: Insight from Audit Experts. *Meditari Accountancy Research*, 27(3), 472-494.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (1989, Haziran 13). T.C. Resmî Gazete (Sayı:20194).
- Sermaye Piyasası Kanunu. (1981, Temmuz 30). T.C. Resmî Gazete (Sayı:17416).
- Sermaye Piyasası Kanunu. (2012, Aralık 30). T.C. Resmî Gazete (Sayı:28513).
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik. (1987, Aralık 13). T.C. Resmî Gazete (Sayı:19663).
- Silvoso, J. A. (1972). Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. *The Accounting Review*, 47, 15-74.

- Sirois, L. P., Bédard, J., ve Bera, P. (2018). The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-Tracking Study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162.
- Smieliauskas, W. J., ve Bewley, K. (2016). *Auditing: An International Approach* (7. b.). Toronto: McGraw-Hill Education.
- Soltani, B. (2007). *Auditing: An International Approach*. Harlow: Financial Times Prentice Hall.
- Sönmez Çakır, F. (2019). *Sosyal Bilimler İçin Parametrik Veri Analizi* (1. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tabachnick, B. G., ve Fidell, L. S. (2013). *Using Multivariate Statistics* (6. b.). Boston: Pearson.
- Taş, O., Mert, H., ve Başkaya, A. V. (2019). Key Audit Matters of Independent Audit Reports and a Research on Implementations. *PressAcademia Procedia*, 9, 155-159.
- Teraman, Ö., ve Çelik, B. (2019). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporuna Yansıtılması: Bağımsız Denetçileri Etkilemesi Üzerine Bir Araştırma. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 23(1), 49-61.
- The American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts. (1973). A Statement of Basic Auditing Concepts. *Studies in Accounting Research*(6), 1-58.
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2021, Kasım 05). *Definition of Internal Auditing*. <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> adresinden alındı
- Türk Ticaret Kanunu. (2011, Şubat 14). T.C. Resmi Gazete (Sayı:27846).
- Uzay, Ş., ve Köylü, Ç. (2018). Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(52), 47-70.
- Vargün, H. (2021). BDS701 Kapsamında Kilit Denetim Konularının Raporlanması: BİST100 Endeksinde İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. Ş. Karabulut içinde, *Muhasebe-Organizasyon-Pazarlama: Anlayış, Tartışma ve Gelişmeler* (s. 381-400). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Velte, P. (2020). Associations Between the Financial and Industry Expertise of Audit Committee Members and Key Audit Matters within Related Audit Reports. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(1), 185–200.

- Velte, P., ve Issa, J. (2019). The Impact of Key Audit Matter (KAM) Disclosure in Audit Reports on Stakeholders' Reactions: a Literature Review. *Problems and Perspectives in Management*, 17(3), 323-341.
- Vinson, J., Robertson, J. C., ve Cockrell, C. (2019). The Effects of Critical Audit Matter Removal and Duration on Jurors' Assessments of Auditor Negligence. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 38(3), 183-202.
- Yaşlıoğlu, M. M. (2017). Sosyal Bilimlerde Faktör Analizi ve Geçerlilik: Keşfedici ve Doğrulayıcı Faktör Analizlerinin Kullanılması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 46(Özel Sayı), 74-85.
- Yıldırım, M., ve Özdemir, M. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü Üzerine Bir Araştırma: Giresun Örneği. *The Journal of Academic Social Science*(5), 487-515.



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Amaçlarına Göre Denetim Türlerine İlişkin Örnekler.....	31
Tablo 2. Uluslararası Denetim Standartları (ISA).....	43
Tablo 3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Açıklamaları.....	45
Tablo 4. PCAOB Standartları	47
Tablo 5. Denetim Süreci	54
Tablo 6. Denetim Raporuna İlişkin Yapılan Düzenlemeler.....	62
Tablo 7. KDK ve Diğer Genişletilmiş Denetçi Raporlama Türleri	65
Tablo 8. Kilit Denetim Konularının Raporlama Örneği	78
Tablo 9. Deloitte Tarafından Belirlenen BAE Systems'in Kilit Denetim Konusu	79
Tablo 10. KPMG Tarafından Belirlenen Mazda Motor Şirketi'nin Kilit Denetim Konusu	80
Tablo 11. EY Tarafından Belirlenen Royal Dutch Shell Şirketi'nin Kilit Denetim Konusu	81
Tablo 12. PwC Tarafından Belirlenen Migros Group'un Kilit Denetim Konusu.....	82
Tablo 13. Demografik Bulgular	94
Tablo 14. KDK Algılarının Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	96
Tablo 15. Bağımsız Denetçilerin KDK Algısı Ölçeğinin Pilot Çalışma Kapsamında Açıklayıcı Faktör Analizi.....	98
Tablo 16. KDK Algısı Ölçeğinin Pilot Çalışma Kapsamında Madde Analizi.....	100
Tablo 17. Güvenilirlik Analizi	102
Tablo 18. Demografik Bulgular	103
Tablo 19. KDK Algılarının Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	105
Tablo 20. Basıklık ve Çarpıklık Değerleri	107
Tablo 21. KDK Algı Ölçeği Faktör Analizi Bulguları.....	109
Tablo 22. KDK Algı Ölçeği Uyum İyiliği Değerleri	110
Tablo 23. KDK Algısı Ölçeğinin Ana Çalışma Kapsamında Madde Analizi.....	111
Tablo 24. Güvenilirlik Analizi	113
Tablo 25. KDK Algısının Cinsiyet Değişkeni ile Karşılaştırması	114
Tablo 26. KDK Algısının Yaş Değişkeni ile Karşılaştırması	115
Tablo 27. KDK Algısının Unvan Değişkeni ile Karşılaştırması.....	116

Tablo 28. KDK Algısının Eğitim Değişkeni ile Karşılaştırması.....	117
Tablo 29. KDK Algısının Tecrübe Değişkeni ile Karşılaştırması	118
Tablo 30. KDK Algısının Çalıştıkları İşletmelerin Ortaklık Yapısı Değişkeni ile Karşılaştırması	119
Tablo 31. Hipotez Test Sonuçları Özeti.....	120



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Hissedarlar ile Yöneticiler Arasındaki Çıkar Çatışması.....	26
Şekil 2. Denetim Talebine Yol Açan İşletme Sahibi-Yönetici İlişkisine Genel Bakış	27
Şekil 3. Finansal (Mali) Tablo Denetimine Genel Bakış.....	29
Şekil 4. Denetimin Özellikleri	40
Şekil 5. Genel Kabul Görmüş On Denetim Standardı.....	44
Şekil 6. Yeni ve Revize Edilmiş Denetim Raporlama Standartları	60
Şekil 7. KDK Karar Verme Çerçevesi.....	68
Şekil 8. KDK'nin Açıklaması Gerektiği Hususlar	71
Şekil 9. Eski ve Yeni Denetim Formatlarının Karşılaştırılması	75
Şekil 10. Araştırma Modeli	89
Şekil 11. KDK Algı Ölçeği Yol Diyagramı	108

EKLER

Ek 1: Pilot Çalışma Anket Formu

KİLİT DENETİM KONULARININ BELİRLENMESİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİ ALGILARININ DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Değerli Katılımcı,

Bu anket, bir doktora tez çalışmasına veri desteği sağlamak amacıyla hazırlanmıştır. Amacımız, kilit denetim konularının belirlenmesinde bağımsız denetçilerin algı düzeyleri hakkında bilgi edinmektir. Soruların cevaplanması en fazla 5-10 dakika sürmektedir. Soruları cevaplarken isminizi belirtmeniz kesinlikle istenmemektedir.

Cevaplarınıza ilişkin gizlilik kesin bir şekilde sağlanacak ve toplanan veriler yalnızca bilimsel araştırma amacıyla kullanılacaktır.

Değerli zamanınızı ayırarak vereceğiniz destekten ve araştırmamıza yapacağınız önemli katkıdan dolayı şimdiden çok teşekkür ederiz.

NOT: Ankette geçen KDK ifadesi “kilit denetim konuları” ifadesinin kısaltması olarak kullanılmıştır.

Murat DOĞAN

Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi

Prof. Dr. Murat YILDIRIM

Karabük Üniversitesi İşletme Fakültesi
İşletme Bölümü

BİRİNCİ BÖLÜM: GENEL BİLGİLER

1. Cinsiyetiniz nedir?

Kadın ☐

Erkek ☐

2. Yaşınız nedir?

24-29 yaş ☐

30-39 yaş ☐

40-49 yaş ☐

50-59 yaş ☐

60 yaş ve üstü ☐

3. Denetçi unvanınız nedir?

Bağımsız denetçi yardımcısı ☐

Bağımsız denetçi ☐

Kıdemli denetçi ☐

Başdenetçi ☐

4. Eğitim durumunuz nedir?

Lisans ☐

Yüksek lisans ☐

Doktora ☐

5. Denetim sektöründe çalışma tecrübeniz kaç yıldır?

0-5 yıl ☐

6-9 yıl ☐

10 yıl ve üzeri ()

6. Denetim şirketinizin yapısı nedir?

PwC – Deloitte - KPMG - E&Y ()

Uluslararası ortaklı şirket ()

Ulusal şirket ()

İKİNCİ BÖLÜM: KDK ALGI ÖLÇEĞİ

Aşağıdaki ifadelere ne derece katılıyorsunuz?		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
7.	KDK'nin bildirilmesi, denetimde daha fazla şeffaflık sağlar.	()	()	()	()	()
8.	KDK'nin bildirilmesi, bilgi asimetrisini azaltır.	()	()	()	()	()
9.	KDK'nin bildirilmesi, finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılması için ilave bilgiler sağlar.	()	()	()	()	()
10.	KDK'nin bildirilmesi, denetçi ve hedef kullanıcılar arasındaki iletişimi geliştirir.	()	()	()	()	()
11.	KDK'nin bildirilmesi, hedef kullanıcıların denetim raporundaki finansal tablo açıklamalarına daha fazla dikkat etmesini sağlar.	()	()	()	()	()
12.	KDK'lerin hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlayacak bir anlatımla sunulması gerekir.	()	()	()	()	()
13.	Bir KDK'ye ilişkin açıklamada hangi bilgilerin yer alacağına karar verirken denetçi, hedef kullanıcılar açısından söz konusu bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu göz önünde bulundurmalıdır.	()	()	()	()	()
14.	KDK'lerin belirlenmesini sağlayan etkenlerin açıklanması hedef kullanıcılar açısından faydalıdır.	()	()	()	()	()
15.	KDK'nin işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilerek açıklanması gerekmektedir.	()	()	()	()	()
16.	KDK sayısı ile denetlenen işletmeden elde edilen bilgiler ilişkilidir.	()	()	()	()	()
17.	KDK sayısı ile işletmelerin büyüklüğü arasında bir ilişki vardır.	()	()	()	()	()
18.	Denetçinin hedef kullanıcılarla ciddi riskler hakkında iletişim kurması faydalıdır.	()	()	()	()	()
19.	Denetçinin daha yüksek olduğunu değerlendirdiği “önemli yanlışlık” risklerini nasıl ele almayı planladığını hedef kullanıcılarına bildirmesi faydalıdır.	()	()	()	()	()
20.	Denetçinin muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve finansal tablo açıklamaları dâhil işletmenin muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri hakkındaki görüşlerini hedef kullanıcılara bildirmesi faydalıdır.	()	()	()	()	()
21.	Hedef kullanıcıların ciddi risk olarak belirlenmese bile yüksek tahmin belirsizliği olduğuna karar verilen muhasebe tahminleri hakkında bilgilendirilmesi faydalıdır.	()	()	()	()	()
22.	Denetçinin denetim sürecinin çeşitli aşamalarında hedef kullanıcılarla olağan dışı görünen önemli işlemlerin finansal tablo üzerindeki etkisine yönelik olarak kapsamlı müzakereler yapması faydalıdır.	()	()	()	()	()
23.	Azami düzeyde dikkat etmeyi gerektiren konulara ilişkin olarak hedef kullanıcılarla kurulan iletişimin niteliği ve kapsamı genellikle, denetimde hangi konuların en çok önem arz ettiğine yönelik gösterge sağlar.	()	()	()	()	()
24.	Denetçi ya da hedef kullanıcıların önemli yargılarda bulunduğu zor ve karmaşık konular hakkında denetçinin hedef kullanıcılar ile daha derin, sık ya da güçlü etkileşimde bulunması faydalıdır.	()	()	()	()	()

25.	KDK hakkında denetçi ile hedef kullanıcılar arasında bir iletişim kurulması, uygulamada çıkacak sorunları azaltmaya yardımcı olur.	()	()	()	()	()
26.	Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim, hedef kullanıcıların denetçinin raporunda bildirmeyi amaçladığı KDK'den haberdar olmasını sağlar ve gerektiğinde bu konulara ilişkin ilave bilgiler elde etmesine imkân verir.	()	()	()	()	()
27.	Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim, bu kişilerin raporlama sürecinin gözetimindeki rolünün önemini gösterir.	()	()	()	()	()
28.	Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim; hedef kullanıcılara, denetçinin KDK ile ilgili kararını neye dayanarak verdiğini ve bu konuların denetçi raporunda nasıl açıklanacağını anlama fırsatı verir.	()	()	()	()	()
29.	İletişim, hedef kullanıcılarına denetçi raporunda bildirilecek KDK'leri göz önünde bulundurarak finansal tablolarda yeni veya kapsamlı bir açıklama yapılmasının faydalı olup olmayacağını değerlendirme imkânı verir.	()	()	()	()	()
30.	Denetçilerin KDK'leri nasıl ele aldığını açıklamaları sorumluluklarını artırır.	()	()	()	()	()
31.	KDK'lerin nasıl ele alındığının açıklanması ile beraber hedef kullanıcıların finansal tablolardaki önemli yanlış bildirim risklerini daha iyi görmesi, bağımsız denetçilerin KDK'leri nasıl ele aldığını açıklama sorumluluk algısını azaltır.	()	()	()	()	()
32.	KDK'lerin nasıl ele alındığının açıklanması, hedef kullanıcıların yatırım kararlarını etkiler.	()	()	()	()	()
33.	KDK'lerin nasıl ele alındığının açıklanması, yatırım kararı alınmasında profesyonel olan ve olmayan yatırımcılara göre farklılık gösterir.	()	()	()	()	()
34.	Denetim raporu görüşü olumlu iken KDK'ye yer verilmesi hedef kullanıcıların olumsuz bazı yargılar vermesine sebep olur.	()	()	()	()	()
35.	KDK için denetim prosedürlerinin açıklanması denetim ve zaman maliyetini artırır.	()	()	()	()	()
36.	Denetçilerin KDK'leri nasıl ele aldıklarını açıklamaları daha fazla denetim tekniği kullanılmasına neden olur.	()	()	()	()	()
37.	Denetçilerin KDK'leri nasıl ele aldıklarını açıklamaları ile müşteriler hakkında daha fazla bilgi vermeleri denetçiler üzerinde hukuki baskı yaratır.	()	()	()	()	()
38.	KDK'lerin bildirilmesi ve nasıl ele alındığının açıklanması, denetim raporlarının hazırlanma süresini uzatır.	()	()	()	()	()
39.	KDK'lerin bildirilmesi denetim süresini uzatır.	()	()	()	()	()
40.	Denetçilerin KDK'leri nasıl ele aldıklarını açıklamaları, bazı durumlarda hedef kullanıcılar tarafından düşük denetim kalitesinin kanıtı olarak algılanır.	()	()	()	()	()

Anketimize katıldığınız için teşekkür eder, iyi günler dileriz.

Ek 2: Ana Çalışma Anket Formu

KİLİT DENETİM KONULARININ BELİRLENMESİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİ ALGILARININ DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Değerli Katılımcı,

Bu anket, bir doktora tez çalışmasına veri desteği sağlamak amacıyla hazırlanmıştır. Amacımız, kilit denetim konularının belirlenmesinde bağımsız denetçilerin algı düzeyleri hakkında bilgi edinmektir. Soruların cevaplanması en fazla 5-10 dakika sürmektedir. Soruları cevaplarken isminizi belirtmeniz kesinlikle istenmemektedir.

Cevaplarınıza ilişkin gizlilik kesin bir şekilde sağlanacak ve toplanan veriler yalnızca bilimsel araştırma amacıyla kullanılacaktır.

Değerli zamanınızı ayırarak vereceğiniz destekten ve araştırmamıza yapacağınız önemli katkıdan dolayı şimdiden çok teşekkür ederiz.

NOT: Ankette geçen KDK ifadesi “kilit denetim konuları” ifadesinin kısaltması olarak kullanılmıştır.

Murat DOĞAN

Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi

Prof. Dr. Murat YILDIRIM

Karabük Üniversitesi İşletme Fakültesi
İşletme Bölümü

BİRİNCİ BÖLÜM: GENEL BİLGİLER

1. Cinsiyetiniz nedir?

Kadın ☐

Erkek ☐

2. Yaşınız nedir?

24-29 yaş ☐

30-39 yaş ☐

40-49 yaş ☐

50-59 yaş ☐

60 yaş ve üstü ☐

3. Denetçi unvanınız nedir?

Bağımsız denetçi yardımcısı ☐

Bağımsız denetçi ☐

Kıdemli denetçi ☐

Başdenetçi ☐

4. Eğitim durumunuz nedir?

Lisans ☐

Yüksek lisans ☐

Doktora ☐

5. Denetim sektöründe çalışma tecrübeniz kaç yıldır?

0-5 yıl ☐

6-9 yıl ☐

10 yıl ve üzeri ☐

6. Denetim şirketinizin yapısı nedir?

PwC – Deloitte - KPMG - E&Y ☐

Uluslararası ortaklı şirket ☐

Ulusal şirket ☐

İKİNCİ BÖLÜM: KDK ALGI ÖLÇEĞİ

Aşağıdaki ifadelere ne derece katılıyorsunuz?		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
9.	KDK'nin bildirilmesi, finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılması için ilave bilgiler sağlar.	()	()	()	()	()
10.	KDK'nin bildirilmesi, denetçi ve hedef kullanıcılar arasındaki iletişimi geliştirir.	()	()	()	()	()
12.	KDK'lerin hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlayacak bir anlatımla sunulması gerekir.	()	()	()	()	()
13.	Bir KDK'ye ilişkin açıklamada hangi bilgilerin yer alacağına karar verirken denetçi, hedef kullanıcılar açısından söz konusu bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu göz önünde bulundurmalıdır.	()	()	()	()	()
14.	KDK'lerin belirlenmesini sağlayan etkenlerin açıklanması hedef kullanıcılar açısından faydalıdır.	()	()	()	()	()
15.	KDK'nin işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilerek açıklanması gerekmektedir.	()	()	()	()	()
16.	KDK sayısı ile denetlenen işletmeden elde edilen bilgiler ilişkilidir.	()	()	()	()	()
18.	Denetçinin hedef kullanıcılarla ciddi riskler hakkında iletişim kurması faydalıdır.	()	()	()	()	()
22.	Denetçinin denetim sürecinin çeşitli aşamalarında hedef kullanıcılarla olağan dışı görünen önemli işlemlerin finansal tablo üzerindeki etkisine yönelik olarak kapsamlı müzakereler yapması faydalıdır.	()	()	()	()	()
23.	Azami düzeyde dikkat etmeyi gerektiren konulara ilişkin olarak hedef kullanıcılarla kurulan iletişimin niteliği ve kapsamı genellikle, denetimde hangi konuların en çok önem arz ettiğine yönelik gösterge sağlar.	()	()	()	()	()
24.	Denetçi ya da hedef kullanıcıların önemli yargılarda bulunduğu zor ve karmaşık konular hakkında denetçinin hedef kullanıcılar ile daha derin, sık ya da güçlü etkileşimde bulunması faydalıdır.	()	()	()	()	()
25.	KDK hakkında denetçi ile hedef kullanıcılar arasında bir iletişim kurulması, uygulamada çıkacak sorunları azaltmaya yardımcı olur.	()	()	()	()	()
26.	Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim, hedef kullanıcıların denetçinin raporunda bildirmeyi amaçladığı KDK'den haberdar olmasını sağlar ve gerektiğinde bu konulara ilişkin ilave bilgiler elde etmesine imkân verir.	()	()	()	()	()
27.	Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim, bu kişilerin raporlama sürecinin gözetimindeki rolünün önemini gösterir.	()	()	()	()	()
28.	Hedef kullanıcılar ile kurulacak iletişim; hedef kullanıcılara, denetçinin KDK ile ilgili kararını neye dayanarak verdiğini ve bu konuların denetçi raporunda nasıl açıklanacağını anlama fırsatı verir.	()	()	()	()	()
29.	İletişim, hedef kullanıcılarına denetçi raporunda bildirilecek KDK'leri göz önünde bulundurarak finansal tablolarda yeni veya kapsamlı bir açıklama yapılmasının faydalı olup olmayacağını değerlendirme imkânı verir.	()	()	()	()	()
30.	Denetçilerin KDK'leri nasıl ele aldığını açıklamaları sorumluluklarını artırır.	()	()	()	()	()
32.	KDK'lerin nasıl ele alındığının açıklanması, hedef kullanıcıların yatırım kararlarını etkiler.	()	()	()	()	()
35.	KDK için denetim prosedürlerinin açıklanması denetim ve zaman maliyetini artırır.	()	()	()	()	()
37.	Denetçilerin KDK'leri nasıl ele aldıklarını açıklamaları ile müşteriler hakkında daha fazla bilgi vermeleri denetçiler üzerinde hukuki baskı yaratır.	()	()	()	()	()
38.	KDK'lerin bildirilmesi ve nasıl ele alındığının açıklanması, denetim raporlarının hazırlanma süresini uzatır.	()	()	()	()	()

ÖZGEÇMİŞ

Murat DOĞAN 2014 yılında Gazi Üniversitesi İktisat bölümünden mezun oldu. 2015 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yapmış olduğu Mali Hizmetler Uzman Yardımcılığı sınavında başarılı oldu ve ilgili sınavın mülakatında da gerekli başarıyı gösterdi. 2016 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı olarak Karabük Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'na atandı. 2019 yılında ise, Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalında yüksek lisans eğitimini tamamladı. Aynı yılda, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Mali Hizmetler Uzmanlığı yeterlilik sınavını başarılı ile tamamladı. Karabük Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'nda Mali Hizmetler Uzmanı olarak göreve başladı ve bu görevini sürdürmeye devam etmektedir.

Akademik Çalışmalar:

- Vargün, H., ve Doğan, M. (2020). Stratejik Maliyet Yönetim Sistemlerinin Kullanılabilirliğine Yönelik Bir Durum Analizi: Hastane İşletmeleri Örneği. *Mali Çözüm*, 30(157), 145-161.
- Vargün, H., ve Doğan, M. (2021). Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notlarının Hisse Senedi Getirisi, Kârlılık Durumu ve Bağımsız Denetim Görüşü Perspektifinde TOPSIS Yöntemi ile Analizi. *Van Yüzyüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 289-310.
- Vargün, H., Doğan, M., ve Bal, K. (2020). Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notlarının TOPSIS, Gri İlişkisel Analiz ve MAUT Yöntemleri ile Karşılaştırmalı Analizi, İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 9(3), 1993-2010.
- Vargün, H., Doğan, M., ve Bal, K. (2020). Muhasebe Birimi Personel Seçim Problemi: Entropi Temelli MAUT Yöntemi Uygulaması. *Mali Çözüm*, 30(162), 177-191.
- Yıldırım , M., Bal, K., ve Doğan, M. (2021). Gri İlişkisel Analiz Yöntemi ile Finansal Performans Analizi: BİST'te İşlem Gören Demir Çelik Şirketleri Üzerinde Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(1), 122-143.