

**DENETÇİNİN MESLEKİ
ŞÜPHECİLİĞİNİN DENETİM
KALİTESİNE ETKİSİ**

Doktora Tezi

Nurcan AZGIN

Eskişehir, 2018

DENETÇİNİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİNİN DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ

Nurcan AZGIN

DOKTORA TEZİ

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Bilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Nurten ERDOĞAN

**Eskişehir
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Mayıs, 2018**

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Nurcan AZGIN'ın “Denetçinin Mesleki Şüphesizliğinin Denetim Kalitesine Etkisi” başlıklı tezi **17 Mayıs 2018** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca **İşletme (Muhasebe)** Anabilim Dalında, **Doktora** tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Nurten ERDOĞAN
Üye : Prof.Dr.Necdet SAĞLAM
Üye : Prof.Dr.Birol YILDIZ
Üye : Prof.Dr.Ümmühan ASLAN
Üye : Doç.Dr.Evrin GENÇ KUMTEPE

ÖZET
DENETÇİNİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİNİN DENETİM KALİTESİNE
ETKİSİ

Nurcan AZGIN

İşletme Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs, 2018

Danışman: Prof. Dr. Nurten ERDOĞAN

Bu çalışmanın amacı denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisini ortaya koymaktır.

Bu amaçla, denetim süreci bir bütün olarak ele alınırken, bu süreçte mesleki şüpheciliğin denetimdeki önemi vurgulanmış, denetim kalitesinin sağlanması için gerekli ölçütler ve denetim kalite çerçevesi incelenmiştir.

Çalışmada, Kamu Gözetim Kurumu'ndan bağımsız denetim yetkilendirmesi almış olan ve fiilen bağımsız denetim yapan denetçilerden elde edilen veriler denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisinin ortaya çıkarılması için, Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) tekniği ile incelenmiştir. Çalışmada veri toplama araçları olarak, denetçilerin mesleki şüpheciliklerini tespit etmek için şüphecilik ölçeği ve denetçilerin denetim kalitesine ilişkin görüşlerini tespit etmek için denetim kalitesi sormaca formu kullanılmış ve veriler analiz edilerek yorumlanmıştır. Çalışmanın sonucunda, araştırma hipotezleri kabul edilmiş ve denetçinin mesleki şüpheciliği ile denetim kalitesi arasında pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür. Buradan denetçinin uygun ölçüde mesleki şüphecilikle davranmasının denetim kalitesini arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Mesleki Şüphecilik, Denetim Kalitesi, Denetim Sürecinde Mesleki Şüphecilik, Yapısal Eşitlik Modeli.

ABSTRACT
EFFECT OF AUDITOR'S PROFESSIONAL SKEPTICISM ON AUDIT QUALITY

Nurcan AZGIN

Department of Business Administration

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, May, 2018

Advisor: Prof. Dr. Nurten ERDOĞAN

The aim of this study is to demonstrate the effect of the auditor's professional skepticism on audit quality.

For this aim, while the audit process is taken as a whole, the importance of audit of professional skepticism is emphasized in this process and audit quality framework and the criteria for ensuring audit quality are examined.

In the study, data which is obtained from auditors who have received authorization for independent audit from the Public Oversight Authority and who are actively conducting an independent audit, examined with Structural Equation Model (SEM) in order to find out the effect of auditor's professional skepticism on audit quality. A skepticism scale to determine the professional skepticism of auditors, and an audit quality questionnaire form to determine the auditors' opinions on audit quality are used as data collection tools in this study and the data is analyzed and interpreted. As a result of this study, research hypotheses are accepted and it is found that there is a statistically significant positive relationship between the auditor's professional skepticism and audit quality. Accordingly, it is found that auditors behaviour with appropriate level professional skepticism increases the quality of auditing.

Keywords: Professional Skepticism, Audit Quality, Professional Skepticism in the Audit Process, Structural Equation Modeling.

ÖNSÖZ

Bu doktora tezinde benimle birlikte emeği geçen pek çok kişi vardır. Emek sahiplerinin emeklerinin karşılığını ödemem mümkün olmasa da, teşekkürü bir borç bilirim.

Bana doktora sürecimin her aşamasında destek olan, sadece tez çalışması değil, her konuda her zaman destek olan, sadece akademisyen kimliğini değil, kişiliğini ve duruşunu her zaman örnek aldığım, desteğini hep arkamda hissettiğim kıymetli hocam Prof. Dr. Nurten ERDOĞAN'a,

Tezimin her aşamasına katkı sağlayan, her zaman desteğini hissettiğim ve hocam olduğu için kendimi şanslı hissettiğim kıymetli hocam Prof. Dr. Melih ERDOĞAN'a,

Tez izleme toplantılarında yapmış olduğu katkılarından dolayı kıymetli hocam Prof. Dr. Necdet SAĞLAM'a,

Tezimin uygulama aşamasında, engin bilgilerini ve deneyimlerini paylaşmaktan çekinmeyen, desteği ile beni her zaman cesaretlendiren kıymetli hocam Doç. Dr. Evrim GENÇ KUMTEPE'ye,

Yapmış oldukları katkılardan dolayı kıymetli hocalarım Prof. Dr. Birol YILDIZ ve Prof. Dr. Ümmühan ASLAN'a

Her an her konuda desteklerini arkamda hissettim sevgili aileme, yürekte teşekkür ediyor ve şükranlarımı sunuyorum.

17/05/2018

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalardan bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilemeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Nurcan AZGIN

İÇİNDEKİLER

Sayfa

BAŞLIK SAYFASI	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ	v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....	v
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar DİZİNİ.....	xii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xiii
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	xiv
1. GİRİŞ	1
1.1.Sorun	1
1.2. Amaç	1
1.3. Önem	2
1.4. Varsayımlar	2
1.5. Sınırlıklar.....	2
1.6. Tanımlar	3
2. ÇEŞİTLİ YÖNLERİYLE ŞÜPHECİLİK VE MESLEKİ ŞÜPHECİLİK.....	5
2.1. Şüphe ve Şüphecilik Kavramı.....	5
2.2. Felsefede Şüphecilik.....	5
2.2.1. Şüphecilik yaklaşımları	8
2.2.2. Şüphecilik akımları.....	10
2.2.2.1. Pyrrhunculuk (Pironizm)	11
2.2.2.2. Akademi şüpheciliği.....	12
2.2.2.3. Diyalektik şüphecilik	13

2.2.2.4. Tecrübi şüphecilik.....	14
2.3. Bilimsel Şüphecilik.....	15
2.4. Mesleki Şüphecilik	15
2.4.1. Denetimde mesleki şüphecilik.....	16
2.4.2. Denetimde mesleki şüpheciliğin önemi	18
2.4.3. Denetimde mesleki şüpheciliğin özellikleri.....	20
2.4.3.1. Sorgulayıcı bir akıl.....	21
2.4.3.2. Yargıyı erteleme	22
2.4.3.3. Merak.....	22
2.4.3.4. Kişiler arası anlayış	23
2.4.3.5. Özgüven	23
2.4.3.6. Bağımsızlık	24
2.5. Bağımsız Denetim Standartlarında (BDS) Mesleki Şüphecilik	24
2.6. Denetimde Mesleki Şüpheciliğin Belirleyicileri	28
2.7. Denetimde Mesleki Şüpheciliğin Ölçümü.....	32
2.8. Mesleki Şüpheciliğin Uygulanma Düzeyleri.....	34
2.8.1. Bireysel düzeyde.....	35
2.8.2. Denetim ekibi düzeyinde	36
2.8.3. Firma düzeyinde	38
2.9. Denetim Sürecinde Mesleki Şüphecilik.....	40
2.9.1. Denetim işinin alınması	43
2.9.2. Denetimin planlanması.....	45
2.9.3. İç kontrolün değerlendirilmesi	52
2.9.4. Kanıtların toplanması.....	58
2.9.5. Tözel testlerin yapılması.....	61
2.9.6. Örneklem büyüklüğünün belirlenmesi	63
3. DENETİM KALİTESİ VE DENETÇİNİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİ	69

3.1. Kalite ve Denetim Kalitesi.....	69
3.1.1. Denetim kalitesinin gerekliliği ve önemi	71
3.1.2. Denetimin kalitesini sağlayan ölçütler	73
3.1.2.1. Genel kabul görmüş denetim standartları.....	74
3.1.2.1.1. Genel standartlar	76
3.1.2.1.2. Çalışma alanı standartları.....	80
3.1.2.1.3. Raporlama standartları.....	84
3.1.2.2. Bağımsız denetim standartları.....	86
3.1.2.2.1. Kalite kontrol standartları.....	87
3.1.2.2.2. Mesleki etik standartlar	88
3.2. Denetim Kalitesi İçin Çerçeve	88
3.2.1. Girdi faktörleri.....	90
3.2.1.1. Değerler, etik ve davranışlar.....	91
3.2.1.2. Bilgi, beceri, tecrübe ve zaman	95
3.2.2. Süreç faktörleri	101
3.2.3. Çıktı faktörleri	105
3.2.3.1. Denetim işi seviyesinde çıktılar.....	105
3.2.3.2. Firma ve ulusal seviyede çıktılar	107
3.2.4. Finansal raporlama arz (tedarik) zinciri içindeki temel etkileşimler ..	108
3.2.4.1. Denetçiler ve yönetim arasındaki etkileşimler	109
3.2.4.2. Yönetişimden sorumlu olanlar ve denetçiler arasındaki etkileşim	110
3.2.4.3. Denetçiler ile finansal tablolar kullanıcıları arasındaki etkileşim	111
3.2.4.4. Denetçiler ve düzenleyiciler arasındaki etkileşim.....	111
3.2.4.5. Yönetişimden sorumlu olanlar ve yönetim arasındaki etkileşim ..	111
3.2.4.6. Yönetim ve düzenleyiciler arasındaki etkileşim.....	112
3.2.4.7. Yönetim ve finansal tablo kullanıcıları arasındaki etkileşim	112

3.2.4.8. Yönetişimden sorumlu olanlar ve düzenleyiciler arasındaki etkileşim	112
3.2.4.9. Düzenleyiciler ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki etkileşim	113
3.2.5. Çevresel faktörler (bağlamsal faktörler)	113
3.2.5.1. İş uygulamaları ve ticaret hukuku	114
3.2.5.2. Finansal raporlamaya ilişkin yasa ve düzenlemeler	115
3.2.5.3. Geçerli finansal raporlama çerçevesi	116
3.2.5.4. Bilgi sistemleri	117
3.2.5.5. Kurumsal yönetim	118
3.2.5.6. Genişletilmiş kültürel faktörler	120
3.2.5.7. Denetim düzenlemeleri	121
3.2.5.8. Yargı çevresi	122
3.2.5.9. Yetenekli kişilerin mesleğe çekilmesi	122
3.2.5.10. Finansal raporlama çizelgesi	123
3.3. Denetçinin Özellikleri ve Denetim Kalitesi	123
3.3.1. Denetçinin mesleki yeterliliği	124
3.3.2. Denetçinin sektörel bilgi ve tecrübesi	124
3.3.3. Denetçinin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü	125
3.3.4. Denetçinin mesleki özen ve titizliği	127
3.3.5. Denetçinin ilişkili olduğu gruplarla kurduğu iletişimin etkinlik derecesi	127
3.4. Mesleki Şüphencilik ve Denetim Kalitesi İlişkisi	128
3.4.1. Denetimde denetim kanıtlarının önemi	128
3.4.2. Denetim kanıtlarının uygunluk ve yeterliliği	130
3.4.3. Mesleki şüphencilik ve denetim kanıtlarının yeterliliği	132
4. YÖNTEM	134

4.1. Araştırma Modeli.....	134
4.2. Hipotezler	135
4.3. Veri Toplama Tekniği ve Aracı	136
4.4. Veri Analizi.....	137
5. BULGULAR VE YORUMLAR	140
5.1. Doğrulayıcı Faktör Analizi	143
5.2. Yapısal Eşitlik Modelinin Oluşturulması	154
5.3. Açık Uçlu Sorunun Analizi	158
5.3.1. Denetim kalitesinde girdiye ilişkin görüşler	158
5.3.2. Denetim kalitesinde sürece ilişkin görüşler	158
5.3.3. Denetim kalitesinde sürece ilişkin görüşler	159
6. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	162
KAYNAKÇA.....	168
EKLER	
ÖZGEÇMİŐ	

TABLULAR DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 2.1. Mesleki Şüphencilik Özellikleri	32
Tablo 3.1. Kalite Tanımları.....	70
Tablo 5.1. Faktörler ile Açıklanan Varyans	140
Tablo 5.2. Denetçilerin Sosyo-demografik Bilgileri.....	141
Tablo 5.3. Araştırma Modelindeki Faktörlerin Ortalama ve Standart Sapmaları	142
Tablo 5.4. Araştırma Modeli İçin Uyum İndeksleri	145
Tablo 5.5. Şüphencilik Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İndeksleri	145
Tablo 5.6. Şüphencilik Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları.....	146
Tablo 5.7. Şüphencilik Faktörleri Güvenilirlik Puanları.....	148
Tablo 5.8. Şüphencilik Faktörlerinin Korelasyonu	148
Tablo 5.9. Şüphencilik ile İlgili İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları ...	150
Tablo 5.10. Şüphencilik ile İlgili İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İndeksleri	150
Tablo 5.11. Kalite ile İlgili Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İndeksleri	151
Tablo 5.12. Kalite ile İlgili Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları	151
Tablo 5.13. Kalite Faktörleri Güvenilirlik Puanları.....	154
Tablo 5.14. Kalite Faktörlerinin Korelasyonu	154
Tablo 5.15. Yapısal Eşitlik Modeline İlişkin Uyum İndeksleri	157
Tablo 5.16. Yapısal Modele İlişkin Sonuçlar	157

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa

Şekil 2.1. Bilginin İmkânı Şeması	7
Şekil 2.2 Mesleki Şüpheliğin Unsurları	18
Şekil 2.3. Denetim Performansında Mesleki Şüpheliğin Belirleyicilerine İlişkin Model	30
Şekil 2.4. Denetim Süreci Evreleri	42
Şekil 2.5. Denetim Sürecinde Önemlilik	49
Şekil 2.6. İç Kontrol Yapısını Anlama ve Kontrol Riskini Değerlendirme Süreci	57
Şekil 2.7. Tözel Testler, Mesleki Şüphelilik ve İç Kontrol İlişkisi	61
Şekil 2.8. Örneklem Süreci	68
Şekil 3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	76
Şekil 3.2. Denetim Kalitesi İçin Çerçeve	90
Şekil 3.3. Finansal Raporlama Arz Zinciri İçindeki Etkileşim.....	109
Şekil 3.4. Bağlamsal Faktörler	114
Şekil 4.1. Öngörülen Yapısal Eşitlik Modeli.....	134
Şekil 5.1. Şüphelilik Doğrulayıcı Faktör Analizine İlişkin Yol Diyagramı	147
Şekil 5.2. Şüphelilik İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizine İlişkin Yol Diyagramı	149
Şekil 5.3. Kalite ile İlgili Doğrulayıcı Faktör Analizine İlişkin Yol Diyagramı	153
Şekil 5.4. Kavramsal Olarak Önerilen Yapısal Eşitlik Modeli.....	155
Şekil 5.5. Yapısal Eşitlik Modeli.....	156

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

λ	: Lambda
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü)
BDS	: Bağımsız Denetim Standartlarında
BT	: Bilgi Teknolojisi
BTS	: Barlett's Test of Sphericity
CAQ	: Center for Audit Quality (Denetim Kalite Merkezi)
CFI	: Comparative Fit Index (Karşılaştırmalı Uyum İndeksi)
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPD	: Continuing Professional Development (Sürekli Mesleki Gelişme)
DFA	: Doğrulayıcı Faktör Analizi
FRC	: Financial Reporting Council (İngiltere Finansal Raporlama Konseyi)
GAO	: ABD Sayıştay
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	: International Auditing and Assurance Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IES	: International Ethics Standards (Uluslararası Eğitim Standartları)
IESBA	: International Ethics Standards Board for Accountants (Uluslararası Etik Standartlar Kurulunun)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IIA	: The Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü)
IPD	: Initial Professional Development (İlk Mesleki Gelişme)
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KKS	: Kalite Kontrol Standartları
KMO	: Kaiser Mayer Olkin
NNFI	: Non normed Fit Index (Normlaştırılmamış Uyum İndeksi)
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler

	Muhasebe Gözetim Kurulu)
RMSEA	: Root Mean Square Error of Approximation (Yaklaşık Hataların Ortalama Karekökü)
SEC	: Securities and Exchange Commission (Amerika Sermaye Piyasası Kurulu)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SRMR	: Standardized Root Mean Square Residual (Standartlaştırılmış Hata Kareleri Ortalamasının Karekökü)
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TLI	: Tucker Lewis Index (Tucker Lewis İndeksi)
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
WLSMV	: Weighted Least Squares Mean-and Variance Adjusted (Ortalama ve Varyansa Göre Düzeltilmiş Ağırlıklandırılmış En Küçük Kareler)
YEM	: Yapısal Eşitlik Modeli

1. GİRİŞ

1.1.Sorun

Son zamanlarda yaşanan hızlı gelişme ve değişim her alanı etkilediği gibi denetim mesleğini de etkilemiştir. Yaşanan şirket skandallarıyla birlikte denetim yetersizliği ve denetçilerin mesleki şüphecililiği önem arz eden bir konu haline gelmiştir. Durum böyle olunca denetim standartları da bu konuya standartlarda yer vermiştir. Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)'in ortaya çıkardığı denetim kaynaklı hileli raporların nedenlerine bakıldığında üçüncü sırada yetersiz düzeyde mesleki şüphecilik uygulaması yer alır. Yetersiz denetim kanıtı toplama esasen mesleki şüphecilikle ilgilidir. Çünkü denetçi daha şüpheli yaklaştığında kanıtların nicelik ve niteliği artacaktır. Mesleki şüphecilik toplanan kanıtların yeterliliği ve doğruluğu noktasında karar vermeye yön vermektedir. Denetçilerin mesleki şüphecilik konusuna yeterince önem vermemelerinin denetim kalitesine ve denetim mesleğine zarar verdiği ortaya konulmaktadır. Mesleki şüphecilik denetimin bütün yönlerinde önemlidir özellikle de hile denetiminde önemlidir. Mesleki şüphecilik mesleki yargı ve denetçinin bağımsızlığı ile ilgilidir ve denetim kalitesine katkı sağlar. Bu bağlamda denetim sürecinde uygun seviyede şüphecililiğe gereksinim, çalışmanın sorununu oluşturmaktadır.

1.2. Amaç

Çalışmanın amacı, denetçinin mesleki şüphecililiği ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaya çalışmaktır. Bu ilişki yapısal eşitlik modeli kullanılarak ortaya konulmuştur.

Araştırmanın sonucu denetçilerin mesleki şüpheciliklerinin seviyesini ölçmek, denetçilerin yapmış oldukları denetimin kalitesini ölçmek ve şüphecilik ile kalite arasında ilişki olup olmadığını ortaya koymaktır. Bilindiği gibi denetçi denetimin her aşamasında bir karar vermektedir. Bu kararı vermesinde denetçinin mesleki şüphecililiği etkili olmaktadır. Denetim bir süreçtir ve bu süreç ne kadar kaliteli girdi ve işlemle işlenir, çıktılanırsa o kadar kaliteli bir denetim elde edilir. Denetim sürecinin en önemli girdilerinden biri de mesleki şüpheciliğidir. Dolayısıyla denetimde uygun seviyede sergilenen mesleki şüphecililiğin denetimin kalitesini arttırabileceği ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1.3. Önem

Çalışmada denetim süreci bir bütün olarak ele alınacak ve bu süreç içerisinde denetçinin denetim işini yaparken sergilediği mesleki şüphecilikğin önemi üzerinde durulacaktır. Öncelikle şüphe, şüphecilik ve denetimde mesleki şüphecilik kavramları üzerinde durulacaktır. Daha sonra kalite ve denetimde kalite kavramları açıklanacak ve denetim sürecinin hangi aşamalarında denetçinin mesleki şüphecilikle hareket etmesi gerektiği açıklanacaktır. Sonuç olarak, denetim sürecinde denetçinin mesleki şüphecilikğini arttırmasının denetim sürecinin etkililiğinin, etkinliğinin ve kalitesinin arttırılmasına önemli katkı sağlayabileceği düşünülmektedir. Son zamanlarda denetim kalitesine ilişkin birçok çalışma yapılmaktadır. Mevcut literatür incelendiğinde, kaliteli bir denetimin yapılmasında etkili olan en önemli unsurun denetçinin denetim işini yaparken mesleki şüphecilikğini işin gerektirdiği ölçüde sergilemesi olduğu görülmektedir. Ülkemizde de denetim kalitesine ilişkin çalışmalar yapılmıştır. Fakat denetimde mesleki şüphecilikğin uygulanmasına yönelik bir çalışma bulunmamaktadır. Bu bağlamda bu çalışma ülkemizdeki diğer çalışmalardan ayrılmaktadır.

1.4. Varsayımlar

Bu çalışma, denetçinin mesleki şüphecilikğinin denetimin kalitesini arttırabileceği varsayımına dayanmaktadır. Denetim bir süreçtir ve denetim sürecinde uygulanan mesleki şüphecilik de bir girdidir. Girdi ne kadar kaliteliyse çıktıda o kadar kaliteli olur. Bu bağlamda denetimde uygun seviyede şüpheli davranılması denetimin kalitesini arttıracaktır.

Çalışma sormacaya katılan tüm kişilerin bağımsız olduğu, katılımın gönüllülük esasına dayandığı ve soruların dürüst ve içtenlikle cevapladığı varsayımına dayanmaktadır.

1.5. Sınırlıklar

Çalışmanın evreni KGK'dan yetkilendirmesi olan ve bağımsız denetim yapan denetçilerdir. Fakat yetkilendirme alan kişilerin hepsi fiilen bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamaktadırlar. Bu yüzden fiilen bağımsız denetim yapan kişilerin sayılarını tespit edememekteyiz. Bu durum çalışmanın sınırlılıklarından biridir. Aynı

zamanda bağımsız denetim yapan tüm denetçilere sormacanın uygulanmaması da çalışmanın sınırlılıklarından biridir.

1.6. Tanımlar

Bu çalışmada kullanılan denetimde mesleki şüphecilik ve denetim kalitesine ilişkin operasyonel tanımları şu şekilde özetleyebiliriz:

Şüphe ve şüphecilik: Şüphe; bir şeyin doğruluğu ile ilgili olarak tereddüt içinde olma kesin karar verememe durumudur. Şüphecilik ise, mutlak doğru bilginin mümkün olmadığını ya da elde edilen bilginin doğru olup olmadığından şüphe edilmesi gerektiğini savunan görüştür.

Denetimde mesleki şüphecilik: Hata ve hileden kaynaklanan olası yanıltıcı beyanları işaret eden durumlara karşı tetikte olma ve denetim kanıtının eleştirel bir şekilde değerlendirilmesinde sorgulayıcı bir zihinsel tutumu içeren bir davranıştır.

Denetim kalitesi: Denetlenen firmanın muhasebe sistemindeki önemli hataların, yanlışlıkların, eksikliklerin veya düzensizliklerin ortaya çıkarılması ve gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması olasılığıdır.

Sorgulayıcı akıl: Denetçinin merakı ve ilgisi ile ilgili bir tutumu ifade eder.

Merak: Denetçinin araştırma arzusu ve isteğini ifade eder.

Yargıyı erteleme: Denetçinin daha fazla doğrulama olmadan bir açıklamada bulunmaması, aceleci davranmayıp zamanında karar almasıdır.

Kişiler arası anlayış: Denetçinin başkalarının davranışlarının etkeni olan içgüdüler ve motivasyonları anlamasıdır.

Özgüven: Denetçinin kendi yeteneklerini, öz değer ve inanç duygularını ifade eder.

Bağımsızlık: Denetçinin cesurca kararlarını değerlendirmesini, fikrini oluşturmasını ve sürdürmesini ifade eder.

Denetim kalitesi için çerçeve: Kaliteli bir denetimin yapılabilmesi için izlenmesi gereken adımları içerir. Denetim kalitesi için oluşturulan bu çerçeve beş kısımdan oluşmaktadır. Bunlar; girdi faktörleri, süreç faktörleri, çıktı faktörleri, finansal raporlama arz zinciri içindeki temel etkileşim ve çevresel faktörlerdir.

- **Girdi:** Bir denetim işini yaparken denetçinin sahip olması gereken değer, etik ve davranışlardır.

- **Süreç:** Kalite kontrol yordamları ve denetim sürecini ifade eder.
- **Çıktı:** Denetim sürecinden çıkan raporlardır.
- **Finansal raporlama arz zinciri içindeki temel etkileşim:** Finansal raporların sunulduğu kişiler arasındaki etkileşimi ifade eder.
- **Çevresel faktörler:** Finansal raporlama ve denetimin gerçekleştiği ortamdır.

2. ÇEŞİTLİ YÖNLERİYLE ŞÜPHECİLİK VE MESLEKİ ŞÜPHECİLİK

2.1. Şüphe ve Şüphecilik Kavramı

İnsan yapısı gereği doğuştan bazı fiziksel ve zihinsel özelliklere sahiptir. İnsan düşünen bir varlık olduğu için günlük yaşamında ve yaşamının her alanında bazı şeylerden şüphe eder, gerçeği araştırarak, sorgulayarak ortaya çıkarmak ister.

Basit tanımıyla şüphe “bir şeyin doğruluğu ile ilgili olarak tereddüt içinde olma kesin karar verememe durumudur” (Cevizci, 1999, s. 532). Şüphe, sunulan açıklamayla yetinmeme, var olan şeylerin aslında olduklarından başka türlü olabileceklerini düşünme eğilimi olarak ortaya çıkar. Şüphe, felsefi sorgulamayı hayata geçiren en önemli güçtür. Şüphe eden insan denildiğinde, gerçekliğin görüldüğü gibi olmayabileceğini, görünüşünün arkasında farklı sebepler olabileceğini sorgulayan insandır (Cevizci, 2010, s. 9-10).

Günlük yaşamda şüphe ederek ve sorgulayarak yaşamak herkes için kolay olmaz. Bu şüphe bazen hastalık seviyesine bile gelebilir. Örneğin, sabah evden çıkıp işe gidecek birinin acaba ocağın altını kapatmış mıydım, ütünün fişini çekmiş miydim diye, evden her çıkışında kapıyı açıp tekrar kontrol etmesi psikolojik olarak normal kabul edilebilecek bir durum değildir.

Şüphecilik ise, “insan zihninin bilgide kesin ve pozitif doğrulara ulaşamayacağını, kesin ve doğru bilginin mümkün olmadığını ve insanın görünüşlerin ötesine geçerek gerçekliğin kendisine ulaşamayacağını öne süren görüştür” (Cevizci, 1999, s. 533). Şüphecilik bilgi öğretisi ve ahlak konularında ortaya çıkan bir felsefe akımıdır. Şüphecilik temelde epistemolojik (bilgi felsefesi ile ilgili) bir kavram olmakla birlikte bilimsel alanda açık fikirlilikle eşdeğer olan “şüphe edebilme becerisi” olarak nitelendirilir.

2.2. Felsefede Şüphecilik

Bilindiği gibi bilgi felsefesi bilgiyi genel olarak ele alan ve bilgi ile ilgili problemleri araştıran felsefe disiplini. Bilgi felsefesinin başlıca kavramları; özne, nesne bilgi, gerçeklik, doğruluk, anlamlılık ve uygunluktur. Bilgi felsefesi bu kavramları anlamaya çalışır ve aralarındaki ilişkiyi ortaya koyar. Bilgi felsefesi kapsamında ele alınan pek çok problem, cevabı aranan pek çok soru vardır. Bilgi ile ilgili başlıca problemler (Günay, 2007, s. 2-3);

- Bilginin imkanı problemi,

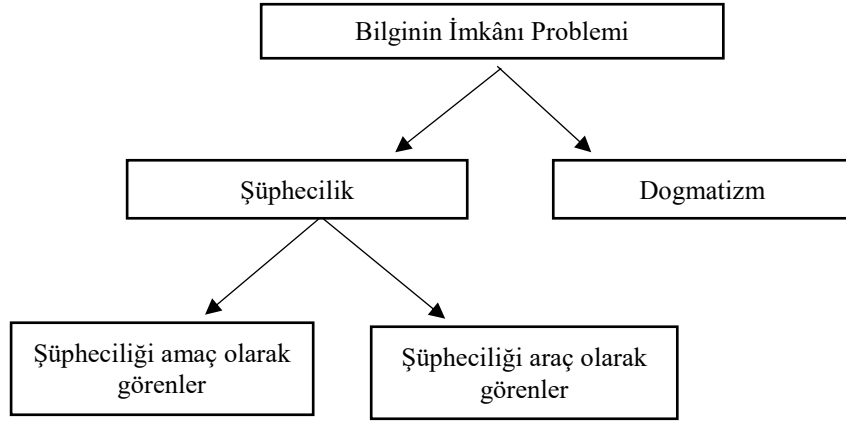
- Bilginin doğruluğu problemi,
- Bilginin kaynağı problemi,
- Bilginin sınırları problemidir.

Bilgi kuramının temel sorusu, gerçekte bilginin mümkün olup olmadığı sorusudur. Burada iki farklı görüş söz konusudur. Bir kısım düşünürler insanın bir şeyi bilmesinin mümkün olmadığını iddia ederken (Şüpheciler), bir kısım düşünürler de insandan bağımsız bir bilginin var olduğunu ve insan tarafından da bilinebileceğini (Dogmatikler) savunmuşlardır (Ağırman ve Türkmetin, 2012, s. 198). Şüphecilik ve dogmatizm birbirine zıt görüşleri savunurlar, diğer bir ifade ile şüphecilik dogmatizme tepki olarak doğmuştur (Bkz. Şekil 1).

- Şüphecilik (Septisizm), mutlak doğru bilginin mümkün olmadığını ya da elde edilen bilginin doğru olup olmadığından şüphe edilmesi gerektiğini savunan görüştür. Bu görüş insanın varlığını kendisinin bilemeyeceğini, gerçeklikle ilgili olarak kesin bilgiye ulaşamayacağını söyler. Burada, gerçekliğin doğru bilgisi için insanın bilme kapasitesi yeterli değildir ve bilen özne ile bilinen varlık arasında aşılmaz engeller vardır. Bu yüzden, herkes için geçerli olan doğru, kesin ve nesnel bir bilgi mümkün değildir (Cevizci, 2010, s. 58).

Şüpheciler, haklı kılınmış bir bilgi elde etmek için, bu bilgiye güvenilir olduğunu önceden bilmekle yükümlü olduğumuz bir ölçüt kullanarak ulaşılması gerektiğini iddia ederler. Başka bir şekilde açıklarsak, hangi türde olursa olsun haklı kılınmış bir bilgi elde edebilmek için, yalnızca elimizin altında kendisi aracılığıyla bu bilgiyi haklı kılacağımız güvenilir bir ölçütün bulunması yetmez, bunun yanı sıra bu ölçütün kendisinin güvenilir olduğunu bilmemiz gerekir (Adjukiewicz, 1994, s. 29).

- Dogmatizm, insanın gerçekliğin bilgisini elde edebileceğini, insanın varlığın bilgisine ulaşabileceğini savunan görüştür. (Cevizci, 2010, s. 58). Şüpheciliğin karşısında bir görüş olan dogmatizm, mutlak hakikate şüphe etmeden, bazı ilkeler ışığında ulaşılabilirliğini söyler. Dogmatikler “bilebilir miyiz?” sorusuna kesinlikle “bilebiliriz” şeklinde cevap verirler.



Şekil 2.1. Bilginin İmkânı Şeması

Felsefe açısından şüphecilik, **şüphenin kullanım** biçimine göre iki grupta ele alınabilir;

Birinci grubu oluşturan düşünürlerin görüşüne göre şüphe bir **amaçtır**. Bu düşünürler Sofistler ve Septiklerdir. Sofistler'e göre ne varlık vardır ne de varlığın bilgisi mümkündür, bilginin başkasına aktarılması da mümkün değildir. Septikler'e (şüpheciler) göre ise mutlak doğru bilgiye ulaşabilmek mümkün değildir. İnsan hiçbir konuda hüküm vermemelidir.

İkinci grubu oluşturan düşünürler şüpheyi bir tavırdan çok, düşüncelerin oluşma aşamasında **bir araç** olarak kullanmışlardır.

Descartes'in metodolojik şüphecilik olarak adlandırdığı bu yöntemde insanın kesin bilgiye ulaşacağını iddia etmektedir. Metodolojik şüphecilik, sofistlerde ve ilk çağ düşünürlerinin düşüncesi olan her şeyden şüphe etmeyi öneren bir yaklaşım değil, geçici ve sınırlı olan bir şüpheciliktir. Duyumlardan elde ettiğimiz bilgilerden şüphecilik kavramına göre şüphe, bir amaç değil bizi mutlak doğruya götüren bir araçtır. Mutlak bilgiye veya doğruya ulaştıktan sonra şüphe sona erer (http-1).

Descartes her şeyden şüphe etmenin mümkün olduğunu, ancak şüphe eden insanın şüphe ettiği anda, şüphe ettiğinden şüphe etmesinin mümkün olmadığı sonucuna varır. Şüphe etmek bir tür düşünmektir. Düşünmek ise var olmayı gerektirir. Descartes doğru bilgiye ulaşabilmek için dört kuraldan bahseder. Bu kuralları şöyle sıralayabiliriz (Günay, 2007, s. 6):

- Doğruluğu apaçık olmayan şey doğru kabul edilmez.
- İncelenen konu ya da problem alt bölümlere ayrılmalıdır.

- Düşünceler en yalınından başlanarak, belli bir sıra içinde incelenmeli.
- Hiçbir şeyi göz ardı etmemek için düşünceler sık sık denetlenmelidir.

2.2.1. Şüphencilik yaklaşımları

Şüphe ve şüphencilik felsefe yapmak için gereklidir. Bu nedenle felsefede farklı şüphencilik yaklaşımları ortaya çıkmıştır.

Bunlar; bir tavır olarak şüphencilik, bir yöntem olarak şüphencilik, deney-dışı bilgiye ilişkin şüphencilik ve aşırı şüphenciliktir (Arslan, 2010, s. 30).

Bir tavır olarak şüphencilik: felsefi bakımdan sağlıklı bir tavır olarak şüphe, bizzat felsefenin ruhunda vardır, her filozofun felsefi bir tavır olarak belli ölçüde şüphenci olduğu söylenebilir. Kant, bu tavrı “gerekçeleri, temelleri olmadığı sürece herhangi bir görüşü, iddiayı kabul etmeme tavrı olarak tanımlanabilir. Bu tavrın en iyi örneği kendi zamanının Atina’sının dinsel, bilimsel, ahlaksal, siyasi görüşlerini, inançlarını, adet ve geleneklerini eleştiren ve bütün bu eleştiri öncesi görüşlerin doğruluk iddialarına karşı alaycı bir tavır takınan “Tek bir şey biliyorsam, o da hiç bir şey bilmediğimdir” diyen Sokrates’tir. Sokrates’in burada anlatmak istediği şey, bütün inanç, adet, gelenek, görüş ve sanılar aslında hiçbir bilgi değerine sahip değildir.

Bir yöntem olarak şüphencilik: : Şüphencilüğün bir yöntem, belli bir doğrulara ulaşmak üzere bir araç olarak kullanılmasıdır. Pozitif şüphencilik olarak da nitelenen bu yaklaşımın en iyi örnekleri İslam dünyasında Gazali ve Batı dünyasında Descartes’tir. Decartes, metodolojik şüphencilik olarak adlandırdığı bu yaklaşımda, şüpheyi dogmatik bir tutum olmaktan çıkartıp kesin bilgiyi elde edebilmek için bir yöntem olarak kullanmayı önermiştir. Şüphenciliği, nihai amaç olarak benimseyen filozofların tersine bu yaklaşımda şüphe, şüphenin kendisini ortadan kaldırmayı amaçlayan bir yöntem, bir amaç olarak kullanılır.

Deney- dışı bilgiye ilişkin şüphencilik: Bu tür şüphencilere ilişkin örnekler Hume ve Kant’tır. Hume, İngiliz felsefesinin deneyci geleneği içinde yer alan şüphenci filozoftur. Şüphencilığe ilişkin nedensellik ilkesinin analizi önemlidir. Nedensellik ilkesi, her olayın bir nedeni olduğunu, evrendeki olayların birbirine bir neden ve eser olarak bağlı olduğunu düşünmemizin temelindeki ilkedir. Hume, neden-sonuç ilişkisinin zorunlu olmadığını

ileri sürerek, bu ilişkiyi bizde var olan alışkanlığa bağlarken, insanların alışkanlıklarından dolayı aynı zamanda geleceğe de ümitle baktıklarını ortaya koyar. Bilimsel yasalar insanın neden sonuç ilişkisine alışmasının sonucudur. Doğa bilimleri, belli olaylar arasında, bazı evrensel ve değişmez bağlantılarla, doğa kanunlarını dile getiren genellemelerle çalışırlar. Örneğin “madenler ısıyla genişir” önermesi, bu türden bir genellemedir. Hume’a göre, böyle bir genellemeye, ne akılla ne de deneyle ulaşılabilir. Esasında, böyle bir genelleme, birbirinin tamamlayıcısı olan, olaylar arasında bir nedensellik ilişkisi olduğu inancı ile bu ilişkinin her zaman aynı kalacağı inancına dayanmaktadır (Öktem, 2004, 30). Kant, Hume’un yaklaşımının eleştirmiş ve nedensellik ilkesinin alışkanlık olamayacağını, alışkanlıkların kişilere göre değiştiğini belirterek, nedenselliğin herkes için geçerli olduğunu ifade etmiştir. Kant’a göre, nedensellik ilkesi bir akıl kategorisi ya da kalıptır. Bu ilke ya da kategori sayesinde biz, deneyden gelen verileri birbirlerine neden-eser olarak bağlayıp birleştiririz. Diğer bir ifade ile Kant’a göre, deneyde bilen özne, tamamen pasif, sadece alıcı bir durumda değildir. Deney yapan kişinin deneyde pasif bir şekilde dışardan aldığı şey deneyin malzemesi veya hammaddesidir. O bu maddeye kendisinden gelen bir takım düzenleyici formları uygulayarak ona belli bir şekil ve yapı verir. Fakat deneyim tarafından bize verilmemiş olan şeyler, bilgimizin konusu oluşturamazlar. Aklın ilkeleri insan bilincinde vardılar ve deney yapmadan önce doğuştan (apriori) akılda bulunurlar. İnsan bilincinde deneyden gelmeyen, boş kalıplar vardır. Bu boş kalıplar (kategoriler) duyu organlarının sağladığı verilerle dolarlar. Bilgi duyu organlarının getirdiği (aposteriori) verilerin, aklın kalıplarına girmesiyle elde edilir.

Aşırı şüphecilik: tarihte bilgi diye kabul edilen şeylerin nasıl çağdan çağa, toplumdan topluma değiştiğini, hatta bilim tarihi için bile böyle bir durumun söz konusu olduğunu göstererek, bilgi yetilerimizin ve araçlarımızın sistemli bir eleştirisini ve çürütmesini yaparak her türlü bilginin nasıl mümkün olmadığını aşırı bir şekilde vurgulamaya çalışan şüphecilik türüdür. İlk çağ şüphecileri arasında olan sofistler ve septikler bu gruba girmektedirler.

Şüphecilik kullanım biçimlerine, olumlu ve olumsuz yönlerine göre sınıflandırıldığında yıkıcı ve yapıcı şüphecilik şeklinde sınıflandırılabilir. Yıkıcı şüphecilik şüpheciliğin olumsuz yönlerini ele alır. Bu grup sofistlerden Protagoras ve Gorgias, septiklerden ise 3 grup filozoflardan oluşur. İlkçağ şüphecileri Pyrrhon,

Aenesidemos, S. Empiricus, Agrippa, Menodotos'tur. Yapıcı şüphecilik bir tavır, bir yöntem olarak şüpheciliktir. Bu grup içerisine Sokrates'in şüphe ile felsefe yapma biçimi, Descartes ve Gazali'nin şüpheyi araç olarak kullanması, Locke, Hume ve Kant'ın deney dışı olana şüphe duyarak felsefelerini oluşturmaları dâhil edilir (Ceyhan Çoştı, 2012, s. 2).

2.2.2. Şüphecilik akımları

Bilgi felsefesinde temel problemlerden biri “bilip bilemeyeceğimiz” sorusudur. Diğer bir ifade ile “İnsan bilgisinin olanakları ve sınırı nedir? sorusudur. Bu soruyla ilgili olarak ortaya çıkan şüpheciliğin başlangıcı Antik Çağ felsefesidir. Buradan hareketle ilk şüphecilerin Sofistler olduğunu söyleyebiliriz.

Sofistler şüpheyi amaç olarak kullanmışlardır. Amaç olarak kullanmalarının nedeni duyuların yanıltıcı olması yani duyulara güvensizlik ve bilginin bilene ait olmasıdır (Ceyhan Çoştı, 2012, s. 2).

Sofistlerden Gorgias mutlak ve kesin bilgiye ulaşamayacağını “bir şey yoktur”, “bir şey olsaydı da bilinmezdir”, “ bilsek bile başkalarına bildirmezdik” şeklindeki üç önermesi ile ortaya koyar.

Varlığı bilmek için düşünmemiz gerekir. Ayrıca düşündüğümüz şeyin düşünmemizden dolayı var olması gerekir. Nasıl ki var olmayan şeyi düşünüyoruz, var olan şeyinde düşünülmemiş olması mümkündür. Böylece düşündüğümüz her şeyin var olduğunu söylemek anlamsız olur. Varlığın bilgisini elde etsek bile başkasına aktaramayız. Buradan hareketle Gorgias'ın hiçliğin sınırını zorladığını söyleyebiliriz (Ceyhan Çoştı, 2012 s. 4).

Şüpheciliği ilk olarak felsefi bir disiplin haline getiren ve kuran Büyük İskender'in yakın arkadaşı Elis'li Pyrrhon'dur (M.Ö 365-275). Şüpheciliğin asıl geliştiği yer Atina ve İskenderiye'dir (Çubukçu, 1996 s. 21). Pyrrhon'dan sonra Arkesilaos ve Karneades'in başını çektikleri Akademi Şüpheciliğini ve daha sonra Aenesidemos'un kurduğu Diyalektik veya Yeni Şüphecilik akımını görmekteyiz. Son şüphecilik akımı ise Tecrübi Şüpheciliktir.

Şüpheciliği savunan filozoflar şüphe etmelerine rağmen, düşünme araştırma ve tartışmadan vazgeçmediler. Günlük yaşamdan ve günlük yaşamın olgularından da vazgeçmediler. İnsanların temel ihtiyaçları olan açlık susuzluk durumlarının, acıktıkları ve susadıkları zaman hissettikleri olgusunu inkâr etmediler. İçinde yaşadığımız dünyanın

gerçek olduğundan da hiçbir zaman şüphe duymadılar. Şüphe ettikleri tek şey ise, bu dünyanın gereği gibi veya layıkıyla açıklanabilmesiydi (Cevizci, 2012, s. 157).

2.2.2.1. Pyrrhonculuk (Pironizm)

Pyrrhon, M.Ö. 365 yılında Elis'te doğdu. Pyrrhon, mutluluğu dirlik ve gönül şenliği (euthymia) içinde geçen bir yaşamda bulur. Mutluluğa erişmek için felsefeye dayanmaya gerek vardır. Felsefenin görevi, hayatı, son amacı olan mutluluğa göre düzenleyebilmek için doğruyu, gerçeği tanımaktır. Pyrrhon bilgi sorununu bu anlayış ile ele alır. Ona göre ilk yapılması gereken şey, yaşamın en yüksek amacına ulaştıracak bu etkenin –bilginin- ne olduğunu, bu işi görebilecek bir durumda olup olmadığını araştırmaktır. Fakat Pyrrhon'a göre bilgi bunu gerçekleştirebilecek durumda değil, çünkü her sav için birbirine karşıt olan ve güççe birbirine eşit olan iki kanıt ileri sürülebilir. Bu yüzden hiçbir şey için belli bir şey diyemeyiz. Yapılacak şey her türlü yargıdan kaçınmaktır (Gökberk, 2012, s. 86). Birbirine karşıt iki savunmadan hangisinin doğru olduğunu ispatlama imkânı yoktur. Yine tanrıların hem varlığı hem de yokluğu savunulabilir. Buradan hareketle, en doğru davranış bir konu üzerinde herhangi bir yargıda bulunmaktan çekinmektir (Aster, 1999, s. 303). Yargıdan kaçınmak kişiyi her türlü eleştiriden, görüşlerin çatışmasından doğan gerginliklerden kurtarır. Böylece kişi daha sağlam, dingin bir ruh haline ve huzura kavuşur. Yani kişi nesnelere gerçek yapısını aramaktan vazgeçmeli ve sadece görünümle yetinmelidir (Çelik, 2010, s. 105).

Pyrrhon'a göre, insanlar iyi ve kötü şeylerin varlığına inanarak yanlış yaparlar. Çünkü kötülüklerle karşılaşınca üzülürler, iyiliğe kavuşunca da onu kaybetme korkusu yaşarlar. Eğer bütün inançlar ortadan kalkarsa, korkacak bir şey kalmaz, o zaman kötülüklerden sakınmak gerekmez. O zaman şüphe, gerçek iyidir. Şüpheli kişi, ihtilaf halinde olan iki görüşten ikisini de benimsemez. Ona göre iyilik ve kötülük eşittir, zenginlik ve fakirlik, hastalık ve sağlık aynı değere sahiptir (Çubukçu, 1996, s. 25).

Pyrrhon'un öğrencisi olan Timon hocasının düşüncesinin özetini üç soruda toplamıştır. "Nesnelerin gerçek yapısı nedir?", "Nesneler karşısındaki duruşumuz ne olmalıdır?", "Nesneler karşısındaki doğru bir duruştan ne kazanırız?". Timon bu üç soruyu kısa ve öz olarak tek kelimeyle cevaplamaktadır. İlk soruya akatalepsia (kavranmaz), ikincisine epokhe (yargıdan kaçınmak) sonuncusuna da ataraxia (sarsılmazlık) demiştir. (Gökberk: 2012, s. 86). Timon herhangi bir konuda yargıda bulunmanın insanın mutluluğunu engellediğini anlatır (Akarsu, 1998, s. 36). Ruhun

tutkularından kurtularak dirlik ve düzene kavuştuğu “sarsılmazlık” durumu olan ataraxia burada düşünce zincirlemesinin asıl ve son amacını ifade etmektedir. Epokhe, sadece gerçek varlıkla ilgili her türlü yargıdan kaçınma olmayıp, aynı zamanda özellikle her türlü mutlak nitelikteki değerlemeden kaçınmaktır (Gökberk, s. 2012, s. 86).

2.2.2.2. Akademi şüpheciliği

Orta ve yeni Akademinin reisleri olan Arkesilaos ve Karneades ile başlar. Bunlar Eflatun’un ve Sokrates’in hayranıdır. Öğretim ve konuşma tarzlarıyla eski Akademiklere benzerler, felsefi görüşleri ise şüpheci bir sisteme dayanır. Arkesilaos, Eolia’da M.Ö. 315 yılında doğdu. Eflatun’un eserlerini okudu ve ona hayran oldu ve daha sonra akademinin başına geçti (Çubukçu, 1996, s. 27).

Arkesilaos şüpheci yaklaşımını Sokrates’in kullandığı sorgulama yöntemi ile yapar. Aralarındaki fark Sokrates’in tersine Arkesilaos’un bilgiye ulaşmanın mümkün olmadığını söylemesidir. Arkesilaos, Sokrates’in “bir şey biliyorum, o da hiç bir şey bilmediğimdir” sözünün yorumu ile hiçbir şeyin bilinemeyeceğini iddia ederek ve diğer unsurlarını bularak şüpheciliği genişletmiş ve kuvvetlendirmiştir (Atay, 1987, s. 17). Diğer bir ifade ile Arkesilaos, Sokrates’in yöntemi ile Pyrrhon’un görüşünü birleştirmiştir.

Arkesilaos’un sisteminden önemli bir güçlük ortaya çıkmaktadır. Eğer insan inançsız, iyi ve kötü üzerinde kararsız olursa, kendi fiillerini askıda bırakacak ve yapacağı işlerde şaşırarak karşı karşıya kalacaktır. Bu güçlük karşısında Arkesilaos, pratik hayat için bir kriteriyumun gerekliliğini kabul eder. Bu kriteriyum, doğruya benzeyen fikirleri ve fiilleri ayırt etmeyi sağlayan temyiz kudretidir. Bu konudaki düşüncesi, hayatın en büyük amacı saadettir, saadetin şartı ihtiyattır, ihtiyat görevi yapmaktan ibarettir (Çubukçu, 1996, s. 28).

Karneades (M.Ö. 214-129), Orta akademinin kurucusu ve düşünürüdür. Karneades’e göre akıl ve duyu organları bize mutlak bilgiyi vermez, güvenilecek doğru ölçüsü yoktur. Çünkü bu ölçü duyu algılarında ya da düşünmede aranabilir. Duyu algılarının hepsi rölatiftir.

Karneades’e Stoalı birisi “Sen doğru bilinemez diyorsun, fakat hiç olmazsa bu doğru bilinmez sözünün doğru ve bilinen bir şey olması gerekir” demiştir. Bu ifade karşısında Karneades, kendi iddiasının da mutlak doğru olmadığını, bu yüzden ancak

ihtimalli bir değeri olduğunu söyler. Bunun sonucunda Karneades'in olasılık (ihtimalcilik) öğretisi ortaya çıkmaktadır (Atay,1987, s. 18).

2.2.2.3. *Diyalektik şüphecilik*

Diyalektik, tartışma sanatı ya da çelişkili yollardan muhataplarını ikna etme sanatı anlamına gelmektedir. Diyalektik şüpheciliğin Ainesidemos ve Agrippa olmak üzere iki temsilcisi vardır.

Ainesidemos, Phyrronculuğu bütün epistemolojik unsurlarıyla kabul eder. Bu yüzden onun şüpheci duruşunu temellendirmek amacıyla, bir takım septik argümanlar (tropoi) geliştirir (Cevizci, 2014, s. 527). Ona göre bir şüpheci için ana davranış olan epokhe'nin (yargıdan kaçınmak) dayanağı insanın algı ve yargılarının sürekli değişmesidir. Epokhe'ye geri dönmeyi savunan düşünürün yargıdan kaçınmak gerektiği ile ilgili on temel argümanı (trops) vardır (Gökberk, 1996, s. 120).

Trop; Nesnel bilginin imkânsızlığını kanıtlamak için ileri sürülen ön kanıttır. Tropolar (argüman) Öğretisi, antikçağ kuşkuculuğu için karakteristiktir. Tropus, gerçeğin anlaşılmazlığını kanıtlayan tüm bakış açılarını tanımlar. Ainesidemos'un ileri sürdüğü 10 trop şu şekildedir (Störig, 2011, s. 188):

- Canlıların genel olarak çeşitliliği
- İnsanların çeşitliliği
- Duyu organlarının çeşitli özellikleri
- Sübjektif durumların çeşitliliği (ruh halleri vs.)
- Bir nesnenin konumunun, mesafesinin ve çevresinin çeşitliliği
- Başka türlerle karışma
- Nesnel miktarlarına ve bileşimlerine göre farklı etkileri
- Tüm görüngülerin ve algıların göreceliği
- İzlenimlerin sıklığı veya nadirliği
- Eğitim alışkanlıklarının, törelerin, dini ve felsefi görüşlerin çeşitliliği

Şüpheciliği temellendirme döneminin diğer düşünürü olan ve Aenesidemos'un peşinden giden Agrippa hakkında hiç bir şey bilinmemektedir. Agrippa, Aenesidemos'un şüpheciliği haklı gösteren argümanlarını beşe indirmiştir. Burada argümanların sadece niceliği değil, aynı zamanda niteliği de değişime uğrar. Agrippa'nın argümanları daha ziyade ampirik bir konuma yerleşen ve duyu deneyimimizin yol açtığı güçlüklerle işaret

eden Aenesidemos'un argümanlarından daha genel ve kuşatıcı olmak bakımından ayrılır. Agrippa'nın argümanları, kanıtlamalar veya argümanlar üzerine argümanlar şeklinde ortaya çıkar. Başka bir şekilde açıklarsak o, bu argümanları dogmatiklerin savundukları teorilere hücum etme stratejileri olarak geliştirmiştir (Cevizci, 2014, s. 537).

Agrippa'nın ortaya koyduğu argümanlar (troplar) şu şekildedir (Çubukçu, 1996, s. 34):

1. Uyuşmazlık
2. Sonsuza gidiş
3. Nispet her şey nispidir.
4. Hipotez
5. Batıl devir

2.2.2.4. Tecrübi şüphecilik

Tecrübi şüphecilik esasında diyalektik şüphecilikten çokta farklı değildir. Çoğu felsefe tarihçileri bu iki şüphecilik akımını bir araya toplayarak incelemişlerdir. Aenesidemos ve onun öğretisini takip edenler, dogmatizmi yıkmaya ve olumsuz sonuca yönelmişlerdi. Bunlar dogmatizmi yıkınca yerine başka bir şey getirmiyorlardı. Tecrübi şüpheciler ise, bir yandan dogmatizmi yıkmaya, bir yandan da dogmatizmin yerine gözleme dayalı bir tıp bilgisi kurmaya çalışıyorlardı. Şüphecilik akımının son devrinin filozofları Menodote, Theodas ve Sekstos Emprikos'tur. Bu üç filozoftan üçünün de mesleği tıptır. Gözlem anlamına gelen kelimeyi ilk kullananın Theodas olduğu söylenir. Tecrübi metoda bir açıklık getirenin Menodote olduğu bilinir. Şüphecilik tarihinin en çok tanınan ismi Menodote'nin öğrencisi ve tecrübi şüpheciliğin başkanı Sekstos Emprikos'tur (Çubukçu, 1996, s. 34).

Şüpheciliği sistemleştiren kişi Sekstos Emprikos'tur. Sekstos Emprikos'a göre şüpheci amaç kişinin bütün eylem ve düşüncelerinin kendisi tarafından yönlendirildiği fakat kendisinin hiçbir şekilde yönlendirilemeyen ve mutlak arzulanan şey olmasıdır (Açıkgöz, 2006, s. 64).

Sekstos Emprikos Antik Yunan şüpheciliğiyle ilgili neredeyse tüm bilgilerin derlendiği ana kaynağı oluşturur. Eserleri iki başlık altında toplanır. İlk başlık altında yer alan ana eser, üç kitaptan oluşan Pyrrhonculuk'un Ana Hatları'dır. İkinci ve üçüncü kitaplarda daha özel bir sunum yaparak Helenistik dönemde öne sürülmüş görüşlere karşı öne sürülmüş bütün şüpheci argümanları inceler. Sekstos Emprikos, gerçek anlamda

şüpheçileri, “gözlemciler” anlamında septikler, “araştırmacılar” anlamında zetetikler, “yargıyı askıya alanlar” anlamında ephektikler, “çıkmaza düşürenler” anlamında aporetikler ve pironcular olarak adlandırır (Cevizci, 2014, s. 540-541).

2.3. Bilimsel Şüphecilik

Daha önce belirtildiği çeşitli öğretileri ve asla değişmeyeceği kabul edilen mutlak değerleri kabul eden, bu bilgilerin mutlak hakikat olduğunu, inceleme, tartışma, sorgulama veya araştırmaya gerek olmadığını savunan anlayışa dogmatizm denilmektedir ve şüpheciliğin ortaya çıkma nedeni dogmatizme tepkidir. Şüphecilik belli noktaya ulaşıncaya kadar iyidir. Fakat zamanla şüpheçiler herkesten ve her şeyden şüphe etmeye başlamışlardır. Şüpheciliğin büyük yanılgıları şu iki noktada toplanır (http-2):

- Saltık (kesin değişmez) gerçeğe yanlış bir anlam verirler ve onu son bilgi sayarlar. Saltık bilgi olmadığından da bilginin yokluğu sonucuna varırlar.
- Bilgi sürecinde duyuların rolünü abartıp saltıklaştırırlar. Oysa bilgi sadece duyularla elde edilmez.

Şüpheçiler hakkında Herbart şunu söylemiştir: ”Felsefeye en uygun şekilde başlayanlar şüpheçilerdir; ama tersinden bakıldığında her şüpheci, şüpheci kaldığı sürece felsefenin başlangıcında kalan kişidir” (Diemer vd, 1990, s. 154).

Bu noktadan sonra eleştiriyi de içinde barındıran bilimsel şüphecilik kavramı ortaya çıkmaktadır. Çağdaş bilimsel felsefede şüpheciliğe yer yoktur, çünkü bilimsel felsefe düşünce alanında kalmaz, kuramı pratikle destekleyip doğrulayarak geliştirir. Pratiğe uygulanabilen kuramlardan da şüphe etmek olanaksızdır. Bilimsel şüphe kesin gerçekliği elde edinceye kadar çalışmayı sürdürmek için gereklidir, yoksa onu yadsımak ya da bilinmez saymak için değil (http-2).

Bilimsel şüphe, bilimle uğraşan insanın hakikati bulmasını, hataya düşmemesini sağlar (Hüsmüllü, 2010, s. 1).

2.4. Mesleki Şüphecilik

Farklı açılardan ele alınan şüphecilik kavramı denetim süreci içerisinde önemli bir role sahiptir. Denetimin ilk aşaması olan denetim işinin kabulünden, denetimin planlanması, yeterli seviyede denetim kanıtı toplanması ve son aşama olan denetim raporlarının hazırlanması aşamasına kadar denetçi şüpheci bir yaklaşımla hareket eder.

Bu süreç içerisinde denetçinin sergilediği şüphecilik denetimin kalitesinin artmasına, denetimin beklenen amacına ulaşmasına katkı sağlar. Bu gibi nedenlerden dolayı denetim işi yapılırken denetçinin yeterli düzeyde şüpheli bir tavır içerisinde olması, ön yargısız ve sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket etmesi gerekmektedir.

2.4.1. Denetimde mesleki şüphecilik

Mesleki şüpheciliğe ilişkin çeşitli kişi ve kurumlar tarafından çok sayıda tanım yapılmıştır. Son yıllarda Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Uluslararası Muhasebeciler Kurulu (IFAC), Denetim Kalite Merkezi (CAQ) ve İngiltere Finansal Raporlama Konseyi (FRC) finansal tabloların denetiminde mesleki şüpheciliğin önemini vurgulayan çeşitli dokümanlar yayınladı. Bu dokümanlarda ve çeşitli makalelerde mesleki şüpheciliğe ilişkin tanımlara da yer verilmiştir. Bu tanımlardan bazılarını burada yer verilecektir.

Mesleki şüphecilik; rasyonellik, yönetmelik, gözetim, çeşitli teşvikler ve motive ediciler, karmaşık işletme faaliyetleri, kanıt toplama ve değerlendirme, mesleki yargı, düzenlemeler ve buna benzer konularda genel standartlarda geçen mesleki dikkat ve özeni gerektiren profesyonel ortamda şüpheli olmakla ilgili nitelikleri kapsar (Glover ve Prawitt, 2013, s. 2).

Mesleki şüphecilik, alternatif seçeneklerden birini diğerlerinden keskin olarak ayıran kanıtlar bulana kadar karar vermeyi erteleyen eğilimdir (Hurt, 2007, s. 3).

IAASB, denetim standartlarında mesleki şüpheciliği hata ve hileden kaynaklanan olası yanıltıcı beyanları işaret eden durumlara karşı tetikte olma ve denetim kanıtının eleştirel bir şekilde değerlendirilmesinde sorgulayıcı bir zihinsel tutumu içeren bir davranış olarak tanımlamaktadır.

Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)'ya göre mesleki şüphecilik, PCAOB standartları ışığında etkili denetimlerin yerine getirilmesi için gerekli olan denetim kanıtının eleştirel bir şekilde değerlendirilmesinde sorgulayıcı bir zihinsel tutumu içeren bir davranıştır (PCAOB, 2012, s. 3).

CAQ'ya göre mesleki şüphecilik, yeterince kanıt toplanana kadar sorgulayıcı bir akıl ve yargıyı oluşturan davranıştır, riske karşı farkındalığı geliştirir ve doğası gereği hilenin düşmanıdır (CAQ, 2010, s. 24).

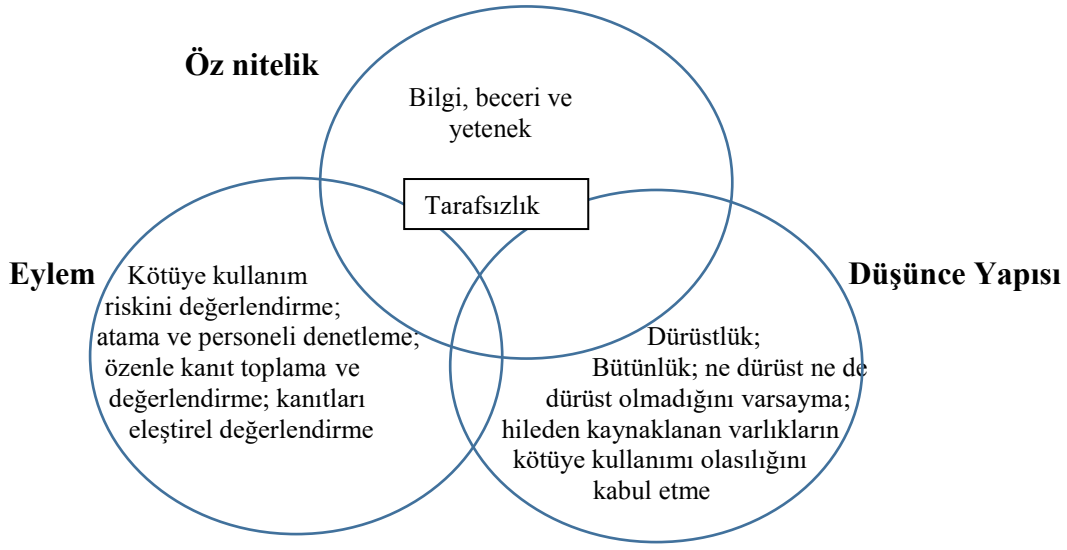
Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanan Seri No: 22 Bağımsız Denetim Tebliğinde mesleki şüphecilik, bağımsız denetçinin, sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığını değerlendirmesidir (SPK, 2006, s. 3).

Yukarıdaki açıklamalarda da görüldüğü gibi denetimde mesleki şüphecilik, denetimin bütün aşamalarında denetçinin önyargısız olarak denetim kanıtlarını değerlendirilmesini, sorgulayıcı bir şekilde hareket ederek bilgilerin doğru ya da yanlış gerçek durumunun ortaya konulmasını ifade eder. Mesleki şüphecilik kavramı denetim standartlarında çok sık tartışılmakla birlikte nasıl uygulanacağına ilişkin kesin sınırlar belirtilmemiştir.

Denetçi, kanıtların toplanmasında ve değerlendirilmesinde mesleki deneyim olarak adlandırılan bilgi, beceri ve yeteneğini özenle ve iyi niyetle birleştirerek kullanır. Denetçi ne yönetimin dürüst olmadığını ne de sorgusuz bir şekilde dürüst olduğunu varsayar. Diğer bir ifadeyle denetçi bir karar vermeden önce denetim kanıtlarını toplamaya ve değerlendirmeye çalışır (Nelson, 2009, s. 3).

Mesleki şüphecilik ve mesleki yargı aynı şeyi ifade etmemektedir. Mesleki şüphecilik yüksek kalitede mesleki yargı için gereklidir, fakat mesleki şüphecilik mesleki yargının sağlıklı uygulanmasında denetçi için gerekli unsurların bileşenlerinden sadece biridir (Glover ve Prawitt, 2013, s. 2).

Yukarıda belirtildiği gibi standartlar mesleki şüpheciliği denetim kanıtlarının uygunluğunu ve yeterliliğini eleştirel bir şekilde değerlendiren ve sorgulayıcı bir akıl içeren davranış şeklinde tanımlamaktadır. Tanımdan hareketle mesleki şüpheciliğin üç unsuru ortaya konulmaktadır. Bunlar öz nitelik, düşünce yapısı ve eylemdir (Franzel, 2013).



Şekil 2.2. Mesleki Şüphencilik Unsurları (Franzel, 2013)

Denetçi özenle ve iyi niyetle kanıtları objektif olarak toplamak ve değerlendirmek için muhasebe mesleğinin gerektirdiği bilgi, beceri ve yeteneğini kullanır. Denetçinin öz niteliği bilgi, beceri yetenekleridir. Denetim, bir kişi veya bir denetçi olarak yeterli teknik eğitim ve yeterliliğe sahip kişiler tarafından yapılır. Denetçinin düşünce yapısı, yönetimin ne dürüst olmadığını ne de sorgusuz dürüst olduğunu varsayar. Mesleki şüphencilik uygulanırken denetçi yönetiminin dürüst olduğuna inanarak az sayıda kanıtla tatmin olmamalıdır. Denetçi varlıkların kötüye kullanımı ve hilenin mümkün olabileceğini farkında olan düşünce yapısıyla denetimi yürütmelidir. Eylem yani eleştirel değerlendirme, denetim kanıtlarının yeterliliğini ve uygunluğunu incelemek için denetçinin denetim kanıtlarını objektif olarak toplaması ve değerlendirmesi gerekir. Mesleki şüphencilik denetimin bütün sürecine uygulanmalıdır. (Franzel, 2013).

2.4.2. Denetimde mesleki şüphencilik önemi

Denetimin amacı, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin yönetimin savlarıyla kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili kullanıcılara iletmektir. Denetimin bu amacına ulaşabilmesi için, denetim sözleşmesinin imzalanmasından denetim raporunun hazırlanmasına kadar denetimin bütün aşamalarında denetçinin gerekli ölçüde mesleki şüphencilikle hareket etmesi gerekmektedir. Mesleki şüphencilik denetimin bütün süreçlerine uygulanmasıyla

denetimin kalitesi arttırılır. Bu yüzden mesleki şüphecilik denetimin bel kemiği niteliğindedir.

Denetimde mesleki şüpheciliğin uygulanmasının önemi son yıllarda giderek artmaktadır. Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)'nin 1987-1997 yıllarını kapsayan çalışmasında denetimin 10 zayıflığını ortaya konulmaktadır. Bu zayıflıklar içerisinde üçüncü sırada denetçinin mesleki şüpheciliğini uygun düzeyde göstermemesi yer almaktadır ki bu da birinci sırada yer alan yeterli düzeyde denetim kanıtı toplanmasına etki etmektedir (Beasley ve diğerleri, 1999, s. 4).

Mesleki şüpheciliğin öneminin artmasında etkili olan bir diğer unsur işletme faaliyetlerinin karmaşıklaşması ve muhasebe standartlarının artarak devam etmesidir. İlke bazlı muhasebe standartları, gerçeğe uygun değer ölçüsünün kullanımının artması, sübjektif muhasebe ölçümleri ve tahminleri finansal tablolarda raporlanan önemli tutarların hesaplanması ve değerlerinin tahmin edilmesi büyük ölçüde yönetimin yargısını gerektirmektedir. Bu durumda denetçinin denetim yaparken mesleki şüpheciliğini daha çok ön plana çıkarması gerekmektedir (Glover ve Prawitt, 2013, s. 2).

Denetimde mesleki şüpheciliğin önemli hale gelmesinin göstergelerinden bazıları şu şekilde sıralanabilir (Dalkılıç ve Oktay, 2011, s. 64):

- Mesleki şüphecilik uluslararası denetim standartlarında yer almaktadır. Bu yüzden denetimin amacına ulaşabilmesi için denetçinin mesleki şüphecilik özelliğiyle hareket etmesi gerekmektedir.
- Uluslararası denetim firmaları denetim yaklaşımlarında mesleki şüphecilik kavramına yer vermektedir.
- Denetçi eğitimlerinde mesleki şüphecilik konusuna yer verilmektedir. Denetçinin mesleki şüpheciliğini arttırmak için eğitimler verilmektedir.
- Akademik ve mesleki literatürde mesleki şüphecilik ile ilgili çalışmalar yer almakta ve konunun önemi vurgulanmaktadır.

Mesleki şüpheciliğin, denetimin başlangıcı olan işin kabulünden denetimin son aşaması olan denetim raporunun hazırlanmasına kadar bütün sürece uygulanması gerektiği belirtilmişti. Böylelikle mesleki şüpheciliğe davranması denetçinin özellikle aşağıdaki kararlar hakkında uygun bir mesleki yargıya varmasını kolaylaştırır (IAASB, 2012, s. 4):

- Uygulanan denetim yordamlarının kapsamı, zamanlaması ve niteliği.

- Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanıp toplanmadığı, Uluslararası Denetim Standartları'nın amaçlarına ulaşabilmesi için daha çok kanıt gerekliliği olup olmadığı.
- İşletmenin yürürlükteki finansal raporlama çerçevesinin uygulanmasında yönetimin kararlarının değerlendirilmesi.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayalı sonuçların elde edilmesi, örneğin finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından yapılan tahminlerin uygunluğunun değerlendirilmesi.

2.4.3. Denetimde mesleki şüphecilik özellikleri

Denetçinin denetim sürecinde uyguladığı mesleki şüphecilik denetçinin sahip olduğu kişisel özellikler etki eder. Her ne kadar bu özellikler verilen eğitimlerle sonradan artırılabilir de doğuştan sahip olunan özelliklerdir. Mesleki şüphecilik uygulanması eleştirel düşünmeyi gerektirir.

Denetçinin mesleki şüpheciliğinin karakteristik özellikleri şu şekilde ifade edilebilir (Hurt, 2010, s. 152):

- Sorgulayıcı bir akıl
- Yargıyı erteleme
- Merak
- Kişiler arası anlayış
- Kendine güven
- Bağımsızlık

Mesleki şüphecilik eleştirel düşünmenin bir sonucu olarak ortaya çıkar. Eleştirel düşünme, bir durumu analiz etmek ya da kanıtlanabilir sonuçları geliştirilebilmek için mantıklı bir şekilde değerlendirilen sonuçları sunan açık fikirli bir yaklaşımdır (KPMG, 2014, s. 2). Eleştirel düşünme, kişinin düşünce sistemindeki yapıları usta bir şekilde yöneterek ve bu yapılara entelektüel standartlar getirerek düşünme yönteminin kalitesini arttıran bir süreçtir (http-3).

Eleştirel düşünme, inanç ve eylemler için bir rehber olarak gözlem, deneyim, muhakeme, ya da iletişim yoluyla toplanan ya da üretilen bilgilerin usta bir şekilde değerlendirilmesi, analiz edilmesi ve kavramsallaştırılması sürecidir (http-4).

Eleştirel düşünme sorgulayıcı bir akıl gerektirir. Eleştirel düşünürlerin davranışları şu şekilde sıralanabilir (Croston, 2013):

- Yerinde sorular sorar.
- Açıklamalar ve parametreleri değerlendirir.
- Anlayış ya da bilgi eksikliği kabul edilebilir mi?
- Merak duygusu var mı?
- Yeni çözümlerle ilgili mi?
- Açıkça fikirleri analiz etmek için bir dizi kıstas tanımlamak mümkün mü?
- İnançlar, varsayımlar ve görüşleri incelemek ve gerçekler karşısında onları tartmakta istekli mi?
- Başkalarını dikkatle dinler ve geribildirim verebilir.

2.4.3.1. Sorgulayıcı bir akıl

Daha öncede belirtildiği gibi sorgulayıcı akıl şüpheciliğin önemli bir özelliğidir. Sorgulayıcı akıl bir bireyin merakı ve ilgisi ile ilgili bir tutumu ifade eder. Mesleki şüpheciliğin bir yönü de hiç şüphe yoktur ki sorgulayıcı bir akıldır. Hem SAS No.82 hem de SAS No. 89 mesleki şüpheciliği sorgulayıcı bir akıl içeren davranış şeklinde ifade eder. Aslında SAS No.99'un diğer standartlar ile karşılaştırıldığında daha çok mesleki şüpheciliğe odaklandığı görülmektedir ve söz konusu standarda göre hileden dolayı varlıkların kötüye kullanımı iddialarına ilişkin bilgi ve kanıtların elde edilmesinde sürekli sorgulama gerekir. (Hurt, 2010, s. 152).

Sorgulayıcı bir akla sahip denetçilerin tutumu daha çok açıklama ve tanımlama amacına yönelik sürekli sorular sormak ve kanıtlar, gerekçeler ve sebepler talep etmektir. Denetçi denetim yargısına varmadan ya da sonuçları ortaya koymadan önce yeterli kanıt elde etmek için sorgulayıcı bir akıllı benimser (Hussin ve Iskandar, 2013, s. 13).

BDS 200 paragraf A20'de denetim yaparken denetçilerin kanıtların geçerliliğini sorgulayıcı bir akılla eleştirel bir şekilde değerlendirmesi gerektiği belirtilmektedir.

Sorgulayıcı bir akılla hareket etmesi demek denetim kanıtlarının kapsamının genişletilip daraltılmasıdır. Yine BDS 240 paragraf A7'de hilelerin bulunmasında denetçinin denetim kanıtlarını eleştirel değerlendirmesini ve sorgulayıcı bir akılla hareket etmesi gerektiği ifade edilmektedir.

2.4.3.2. Yargıyı erteleme

Yargıyı erteleme bilişsel açığa çıkarma gerekliliğine dayalı şüpheciliğin bir karakteristik özelliğidir. Bilişsel açığa çıkarma gerekliliği denetçinin denetim düşüncesine yargısına varmadan önce edinilen bilgi ve kanıtların yeterliliği ile ilgili tatmin olmasının bir ölçüsüdür. Yargının ertelenmesi, daha fazla doğrulama olmadan bir açıklamada bulunmama, aceleci davranmayıp zamanında karar almaktır (Hussin ve Iskandar, 2015, s. 70).

Yargıyı erteleme, sonucu uygun miktardaki kanıtla dayandırana kadar yargıyı bekletmektir. BDS 230'da denetçinin az sayıdaki inandırıcı kanıtla tatmin olmaması gerektiği ifade edilmektedir. Yine standartta denetim boyunca objektif olarak kanıtları toplama ve değerlendirme mesleki şüphecilik olarak ifade edilmekte ve bu durum yeterli sayıda kanıt elde edene kadar yargının ertelenmesi kavramını desteklemektedir. Psikolojide yargıyı erteleme özelliği bilişsel kapalılık ihtiyacının tersiyle ilgilidir. Bilişsel kapalılık ihtiyacı, bazı durumlar ve konular hakkında karmaşıklık ve belirsizlik karşıtı olarak herhangi bir cevap, şüphesiz bir cevap arzusu olarak tanımlanır. Bilişsel kapalılık ihtiyacı yargısal karar vermeyi gerektiren bir konu hakkında kesin bir cevap arzusunu yansıtır (Hurt, 2010, s. 153).

Eleştirel düşünme, karar vermeden önce karar verecek kişinin kendi fikrini keşfederek iki kere düşünmesi ve yargının ertelenmesini içeren şüphecilikle eş anlamlıdır (Castro, 2013, s. 45).

2.4.3.3. Merak

Mesleki şüpheciliğin bir başka özelliği bireyin araştırma arzusu olarak ifade edilen meraktır. Araştırmadaki amaç işteki belirsizlikleri azaltmak için ek bilgi elde etmektir. Belirsizlikler şüpheli bir bireyin daha açık bilgi araştırmasına sebep olacaktır (Hussin ve Iskandar, 2013, s. 13).

Merak ile sorgulayıcı bir akıl karakteristiği birbirinden farklıdır. Çünkü bilgi için araştırmada daha çok merak ve ilgi amacı varken, sorgulayıcı bir akılda inanmama ve şüphe hissi vardır (Hurt, 2010, s. 153).

2.4.3.4. Kişiler arası anlayış

Daha önce bahsettiğimiz üç karakteristik denetçinin kanıtları değerlendirmesi ile ilgilidir. Fakat denetim kanıtlarını değerlendirmenin önemli bir yönü kanıt sağlayan bireylerin motivasyon ve dürüstlüğünü anlama ile ilgili olan kişiler arası anlayıştır. SAS 99’da müşterileri yanıltıcı kanıt sunmaya ya da hile yapmaya yönlendiren birçok mevcut teşvik ve fırsat tanımlar ve doğru iletişimin olasılığının daha az olmasının göz önüne alınmasını tavsiye eder (Hurt, 2010, s. 154).

Kişiler arası ilişkileri anlama müşterilerin davranışları ve eylemlerinden şüphelenmeyi gerektirir. Denetçiler müşterilerin davranışlarının etkeni olan içgüdüler ve motivasyonları anlamalıdır. Mevcut denetim standartları bir şüphecilik bileşeni olan kişiler arası ilişkiyi anlamının boyutlarını açıkça açıklayamamaktadır (Hussin ve Iskandar, 2013, s. 13).

2.4.3.5. Özgüven

Özgüven kişinin kendi yeteneklerini, öz değer ve inanç duygularını ifade eder. Bu özelliğe sahip olan denetçiler denetim işini daha iyi yapar ve kendi bağımsız denetim yargısını oluşturur. Özgüvene özelliğine sahip denetçiler müşterilerinin varsayımları ve kararlarına meydan okuma yeteneğine sahiptirler ve kendilerine sunulan kanıtlardan şüphe duyarlar. Özgüvene sahip denetçi işinde karardır ve kendini diğerlerinin baskılarına karşı savunabilir. Sonuç olarak özgüven hileden dolayı finansal tablolarda varlıkların kötüye kullanım riskini azaltır (Hussin ve Iskandar, 2013, s. 13).

Şüphecilik belirli bir seviyede kendine güveni gerektirir. Hookway başarılı bir soruşturmada kendine güvenin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Psikolojide kendine güven kişinin kendini değerli hissetmesi ve kendi yeteneklerine inanması olarak karakterize edilir. Özgüven denetçinin ikna teşebbüslerini reddetmesini ve diğerlerinin varsayımları ve sonuçlarıyla mücadele etmesini sağlar (Hurt, 2010, s. 154).

Felsefecilerin açıkladığı gibi şüphecilik korkaklara göre değildir. Özgüven, başkalarının varsayımlarına denetçinin karşı koymasını mümkün kılar. Bu genellikle birey tarafından sunulan dışındaki açıklamaları kabul etmek ve açıkça tanımlamak için şüpheciliğin parçası yüz yüze etkileşim ve isteklilik gerektirir. Bu yüzden şüphecilik, şüpheler ve sorular üzerine harekete geçmek için gerekli olan kendine güven ya da özsaygıyı belli bir seviyede gerektirir (Hurt ve diğerleri, 2003, s. 15).

2.4.3.6. Bağımsızlık

Bağımsızlık, bir denetçinin cesurca kararlarını değerlendirmesini, denetim fikrini oluşturmasını ve sürdürmesini ifade eder. Rotter (1996)'e göre denetim yargısının oluşmasında ve karar almada bireyleri etkileyen iç ve dış güçler vardır. Bağımsızlık, alınan her bir bilgi ve açıklamanın değerlendirilmesinde motivasyon ve kişilik özelliklerinin kapsamını açıklayan bir özelliktir (Hussin ve Iskandar, 2015, s. 70).

BDS 230 denetçinin bir yargıya varabilmesi için denetim kanıtlarının yeterli olup olmadığını objektif bir şekilde değerlendirmesi gerektiğini ifade eder. Denetçi belirli bir hipotezi kabul etmek için gerekli olan kanıt düzeyine kendisi karar verdiğinde bu bağımsızlık karakteristiğini destekleyen bir durumdur. Filozoflar mesleki şüphecilik bireysel bir bağımsızlık (öz değer ve ahlaki bağımsızlık gibi) içerdiğini belirtir (Hurt, 2010, s. 154).

2.5. Bağımsız Denetim Standartlarında (BDS) Mesleki Şüphecilik

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini özümsemiştir. Standartların uygulanması esasında ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda kabul görmüştür. Aynı zamanda, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimini de içeren, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır (KGK, 2015, s. 1).

Denetimin nasıl yapılacağıın çerçevesini çizen bu Bağımsız Denetim Standartları (BDS)'nda mesleki şüphecilik ne olduğu ve nasıl uygulanması gerektiğine yer verilmiştir.

Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi (BDS 200): Standartta, finansal tabloların bağımsız denetimlerinin BDS'lere uygun olarak yürütülmesi sırasında

bağımsız denetçiye düşen genel sorumluluklar düzenlenmiştir. Özellikle bağımsız denetçinin genel amaçları ortaya koyulmuş ve bağımsız denetçinin bu amaçlara ulaşmasını sağlamak için tasarlanmış bir bağımsız denetimin niteliği ve kapsamı açıklanmıştır. Bu standart ayrıca BDS'lerin kapsamını, uygulama alanını ve yapısını da açıklamakta ve bağımsız denetçinin BDS'lere uygunluk sağlama yükümlülüğü de dâhil olmak üzere, bütün bağımsız denetimlerde geçerli olan genel sorumluluklarını düzenleyen hükümlere yer vermektedir.

Standarda göre mesleki şüphecilik: sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutumdur. Denetçi finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içermesine sebep olan şartların bulunabileceğini kabul ederek, denetimi mesleki şüphecilik içinde planlar ve yürütür (A18-A22 paragrafları). Mesleki şüphecilik, örnekleri aşağıda sıralanan durumlara karşı dikkatli olmayı gerektirir:

- Elde edilen diğer denetim kanıtlarıyla çelişen denetim kanıtları,
- Denetim kanıtı olarak kullanılacak belgelerin ve sorgulamalar sonucunda elde edilen cevapların güvenilirliğinde şüphe uyandıran bilgiler,
- Hile olasılığına işaret edebilecek durumlar,
- BDS'lerde yer alan denetim yordamlarına ilave denetim yordamları gerektirebilecek durumlar.

Standartta aşağıdaki konulara ilişkin riskleri azaltmak amacıyla denetçinin, denetimin tüm aşamalarında mesleki şüpheciliğini sürdürmesi gerektiği belirtilmektedir.

- Olağandışı durumların gözden kaçırılması,
- Gözlemler neticesinde sonuçlara ulaşırken aşırı genelleme yapılması,
- Denetim yordamlarının nitelik, zamanlama ve kapsamının belirlenmesinde ve bunların sonuçlarının değerlendirilmesinde uygun olmayan varsayımların kullanılması.

Yine söz konusu standarda göre mesleki şüphecilik, denetim kanıtlarının eleştirel biçimde değerlendirilmesi açısından gereklidir. Mesleki şüphecilik, içinde bulunulan şartlar ışığında elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsamaktadır. Denetçinin mesleki şüphecilik içinde hareket etmesi, bir denetimin planlanması ve yürütülmesine ilişkin her aşamada gerekli olmakla birlikte, her bir BDS'de ayrı bir hüküm olarak tekrarlanmamaktadır.

Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (BDS 220):

Standartta finansal tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol yordamları açısından denetçinin özel sorumluluklarını ve -uygun hallerde- denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını düzenlemektedir. Denetim ekibinin yönlendirilmesi, ekip üyelerinin ilgili etik hükümlere uygunluk sağlanması zorunluluğu ile BDS 200 uyarınca denetimin mesleki şüphecilik içinde planlanması ve yürütülmesi zorunluluğu dâhil, denetim ekibinin sorumluluklarını kapsamaktadır.

Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları (BDS 240):

Standartta makul güvence elde ederken denetçinin, yönetim tarafından kontrollerin ihlal edilmesi ihtimalini ve hataların ortaya çıkarılmasında etkin olan denetim yordamlarının hilenin ortaya çıkarılmasında etkin olmayabileceğini göz önünde bulundurarak, tüm denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmekle sorumlu olduğu belirtilmektedir. BDS 200'e uygun olarak denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlükleri hakkındaki geçmiş tecrübesine bakmaksızın, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceği ihtimalinin bilinciyle, denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürür. Denetçi, işletmeyi etkileyen gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığını belirlemek amacıyla yönetimi ve -uygun hallerde- işletmedeki diğer kişileri sorgular. Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde görev almadığı durumlarda denetçi, işletmeyi etkileyen gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığını belirlemek amacıyla üst yönetimden sorumlu olanları sorgular. Denetçi, bir hileyi tespit etmesi veya hileden şüphelenmesi halinde, hile veya hile şüphesini işletme dışındaki bir tarafa raporlama sorumluluğunun bulunup bulunmadığına karar verir. Mesleki şüphecilik, elde edilen bilgilerin ve denetim kanıtlarının, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceğine işaret edip etmediğinin sürekli olarak sorgulanmasını gerektirir. Mesleki şüphecilik, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin güvenilirliğinin ve -uygun hallerde- bu bilgilerin hazırlanması ve muhafazasına ilişkin kontrollerin göz önünde bulundurulmasını içerir. Hilenin özellikleri sebebiyle, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesinde mesleki şüphecilik özel bir öneme sahiptir. Denetçinin, işletme yönetiminin ve üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlük ve güvenilirliklerine ilişkin geçmiş deneyimlerini göz ardı etmesi beklenmemekle birlikte, içinde bulunulan şartlar

değişmiş olabileceğinden, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirirken denetçinin, mesleki şüpheciliğini devam ettirmesi özel önem arz eder. Değerlendirilmiş hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılacak genel işlerin belirlenmesi genellikle, artırılmış mesleki şüpheciliğin denetimin tamamına nasıl yansıtılacağına değerlendirilmesini içerir.

Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması (BDS 250): Standartta, BDS 200 tarafından zorunlu kılındığı gibi denetim boyunca mesleki şüpheciliğin sürdürülmesi önemlidir. Denetçinin amaçları; denetim sırasında belirlenen aykırılık veya şüphelenilen aykırılık hallerine uygun biçimde karşılık vermektir. Denetçi, aykırılık veya şüphelenilen aykırılık hallerine ilişkin bilgi edindiğinde (a) İhmal veya eylemin niteliği ile meydana geldiği şartları anlar ve (b) Bu ihmal veya eylemin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerini değerlendirmek için daha fazla bilgi elde eder. Şüphelenilen aykırılık hakkında yeterli bilginin elde edilememesi durumunda denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtının bulunmamasının denetçi görüşü üzerindeki etkisini değerlendirir. Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının yönetimde yer almaması ve bu sebeple denetçinin daha önceden bildirdiği, belirlenen veya şüphelenilen aykırılığa ilişkin konulardan haberdar olmamaları hâlinde denetçi, açıkça önemsiz olanlar dışında, denetimin yürütülmesi sırasında dikkatini çeken belirlenen veya şüphelenilen aykırılık konularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir. Denetçi, yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların aykırılığa müdahil olduklarından şüphelenirse konuyu -varsa- denetim komitesi veya gözetim kurulu gibi daha üst bir kademeye bildirir. Aykırılığı belirlemesi veya aykırılıktan şüphelenmesi halinde denetçi, belirlenen veya şüphelenilen aykırılığı işletme dışındaki diğer taraflara rapor etme sorumluluğunun olup olmadığına karar verir. Denetçi, belirlenen veya şüphelenilen aykırılık ile yönetimle ve -uygun hallerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla ve işletme dışındaki taraflarla yapılan müzakerelerin sonuçlarını çalışma kağıtlarına ekler. Denetçinin müşteri bilgilerinin gizliliğinin korunmasına ilişkin mesleki yükümlülüğü, belirlenen veya şüphelenilen aykırılıkların işletme dışındaki bir tarafa rapor edilmesini engelleyebilir.

Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması (BDS 300): Söz konusu bu standart denetçinin finansal tabloların denetimini planlamasına ilişkin

sorumluluklarını düzenler. Standartta, “Genel Denetim Stratejisinin Oluşturulmasında Dikkate Alınacak Hususlar” kapsamında denetçinin, denetim ekibi üyelerine, denetim kanıtının toplanmasında ve değerlendirilmesinde sorgulayıcı olmaları ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmeleri gerektiğinin önemini belirtir.

Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler (BDS 330): Standartta, finansal tablo düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılacak genel işlerden birinin, denetim ekibine mesleki şüpheciliği korumanın gerekliliğinin belirtilmesi olduğu vurgulanmaktadır.

İlişkili Taraflar (BDS 550): Standartta; açıklanmamış ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin bulunma ihtimali dikkate alındığında, BDS 200 'e uygun olarak denetimin mesleki şüphecilik içerisinde planlanması ve yürütülmesinin özellikle önem taşıdığı belirtilmektedir. Bu BDS’de yer alan hükümler denetçinin, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle bağlantılı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesi ve değerlendirmesi ile değerlendirilmiş risklere karşı uygulanacak denetim yordamlarını tasarlamasına yardımcı olacak şekilde tasarlanmıştır.

İşletmenin ilişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin tanınmasında denetim ekibi içinde yapılan müzakerelerde ele alınan hususlardan birisi ilişkili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlışlıkların ortaya çıkma ihtimaline yönelik mesleki şüpheciliğin denetim boyunca sürdürülmesinin önemini vurgulanması. Uygun bir şekilde yetki verilmemiş ve onaylanmamış olan ve hile şüphesi taşıyan önemli ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi.

2.6. Denetimde Mesleki Şüpheciliğin Belirleyicileri

Nelson 2009 yılında yaptığı çalışmada denetimde mesleki şüpheciliği incelemiştir. Şüpheciliği varsayımsal (olası) ve yansız (nötr) şüphe olarak ikiye ayırır. Denetimde denetçinin uyguladığı mesleki şüpheciliğin varsayımsal olması gerektiğini ortaya koyar. Varsayımsal şüpheyi bazı iddiaların geçerliliği hakkında nispeten daha çok şüphe etme davranışı olarak tanımlar. Mesleki şüphecilik denetçinin yargısının bir ürünüdür. Fakat mesleki şüphecilik şüpheli bir davranış tarafından ortaya çıkarılır. Yargının şüpheli eyleme dönüşmesi içgüdü, kişisel özellik, bilgi ve mesleki şüpheciliği yansıtan bir yargıya bağlıdır. Nelson’un modelinde mesleki şüpheciliği yansıtan bir yargı

oluşturabilmek için denetçinin bilgisi, kişisel özellikleri ve içgüdüleri ile denetim kanıtları birleştirilmektedir. Denetçinin önceden var olan bilgisi kişisel özellikleri ve içgüdülerinin birleşimi denetimde yargı ve eylemlerde mesleki şüphecilik seviyesine etki eder. Bu bakış açısı denetim firmalarının uygulamada işe alma, eğitim, performans değerlendirme, gözden geçirme, karar destekleri, teşvikler, görevler ve kurumlardaki değişiklikler yoluyla mesleki şüphecilik nasıl etkilediklerini anlamamıza da olanak sağlar (Nelson, 2009, s. 1). Mesleki şüpheciliğinin oluşmasına etki eden unsurlar; bilgi, kişisel özellik, içgüdü, yargı ve eylemdir. Mesleki şüpheciliğe ilişkin kişisel özellikler problem çözme yeteneği, etik ve ahlaki muhakemedir. Çalışmada mesleki şüphecilik arttırmak için işe alma politikaları, eğitim, performans değerlendirme ve promosyon uygulanması gerektiği ifade edilmektedir.

Modelin belirli unsurları şu şekilde sıralanabilir (Nelson, 2009, s. 2):

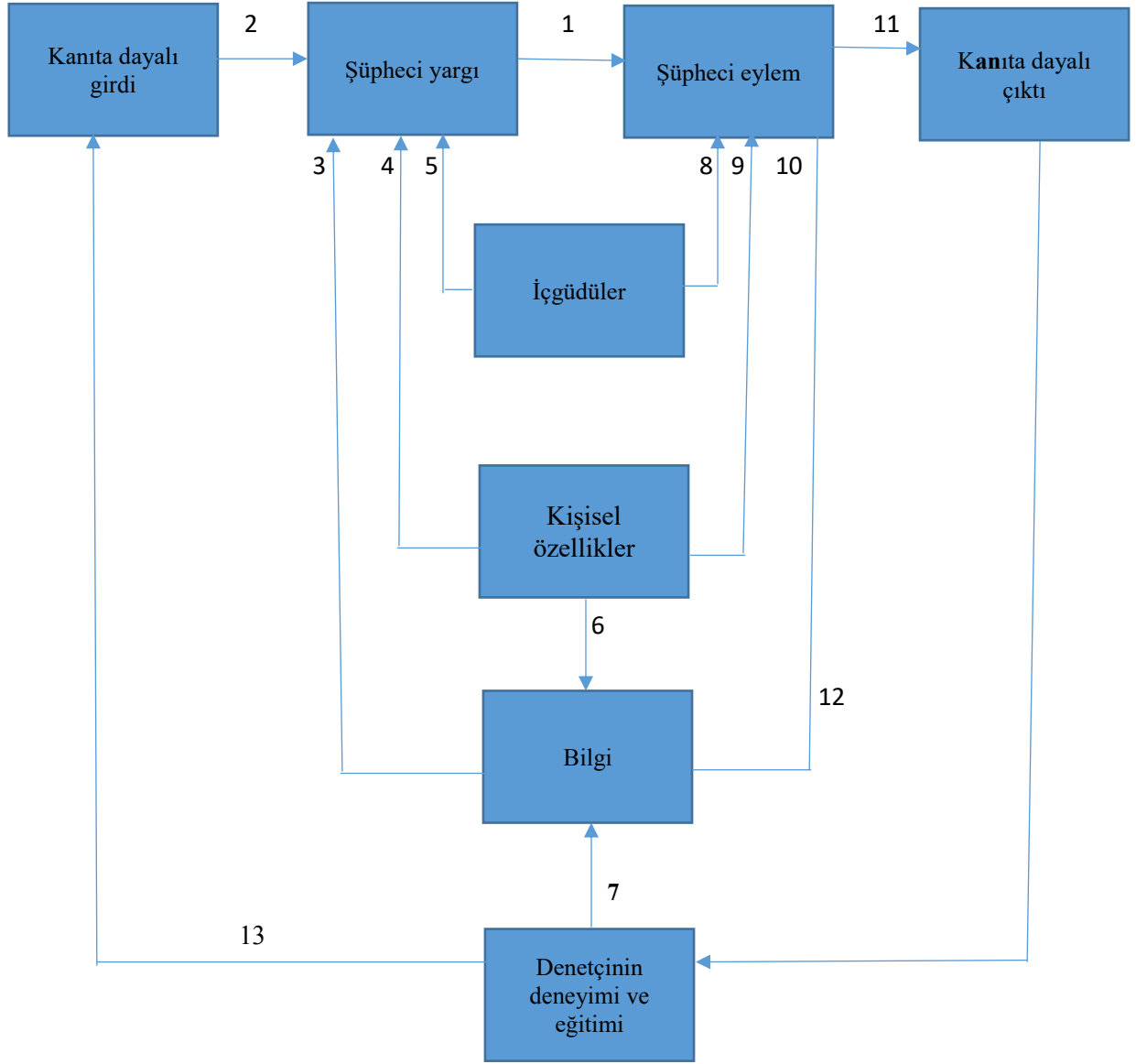
Bilgi: Denetçinin uzmanlığı ve deneyimi mesleki şüphecilik hem pozitif hem de negatif etki yapar. Yüksek seviyedeki bilgiye sahip denetçi sıklıkla meydana gelen ve karmaşık yapıdaki kanıtları daha iyi belirleyebilir. Ayrıca denetçinin karmaşık mesleki standartlar hakkındaki bilgisi de tartışmalı muhasebe konuları hakkında müşteri ile etkileşiminde denetçiye avantaj sağlar.

Kişisel özellikler: Problem çözme yeteneği, etkiye yatkınlık, kendine güven ve şüpheye eğilim gibi diğer özelliklerin hepsi yargı ve eylemdeki mesleki şüphecilikle ilgilidir.

İçgüdüler: İçgüdüler bilinçli ya da bilinçsiz şekilde yargıda mesleki şüpheciliğin ölçüsünü etkileyebilir. İçgüdüler mesleki şüphecilik yansıtan yargı sonucu ortaya çıkan mesleki şüphecilik yansıtan eylemleri de etkileyebilir.

Yargı: Bilişsel sınırlamalar öngörülebilir şekilde mesleki şüphecilik etkiler. Bu bilişsel sınırlamalardan bazıları mesleki şüphecilik arttırmak için fırsatlar sunabilir.

Eylem: Denetçinin eylemleri denetimin kalitesini etkiler ve denetçinin sonraki yargıları için dayandığı bir temel oluşturur.



Şekil 2.3. Denetim Performansında Mesleki Şüphencilik Belirleyicilerine İlişkin Model (Nelson, 2009, s. 5)

Yukarıda bileşenlerine kısaca değinilen modelde Nelson daha önce farklı yazarlar tarafından yapılan çalışmaları birleştirdiğini belirtmektedir. Nelson'un modelinin merkezindeki fikir "şüpheli yargı ve şüpheli eylem arasında bir fark vardır."(1. Ok) Mesleki şüphencilik denetçi yargısının ürünüdür, fakat mesleki şüphencilik şüpheli davranışla belli edilir ve bu yüzden denetçinin performansının bir özelliğidir. Her şüpheli yargı şüpheli eyleme dönüşmez. Yargının şüpheli eyleme dönüşmesi mesleki şüphencilik yansıtan yargıyla bilgi, içgüdü ve kişisel özelliğin bileşiminin sonucu ortaya çıkar.

Denetim sürecinin önemli girdisi kanıta dayalı girdidir (2. Ok). Nelson'un modelinde denetim kanıtı denetim sırasında toplanan ve göz önüne alınan her türlü bilgiyi kapsamaktadır. Müşteri hakkında elde edilen geriye dönük bilgiyi kapsayan ilk kanıtsal bilgi denetim planlamasını etkileyebilirken; denetim sürecinin parçası olarak toplanan tüm kanıtlar denetim görüşünü oluşturulmasını etkileyebilmektedir. Şüpheli yargının oluşmasında kanıta dayalı girdinin yanında diğer girdiler denetçinin bilgisini (3. Ok) ve bilgi dışı özelliklerini (denetçinin kişisel özellikleri (4. Ok), içgüdüleri (5. Ok)) kapsar. Nelson denetçinin bilgisinin denetçinin kişisel özellikleri (6. Ok) denetçinin eğitimini de içeren önceki deneyimlerini (7.ok) bir bileşiminden ortaya çıktığını ifade etmektedir. Daha önce yapılan bazı çalışmalar şu anki yargı görevine önceki bilgiyi uygulama, kanıtların şeklini fark etme zorluğu, kanıtları uygun şekilde değerlendirme gibi çeşitli problemler karşısında denetçi yargısının savunmasız olduğunu gösterdi. Tüm bu güçlükler yargıda mesleki şüphecilik göstermesinin ölçüsünü etkileyebilir. Denetçiler mesleki şüpheciliği uygulayabilmek için kanıt ve denetim riski arasındaki ilişkinin bilgisini edinmelidir. Önemli bilgi unsuru bazı kanıta dayalı girdiler düşünüldüğünde, finansal tablolaradaki varlıkların kötüye kullanım riski ve kanıtların sayısı arasında direkt bir ilişki vardır.

Şüpheli yargının şüpheli eyleme dönüşmesi sadece mesleki şüpheciliği yansıtan yargının ölçüsüne değil aynı zamanda denetçinin içgüdülerinin yönüne (8. Ok), kişisel özelliklerine ve bilgisine bağlıdır. Şüpheli yargının şüpheli eyleme dönüşmesi diğer özellikler dediğimiz denetçinin özellikleri olan içgüdü, kişisel özellik ve bilgisinin bir sonucudur.

Şüpheli eylem denetçinin mevcut kanıtlarının yapısını ve miktarını değiştirebilir ki bu o zaman denetçi tarafından tekrar düşünülür ve denetçinin bilgi ve deneyiminin bir parçası olur (11. Ok). Bu yüzden bu model tekrarlanıp tekrar başa dönmektedir.

Süreç içerisinde şüpheli eylemin kanıta dayalı bir çıktıya dönüşmesinde kanıtlar denetçinin deneyiminin bir parçasıdır (12. Ok). Denetçinin deneyimine bağlı olarak kanıtların miktarı değişmektedir.

Denetçinin deneyimi ve eğitimi sonucunda elde edilen mevcut kanıtlar sürece gelecekte girdi olur (13. Ok). Bu süreç denetim boyunca döngü halinde devam eder.

Çalışmanın sonunda denetim firmalarının denetim sürecinde mesleki şüpheciliği geliştirmelerinde kullandıkları hiyerarşik olarak organize edilen inceleme sürecine sahip

oldukları ortaya konulmuştur. Mesleki şüpheciliği geliştirmek için önceki denetçileri anlamaya çalışmak gerektiğini ortaya koyar.

2.7. Denetimde Mesleki Şüpheciliğin Ölçümü

Mesleki şüpheciliği ölçmeye çalışan çalışmalardan birinde Hurtt mesleki şüpheciliğin çok boyutlu özelliğini ortaya koymaya çalışmıştır. Bir bireysel özellik olarak mesleki şüphecilik hem kişisel özellik (bireyin istikrarlı ve kalıcı yönü) hem de durum (duruma bağlı değişkenler tarafından uyarılan geçici durum) olabilir. Hurtt mesleki şüpheciliğin seviyesini ölçebilmek için denetim standartları, psikoloji, felsefe ve tüketici davranışlarından türetilen özellikleri temel alan bir ölçek geliştirmiştir (Hurtt, 2010, s. 150).

Hurtt çalışmasında mesleki şüpheciliği kapsayan 6 özellik tanımlamaktadır. Bunlar; sorgulayıcı akıl, yargıyı erteleme, merak, kişiler arası anlayış, özgüven ve bağımsızlıktır. Özelliklerden ilk üçü denetçinin kanıtları inceleme yoluyla ilgilidir. Dördüncüsü denetim kanıtlarını değerlendirirken denetimin insani yönünün olduğunu düşünmeye gerek duyulması ile ilgilidir. Son iki özellik bilgi elde ederken denetçilerin kişisel yeteneklerini ifade eder (Hurtt, 2010, s. 152). Çalışmada 170'den fazla öge kullanılarak 6 özelliği ölçebilmek için psikolojik bir ölçek geliştirilerek ilk olarak başlangıç öge havuzu oluşturulmuştur. Geliştirilen öge havuzunda 220 soru yer almakta olup, ölçeğe ilişkin bir ön test yapılmıştır. Ön test sonuçları faktör analizi kullanılarak analiz edilmiştir.

Tablo 2.1. Mesleki Şüpheciliğin Özellikleri (Hurtt, 2010, s. 158-159)

Şüpheciliğin özelliği	Muhasebe uzmanlarının ve onlara karşı düşüncedekilerin şüphecilik üzerine yorumları	Alt yapıyı oluşturmak için başlangıç öge havuzu ölçeğini inceleme
Sorgulayıcı akıl	Görünürdekinin altındakine bakmak ve eğer varsa daha fazla sorgulanabilecek olanı ya da doğru olmayan ya da doğru olduğu düşünülmeyen rakamları, gerçekleri ya da kişileri görüp ortaya çıkarmaya yönelik tutumdur. Görünürdekinin, olayın tamamını anlattığı konusunda tatmin olana kadar sorgulanmasıdır. Şüphecilik doğru ya da yanlış ayrımı yapmadan müşterilerinin	Kişisel durum-özellik kişilik envanteri (STPI) (Spielberger 1995) Güvenilirlik ve saflık ölçeği (Rotter 1980)

	<p>tablolarını ve gözlemlerinin uygunluğunu sorgular. Sorgulayıcı bir yaklaşımla konuyu inceler. Mesleki şüpheliğin karşısındaki tutum “inanç, körü körüne kabul, sorgusuz ve koşulsuz bütün bilgileri kabul etme”</p>	
Yargıyı erteleme	<p>Kanıtlar makul bir sonuca temel oluşturmaya yetene kadar bir konu hakkında sonuca varmama (veya sonucu bekletme)</p> <p>Mesleki şüpheliğin karşısındaki tutum “Akıldaki önceden belirlenmiş veya varsayılan bir sonuçla görevi yerine getirme”</p> <p>“Her şeyin yanlış olduğunu varsayma”</p> <p>“Ön yargıya sahip olmak ya da sonuca önceden yatkın olma”</p>	<p>Belirsizliği tolere etme. (MacDonald 1970)</p> <p>Bilişsel kapalılık ihtiyacı (Kruglanski 1990)</p>
Merak	<p>“Açık cevabın arkasını görebilmek için sorular sorma yeteneği”</p> <p>“Durumun detaylarıyla ilgili gerçekleri sürekli göz önünde tutma”</p> <p>“Bilgi işbirliği ile gerçekleri doğrulama ihtiyacı/arzusu”</p> <p>“Problemleri bulma yeteneği”</p> <p>Mesleki şüpheliğin şüphelinin karşısındaki tutum</p> <p>“doğrulanmamış verileri kabul etme”</p> <p>Muhasebe uzmanlarının yorumları</p>	<p>Melbourne merak envanteri (MCI) (Naylor 1981)</p> <p>Kişisel durum-özellik envanteri (Spielberger 1995)</p>
Kişiler arası anlayış	<p>“İnsanlarda, süreçlerde, kontrollerde ve verilerde uygun seviyede güvene yer vermeme”</p> <p>“Herkesin kendi pozisyonunu veya kişisel çıkarlarını en iyi gösterecek şekilde bilgi sunduğunu kabul etme”</p> <p>Mesleki şüpheliğin karşısındaki tutum</p> <p>“Birisine tamamen güvenme”</p>	<p>Melbourne merak envanteri (Naylor 1981)</p> <p>Kişisel durum-özellik envanteri (Spielberger 1995)</p>
Özgüven	<p>“Kadın veya erkek şüpheli faaliyeti ortaya çıkaran kişi, çözümü takip etmekten korkmayacaktır”</p>	<p>Kendine Güvenin Boyutları (Helmece ve Stapp 1974)</p> <p>Kendine güvenin Boyutları II (Fleming ve Courtney 1984)</p> <p>Texas Sosyal Davranış Envanteri (Helmreich ve Stapp 1974)</p>
Bağımsızlık	<p>“Bir sorun, pozisyon veya duruş karşısında bir adım geri atma veya durma, bu mantıklı mı diye sorgulamak”</p>	<p>Denetim odağı (Rotter 1966)</p>

“Test etme yoluyla elde edilen sonuçların analizi için analitik düşüncüyü kullanmak. Sonuçlar mantıklı mı diye sorgulamak”
“İddia edilen gerçekler için bağımsız kıstaslar seti uygulamak. Sonrasında iddia edilen gerçeklerin kıstaslara uygun olup olmadığı ile ilgili bir sonuca ulaşmak”

Çalışma denetçinin araştırmalarını motive etmek için ya da sonuçları açıklamak için sıklıkla mesleki şüpheciliği kullandığının fakat öncelikli olarak mesleki şüpheciliğin ölçümünü yapmadıklarını ortaya koymaktadır. Diğer disiplinler çok yönlü bir yapı olarak mesleki şüphecilik için destek sağlamaktadır. Mesleki şüpheciliğin denetçinin yeterli seviyede kanıt toplamasına etki ettiğini ortaya koymaktadır.

2.8. Mesleki Şüpheciliğin Uygulanma Düzeyleri

Mesleki şüphecilik denetim uygulamalarının temelini oluşturur. Mesleki şüpheciliğin denetim uygulamalarında ne kadar önemli olduğu denetim standartları tarafından kanıtlanmaktadır. Denetimin temeli olan mesleki şüpheciliği ölçmeye ilişkin muhasebe uzmanları tarafından çeşitli çalışmalar yapılmıştır.

Mesleki şüphecilik kişisel özellikler (davranış ve etik değerler gibi) ve yeteneklerden etkilenir. Bu özellikler de eğitim ve deneyimden etkilenmektedir. Yani eğitim verildikçe ve deneyim arttıkça bu özelliklerde artacaktır. Denetim ekibi içerisindeki mesleki şüphecilik firma liderinin eylemlerinden, denetim sözleşmesinin taraflarından, firmanın kültüründen ve işletme çevresinden etkilenmektedir. Kalite Kontrol Standartları (KKS) 1 ve BDS’ler denetçide uygun mesleki şüpheciliğin oluşması için hem firma hem de denetim ekibi düzeyinde bir çevre oluşturabilmesine yardım etmek için tasarlanan gereksinimler ve rehberlikleri içerir (IAASB, 2012, s. 5).

Glover ve Prawitt 2013 yılında yaptıkları çalışmada bireysel düzeyde, denetim ekibi düzeyinde ve firma düzeyinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını tehdit eden, tehditleri azaltan ve mesleki şüpheciliğin gelişmesini sağlayan fırsatları ortaya koymuşlardır. Mesleki şüpheciliğin uygulanmasını tehdit eden problemlere karşı çözüm bulmayı amaçlamışlardır. Çalışmanın sonuçlarına göre bazı denetim firmaları bu adımları uygulamaktadırlar.

2.8.1. Bireysel düzeyde

Denetim uygulamalarında mesleki şüpheciliği geliştirmek için denetim standartlarının uygulanmasına, kalite kontrol politika ve yordamlarına ve gözlem yapmaya gereksinim vardır.

Bireysel düzeyde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını tehdit eden unsurlar; yargı tuzağı ve ön yargı, bilgi ve tecrübe eksikliği, zaman baskısı ki bu bireysel denetçilerin yanı sıra denetim ekibini de etkiler, kalıtsal tercihler ve beklentiler, performans ve tazminat ölçütleri, uygun mesleki şüpheciliği engelleyen teşvikler, denetçinin karakteri, kişiliği ve kültürel değerleridir (Glover ve Prawitt, 2013, s. 9). Yargı tuzağı, denetçinin yargısını kestirme ve çabuk karar verme eğilimidir. Bireylerin ve grupların yaygın yargı tuzaklarından biri, bir problemi hemen çözüme yoluna gitmesi ve hızlıca bir yargıya vararak kararlı görünmesidir. Bir grup ortamında problemi çabucak çözmek için erken uzlaşma eğilimleri ortaya çıkmaktadır. (Glover ve Prawitt, 2012, s. 5). Denetimin belirli bir süre içinde bitirilecek olması, zaman baskısı da yargı tuzağı gibi denetçinin mesleki şüpheciliğini tehdit eder. Bu zamana bağlı kalmak zorunda olan acele hareket ederek denetçi hata ve hileleri ortaya çıkaramayabilir.

Mesleki şüpheciliğin uygulanmasında tehditleri azaltan faktörler ise; güçlü işe alma politikaları, mesleki lisanslama ve sürekli eğitim gereklilikleri, performans değerlendirme, çalışmalarını denetleme, gözden geçirme, gözetim ve rehberliktir. Beklentileri içeren etkili planlama ve denetim programları, yüksek kaliteli çalışmalarda çalışanları ödüllendiren performans ölçütü, etkin bir denetim ekibi oluşturma, mesleki yargı ve diğer konularda çekirdek yeteneklerin eğitimidir (Glover ve Prawitt, 2013, s. 9). Güçlü işe alma politikası ile denetimi yapabilecek yeteneklere sahip kişiler işe alınacaktır. Bu yetenekler içerisinde mesleki dikkat ve özen vardır. Denetimde mesleki dikkat ve özen uygulanması demek denetçinin mesleki şüphecilik içerisinde hareket etmesini de kapsamaktadır. Sürekli eğitim programları, sonradan geliştirilebilir bir özellik olan mesleki şüpheciliğin uygulanma düzeyinin artmasına katkı sağlar.

Ön yargı ve zayıf mesleki şüpheciliğe sebep olan genel yargı eğilimleri; aşırı güven, doğrulama, çıpalama ve ulaşılabilirliktir (Glover ve Prawitt, 2013, s. 11).

Aşırı güven karar vericilerin görevini yerine getirirken, ya da risk değerlendirirken, ya da diğer yargı ve kararlarında kendi yeteneklerini abartma eğilimidir. Doğrulama, bilgi toplama ve değerlendirme adımlarında bilgiyi gereğinden çok

doğrulama ve arama, başlangıçtaki inanç ve tercihleriyle tutarlı sonuçları destekleme eğilimidir. (Glover ve Prawitt, 2013, s. 11).

Çıpalama, “belli bir bilginin bilgi karar ile doğrudan bağlantılı olmasa dahi alınan kararlarda gereğinden fazla ağırlık verilerek etkili olmasıdır. Hatta bazı durumlarda bu bilgi tamamen ilgisiz bir konuya ilişkin bile olabilir. Bunun olası açıklamalarından biri insanların tahmin oluştururken bir başlangıç noktası kullanıp ardından bazı düzeltmeler yaparak son tahminlerine ulaştıkları yönündedir” (Oran ve diğerleri,2010, s. 299). Denetçiler bir önceki yılın hesap kalanlarını inceleyerek ya da denetlenmemiş bilançoları inceleyerek belirli bir hesabın denetimine başladığında çıpalama yaygın bir şekilde sergilenir (Glover ve Prawitt, 2013, s. 11).

Ulaşılabilirlik, karar vericilerin muhtemelen daha ilgili ya da yargıya varmada daha önemli olduğunu düşündükleri için hazır bellekteki bilgileri dikkate alma eğilimidir. Bu eğilim kolayca akla gelen bilgi ya da seçenekler için bilgi toplamayı ya da seçenekleri düşünmeyi sınırlamaktadır (Glover ve Prawitt, 2013, s. 11).

Bireysel düzeyde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını geliştirmek için; yargı sürecinin iyi uygulanması, sorunların genel çerçevesinin belirlenmesi ve bireysel düzeyde performans değerlendirme ve teşviklerini sıralama gerekmektedir. Yargı sürecinin iyi uygulanması mesleki şüpheciliğin geliştirilmesinde iyi bir yoldur, sağlam bir yargının oluşturulması sürecini hızlandırır ve ön yargı ve yargı tuzaklarından kaçmayı öğretir. Eğer denetçi iyi yargı sürecini uygularsa ön yargı ve yargı tuzaklarından kaçınabilir ya da azaltabilir. (Glover ve Prawitt, 2013, s. 12).

2.8.2. Denetim ekibi düzeyinde

Sözleşmenin tarafları içerisinde yer alan denetçiler denetim ekibi düzeyinde imzalanan her bir denetim sözleşmesinde bütün kalitenin sorumluluğunu üzerlerine almaları gerekir. Sorumlu denetçi, görevlendirildiği her bir denetimin genel kalitesinden sorumludur (BDS 220 paragraf 8). Denetim ekibi içerisinde denetimin kalitesi açısından: denetim çalışmalarının mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesi, denetim şirketinin kalite kontrol politika ve yordamlarına uyumu, içinde bulunulan şartlara uygun denetçi raporu düzenlenmesini, denetim ekibinin hiçbir korku ve baskı olmaksızın endişelerini dile getirebilmesini sağlar (BDS 220 paragraf A3).

Denetim gerçekleştirilirken denetim ekibi sergilediği davranışlarla mesleki şüphecilik ile ilgili fırsatlar ve mesleki şüpheciliğin önemini vurgulayan sorumluluğunu yerine getirirken şunları dikkate alması gerekir (IAASB, 2012, s. 7);

- Denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yönlendirilmesi, gözetimi ve yürütülmesi (BDS 220 paragraf 15).
- Sorumlu denetçi, yapılan gözden geçirmelerin, denetim şirketinin gözden geçirme politika ve yordamlarına uygun olarak yürütülmesi sorumluluğunu üstlenir. Sorumlu denetçi; denetim ekibinin, zor veya tartışmalı konularda gerekli konsültasyon (danışmaları) yapması sorumluluğunu üstlenir. Denetim ekibinin denetim sırasında; hem kendi içinde hem de şirket içi veya dışındaki uygun seviyedeki diğer taraflarla uygun bir şekilde konsültasyon yaptığından emin olur. Yapılan bu konsültasyonların içeriği ve kapsamı ile konsültasyonlar neticesinde ortaya çıkan sonuçlar üzerinde, istişare edilen tarafla mutabık kalındığından emin olur. Yapılan istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçların uygulandığını belirler (BDS 220 paragraf 16 ve 18).

Denetim ekibi düzeyinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını tehdit eden unsurlar; çıkar çatışması yaratan iş amaçları geliştirme ve müşteri hizmetleri, yetersiz zaman yönetimi, sınırlı kaynak, uzmanların ve uzman ekiplerin etkisiz şekilde çalıştırılması, yönetimin ve ortakların tercihleri, uygun seviyede mesleki şüphecilik göstermeyen denetim ekibi liderinin uygulamaları, ekip içerisindeki staj (çıraklık) modeli, müşterilerin kişilik özellikleri (kurumsal yapı gibi) ve işlevsiz grup karar eğilimlerinden kaynaklanan ön yargıdır (Glover ve Prawitt, 2013, s. 9).

Denetim ekibi içerisinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasındaki tehditleri azaltan faktörler ise; ekip liderinin diğerlerinin katılımıyla planlama yapması, hileye ilişkin beyin fırtınası toplantıları yapma, iç kalite performansını incelemek için programlar hazırlama, ekip içerisinde aşağıdan yukarıya konsültasyon kültürünü oluşturma, etik ve uyum konusunda destek hatları oluşturma, ekip kalite kontrolünü inceleme ve iç denetim (gözetim) programları oluşturma (Glover ve Prawitt, 2013, s. 9).

Müşteri ile ilişkileri sürdürmek için yapılan baskı mesleki şüpheciliğin uygulanmasında bireyleri ve denetim ekibini etkileyebilir. Bütçe ve zaman baskısı da mesleki şüpheciliğin uygulanmasında denetim ekiplerinin motivasyonunu ve yeteneğini etkilemektedir. Deneyimsiz denetçilerin ekip içerisinde uygun görevlere atanmaması

mesleki şüpheciliğin uygun düzeyde uygulanmamasına neden olur (Glover ve Prawitt, 2013, s. 13).

Firma ve denetim ekibi düzeyindeki faaliyetler mesleki şüphecilik düşünce yapısına katkı sağlarken, yine de mesleki şüphecilik davranışını oluşturmak her denetçinin kendi sorumluluğundadır. Mesleki yargının aksine mesleki şüpheciliğin denetimin tamamında uygulanmasına gerek vardır (IAASB, 2012, s. 7).

Denetçinin denetim ekibi düzeyinde mesleki şüpheciliğini arttırmak için; uygun denetim ekibinin oluşturulması, çıraklık modelinin sınırlarının yönetimi (koçluk teknikleri), iç denetimde, inceleme sürecinde ve iş başında eğitimde özellikle şüphecilik üzerinde odaklanması ve grup düşüncesinden kaçınmak için grup kararı almak gerekmektedir. Grup kararında beyin fırtınası tekniği bazen çalışanların mesleki şüpheciliğini geliştirir. (Glover ve Prawitt, 2013, s. 14).

Denetim sürecinde mesleki şüpheciliği etkileyen tehditlerin ortadan kaldırılması, ortadan kaldırılmasa bile azaltacak önlemlerin alınması ve gelişmesini sağlayan faktörlerin denetim sürecine dâhil edilmesi gerekir.

2.8.3. Firma düzeyinde

Denetçinin uygun seviyede mesleki şüphecilik uygulamasına kendi bireysel özellikleri ve denetim ekibi dışında çalıştığı firma da etki etmektedir. Bu etki hem olumlu hem de olumsuz şekilde olabilmektedir. Aslında beklenen firmanın mesleki şüpheciliği geliştirici yönde etki etmesidir. Fakat bu durum çoğunlukla gerçekleşmemektedir.

Denetçinin denetimde harcadığı zamanı azaltmasını isteyen denetim firmasının baskısı mesleki şüpheciliği olumsuz etkiler. Denetim firması eğer yeterince denetimin kalitesini desteklemezse, içselleştirmezse, vurgulamazsa denetçilerin sorgulayıcı ve objektif yaklaşımı azalacaktır. Böylece denetim ekibi mesleki şüpheciliği etkin bir şekilde uygulayamayacaktır (Glover ve Prawitt, 2013, s. 14).

Denetim firmasının liderlik yapısı ve liderlerin sergilediği örnek tutum ve davranışlar, kurum kültürü mesleki şüpheciliği önemli ölçüde etkiler (KKS 1 Paragraf A4).

Denetim firması düzeyinde mesleki şüpheciliği tehdit eden unsurlar; denetim ücretini ödeyenden kaynaklanan çıkar çatışmaları (ücret rekabeti kar marjını azaltır ve kar azaldığında denetimde harcaması gereken zamana ilişkin baskı hisseden denetçiler uygun olmayan seviyede mesleki şüphecilik gösterebileceklerdir), denetime yetersiz

kaynak ayrılması ya da özellikle denetim ücretlerine dayalı rekabet, bölgesel ya da ofis performansı ölçüleri ve sonuçlarına göre teşvikler oluşturma, büyük müşteriler hakkında yerel ofisin bağımlılığı, denetim dışı hizmetlerin kapsamı ve büyüklüğü, denetim riski ile tamamen aynı hizada olmayan kontrol odağı, gözetimin önemini anlamayan ya da yönetime yakın bir denetim komitesinin olmasıdır (Glover ve Prawitt, 2013, s. 10).

Mesleki şüpheliğin önemi ve bununla ilgili beklentileri yaratabilmek için denetim firması aşağıdaki fırsatları kullanır (IAASB, 2012, s. 5);

- Denetim firması kaliteyi, denetimlerin yürütülmesinde vazgeçilmez bir unsur olarak kabul eden bir kurumsal iç kültürü teşvik etmek için politika ve yordamlar oluşturur.
- Kurum içinde kalite kültürünün geliştirilmesi, şirket yönetiminin tüm kademelerinin, kalite kontrol politika ve yordamlarına bağlıdır. Çalışmaların mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yapılması, şartlara uygun raporların düzenlenmesi eylem ve mesajları, sadece bunlarla sınırlı olmamak üzere, eğitim seminerleri, toplantılar, resmi ve gayri resmi görüşmeler, bültenler ve bilgilendirme notlarıyla personele duyurulabilir. Aynı zamanda bunlara, denetim şirketinin iç yazışmalarında ve eğitim materyallerinde ya da personel değerlendirme yordamlarında da yer verilebilir. Bu eylem ve mesajlar denetim şirketinin, kalitenin önemine ve kalitenin uygulamada nasıl sağlanabileceğine ilişkin duruşunu destekleyecek ve güçlendirecektir (KKS paragraf A4).
- Denetim firması, denetimleri mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürüttüğüne, denetim şirketinin veya sorumlu denetçilerin içinde bulunulan şartlara uygun rapor düzenlemesini sağlamak için gerekli yeterliliğe ve beceriye sahip, etik ilkelere bağlı uygun personeli firmasında istihdam ettiğine dair makul güvence sağlayan politika ve yordamlar oluşturur (KKS paragraf 29). Bu bağlamda kalite temelli kurum içi kültürünün geliştirilmesi, performans değerlendirme, tazminat ve terfiye işaret eden politika ve yordamların oluşturulması aracılığıyla başarılabilir.
- Denetim firmasının bütün çalışanları için sürekli eğitim programları ve kurum içi eğitimin uygulanması ve geliştirilmesi. Bu ise daha deneyimli kadro tarafından koçluk, iş deneyimi, iş başında eğitim ve bağımsız eğitim sayesinde başarılabilir.

Bunlar firma çalışanlarının devam eden mesleki gelişmesinin uygun seviyeye ulaşması için gereklidir.

Denetim firması düzeyinde mesleki şüpheciliğe ilişkin tehditleri azaltan unsurlar; yüksek kaliteli denetim ve mesleki şüpheciliğe cesaretlendiren yönetim tarzı, denetim dışı belirli hizmetleri sağlamasının yasaklanmasını içeren bağımsızlık gereklilikleri, lisanslama sınavları, deneyim ve sürekli eğitim gereklilikleri, profesyonel muhasebe ve denetim standartları, denetim yordamları ve beyanlar arasındaki bağlantıyı içeren politikalar, araçlar ve modeller, iç ve eş denetlemeyi içeren kalite kontrol politika ve yordamları, aşağıdan yukarıya konsültasyon, kalite kontrol, kalite inceleme ve bağımsızlık standartları, denetim komitesi ve denetim komitesine seçilen veya atanan denetçiler ile gerekli iletişim, denetim dışı servisleri denetim komitesinin onaylaması (Glover ve Prawitt, 2013, s. 16).

Denetim firması düzeyinde mesleki şüpheciliği geliştirmek için; firmanın yönetim tarzı ve konsültasyon kültürünün olması, destekleyen ve geliştiren yargı süreci, mesleki şüpheciliğin temelini oluşturan yargı sürecinde eğitim, mesleki yargıyı geliştiren eğitimlerin yanı sıra temel ve uzmanlık bilgisi edindirilmesi, mesleki şüpheciliğin gelişmesini sağlama, mesleki şüpheciliğin uygulanmasını geliştirmek için araçlar, örnekler ve teknoloji kullanılmalıdır (Glover ve Prawitt, 2013, s. 16).

2.9. Denetim Sürecinde Mesleki Şüphecilik

Bilindiği gibi denetim bir dizi aşamayı içeren bir süreçtir. Bu süreç denetim işinin kabul edilmesiyle başlar ve sürecin nihai çıktısı olan denetim raporunun hazırlanmasıyla sona erer. Denetimin beklenen amaca hizmet edebilmesi için bu süreç tamamlanana kadar her aşamada denetçinin mesleki şüpheciliğini işin gerektirdiği ölçüde göstermesi gerekmektedir. Mesleki şüphecilik, kaliteli bir denetim gerçekleştirebilme için olmazsa olmaz unsurlardan biridir. Mesleki şüphecilik denetimin bütün aşamalarında önemlidir fakat önemli yönetim yargısını içeren aşamalarda veya normal iş akışının dışındaki işlemlerde özellikle önemlidir. Denetçi denetim sürecinde yanıltıcı beyan riskinin tanımlanması ve değerlendirilmesinde, riskleri cevaplamak için kontrol ve tözel testlerin yapılmasında ve denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde mesleki şüphecilikle hareket etmelidir. Denetçi işin gerektirdiği ölçüde şüpheli davranmazsa görüşünü destekleyecek yeterli uygun denetim kanıtını sağlayamaz, finansal tablolardaki yanıltıcı beyanları ortaya çıkaramaz. Denetime ilişkin düzenleyici kuruluşlar denetçilerin denetimi

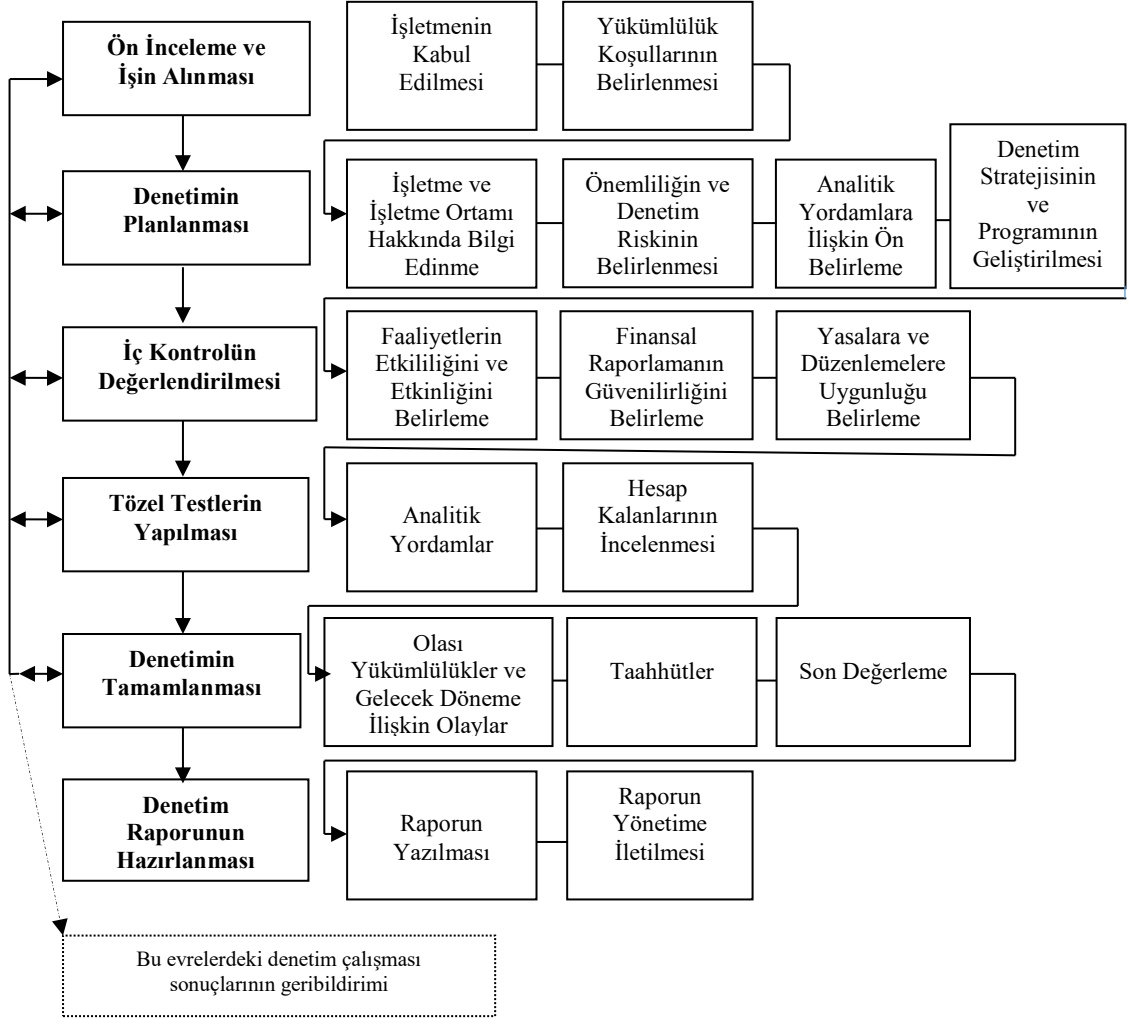
gerçekleştirirken uygun seviyede mesleki şüphecilik gösterememelerinin denetimin bir eksikliği olduğunu iddia etmektedirler.

Denetim sürecinde denetçinin mesleki şüpheciliğini işin gerektirdiği ölçüde sergilemesinde denetim firmasının denetim kalite yaklaşımı etkilidir. Eğer denetim firması etkin bir denetim kalite yaklaşımına sahipse denetçi yeterli seviyede mesleki şüpheciliğini gösterebilir.

Bilindiği gibi denetim süreci beş evreden oluşmaktadır. Bu evreler ön inceleme ve işin alınması, denetim yaklaşımının planlanması ve tasarlanması, işlemlerin tözel ve kontrol testlerinin yapılması, hesap kalanlarının testleri ve tözel analitik yordamların yapılması, denetim raporunun hazırlanması ve denetimin tamamlanmasıdır. Kaliteli bir denetim yapabilmek için bu aşamaların hepsinde denetçinin mesleki şüphecilik anlayışı içerisinde hareket etmesi önemlidir.

Denetim yaklaşımının planlanması ve tasarlanması evresi; ilk denetim planını yapma ve müşteri kabul etme, müşterinin işini ve sektörünü anlama, ilk analitik yordamları uygulama, önemlilik değerlendirmesi ve ilk önemlilik yargısını oluşturma, hata ve hileden kaynaklı önemli riskleri belirleme, doğal riski değerlendirme, iç kontrolü anlama ve kontrol riskini değerlendirme ve genel denetim planı ve programını sonuçlandırmadan oluşur. İşlemlerin tözel ve kontrol testlerini yapma evresi; kontrol testlerini yapma, işlemlerin tözel testlerini yapma, finansal tabloların yanıtıcılığının ihtimalini değerlendirmeden oluşur. Bilançonun kalanlarının testleri ve tözel analitik yordamları yapma evresi; tözel analitik yordamları yapma, kilit kalemlerin testlerini yapma, bilanço kalanlarının ek testlerini yapmadan oluşur. Denetim raporunu yayınlama ve denetimi tamamlama evresi; açıklama ve sunma için ek testler yapma, son kanıtları toplama, sonuçları değerlendirme, denetim raporunu yayınlama ve yönetim ve denetim komitesi ve yönetim arasında iletişimden oluşur (Arens ve diğerleri, 2017, s. 25).

Denetim sürecinin evrelerin hangilerinde, ne gibi amaçlarla denetçinin mesleki şüpheciliğini kullanması gerektiğini ortaya koymadan önce, denetim sürecini oluşturan evreler üzerine yapılacak kısa bir açıklama, sürecin tamamını bütüncül bir şekilde görebilmek açısından yararlı olacaktır. Bu amaçla, aşağıda yer alan Şekil 1.3'de denetim sürecini oluşturan temel evreler gösterilmektedir.



Şekil 2.4. Denetim Süreci Evreleri (Erdoğan, 2006, s. 77)

Yukarıda yer alan Şekil 2.4.'de görüldüğü gibi, denetim süreci çeşitli aşamaları içeren altı temel evreden oluşmaktadır. Son evre olan denetim raporunun hazırlanması evresinden önceki evrelerin her birinde gerçekleştirilen çalışmalara ilişkin geribildirimler gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle, denetim işi, birbirleri ile ilişki içinde olan evreler arasında geribildirimlerin sağlandığı bütün bir süreci ifade etmektedir.

Denetim süresince her bir denetçi, yanıltıcı beyan riskini tanımlama ve değerlendirme, kontrol testlerini yapma, risklere cevap veren tözel testleri yapma ve denetim sonuçlarını değerlendirmede uygun seviyede mesleki şüpheciliğin uygulanmasından sorumludur. Bu, diğer şeylerin yanı sıra, sadece yönetimin iddialarını doğrulamak için en kolay elde edilebilen kanıtları elde etmek yerine, uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim yordamlarını uygulayarak finansal tablolarda neyin yanlış gittiğini düşünmeyi ve yönetimin iddialarını desteklediğine ya da çeliştiğine

bakılmaksızın denetim kanıtlarının eleştirel bir şekilde değerlendirilmesini içerir (PCAOB, 2012, s. 2).

2.9.1. Denetim işinin alınması

Denetçinin şüpheciliğinin temelini denetim riski oluşturur. Denetimini yapıp yapamayacağı, yani denetim raporunu çıkarabileceği şüpheciliği ile yaklaşım oluşturur. Kabul edilen her bir denetim işi bir hesap dönemini kapsar fakat denetim süreci bu hesap döneminden bir süre önce başlar ve bir süre sonra biter. Denetlenecek olan işletme, denetim talebini hesap dönemi başlamadan bir süre önce denetim firmasına sunar.

SAS 22'ye göre denetim işinin alınması ve denetimin planlamasına göre de denetçi için, kendisine önerilen her iş, kabul edilecek iş anlamında değildir. Genel kabul görmüş denetim standartları ve kalite kontrol standartları müşteriyi kabul etmeden önce gerekli araştırmaların yapılması gerektiğini vurgular. Çünkü yeni bir denetim işi firma için bir risktir. Denetçi kendisine önerilen işi özenle gözden geçirir ve maddi boyutunu düşünmeden işin kabul edilip edilmeyeceği ile ilgili sağlam bir yargıya varır. Denetçinin burada bir yargıya varabilmesi için topladığı bilgileri şüphecilikle değerlendirmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, denetimini yaptığı bir işletme için de her yükümlülük anlaşmasından sonra, işe devam edip etmeme konusunda da karar vermektedir. Örneğin işletme denetçiye istediği bilgileri vermekte sorun çıkarabilir, çelişkili ifadelerde bulunabilir ve denetçinin yönetimin dürüstlüğüne ilişkin şüpheleri oluşabilir. Bu durumlarda denetçinin mesleki şüpheciliği ve deneyimleri devreye girmekte ve denetçinin kararlarını etkilemektedir. Piyasada iyi bir izlenim yaratmamış bir işletmenin sırf parasal kaygıyla inceleme yapılmadan kabul edilmesi, ilerleyen aşamalarda denetçinin zorunlu mesleki kuralların dışına çıkmasına neden olabilir (Erdoğan, 2006, s. 75).

Denetçi işi kabul edip etmemeye ilişkin karar verirken parasal kaygıyı arka plana atması gerekmektedir. Denetim işinin kabulü aşamasında verilen kararlar denetim sürecinin tamamını etkileyeceğinden denetçinin mesleki şüpheciliğini işin gerektirdiği ölçüde göstermesi ve buna göre müşteri işletmeyi kabul etmesi gerekmektedir. Denetçi işi kabul ederken müşteri işletmenin yönetiminin dürüstlüğü hakkında bir yargıya vararak işi kabul edip etmeyeceğine karar verecektir. Denetçi işletme yönetiminin dürüstlüğü hakkında bilgi toplarken işletme içinden ve dışından kişilerden bilgi toplar. Örneğin daha önce işletmenin denetimini yapan eski denetçiden işletme hakkında bilgiler edinir,

özellikle eski denetçinin çalışma kâğıtları gözden geçirilmelidir ve denetim görevinden ayrılmasının nedenlerini sormalıdır. Eski denetçinin vermiş olduğu bilgiler neticesinde farklı kaynaklardan da bilgi almasını gerektirecek bir durum olup olmadığına karar verecek, gerekirse başka kaynaklardan yönetim hakkında bilgi toplayacaktır. Yine denetçi yönetimin dürüstlüğüne ilişkin bir yargıya varırken hesaplarla ilgili dönem başı bakiyelerinin doğruluğunu araştırır. Çünkü hesapların açılış bakiyeleri o dönemin finansal tablolarına doğrudan etki edecektir. Denetçi bakiyelerin doğruluğuna ilişkin şüphe edinirse birkaç faaliyet dönemi geriye gidilerek araştırılması gerekmektedir.

Yeni müşteriyi kabul etmeden önce, çoğu denetim firması işletmenin kabul edilebilirliği ile ilgili araştırma yapar, önceki denetim firması ile ilişkilerini ve finansal istikrarını inceleyerek müşteri kabul politikaları ışığında gerekli bilgileri toplar. Denetim firması aynı zamanda yeni müşterinin yeterliliğini, sektör bilgisini belirlemeli ve buna göre müşteriyi kabul etmelidir. Bunu yaparken denetçinin uygun seviyede şüpheli davranması önemlidir (Arens ve diğerleri, 2017, s. 263).

Denetçi önceki denetçiden aşağıdaki soruların cevabını almalıdır (Messier ve diğerleri, 2016, s. 70):

- Yönetimin dürüstlüğüne ortaya koyabilecek bilgiler.
- Muhasebe politikaları, denetim yordamları veya benzer şekilde önemli konularda yönetimle olan görüş ayrılıkları.
- İşletmenin yasa ve düzenlemelere uymadığı ve hile ile ilgili durumlarda yönetimden sorumlu olanlar ile iletişim.
- İç kontrolde önemli eksiklik ve zayıflık olması durumunda yönetim ve yönetimden sorumlu olanların iletişimi.
- Önceki denetçiden denetçi değişikliğinin nedenlerini öğrenme.

Denetçi eski denetçiden bu soruların cevabına göre işi kabul edip etmeyeceğine karar verir. Fakat burada eski denetçinin yeni denetçiye bilgileri tam ve doğru olarak vermesi önemlidir. Denetçinin eski denetçinin vermiş olduğu bilgilerin doğru olup olmadığını anlayabilmesi için şüpheli davranması gerekmektedir. Örneğin denetçi değişikliğinin nedenlerini sorduğunda denetçi çelişkili ifadeler veriyorsa diğer sorularla değişikliğin gerçek nedenlerini öğrenmeye çalışmalıdır.

Denetçi müşteriyi kabul etmeden önce eski denetçiden aldığı bilgilere ek olarak bazı adımlar atmalıdır. Bu adımları şu şekilde ifade edebiliriz (Erdoğan, 2006, s. 76):

- İşletmenin finansal yapısına ilişkin bilgiler elde edilmelidir.

- İşletme ve yönetimi hakkında üçüncü kişilerden (bankalar, kredi kurumları, işletmeyle iş yapanlar gibi) bilgiler alınmalıdır.
- Denetim riski göz önünde bulundurulmalı ve işletmenin denetim sürecinin sonraki aşamalarında sorun oluşturabilecek alanlarına dikkat edilmeli.
- İşletmenin denetçiye denetim sürecinde gerekli hizmetleri, teknik bilgiyi ve teknik desteği sunabileceğinden emin olmalıdır.
- İşletmenin, denetim süreci boyunca denetçiyi herhangi bir kural ihlaline veya mesleki normların dışına çıkmaya zorlamayacağına inanmalıdır.

Yukarıdaki adımlar incelendiğinde denetim işi kabul edilirken çok detaylı bir incelemenin gerçekleştirilmediğini görmekteyiz. Ama yine de bu adımları izlerken denetçi denetimi yapıp yapamayacağı sistemi göz önünde bulunduran bir şüphecilikle yargıya varacak ve işi kabul edip etmeyeceğine ilişkin karar verecektir.

Denetim işinin alınması her ne kadar genel anlamda işletmeyi tanıma seviyesinde gerçekleşiyor olsa da, işletme hakkında genel bir fikir edinmeyi sağlayacaklarından, oldukça önemlidirler. Denetçi, yaptığı araştırmalar sonucunda kabul kararı alırsa, ön inceleme için topladığı bu bilgiler planlama evresi için temel bilgileri oluşturmaktadır. Sonraki adımda denetçi, işletmenin yönetimi ile çeşitli görüşmeler yaparak, anlaşma mektubunu hazırlar. Bu kararı alırken denetçinin toplumsal sorumluluğunu ve mesleki itibarını göz önünde bulundurması gerekmektedir (Uludağ, 2013, s. 59).

2.9.2. Denetimin planlanması

Denetim sürecinde müşterinin kabulünden sonra denetimin planlanması evresine geçilir. Denetim planı denetçinin denetimi ne şekilde gerçekleştirdiğini açıklar. Planlama evresi, müşteri işletmeyi ve sektörü anlamakla başlar. Müşteri işletmenin işini ve sektörü anlama ve işletmenin işlemleri hakkındaki bilgi denetçinin etkin bir denetim yürütebilmesi için gereklidir. Denetim standartları müşteri işletmeyi anlamak için risk değerlendirme yordamlarını uygulamayı ve finansal tabloların yanıltıcı beyan riskini değerlendirmek için bir çevreyi gerektirir. Denetçi bu bilgileri müşteri işletmenin riskini ve yanıltıcı beyan riskini değerlendirmek için kullanır (Arens ve diğerleri, 2017, s. 267). Denetçi müşteri işletmenin içinde bulunduğu sektörün karlılık düzeyini araştırır. Müşteri işletmenin karlılık seviyesinde aynı sektördeki diğer işletmelere göre anlamlı farklar gözlemlerse, farkların veya sapmaların nedenlerini araştırmalıdır.

Denetçilerin müşteri işletmenin risklerini değerlendirmesi, sektör ve müşteri işletmeyi daha iyi anlayabilmesi için risk değerlendirme yordamlarının bir parçası olan ilk analitik yordamları uygulaması gerekmektedir. Bu yordamlar işletmenin performansının belirlenmesini ve aynı sektörde faaliyet gösteren müşteri oranlarının karşılaştırmasını sağlar. Bu ilk testler önceki yıllarla karşılaştırılan oranlardaki alışılmadık değişimleri ya da sektör ortalamasını ortaya çıkarabilir (Arens ve diğerleri, 2017, s. 271).

Denetimin iyi planlanmış olması, denetimin etkin ve verimli olmasını yani kalitesini sağlar. Tersine durumda denetçi raporuna yansıyan denetim görüşünde eksiklik ve yetersizlik olur. Bu nedenle denetçinin planlama evresinde, özellikle önemliliğin ve denetim riskinin belirlenmesinde gerekli şüphecilikle davranmasını gerekmektedir. Çünkü bu aşamalarda denetçinin kabul edilebilir risk seviyesini belirlemesi ve hangi kalemlerin önemli olduğuna ilişkin önemlilik yargısına varması denetim planının çerçevesini oluşturacaktır ve bu plan çerçevesinde denetimin daha sonraki evreleri şekillenecektir. Bir karar alıcı olarak denetçinin önemliliği ve riski belirlemesi denetçinin mesleki şüpheciliğini uygulamasının bir sonucu olarak ortaya çıkar. Bu yüzden denetimin planlaması evresinde önemliliğin ve denetim riskinin belirlenmesine ilişkin daha detaylı açıklamalar yapılacaktır.

Denetimde önemlilik yargıya dayalı olduğu için görece kabul edilecek bir kavramdır. Yargı, mesleki şüpheciliğin gösterilmesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Önemlilik, finansal tablo kullanıcıların ussal bir yaklaşımla inceledikleri finansal tablolarda yer alan hata ve/veya eksikliklerin, kullanıcıların karar alma davranışlarını etkileme seviyesi şeklinde ifade edilebilir (Erdoğan, 2006, s. 49). Örneğin bir yatırımcı, işletmenin karlılık düzeyine bakıp işletmeye yatırım yapacaktır. İşletme yönetiminin karı olduğundan yüksek göstermesi yatırımcının kararını etkileyecektir. Ya da bankadan kredi alacak olan bir işletmenin borçlarını olduğundan az göstermesi bankanın işletmeye kredi vermesini etkileyecektir. Bu durumlar karar vericilerin karar alma davranışlarını etkilediği için önemlidir, bu alanlarda denetçinin şüphecilik düzeyini yüksek tutması beklenmektedir.

Önemlilik kavramı, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle bir bütün olarak dürüstçe sunumu için bazı konuların tek başına, bazı konuların da birlikte önemli olduğunu kabul eder. Finansal tablolar gerekli finansal raporlama çerçevesine uygun şekilde hazırlanırsa finansal tabloların dürüstçe sunumu gerçekleşmiş olur. Eğer finansal

tabloların içerdiği yanlış beyanlar, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak dürüstçe sunumunu engelleyecek ölçüde önemliyse, söz konusu tablonun yanıltıcı şekilde beyan edildiği kabul edilir. Hata ve hileden dolayı ortaya çıkan yanlış beyanların sebeplerini şu şekilde açıklayabiliriz (Erdoğan, 2013, s. 21):

- Finansal tablo unsurlarından birinin, hesabının veya kaleminin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre olması gereken tutarı, sınıflaması ve sunumu ile raporlanmış bir finansal tablodaki tutarı, sınıflaması ve sunumu arasında fark olması,
- Finansal tablo unsurlarından birinin, hesabının veya kaleminin atlanması,
- Finansal tablolardaki açıklamanın genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunulmaması,
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre açıklanması gereken bir bilginin atlanması.

Yukarıdaki sebeplerden dolayı finansal tabloların yanlış sunulmasının, alınacak kararları etkileyeceği de açıktır. Denetçi yukarıdaki potansiyel durumları şüphecilik çerçevesinde değerlendirmelidir.

BDS 320’de denetçinin önemliliği belirlenmesinin mesleki yargısını kullanmasını gerektiren bir konu olduğunu ve bu yargının denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından etkilendiğini ifade eder. Denetçi mesleki yargısını şüphecilik anlayışıyla oluşturur. Bir diğer deyişle mesleki şüpheciliğini kullanarak yargıya varır ve önemlilik düzeyini belirler.

BDS 320’ye göre denetçi, denetimini planlarken önemli olarak değerlendirilecek yanlışlıkların büyüklüğü hakkında yargıda bulunur. Yargıda bulunurken mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmelidir. Bu yargılar aşağıdaki hususlar için bir dayanak oluşturur:

- Risk değerlendirme yordamlarının niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesi,
- “Yanıltıcı beyan” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Takip eden denetim yordamlarının niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesi.

Denetçiler denetimin planlanması evresinde, önemlilik hakkında ilk yargı oluşturulurken finansal tabloların yanlış beyan edilebileceğini fakat yine de basiretli kullanıcıların kararlarını etkileyemeyeceğini düşündükleri maksimum tutarı belirlerler.

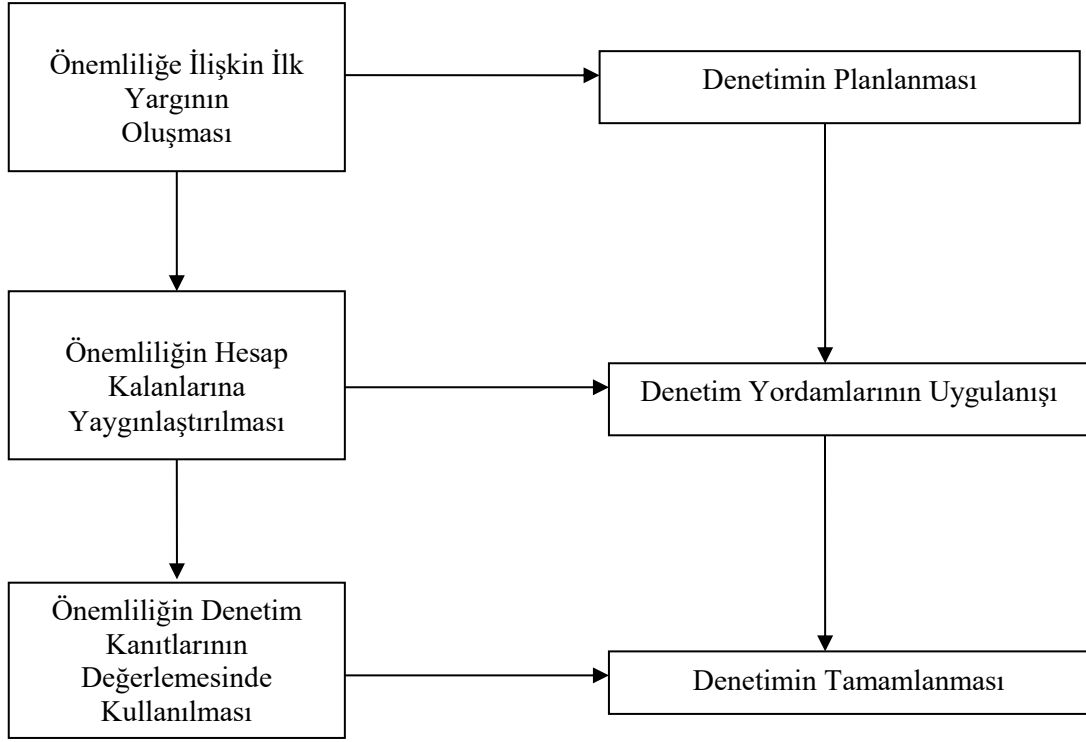
Bu maksimum tutarı belirlemelerinde denetçilerin mesleki şüphecilikleri etkili olmaktadır. Bu belirlemede finansal tablo kullanıcısının kararını değiştirmesi için gereken tutarın üzerinde olan bir tutar önemli kabul edilir. Denetimin ileriki evrelerinde kanıtlar toplandıkça ve gerçekler değiştikçe önemlilik, ilk planlama yargısından son raporlama yargısına doğru değişebilir. Nicel yaklaşımlar aracılığıyla elde edilen ilk önemlilik yargısı, nitel faktörlerin olası etkilerine göre artırılabilir veya azaltılabilir. Bu belirlemede niceliksel ve niteliksel önemlilik göz önüne alınır. Nicel önemlilik, ekonomik bir yapıya sahiptir ve bir olgunun işletmenin finansal performansı üzerindeki etkisine dayanır. Nitel önemlilik ise kolaylıkla belirlenebilen maddi olmayan olgulardan oluşur (Erdoğan, 2006, s. 113). Nicel ve nitel önemlilikte de denetçi bir yargıya varmaktadır ve bu tür yapısal oluşumlarda mesleki şüphecilik devreye girmektedir.

Denetçiler mevcut durumlara göre; işletmelerin finansal durumunu ya da faaliyet sonuçlarını gösteren bazı rakamların ya da belirli oranlarının, önemlilik eşiği olarak belirlenmesini tercih etmektedirler. İşletmelerin vergi öncesi kârları, toplam kazançları, toplam harcamaları ya da toplam özkaynakları gibi unsurlar söz konusu oranların en sık uygulandığı unsurlardır. Her işletme farklı büyüklük ve özelliklere sahip olacağından, önemlilik eşiği her denetim için özel olmaktadır. Bu yüzden önemlilik eşiğinin belirlenmesine yönelik bir standart oluşturulmamıştır ve denetçi şüpheli davranarak bu eşiğe ilişkin bir yargıya varır (Uludağ, 2013, s. 61).

Denetçi, denetim planını hazırlarken bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin önemlilik düzeyinin ilk belirlemesini yapar. Aşağıdaki Şekil 1.4 önemliliğin denetim sürecinin hangi aşamalarında uygulandığını ifade etmektedir.

Önemlilik Aşamaları

Denetim Süreci



Şekil 2.5. Denetim Sürecinde Önemlilik (Erdoğan, 2006, s. 51)

Şekilde 2.5.'te de görüldüğü gibi, denetçi denetimin çeşitli aşamalarında önemliliği dikkate almaktadır. Önemlilik eşiğinin belirlenmesinde denetçinin mesleki şüpheciliği etkili olmaktadır. Önemliliğe ilişkin ilk yargısının oluşması, denetimin planlanması evresinde gerçekleşir. Sonraki aşamada denetçi, denetim yordamlarını uygulamaya başladığında önemliliği hesap kalanlarına ve işlem sınıflarına dağıtmaktadır. Denetimin son evresi olan denetimin tamamlanması evresinde denetim kanıtlarının değerlemede önemliliği kullanmaktadır ve burada da denetçi şüpheli davranarak bir yargıya varmaktadır.

Denetim sürecinde denetçinin karar alması gereken her evrede denetçi mesleki şüpheciliğini işin gerektirdiği ölçüde sergilemektedir. Denetimin planlaması evresinde, denetim riskinin belirlenmesinde de denetçi mesleki şüpheciliğini uygulayarak denetim riskine ilişkin bir yargıya varmaktadır. Denetim riski, denetimin amacını etkileyen kavramlardan biridir.

Bilindiği gibi denetim faaliyeti, finansal tabloların yanıltıcı beyanlar içermediğine ilişkin makul güvence oluşturacak biçimde planlanarak yürütülür. Denetçi yeterli ve

güvenilir kanıtlar toplayarak finansal tabloların nitelik ve nicelik açısından yanıltıcı beyan içermediklerine ilişkin bir görüşe varır. Denetçi, çalışmasını yürütürken belirli riskler ve belirsizlerin olduğunu dikkate alır. Bu belirsizlikler, toplanan kanıtların güvenilirliği, iç kontrol sisteminin etkinliği, finansal tabloların yanıltıcı beyan içerip içermediğidir. Denetim yürütülürken bu risklerin göz önünde bulundurulması gerekir. Bu risklerin varlığını ortaya koyabilmek için denetçinin şüpheli bir yaklaşımla hareket etmesi gerekmektedir (Güredin, 2007, s. 225). Denetim standartları, müşteri işletmenin iç kontrolünü de içeren finansal tablolarındaki yanıltıcı beyan riskini değerlendirmek için denetçinin işletmeyi ve onun çevresini anlamaya çalışmasının gerekliliğini açıklar. Denetçi, denetim yaparken bazı düzeylerdeki riski ya da belirsizliği kabul eder ve kanıtların uygunluğuna ilişkin doğal belirsizliği, müşteri işletmenin iç kontrolüne ilişkin belirsizliği ve denetim tamamlandığında finansal tabloların güvenilir olup olmadığına ilişkin belirsizliği bilir. Etkili bir denetçi risklerin olduğunu bilir ve uygun davranışlarla bu risklerin üstesinden gelir. Denetçinin risklere karşı uygun davranış göstermesi şüpheli davranıp sorgulayıcı bir şekilde hareket etmesine bağlıdır (Arens ve diğerleri, 2017, s. 302).

BDS 320 “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” standardı denetim riskini, finansal tabloların yanıltıcı beyan içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi riski şeklinde ifade eder (BDS; 320). Denetim riski; yanıltıcı beyan riski ve denetçinin önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmada başarısız olma riskinin bir fonksiyonudur. Başka bir şekilde ifade edildiğinde denetim riski, denetçinin gerçekte önemli yanlışlıklardan dolayı yanıltıcı şekilde beyan edilmiş finansal tabloların gerçek ve dürüst bir görünüme sahip olduğuna ilişkin görüş ifade etme riskidir (Erdoğan, 2013, s. 29). Denetim riski, “yanıltıcı beyan” riski ile tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur. Denetçi, denetim riskini ve önemliliği denetim boyunca özellikle aşağıdaki durumlarda göz önünde bulundurur (BDS 320) :

- “Yanıltıcı beyan” risklerinin belirlenmesinde ve değerlendirilmesinde
- Takip eden denetim yordamlarının niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesinde
- Düzeltilmemiş yanlışlıkların -varsa- finansal tablolar üzerindeki ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulması üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde.

Yukardaki açıklanan durumlar tespit edilirken denetçinin şüphesizliğini işin gerektirdiği ölçüde göstermesi gereken yerlerdir. Çünkü bu aşamalarda uygulanan mesleki şüphesizlik kaliteli bir denetimin gerçekleşmesini sağlar.

Denetim riskinin üç bileşeni vardır. Bunlar; doğal risk, kontrol riski ve bulma riskidir.

Denetim riski = Yanıltıcı beyan riski x Bulma riski

Denetim riski = (Doğal risk x kontrol riski) x Bulma riski

Doğal risk, iç kontrolün bulunmadığı varsayımından hareketle, bir savın finansal tablolardaki yanıltıcı beyanlara olan duyarlılığı şeklinde ifade edilebilir. Doğal riske ilişkin dikkate alınması gereken faktörlerden bazıları şunlardır (Erdoğan, 2013, s. 31)

- Tahmin gerekliliği,
- Dışsal faktörlere duyarlılık,
- İşletmenin içinde bulunduğu sektörün özellikleri.

Doğal risk, bulma riski ile tersine, denetim kanıtları ile de direkt ilgilidir. Ayrıca, daha yüksek denetim riskinde denetim kanıtları artacağı için, denetimin bu alanlarında daha deneyimli bir kadronun çalışması ve denetim testlerinin daha kapsamlı yapılması gerekmektedir (Arens ve diğerleri, 2017, s. 311).

Kontrol riski, müşteri işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenemeyen veya ortaya çıkarılmayan bir işlem sınıfı ya da hesap kalanındaki yanlışlığın, diğer işlem sınıflarındaki veya hesap kalanlarındaki yanlışlıklarla bir araya geldiğinde önemli olabilmesi riski olarak tanımlanır (Erdoğan, 2013, s. 31).

Denetim riskinin üçüncü bileşeni olan bulma riski, bir denetim yordamının etkinliğinin ve denetçi tarafından uygulandığının bir fonksiyonudur. Bulma riski, denetçinin yordamlarının finansal tablolardaki hataları bulma ve ortaya çıkarmada yetersiz kalması riskidir (Erdoğan, 2006, s. 53).

Risk değerlendirmesi doğası gereği, hata veya hile nedeniyle finansal tabloların neyle manipüle edileceğini belirlemek için iç ve dış faktörleri incelemeyi içerir. Doğru şekilde uygulandığında, denetim standartlarında ortaya konan risk değerlendirmesi yaklaşımı, denetçinin dikkatini finansal tabloların daha yüksek riskli olduğu ve bu nedenle en çok yanıltıcı beyanlara duyarlı olduğu alanlara odaklaması gerektiğini ortaya koyar. Bu noktalara odaklanmasını sağlayacak olan mesleki şüphesizliktir. Bu noktalarda denetçinin mesleki şüphesizliğini yeterli seviyede göstermesi gerekir. Örneğin nakit giriş ve çıkışlarının yoğun olduğu işlemler riskli işlemlerdir. Bu işlemlerde daha şüphesiz

olmalıdır. Denetçi, her aşamada şüpheli davranarak işletmeyi, işletmenin işlemlerini, olağandışı durumlarını ve çevresini anlamalıdır. Bunu yaparak işletmedeki riskli gördüğü durumları ortaya çıkarır.

Denetimi yürütürken riskleri tamamen ortadan kaldırmak mümkün değildir. Denetçi riskleri ancak kabul edilebilir bir seviyede tutar. Riske ilişkin denetçinin kabul edilebilir bir risk seviyesi belirlemesi mesleki şüpheciliğini işin gerektirdiği ölçüde göstermesiyle mümkün olur. Dolayısıyla denetçinin kaliteli bir denetim yapabilmesi için mesleki şüpheciliğini uygulayarak kabul edilebilir bir risk seviyesi belirleyip sonraki denetim evrelerinde izleyeceği yolu şekillendirmesi gerekmektedir. Denetimin planlanması evresi denetimin sonraki aşamalarını şekillendirmektedir. Bu evredeki önemlilik ve risk seviyesinin belirlenmesinde denetçi mesleki şüpheciliğini işin gerektirdiği ölçüde göstermelidir. Önemlilik ve risk seviyesi toplanacak denetim kanıtlarını da etkileyecektir. Önemli ve riskli görülen alanlarda daha çok denetim kanıtı toplanacaktır.

2.9.3. İç kontrolün değerlendirilmesi

Çalışma alanı standartları denetçinin müşteri işletmenin iç kontrol sistemini gözden geçirmesini ve değerlendirmesini ister. Denetim sürecinde denetçi işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirerek denetim yordamlarının yapısı, kapsamı ve zamanlamasını belirleyecektir. Etkin bir iç kontrol yapısı olan bir işletmede belirsizlik ve riskler azalacaktır. Zayıf bir iç kontrol yapısı daha yüksek bir şüphelilik düzeyini gerektirir. Bu da denetim yordamlarının genişlemesi anlamına gelir. Yani işletmenin iç kontrol yapısı mesleki şüpheciliğinin ölçüsünü belirleyecektir Çünkü etkili bir iç kontrol sisteminde faaliyetler yürütülürken ortaya çıkan aksaklıklar hemen fark edilir ve müdahale edilir. Denetçi iç kontrolün etkinliğine ilişkin bir değerlendirme yaparken mesleki şüphelilik anlayışıyla hareket ederek bir yargıya varır. Denetçinin bu evredeki yargısı denetimin kalitesi için önemlidir ve iyi bir yargıya varmak için mesleki şüpheciliğin işin gerektirdiği ölçüde gösterilmesi gerekmektedir.

Denetçinin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesindeki amaç, muhasebe sistemi içindeki bilgilerin güvenilirliğini tespit etme, iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmek ve gerekli durumlarda resmi kurumlara rapor hazırlamaktır.

İç kontrol, “Bir işletmenin yönetim kurulu üyeleri, yönetim ve diğer personeli tarafından etkilenen ve; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın

güvenilirliği, uygulanabilir yasa ve düzenlemelerle uygunluk amaçlarına ulaşmada dikkate alınacak yeterli güveni sağlamaya yönelik tasarlanmış bir süreçtir” (Erdoğan, 2006, s. 83).

Denetçi iç kontrolün etkinliğini değerlendirirken yönetsel kontroller ve muhasebe kontrollerinde şüpheli davranmalıdır. Yönetsel kontrollerde denetçi şüpheli davranıp güvenilir bilgiler elde etmelidir. Örneğin, bir ürünün fiyatlandırılmasıyla ilgili bilgi edinirken ürünün maliyet bilgilerine de bakmalıdır. Muhasebe kontrollerini yaparken denetçinin şüpheli davrandığı alanlar finansal kayıtların güvenilirliğinin kontrolüdür. Finansal tablolardaki bilgilerin ne derece güvenilir olduğunu muhasebe kayıtlarını inceleyerek ortaya koyar. Denetçinin muhasebe kontrollerini yaparken şüpheli davranması gereken bir diğer alan kıymet hareketlerinin tespitidir. Kıymet hareketleri işletme ile işletme dışındaki taraf arasında meydana gelen varlık ve hizmet değişimlerini ve bu tür varlıkların ve hizmetlerin işletme içindeki tüketimlerini ifade eder. Örneğin bir satış işleminin gerçekleştiğini tespit etmek için siparişin alınması, malların yollanması, faturanın çıkartılması işlemlerin takibinin yapılması gerekmektedir (Güredin, 2007, s. 317).

COSO raporuna göre iç kontrol birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşur. Bu bileşenler şunlardır:

- Kontrol ortamı,
- Risk değerlendirme,
- Kontrol eylemleri,
- Bilgi ve iletişim,
- İzleme.

Kontrol ortamı: İç kontrolün diğer tüm bileşenlerinin temelini oluşturan kontrol ortamı; örgütsel biçimler bütünüünün örgütteki insanların kontrol bilincine yansımını ifade etmektedir. Örgütsel disiplini ve örgütsel yapıyı kontrol ortamı oluşturur (Erdoğan, 2006, s. 87).

COSO’ya göre kontrol ortamı bileşeni şu faktörleri içermektedir (Tüm ve Memiş, 2012, s. 131):

- *Dürüstlük ve etik değerler:* Örgütsel amaçlar ve bu amaçların nasıl gerçekleştirileceği, tercihler ve değer yargılarına bağlıdır. İşletme kültürünün bir parçası olan ahlak ve davranış standartları aracılığıyla işletme yönetimi nelerin yapılacağı ve nelerden sakınılacağını belirler. İç kontrol sistemini yönetim

yarattığı, gözlemlediği ve yürüttüğü için iç kontrolün etkinliği ve verimliliği işletme içerisindeki yaratılan dürüstlük ve etik değerlere bağlılık ile sınırlıdır.

- *Yönetim kurulu ve denetim komitesi:* Kontrol ortamı, kurumun yönetim kurulu ve denetim komitesinden önemli ölçüde etkilenir. Gözetimin sağlanması, kurumun hedeflerinin belirlenmesi ve iç kontrol sisteminden yönetim kurulu sorumludur. İç kontrol, kurumun hedefleri bağlamında riskleri kavrayabilmek için gerekli mekanizmaları oluşturduğundan, yönetim iç kontrol faaliyetlerini uygulamaya koyacak ve bunları izleyip değerlendirecektir. Bu aşamada yönetimle çalışanlar arasında düzgün bir iletişimin sağlanması gerekmektedir. Yöneticiler iç kontrolü destekleyici yaklaşımlarıyla iç kontrol hedeflerini ve özellikle etik davranışlarla ilgili olanları özendirici performans değerlendirmeleri yapmalıdır.
- *Yönetim felsefesi ve yönetim stili:* İşletmenin yönetim biçimi ve kabul edilebilir risk seviyesi, yönetim felsefesi ve stili tarafından etkilenir. Finansal raporlamaya, bilgi süreçlerine ve personele karşı tutum, alternatif muhasebe ilkelerinden tutucu veya riskli olanın seçilmesi, muhasebe hesapları hazırlanırken dürüst davranılması, yönetimin sistemi izlemeye veya gözden geçirmeye ayırdığı zaman kontrol ortamının etkinliğini belirleyen önemli özelliklerdir.
- *Organizasyon yapısı:* Etkin bir örgüt yapısı yönlendirme, kontrol ve planlama faaliyetleri için bir temel oluşturarak iç kontrol ortamına yardımcı olur. Çeşitli bölümler arasında görev, sorumluluk ve yetki dağılımı uygun şekilde yapılmalıdır.
- *Yetki ve sorumlulukların dağıtılması:* Kurumun amaçları ve hedeflerine ulaşmak amacıyla yerine getirdiği faaliyetlerde yapılan her iş için o işin yapılmasını sağlayan bir yetki ve üstlenilmesi gereken bir sorumluluk vardır. İç kontrolde nihai sorumluluk yönetimindir. Ancak kurumda yer alan herkes görevlerini yerine getirirken yapmış olduğu eylemlerle kurumun bir parçası olmaktadır ve bu eylemleri yerine getirmekten sorumludur.
- *İnsan kaynakları yönetimi ve uygulamaları:* İnsan sermayesi, politikaları ve uygulamaları, kuruma personel alınması, personelin eğitimi, değerlendirilmesi, tavsiyelerde bulunma, teşvik, terfi ve personelin disipline edilmesine yönelik uygulamaları kapsamaktadır. İç kontrol sistemleri işletme içerisinde çalışan personelden ve yordamlardan etkilenmektedir.

Risk değerlendirme: İşletmeler ve varlıkları iç ve dış çevreden kaynaklanan bir takım risklerle karşı karşıyadır. Bu risklerin tanımlanması, olasılık ve etkilerinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

İşletmelerin karşılaştıkları risklere şu durumlar neden olabilir (Erdoğan, 2006, s. 90):

- Faaliyet çevresindeki değişiklikler,
- Yeni personel,
- Bilgi sisteminin yenilenmesi veya değiştirilmesi,
- Çabuk büyüme,
- Yeni teknolojiler,
- Yeni ürünler veya faaliyetler,
- İşletmenin yeniden yapılanması,
- Dış işlemler,
- Yeni muhasebe ilkelerinin kabulü veya değiştirilmesi.

Risk değerlendirme, işletmenin hedeflerine ulaşılmasını engelleyen risklerin tanımlanmasını ve analizinin yapılmasıdır. Risk değerlendirme üç aşamada gerçekleşmektedir. Bunlar (Pehlivanlı, 2010, s. 35):

- Riskin etkisi tahmin edilir. Riskin etkisi; riskli olayın kuruma vereceği zarardır.
- Riskin ortaya çıkma ihtimali veya sıklığı belirlenir.
- Riskin nasıl yönetileceği veya hangi önlemlerin alınabileceği değerlendirilir.

Risk değerlendirmesinde, denetim riskinin bileşenlerinden biri olan kontrol riski, iç kontrole ilişkin risk alanını oluşturmaktadır. Kontrol riskleri çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Bu riskler; hata, hile, varlıkların hatayla kayba uğraması, varlıkların çalınması, güvenlik eksikliği ve doğal afetler ve şiddet olaylarıdır (Erdoğan, 2006, s. 9).

Kontrol eylemleri: Alınan riskleri tanımlayan, yönetim kararlarının uygulandığını garanti eden politikalar ve bu politikaları uygulayanlar tarafından geliştirilen yordamlardan oluşur. COSO yaklaşımı, işletmenin amacına göre kontrol eylemlerini üçe ayırır. Bu kontroller; faaliyetlerle ilgili kontroller, finansal raporlamayla ilgili kontroller ve uygunlukla ilgili kontrollerdir. Elle ya da otomatik şekilde tasarlanan belli başlı kontrol eylemleri şunlardır (Cömert, 2013, s. 60):

- *Görevlerin uygun şekilde ayrılması:* İşletme görevlerinin uygun şekilde ayrılmağı olması, hata ve hileleri önleyici en önemli kontrol araçlarından

biridir. Özellikle parasal tutar ve işlemlerle ilgili olarak fiziki sorumluluklarla bunların kayıtlanması, sorumlulukların uygun şekilde ayrılması gerekir. Kayıt tutma sorumluluğu ile raporlama sorumluluğu görevlerin ayrılığı uygulanarak birbirinden ayrılmaktadır. Özellikle performans raporlamasında satış bölümüne hem satış kayıtlarını sorumluluğunu vermek, hem de satış raporlaması yaptırmak, kendini daha başarılı göstermek isteyen satış yöneticilerini hileli raporlamaya itebilir.

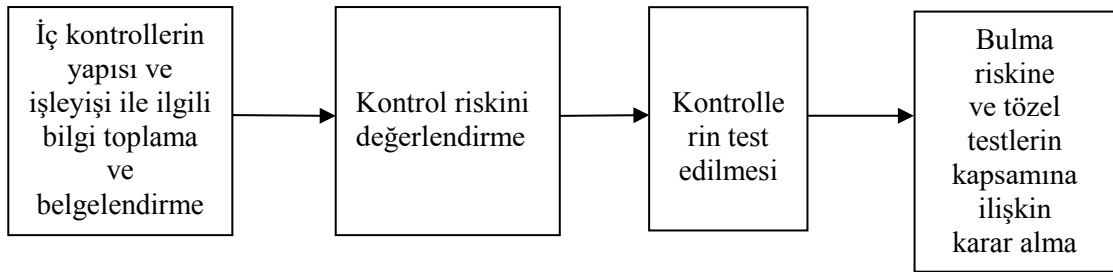
- *Faaliyetler ve işlemlerle ilgili uygun yetkilendirmeler:* İşletmede etkili iç kontroller sağlamak açısından her bir işlem için uygun yetkilendirmenin yapılmış olması gereklidir. Yetkilendirmeler, genel ve özel yetkilendirmeler şeklinde olabilir. Genel yetkilendirmede işletme yönetimi, politikaları belirler. Özel yetkilendirmeler ise belli işlemler için yönetim tarafından yapılan yetkilendirmedir.
- *Yeterli biçimde belgelendirme ve kaydetme:* İşlemleri doğru kaydetmek ve varlıklar üzerinde kontroller oluşturabilmek için belgelendirmenin yeterli olması önem taşımaktadır. Belge ve kayıtlar; alış ve satış faturaları, makbuzlar, dekontlar bordolar, satın alma emirleri, işçilik zaman kartları gibi belgeler ile muhasebe fişleri, yardımcı defterler ve resmi defter kayıtlarıdır.
- *Varlıkların ve kayıtların fiziki kontrolleri:* Varlıklar ve kayıtlar; uygun şekilde korunmadıklarında çalınabilirler, işletmelerin amaçlarının dışında kullanılabilirler, zarar görebilirler. İster elle tutulsun, ister elektronik ortamda tutulsun bütün kayıt ve belgelerin yedeklemeler dâhil uygun şekilde korunması ve korumayla ilgili azami önlemlerin alınması gerekir.
- *Yapılan işlerin bağımsız kişiler tarafından kontrol edilmesi:* Kontrol eylemleri çalışanlar tarafından yerine getirilir. Çalışanların unutkanlıkları, dalgınlıkları ya da yorgunlukları kontrolleri olumsuz etkileyebilir. Bazı durumlarda kontroller etkililiklerini kaybedebilirler ya da ihtiyaca uygun olmayabilirler. Bu yüzden yönetimin kontrolleri tasarlarırken bunları doğrulayacak ya da bağımsız kişilerce kontrol edecek içsel mekanizmaları da oluşturması gerekir.

Bilgi ve İletişim: Kurum içerisinde çalışan personelin sorumluluklarını yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyulan uygun, zamanlı güncel bilginin kaydedilmesi, tasnif edilmesi ve iç kontrolden sorumlu olan kişilere iletilmesi sürecidir. Bu bileşen iç kontrolün hedefine ulaşmasında önemli etkiye sahiptir. İşletmenin hedeflerinin

gerçekleştirilmesi ve iç kontrol sisteminin etkinliği için organizasyonun her kademesinde bilgiye ihtiyaç vardır. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç kontrolle ilgili bilgiler hemen kaydedilmeli sınıflandırılmalı ve ilgili personele duyurulmalıdır. Bu yüzden işletme içindeki bilgi sistemi, gerekli olan bilgiyi uygun zamanda ve formda personele iletebilmelidir Tüm ve Memiş, 2012, s. 147).

İzleme: İç kontrol sisteminin performansının, kalitesinin ve kontrollerin tasarımı ve işleyişinin gözden geçirilerek alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesidir. İzleme, sürekli, ayırık ve karmaşık izleme şeklinde olabilir. Sürekli izleme faaliyetler yürütülürken gerçekleştirilen izlemedir. Ayırık izleme ise; daha çok iç denetim birimi tarafından gerçekleştirilen veya faaliyeti gerçekleştiren kişilerden bağımsız kişilerce gerçekleştirilen izleme ve kontrollerdir. Ayırık izlemenin kapsamı ve sıklığı başlangıç risk değerlendirmelerine ve sürekli izlemelerin etkinliğine bağlıdır. Uygulamada sürekli ve ayırık izlemeler birlikte kullanılmaktadır (Pehlivanlı, 2010: 38).

Denetçinin, müşteri işletmenin iç kontrol yapısını incelemesi ve değerlemesi ile oluşturacağı yargısı ile karar almasına ilişkin sürecin adımlarıyla aşağıda yer alan Şekil 2.6.'da açıklanmaktadır.



Şekil 2.6. İç Kontrol Yapısını Anlama ve Kontrol Riskini Değerlendirme Süreci (Cömert, 2013, s. 63)

Yukarıdaki şekilde de görülebileceği gibi, denetçinin iç kontrol sürecini incelemesi, tözel testlerin kapsamı hakkında karar alabilmek için gerekli olan yargısını oluşturabileceği bir süreci ifade etmektedir. İç kontrol sürecini inceleyerek karar alacak olan denetçinin her adımda şüpheli bir şekilde hareket etmesi gerekmektedir. Denetçi iç kontrollerin tasarımı ve işleyişiyle ilgili bilgi toplarken; kontrol belgelerinin tespiti, işletme çalışanlarıyla görüşme, kontrol süreçlerini yürütenlerin gözlemlenmesi ve başından sonuna kadar bir ya da birkaç işlemi izleyerek işi yeniden yapma tekniğini kullanır. Denetçi sonraki aşamada topladığı bilgiler ışığında başlangıç kontrol riskinin

değerlendirmesini yapar. Denetçinin iç kontrollerin etkinliğine ilişkin değerlendirmelerinin sonucunda mevcut kontrollerin uygulanmasını çeşitli yöntemlerle test etmesi gerekmektedir. Yapılan incelemeler sonucunda denetçi, işlem bazında yaptığı kontrol risk değerlendirmelerini yeniden gözden geçirir ve ihtiyaç duyarsa düzeltir (Cömert, 2013, s. 63).

Denetçi şüpheli bir yaklaşımla hareket ederek iç kontrolün etkinliğine ilişkin değerlendirme yaparken aşağıdaki ilkeleri göz önünde bulundurması gerekir. Denetçi şüpheli bir yaklaşımla iç kontrolün etkinliğini değerlendirirken bu ilkelere uyan işletmelerin iç kontrol sistemi etkindir diyebilir (Güredin, 2007, s. 329):

- *Görevlerin ayrımı ilkesi:* Bir kıymet hareketinin başlanmasından tamamlanmasına ve muhasebe kayıtlarına alınmasına kadar olan sorumluluğun birkaç görevli arasında paylaştırılmasını öngörmektedir.
- *Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması:* her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişi tarafından ve yetkiler dâhilinde yürütülmelidir.
- *Uygun bir belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin var olması:* Etkin bir kontrolün yapılabilmesi için şarttır. Kıymet hareketine neden olunması ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesi belge ile gerçekleştirilir ve sorumluluk belge üzerinde izlenir.
- *Fiziki koruma:* Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının korunması için önlem alınmalıdır. Örneğin yangına karşı korunmalı kasalar, iyi bir ambarlama düzeni, yazar ve ekranlı kasalar gibi.
- *Bağımsız mutabakat:* Sistemin unsurlarının uygun olarak çalıştırılıp çalıştırılmadığını anlamak için bağımsız mutabakatların yapılması zorunludur.

2.9.4. Kanıtların toplanması

Bilindiği gibi denetim kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme faaliyetidir. Denetim kanıtı, denetçinin görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer bilgilerden oluşur. Denetim programı belirlendikten sonraki evrede denetimin yürütülmesi evresinde denetçiler çeşitli denetim tekniklerini ve yöntemlerini kullanarak denetim kanıtlarını toplar. Toplanan kanıtlar değerlendirilerek müşteri işletmenin yönetiminin finansal tabloları kullanarak yaptığı bildirim dürüstlüğü

yargılanır. Finansal tablolarla ilgili bir denetçi görüşünün verilmesi için yeterli sayıda kanıtların toplanması gerekir. Denetim sürecinde denetçinin uygun seviyede mesleki şüphecilik göstermemesi yeterli denetim kanıtının toplanmasına engel olacaktır (Güredin, 2007, s. 241; Sağlam ve Yolcu, 2014, s. 294).

Standartlarda mesleki şüpheciliğin tanımı yapılırken “denetim kanıtlarının eleştirel bir şekilde değerlendirilmesini içeren bir davranıştır” ifadesi yer almaktadır. Yani mesleki şüphecilik denetim kanıtlarının toplanmasında ve değerlendirilmesinde denetçiye yol gösteren bir kavramdır. Denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesi evresinde denetçi mesleki şüpheciliğini göstermektedir. Toplanacak olan denetim kanıtlarının sayısının ve niteliğinin belirlenmesi ve kanıtların değerlendirilmesinde denetçinin mesleki şüpheciliği etkili olmaktadır. Toplanacak denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu denetçinin yargısına bağlıdır ve denetçinin bir yargıya varabilmesi için mesleki şüpheciliğini kullanması gerekmektedir. Aynı zamanda denetçinin denetim kanıtlarının yeterliliğini belirlemede önemlilik ve risk unsurları etkili olmaktadır. Eğer bir kalem önemliyse o kalemle ilgili daha çok kanıt toplanacaktır ve eğer bir kalem riskliyse yine o kalemle ilgili daha çok kanıt toplanacaktır.

Denetçinin önemlilik ve kabul edilebilir risk seviyesini belirlemede mesleki şüphecilik etkili olmaktadır.

Denetçinin yeterli ve uygun kanıt toplamasının yanı sıra toplanan bu kanıtların güvenilir olması da önemlidir. Kaliteli bir denetim için denetçi şüpheli davranarak yeterli ve uygun seviyede güvenilir kanıtlar toplamalıdır. Güvenilir kanıtları dış kaynaklardan, doğrudan kendisi elde ederek ve orijinal belgelerden sağlayabilir. Denetçi kanıt toplarken şüpheli hareket ederek muhasebe kayıtlarını inceler, mutabakatlar ve soruşturmalar yapar. Örneğin denetçi alıcılar hesabının doğruluğunu test ederken muhasebe kayıtlarını incelemenin yanı sıra müşteri işletmeden de bilgi alarak hesap bakiyesinin doğruluğunu belirler.

Finansal tabloları destekleyen denetim kanıtları esas muhasebe verileri ve denetçi tarafından elde edilen tüm destekleyici verilerden oluşur. Esas muhasebe verileri; büyük defter, yevmiye defteri, yardımcı defterler, muhasebe yönetmelikleri, biçimsel yevmiye kayıtlarında yer almayan finansal tablo düzeltmeleri, maliyet dağıtımlarını destekleyen çalışma tabloları, hesaplamalar, mutabakatlar ve açıklamalardır. Destekleyici bilgiler ise; denetçinin mantıklı bir sonuca ulaşmasına imkân veren çekler, elektronik fon transfer kayıtları, faturalar, sözleşmeler, toplantı tutanakları, üçüncü kişilerden gelen

doğrulamalar ve diğerk yazılı beyanlar, analist raporları, rakiplerle karşılaştırmalı veriler, kontrol yönetmelikleri, soruşturma, gözlem ve kontrol gibi yordamlarla denetçi tarafından geliştirilen veya sağlanan bilgileri kapsar (Erdoğan, 2006, s. 54). Denetçi şüpheli bir şekilde hareket ederek esas muhasebe kanıtlarının güvenilirliğini test etmelidir. Bu testi yaparken destekleyici kanıtlar toplar. Destekleyici kanıtların bir kısmı işletmenin içinden sağlanırken, bir kısmı da dışardan sağlanır.

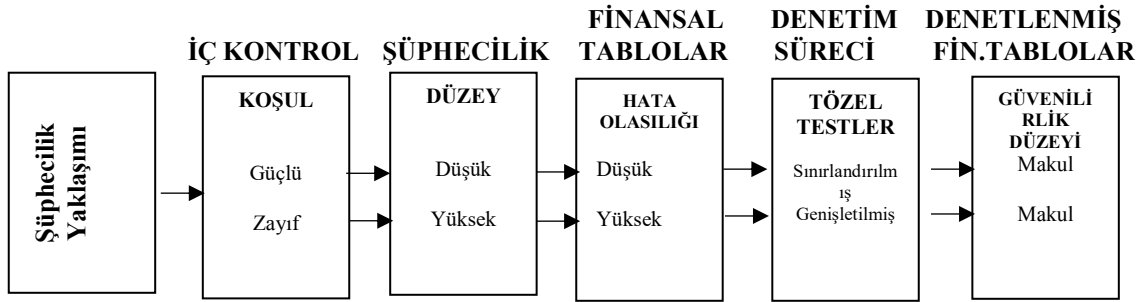
Toplayacağı kanıtların miktarını şüphesizlikle belirleyen denetçi, geleneksel kanıt toplama yöntemleri olan denetim yöntemleri ve denetim işlemlerini kullanır. Bu yöntemler muhasebe kayıtlarındaki bilgilerin denetiminde izlenecek yolu belirlerler. İşletmede var olan muhasebe bilgilerinin incelenmesinde yararlanılan denetim yöntemleri şunlardır. Bu yöntemlerin hepsinde denetçi işin gerektirdiği ölçüde mesleki şüphesizlik göstermelidir (Güredin, 2007, s. 243):

- *Şekli denetim ve tözel testler.* Bir işletmede tutulmakta olan muhasebenin şekil açısından uygunluğunu araştıran denetim şekli denetimdir. Amacı; işlemlerin belgelere dayalı olarak, muhasebe ve bilanço ilkeleri doğrultusunda defterlere kaydedilip kaydedilmediğini, finansal tablo kalemlerine kadar yansıyan tutarların ve mizanlarının doğruluğunu araştırmaktır. Tözel testler, işletmeye ait kıymetlerde değişiklik doğuran işlemlerin, gerçeğe ve amaca uygunluğu ve defter ve hesaplara, belgelere ve değerlendirme ölçüleri ışığında doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğini inceler.
- *Aralıksız denetim ve örnekleme yoluyla denetim.* Aralıksız denetim, ele alınan bir zaman kesiti içindeki tüm işlem ve belgelerin gözden geçirilmesidir. Örnekleme yoluyla denetim, muhasebe belge ve kayıtlarının tümü değil, fakat belirli ölçütlere göre seçilen bir kısmının denetlenmesidir.
- *İleriye doğru ve geriye doğru denetim.* İleriye doğru denetim, incelemelerin belgelerden defter kayıtlarına ve finansal tablolara doğru bir sıra izlenerek yapıldığı denetimdir. Geriye doğru denetim, inceleme yönünün finansal tablolardan başlayarak defter kayıtlarına ve bu kayıtlardan muhasebe belgelerine indiği bir denetim şeklidir.
- *Doğrudan denetim ve dolaylı denetim.* Doğrudan denetim, her bir muhasebe işleminin ayrı ayrı ve doğrudan doğruya incelendiği yöntemdir. Dolaylı denetim, aynı nitelikteki veya birbirleriyle yakın ilişki içindeki hesaplar arasında toplam karşılaştırmaları yaparak bunlar arasındaki uygunluğu araştıran yöntemdir.

2.9.5. Tözel testlerin yapılması

Tözel testlerin yapısı, kapsamı ve zamanlamasını müşteri işletmenin iç kontrolünün değerlendirilmesi şekillendirmektedir. Denetçi müşteri işletmenin iç kontrolünün etkinliğini değerlendirerek bir yargıya varır ve tözel testlerin kapsamını belirler. Denetçi tözel testlerin kapsamını belirlerken kaliteli bir denetim için işin gerektirdiği ölçüde şüpheli davranması gerekmektedir. Burada denetçinin şüphelilik düzeyinin optimal belirlenmesi gerekir; çünkü gereğinden yüksek düzeyde şüpheli davranması, maliyeti yükseltirken zaman kaybına neden olmaktadır.

Finansal tablolardaki parasal hataları ve yanlışları ortaya çıkarmak için tözel testler yapılır. İşletme faaliyetlerine dayalı olarak yapılan işlemler sırasında yapılan hatalar ve hileler finansal tablolara yansır. Kontrol yordamının önlemler olarak iç kontrol sisteminde yer almasına rağmen, bu kontrolleri aşan hata ve hileleri bulup ortaya çıkarmak ve finansal tablolardaki bilgilerin yanlışlıklarını belirlemek tözel testlerin sayesinde olmaktadır. Burada dikkat çeken nokta tözel testlerin doğrudan finansal tablolar üzerinden değil, finansal tablolara kaynak oluşturacak işlemlere ait kanıtlar üzerinden yapılmasıdır. İşletmelerin hazırladıkları finansal tabloların nitelikleri ve tözel testlerin kapsamı, işletmenin muhasebe kontrolleri ve bu bağlamda iç kontrolle yakından ilişkilidir. Bu ilişkiyi aşağıda yer alan şekil yardımıyla gösterebiliriz (Erdoğan, 2006, s. 102).



Şekil 2.7. Tözel Testler, Mesleki Şüphelilik ve İç Kontrol İlişkisi (Erdoğan, 2006, s. 102'den uyarlanmıştır.)

Şekilde de görüldüğü gibi işletmenin iç kontrolü güçlendikçe, şüphelilik düzeyi azalacak, finansal tablolardaki hata olasılığı da azalacaktır. Bu durumda kontrol riski de düşük olacaktır ve denetçi tözel testlerin kapsamını daraltacaktır. Tam tersine iç kontrolün

zayıf olması durumunda ise; şüphecilik düzeyi, finansal tablolardaki hata olasılığı ve kontrol riski yüksek olacaktır. Bu durum ise tözel testlerin kapsamını genişletecektir.

Denetimin amaçlarıyla bağlantılı olarak tözel testleri üç grupta toplayabiliriz (Cömert, 2013, s. 70):

- *İşlemlere ilişkin tözel testler:* Bu testler işlem sınıflarına uygulanır. İşlemlerin gerçekleşmesi, tam olması, doğru olması, cari döneme ilişkin olması ve uygun şekilde hesaplara aktarılarak sınıflandırılmış olması amaçlarına yönelik testlerden oluşur.
- *Analitik yöntemler:* Kaydedilmiş tutarların beklentilerle karşılaştırılmasını kapsar. Standartlar bu yöntemlerin denetimin planlanması ve tamamlanması aşamasında kullanılmasını öngörmektedir. Denetimin planlanması aşamasında ara dönem verilerine göre analitik yöntemlerle öngörülen değerler, denetimin sonunda dönem sonu verilerine göre hesaplanan oranlarla karşılaştırılarak aradaki farklara bakılır, gerekirse daha detaylı incelemelerle önemli yanlışlıklar tespit edilebilir.
- *Hesap kalanlarının detaylı incelenmesi:* Bilanço ve gelir tablosunda yer alan büyük defter hesaplarının kalanlarının incelenmesi amacına yönelik olarak yapılan bu testler; fiziksel incelemeler, doğrulamalar, belgelerin incelenmesi, işlemleri uygulayanlarla görüşmeler ve tutarların yeniden incelenmesi gibi kanıt toplamaya yönelik denetim teknikleriyle yapılır. Bu incelemelerin kapsamı; büyük ölçüde kontrol testleri, işlemlere ilişkin tözel testler ve analitik inceleme sonuçlarına bağlı olarak belirlenir.

Denetçinin işin gerektirdiği ölçüde şüpheli davranması gerektiği denetim standartlarında yinelenmektedir. Standartlar denetim yordamlarının yanıltıcı beyan riskini göz önünde bulundurarak tasarlanmasını ve riskin değerlendirilmesinde daha fazla ikna edici kanıt elde edilmesinin gerektiğini vurgulamaktadır. Buradaki ikna edici kanıtın sayısının belirlenmesinde mesleki şüphecilik etkili olmaktadır. Tözel testler ilgili ve güvenilir denetim kanıtı sağlamak için tasarlandığında ve uygulandığında ikna edici kanıt sağlarlar. Denetçi yüksek riskli gördüğü bölgelerde daha şüpheli davranmalı ve denetim kanıtlarının kapsamını genişletmelidir.

Aşağıdakiler, mesleki şüphecilik ihtiyacını yansıtan standartlardaki denetim yordamlarına örnektir (PCAOB, 2012, s. 14):

- Doğrulamaların güvenilirliği konusunda tutarsızlıkların veya şüphelerin çözülmesi,

- Hileden kaynaklanan muhtemel yanıltıcı beyanlara ilişkin günlük defterleri ve diğer düzenlemeleri incelemek,
- Hile nedeniyle yanıltıcı beyanlara neden olabilecek önyargılar için muhasebe tahminlerini gözden geçirmek,
- Oldukça olağan dışı işlemler için iş mantığını değerlendirmek,
- Bir işletmenin devamlılığına ilişkin önemli bir şüphe olup olmadığına ilişkin değerlendirme.

2.9.6. Örneklem büyüklüğünün belirlenmesi

Denetim sürecinde denetçi denetim yordamlarını tüm birimlere uygulayabileceği gibi, zaman ve maliyet gibi nedenlerden dolayı örnekleme yaparak elde ettiği sonuçları tüm evren için genellebilir. Bilindiği gibi denetimde örnekleme, hesap kalanı veya işlem sınıfının tamamı hakkında bir sonuca varmak için, bir hesap kalanı veya işlem sınıfıyla ilgili kanıtların hepsinin incelenmesi değil bir kısmının seçilip incelenmesidir (Erdoğan, 2013, s. 141). Denetim sürecinde seçilen örneklem tüm evreni temsil etmelidir. Dolayısıyla seçilecek örneklemin büyüklüğü ve doğru örneklemin seçilmesi, elde edilen sonucun tüm evren için genelleştirilebilmesi açısından önem arz etmektedir. Doğru örneklem ve örneklem büyüklüğüne ilişkin denetçi bir karar vermektedir. Denetçinin bu kararını verirken mesleki şüpheciliğini kullanır. Denetçinin buradaki kararı denetimin sonucuna, yani kaliteli bir denetim raporu hazırlanmasına etki edecektir.

Dolayısıyla denetçi örneklem büyüklüğüne ve hangi birimlerinin seçileceğine karar verirken işin gerekliliğine uygun şekilde mesleki şüphecilikle hareket etmesi gerekmektedir.

Denetim örneklemesinde iki yaklaşım söz konusudur. Bunlar istatistiksel örnekleme ve istatistiksel olmayan örneklemedir. Denetim standartları, denetim örneklemesinin hem istatistiksel hem de istatistiksel olmayan yaklaşımlarını tanımaktadır ve buna izin vermektedir. İstatistiksel olmayan örneklemeyle, denetçi istatistiksel teknikleri sıkı bir şekilde uygulamaz ve sonuçları değerlendirmek için bazı yargılama yetkisine sahiptir. Hem istatistiksel olmayan hem de istatistiksel yöntemler, aynı temel örnekleme teorilerine dayanmaktadır. Aslında, bu iki örnekleme yaklaşımında kullanılan adımlar ve tekniklerin, farklılarından çok benzerlikleri söz konusudur ve denetim

standartları, iki yaklaşımın örneklem boyutlarının yaklaşık olarak aynı olması gerektiğini ifade etmektedir (Messier ve diğerleri, 2016, s. 265).

İstatistiksel örnekleme: İstatistik kuramı yasalarına uygun bir şekilde, bir evrenden seçilen az sayıdaki birimlerden oluşan bir örneklemin incelenerek, elde edilen sonuçların bir evren için genelleştirilmesidir.

Bir istatistiksel örnekleme,

- Seçilen örneklem birimleri, evrenden rassal (tesadüfi) olarak seçilmeli ve evrenin tüm karakteristiklerini yansıtmalıdır.
- Örneklem sonuçları, niceliksel ya da matematiksel olarak değerlendirilmelidir (Erdoğan, 2006, s. 203).

İstatistiksel örnekleme, örneklem büyüklüğünü hesaplamak ve örneklem sonuçlarını değerlendirmek için olasılık yasalarını kullanır. İstatistiksel örnekleme, denetçinin en verimli örneklem büyüklüğünü kullanmasına ve evren hakkında istatistiksel bir sonuca ulaşmak amacıyla örnekleme riskini nicelleştirmesine imkân tanımaktadır. (Messier ve diğerleri, 2016, s. 269).

İstatistiksel örneklemenin sahip olduğu bazı üstünlükler aşağıda verilmiştir (Erdoğan, 2013, s. 144):

- Örneklem sonuçları güvenilir ve kanıtlanabilir. Ortaya konulan sonuçların risk derecesini matematiksel olarak ifade eder.
- Örneklem büyüklüğünün nesnel olarak belirlenmesini ve etkin bir örneklem tasarımını sağlar.
- Hata tahminini verir, olasılık örnekleme ile elde edilen sonuçların geçerliliği, örneklem tahmininin %100 kontrolle ulaşılan sonuçtan ne kadar sapabildiğini kontrol edebilir.
- İstatistiksel örneklemler, farklı denetçiler tarafından tamamlanmış olsalar da birleştirilebilir ve değerlendirilebilir. Tüm test faaliyetlerinin nesnel ve bilimsel temele dayanması, birden çok denetçinin aynı teste bağımsız olarak katılmasını ve sonuçların sanki tek bir denetçi elinden çıkmış gibi birleştirilmesine imkân tanır.
- Test sonuçlarının nesnel olarak değerlendirilmesini sağlar. Dolayısıyla denetim işini yapan tüm denetçiler, evrendeki hataların sayısal büyüklüğü hakkında aynı sonuca varabilirler.
- Maliyeti azaltır.

Denetçinin seçeceği örneklemin evreni temsil etme gücünün yüksek olması gerekir. Denetçi örnekleme yaklaşımını belirledikten sonra örneklem seçim yöntemine karar vermektedir. Denetçi nesnel davranmalıdır, zaman ve maliyet gibi unsurları dikkate alarak temsil yetkisi düşük olan bir örneklem seçmesi denetçinin nesnellğine gölge düşürecektir.

İstatistiksel olmayan örnekleme: Denetlenecek kalemleri denetçinin kendisinin seçtiği örnekleme yöntemidir. Denetçi örneklem büyüklüğünü belirlerken tamamen öznel olarak davranmaktadır. Yöntemin tutarsız ve güvenilir olmamasının nedenleri; denetçilerin her birinin bilgi, beceri ve ön yargısındaki farklılıklar, denetim maliyetinin azaltılması için denetçiye yapılan baskılar, denetçinin fiziksel ve ruhsal durumu. Değerleme süreci sezgisel süreçlere dayanır, sayısal olarak ifade edilmez. Yönteme yapılan bir diğer eleştiri, denetim testlerinin kapsamının denetçiden denetçiye ve denetimden denetime değişmesidir (Erdoğan, 2013, s. 144). Bu örnekleme yöntemi daha çok yargı gerektirdiği için denetçinin daha çok şüpheli davranması gerekmektedir. Seçilen örneklem denetçinin inisiyatifine bağlı olduğu için örneklemin evreni temsil yetkisinin yüksek olması için denetçinin şüpheliğinin yüksek olması gerekmektedir.

Denetimde örnekleme ile elde edilen test sonuçları tüm evren için genelleştirilir. Tüm evrenden elde edilen sonuçlar ile örneklem sonuçları arasında fark çıkması söz konusudur. İşte burada örnekleme riski ortaya çıkmaktadır. BDS 530 örnekleme riskini denetçinin bir örnekleme temel olarak vardığı sonuç ile aynı denetim yordamlarını evrenin tamamına uygulaması durumunda elde edilen sonuçtan farklı olması olarak açıklar. Bu iki sonuç arasındaki fark örnekleme hatası olarak adlandırılır. Denetçi bu örnekleme hatalarını tespit ederken şüpheliğini en uygun seviyede göstermelidir. Örneklemede evrenin tamamı incelenmediği için her zaman hata yapma riski vardır.

İç kontrole ilişkin uygunluk testlerinin gerçekleştirilmesinde iki tip örnekleme riski söz konusudur. Bunlar Alfa riski (Tip I) ve Beta riski (Tip II) (Erdoğan, 2013, s. 147):

- *Alfa riski:* Denetlenen işletmenin iç kontrolü güvenilir olduğu halde, denetçinin örneklem sonuçlarına bakarak iç kontrolün yeterince güvenli olmadığına ilişkin karara varmasıdır.
- *Beta riski:* Örneklemeden elde edilen sonuçlara bakarak denetçinin iç kontrol yeterince güvenilir olmadığı halde güvenilir olduğuna ilişkin yargıya varmasıdır.

Tözel testlerin yapılmasında şu hata tipleri belirtilmektedir (Erdoğan, 2013, s. 147):

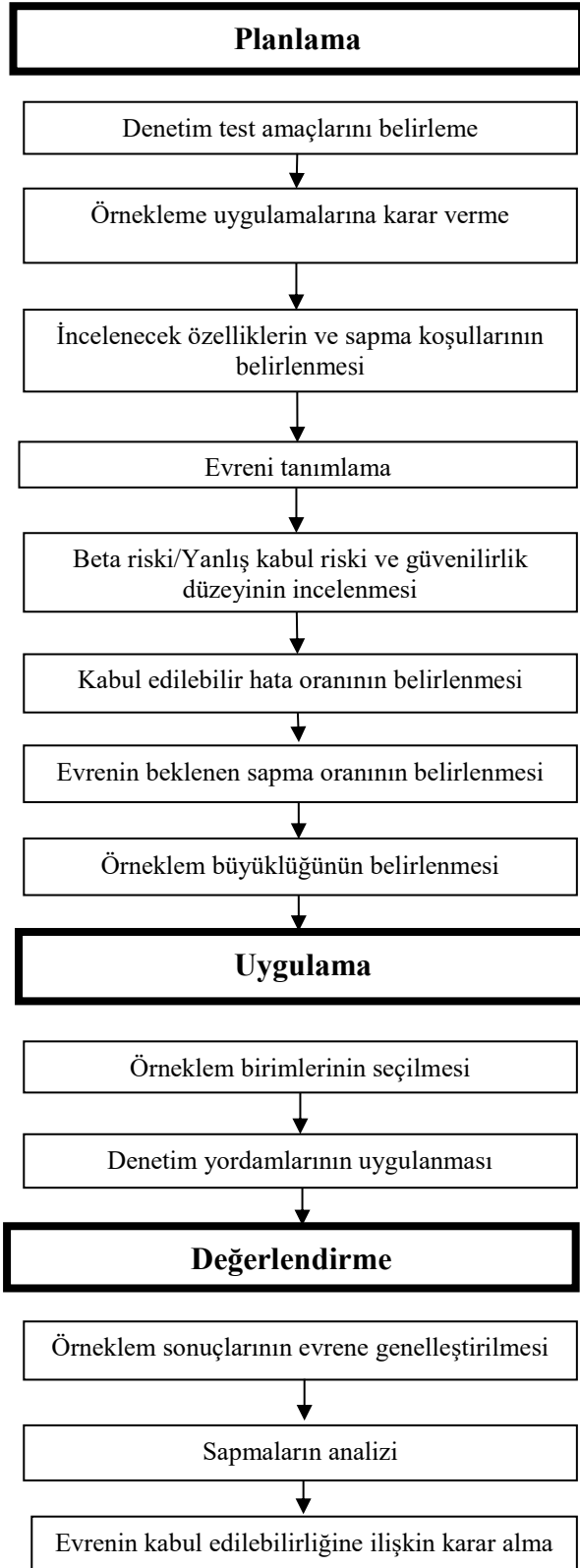
- *Yanlış ret riski (Tip I):* Hesap kalanları önemli yanlışlık içermediği halde örneklem sonuçlarının hesap kalanlarının önemli yanlışlıklar içerdiğine ilişkin sonuçların desteklenmesi riskidir.
- *Yanlış kabul riski (Tip II):* Hesap kalanlarında bir maddi hata olmadığını örneklem sonuçları desteklemenin yanında maddi bir hata olması riskidir.

Denetimde örneklemenin zaman ve maliyet avantajının olması yanında yukarıda açıkladığımız hataların ortaya çıkması durumu söz konusudur. Denetçinin mesleki şüphecilikle hareket ederek bu hataları tespit etmesi gerekmektedir.

Denetçi işletmenin faaliyetlerine uygun istatistiksel veya istatistiksel olmayan örnekleme yaklaşımlarından birini tercih eder. Daha sonraki aşamada yapılacak kontrol testleri ve evrenin nitelikleri de göz önüne alınarak örnekleme yöntemlerini belirler. Bu aşamalarda denetçi bir yargıya varmaktadır. Denetçinin yargıya vardığı her durumda şüpheciliğini optimum düzeyde sergilemesi gerekmektedir.

Denetimde örnekleme üç aşamada gerçekleştirilmektedir. Bu aşamalar; planlama, uygulama ve değerlendirmedir. Bu aşamalar tüm örnekleme yaklaşımları için söz konusudur. Şekil 2.8.'de de görüldüğü üzere, denetimde örnekleme bir süreçtir ve süreç planlama aşamasıyla başlar. Denetçi planlama aşamasında öncelikle denetim test amaçlarını ortaya koyar. Test amaçları belirledikten sonra denetçi denetim plan ve programında yer alan denetim yordamları için hangi örnekleme yöntemlerini uygulayacağı konusunda karar verir. Bir sonraki aşamada denetçi örnekleme yöntemi ile incelenecek özelliklerin neler olduğunu ortaya koyar. Denetçinin bu aşamaları tamamlamasından sonra artık evreni tanımlaması gerekir. Evrene bağlı olarak denetçi bu evrenden hareketle örnekleminin çerçevesini çizer. Örneklemin çerçevesi çizildikten sonra denetçi; kabul edilebilir hata oranı, beta riski, güvenilirlik düzeyi ve evrenin beklenen sapma oranını belirler ve buradan hareketle bir örneklem büyüklüğü belirler. Örneklem büyüklüğüne karar vermesinde denetçinin mesleki şüpheciliği belirleyicidir. Örneklem büyüklüğü belirlendikten sonra planlama aşaması tamamlanmış olur ve uygulama aşamasına geçilebilir. Uygulama aşamasında denetçi öncelikli olarak örneklem birimlerini seçer ve denetim yordamlarını örnekleme uygular. Daha sonra sürecin son aşaması olan değerlendirme aşamasına geçilir. Bu aşamada örneklemden elde edilen test sonuçlarını evren için genelleştirir. Denetçi örneklem sonuçlarıyla önceden tahmin ettiği

oranları karşılaştırır ve sapmaları analiz eder. Denetçi örneklem sonuçlarından hareketle evreni ya kabul etmekte ya da reddetmektedir. Denetçi evreni kabul ya da ret ederken bir yargıya varmakta ve burada da mesleki şüpheciliğini sergilemektedir.



Şekil 2.8. Örnekleme Süreci (Arens ve Loebbecke, 2000, s. 452)

3. DENETİM KALİTESİ VE DENETÇİNİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİ

3.1. Kalite ve Denetim Kalitesi

Kalite kavramı, son yıllarda tüm alanlarda önemi artan bir konu haline gelmektedir. Bunun en önemli nedenleri arasında işletmelerin karlılığının, başarısının ve devamlılığının sağlanmasında kalitenin önemli bir etken olması gelmektedir.

Kalite üzerine ilk yazılı kayıt M.Ö. 2150 yılına dayanmaktadır. Babil'de yayınlanan Hammurabi Kanunlarının 229. maddesinde şu şekilde bir ifade geçmektedir: "Eğer bir inşaat ustası bir kişiye ev yapar ve yapılan ev sağlam olmayıp, ev sahibinin üzerine çöker de ölümüne neden olursa, o da öldürülmelidir" (Karcıoğlu ve Biçer, 2013, s. 2).

Kalite, insanların ve sistemlerin "hata yapması" ve "mükemmele ulaşma isteği"nin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Latince kökenli bir kelime olup "Qualitas" sözcüğünden türemiştir (Durukan ve Kapucugil İkiz, 2007, s. 33).

Kalite kavramı üzerine çok çalışmalar yapılmış ve farklı tanımlamalar ortaya konulmuştur. Söz konusu tanımlara bakıldığında bir kısmı kalitenin müşteriye yarar sağlamakla eş değer olduğuna dikkat çeken bir müşteri odaklı yaklaşım sergilemektedir.

Bu yaklaşıma göre kalite, müşteri ihtiyaçlarını karşılamaktır. Diğer bir yaklaşım ise ürün odaklı olarak ortaya koyulmaktadır. Bu yaklaşıma göre kalite, mükemmele yakın ürünün özelliği olarak ifade edilmektedir (Halis,2010, s. 2).

İSO kaliteyi "bir ürün ya da belirlenen veya olabilecek ihtiyaçları karşılama kabiliyetine dayanan özelliklerinin toplamıdır" şeklinde tanımlamaktadır. Amerikan Kalite Kontrol Derneği ise kaliteyi "bir mal ya da hizmetin belirli bir gerekliliği karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan özelliklerinin tümüdür" şeklinde tanımlamaktadır. Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu'na göre "bir malın ya da hizmetin tüketicinin isteklerine uygunluk derecesi" olarak tanımlanmaktadır. Japon Sanayi Standartları Komitesi'nin tanımına göre kalite, "ürün ya da hizmeti ekonomik bir yoldan üreten ve tüketicinin isteklerine cevap veren bir üretim sistemidir" şeklinde tanımlamaktadır (Ceyhan, 2014, s. 70).

Kalite, müşterilerin ürün ya da hizmet ile ilgili yaşadıkları gerçek tecrübelerle bağlı olan, müşteri gereksinimlerine karşı ölçülen, belirtilen ya da belirtilemeyen, bilinçli ya da yalnızca hissi, teknik olarak işlevsel ya da tümüyle öznel ve her zaman rekabeti önemseyen bir hedef şeklinde tanımlanabilir (Tütüncü, 2014, s. 24).

Kalite, müşterinin ihtiyaçlarının tatmin edilmesi, beklentilere uygunluk, işlemlerin performansının iyileştirilmesi, maliyetlerin minimize edilmesi ve standartların yükseltilmesinde yönetimin kullandığı bir araç şeklinde tanımlanabilir (Acar ve diğerleri, 2011, s. 275). Çeşitli yazarlar tarafından yapılan kalite tanımları aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 3.1. Kalite Tanımları (Durukan ve Kapucugil İkiz, 2007)

Tanımlayan	Kalite Tanımı
Joseph M. Juran	Amaca veya kullanıma uygunluktur (Juran, 1974).
Philip Crosby	Şartlara uygunluktur (Bank, 2000; 99).
W. Edwards Deming	Müşterinin mevcut ve gelecekteki ihtiyaçlarını sürekli karşılayabilmektir. (Deming, 1998; 138).
Walter A. Shewart	Kalite, objektif ve sübjektif özelliklerden oluşur. Objektif kalite, insan unsurundan bağımsız olan objektif özelliklerin kalitesidir. Sübjektif kalite ise objektif gerçekliğin bir sonucu olarak insanların gördükleri, hissettikleri ve düşündükleri özelliklerdir (Kolarik, 1995; 4).
Armand V. Feigenbaum	Müşterinin beklentilerini karşılayacak ürün veya hizmetin, pazarlama, mühendislik, üretim ve bakım aşamalarından sonra kazandığı toplam karakteristiklerdir (Bank, 2000; 97).
Genichi Taguchi	Tasarım özelliklerine uygunluktur (Kolarik, 1995; 32).
Kaoru Ishikawa	Müşterilerin tanımladıkları ürün performansının (gerçek) üreticilerin tanımladıkları ürün performansı (ikame) ile karşılaştırılmasıdır (Kolarik, 1995; 31).
ISO 9000:2005 Sözlük	Yapısal özellikler bütünüdür şartları karşılama derecesidir. Kalite, bir mal ya da hizmetin özelliğinin ve sunumunun var olan ya da ileride gerek duyulabilecek müşteri gereksinimlerini karşılayabilme yeteneğidir (Eğitimde Kalite Sözlüğü, s. 83).

Kalitenin bu kadar önemli ve tartışılır bir hale gelmesi denetim alanına da yansımıştır. Son yıllarda yaşanan şirket skandalları sonrasında denetim kalitesinin önemi giderek artmaktadır. Şirket skandallarının yaşanmasında etkili olan etmenler arasında ise denetim başarısızlığı yer almaktadır. Denetim başarısızlığı kaliteli bir denetim hizmetinin sunulmamasını ifade etmektedir. Başarılı ve kaliteli bir denetimin yapılabilmesi genel kabul görmüş denetim standartları, etik standartları ve kalite kontrol standartlarına uyulmasına bağlıdır.

Kurumsal denetim kalitesinin 1980 yılından sonra önemi giderek artmıştır. ABD Sayıştay'ı(GAO) kurumsal denetim kalitesinin denetimin üçüncü alt standardı olduğunu ortaya koydu. Bu tespitten sonra muhasebe uzmanları denetim kalitesini geliştirmek için kapsamlı önlemler almaya başlamışlardır (Lowensohn ve diğerleri, 2007, s. 707).

Denetim kalitesine ilişkin akademik araştırma ve meslek örgütlerinin yürüttüğü birçok çalışma mevcuttur. Ancak denetim kalitesinin ne olduğunu açıklayan açık ve basit

bir tanım yasal düzenlemelerde veya standartlarda yer almamaktadır (Durukan ve Kapucugil İkiz, 2007, s. 31).

DeAngelo denetim kalitesini “denetlenen firmanın muhasebe sistemindeki önemli hataların, yanlışlıkların, eksikliklerin veya düzensizliklerin ortaya çıkarılması ve gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması olasılığı” şeklinde tanımlamaktadır (DeAngelo, 1981, s. 186).

Palmrose denetim kalitesini finansal tabloların önemli hata ve yanlışlıklar barındırmadığına dair güvence seviyesi şeklinde tanımlamaktadır. Bu tanıma göre güvence seviyesi arttıkça denetimin kalitesi de artacaktır ve denetim kalitesi arttıkça denetim başarısızlığı azalacaktır şeklinde bir çıkarım yapılabilir (Yaşar, 2013, s. 467).

Denetim kalitesi, denetim çalışması sonucunda oluşan yargının (denetim görüşünün) doğruluğu ve güvenilirliğinin derecesidir. Denetim kalitesi, “denetim hizmetinin denetimden beklenen amaca uygunluk derecesidir. Denetim hizmetinden beklenen amaç denetim çalışması sonucunda oluşan yargının doğru ve güvenilir olmasıdır” (Oktay, 2013, s. 45-47).

Denetim kalitesi, bir şirketin finansal tablolarına ilişkin uygun görüşte bulunmak ve bu görüşü gerekli kanıtlara ve objektif yargılara dayandırmaktır. Başka bir şekilde ifade edilecek olursa, denetçiler bağımsız, güvenilir ve yeterli denetim kanıtlarına dayanan denetim raporları hazırladıklarında kaliteli bir denetim hizmeti sunmuş olacaklardır (Durukan ve Kapucugil İkiz, 2007, s. 31).

3.1.1. Denetim kalitesinin gerekliliği ve önemi

Teknolojinin hızlı bir şekilde gelişmesi, işletme faaliyetlerinin karmaşıklaşması, yönetimin zorlaşması, işletme ile işletmenin tarafları arasında çıkar çatışmalarının oluşması, muhasebe ve denetime ilişkin yeni düzenlemelerin getirilmesi, işletmelerin ürettiği finansal nitelikli bilgilere olan güveni etkilemektedir. Bu bilgilerin güvenilirliğinin araştırılması ise denetim sayesinde gerçekleştirilmektedir. Yaşanan şirket skandalları sonrasında denetim mesleğine olan güven azalmıştır ve denetimde kalite kavramı ortaya çıkmıştır. Denetimde kaliteyi sağlamak amacıyla yasal düzenlemeler ve uluslararası standartlar ortaya konulmuştur. Buradan hareketle denetimde kalitenin ancak yasal düzenlemelere ve standartlara uymakla sağlanacağını söyleyebiliriz.

Denetim sürecinin çıktısı olan denetim raporunda yer alan finansal nitelikli bilgilerin yatırımcıların alacağı kararlarda faydalı olabilmesi için finansal tabloların

güvenilir olması gerekmektedir. Fakat finansal tabloların şirket yönetiminin kontrolündeki bilgilere dayanması, finansal tablo kullanıcıları ile yöneticilerin çıkarlarının birbirleriyle ters düşmesi ve finansal tablo kullanıcılarının bilgiler üzerinde kontrol gücüne sahip olmaması gibi durumlar finansal tablolara olan güveni azaltmaktadır. Denetim kalitesi ile amaç, bu güvensizliğin ortadan kaldırılmasıdır (Ceyhan, 2014, s. 82).

Denetimde kalite gereklidir ve aynı zamanda önemlidir. Kalitenin önemi bağımsız denetim hizmetinin sağladığı yararlar açıklanarak ortaya koyulabilir. Bu yararları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Oktay, 2013, s. 48):

- *Denetim raporlarını kullanarak karar vereceklere karşı olan sorumluluk yerine getirilmiş olur.* Denetim firmalarının sosyal sorumluluk bilinciyle hareket etmesi gerekmektedir ve sundukları denetim hizmetinde kamu yararını güderek kaliteli bir şekilde denetimi gerçekleştirmeleri gerekmektedir.
- *Kaliteli bir denetim ile denetim firmasının güvenilirliği ve güvenilirliğinin yanında getirdiği itibar korunur ve geliştirilir.* Denetim mesleğinde son on beş yıl incelendiğinde kaliteden verilen tavizlerin firmanın itibarına çok ciddi etkilerinin olduğu ortaya konulmaktadır.
- *Denetim firmasının piyasadaki rekabet gücü artar.* Bunun bir sonucu olarak da firmanın pazar payı ve karlılığı artmaktadır. Denetim firması seçiminde etkili olan faktörlerden biri olan denetim ücreti dışarda tutularak bir değerlendirme yapılacak olursa; kaliteli bağımsız denetim hizmeti sunan firmaları tercih edecek olan işletmeler kurumsal yönetim uygulayan işletmelerdir.
- *Denetim firması mevcut müşterilerini elinde tutar.* Denetim firmasının sunduğu kaliteli hizmetten memnun kalan müşteriler zorunlu denetim firması rotasyonu ve önemli sebepler olmadıkça denetim firmalarını değiştirmeyeceklerdir.
- *Sürekli değişim ve gelişim gösteren sermaye piyasasının başarısını artırır.* Sermaye piyasasının başarısına işletmelerin finansal tablolarının kaliteli bir bağımsız denetimden geçerek onaylanmasına, kamuoyunun tam ve doğru bilgilerle aydınlatılmasına ve böylece sermaye piyasası araçlarına yatırım yapmış ve yapacak olan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması etki eder.
- *Denetim firmasının aleyhine açılacak dava sayısı azalır.* Yatırımcılar, bankalar, kamu kurumları gibi birçok kesim tarafından denetim firması aleyhine denetim başarısızlığını iddia ederek dava açması olasılığı potansiyel bir tehlikedir.

Denetim firmasının böyle bur durumla karşılaşması firmanın piyasadaki itibarının sarsılmasına, tazminat ödemesine, mahkeme masraflarına neden olabilir. Türkiye’de denetim firması adına açılan dava sayısı çok azdır. Bu yüzden denetim firmaları sadece meslek kuruluşları ve düzenleyici otoritelere karşı sorumlu olduklarını düşünmektedirler.

- *Meslek kuruluşları ve/veya düzenleyici otoriteler tarafından konulan yaptırıma maruz kalma olasılığı azalır.* SPK’nın denetim firmalarına yönelik olarak yaptığı 2008-2010 yıllarını kapsayan döneme ilişkin kalite kontrol incelemelerinde mevzuata aykırı denetim yaptıkları ya da Kurul’a karşı yükümlülüklerini tam anlamıyla yerine getirmedikleri gerekçesiyle 7 denetim firmasına yetki iptali, 16 firmaya idari para cezası ve 20 firmaya da uyarıda bulunma yaptırımlarını uygulamıştır.
- *Üstün nitelikleri sahip kişiler çalışmak için kaliteli denetim hizmeti veren firmaları seçer.* Kaliteli bir denetim hizmeti sunmak için gerekli olan koşullardan birisi nitelikli işgücüdür. Nitelikli işgücüne sahip denetim firması kaliteli denetim yapar.

3.1.2. Denetimin kalitesini sağlayan ölçütler

İşletmelerin finansal tablolar aracılığıyla sundukları bilgileri kullananlar bu bilgiler aracılığıyla çeşitli kararlar almaktadırlar. Bu durumda işletmelerin sunduğu bilgilerin güvenilirliği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bazı durumlarda bilgi kullanıcıları bu bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmadan doğru olduğunu kabul etmektedirler. Aslında olması gereken bu bilgilerin güvenilir olup olmadığını araştırmak ve nesnel bir yargıya varmaktır. İşletme faaliyetlerinin karmaşıklaşması ve gelişmesiyle birlikte sunulan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği de azalmaktadır. Bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında kullanılan tekniklerden birisi bilgilerin bağımsız kişiler tarafından denetlenerek doğruluğunun ve güvenilirliğinin onaylanmasıdır.

Bağımsız denetim, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğundan denetim faaliyetinin bizzat kendisinin de sorgulamasının yapılması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetimde kalite ve güvenilirliğin sağlanması ise, daha önceden belirlenmiş olan ölçütlere uygunluğu ile mümkündür. Bu ölçütler ise Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)’dir. GKGDS, kaliteli bir bağımsız

denetimin çerçevesini belirler (Oktay, 2013, s. 51). Bu standartların yanında kalitenin sağlanabilmesi için etik standartlar ve kalite kontrol standartlarına da uygun bir şekilde denetimin yapılması gerekmektedir.

3.1.2.1. Genel kabul görmüş denetim standartları

GKGDS, meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetim kuruluşları ile denetçilerin uymak zorunda oldukları standartlardır. GKGDS, ilk defa 1947 yılında Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından kabul edilmiştir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan standartlara benzemektedir. 1947 yılından beri denetim uygulama tekniklerinde çeşitli değişiklikler yapılmış olmasına karşın standartlarda pek fazla değişikliğe gidilmemiştir.

GKGDS, denetim çalışmalarının kalitesini güvence altına alan standartlardır. Bu standartlar bağımsız denetim mesleğinin belli bir disiplin içinde yürütülmesini sağlayarak, denetim sonuçlarından yararlanan kesimlere kaliteli ve güvenilir bir denetimin güvencesini verir (Göğer,2006, s. 13).

GKGDS, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, denetçiye denetim faaliyetlerini yürütmesinde ışık tutan genel ilkeleri içerir. Bu standartlar kaliteli bir denetimin çerçevesini çizer. Denetim standartları denetim faaliyetinin konusu ve denetçinin çalışmasının kalitesiyle ilişkilidir. Kaliteli bir denetim ancak GKGDS'ni uygun bir şekilde uygulamakla mümkün olmaktadır. Denetim çalışmalarının kalitesini güvence altına alan standartlardır. Bu standartlar bağımsız denetim mesleğinin belli bir disiplin içinde yürütülmesine imkân sağlayarak, denetim sonuçlarından yararlanan taraflara kaliteli ve güvenilir bir denetimin güvencesini verir (Güredin,1997, s. 25 ve Göğer, 2006, s. 13).

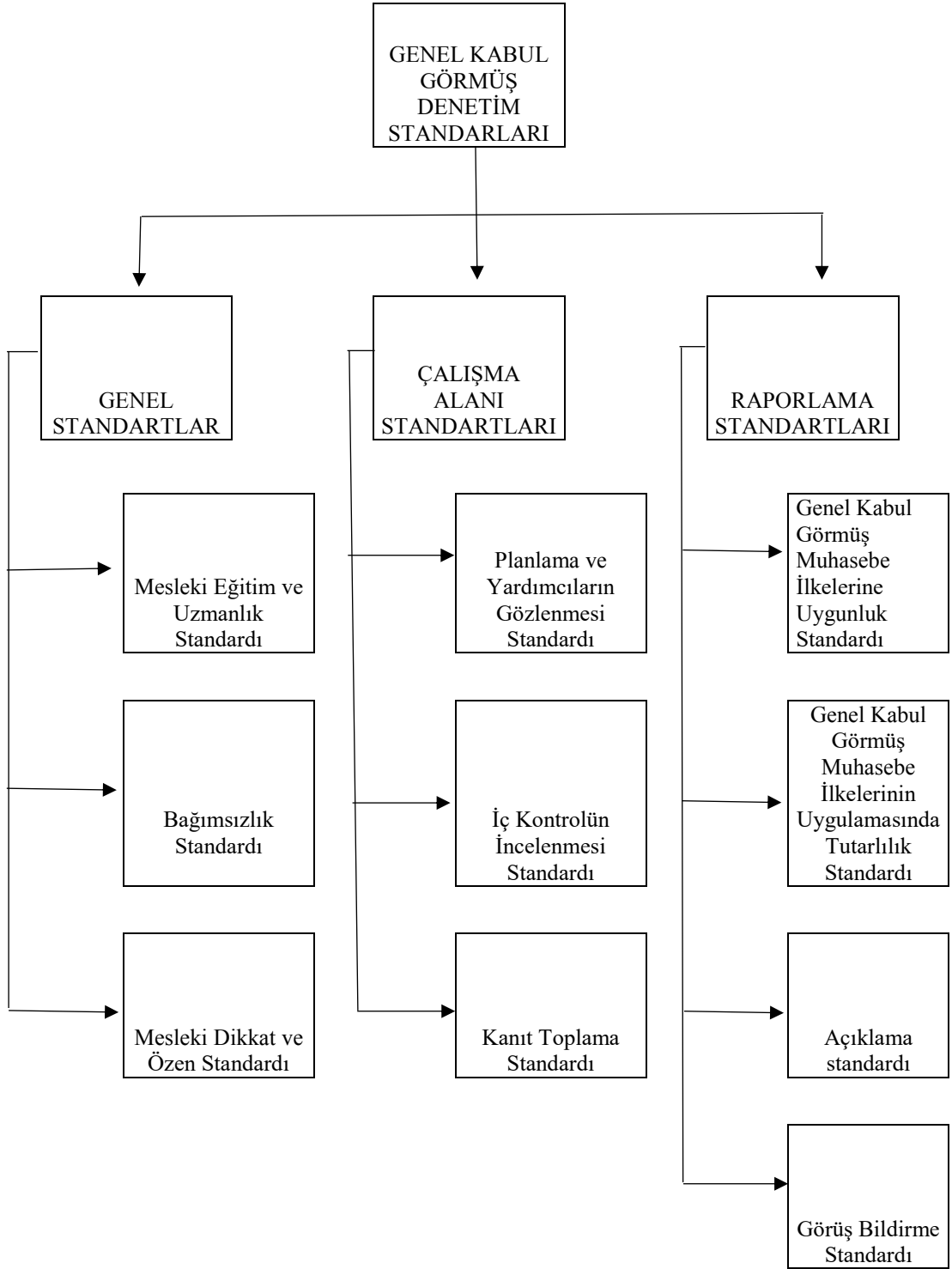
GKGDS, denetimi yapan denetçinin sahip olması gereken nitelikleri, denetçinin denetim sırasında izlemesi gereken yolu ve denetim sürecinin çıktısı olan denetim raporunun niteliğini ortaya koymaktadır.

Türkiye'de denetim standartlarına ilişkin ilk çalışmalar 1964–1968 yılları arasında Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından Tekdüzen Muhasebe Sisteminin tespiti ile yapılmış ve 1972 yılından itibaren de iktisadi devlet teşekküllerinde uygulamaya geçirilmiştir. Türkiye'de ilk defa SPK'nın 18 Haziran 1988 yılında yayımladığı tebliğler ile denetleme ilke ve kuralları hukuki bir niteliğe sahip olmuştur. Bu kurallar SPK mevzuatına tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası

mevzuatı yönünden geçerli olarak kabul edilmesini sağlamak için kabul edilmiştir. 1 Haziran 1989 yılında 3568 sayılı meslek yasaının kabulüyle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kuruluncaya kadar oluşturulan geçici kurul tarafından yapılan Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde denetim standartlarına yer verilmiştir. Fakat bu hükümlerde yer alan standartların uluslararası denetim standartları düzeyinde olmadığı için, TÜRMOB tarafından denetim standartlarına ilişkin düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır (Özyurt, 2010, s. 17 ve Kepekçi, 2000, s. 14).

AICPA tarafından oluşturulan genel kabul görmüş denetim standartları üç gruba ayrılmakta ve toplamda on standarttan oluşmaktadır. Bu gruplar şunlardır:

- Genel standartlar
- Çalışma alanı standartları
- Raporlama standartları



Şekil 3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

3.1.2.1.1. Genel standartlar

Denetim işi muhasebe bilgisine sahip olan uzman kişiler tarafından yapılır. Genel standartlar kaliteli bir denetim için temel oluşturan standartlardır ve denetçiye rehberlik etmektedir. Bu standartlar denetçinin işini yaparken nasıl davranması gerektiğini ifade

etmektedir. Bu gruptaki standartlar denetçinin niteliksel özelliklerine ilişkindir. Genel standartlar üç grupta toplanmaktadır. Bunlar; mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik standartları olmak üzere üç standarttan oluşmaktadır.

Mesleki Eğitim ve Uzmanlık Standardı: Bu standart denetim işini gerçekleştirecek olan denetçinin uygun seviyede teknik bilgi ve deneyime sahip olması gerektiğini öngörmektedir. Bunu sağlamak için ise işletme, muhasebe, finans, iktisat, istatistik, bilgi işlem, vergi, ticaret yasaları gibi konularda bilgi edinmesini sağlayan fakültelerde eğitim alması gerekmektedir. Aynı zamanda uzman bir denetçinin yanında gerekli bir süre çalışarak deneyim edinmesi de önemli olmaktadır. Dünyadaki gelişmelere paralel hareket eden ülkemizde denetçilerin fakülte mezunu olması, staj ve mesleğe giriş sınavlarına girmesi gerekmektedir. Bir denetçinin sahip olması gereken nitelikler sorgulayıcı bir akla sahip olma, öğrenmeye açık olma ve sürekli araştırmadır (Erdoğan, 2006, s. 11). Denetçinin sorgulayıcı bir akla sahip olması denetçinin mesleki şüpheciliği uygulamasının bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır ve mesleki şüpheciliğin özelliklerinden biridir.

SPK mesleki eğitim ve özen standardına ilişkin düzenlemelerine Seri: X, 22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de” yer vermiştir. Tebliğde; bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerinde mesleki yeterliği aramak ve sağlamak zorundadırlar. Mesleki yeterlik, lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder. Yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bu alanda yapılan bağımsız denetim çalışmalarının yürütülüp sonuçlandırılması sorumluluğunu üstlenecek bağımsız denetçilerin mesleki bakımdan yeterli olmalarını beklemek ve aramak hakkına sahiptirler. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunmak ve müşterinin kendilerinden bu yükümlülüğü yerine getirmelerini beklediğinin bilincinde olmak zorundadırlar.

Denetçinin sadece muhasebe ve işletmecilik bilgilerine sahip olması denetimi yapması için yeterli olmaz. Denetçiler topluma katkıda bulunan bir kamusal işlev yerine getirdiklerinden, genel bilgi düzeyi açısından da yeterli seviyede olmalıdırlar. Denetçinin hem ekip içindeki kişilerle hem de diğer kişilerle iyi beşeri ilişkiler içerisinde olması gerekir (Güredin, 1997, s. 28). Denetçinin iyi beşeri ilişkiler kurması kişiler arası

anlayışına bağlıdır. Kişiler arası anlayış denetçinin mesleki şüpheciliği uygulamasının bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır ve mesleki şüpheciliğin özelliklerinden biridir.

Bağımsızlık Standardı: Genel standartlardan ikincisi bağımsızlıktır ve denetimi yaparken denetçinin göstermesi gereken en önemli özelliklerden biridir. Nesnel bir denetim raporunun hazırlanabilmesi için denetçinin denetimin bütün aşamalarında tarafsızlığını sürdürmesi gerekmektedir.

İşletme yöneticileri ile bilgi kullanıcıları arasındaki çıkar çatışması, denetim işinin tarafsız bir şekilde işletme yöneticilerine ve bilgi kullanıcılarına bağımlı olmadan yapılmasını gerektirmektedir. Bu durumda denetçinin temel niteliği bağımsızlıktır. Denetçi bu standarda uyması için hem gerçekte hem de görünürde bağımsız olmalıdır. Gerçekte bağımsızlık, denetim süresince denetçinin dürüst ve tarafsız davranmasını ifade eder. Mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmesi ve bilgi kullanıcılarının yanıltılmaması dürüstlüktür. Denetçinin herhangi bir etki altında kalmadan bütün kararlarını kendisinin vermesi tarafsızlıktır. Denetçinin bağımsız olması için dürüst ve tarafsız olması gerekmektedir (Kepekçi, 2000, s. 16).

Bu standarda göre, denetçilerin müşterilerine karşı olan yükümlülüklerinin yanı sıra aynı zamanda kamuoyuna karşı da kaliteli ve güvenilir bir denetim çalışması yerine getirme sorumlulukları vardır. Denetim sürecinde denetçiler tüm konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalı, denetim sırasında denetimi gerçekleştiren işletmenin ortakları ve/veya yetkililerinin etkisi altında kalmadan bağımsız davranabilmelidirler. Denetçi bağımsızlık standardına yeterince önem verdikçe denetimin güvenilirliği de artacaktır (Dönmez ve diğerleri, 2005, s. 55).

Bilgi kullanıcıları denetçilerin bağımsız olduğuna inanırlar. Bilgi kullanıcılarının böyle bir inanca sahip olması denetçilik mesleğinin varlığı için en önemli güvencedir. Bilgi kullanıcılarının denetçilerin bağımsızlığından şüphe ettikleri durumlarda, denetim sürecinin çıktısı olan raporlara onların güveni kalmayacaktır. Bilgi kullanıcılarının denetçilerin bağımsız olduklarına güvenmeleri için, denetçilerin bağımsızlıklarını gölgeleyecek iş ve ilişkilerden kaçınmaları gerekmektedir. Bağımsızlığı gölgeleyen durumlar meslek ahlakı ile ilgili kurallar içerisinde düzenlenmiştir (Güredin, 1997, s. 29). SPK'nın bağımsızlık standardına ilişkin düzenlemeleri Seri: X, 22 numaralı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de yer almaktadır. Tebliğde bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış

ve anlayışlar bütünüdür. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir. Bağımsız denetçiler; çalışmaları sırasında mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek, ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak, karşılaştığı etik çatışmaların çözümünü sağlayabilmek için en yakın amirinden başlayarak çatışmaya konu olan hususu üstlerine taşımak, konu kuruluş içinde çözülmezse ilgili yasal düzenleyici kurumlara ve kurula başvurmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkân vermemek, bağımsız denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak, zorundadırlar.

Bağımsızlık mesleki şüpheciliğin uygulanması sonucu ortaya çıkar ve mesleki şüpheciliğin bir özelliğidir. Mesleki şüpheciliği uygun seviyede uygulayan denetçinin bağımsız, tarafsız ve dürüst olması gerekmektedir ki bilgi kullanıcılarının denetçiye olan güvenleri artsın.

Mesleki Dikkat ve Özen Standardı: Denetim işini yapılırken bu standartlardan sadece biri veya birkaçı uygulanarak denetimin sürdürülmesiyle kaliteli bir denetimin yapıldığını söylemek yanlış olacaktır. Kaliteli bir denetim için bütün standartların denetim süreci boyunca uygulanması gerekmektedir. Mesleki şüpheciliği uygulamak için denetçinin mesleki dikkat ve özen göstermesi gereklidir.

Mesleki dikkat ve özen standardı, denetçinin denetimini, mesleğinin gerektirdiği kurallara gereken özeni göstererek gerçekleştirmesini öngörmektedir. Bu standart aynı zamanda mesleğe karşı gösterilen saygı demektir. Denetçi, denetimin bütün aşamalarında salt bir görevi yerine getirmenin ötesinde o görevi yerine getirmenin ötesinde o görevin gerektirdiği çabayı, titizliği ve özeni göstermeli ve mesleki incelikleri uygulamayı ihmal etmemelidir (Erdoğan, 2006, s. 12).

Bu standarda göre, denetçiler mesleğinde uzman bile olsa denetim süresince mesleğinin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermek zorundadır. Bağımsız denetçiler yanılmalarına neden olacak her türlü tutum ve davranıştan kaçınmalı ve buna neden olmamak için azami derecede özen göstermelidir. Denetçi denetim süresince çalışma alanı standartları, raporlama standartları, denetim ile ilgili kanun, yönetmelik ve tebliğleri eksiksiz bir şekilde uyguluyorsa gerekli mesleki dikkat ve özeni gösteriyor demektir.

Mesleki dikkat ve özen yeterince gösterilmezse denetimin kalitesi ve güvenilirliği azalacaktır (Dönmez ve diğerleri, 2005, s. 56).

SPK'nın mesleki dikkat ve özene ilişkin düzenlemeleri Seri: X, 22 numaralı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de yer almaktadır. Tebliğde Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki dikkat ve özeni göstermek zorundadırlar. Gerekli dikkat ve özenin asgari kıstası, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre, bir bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kâğıtları hazırlamak, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadır.

Mesleki dikkat ve özenin gösterilmesi sonucu mesleki şüphecilik ortaya çıkmaktadır. Mesleki şüpheciliğin ön koşulu yeterince dikkatli ve özenli davranmaktır.

3.1.2.1.2. Çalışma alanı standartları

Daha öncede belirtildiği gibi genel standartlar denetçilerin niteliğini belirleyen standartlardır. Çalışma alanı standartları ise genel standartlarla karşılaştırıldığında daha özel standartlardır. Bu standartlar denetimin nasıl yapılacağını ve denetimde izlenecek yolu ifade etmektedir. Çalışma alanı standartları denetçi için bir kılavuz, bir yol haritası görevini görmektedir. Denetçi doğru ve güvenilir denetim yargısına varabilmek için bu standartlara uymak zorundadır. Çalışma alanı standardı üç grupta toplanmaktadır. Bunlar; planlama ve yardımcılarının gözlenmesi standardı, iç kontrolün incelenmesi standardı ve kanıt toplama standardıdır.

Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı: Çalışma alanı standartlarından ilki denetimin planlama ve varsa denetim ekibi içerisindeki denetçi yardımcılarının yaptıkları çalışmaların gözlenmesini ifade etmektedir.

Denetçi denetim çalışmasının sonucunda bir denetim yargısına varmak istemektedir. Bu amaca ulaşabilmek için bir dizi denetim adımından oluşan bir süreci

tamamlamak zorundadır. Bu süreç, ne, ne zaman, nasıl, nerede, neden, kim tarafından, hangi maliyetle ve hangi sürede gibi soruların yanıtlarını aramayı gerektirir. Denetçinin bu sorulara cevap verebilmesi, denetimin planlanmasını ifade etmektedir. Daha etkin ve zamanında bir denetim çalışmasının koşulu denetimin planlanmasıdır. Standart aynı zamanda, bu süreçte denetçilere yardımcı olacak denetçi yardımcılarının denetçi tarafından gözetimini de öngörmektedir (Erdoğan, 2006, s. 12).

Denetçi denetlenecek işletmeyle ve faaliyet gösterdiği sanayi dalıyla ilgili bilgi sahibi olmalıdır. Uygun bir denetim planlaması yapabilmek için, müşteri işletmenin organizasyon yapısı, konum yeri, ürettiği mal ve hizmetlerin niteliği, iş içerisinde olduğu üçüncü kişiler, finansal yapısı gibi konulara ilişkin bilgi sahibi olmalıdır. Denetçi bu bilgilere eriştikten sonra denetimin amacına ulaşabilmesi için uygun bir denetim planı hazırlar (Güredin, 1997, s. 29).

Planlama çalışması için yazılı bir planın yapılması uluslararası standartlara göre zorunludur. Amerikan standartlarında ise böyle bir zorunluluk yoktur. Hem uluslararası standartlar hem de denetim standartları denetçinin yazılı bir denetim programı hazırlaması zorunlu kılmaktadır. Denetim programı, denetçinin çalışmasında uygulayacağı denetim yordamlarının bir listesidir (Kepekçi, 2000, s. 17).

SPK'nın bu standarda ilişkin düzenlemeleri Seri: X, 22 numaralı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"de ifade edilmektedir. Tebliğ'de bağımsız denetim kuruluşları, müşterileri ile bağımsız denetim sözleşmesi yapmadan önce, üstlenecekleri bağımsız denetimin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek, bağımsız denetimin kapsam ve planlamasını belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmaları yapmak zorundadırlar. Bağımsız denetim çalışmasının etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için bağımsız denetçinin bağımsız denetimi planlaması gerekir. Bağımsız denetimin planlama aşamasında yapılan ilk görüşmeler sonrasında, ekip üyeleri arasındaki iletişim bağımsız denetim süresince de sürdürülür ve ekip üyeleri aralıklı olarak, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskleri hakkındaki değerlendirmelerini ve bu riskleri bertaraf etmek için yerine getirilmesi gereken bağımsız denetim teknikleri hakkındaki görüşlerini ekibin diğer üyeleri ile paylaşırlar. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim ekibi üyelerinin sevk ve gözetimiyle, işlerinin kontrolünün yapısı, zamanlaması ve kapsamına yönelik planlama yapmak zorundadır.

İç Kontrolün İncelenmesi Standardı: İşletmenin etkin bir iç muhasebe kontrol sistemine sahip olması, hazırlanan finansal tabloların güvenilirlik ve doğruluğunu artırır. Etkin bir iç kontrol sisteminin olması finansal tablolarda hata riskini azaltır. Denetim riskinin az olması ise denetim görüşüne varmada gerekecek denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının daraltılmasına etki eder (Güredin, 1997, s. 30).

Genel kabul görmüş denetim standartlarında iç kontrol; “bir şirketin varlıklarını koruma altına almak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini kontrol altına almak ve yönetim politikalarına uygunluk sağlamak amacıyla geliştirilen yöntem, önlem ve örgütlenmelerdir” şeklinde tanımlanmaktadır (Dönmez ve diğerleri, 2005, s. 56).

Denetçi için denetimin en önemli alanlarından biri işletmenin iç kontrol sistemidir. İç kontrol yönetim tarafından oluşturulan ve finansal raporların güvenilirliğini, yasalara ve kurallara uygunluğunu ve faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini sağlayan bir süreçtir (Erdoğan, 2006, s. 12).

İç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlendirmesinin yapılmasında iki amaç vardır. Bu amaçlardan ilki, iç kontrol sisteminin kendisine olan güven araştırılarak sistemin etkinliğinin belirlenmesidir. İkinci amaç ise, uygun bir denetim görüşüne varmak için uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektir (Güredin, 1997, s. 30).

İç kontrolün incelenmesi standardında üç önemli unsur vardır (Kepekçi, 2000, s. 18):

- Denetçi denetimi planlamak için işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinir.
- Denetçi iç kontrol sistemi hakkında edindiği bilgiye bağlı kalarak yapacağı testlerin niteliğini, zamanını ve büyüklüğünü belirler.
- İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme süreci, denetimin tamamı değildir.

SPK'nın bu standarda ilişkin düzenlemeleri Seri: X, 22 numaralı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”de ifade edilmektedir. Tebliğde risk değerlendirmede bağımsız denetçi, iç kontrol sistemi de dâhil olmak üzere işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri hakkında fikir sahibi olabilmek amacıyla risk değerlendirme teknikleri uygular. İşletme ve iç kontrol sistemi dâhil olmak üzere, işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması amacıyla bağımsız denetçi, işletme yönetimi ile şu konularda görüşme yapmak zorundadır:

a) İşletme yönetiminin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskleri ile ilgili değerlendirmesi,

b) İşletme yönetiminin hile ve usulsüzlük risklerini tespit etmek ve bu riskleri bertaraf etmek için oluşturmuş olduğu süreçler, belirlediği hata ve usulsüzlük risk alanları veya söz konusu riskten etkilenebilecek olan hesap bakiyeleri, işlem türleri ve finansal tablo dipnot ve açıklamaları,

c) Yönetimden sorumlu kişiler ile işletme yöneticileri arasında hile ve usulsüzlük risklerini tespit etmek ve bu riskleri bertaraf etmek için oluşturulmuş olan süreçler ile ilgili yazışmalar ve diğer bilgilendirmeler ve

ç) İşletme yönetiminin, çalışanlara yönelik işletme uygulamaları ve etik kurallar ile ilgili yazışmalar ve diğer bilgilendirmeler.

Kanıt Toplama Standardı: Çalışma alanı standartlarından üçüncüsü ve sonuncusu bir denetim görüşüne varmadan önce yeterli miktarda uygun kanıt toplanmasını öngörmektedir. Burada ne kadarlık kanıtın yeterli olacağına denetçinin yargısına kalmıştır, denetçi kendisi karar verecektir. Denetçinin toplayacağı denetim kanıtlarının miktarını, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği, denetlenen hesabın veya hesap grubunun niteliği ve genel olarak denetlenen müşterinin durumu etkiler. Standartta yeterince denetim kanıtı toplanmasının yanında bu kanıtların uygun kanıtlar olması gerektiğinin de önemle altını çizmektedir. Buna göre denetçi yeterli miktarda kanıt toplamakla yükümlüdür. Kanıtın uygunluğunun belirlenmesi de denetçinin öznel yargısına bağlıdır. Bir denetim kanıtının kalitesine etki yapan etmenler şunlardır (Güredin, 1997, s. 31):

- Kanıtın geçerliliği
- Kanıtın nesneliliği
- Kanıtın zamanlılığı
- Kanıtın sürekliliği

Kanıt toplama standardında yer alan önemli unsurlar şunlardır (Kepekçi, 2000, s. 18):

- Denetçi, mali tablolara ilişkin görüşüne etki edecek kanıtları toplamalıdır.
- Kanıtlar, standartta sayılan belge incelemesi, gözlem, soru sorma ve doğrulama yordamları ile ilgili diğer denetim yordamlarının kullanılmasıyla elde edilir.

- Kanıtlar bir görüşe varmak için yeterli sayıda toplanmalıdır. Bir görüşe varmak için toplanacak denetim kanıtının sayısını etkileyen başlıca faktörler, denetlenen kalemin önemlilik derecesi ve riskli olma derecesi, işlemlerin büyüklük derecesi ve niteliği ile kanıt toplama maliyetidir.

SPK'nın bu standarda ilişkin düzenlemeleri Seri: X, 22 numaralı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"de ifade edilmektedir. Tebliğde bağımsız denetim kanıtı toplama teknikleri, inceleme, gözlem, soruşturma ve doğrulama, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik inceleme tekniklerini içerir. Uygun tekniklerin seçimi, şartlara bağlı olarak mesleki kanaati ilgilendiren bir husustur.

3.1.2.1.3. Raporlama standartları

Raporlama standartları, denetim sürecinin nihai çıktısı olan denetim raporları hazırlanırken uyulmak zorunda olan kuralları ifade etmektedir. Raporlama standartları dört grupta toplanmaktadır. Bunlar; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında tutarlılık standardı, açıklama standardı ve görüş bildirme standardıdır.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı: Raporlama standartlarından ilki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardıdır. Denetim raporu, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir. Denetim raporu, müşteri işletmenin mali tablolarının müşterinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak gösterip göstermediğine ilişkin bir görüşün ifadesi olduğundan, denetçi doğruluğu ölçmek için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ölçüt olarak kullanır. Denetçi muhasebe kayıtlarında ve mali tabloların hazırlanmasında müşterilerin kullandığı ilkelerin gerçekten genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olup olmadığına kara vermelidir. Denetçi görüşünü belirtirken ilkelere uyulup uyulmadığını, uyulmamışsa bunun sonuçlarının açıklanmasından yükümlüdür (Kepekçi, 2000, s. 19).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin Uygulanmasında Tutarlılık Standardı: Bu standardı açıklamadan önce muhasebenin temel kavramları içerisinde yer

almakta olan tutarlılık kavramına yer verelim. Tutarlılık, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmasıdır (Yılancı ve diğerleri, 2013, s. 25).

Denetçi tutarlılık kavramının bir gereği olarak, muhasebe bilgisinin dönemler arası karşılaştırılabilirliğini vurgulamak amacıyla denetlenen dönemde uygulanan bu ilkelerin süreklilik göstermesini ve önceki dönem uygulamalarıyla tutarlı ve uyumlu olmasını istemektedir (Erdoğan, 2006, s. 13).

Bu standarda göre denetçi denetim işini yaparken önceki döneme göre Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMI)'nin değiştirilmeden uygulandığına ilişkin olarak denetim raporunda bir görüş belirtmelidir. Dönemler arasında işletmece benimsenmiş muhasebe ilkelerinde tutarlı davranma ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliği, analiz sonuçlarına göre karar alıcıların doğru kararlar alabilmelerini sağlar. Denetimi yapılan işletmenin muhasebe ilkeleri ve politikalarında değişiklik yapması halinde, bu ilkeye göre oluşacak parasal farkları ve sonuçları finansal tabloların dipnotlarında açıklaması gerekir. Denetçinin de bu durumda önceki döneme ilişkin farkları kontrol etmesi ve gerekçelerini incelemesi gerekmektedir (Yılancı ve diğerleri, 2013, s. 25).

Açıklama Standardı: Bu standardı açıklamadan önce muhasebenin temel kavramları içinde yer alan tam açıklama kavramını ifade edelim. Tam açıklama kavramı; finansal tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder (Yılancı ve diğerleri, 2013, s. 25).

Finansal tablolar kullanıcılarına alacakları kararlarda yardımcı olacak olan bilgileri sunarlar. Karar verecek olanların kullanacakları bu bilgilerin zamanlı, eksiksiz, geçerli ve tarafsız olması gerekmektedir. Denetçi bu bilgilerin kimler tarafından kullanılacağını ve hangi tür kararların alınacağını bilemez. (Başpınar, 2005, s. 58).

Açıklama standardına göre denetçi, denetlediği işletmenin finansal tablolarını tam açıklama kavramına uygun bir şekilde hazırlayıp hazırlamadığını ortaya koyar. Karar verecek olanların kararını etkileyecek olan her türlü bilginin finansal tablolarda ve eklerinde yer alması gerekmektedir. Bunların kontrolünü denetçi gerçekleştirir. Eğer finansal tabloların dipnotlarındaki bilgiler yetersiz ise, denetim raporunda açıklayıcı bilgilere yer verilmesi gerekmektedir.

Görüş Bildirme Standardı: Denetimin son aşaması olan denetimin sonucu denetim raporunda açıklanır. Bu standart finansal tabloların bir bütün olarak ele alınarak, denetim raporunda bir denetçi görüşünün bildirilmesini ve bir denetim görüşünün bildirilmesini ya da bir denetim görüşüne ulaşılmamış olunması halinde bu durumun nedenleriyle birlikte açıklanmasını ifade etmektedir (Güredin, 2007, s. 57).

Görüş bildirme standardına göre hazırlanan denetim raporu (Yılancı ve diğerleri, 2013, s. 26):

- Olumlu görüş içeren rapor, müşterinin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıttığı ve finansal tabloların GKGMİ'ye uygun olarak hazırlandığı,
- Olumsuz görüş içeren rapor, müşterinin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıtmadığı ve finansal tabloların GKGMİ'ye uygun hazırlanmadığı,
- Şartlı görüş içeren rapor, bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aykırılıkların var olması halinde düzenlenen rapordur.
- Görüş bildirmekten kaçınma durumu da, denetim raporunda belirtilir. Eğer denetim raporu oluşturacak seviyede kanıt toplanamazsa, müşteri işletmenin sürekliliği büyük oranda risk altındaysa bu durum raporda “görüş bildirmekten kaçınma” olarak ifade edilir.

3.1.2.2. Bağımsız denetim standartları

Uluslararası Muhasebeciler Kurulu (IFAC), çeşitli denetim ve güvence işlevlerine yönelik bildirimler yayınlamaya dünya denetim uygulamasında uluslararası uyumu geliştirmeye ve bu uyumlaştırmanın küresel kabulünü geliştirmeye yönelik çalışmalar yapmaktadır. IFAC'ın komitelerinden biri olan “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu” denetçilere rehberlik edecek Uluslararası Denetim Standartlarını oluşturup yayınlamaktadır. Kurulun yayınlayıp yürürlüğe koyduğu bağımsız denetim standartları üye ülkelerin ulusal denetim standartlarının geçerliliğini ortadan kaldırmakta, aynı zamanda da nitelikli küresel mesleki standartların geliştirilmesini teşvik etmektedir. Bu standartları oluşturmamış üye ülkeler doğrudan bu uluslararası standartları benimsemeye özendirilmekte, standart oluşturulmuş olan üye ülkeler ise IAASB'nin uluslararası denetim standartları ile kendi ulusal standartlarını karşılaştırmakta ve önemli uyumsuzluklar varsa bu uyumsuzlukları ortadan kaldırmaya çalışmaktadır (Güredin, 2007, s. 52-53).

Kaliteli bir denetim yapılabilmesi için genel kabul görmüş denetim standartları tek başına yeterli değildir. Bunun yanında kalite kontrol standartları ve etik standartlara da ihtiyaç vardır. Kalite Kontrol Standartları, denetim firmalarının denetim işinin ulusal ve uluslararası denetim standartlarına uygun yürütülmesini sağlayacak kalite kontrol politika ve yordamlarını ifade eder. Mesleki etik standartlar ise bağımsız denetçilerin mesleki davranış biçimini gösteren ilke ve kurallardır.

3.1.2.2.1. Kalite kontrol standartları

Kalite Kontrol Standartları, bağımsız denetim kuruluşlarınca kullanılan ve her üstlenilen denetimde gündeme gelen Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nın uygulanmasına yardımcı olan yordamlardır. Bağımsız denetim kalitesinin sağlanmasında bağımsız denetim kuruluşlarının tüm denetim çalışmalarının, ulusal veya uluslararası bağımsız denetim standartlarına uygun yürütülmesini sağlayacak kalite kontrol politika ve yordamlarını oluşturma gerekliliği, Kalite Kontrol Standartlarını ortaya çıkarmıştır (Yaşar, 2011, s. 19).

Bağımsız denetimde kalite kontrole ilişkin düzenlemeler; standartların oluşturulması, denetçiye ve denetim kuruluşlarına ilişkin düzenlemeler ve kamu tarafından yapılan düzenlemelerdir. Bağımsız denetim standartlarının oluşturulmasına yönelik düzenlemeleri IFAC, AICPA, FRC ve Avrupa komisyonu gerçekleştirmektedir. Kamuya ilişkin düzenleme yapan kurumlar içinde PCAOB yer almaktadır. Bağımsız denetçiye ilişkin düzenlemeleri muhasebe meslek kuruluşları ve düzenleyici kurumlar yapmaktadır. IFAC tarafından yayımlanan bağımsız denetim standartlarından KKS 1 ve BDS 220 kalite kontrole ilişkin standartlardır.

KKS 1, "Finansal Tabloların Denetim ve Gözden Geçirmelerini ve Diğer Güvence ve İlgili Hizmet Sözleşmelerini Gerçekleştiren Firmalar İçin Kalite Kontrol" başlığı altında oluşturulmuştur. KKS 1, denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenler. KKS 1, ilgili etik hükümlerle birlikte dikkate alınır. KGK'nın ilgili diğer tebliğlerinde, belirli tür denetimlere yönelik kalite kontrol yordamlarıyla ilgili olarak denetim şirketi personelinin sorumluluklarına ilişkin ilave düzenlemeler yer almaktadır (KKS 1).

Daha öncede belirtildiği gibi BDS 220, finansal tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol yordamları açısından denetçinin özel sorumluluklarını ve -uygun hâllerde-

denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını düzenler. Standarda göre denetçinin amacı, yürütülen her bir denetimle ilgili olarak kendisine, denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olduğuna ve düzenlenen denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygunluğuna ilişkin makul güvence sağlayan kalite kontrol yordamlarını uygulamaktır (BDS 220).

KKS 1 ve BDS 220'yi kısaca özetlersek, bu standartlar denetimin kalitesinin sağlanması için denetim firması ve denetçilerin denetim sürecindeki izlemesi gereken kalite kontrol politika ve yordamlarını ilişkin düzenlemelerdir.

3.1.2.2.2. Mesleki etik standartlar

Mesleki Etik Standartlar, kaliteli bir bağımsız dış denetim için, meslek mensuplarının uymaları gereken ahlaki davranış kuralları ve ilkelerinin uluslararası kurumlar ve uluslararası meslek örgütleri tarafından oluşturulan standartlardır. Meslek etiği ile ilgili olarak, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) gibi kuruluşlar tarafından düzenlemeler yapılmıştır. Bir örnek verecek olursak, IFAC Etik Komitesi tarafından hazırlanan bağımsız denetçiler ve muhasebeciler için etik standartlar, üye kuruluşlarca benimsenmiş ve uyulması zorunlu hale getirilmiştir. Söz konusu bu etik standartlar; objektiflik, ahlak ve mesleki yeterlik kavramları ile desteklenmekte ve tüm meslek mensuplarına uygulanmaktadır (Yaşar, 2011, s. 21).

Kaliteli bir denetim yapabilmek için Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standartları, Kalite Kontrol Standartları ve Mesleki Etik standartları göz önünde bulundurularak denetimin yapılması gerekmektedir.

3.2. Denetim Kalitesi İçin Çerçeve

2013 yılında IAASB tarafından denetimin kalitesinin çerçevesini belirleyen “Denetim Kalitesi İçin Çerçeve” adlı bir rapor yayınlanmıştır ve 2014 yılında bu raporun kapsamı genişletilerek “Denetim Kalitesi İçin Çerçeve: Denetim Kalitesi İçin Bir Çevre Oluşturan Temel Faktörler” adlı bir rapor yayınlanmıştır. IAASB'nin amacı, yüksek kalitede denetim, güvence ve diğer ilgili standartları belirleyerek ve uluslararası ve ulusal

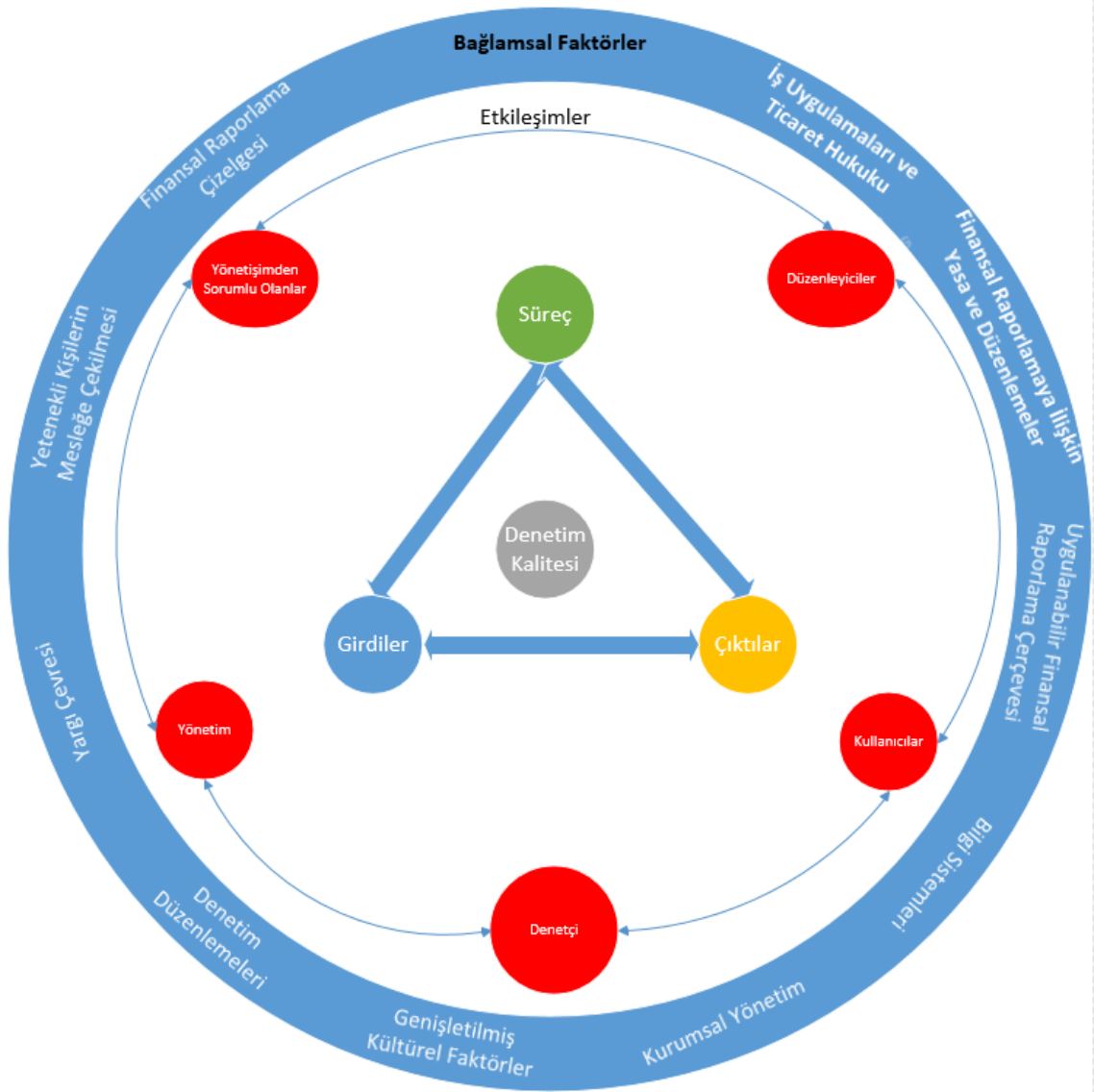
denetim ve güvence standartlarının yakınsamasını kolaylaştırarak kamu yararına hizmet etmektedir.

Denetim kalitesi için çerçevenin amacı; denetim kalitesinin temel faktörlerinin farkındalığını arttırmak, kilit paydaşları denetim kalitesini geliştirmenin yollarını aramaya teşvik etmek, konuyla ilgili kilit paydaşlar arasında daha fazla diyalogun sağlanmasıdır. IAASB bu çerçevenin, denetim kalitesini sürekli geliştirmek için tartışma ve olumlu eylemler üreteceğini beklemektedir.

Denetim kalitesi kavramı, paydaşlar arasında, düzenleyicilerin, standart belirleyicilerin, denetim firmalarının iletişiminde, araştırma ve politika belirleme tartışmalarında sıklıkla kullanılmaktadır. Denetim kalitesi karmaşık bir konudur ve ifade etmek oldukça zordur. Bu yüzden IAASB denetim kalitesini bir süreç şeklinde ifade eden çerçeveyi geliştirmiştir. Çerçeve finansal tabloların denetiminde denetimin kalitesine denetim işi, denetim firması ve ulusal seviyede katkı sağlayan girdi, süreç ve çıktı faktörlerini ve çeşitli çevre faktörleri ile paydaşlar arasındaki uygun etkileşimin önemini ifade etmektedir.

Ulusal yasalar ve muhasebe standartları "gerçek sunum" için kriterleri sağlarken, finansal raporlama sürecinin birçok yönü ve dolayısıyla finansal tabloların denetimi de yargı içermektedir.

Denetim kalitesi için oluşturulan çerçeve beş kısımdan oluşmaktadır. Bunlar; girdi faktörleri, süreç faktörleri, çıktı faktörleri, temel etkileşim ve çevresel faktörlerdir.



Şekil 3.2. Denetim Kalitesi İçin Çerçeve (IAASB, 2014, s.5)

3.2.1. Girdi faktörleri

Kaliteli bir denetimde denetçilerin uygun değer, etik ve davranışlar sergilemesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra denetçilerin denetim işinin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olmaları ve denetim işini yapmak için kendilerine ayrılmış yeterli zamana sahip olmaları gerekmektedir. Denetim kalitesini etkileyen bu temel nitelikler aşağıda açıklanacağı gibi denetim işi seviyesinde, denetim firması seviyesinde ve ulusal seviyede uygulanmaktadır.

3.2.1.1. Değerler, etik ve davranışlar

Bir denetim işi yapılırken değer, etik ve davranışlar denetim işi seviyesinde, denetim firması seviyesinde ve ulusal seviyede uygulanmaktadır. Denetim işi seviyesinde denetim sorumlu ortağı denetim işinden ve dolayısıyla da denetimin kalitesinden doğrudan sorumludur. Sorumlu ortak aynı zamanda denetimin performansından ve kaliteli denetimin desteklenmesi için gerekli olan değer, etik ve davranışların denetim ekibi tarafından sergilediğine ilişkin güvence oluşturmada önemli role sahiptir. Denetimin kalitesine katkı sağlayan denetim işi seviyesinde değer, etik ve davranışlara ilişkin temel nitelikler şu şekilde ifade edilebilir (IAASB, 2014, s. 8):

- *Denetim ekibi denetimin geniş bir kamu yararı içinde yapıldığını ve etik gerekliliklere uymanın önemini kabul eder.* Denetim ekibi denetimi kurumun paydaşlarının yararları doğrultusunda ve daha geniş bir kamu yararına gerçekleştirmeyi taahhüt eder.
- *Denetim ekibi objektiflik ve bütünlük sergiler.* Objektiflik ilkesi denetçiye ön yargı, diğerlerinin etkisi ve çıkar çatışması nedeniyle mesleki yargısından taviz vermemesi zorunluluğunu yükler. Denetçinin objektif olma ihtiyacı özellikle yargıyı ve tahminleri içeren finansal tabloların hazırlanmasında birçok önemli sorun olması gerçeğinden doğar. Finansal tabloların yönetimin yanlılığı nedeniyle yanıltıcı şekilde sunulması riskini azaltmak için yönetimin yargısının değerlendirilmesinde objektiflik denetçiler için bir ihtiyaçtır. Bütünlük kamu yararına göre hareket eden herkes için ön şarttır. Denetim ekibinin sadece dürüstlük değil aynı zamanda adalet, samimiyet ve cesaret gibi geniş kapsamda nitelikler gerektiren bütünlük içerisinde hareket etmesi gerekmektedir.
- *Denetim ekibi bağımsızdır.* Bağımsızlık denetim ekibinin her bir üyesinin ve denetim firmasının mesleki yargıdan taviz verdirebilecek etkilerinden korunmasını gerektirir ve onların objektiflik, mesleki şüphecilik ve bütünlük içinde hareket etmelerine yardım eder.
- *Denetim ekibi mesleki dikkat ve özen sergiler.* Mesleki dikkat ve özen denetim ekibi içerisindeki bütün üyelerin uygun seviyede mesleki bilgi ve becerisini sürdürmesini ve geliştirmesini; zamanında, ayrıntılı ve dikkatli hareket etmesini; geçerli teknik ve mesleki standartlara uygun olarak hareket etmesini içerir.

- *Denetim ekibi mesleki şüphecilik sergiler.* Mesleki şüphecilik, işletmenin, onun işinin ve içinde bulunduğu ortamın uygun bir şekilde anlaşılması bağlamında sorgulayıcı aklın uygulanmasını içeren bir davranıştır. Bu anlayış, daha genel iş bilgisi ve deneyimle birlikte, denetçinin bir işletmenin finansal tablolarındaki yanıltıcı beyan riskinin değerlendirmesini, denetim kanıtlarının yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirmesini ve uygun sonuçlara ulaşmasını sağlar. Mesleki şüphecilik bir denetimin planlanması, uygulanması ve denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ile ilgili olarak denetçi yargısının önemli bir yönüdür. Denetçi yönetimin savlarıyla tartışmaya hazırlanmadıkça onları ne hileyi engelleyici eylemde bulunabilecekler ne de işletmenin finansal tablolarının finansal raporlama çerçevesine uygun olarak denetçiye sunulup sunulmadığı hakkında güven içinde sonuç çıkarabileceklerdir.

Daha öncede belirtildiği gibi çerçevede mesleki şüpheciliğin tüm denetim ekibini kapsadığı belirterek onların;

- Sorgulayıcı bir akla sahip olmaları ve yönetimin savlarıyla tartışmaya istekli olmaları,
- Çalışmaları kapsamında elde edilen bilgi ve açıklamaları eleştirisel olarak değerlendirmeleri,
- Finansal tabloların olası yanlışlıkları konusunda yönetimin motivasyonunu anlamaya çalışmaları,
- Açık fikirli olmaları,
- Denetim ekibinin diğer üyelerinin yargılarını tartışmaları,
- Yönetimle tartışmak için özgüvene ve bir sonuç için takip edilen şeyler için sebata sahip olmaları,
- Diğer kanıtlarla tutarsız olan veya belgelerin ve soruşturmalara verilen cevapların güvenilirliğini şüpheye düşüren kanıtlar için uyanık olmaları gerekir.

Firma düzeyinde uygulanan değer, etik ve davranışlar denetimin kalitesine etki etmektedir. Denetim firmasının kültürü, denetim ortaklarının ve diğer denetim ekip üyelerinin değerleri, etik ve tutumları üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Çünkü denetim ekibinin içinde bulunduğu çevre ortakların ve personelin zihniyetini ve dolayısıyla bunların sorumluluklarının yerine getirme biçimlerini önemli ölçüde etkileyebilir. Denetim kamu yararını korumak için tasarlanmış olsa da, denetim firmaları genelde ticari kuruluşlardır. Her firmanın kültürü kamu yararında, aynı zamanda firmanın ticari

hedeflerini gerçekleştirmesinde ve ortakların ve personelin işlevinin nasıl olduğunun belirlenmesinde önemli bir faktör olacaktır. Denetimin kalitesine katkı sağlayan denetim firması seviyesinde değer, etik ve davranışlara ilişkin temel nitelikler şu şekilde ifade edilebilir (IAASB, 2014, s. 9):

- *Firmanın bağımsızlığını korumayı amaçlayan, yönetimin tarzına uygun şekilde oluşturulan yönetim düzenlemeleri.* Bir denetim firmasının, kamu yararını koruyan yapıda denetim işlevi için ve firmanın ticari çıkarlarının denetimin kalitesini olumsuz olarak etkilemesinden kaçınmak için güçlü iç yönetim düzenlemelerine sahip olması önemlidir. Kamu yararında denetimin rolünü ve firmanın nesnellliğini veya bağımsızlığını tehlikeye atabilecek durumlardan kaçınmak da dâhil olmak üzere bu konuda denetim kalitesinin önemini vurgulayan bir kültürü kurmada firmanın önderliği hayati öneme sahiptir.
- *Gerekli kişisel özelliklerin denetim kalitesini destekleyen değerlendirme ve ödül sistemleriyle geliştirilmesi.* Değerlendirme ve ödüllendirme sistemleri, bütünlük, nesnellik, mesleki yeterlilik ve özen dâhil olmak üzere uygun kişisel özellikler ve davranışları besleyebilir ve geliştirebilir.
- *Finansal nedenlerin denetimin kalitesine zarar veren eylemler ve kararlara yol açmaması.* Hem firma düzeyindeki finansal konular (bir firmanın denetim çalışmasıyla elde edilecek kar marjı için belirlediği finansal hedef ve denetim için eğitim ve destek sistemlerine yatırım yapmak için isteklilik gibi) ve denetim işi seviyesinde (örneğin denetim ücreti ve gerçekleştirilen işin altında yatan maliyeti arasındaki ilişki), kamuoyunun çıkarlarını karşılayan sağlam bir denetimin performansını engellememelidir.
- *Firmanın, ortaklarına ve personeline sürekli mesleki gelişim olanakları ve yüksek kaliteli teknik desteğe erişim sağlamanın öneminin vurgulanması.* Denetim, finansal raporlama, denetim ve etik standartları, şirketler ve vergi kanunları ve düzenlemeleri de dâhil olmak üzere önemli sayıda teknik alan bilgisi gerektirir. Denetim firmalarının, her tip ortakları ve personelin bu alanlardaki gelişmelerden haberdar olmalarına yardım eden ve karmaşık alanlarda destek sağlaması için teknik destek anlaşmalarının olması önemlidir. Denetim firmalarının büyüklüğü ve mevcut teknik destek önemli ölçüde değişebilir. Az sayıdaki personelle küçük uygulamalar ve işlemlerde nispeten az karmaşıklık gösteren bir müşteri tabanı için nispeten basit kalite kontrol politikaları ve yordamları geliştirmek mümkündür.

- *Firmanın zor konular üzerine bir konsültasyon geliştirmesi.* Konsültasyon, tek uygulayıcılar da dâhil olmak üzere tüm denetim firmaları için önemlidir. Denetim çoğunlukla zor kararların verilmesini ve yargıları gerektirir. Personel, bu sorunları denetim ekibi ve denetim sorumlu ortağı ile tartışacaktır. Denetim sorumlu ortağı, zor kararları ve yargıları diğer ortaklarla veya teknik uzmanlarla tartışır ve verilen tavsiyelere dikkat ederler. Bu sürecin etkili bir şekilde çalışabilmesi için, bir konsültasyon kültürünün olması ve bu kültürdekilerin ilgili konuların ortaya çıktıka sorunlarla düzgün bir şekilde başa çıkmak için yeterli zamana sahip olmaları önemlidir.
- *Müşteri kabul etme ve müşteriyle devam etme kararlarını vermeye yönelik güçlü sistemlerin varlığı.* Bir denetim sözleşmesini kabul etmeden önce ve bu tarihten sonra her yıl, denetim firmalarının sözleşmeyi yerine getirip getirmemeye yetkili olup olmadıklarını ve bunu yapmak için kapasite ve kaynaklarının olmasını göz önünde bulundurmaları önemlidir. Buna, firmanın ilgili etik gerekliliklere uyup uymadığı da dâhildir. Denetçiler mesleki şüphencilik uygulamak zorundayken, denetim bir dereceye kadar yönetime güveni kapsar. Dürüstlükten yoksun yönetim tanım gereği güvenilir olamaz. Bu nedenle, iyi müşteriye kabul etme ve devam etme sistemleri, kalite denetimini gerçekleştirmenin mümkün olamayacağı ölçüde, müşteri yönetiminin dürüstlükten yoksun olduğunu akla getiren bilgi olup olmadığını değerlendirir.

Firmaların içindeki kültür, denetim ortakları ve diğer denetim ekibinin değerleri, etik ve davranışları üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Denetimin kalitesine katkı sağlayan ulusal seviyede değer, etik ve davranışlara ilişkin temel nitelikler şu şekilde ifade edilebilir (IAASB, 2014, s. 9):

- *Hem etik ilkeleri hem de uygulanan spesifik gereklilikleri açıkça ortaya koyan etik gereklilikler yayınlanması.* Etik gereklilikler, yasa veya yönetmeliklerle veya mesleki muhasebe örgütleri aracılığıyla zorunlu kılınabilir. Etik gereklilikler tüm olası durumları ele alamaz. Bu nedenle denetçiler, uygulamada onları nasıl uygulayacaklarını anlamak için gereklilikleri ve bunların altında yatan temel ilkeleri anlamaya çalışmışlardır. İlkelerin nasıl uygulanacağına dair bir anlayış, denetim firması iç iletişimleri, koçluk veya işbaşında eğitim ve işini yapan daha deneyimli personeli gözlemleyerek geliştirilebilir. Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartlar Kurulunun (IESBA) Kodları denetçilerin dürüstlük,

objektiflik, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış gibi mesleki etik ilkelerine uymasını şart koşar ve bunları yerine getirmesini ister. Buna ek olarak, IESBA kodları, denetçinin bağımsızlığı için ek gereklilikler içerir. Bunlar denetçilerin sahip olması gereken bağımsızlığa yönelik tehditleri tanımlaması, tanımlanan tehditlerin önemini değerlendirmesi, tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemlerin uygulamasıdır. IESBA kodları, denetçilerin uygun koruma önlemlerinin mevcut olmadığını veya tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanamayacağını belirlediğinde, muhasebe meslek mensubu, tehdit oluşturan veya denetim ilişkisini reddeden ya da sona erdiren durumu veya ilişkiyi ortadan kaldırmalıdır.

- *Düzenleyicilerin, ulusal standart belirleyicilerin ve muhasebe meslek örgütlerinin etik ilkelerinin kavranmasını ve gerekliliklerin tutarlı bir şekilde uygulanmasını sağlamada etkin olması.* Etik gerekliliklerin ve bunların dayandığı ilkelerin tutarlı şekilde uygulanması, düzenleyiciler, ulusal standart belirleyiciler, mesleki muhasebe kuruluşları ve diğerleri tarafından sağlanan rehberlik, eğitim ve destek faaliyetleriyle sağlanır. Buna, sıkça sorulan soruların cevapları gibi rehberlik materyallerinin verilmesinin yanı sıra sunum ve çalıştay düzenlenmesi de dâhildir.
- *Müşteri kabul kararlarıyla ilgili bilgilerin denetim firmaları arasında paylaşılması.* Her denetim firması yeni bir müşteriyi kabul edip etmememe veya mevcut müşteriyi devam edip etmeme kararını verecektir. Firmalar, bir denetim müşterisinin finansal raporlama uygulamaları veya yönetimin dürüstlüğü ile ilgili endişeleri varsa devam etmemeyi seçebilir. Böyle durumlarda denetim için ihaleye davet edilen diğer denetim firmasının bu bilginin farkında olmaları önemlidir.

3.2.1.2. Bilgi, beceri, tecrübe ve zaman

Kaliteli denetimin girdi faktörlerinden bir diğeri de denetçilerin yeterli bilgi, beceri, tecrübeye sahip olmaları ve denetim işi için onlara yeterli zamanın tahsis edilmesidir. Diğer faktörlerde olduğu gibi bu faktörlerde denetim işi, denetim firması ve ulusal düzeyde uygulanmaktadır. Denetim sorumlu ortağı, denetim ekibinin toplu olarak uygun yeterliliğe sahip olmalarını ve ekibin, denetim görüşünü oluşturmadan önce yeterli uygunlukta denetim kanıtı elde edebilmeleri için yeterli zamana sahip olmalarını

sağlamaktan sorumludur. Denetimin kalitesine katkı sağlayan denetim işi düzeyinde bilgi, beceri, tecrübe ve zamana ilişkin temel nitelikler şu şekilde ifade edilebilir (IAASB, 2014, s. 10):

- *Ortakların ve personelin gerekli yeterliliğe sahip olması.* Ekibin tüm üyelerinin aynı seviyede bilgi ve tecrübeye sahip olmaları beklenmese de, sorumlu ortak ekibinin topluca uygun yeterliliklere sahip olmasını sağlamaktan ve iş koşullarının ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli olan dış uzmanları veya ekipleri tutmaktan sorumludur. Mesleki bilgi ve becerilerin uygun seviyedeki gelişimi, muhasebe meslek mensubunun mesleğe girmesiyle başlar. Ardından, muhasebe meslek mensubunun bir denetçi rolü üstlenmek için mesleki gelişim, ek denetim ve iş deneyiminin devamı yoluyla uzmanlık kazanılır.
- *Ortakların ve personelin müşteri işletmenin işini anlaması.* Müşterisinin ve işletmesinin içinde bulunduğu sektörün anlaşılması, finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi, denetçinin denetim yordamlarına uygun bir şekilde odaklanması ve bunlardan elde edilen bulguları değerlendirmesinde anahtarıdır. Bu kavrayış aynı zamanda mesleki şüpheciliğin uygulanması ve denetçinin uygun denetim yargısına varma becerisi için de gereklidir. İlgili düzenlemeleri ve muhasebe konularını anlamak da dâhil olmak üzere sektör bilgisi, örneğin finansal hizmetler sektöründe müşteriler için özellikle önemlidir. Küçük işletmelerin denetimleri, firmada birkaç yıl çalışmış olan deneyimli personel tarafından sahada yapılmaktadır. Bu tür personel genellikle firmanın işi hakkında iyi bilgiye sahipken, bu oluşum nesneliği ve mesleki şüpheciliği için tehditler oluşturabilir.
- *Ortakların ve çalışanların makul yargıya varması.* Denetçiler tecrübe, ahlaki değerler, objektiflik ve mesleki şüpheciliğini işin gerçeklerini ve koşullarını desteklediği makul bir mesleki yargıya varmak için kullanır. Makul bir mesleki yargıya varma, ortakların ve personelin konuları tanımlama; işletme, finansal muhasebe ve raporlama ve bilgi teknolojisi bilgisini kullanma; konunun araştırılması ve farklı yönlerinin düşünülmesi; gerçekler ve olaylar ile ilgili koşullar ışığında alternatifleri değerlendirme; bir sonuca ulaşmada uygun bir sürecin takip edilip edilmediğini ve onu desteklemek için yeterli uygun denetim kanıtının olup olmadığını göz önünde bulundurma; uygun görüldüğü şekilde danışmanlığı içerir.

- *Sorumlu ortağın risk değerlendirme, planlama, denetleme ve yapılan işi gözden geçirmede aktif olarak yer alması.* Denetimin sorumlu ortakları, taahhüt ettikleri denetim işinden sorumlu olduklarından, denetim planlamasında, elde edilen kanıtların değerlendirilmesinde ve nihai sonuca ulaşmada doğrudan yer almaları önemlidir. Bazıları denetçi raporunda sorumlu ortağın isminin açıklanmasının, tüm işletmeler için gerekli olduğunu düşünürler. Çünkü bu durumda ortağa daha fazla kişisel hesap verebilirlik duygusu sağlayacaktır. Çünkü bu kişi nihayetinde denetimin yürütülmesinden sorumludur. Diğerleri de böyle bir sorumluluğun sorumlu ortağın hesap verebilirlik duygusu üzerinde etkili olmayacağına inanırlar.
- *Ayrıntılı “yerinde” denetim çalışması yapan personelin yeterli deneyime sahip olması, çalışmalarının uygun şekilde yönetilmesi, denetlenmesi ve incelenmesi ve makul bir derecede personel sürekliliği olması.* Birçok denetim firmasının yapısı, özellikle büyük denetim firmaları, genellikle "piramit yapısı" olarak tanımlanan hiyerarşik bir modele sahiptir ve her bir denetim işi için oluşturulan birçok denetim ekibi bu yapıyı yansıtır. Sonuç olarak ayrıntılı “yerinde” yapılan denetim çalışmalarının çoğu aslında birçoğu hala muhasebe yeterliliklerini tamamlamakta olan muhtemelen göreceli olarak deneyimsiz personel tarafından gerçekleştirilir, fakat makul mesleki yargıda bulunmak için genellikle personelin deneyimli olması gereklidir.
- *Personelin ve ortakların etkili bir şekilde denetimi üstlenmek için yeterli zamana sahip olması.* Ortaklar ve personel genellikle tek bir kurumun denetimi dışında diğer sorumluluklara sahiptir ve denetimler zorlama programlarla yapılabilmektedir. Planlama, bireysel denetim seviyesinde ve denetim firması seviyesinde, yeterli uygunlukta denetim kanıtlarının toplanması için uygun kaynakların hazır olmasını sağlamak ve yönetim ve yönetişimden sorumlu olanlarla uygun şekilde etkileşim için önemlidir. Denetim firmaları genellikle kazanç sağlayan işletmelerdir ve bir denetim firmasının kârlılığı, tahsil edilen denetim ücretleri ile yeterli uygun denetim kanıtının toplanmasına ilişkin maliyet arasındaki ilişkiden etkilenir. Denetim sorumlu ortakları kendi denetim firmalarında yaptıkları denetimlerin mali getirileri için hesap verebilirler ve eğer denetim ücretleri yönetim tarafından kısıtlanırsa, bu denetim ekipleri üzerinde denetim yordamlarının yapısını ve zamanlamasını değiştirmesine veya testleri

azaltması için baskı oluşturabilir. Bu da, denetim kalitesini potansiyel olarak tehdit eder.

- *Denetim sorumlu ortağının ve denetim ekibinin deneyimli diğer üyelerinin yönetim ve yönetişimden sorumlu olanlar için ulaşılabilir olması.* Denetim sorumlu ortağının üst düzey yönetim üyeleri ve yönetişimden sorumlu olanlar için ulaşılabilir olması önemlidir. Düzenli temas, denetim sorumlu ortağının müşteri işletmenin işindeki gelişmeler hakkında olduğu kadar ve denetimle ilgili ortaya çıkan sorunlar hakkında zamanında iyi bir şekilde bilgilendirilmesini sağlar.

Denetim firmasının politikaları ve yordamları, denetim sorumlu ortaklarının ve denetim ekibinin diğer üyelerinin gerekli bilgi ve tecrübelerini ve gerekli denetim çalışmalarını üstlenmeleri için gereken süreyi etkileyecektir Firma düzeyinde denetimin kalitesine katkı sağlayan bilgi, beceri ve zamanın uygulanmasına ilişkin temel nitelikler şu şekilde ifade edilebilir (IAASB, 2014, s. 10):

- *Ortakların ve personelin ortaya çıktığında zor konularla başa çıkmak için yeterli zamana sahip olması.* Ortaklar ve üst düzey personel çoğunlukla benzer raporlama programları ile bir dizi denetimde çalışır. Bu durumda, yoğun faaliyet dönemlerine yol açabilir. Ortaklar ve üst düzey personel, genellikle denetim firmasındaki diğer faaliyetleri veya müşteriler için denetim dışı hizmetleri de üstlenirler. Firmaların sorumlulukları dağıtırken, olası zaman çatışmalarını yapabildiği kadar öngörmesi ve yönetmesi önemlidir. Firma yönetimi, her bir ortağa veya personele kabul edilemez bir yük yüklenmesi riskini azaltmak için iş seviyelerini proaktif olarak izler.
- *Denetim ekibinin düzgün bir şekilde yapılandırılması.* İnsan kaynağı dağıtımı, riski hesaba katar. En yetenekli ortakların ve personelin firmanın en prestijli müşterilerine tahsis edilmesi sonucunda, finansal tablolarının yanlış beyan edilme riski daha fazla olabilen diğer müşterilerin denetlenmesi için mevcut olmamaları söz konusudur. Kaynakları uygun şekilde dağıtmak, denetim ekiplerinin belirli denetimleri üstlenmek için uzmanlığa ve zamana sahip olmalarına olanak sağlar. Kaynakların dağıtılması, firmanın bilgi, beceri ve deneyim, tahmini taahhüt süresi ve hizmet süreleri gibi bilgilerin toplamasını da içerir.
- *Daha üst düzey personelin daha az deneyimli personelin performansını değerlendirmesi, koçluk ya da iş üzerinde eğitim sağlaması.* Denetim firmasının değerlendirme süreçleri kişisel yetenekleri geliştirmenin önemli bir yönüdür. Yine

de, ölçmek güç olsa da hem ortaklar hem personel için değerlendirmeler özellikle ifade edilirse denetim kalitesi muhtemelen geliştirilmiş olur. Bu iyi denetim yargısı uygulamalarını, güç konuları tartışmalarını desteklemek için kullanılabilir. Personel ile ilgili yapılan periyodik performans değerlendirmesi ile koçluk ve iş yerinde eğitim vermek arasında bir ayrım faydalı bir şekilde yapılabilir. Değerlendirmeler gelişme için gereken önemli bir beceri ve yeteneğin belirlenmesine yardım için kullanılabilirken, koçluk ya da iş yerinde eğitim beceri ve yeteneğin kişisel gelişimine yardım için kullanılabilir. Koçluk ve iş üzerinde eğitim muhtemelen özellikle temel kişisel karakteristiklerin (dürüstlük, objektiflik, mesleki şüphecilik gibi) geliştirilmesi ile ilgili olarak önemli olacaktır. Etkileyici şekilde koç olabilmek ilave beceri, bilgi ve deneyimi gerektirir ve denetim firmalarında bu görevi üstlenecek uygun yeterlilikte sınırsız sayıda kişi yoktur. Firmaların personelinden önemli kişilere, bu önemli personel geliştirme rolünü etkin bir şekilde yapmaları için gerekli zamanın verilmesini teşvik etmesi, değerlendirme sürecinin bir parçası olarak, bunun başarılıp başarılmadığını değerlemesi önemlidir.

- *Denetim ortaklarına ve personele denetim, muhasebe ve uygun olduğunda özellikli sektör sorunları hakkında yeterli eğitimin verilmesi.* Denetçileri gerekli yeterlilikte donatmak için mesleki çabalar, teknik ve mesleki beceriler ve değerler, etik ve tutumlar ve pratik deneyimde eğitimi kapsayan ilk mesleki gelişmeden (IPD), sürekli mesleki gelişme (CPD) gereklerine uzanır. Firmalar genellikle denetimin teknik yönleri ve denetim yaklaşımlarının gereklilikleri konusunda eğitim verirler. Firmalar, aynı zamanda, denetim çalışması yapan denetim ekibi içine kursiyerleri dâhil ederek gerekli pratik deneyim sağlamaktadır. IFAC üyesi profesyonel muhasebe örgütleri, CPD ile ilgili gereksinimlere sahiptir ve firmalar tarafından kullanılan geliştirme programları, denetim uzmanlarının yetkinliğini oluşturmak üzere tasarlanmıştır.

Ulusal faaliyetler denetçilerin yeteneklerini etkileyebilir. Denetimin kalitesine katkı sağlayan ulusal seviyede bilgi, beceri, tecrübe ve zamanı etkileyen temel nitelikler şu şekilde ifade edilebilir (IAASB, 2014, s. 11):

- *Denetim firmalarının / bireysel denetçilerin lisanslanması için güçlü düzenlemelerin mevcut olması.* Denetim, uygun bir ortamda çalışan uygun nitelikli bireylerin gerçekleştirmesi gereken kamu yararına bir faaliyettir. Bunu

başarmak için, denetim firmalarının veya bireysel denetçilerin denetimleri yapmasını ruhsatlandırmak için ulusal düzenlemeler yaygın olacaktır. Onaylanan firmalara ve kişilere ait bir kayıt genellikle yetkili bir makam tarafından sürdürülür. Yetkili kişiler, çoğunlukla, tanımlanan koşullarda lisansı iptal etme yetkisine sahip olacaklardır.

- *Eğitim gerekliliklerin açıkça tanımlanması ve eğitim yeterince kaynaklandırılması ve etkili olması.* Lisans edinme kriteri genelde IPD ve CPD'nin eğitim gereklilikleri içinde yer alır. Eğitim gereksinimleri açıkça tanımlanır ve eğitimin etkili olmasını sağlamak için yeterli kaynak kullanılırsa denetim kalitesi mümkün olacaktır. IESBA'da açıklanan mesleki beceriler, denetim kalitesinin desteklenmesinde gereken yeterliliklerin temelini oluşturur. Bu yeterlilikler teorik eğitim ve pratik deneyim ve firma içindeki koçluğun bir bileşimiyle geliştirilmektedir.
- *Mevcut konular hakkında denetçileri güncellemek için düzenlemelerin olması ve yeni muhasebe, denetim veya yasal düzenlemelerde onlara eğitim sunulması.* Denetçinin IPD'si ile ilgili eğitimin yanı sıra, bir ülkedeki CPD için uygun düzenlemeler, denetim kalitesine katkıda bulunmada önemli bir faktördür. CPD'nin deneyimli denetçilerin denetimle ilgili bilgi ve becerilerini geliştirmeye devam etmeleri ve muhasebe ve düzenleyici gerekliliklerdeki değişiklikler hakkında bilgi edinmelerini sağlanması gerekir. CPD özellikle finansal raporlama ve denetimle ilgili değişiklikler olduğunda önemlidir.
- *Denetim mesleğinin, uygun nitelikleri olan bireyleri çekmeye ve tutmaya yönelik iyi konumlandırılması.* Denetim ortaklarının ve personelin yetenekleri, denetim kalitesinin altında yatan kritik bir faktördür. Eğitim önemli olmakla birlikte, gerekli niteliklerin bazıları, bir dereceye kadar, bireylerin doğasında bulunmaktadır. Bu nedenle doğru niteliklerdeki kişilerin denetim mesleğinde kariyere özendirilmesi önemlidir. Denetim mesleğinde kariyer yapan kişileri etkileyecek bir takım faktörler olması mümkündür ve bunlar ulusal çevrede bir meslek olarak denetimin durumu, kariyer imkânları ve ücret teşviklerine ilişkin algılamalar, kamu yararına ilişkin rolü de dâhil olmak üzere işin doğası, sağlanan eğitim kalitesidir.

3.2.2. Süreç faktörleri

Süreç faktörleri, denetçiler tarafından sıkı bir denetim sürecin gerçekleştirilmesini ve yasalara, yönetmeliklere ve geçerli standartlara uygun kalite kontrol yordamlarının uygulamasını içerir. Çerçeve de süreç faktörleri de diğer faktörler gibi denetim işi, firma ve ulusal düzeyde ele alınmaktadır.

3.2.2.1. Denetim süreci ve kalite kontrol yordamları

Denetimlerin denetim standartlarına uygun olarak yapılması ve denetim firmasının KKS 1'e uygun kalite kontrol yordamlarına tabi olması gerekir. Bunlar, risk değerlendirmesi, planlama, denetim yordamlarının yerine getirilmesi ve nihai bir görüşün oluşturulması ve açıklanması konularında disiplinli bir yaklaşımın temelini oluşturmaktadır. Bazen, denetim firmalarının yaklaşımları ve içsel politika ve yordamları, belirli faaliyetleri kimin üstlendiği, iç kontrol gereklilikleri ve belgelendirme biçimleri gibi konularda daha spesifik bir rehberlik sağlar. Denetim standartları ve denetim firmasının yaklaşımı, denetim sürecini şekillendirecek olsa da, sürecin uygulanma şekli belirli bir denetime uyarlanacaktır. Denetimin kalitesine katkı sağlayan denetim işi seviyesinde denetim süreci ve kalite kontrol politikalarına ilişkin temel nitelikler şu şekilde ifade edilmektedir (IAASB, 2014, s. 12):

- *Denetim ekibinin, denetim standartları, ilgili kanunlar ve yönetmeliklerle ve denetim firmasının kalite kontrol yordamlarına uyması.* Denetim standartları, denetim kalitesini ve kullanıcıların denetimdeki güveni sağlamada temel bir role sahiptir. Denetçinin makul bir güvence elde etmesini desteklemek için tasarlanan BDS'ler denetçinin denetimi planlaması ve yerine getirmesi sürecinde mesleki şüphecilikliğini sürdürmesini ve mesleki yargısını kullanmasını gerektirir.
- *Denetim ekibinin bilgi teknolojilerini uygun şekilde kullanmasının sağlanması.* Bilgisayara dayalı bilgi sistemlerinin artan kullanımı ve karmaşıklığı karşısında, bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanımı, denetçilerin denetim kanıtlarını daha etkili ve daha etkin bir şekilde toplamaları ve analiz etmeleri için fırsatlar sağlamaktadır. Denetim firmaları içindeki bilgi teknolojisi platformları, denetçilerin denetimi yapma ve gerçekleştirilen çalışmayı kaydetme yollarını etkilemektedir. Denetim ekiplerine bir firmanın yaklaşımını uygulama konusunda yardımcı olacak denetim yazılımlarının sayısı giderek artmaktadır.

- *Denetime dâhil olan diğer kişilerle etkin bir iletişimin olması.* Çoğu büyük işletmenin bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri veya öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımları olur ve bir veya daha fazla grubun denetim ekibi dışındaki denetim ekipleri tarafından denetlenir. Grup denetim ekibi ile gruptaki şirketlerin denetçileri arasında etkili bir etkileşim mevcut değilse, grubun denetim ekibi grup denetim görüşüne temel alacak yeterli uygun denetim kanıtını elde etmeyebilir. Grup denetim ekibinin gerekliliklerinin açık ve zamanında iletilmesi, grup denetim ekibi ve bileşen denetçisi arasındaki etkili iki yönlü iletişimi temel alır.
- *Etkin ve etkili bir denetimin başarılması için yönetimle uyumu sağlayan düzenlemelerin olması.* Yönetim, denetimin olabildiğince çabuk tamamlanmasını ve işletmenin devam eden işlemlerinin kesintiye uğramasının en aza indirgenmesini isteyebilir. Denetim sürecinin etkililiği ve etkinliği; denetçinin bilgi ihtiyaçlarını ve zaman çizelgesini yönetimle birlikte oluşturmasını da içeren sıkı planlama ve denetim sırasında tespit edilen sorunları çözmek için yönetimle zamanında anlaşma ile artırılabilir.

Denetim firmasının politikaları ve yordamları denetim sürecini etkileyecektir. Denetimin kalitesine katkı sağlayan firma düzeyinde denetim süreci ve kalite kontrol yordamlarına ilişkin temel nitelikler şu şekilde ifade edilebilir (IAASB, 2014, s. 12):

- *Denetim yaklaşımının mesleki standartlardaki gelişmelere, iç kalite kontrolünün değerlendirilmesi ve bağımsız denetimden elde edilen bulgulara uyarlanması.* Denetim firmasının denetim yaklaşımının statik kalmaması, mesleki standartlarda ve iş ortamındaki değişikliklerle birlikte gelişmesi ve firmanın denetim yaklaşımının ve araçlarının iç değerlendirmeden ve düzenleyici denetimlerden gelen bulgulara cevap verilebilmesi için sürekli ve zamanında iyileştirilmesi önemlidir.
- *Denetim yaklaşımının, denetim ekibinin her bir üyesini mesleki şüphecilik uygulamaya ve uygun mesleki yargıyı icra etmeye teşvik etmesi.* Çoğu denetim firması, personelin etkin ve etkili bir denetim yapmasına yardımcı olmak ve kalite kontrol süreçleri için çeşitli yöntemler kullanmaktadır. Böyle yöntemler, denetim standartları ile tutarlı bir uyum sağlanıp sağlanmadığı ve denetim süreçlerinde gerekli tüm adımların yerine getirilip getirilmediğini kontrol etmek için etkili bir

mekanizma olabilir. Ayrıca yaklaşımlar, belgelendirmeye de yardımcı olur ve elektronik biçimdeyse, uzak yerlerdeki uzmanlar da dâhil olmak üzere hızlı bilgi paylaşımı sağlar.

- *Yaklaşımın, denetim işinin etkili gözetim ve gözden geçirilmesini gerektirmesi.* Çok detaylı denetim çalışması göreceli olarak daha az deneyimli personel tarafından yapılabilir. Bu gibi durumlarda, off-shoring (işleri dışarıya vermek) uygulaması da dâhil olmak üzere yerinde veya başka yerlerde gerçekleştirilen çalışmalarının deneyimli personel, müdür ve ortakları tarafından denetlenmesi ve gözden geçirilmesi hayati önem taşımaktadır. Bazı modern yöntemler, çalışma kâğıtlarının elektronik olarak incelenmesine olanak tanır; bu da denetim konularının, özellikle farklı ülkelerle ve farklı zaman dilimlerinde uygulanırken, verimli bir şekilde paylaşılmasını ve etkili olmasını sağlar.
- *Yaklaşımın uygun denetim belgelerini gerektirmesi.* Denetim belgeleri denetim ekibinin denetim planlamasını ve yürütmesini sağlama, denetimden sorumlu denetim ekibi üyelerine yardım etme ve denetim çalışmalarını yönlendirme ve denetleme, denetim ekibinin çalışmalarından sorumlu olmasını sağlama, gelecekteki denetime önem veren konularda bir kaydın tutulması gibi bir dizi rol gerçekleştirir.
- *Sıkı kalite kontrol yordamlarının oluşturulması, denetim kalitesinin izlenmesi ve uygun önlemlerin alınması.* Denetim firmasının mesleki standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uymasının güvencesini sağlamak için kalite kontrol yordamları oluşturulmalıdır. Kalite kontrol yordamları ihtiyaç duyulduğunda izleme faaliyetlerini ve telafi edici önlemleri almayı içerir. Bir denetim firması içinde denetim kalitesinin izlenmesi, ortaya çıkan riskleri ve fırsatları belirlemenin ve standartlara uyulmasını sağlamanın ve ortakların ve personelin uygun şekilde performans gösterdiğinin önemli bir yönüdür. Denetim kalitesini izlemek için kullanılan iç süreçlere ek olarak, denetimler dışsal gözden geçirme konusu olabilir. Bu incelemelerin sonuçları (bağımsız denetim düzenleyicileri tarafından yapılan denetimler de dâhil olmak üzere), denetim kalitesini arttırmaya katkıda bulunan eylemler için önemli geri bildirimler sağlar.
- *Gerektiğinde etkili sözleşme kalite kontrol incelemelerinin (ECQRs) yapılması.* ECQRs denetim ekibi tarafından verilen önemli kararların ve denetçinin raporunun biçimlendirilmesinden elde edilen sonuçların objektif bir şekilde

değerlendirilmesini sağlar. Bunlar, halka açık şirketlerin denetimleri gibi, denetim firmasının uygun gördüğü listelenen şirketlerin ve diğer denetim görevlerinin denetimleri üzerinde yapılmalıdır.

Ulusal düzeydeki denetim düzenleyici faaliyetler denetim sürecini etkileyebilir. Uluslararası Muhasebeciler Etik Standartları Kurulu (IESBA), Muhasebe Meslek Mensupları için sağlam, uluslararası alanda uygun bir etik kuralın geliştirilmesi yoluyla profesyonel muhasebeciler için yüksek kaliteli etik standartlarını belirlemektedir. Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (IAESB), Uluslararası Eğitim Standartlarının (IES) aracılığıyla profesyonel muhasebecilik eğitimini geliştirir ve teknik yeterliği, mesleki becerileri, değerleri, ahlakı ve profesyonel muhasebecilere yönelik tutumları kapsar. Uluslararası Eğitim Standartlarının (IES'lerin yayımı) kapsar. Ulusal düzeyde bu standartlar yaygın bir biçimde benimsenir. Denetimin kalitesine katkı sağlayan ulusal düzeyde denetim süreci ve kalite kontrol yordamlarına ilişkin temel nitelikler şu şekilde ifade edilebilir (IAASB, 2014, s. 13):

- *Uygulamanın spesifik gerekliliklerinin yanı sıra temel hedefleri açıklayan denetim standartları ve diğer standartların yayınlanması.* Denetim ve diğer gereklilikler yasa veya yönetmeliklerle veya ulusal mesleki muhasebe örgütü tarafından zorunlu tutulabilir. Bu tür gerekliliklerin yüksek kalitede olması ve temel hedefleri açıklaması önemlidir.
- *Bağımsız denetimin kontrolünden sorumlu kuruluşların, denetim firmalarında ve her bir denetim işinde denetim kalitesinin ilgili niteliklerini göz önünde bulundurması.* Bağımsız denetim kontrolleri, denetçilerin denetim standartlarına uyumunu ve yetkilerine bağlı olarak denetim kalitesinin diğer yönlerini değerlendirmek için bir fırsat sağlar. Denetim kontrolü yapan firmalar tarafından tespit edilen bulguları incelemek için denetim firmaları tarafından yapılan eylemler, denetim etkinliğinde iyileşmelere neden olabilecek ve denetim kontrollerinin sonuçlarının yayınlandığı durumlarda, denetim kalitesi sorunları hakkında paydaşlar arasında daha fazla farkındalık yaratacaktır.
- *Denetim başarısızlığı iddialarını soruşturmak ve uygun olduğunda disiplin işlemi yapmak için etkili sistemlerin olması.* Soruşturma ve disiplin işlemi, mesleki muhasebe örgütleri tarafından üstlenilebilir. Bununla birlikte, denetim kontrolünde olduğu gibi söz konusu işlemler, borsada işlem gören şirketler ve diğer kamu menfaatleri ile ilişkili olarak, bağımsız denetim düzenleyicileri

tarafından gittikçe artan bir şekilde üstlenilmektedir. Denetim başarısızlıklarının tanımlanması zor olabilir, özellikle birçok denetim işi yargıyı gerektirirken yasalar ve yönetmeliklerdeki kriterler bazen belirsiz ve uygulanması zor olabilmektedir. Disiplin faaliyetlerinin etkinliği, bir denetimin başarısızlığını neyin temsil ettiğine ilişkin açık kriterler oluşturulduğunda artacaktır.

3.2.3. Çıktı faktörleri

Her bir paydaş bir denetimden farklı çıktılar almaktadır. Bu çıktıların yararlılıkları ve zamanlamaları açısından değerlendirilmesi ve denetim kalitesinin bir yönü olarak görülmesi muhtemeldir. Bu çıktılar aynı zamanda denetim kalitesine ilişkin daha geniş bilgiler verebilmektedirler. Örneğin, denetim düzenleyicilerinin raporları, kontrol faaliyetlerinden hareketle tespit edilmiş olan zayıflıkları açıklamaktadır. Çıktılar denetim kalitesini doğrudan etkiler. Örneğin, iç kontrollerin etkinliği gibi bir konuda spesifik bir raporlama yükümlülüğünün olması, o alanda daha sağlam bir çalışma sonucunu doğurabilir (IAASB, 2014, s. 14).

3.2.3.1. Denetim işi seviyesinde çıktılar

Denetim işi düzeyinde denetim sürecinin çıktıları şu şeklide ifade edilmektedir (IAASB, 2014, s. 14):

- *Denetlenen finansal tabloların kullanıcıları için denetçi raporları.* Denetimin birincil çıktısı, denetlenen finansal tabloların güvenilirliği konusunda kullanıcılara güven veren bir denetçi görüşüdür. Çoğu kullanıcı için değiştirilmiş bir denetçi görüşünün olmaması finansal bilgilerin güvenilirliği hakkında önemli bir işarettir. Denetçi raporu, çalışması ve bulguları hakkında fikir sahibi olmaları için kullanıcılara denetçinin bilgi sağlamasına olanak tanır ve bu yüzden uygulanan denetimin kalitesi hakkında denetçi raporunda yer alan bilgilerin genişletilmesine ek olarak, kanun veya yönetmeliklerce öngörülen belirli konularda ek güvence içermesi halinde, kullanılabilirliği da artırılabilir.
- *Yönetişimden sorumlu olanlar için denetim raporları.* Denetim standartları genellikle denetçinin belirli konularda yönetimden sorumlu olanlarla zamanında iletişim kurmasını gerektirir. Örneğin denetim standartları denetçinin sorumlulukları, denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması, denetçilerin

objektifliğinin tehdit edilmesiyle ilgili bilgiler ve uygulanan önlemler, denetimden çıkan önemli bulgular hakkında iletişim gerektirir. İletişimin kalitesi ve faydası ile ilişkili olarak yönetişimden sorumlu olanlar; denetçinin, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluklarını yerine getirirken yönetimin performansına ilişkin ön yargısız yorumlarını, iç kontrollerin çalışması da dâhil olmak üzere işletmenin finansal raporlama uygulamalarını anlamasını, işletmenin finansal raporlama sürecini iyileştirme önerilerini ve yönetim sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmelerini sağlayan bilgi iletişimlerini değerlendirebilir.

- *Denetçinin yönetime raporu.* Denetim sırasında, denetçi aynı zamanda yönetimle kapsamlı iletişim kurar. Bu iletişimlerin çoğu gayri resmi olmakla birlikte, bazen denetçi iletişimin biçimine karar verebilir ya da yönetim denetçiden gözlemlerini yazılı bir rapor halinde biçimlendirmesini isteyebilir. Bu gibi durumlarda, yönetim, genel denetim kalitesini düşündüğünde, bu tür raporların algılanan değerine ve zamanlamasına önem verecektir. Finansal raporlama konularındaki iletişimden başka yönetim özellikle işletmenin işlerinin ve sistemlerinin belirli alanlarda geliştirilmesi için tavsiyelerde bulunabilir, mevzuat ile ilgili konularda gözlemlerde bulunabilir. Özellikle kaynakların sınırlı olduğu küçük işletmelerde yönetim, denetçinin iş ile ilgili tavsiyelerini değerlendirebilir, bu gibi durumlarda denetçi, ortaya çıkabilecek bağımsızlık tehditlerinden haberdar olmalıdır.
- *Finansal ve ihtiyati düzenleyiciler için denetçi raporu.* Ulusal yasalar veya düzenlemeler, denetçinin ya rutin olarak ya da belirli koşullar altında finansal ya da ihtiyati düzenleyiciler ile iletişim kurmasını gerektirebilir. Ulusal gereklilikler değişebilir, ancak finansal raporlama süreci hakkında, örneğin iç kontrol konularında güvence sağlanması; kara para aklamayla ilgili şüpheler de dâhil olmak üzere yasadışı işlemleri; düzenleyicilerin onlar için önemli olduklarına inandıkları sorgulama konularını içerebilir. Bu gibi durumlarda, düzenleyiciler genel denetim kalitesini göz önüne aldıklarında, bu tür raporların algılanan değerine ve zamanlamasına önem vermelidir.
- *Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar.* Güvence, finansal raporların güvenilirliğini artırır ve finansal raporlamanın kalitesinde muhtemel bir iyileşmeye sebep olur. Örneğin denetim, yönetimin taslak finansal tablolarında değişiklikler yapmasına neden olabilir. Bu değişiklikler, finansal tabloların

dipnotlarında yapılan açıklamaların netleştirilmesi gibi, nicel veya nitel yapıda olabilir. Bu tür değişiklikler genellikle kullanıcılar için şeffaf olmasa da, yüksek kaliteli finansal tablolar olarak algıladıkları ile karşılaştıklarında, kullanıcılar kaliteli bir denetiminin gerçekleştirildiğini ima edebilirler. Tersine bir durumun olması kesinlikle olasıdır, örneğin kullanıcılar anlaşılması zor olan aritmetik hataları, tutarsızlıkları ve anlaşılması zor açıklamaları içeren mali tablolara karşı karşıya geldiklerinde, şartlı bir denetim raporunun olmaması durumunda, kullanıcılar düşük kaliteli bir denetimin gerçekleştirildiği sonucuna varabilirler.

- *Denetim komitesini içeren yönetimle sorumlu olanların raporu.* Ülkelerin çoğunda, yönetimden sorumlu olanların (özellikle de borsada işlem gören işletmelerin denetim komitelerinin) denetçi veya denetim sürecinin görünümünün bir dereceye kadar gözetiminde belirli sorumlulukları vardır. Kullanıcılar, yüksek kaliteli bir denetim komitesinin aktif katılımının denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkisi olacağı sonucuna varabilirken, denetim komitelerinin bu sorumluluklarını yerine getirme biçimlerini kullanıcılara iletmesinde önemli ölçüde değişiklikler vardır. Denetim komitelerinin, faaliyetlerini gerçek denetim kalitesi ve kullanıcıların algılaması yararına daha fazla açıklama potansiyeli vardır. Sonuç olarak, bazı ülkeler denetim komitelerinin bağımsız denetimle ilgili faaliyetleri hakkında yıllık raporlara daha fazla bilgi eklenip eklenmeyeceğini araştırmaktadır.
- *Denetleyici kurumların denetimlerle ilgili bilgi vermesi.* Bazı ülkelerde, denetim düzenleyicileri, ilgili denetim komitelerine mevcut bireysel denetimlerin teftiş sonuçlarını verir, ancak bu bilgiler genellikle kamuya açık değildir.

3.2.3.2. Firma ve ulusal seviyede çıktılar

Firma ve ulusal seviyede denetim sürecinin çıktıları şu şekilde ifade edilebilir (IAASB, 2014, s. 17):

- *Şeffaflık raporları.* Denetim firmaları denetim kalitesi hakkında kapsamlı bilgi sağlayabilir. Birçok ülke, denetim firması yönetimi ve kalite kontrol sistemleri hakkında bilgi sağlayan şeffaflık raporları sunma zorunluluklarını getirmiştir. Bu tür bilgileri kamuoyuna açık hale getirmek, denetlenen finansal tabloların denetim sürecine yakınlığı olmayan kullanıcılarının, bağımsız denetim firmalarının

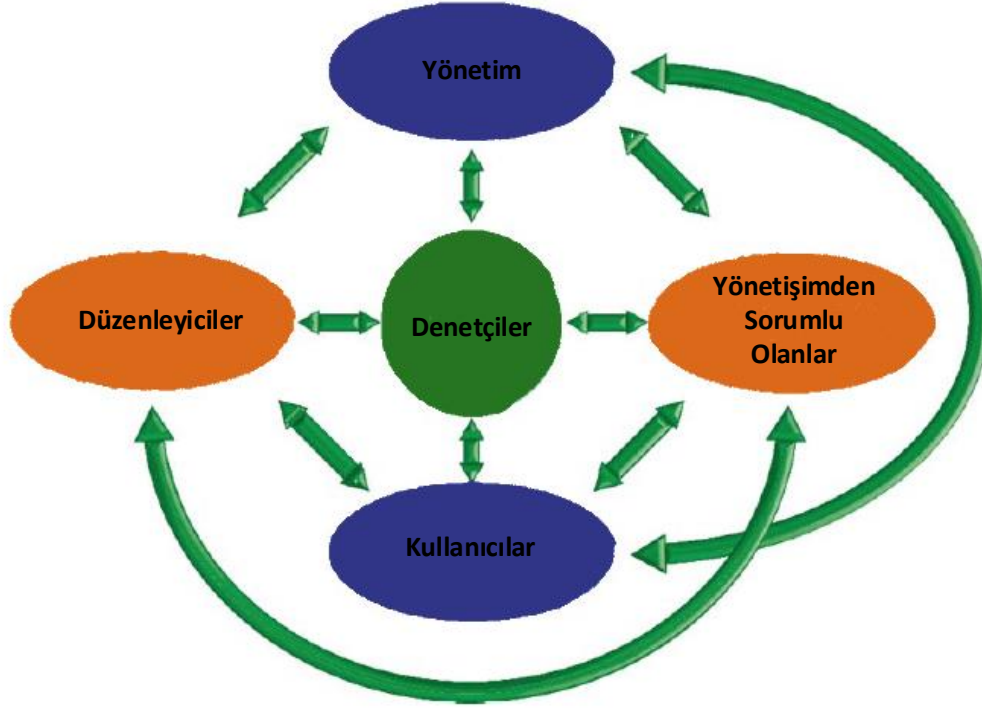
özelliklerini ve bu firmalardaki denetim kalitesinin etkenlerini anlamalarına yardımcı olabilir. Şeffaflık raporları, denetim firmalarının kendi politikalarının belirli yönlerini ve denetim yaklaşımlarını vurgulayarak kendilerini ayırt etmelerine ve bu nedenle denetim kalitesi yönünden rekabet etmelerine bir fırsat sağlamaktadır.

- *Yıllık ve diğer raporlar.* Bazı denetim firmaları yıllık raporlar yayınlamaktadır. Yıllık raporlar, bu firmaların, denetim kalitesi ve bunu artırmak için gerçekleştirilen girişimler ile ilgili temel performans göstergelerini tanımlamaları için bir fırsat sağlar. Bu tür bilgiler denetim kalitesi konusunda kendilerini farklılaştırmalarına yardımcı olabilir. Buna ek olarak, kamu denetim kuruluşları, yönetim, muhasebe ve raporlamadaki ortak zayıflıkları belirleyerek, üstlendiği denetimlerin genelinde genel sonuç çıkaran diğer raporlar düzenleyebilir. Bu raporlar, devlet kurumları ile ilgili genel yasalar ve yönetmeliklerde yapılan değişiklikler için tavsiyeler içerebilir.
- *Denetim firması teftişlerinin sonuçları üzerine toplu bir görüş verme.* Birçok ülkede, denetim düzenleyicileri denetim teftiş faaliyetlerinin sonucunu her yıl raporlarlar. Bu tür raporlarda verilen ayrıntı seviyesi değişir. Bazı ülkelerde, raporlar tüm denetim firmalarının teftiş sonuçlarını bir araya getirir; diğer ülkelerde denetim firmaları için ayrı raporlar yayınlanmaktadır. Her bir denetim firması için teftiş raporlarının yayınlanması, denetim kalitesinin artırılmasına ilişkin önemli bir rol oynayabilir; bunlara temel paydaşlar tarafından denetim kalitesinin algılanması da dâhildir.

3.2.4. Finansal raporlama arz (tedarik) zinciri içindeki temel etkileşimler

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) finansal raporlama tedarik zincirini “finansal raporların hazırlanması, onaylanması, denetimi, analizi ve kullanımı ile ilgili kişi ve süreçler” olarak tanımlamaktadır. IFAC, zincirdeki tüm bağlantıların kaliteli ve finansal raporlamayı sağlamak için birbirine sıkı bağlı olması gerektiğini gözlemledi. Tedarik zincirindeki her bir ayrı bağlantı, yüksek kaliteli finansal raporlamayı desteklemekte önemli rol oynamakla birlikte bağlantılar arasındaki ilişki veya etkileşimlerin denetim kalitesi üzerinde belirli bir etkisi olabilir. Tedarik zincirindeki katılımcıların biçimsel ve biçimsel olmayan iletişimlerini kapsayan bu etkileşimler yoluyla diğerlerinin davranış ve görüşleri etkilenebilir ve denetim kalitesinin

gelişmesine katkı yapılıır. Etkileşimlerin niteliği ve kapsamı, hem katılımcıların amaçları hem de etkileşimlerin hangi bağlamda gerçekleştiğinden etkilenir. Çerçeve de denetim kalitesiyle ilgili etkileşimler denetçi ile yönetim, yönetimden sorumlu olanlar, kullanıcılar ve düzenleyici kurumlarla etkileşimler olarak dört başlıkta ele alınmaktadır (IAASB, 2014, s. 19).



Şekil 3.3. Finansal Raporlama Arz Zinciri İçindeki Etkileşim

Şekil 3.3'te de görüldüğü gibi denetçilerin; yönetim, yönetimden sorumlu olanlar, kullanıcılar ve düzenleyicilerden oluşan dört grupta doğrudan etkileşimi olduğu gibi, bu gruplarında birbiriyle etkileşimi söz konusudur. Ayrıca düzenleyiciler ile yönetimden sorumlu olanlar arasında ve yöneticiler ile kullanıcılar arasında da doğrudan ilişki vardır. Bu ilişkiler aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

3.2.4.1. Denetçiler ve yönetim arasındaki etkileşimler

Yönetim, finansal tabloların hazırlanmasından ve finansal tabloların hazırlanmasındaki bilgilerin güvenilir ve zamanında temin edilmesini sağlamak için gerekli olan iç kontrolün sağlanmasından sorumludur. Yönetim ayrıca finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygunluğundan ve varsa ilgili faaliyetleri ve olayları dürüst sunumu sağlayacak şekilde temsil etmesinden sorumludur. Kurum

içindeki ve dışındaki ilgili bilgilere ve kişilere tam ve zamanlı olarak erişim, denetçinin denetim kanıtı toplamasına yardımcı olur. Açık ve yapıcı bir ilişki, özellikle karmaşık veya olağandışı işlemler veya önemli yargı veya belirsizlik içeren konular hakkında önemli yanlışlık riskini tespit etme, değerlendirme ve bunlara cevap verme konusunda denetçiye yardımcı olur. Denetim etkinliğine yardımcı olmak için, denetimin ilk safhasında, denetçi, bilgi ihtiyaçlarını yönetimle tartışır ve uygun bir takvimde anlatır. Denetçi ayrıca denetim bulgularını ortaya çıktıklarında yönetimle görüşür ve böylece yönetimin zamanında açıklamaları sağlayabilir veya gerektiğinde ek analiz yapabilir. (IAASB, 2014: 20).

3.2.4.2. Yönetişimden sorumlu olanlar ve denetçiler arasındaki etkileşim

Yönetişimden sorumlu olanlar firmanın stratejik yönünü ve onun hesap verebilirlikle ilgili yükümlülüklerinin gözetimiyle sorumludur. Buna firmanın finansal raporlama sürecinin gözetimi de dâhildir. Borsada işlem gören şirketlerde ve diğer büyük işletmelerde, işletmenin finansal raporlama sürecinin gözetimiyle ilgili çalışmaların çoğu, genellikle bir denetim komitesi tarafından üstlenilir (IAASB, 2014, s. 20).

Yönetişimden sorumlu olanlar da denetimin kalitesini etkileyebilecek bir konumdadır ve aşağıdaki işlevleri yerine getirerek denetimin kalitesini etkilerler (IAASB, 2014, s. 21):

- Finansal raporlama riskleri ve özel denetim dikkatini gerektiren iş alanlarına ilişkin görüş sağlamak,
- Denetim için ayrılan denetim kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını ve denetim ücretinin bu durumu adil bir şekilde yansıtır yansıtmadığını göz önünde bulundurmak,
- Bağımsızlıkla ilgili konuları gözden geçirmesi ve ilgili çözümleri değerlendirmek,
- Özellikle hile riskinin değerlendirilmesi, yönetimin yaptığı tahmin ve varsayımlarda ve muhasebe politikalarının seçimi konularında, denetim esnasında denetçinin yönetimi nasıl bir sorgulamaya tabi tuttuğunu değerlendirmek,
- Yönetimin denetçiler tarafından sorgulanmaktan huzursuzluk duymayacakları ve zorlu ya da tartışmalı konular gündeme geldiğinde aşırı derecede savunmaya yönelik bir tutum sergilemeyecekleri bir ortam yaratmak.

3.2.4.3. Denetçiler ile finansal tablolar kullanıcıları arasındaki etkileşim

Bazı ülkelerde düzenleyici çerçeve, kullanıcılara bir dereceye kadar denetçilerle etkileşimde bulunma imkânı sağlamaktadır. Örneğin, çok yerde, bir işletmenin denetçisinin atanması, yeniden atanması veya değiştirilmesi için tekliflerin şirketin hissedarları tarafından genel kurulda onaylanması gereklidir. Ortaklar, genel kurulda denetime ilişkin önemli hususlar konusunda denetçiye sorgulayabilirler. Bu etkileşimler, denetçiler için kaliteli denetim yapmada ek bir motivasyon sağlayabilir. Kullanıcılar denetçide bir değişiklik yapılmasının gerekçesini de araştırmak isteyebilirler. Değişikliklerin sebeplerine ilişkin bilgilerin zamanında halka açık hale getirilmesi bunu kolaylaştırılacaktır. (IAASB, 2014: 21).

3.2.4.4. Denetçiler ve düzenleyiciler arasındaki etkileşim

Denetimi etkileyen birkaç farklı düzenleyici türü vardır: finansal piyasa düzenleyicileri, finansal piyasa katılımcıları ve finansal raporlamanın düzenleyicileri (finansal düzenleyiciler), bankalar ve sigorta şirketleri gibi bazı belirli türde şirketlerin düzenleyicileri (ihtiyati düzenleyiciler) ve bazı denetim firmaları üzerinde doğrudan denetime sahip olan düzenleyiciler (denetim düzenleyicileri). Bazı ülkelerde, çok sayıda finansal ve ihtiyati düzenleyiciler bulunmaktadır ve onlar arasındaki etkileşim denetim kalitesi ile ilgili faaliyetlerini koordine etmeleri için faydalı olmaktadır. Finansal ve ihtiyati düzenleyiciler arasındaki bilgi paylaşımı hem düzenleyici süreçleri geliştirir hem de denetim kalitesine katkı yapar. Birçok ülkede denetim firmalarının ve bireysel denetimlerin denetimi ile görevli bağımsız denetim düzenleyicilerinin oluşturulması hem denetimin kalitesini arttırmakta hem de denetim kalitesini kullanıcılar için daha görünür (şeffaf) hale getirmektedir. (IAASB, 2014, s. 22).

3.2.4.5. Yönetişimden sorumlu olanlar ve yönetim arasındaki etkileşim

Bir işletme içinde dürüstlük ve doğruluğa güçlü bir bağlılık olmasının, finansal raporlama sürecinin kalitesi ve güvenilirliği üzerinde pozitif bir etkisi vardır. Üst düzey yöneticilerle birlikte çalışan yönetim sorumluları tarafından kurulan ve beslenen böyle bir kültür, uygun muhasebe politikaları ve süreçlerinin geliştirilmesi ve sürdürülmesinin yanı sıra, yüksek kaliteli finansal raporlama için gerekli olan bilgilerin açık paylaşımını teşvik eder. Bunu başarmak için, yönetimden sorumlu olanlar, yönetimle şeffaf ve

yapıcı bir ilişkiye bağlı olarak onlara, finansal raporlama sürecinin gözetim sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardımcı olurlar (IAASB, 2014, s. 23).

3.2.4.6. Yönetim ve düzenleyiciler arasındaki etkileşim

Finansal düzenleyicilerin finansal raporlama ile ilişkili olarak yönetimle etkileşim derecesi, ülkeler ve endüstri sektörleri arasında değişir. Bazı finansal düzenleyiciler finansal raporlama çerçevelerini oluşturur ve uygulamalar ve finansal tabloların görünümü hakkında yönetimle ilgili sorular doğabilir. Bu durum, yönetimin denetçi ile olan sorunlar gündeme getirmesine neden olabilir ki bu da, gelecek yıllarda denetim kalitesini etkileyebilir. Dahası, bankacılık gibi bazı sektörlerde, ihtiyati düzenleyiciler, yönetimle etkileşimi içeren doğrudan denetleme faaliyetleri üstlenebilir. Denetçi, bu etkileşimleri ilgili bilgi ve algılama kaynağı olduğu için bir anlayışa kavuşturur (IAASB, 2014, s. 23).

3.2.4.7. Yönetim ve finansal tablo kullanıcıları arasındaki etkileşim

Finansal tabloları düzenlenmenin yanı sıra yönetim, önemli işlemler veya olayları duyuran basın bültenleri yayınlamak ve analist brifingleri ve yatırımcılar ile yapılan diğer toplantıları düzenlemek de dâhil olmak üzere birçok farklı şekilde kullanıcılarla, özellikle de yatırımcılarla etkileşime girebilir. Yönetim ile kullanıcılar arasındaki etkileşimler, kullanıcıların mali tabloları daha iyi anlamalarını sağlamak için fırsatlar sunar. Buna ek olarak, yönetim ve yatırımcılar arasındaki toplantılar gibi iki yönlü etkileşimler, yönetime yüksek kalitede finansal raporlamaya ulaşmak için ek bir motivasyon sağlayabilir (IAASB, 2014, s. 23).

3.2.4.8. Yönetişimden sorumlu olanlar ve düzenleyiciler arasındaki etkileşim

Yönetimde olduğu gibi, finansal düzenleyicilerin yönetimden sorumlu olanlarla nasıl etkileşime girdiği, ülkeler ve sektörler arasında değişiklik gösterir. Bugüne kadar denetim düzenleyicileri ile yönetimden sorumlu olanlar arasında göreceli olarak daha az etkileşim olmuşken, bunun için potansiyel vardır. Örneğin, bazı ülkelerde, denetim yargısı düzenleyicileri, her bir denetimin kontrolünden elde edilen bulguları, ilgili kurumların yönetimden sorumlu olanlarına iletmeyi veya denetçilerin iletmesini zorunlu kılar. Dahası, denetim kontrolörleri, kontrol faaliyetlerinin bir parçası olarak, her

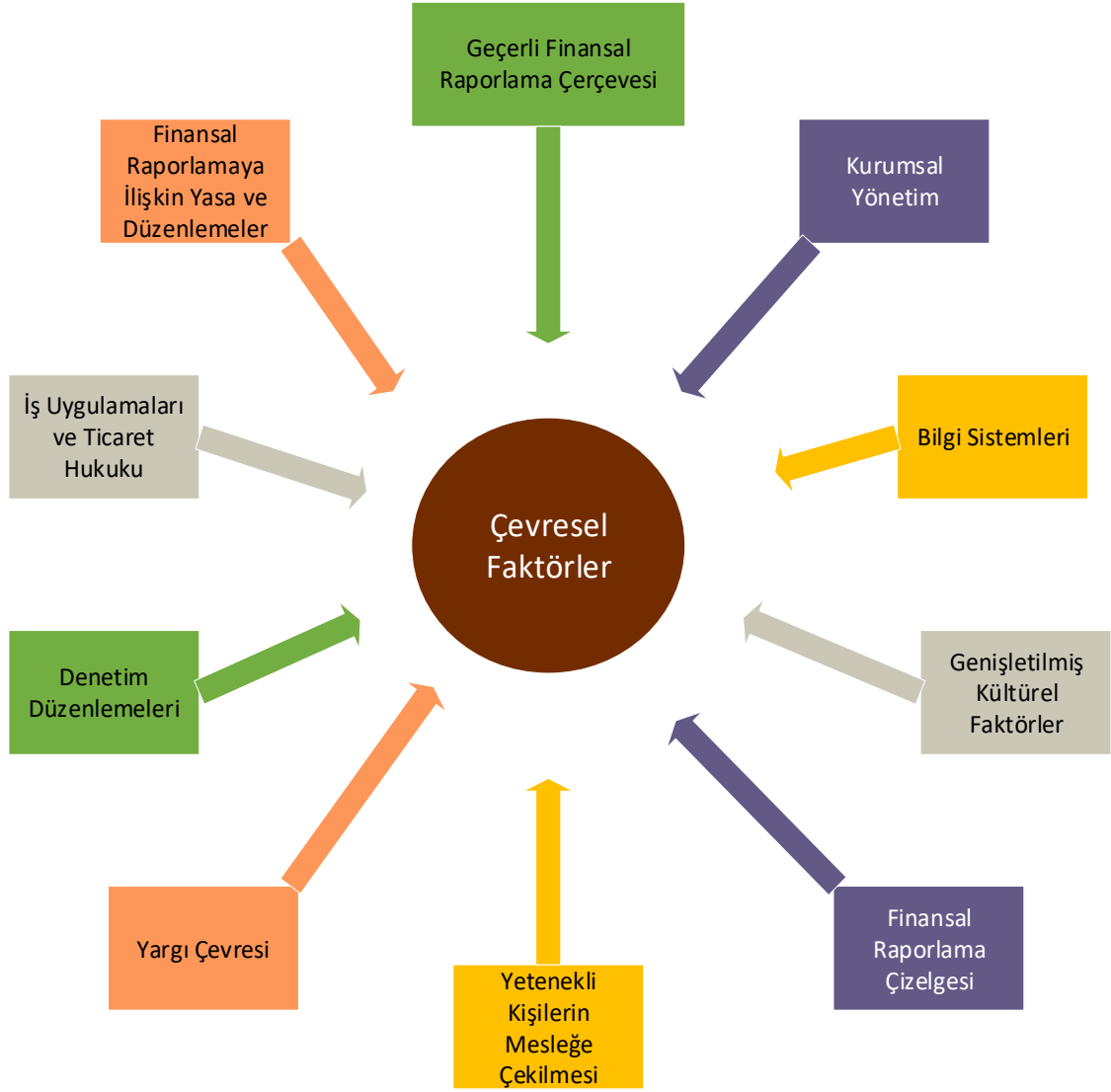
bir denetimin kalitesine ilişkin yönetişimden sorumlu olanların görüşlerini isteyebilir (IAASB, 2014, s. 23).

3.2.4.9. *Düzenleyiciler ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki etkileşim*

Denetim kalitesinin bağımsız kontrolleri, bağımsız denetimin gözetimi düzenlemelerinin bir parçası olarak gittikçe artan sayıda ülkede gerçekleştirilmektedir. Denetim düzenleyicileri genellikle faaliyetlerini genel anlamda kamuya açık olarak raporlar ve bu da kullanıcılara genel olarak denetim kalitesi hakkında bir izlenim verebilir. Bazı gözetim organları, bireysel denetim firmalarıyla ilgili bulgularını kamuya açık olarak raporlar ve bu, kullanıcılara daha spesifik bilgi sağlayacaktır.

3.2.5. Çevresel faktörler (bağlamsal faktörler)

Finansal raporlama ve denetimin gerçekleştiği ortamlar ülkeler arasında farklılık göstermektedir. Bazı ülkelerde ticari uygulamalar, görece olarak gayri resmi olabilir ve ticaret hukuku bakımından görece olarak daha az gelişmiş olabilir. Bu tür ülkelerde, dış finansal raporlama sınırlı olabilmekte ve bununla ilgili olarak kullanıcı beklentileri de düşük olabilmektedir. Bir ülke geliştikçe ve özellikle de işletmeler büyüdükçe ve sermaye piyasalarından finans sağlamaları gerekiyorsa, finansal raporlama ve denetim çevreleri daha karmaşık hale gelir. Bu ortamda finansal raporlama daha da önem kazanır ve hız ve güvenilirliğe ilişkin kullanıcı beklentileri sürekli olarak büyür. Buna karşılık, hukuk, finansal raporlama gerekleri ve kurumsal yönetim süreçleri gelişir. Toplu olarak, bu çevresel faktörler - veya bağlamsal faktörler - finansal raporlamanın niteliğini ve kalitesini ve doğrudan veya dolaylı olarak denetim kalitesini etkileme potansiyeline sahiptir. Denetçiler, yeterli uygun denetim kanıtının en iyi nasıl elde edilebileceğini belirlerken bu faktörleri cevaplarlar. Denetimin kalitesine ilişkin bağlamsal faktörler; iş uygulamaları ve ticaret hukuku, finansal raporlamaya ilişkin yasa ve düzenlemeler, geçerli finansal raporlama çerçevesi, bilgi sistemleri, kurumsal yönetim, genişletilmiş kültürel faktörler, denetim düzenlemeleri (yönetmeliği), yargı çevresi, yetenekli kişilerin mesleğe çekilmesi ve finansal raporlama çizelgesidir (IAASB, 2014, s. 26).



Şekil 3.4. Bağlamsal Faktörler (IAASB, 2014, s. 26)

3.2.5.1. İş uygulamaları ve ticaret hukuku

İş uygulamaları ve ticaret hukuku ile ilgili aşağıdaki durumlar denetim sürecini etkiler (IAASB; 2014, s.27):

- İşletmenin çalışma şekli, ulusal gelenekler ve ticaret hukukundan etkilenir. Örneğin, bazı ulusal çevrelerde, işletmeler, diğer taraflarla gayri resmi olarak, güven ilişkilerine dayanarak işlem yapmayı gelenek haline getirebilirler.
- Ticaret kanunları, işletmelerin işlem yapma şekillerini etkileyecektir. Özellikle, sözleşme hukuku, hakların ne zaman tahsis edildiğini ve işlemler gibi

tamamlanınca yükümlülüklerin oluşturulmasını belirler. Ticari kanunlar daha az geliştiğinde, yönetimi için sahiplik iddialarını ileri sürmesi ve borçlar için karşılıkların uygunluğunu iddia etmesi güç olabilir.

- Bazı durumlarda, işlemlerin koşulları ve şartları belirsiz veya kaydedilmemiş olabilir ve sözleşmeler sözlü değişikliğe tabi olabilir. Bu gibi durumlarda, sorumlulukları ayırtırmak zor olacak ve hile ve yolsuzluk için fırsatlar yaratılacak, iç kontrol sistemlerinin etkinliği azaltılacaktır.
- Vergi uyumu konusundaki tutumlar da değişir. Bazı ortamlarda, yönetim, vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyi fatura vermeyi ertelemek gibi önlemlerle asgariye indirmeye çalışabilir.

3.2.5.2. Finansal raporlamaya ilişkin yasa ve düzenlemeler

Finansal raporlama ile ilgili yasa ve düzenlemeler genel olarak işletmelerin paydaşlara olan hesap verebilirliğine cevap olarak geliştirilir. Sahipler ve yönetim arasında bir yakınlığın olmadığı borsada işlem gören işletmeler için düzenlemeler ve finansal raporlama açıklamaları, iç finansal bilgilere erişimi olmayan pay sahiplerinin çıkarlarını korumak üzere tasarlanmıştır. Buna karşılık, paydaşların iş yönetimine dâhil olabildiği ve öyle ki iç bilgiye erişebildiği diğer işletmelerde düzenleme ve finansal raporlama açıklamalarının kapsamı daha düşük bir seviyede belirlenebilir.

İşlerin yürütülme şekli için genel bir çerçeve sunmanın yanı sıra, yasalar ve yönetmelikler, özellikle paydaş gruplarına sağlanan finansal raporlama bilgilerinin niteliğini ve kapsamını, özellikle sıkı sıkıya zorunlu tutulduklarında doğrudan etkileyebilir. Bu şartlar altında, yasa ve düzenlemeler aşağıdakilerde yararlı olabilir: (IAASB; 2014, s. 27):

- Yönetimin finansal raporlamayla ilişkili sorumluluklarını tanımlama,
- Hileli finansal raporlama suçu işleyen yönetime karşı cezai işlem yapılması,
- Gözetim ve zorlama mekanizmaları yoluyla finansal raporlama gerekliliklerine uyumu teşvik etmek,
- Yönetime, denetçilerin gereksinim duyduğu tüm bilgileri vermek ve erişimi sağlamak da dâhil olmak üzere denetçilerle işbirliği yapmak yükümlülüklerini yüklemek,
- Denetçilere yanıtıcı bilgi sağlayan yönetime karşı cezai işlem hazırlamak.

Bununla birlikte, en güçlü yasalar ve yönetmelikler bile uyum ve etik olmayan ticari uygulamalara yönelik kötü tutumları tamamen ortadan kaldıramaz. Buna göre, yasal ve düzenleyici çerçevenin yönetimin davranışını ne kadar etkileyebileceği konusunda sınırlamalar vardır.

3.2.5.3. Geçerli finansal raporlama çerçevesi

Finansal raporlama çerçevesi finansal raporlamanın kalitesinde önemli bir faktördür. Açık bir çerçeve, yönetime muhasebeyle ilgili kararlarında yardım eder ve uygulamada tutarlılığı sağlar. Fakat aşırı karmaşık bir finansal raporlama çerçevesi, yönetimin muhasebe gerekliliklerini ve yönetimle sorumlu olanların finansal raporlama sürecini etkin bir şekilde gözetimini zorlaştırabilir. Bu güçlükler finansal raporlama ve açıklama gerekliliklerinde sık sık yapılan değişikliklerle daha da artacaktır. En azından kısa vadede standartların farklı kurumlar tarafından uygulanma şekli konusunda daha büyük tutarsızlık olma potansiyelini artırabilecektir. Finansal raporlama çerçevesinin yapısı ve karmaşıklığı, denetim kalitesinin algılanmasını da etkileyebilir. Bazıları, gereksiz ilkelere dayalı bir finansal raporlama çerçevesinin işlemleri yönetimin hedeflerine uygun bir şekilde açıklaması için yönetime çok fazla tolerans gösterdiğine ve bunun denetçilerin denetimini zorlaştırdığına inanır. Öte yandan, bazıları da kurallara yapılan aşırı vurgulamanın finansal raporlamaya sıkı bir uyum yaklaşımını teşvik ettiğini ve bunun da denetçilerin işlemlerin özüne odaklanmasını sağladığını ve finansal tabloların dürüst sunulduğuna inanır (IAASB; 2014, s. 28).

Son yıllarda finansal raporlamadaki gelişmeler, bu bilgilerin daha sübjektif ve daha az "güvenilir" olmasına neden olmasına rağmen, finansal bilgileri kullanıcı ihtiyaçlarına daha "uygun" hale getirmeye odaklanmıştır. Denetim aşağıdaki zorlukları içerir (IAASB; 2014, s. 28):

- Denetim ekibinin kıdemli üyelerinin zamanının orantısız bir şekilde muhasebe karmaşıklıklarıyla baş etmeye ayrılması yerine, onların zamanlarının uygun bir kısmının yönetim, gözetim ve denetim çalışmalarını gözden geçirmeye ayrılmasını sağlamak,
- Tespit etme, ölçme ve açıklama kararları alındığında, gerekli bilginin toplanması ve uygun kararların alınması, eğer özellikle de varsayımlar, olasılıklar, ileriye dönük beklentiler veya ilgili varsayımlar ya da karmaşık modellerin kullanımını

içeriyorsa, denetçi ilgili finansal raporlama gereksinimlerinin uygulanmasında yönetimin yargısına büyük ölçüde güvenebilir.

- Eğer yönetim geçmişte benzer koşullarla karşılaşmamışsa, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi, işletmenin amaçlanan faaliyetlerine bağlı olarak alternatif muhasebe işlemlerini öngörürse yönetimin amaçlarını onaylama.
- Finansal araçların gerçeğe uygun değerlerinin aktif bir piyasanın olmadığı durumlarda doğrulanması ve ölçümlerinin gözlemlenebilir olmayan girdileri temel alması. Bu gibi durumlarda, gerçeğe uygun değer hesaplamaları karmaşık modelleri ve oldukça uzmanlık gerektiren yargılayıcı varsayımları içerebilir.
- Finansal raporlama çerçeveleri, genellikle, muhasebe kararlarını desteklemek ve belgelemek için uygun kanıtları elde etmede yönetim için gereklilikleri ve rehberliği düzenlemez.

Önemli ölçme belirsizliğinin bulunduğu muhasebe tahminlerinin derecesi, işletmenin bulunduğu sektöre ve genel ekonomik çevrenin durumuna göre değişiklik gösterebilir (IAASB; 2014, s. 29):

- Bazı işletmeler göreceli olarak kısa bir iş döngüsüne sahiptir ve mallar veya hizmetler göreceli olarak çabucak üretilir ve satılır. Bu işletmelerde, karlar ve nakit arasında oldukça yakın bir ilişki vardır. Bazı işletmelerde iş döngüsü daha uzun sürer ve daha fazla tahminde bulunulması gerekir.
- Bankalar gibi bazı işletmeler aktif olarak finansal araç ticaretinde bulunurken diğer işletmeler bunları az kullanırlar.

3.2.5.4. Bilgi sistemleri

Yüksek kaliteli finansal raporlamayı desteklemek için güçlü bilgi sistemleri gereklidir. Bazı işletmelerin muhasebe, diğer sistemleri ve iç kontrolleri ile ilgili spesifik yasal gereklilikleri ve standartları vardır. Denetçinin bilgi sistemlerini dikkate almasına ilişkin belirli yasalar veya düzenlemeler de olabilir. Fakat öyle olmasa bile, bir işletmenin bilgi sistemlerinin niteliği ve kalitesi, elde edilen denetim kanıtlarının niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını etkileyecektir. Küçük işletmeler tarafından üstlenilen iş bazen daha az karmaşıktır, az gelir ve faaliyet kaynağı vardır. Bu gibi işletmelerde, muhasebe sistemleri genellikle basittir ve göreceli olarak daha az karmaşık teknolojiyi kullanmaktadır ve bazen resmi iç kontroller sınırlı olabilir (IAASB; 2014, s. 29).

Birçok işletmenin temel muhasebe sistemleri iyi kontrol edilebilir ve güvenilir olabilmesine rağmen, finansal raporlama gereksinimleri giderek daha fazla bilgi gerektirir, özellikle de finansal tablo dipnotları için. Varlıkların gerçeğe uygun değerleri ve finansal olmayan temel performans göstergeleri gibi konulardaki bilgiler genellikle ayrı bir faaliyet olarak veya muhasebe sisteminin bir parçası olmayan sistemlerden elde edilmelidir. Bu tür bilgiler, muhasebe sistemlerinden gelen bilgiler kadar iyi kontrol edilmiş olmayabilir ve bu tüm finansal raporlama kalitesini etkileyebilir. Bilgi sistemleri genellikle bilgisayarlardır. Bilgisayar sistemleri genellikle bilgiyi doğru bir şekilde işlerken sistemik zayıf yönleri, güvenlik ve süreklilik sorunlarına da neden olabilirler. Etkili kurumsal yönetim düzenlemeleri, genellikle iç denetçilerden, yönetim ya da yönetişimden sorumlu olanlardan, işletmenin bilgi sistemlerinin güvenilirliği hakkında güvence vermelerini beklemektedir. Bilgi sistemlerinin önemi finansal raporlamanın ötesine geçmekte ve giderek artan bir şekilde işletmeleri karmaşık sistemlere dönüştürmekte ve bunları oluşturan teknolojiye bağımlı hale getirmektedir. Örneğin (IAASB; 2014, s.30);

- Çoğu üretici, 'zamanında' üretim süreçlerini yönetmek için otomatik süreçlere güvenir.
- Birçok perakendeci otomatik stok ve dağıtım sistemlerine bağımlıdır.
- Bazı perakendeciler yalnızca online çalışırlar.
- Çoğu finansal kurum ve telekomünikasyon şirketi ve birçok önemli kamu sektörü kuruluşu küresel bir temelde yüksek miktarda işlemi üstlenip işleme için otomatik sistemlere güvenir.

BT'ye bağımlı kurumlardaki otomatik sistemlerin başarısız olması, iş için önemli maliyetlere ve bu başarısızlıkların aşırı şekilde olması durumunda ise işletme başarısızlığına neden olabilir.

3.2.5.5. Kurumsal yönetim

Geçerli finansal raporlama çerçevesinin ayrıntılı gerekliliklerine rağmen, finansal raporlamanın kalitesi, doğru ve güvenilir finansal bilgileri açıklamak için motive edilmiş olan ve bunu yapacak bilgi ve beceriye sahip olan yönetim desteklenmektedir. Yönetimin yönetişimden sorumlu olanlar tarafından gözetimi, beklentileri ortaya koyar ve yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesi için motivasyon sağlar. Güçlü kurumsal yönetim

uygulamaları bir işletmenin hazırladığı finansal bilgilerin güvenilirliğini olumlu yönde etkileyebilir (IAASB; 2014, s.30).

Denetim komiteleri birçok kurumda -özellikle de daha büyük işletmelerde- mevcuttur ve bu üyeler özellikle yönetimden bağımsız ve uygun bir finansal okuryazarlık derecesine sahip olduklarında kurumsal yönetim gücüne katkıda bulunabilir. Kurumsal yönetim düzenlemelerinin gücündeki farklılıklar denetimde kullanılan yaklaşımı, yönetim ve yönetişimden sorumlu olanlar arasındaki etkileşim etkileyebilir. Kullanıcıların finansal raporlamanın kalitesine ilişkin algıları, denetim komitesinin yönetimden bağımsız ve uygun bir finansal okuryazarlık derecesine sahip üyelerden oluştuğuna inanmaları durumunda artacaktır. Eğer kullanıcıların, denetim komitesi tarafından üstlenilen faaliyetlerin, ele alınan ana konuların ve sonuçların gerekçeleri hakkında yıllık raporlarla bilinçlendirilirse yönetime güveninin artması muhtemeldir.

Yönetişim ve iç kontrol yapılarının bir parçası olarak, birçok büyük kuruluş bir iç denetim fonksiyonu oluşturmaktadır. İç denetim fonksiyonunun amaçları ve kapsamı büyük ölçüde değişmelerle birlikte tipik olarak onlar işletmenin yönetim süreçleri, risk yönetimi ve iç kontrolünün etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için tasarlanmış güvence ve danışmanlık faaliyetlerini kapsarlar (IAASB, 2014, s.31).

Dış denetimle ilgili olarak, genellikle bir şirketin yöneticileri olan bir kuruluşun liderlerinin tutumları büyük önem taşır. Bazıları dış denetimi, yalnızca maliyetleri en aza indirgenmesi gereken düzenleyici bir gereklilik olarak düşünebilir, diğerleri denetimi, karşılaştığı riskler, kontrol ortamı ve finansal raporlama süreci hakkında bilgili bağımsız bir gözlemciden kavranması güçlü yorumlar elde etme fırsatı vermesinin yanı sıra titiz bir süreç olarak değerlendirebilirler. İşletmenin yönetişimden sorumlu olanları denetim çalışmalarına aktif ilgi göstererek ve uygun kalite sağlanmadığında harekete geçerek denetim kalitesine pozitif etki sağlayabilirler (IAASB; 2014, s.30).

Büyük işletmeler, özellikle de borsada işlem gören işletmelerin denetim komiteleri, işletme ile denetçi arasındaki ilişkiyi denetlemek için vardır. Buna, denetçinin atanması, denetçinin bağımsızlığının değerlendirilmesi (denetim dışı hizmetlerin sağlanması dâhil) ve denetim ücretlerinin onaylanması da dâhildir. Denetim komiteleri bir denetimin kalitesini en üst düzeye çıkarmak için maliyetleri en aza indirmekten ziyade, yeterli ve uygun kaynakların denetime tahsis edilmesine olanak sağlar.

Denetimin kalitesi ile denetim yapılırken kullanılan kaynakların kalitesi ve miktarı arasında bir ilişki vardır ve bu da genellikle denetim ücretine yansıtılacaktır.

Bununla birlikte, düşük bir denetim ücreti, bir denetime yeterince kaynak ve yeterli uygun denetim kanıtı sağlanamaması için bir gerekçe olamaz. Denetim komiteleri planlama süresinin yeterli olup olmadığını dikkate alması önemlidir. Bu, özellikle denetim ücretleri doğrudan yönetimle müzakere edildiğinde önemlidir. Yönetim, denetim ücretlerinin belirlenmesinde genellikle çok etkilidir ve denetim kalitesi hakkında denetim komitesinden farklı bir bakış açısına sahip olabilir (IAASB; 2014, s.30).

3.2.5.6. Genişletilmiş kültürel faktörler

Ulusal kültürler, finansal raporlama tedarik zincirinde yer alan tüm paydaşların tutum ve davranışlarını doğrudan etkileyebilmekte ve muhasebe gerekliliklerinin ve geçerli yasa ve yönetmeliklerin yapısını ve kapsamını etkileyebilmektedir. Kültürel boyutlar aşağıdakileri içermektedir (IAASB; 2014, s.32):

- Otoritenin davranışları: Toplumlardaki eşitsizlik derecesi (“güç mesafesi”) değişmektedir ve bu durum daha genç denetçilerin daha deneyimli denetçilerle etkileşiminin şeklini etkileyebilir veya tersi olabilir.
- Belirsizlikten kaçınma: Bireylerin belirsizlikle nasıl başa çıktıkları değişmektedir ve bu onların yapı taleplerini ve yapılandırılmamış durumlara verdikleri cevabı etkiler.
- Ortak davranış: Bireylerin bir toplum tarafından beklenen ölçüde ortaklaşa veya bağımsız hareket etmesi.
- Şeffaflık: Bir toplum tarafından şeffaflık ile gizlilik arasında doğru dengenin ne olduğuna ilişkin verilen değerdir.

Bu tür kültürel boyutların objektifliği, mesleki şüpheciliği ve bireylerin birlikte çalışma, karar verme ve başkalarıyla iletişim kurma şekillerini etkilemesi olasıdır. İşin yapılmasındaki farklılıklar ve kültürel faktörler, hem çok uluslu işletmelere hem de onların denetçilerine uygulamada zorluklar getirebilir. Grup yönetimi, mali raporlamada grup düzeyinde etkin kontrollerin uygulanması ve sürdürülmesi yoluyla bu gibi zorlukların etkilerini azaltmak için özel önlemler almaya karar verebilir. İş yapmadaki farklılıkların ve genişletilmiş kültürel faktörlerin anlaşılması, grup denetçisinin grup denetimini farklı yargı alanlarında planlamasına ve yürütmesine yardımcı olur (IAASB; 2014, s.32).

Otoritenin davranışları: Bazı kültürlerde, hiyerarşide insanlar arasındaki güç dağılımında davranış ve iletişimi etkileyebilecek geniş bir yelpaze vardır. Örneğin, bazı kültürlerde daha az deneyimli personelin daha deneyimli personelin görüşlerine itiraz etmesi saygısızlık sayılabilir. Otoriteyi geçersiz saymak, işletme içindeki daha az deneyimli muhasebecilerin istekliliğini etkileyebilir, yöneticileri (supervisor) ile ilgili endişelerini arttırabilir ve denetim ekibi içindeki çalışma ilişkisini etkileyebilir.

Belirsizlikten kaçınma: Bazı kültürlerin belirsizliği tolere edebilme yetenekleri diğerlerine göre daha yüksektir. Bu da risk alma yönünde tutumu etkiler, bunun tersi tutuculuktur. Tutuculuk, yönetimin işletme stratejilerini ve içsel davranışını ve finansal raporlamanın doğasında bulunan muhasebe kararlarını etkileyecektir. Belirsizlikten kaçınma denetçilerin risk değerlendirmesini, yeterli ve uygun olarak hazırladığı kanıt tutarını da muhtemelen etkileyecektir.

Ortak davranış: Bazı kültürler, devlete, işverene veya aileye sadakat gibi ortak davranış üzerine yüksek bir sosyal değere sahiptir. Bu gibi durumlarda, bireylerin grup normlarına ve süreçlerine bağlı olma olasılığı daha yüksektir. Bazı toplumlarda da görüş ve yaklaşımlar bireysel değerlendirilir ve bu mesleki şüpheciliği teşvik ederken, muhtemelen davranış ve çıktılarda büyük bir farklılaşmayla sonuçlanır.

Şeffaflık: Kültürün bir diğer yönü, finansal raporlamayı ve denetçinin yönetimle iş ilişkisinde beklenen gizlilik veya gizlilik ölçüsündeki ilişkinin etkinliğini etkilemesidir. Yönetim tarafından açıklık veya şeffaflık eksikliği, denetçilerin, finansal tablolarda önemli hatalar içeren riskleri doğru bir şekilde belirlemek ve değerlendirmek için işletmeyi gerekli şekilde kavramasını daha da zorlaştırabilir.

3.2.5.7. Denetim düzenlemeleri

Düzenlemeler, kişilere veya firmalara denetim yapma ruhsatı verilmesini, standartların belirlenmesini, denetimin kalite kontrolünü, standartlara uymayan olaylarda ve başarısız denetimlerde disiplin cezalarını kapsar. Bu işlevler genelde bağımsız düzenleyiciler, mesleki muhasebe kuruluşları veya ikisinin bir kombinasyonu tarafından ulusal düzeyde yürütülür. Yasa, denetim ve etik standartlar birçok düzenlemenin temelini oluşturmaktadır. Denetim gerekleri ve diğer ilgili standartlar, uygun şekilde zorunlu tutulursa daha etkin olurlar. Bu durum, standartların hukuki statüsünü, denetimlerin kontrolünü, denetim başarısızlığı iddialarını soruşturmayı ve gerektiğinde disiplin işlemlerinin yapılmasını içerir. Denetimin kontrolü, genellikle, ulusal bir düzeyde, ayrı

bir denetim firması (bir akran incelemesi), bir profesyonel muhasebe örgütü (bazen bir düzenleyici tarafından sorumluluğu devredilmiştir) veya bağımsız denetim düzenleyicileri tarafından üstlenilir. Yasa ve yönetmelikler, giderek artan bir şekilde, borsada işlem gören işletmelerin denetimlerinin ve bazen diğer kamu yararına çalışan kuruluşların denetimlerinin bağımsız bir denetim düzenleyicisi tarafından üstlenilmesini şart koşmaktadır. Denetimlerin kontrolü denetçilerin denetim standartlarına uyumunu ve denetim kalitesinin diğer yönlerini değerlendirmek için önemli bir mekanizma sağlar. Denetim kontrolörleri tarafından belirlenen zayıflık problemleri için denetim firmaları tarafından yapılan eylemler denetim kalitesinde iyileşmelere yol açabilir. Zamanla, denetim kontrollerinden ilgili bulguların elde edilmesi ve standart belirleyicilere geri gönderilmesi gerekir. Denetim kontrollerinin sonuçları çoğu kez yayımlanır. Denetim kontrollerinin sonuçlarının yayımlanması, denetim kalitesi sorunları hakkında paydaşlar arasında daha fazla farkındalığı sağlayacaktır (IAASB; 2014, s.33-34).

3.2.5.8. Yargı çevresi

Bir denetimin gerçekleştirilmesinde doğrudan maliyetlerin yanı sıra, denetim firmasının bir denetim başarısızlığının sonuçlarından dolayı bir dava sahibine tazminat ödemesi gerekebilir. Dava riski ve denetim kalitesi üzerindeki etkisi farklı ülkeler arasında değişiklik göstermektedir. Bazıları, dava riskinin denetim kalitesini artıracığına inanmaktadır. Bunun denetçinin denetim başarısızlığı olasılığını en aza indirmesini sağlayacağına inanmaktadır (IAASB; 2014, s.34).

3.2.5.9. Yetenekli kişilerin mesleğe çekilmesi

Denetim, iyi yargının, sorgulayıcı bir zekânın ve önemli miktarda işin, finansal raporlamanın ve belirli bilgilerin denetlenmesini gerektiren zorlayıcı bir entelektüel faaliyettir. Meslek, denetçileri gerekli yeterlilikle donatmak için gayret gösterirken, bunun etkinliği kaçınılmaz olarak işe alım süreçlerinin kalitesinden etkilenir. Birçok ülkede üniversite mezunu elemanlar önemli bir kaynaktır ve bunların çoğu muhasebe ve işletme konusunda uzmanlaşmış kişilerdir. Bu arka plan, hem ilgili bilgiyi hem de uygun etik tutumları sağlayabilir. Kaliteli kadroyu denetim işine almak denetim kalitesi için gereklidir. Muhasebe mesleğinin cazibesi mümkün olan en erken aşamada potansiyel adaylara gösterilmelidir. Bununla birlikte, denetim mesleğinin cazibesi ülkeler arasında

değişir ve mesleğin itibarı ve statüsü gibi faktörlere ek olarak karşılaştırmalı ücret seviyeleri ve muhtemel iş çabasıyla ilgili algılamalar gibi daha doğrudan faktörlerden etkilenir. Uygun eğitim görmüş potansiyel elemanlar sıkıntısı çekilirse kaliteli doğru aday elde etmek zor olabilir (IAASB; 2014, s.34).

3.2.5.10. Finansal raporlama çizelgesi

Denetimin tamamlanması gereken zaman çerçevesi finansal raporlama süreçlerini ve yönetimin ve yönetimden sorumlu olanların finansal tabloları onaylama biçimini etkileyebilir. Ayrıca, birçok yargı alanında hızlandırılmış raporlama sistemlerinin ortaya çıkışı, denetçinin raporlama döneminin bitiminden sonra ayrıntılı çalışma yapabilme kapasitesini sınırlar. Sonuç olarak, denetçinin dönem sonu yönetiminden önce iç kontrol sistemlerine güvenmesi ve denetim yordamlarını yerine getirmesi gittikçe zorunlu hale gelmiştir.

Finansal bilgilerin hazırlanma zamanlaması, borsada işlem gören işletmelerin kazanç tahminlerini veya ön sonuçlarını erken bir tarihte yayımlama gereksiniminden de etkilenmektedir. Bazı yargı alanlarında, denetçilerin bu tür yayınları kabul etmeleri veya üzerinde belirli çalışmalar yapmaları gerekmektedir. Raporlama tarihleri, daha küçük işletmelerde borsada işlem gören işletmelerden daha az zahmetli olabilir ve böylece denetçi, bilanço tarihinden sonraki olaylardan ve işlemlerden elde edilen kanıtlardan yararlanma imkânı bulur. Ayrıca, küçük işletmelerin kazanç tahminlerini denetimin tamamlanmasından önce yayınlamaları daha az yaygındır. Bununla birlikte, küçük işletmelerin bankalar ve diğer sermaye sağlayıcılarına yıllık, aylık veya üç aylık dönemlerde denetlenmeyen finansal tablolar sunmaları alışılmadık bir durum değildir (IAASB; 2014, s.35).

3.3. Denetçinin Özellikleri ve Denetim Kalitesi

Denetimin kalitesine etki eden birçok faktör vardır. Bu faktörlerden bir kısmı denetçinin sahip olduğu kişisel özellikleriyle ilgiliyken bir kısmı da denetim firmasından kaynaklanan faktörlerdir.

3.3.1. Denetçinin mesleki yeterliliği

Bağımsız denetimin kalitesine etki eden önemli unsurlardan biri bağımsız denetçinin mesleğiyle ilgili yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmasıdır. Mesleki yeterlilik; denetçinin denetim mesleğini yerine getirebilecek temel eğitimi almış olması ve mesleğini gerçekleştirebilecek düzeyde mesleki bilgi ve deneyime sahip olmasıdır (Kavut, 2002, s. 8).

Bağımsız denetçi olabilme süreci iki aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar eğitim ve deneyimdir. İlk aşamada denetçi olacak kişinin muhasebe ve denetime ilişkin bilgi kazanmasını sağlayacak bir lisans eğitimini tamamlaması gerekmektedir. Bundan sonraki aşamada deneyim kazanma başlamaktadır. Belli bir süre denetim yardımcılığı yapılarak ve gerekli sınavları vererek denetçi olunmaktadır.

Kaliteli bir denetim hizmeti verilebilmesi için denetçinin belirli bir düzeyde mesleki yeterliliğe sahip olması gerekir. Bu konuda birincil derecede sorumluluk denetçinin kendisine aittir. Ancak görev yaptığı firma, meslek örgütleri ve düzenleyici otoriteler de bu konuda dolaylı da olsa sorumluluk sahibidirler. Mesleki yeterliliğe sahip olan denetçiler, günümüzde gittikçe genişleyen ve karmaşıklaşan denetim çalışmaları ile ilgili görev ve sorumluluklarını başarıyla yerine getirilebilirlerken, bu yeterlilikten yoksun olanların yaptığı çalışmalardan başarı ve kalite beklenemez (Oktay, 2013, s. 59).

Denetimin sonuçlarını içeren denetim raporlarını kullanacak olanlar, denetçilerin mesleki bakımdan yeterli olmalarını beklerler. Denetim firmaları ve denetçiler, kaliteli bir denetim hizmeti sunmak ve müşterinin kendilerinden bu yükümlülüğü yerine getirmelerini beklediğinin bilincinde olmaları gerekmektedir. Denetçiler mesleki yeterliliğin bir gereği olarak denetim mesleğine ilişkin mevzuatı, ulusal ve uluslararası gelişmeleri takip etmek zorundadırlar.

3.3.2. Denetçinin sektörel bilgi ve tecrübesi

Denetimin kalitesine etki eden faktörlerden bir diğeri de bağımsız denetçinin denetim yaptığı işletmenin sektörüne ilişkin sektörel bilgi ve tecrübesidir. Daha önceden bu konuda yapılan çalışmaların sonuçlarına göre denetçinin sektörel bilgi ve tecrübesiyle denetim kalitesi arasında doğru orantılı bir ilişki olduğu, denetçinin sektör bilgisi attıkça denetimin kalitesinin arttığı ortaya konulmuştur. Yine yapılan çalışmalarda denetçinin müşteri işletmenin faaliyette bulunduğu sektör ile ilgili uzmanlık derecesi arttıkça,

sektördeki özel sorunları ve konuları tespit etme ve ortaya çıkarma olasılığı artmakta ve bunların finansal tablolara yansması daha iyi anlaşılmaktadır. Bu durum daha yüksek kalite düzeyine sahip bağımsız denetim hizmetini sağlamaktadır. Denetçinin sektörel bilgi ve tecrübesinin yanı sıra müşteri işletme hakkındaki bilgi birikiminin de (özellikle müşteri işletmenin işi, karşı karşıya olduğu riskler, işinde ve işle bağlantılı olan risklerdeki değişikliklerin etkileri konusunda) denetim kalitesinin artırılması için önemli olduğuna ilişkin araştırmalar vardır (Oktay, 2013, s. 59).

3.3.3. Denetçinin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü

Denetim yapılırken denetçilerin temelde dayanması gereken ilke bağımsız, tarafsız ve dürüst davranmadır. Bu durum denetimi diğer meslek dallarından ayıran önemli bir özelliktir ve denetçinin bağımsız davranması kaliteyi etkileyen faktörler arasında önemli bir yere sahiptir.

Denetimde bağımsızlık denetim kanıtlarını toplarken, kanıtları ve sonuçları değerlendirirken ve denetim raporunu hazırlarken tarafsız bir bakış açısıyla davranmayı ifade etmektedir. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)'nın tanımına göre bağımsızlık, müşteri işletme tarafından finansal tablolarında yanlış raporlanan ve yasa dışı kayıtların denetçi tarafından dürüstlük ve tarafsızlıkla bulunabilme yeteneğidir. Denetim mesleğinin temeli bağımsız davranmaktır. Denetim raporuna bakıp karar verecek olanlar denetçinin bağımsız olduğuna inanırlar. Denetçinin denetimi yaparken bağımsızlığını koruması tek başına yeterli değildir, aynı zamanda finansal tablo kullanıcılarının da denetçinin bağımsız olduğuna güven duymaları esastır (Güredin, 2007, s. 117 ve Erdoğan, 2006, s. 43).

Kaliteli bir denetim için denetçinin bağımsızlığını tehdit edecek unsurları tanımlamak ve bu unsurları ortadan kaldırmak gerekmektedir. IFAC'ın Meslek Etik Kurallarında belirtilen başlıca tehdit türleri şunlardır (Uzay, 2004, s. 3):

- Kişisel menfaat tehdidi: Finansal veya kişisel menfaat çatışması, denetçilerin bağımsızlığını tehdit edebilir. Örneğin bir müşteriden sağlanacak finansal menfaat, müşteri işletmede denetim ve denetim dışı ücretlere bağlılık gibi.
- Kendi kendini denetleme tehdidi: Kendi kendini inceleme yordamlarının yürütülmesinde, objektifliğin korunmasında zorluklar yaşanmaktadır. Örneğin,

tamamıyla işletme yönetimi tarafından alınması gereken kararları almak veya alınan kararlara katılmak.

- Savunma tehdidi: Müşteri işletmenin mahkeme veya başka durumlarında (Örneğin, işletmede menkul kıymetlerin veya ortaklık paylarının değerinin arttırılmasıyla ilgili; hukuki ihtilafta müşterinin taraf olarak savunucu olması; müşteri işletmenin denetçiye karşı dava açması gibi), yasal denetçinin savunmada veya tam tersi muhalefette olması, bağımsızlığını tehdit eder.
- Samimiyet veya güven tehdidi: Denetçi, müşteri işletmenin kişiliğinden ve niteliklerinden aşırı derece etkilenip, müşteri işletmenin menfaatlerine aşırı derecede sempati gösterebilir. Örneğin, müşteri işletme personeli ile oldukça uzun süreli ve oldukça yakın ilişkiler, işletmeye aşırı güven duyulmasına veya yeterli objektif testlerin yapılmamasına yol açabilir.
- Yıldırma tehdidi: Müşteri işletmenin güçlük çıkarması veya etkili bir konumda olması gibi korkulardan oluşan tehdidin, bağımsız denetçiye objektif olarak faaliyet göstermekten caydırma ihtimali bulunmaktadır.

Denetçinin bağımsızlığını olumsuz olarak etkileyen faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Esendemir,2011, s. 104):

- Denetim ortağının bütün gelirinin denetlediği belirli bir müşteriden gelmesi;
- Bağımsız denetim firmasının gelirlerinin %10'dan fazlasının bir müşteriden gelmesi;
- Denetim ortağının, önemli bir müşteriyi kaybederek, prestij kaybına uğramak istememesi;
- Bağımsız denetim ofisinin gelirlerinin %10'dan fazlasının bir müşteriden gelmesi;
- Bağımsız denetim firmasının büyüklüğü. Yerel, küçük bir kuruluş olması;
- Müşterinin, bağımsız denetim firmasının genel portföyü için önemi;
- Denetim ortağının, bağımsız denetim firmasının kalite kontrol sistemlerine uymaması;
- Denetim dışı hizmet gelirlerinin, denetim gelirlerinin yarısından fazlasını oluşturması;
- Bağımsız denetim firmaları arasındaki rekabet;
- Bağımsız denetim firmasının bütçe kaygıları;

- Genel olarak ekonomik kaygılar bağımsız denetim firmasının bağımsızlığını tehlikeye düşürmektedir.

3.3.4. Denetçinin mesleki özen ve titizliği

Hangi iş olursa olsun yapılan bir işin tam, doğru ve kaliteli olabilmesi, işi yapanların işi yaparken yeterince özen göstermesine ve titiz davranmasına bağlıdır. Denetim işinde de bu durum söz konusudur. Denetimi yapan denetçi denetimin her aşamasında yeterince özeni gösterip titiz bir şekilde hareket ederse kaliteli bir denetim hizmeti ortaya çıkacaktır.

Basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında detaylara vereceği önemi ve göstereceği dikkat ve çaba mesleki özen ve titizlik olarak ifade edilir. GKGDS'na istisnasız olarak uyulmasıyla mesleki özen ve titizlik sağlanır. Bilindiği gibi GKGDS bağımsız denetim kalitesinin sağlanması ile ilgili ölçütler bütünüdür. Bu ilişki çerçevesinde mesleki özen ve titizliğin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi açıkça görülmektedir. Mesleki özen ve titizlik ile bağımsız denetim kalitesi arasında doğrudan bir ilişki vardır. Kaliteli bir denetim hizmeti sunulmasında ön koşul denetime gereken özen ve titizliğin gösterilmesidir (Oktay, 2013: 58).

3.3.5. Denetçinin ilişkili olduğu gruplarla kurduğu iletişimin etkinlik derecesi

Denetçinin ilişkili olduğu gruplarla (bu gruplar özellikle iç denetçiler ve denetim komitesi) etkin iletişim kurmasının bağımsız denetim kalitesi arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Bu ilişki, iletişimin taraflara ve denetlenen işletmeye sağladığı birtakım yararlılardan kaynaklanmaktadır. Denetçinin denetlenen işletme ile ilgili birçok konuda ayrıntılı ve sürekli bilgi sahibi olan iç denetçilerin çalışmalarından faydalandığı durumlarda daha nitelikli bir bağımsız denetim hizmeti ortaya çıkacak ve bu da denetimin kalitesini artacaktır. Ayrıca bağımsız denetçiler, iç denetçilerin çalışmaları vasıtasıyla denetlenen işletmenin finansal olmayan yönü ve bunların finansal tabloları nasıl etkilediklerini daha iyi anlayıp görüş sahibi olabilirler. İki denetçi arasında kurulacak etkin iletişimin denetlenen işletmeye sağlayacağı en büyük fayda ise, toplam denetim süresinin kısalması ve bununla bağlantılı olarak denetim maliyetlerinde azalmaya neden olmasıdır (Oktay, 2013, s. 60).

3.4. Mesleki Şüphencilik ve Denetim Kalitesi İlişkisi

Daha önce de ifade edildiği gibi, son yıllarda yaşanan denetim skandallarıyla birlikte denetim kalitesinin önemi giderek artmaktadır. Kaliteli bir denetimin sağlanmasında etkili olan faktörlerden en önemlisi yeterli miktarda denetim kanıtının toplanmasıdır ki yapılan çalışmalar da bunu desteklemektedir. Denetçinin yeterli miktarda kanıt toplamasında etkili olan özellik ise denetçinin mesleki şüphencilikidir. Denetçinin mesleki şüphencilik denetimin en önemli girdisi olan denetim kanıtlarının niteliği ve niceliğini etkilemektedir. Bu bağlamda, denetçinin mesleki şüphencilik denetçinin yeterli seviyede kanıt toplamasını sağlayacak, böylece denetimin kalitesi artacaktır diyebiliriz.

SEC tarafından yapılan çalışma ile ABD halka açık şirketlerinin 1998-2010 yılları arasındaki hileli finansal raporlama davalarında denetçinin eksiklikleri araştırmıştır. Raporda 13 yıllık süre boyunca araştırılan hileli finansal raporlama iddialarında 87 vakada denetçinin eksiklikleri incelenmiştir. Araştırmanın sonuçlarına göre denetçi eksikliğin birinci sırasında denetçinin yeterli sayıda denetim kanıtı toplamaması gelmektedir. İkinci sırada denetçinin yeterince mesleki dikkat ve özen göstermemesi gelmektedir. Üçüncü sırada ise denetçinin yeterince denetim kanıtı toplamasında etkili olan mesleki şüphencilik gereklilik ölçüde gösterilmemiş olması gelmektedir (Beasley ve diğerleri, 2013, s. 3).

3.4.1. Denetimde denetim kanıtlarının önemi

Denetçinin denetim amaçlarını gerçekleştirebilmesi ve bir denetim görüşüne varabilmesi için yeterli miktarda denetim kanıtına ihtiyaç vardır. Denetçi denetim kanıtları toplayarak ve bu kanıtları değerlendirerek bir yargıya varır. Denetçinin doğru bir yargıya varabilmesi için uygun nicelikte ve nitelikte kanıt sağlayabilmede denetçinin işin gerektirdiği ölçüde şüpheli davranması gerekmektedir.

Denetçinin bir yargıya varması için toplayabileceği başlıca kanıtlar şunlardır (Sağlam ve Yolcu, 2014, s. 303):

- *Fiziki kanıtlar:* Bir iktisadi kıymetin varlığı o varlık hakkında güvenilir bir kanıttır. Fiziki kanıtlar varlığın olup olmadığının anlaşılması ve miktarı hakkında güvenilir bilgiler verir.

- *İşletmenin muhasebe kayıtları ve mali tablolar:* Günlük defter ve büyük defterler ile yardımcı yardımcı defterlerin ayrı kişiler tarafından tutulmuş olması ve bunların destekleyen kanıtların olması durumunda denetim kanıtı olarak dikkate alınabilirler.
- *Üçüncü kişilerden elde edilen bilgiler:* Bu bilgiler işletme dışından kişilerin yaptığı doğrulamalardır. Sözlü ya da yazılı biçimde olabilirler. Doğrudan denetçiye gönderildiklerinde güçlü kanıtlardır.
- *İşletme içinden ya da dışından düzenlenmiş belgeler:* En sık kullanılan kanıtlardır. Kanıtlara örnek olarak faturalar, kasa fişleri, banka hesap özetleri gösterilebilir.
- *Denetçinin yapmış olduğu hesaplamalar:* Bir tutarın aritmetik doğruluğu hakkında doğrudan doğruya bilgi veren kanıtlardır.
- *İşletme personelinin yazılı ve sözlü açıklamaları:* Standartlar beraberinde denetçinin işletme yönetiminden yazılı bir bildirim alması zorunluluğunu getirmiştir. Bu bildirim yönetimin doğruluk bildirimi olarak adlandırılır.
- *İşletme mali tablolarına ait oranlar ve karşılaştırmalar:* Bu kanıtlar analitik kanıtlar olarak da ifade edilir. Dolaylı yoldan tahmini bilgiler sağlamaktadır. Yüzdeler ve oranlar geçen yıllarla, benzer işletmelerle karşılaştırılır ve ciddi farklılıklar ortaya çıkar ve de işletme yönetimi yeterli açıklamayı yapamazsa kapsam genişletilebilir. Bu tür kanıtlar fikir vererek ayrıntılı incelenecek konuları işaret eder.

Denetçinin yeterli sayıda kanıt toplamasında etkili olan başlıca etmenler; önemlilik, risk, nitelik, maliyet, ana kütlenin büyüklüğü ve özelliğidir. Risk, önemlilik ve evrenin büyüklüğünün belirlenmesi denetçinin yargısını büyük oranda göstermesi gereken yerlerdir ve denetçi buralarda daha şüpheli davranacaktır (Güredin, 2007, s. 251):

- *Önemlilik:* Bir kalemin önemli olup olmadığı o kalemin finansal tablolara ve bu tabloları kullanacakların kararlarına yapacağı etkiye bağlıdır. Önemlilik ile toplanacak kanıt miktarı arasında doğrudan bir ilişki vardır.
- *Risk:* Toplanacak kanıt miktarı ile risk arasında doğrudan bir ilişki vardır. Riskli olma olasılığı arttıkça toplanacak kanıt miktarı da artacaktır. Bir kalemlle ilgili riskin derecesini belirleyen en önemli etmen işletmenin iç kontrol sistemidir. İç kontrolün etkinliği arttıkça riskin derecesinde bir azalma olur.

- *Nitelik:* Kanıt miktarına etki eden bir etmende elde edilebilir kanıtların türü ve güvenilirliğidir. Bir kanıtın güvenilirliği ile sağlanacak kanıt miktarı arasında ters ilişki vardır. Kanıt ne kadar fazla güvenilirirse, toplanacak kanıt miktarı o kadar az olur.
- *Maliyet:* Denetçinin güvenilirlik derecesini arttırmak için çok sayıda ve pahalı kanıtları toplaması doğru değildir. Denetim standartları ve meslek ile ilgili düzenlemelerde denetçi yargısının kalitesinin yüksek olması beklenirken, denetçinin bu yargıya varması için kullanacağı denetim tekniklerinden en ucuz olanını kullanması gerekmektedir. Bu konuda denetim ilkeleri denetçinin uygun bir maliyete katlanarak yeterli sayıda kanıt toplamasını öngörmektedir.
- *Ana kütleinin büyüklüğü:* Denetimde örnekleme yöntemi çok sık başvurulan bir yoldur. Örnek olarak seçilecek birimlerin sayısı ana kütleinin büyüklüğüne ve niteliğine bağlıdır. Homojen olmayan bir ana kütleiden daha çok örneklem seçilecektir. Homojen olmayan bir ana kütleiden daha çok kanıt toplanacaktır.

3.4.2. Denetim kanıtlarının uygunluk ve yeterliliği

Bir denetimde denetçinin işi bir yargıya varmasında temel olacak uygun ve yeterli denetim kanıtı sağlamaktır. Denetçi yanıltıcı beyan içeren finansal tablolara ilişkin niteliksiz bir yargıya varmamak için yeterli ve uygun denetim kanıtları sağlamalıdır.

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilecek şekilde denetçi denetim yordamlarını tasarlamalı ve gerçekleştirmelidir. Denetim kanıtlarının uygunluğu ve yeterliliği bir biriyle ilişkilidir. Kanıtların yeterliliği gerekli kanıt miktarıdır. Gerekli denetim kanıtının miktarına denetçinin belirlediği yanıltıcı beyan riski seviyesi, önemlilik, denetim kanıtlarının niteliği ve kanıt toplama maliyeti etki etmektedir. Kanıtların uygunluğu, denetim kanıtlarının niteliği ile ilgilidir. Kanıtlar, denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara destek sağlamakla ilgili ve güvenilir olmalıdır (Erdoğan, 2013, s. 37).

Kanıtların güvenilirliği, kanıtın kaynağına, yapısına ve elde edildiği koşullara bağlıdır. Bu konuda bazı genellemeler geliştirilmiştir (Erdoğan, 2006, s. 56);

- Dışsal kaynaklardan elde edilen kanıt, içsel kaynaklardan elde edilen kaynaklara göre daha güvenilirdir.
- Etkin bir iç kontrol yapısına sahip bir işletmede, içsel kaynaklardan elde edilen kanıtlar daha güvenilirdir.

- Denetçi tarafından doğrudan elde edilen kanıt, dolaylı olarak elde edilen kanıttan daha güvenilirdir.
- Kaynak (orijinal) belgelerden sağlanan denetim kanıtı fotokopi veya faksla sağlanan belgelerden daha güvenilirdir.
- Denetim kanıtı ister kağıt, isterse elektronik veya diğer ortamlarda olsun, belgeli biçimde mevcutsa daha güvenilirdir.

Denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi, denetimin kapsamının kısıtlanması olarak ifade edilir ve şu nedenlerden kaynaklanmaktadır (Sağlam ve Yolcu, 2014, s. 296):

- *İşletmenin kontrolü dışındaki durumlar:* İşletmenin muhasebe kayıtlarının yok edilmiş olması, muhasebe kayıtlarına kamu otoritesi tarafından süresiz olarak el konulmuş olması.
- *Denetçinin çalışmasının niteliği ve zamanlaması ile ilgili durumlar:* İşletme yönetiminin iştiraklerini özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmesi veya bu yöntemin kullanılmasının zorunlu olması durumunda, denetçinin özkaynak yönteminin doğru uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek üzere iştirakin finansal bilgilerine ilişkin yeterince ve uygun denetim kanıtı elde edememesi, denetçi atamasının zamanlamasının denetçiye fiziki stok sayısını gözlemleme olanağı vermemesi, denetçinin maddi doğrulama tekniklerinin uygulanmasının tek başına yeterli olmadığına ve işletmenin kontrollerinin etkin olmadığına karar vermesi.
- *Yönetim tarafından getirilen sınırlamalar:* Denetçinin fiziki stok sayımını gözlemlemesini yönetim tarafından engellenmesi, denetçinin belirli hesap bakiyelerine ilişkin dış teyit taleplerinin yönetim tarafından engellenmesi.

Denetçi, görüşüne temel olacak mantıklı sonuçlar oluşturabilmek için gerekli sayıda denetim kanıtını risk belirleme ve diğer denetim yordamlarını (kontrol testleri, tözel testler) kullanarak elde etmektedir (BDS 500: A10). Risk belirleme yordamları, tek başlarına denetim görüşlerine temel olacak yeterince uygun denetim kanıtı sağlamazlar, bu yüzden ilave denetim yordamları olan kontrol testleri ve gerektiğinde tözel testler uygulanır (Erdoğan, 2013, s. 37).

Denetçi çeşitli denetim yordamlarını kullanarak kanıtlar toplar. Denetim yordamlarının kendileri birer kanıt değildir. Denetim yordamlarını şu şekilde sınıflandırabiliriz (Güredin, 2007, s. 267):

- *Fiziki inceleme:* Belgelerin ve işletmenin kayıtlarında gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekten var oldukları, fiziki inceleme aracılığıyla tespit edilir. Bu denetim işlemi maddi varlıklar ve resmi belgeler ile sınırlıdır.
- *Gözlem:* Belirli faaliyetlerin tamamlanması esnasında hazır bulunmayı ifade eder. İşin nasıl yapıldığına tanık olmak için, denetçi faaliyetlerinin yürütülmesini gözlemler.
- *Yeniden hesaplama:* Müşteri işletmenin yaptığı aritmetik hesaplamaların denetçi tarafından doğrulanması işlemidir. Denetim çalışmalarında kaçınılması mümkün olmayan zorunlu bir denetim tekniğidir.
- *Soruşturma:* Denetçi tarafından yapılan sözlü ve yazılı soruşturmaları içerir. Bu teknik, denetim faaliyeti sırasında uygulanacak diğer özel denetim işlemlerinin türünü ve sıklığını saptayabilmek için kullanılan bir ön işlemdir.
- *Göz atma:* Denetçinin muhasebe ortamına kabaca göz atarak olağandışı durumları ortaya koymasındır. Göz atma yoluyla saptanan durumlar sonradan, diğer tüm denetim işlemleri uygulanmak suretiyle ayrıntılı olarak incelenir.
- *Kayıt sistemini yeniden izleme:* Bu teknikte denetçi, örneklemeler yoluyla kaynak belgeler seçer ve bu belgelerden hareketle muhasebe kayıt ortamında ileriye doğru giderek, o olayla ilgili muhasebe kayıtlarının doğruluğunu araştırır.
- *Belge İncelemesi:* Muhasebe sistemi ile ilgili tüm belgelerin ayrıntılı olarak incelenmesini ifade eder. Kayıt sistemini yeniden izleme denetim işleminin tam tersidir. Bu teknikte denetçi, muhasebe kayıtlarından geriye doğru giderek kaynağa iner ve işleme konu olan belgeyi inceler.
- *Analitik inceleme:* Karşılaştırmalar, oran analizleri, karşılıklı hesaplar arasında ilişki kurma gibi işlemlerden oluşur.
- *Doğrulama:* Denetçinin işletme dışındaki bağımsız bir kaynaktan doğrudan doğruya yazılı bilgi almasıdır. Bu tekniği uygulayan denetçi “doğrulayıcı kanıt” toplar. Bu işlem yazılı soruşturma niteliğinde bir işlemdir.

3.4.3. Mesleki şüphecilik ve denetim kanıtlarının yeterliliği

Bir denetimde denetimin amacına ulaşabilmesi ve kaliteli bir denetim yapabilmek için denetçinin denetim kanıtlarını gerekli nicelik ve nitelikte sağlaması ve bu kanıtları değerlendirmesi önemlidir. Yaşanan denetim skandallarının nedenlerine bakıldığında

denetçilerin yeterli sayıda denetim kanıtı toplamaması önemli bir etkiye sahiptir. Denetçi yeterli sayıda kanıt toplarken önemlilik, risk ve maliyet gibi etmenleri de göz önünde bulundurmalıdır. İşte bu noktada denetçinin yargısı devreye girmekte ve denetçinin bir yargıya varabilmesi içinde uygun seviyede şüpheli davranması gerekmektedir. Denetçi kanıtların yeterliliği ile ilgili karar verirken işin gerektirdiği ölçüde mesleki şüphesizliğini sergilemelidir. Mesleki şüphesizlik, toplanan kanıtların doğruluğuna ve yeterliliğine ilişkin karar vermede denetçiye yol göstermektedir. Yani denetçi sorgulayıcı bir şekilde hareket ederek bir yargıya varmasına temel olacak denetim kanıtlarının yeterliliğini muhakeme eder. Özetle, denetçinin kanıtların yeterliliğini belirlemede mesleki şüphesizliği etkilidir, işin gerektirdiği ölçüde sergilenen mesleki şüphesizlik denetimin kalitesini de arttıracaktır.

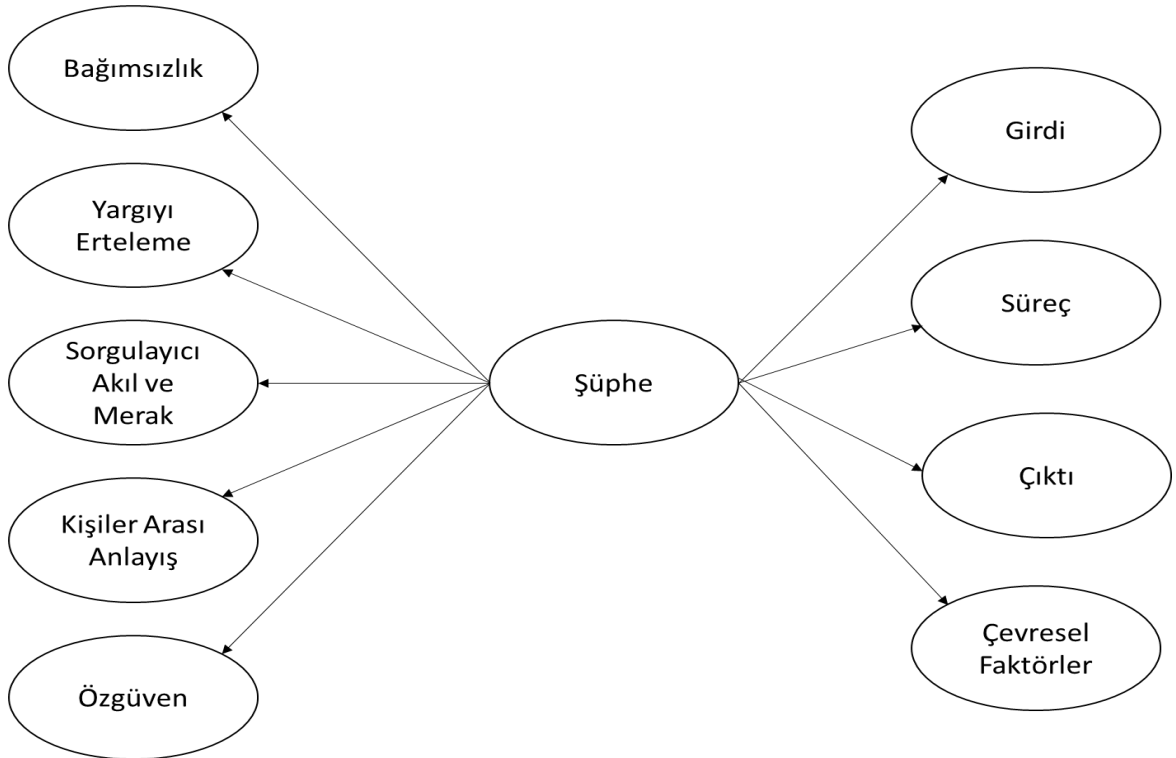
4. YÖNTEM

Çalışmanın bu bölümünde denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisinin incelenmesi amacıyla yapılan araştırmaya ait bulgulara yer verilmiştir. Bu bölüm araştırma modelinin oluşturulmasıyla başlamaktadır. Daha sonraki aşamada bu modele ilişkin oluşturulan hipotezlere yer verilmiştir. Sonraki aşamalarda ise veri toplama yöntemi ve verilerin analizinde kullanılan istatistik teknikler açıklanmıştır.

4.1. Araştırma Modeli

Denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisinin incelendiği bu çalışmada kullanılan ölçüm modeli kesitsel (ilişkisel) tarama yöntemidir. Tarama modelinin bir türü olan bu yöntem, iki ya da daha fazla değişken arasındaki ilişkiyi bu değişkenlere müdahale etmeden istatistiksel tekniklerle açıklamaya çalışır.

Kesitsel tarama modelinde değişkenler keşfedici ve yordayıcı olabilmektedir. Keşfedici ilişkinin araştırma amacı, sonuç değişkenine etki eden neden/nedenleri bulmaktır. Yordayıcı değişkenin araştırma amacı ise; iki değişken arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığını ortaya koymaktır (Sönmez ve Alacapınar, 2014, s. 50).



Şekil 4.1. Öngörülen Yapısal Eşitlik Modeli

Şekilde görüldüğü üzere çalışmada öngörülen modelde 9 tane gizil (latent) değişken söz konusudur. Sorgulayıcı akıl ve merak, bağımsızlık, yargıyı erteleme, özgüven ve kişiler arası anlayış mesleki şüpheciliğe ilişkin gizil değişkenlerdir. Girdi, süreç, çıktı ve çevresel faktörler ise denetim kalitesine ilişkin gizil değişkenlerdir. Her bir gizil değişken grubu kendi içinde gözlenen değişkenleri temsil eden ölçek maddeleriyle somutlaştırılmaktadır.

Şüphecilik ölçeğine ilişkin faktörler:

Bağımsızlık faktörü: Denetçinin cesurca kararlarını değerlendirmesini, fikrini oluşturmasını ve sürdürmesini ifade eder.

Yargıyı erteleme faktörü: Denetçinin daha fazla doğrulama olmadan bir açıklamada bulunmaması, aceleci davranmayıp zamanında karar almasıdır.

Sorgulayıcı akıl ve merak faktörü: Sorgulayıcı akıl, denetçinin merakı ve ilgisi ile ilgili bir tutumu ifade eder. Merak, denetçinin araştırma arzusu ve isteğini ifade eder.

Kişiler arası anlayış faktörü: Denetçinin başkalarının davranışlarının etkeni olan içgüdüler ve motivasyonları anlamasıdır.

Özgüven faktörü: Denetçinin kendi yeteneklerini, öz değer ve inanç duygularını ifade eder.

Kalite ölçeğine ilişkin faktörler:

Girdi faktörü: Bir denetim işini yaparken denetçinin sahip olması gereken değer, etik ve davranışlardır.

Süreç faktörü: Kalite kontrol yordamları ve denetim sürecini ifade eder.

Çıktı faktörü: Denetim sürecinden çıkan raporlardır.

Çevresel faktörler faktörü: Finansal raporlama ve denetimin gerçekleştiği ortamdır.

4.2. Hipotezler

Bu çalışma kapsamında geliştirilen araştırma modeli içerisinde test edilmek istenen toplam 4 hipotez vardır. Mevcut literatür incelenerek ve bazı çalışmalardan destek alınarak bu hipotezler oluşturulmuştur. Bu hipotezlerle mesleki şüphecilik ile kalite arasındaki ilişkinin sorgulanması amaçlanmaktadır.

H₁: Bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği arttıkça, denetim sürecine ilişkin girdinin kalitesi artar.

H₂: Bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği arttıkça, denetim sürecinin kalitesi artar.

H₃: Bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği arttıkça, denetim sürecinin çıktılarının kalitesi artar.

H₄: Bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği arttıkça, çevresel faktörlerin denetim kalitesine etkisi artar.

4.3. Veri Toplama Tekniği ve Araçları

Zaman ve maliyet etkenlerden dolayı evrenin tamamına ulaşmak yerine, bağımsız denetçileri temsilen örneklem üzerinde çalışılmıştır. Çalışmanın evreni KGK'dan yetkilendirmesi olan ve bağımsız denetim yapan denetçilerdir. Fakat yetkilendirme alan kişilerin hepsi fiilen bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamaktadırlar. Bu yüzden fiilen bağımsız denetim yapan kişilerin sayılarını tespit edememekteyiz. Çalışmanın evrenine ilişkin net bir sayı söylenememektedir. Örneklem seçim yöntemi olarak kartopu örnekleme kullanılmıştır. Çalışmada kullanılan yapısal eşitlik modelindeki analizleri yapabilmek için belirli bir sayıya ihtiyaç vardır. Bu sayıya ilişkin olarak değişik kaynaklarda değişik rakamlar belirtilmektedir. Doğru bir biçimde belirlenmiş modeller ve çok değişkenli normal dağılmış veri için yapılan benzetim çalışmaları sonucunda, makul örneklem büyüklüğünün 150 (Muthen ve Muthen, 2002) veya 200 (Hoogland ve Boomsma 1998) olması gerektiği belirtilmiştir. Bugüne kadar 201 denetçiye sormaca formu doldurtularak, analizi yapabilmek için yeterli sayıya ulaşılmıştır.

Araştırmaya ilişkin veriler denetçilerden sormaca formu aracılığıyla toplanmıştır. Sormaca, araştırmacı tarafından katılımcılara yüz yüze veya e posta ile ulaştırılmıştır. Katılımcılara ayrıca telefon görüşmesi yoluyla çalışmanın kapsamına ilişkin gerekli açıklamalar yapılmış ve cevapların içtenlikle verilmesi istenmiştir. Bu bağlamda katılımcıların ifadeleri doğru anlayarak, samimi şekilde cevap verdikleri varsayılmaktadır.

Nicel araştırma için toplam 56 ölçek maddesi ve 4 sosyo-demografik soruyu içinde barındıran bir yapıda hazırlanmıştır. Ölçek maddelerine katılımcıların yanıt verebilmesi amacıyla 5'li likert (Kesinlikle Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum, Kesinlikle Katılıyorum) ölçeği kullanılmaktadır. Sormaca formunun birinci bölümü çalışanların demografik özelliklerini belirlemek üzere cinsiyet, yaş, mesleki deneyim ve denetim mesleğindeki unvanı olmak üzere toplam 4 maddeden oluşmaktadır.

Sormaca formunun ikinci bölümü denetim kalite çerçevesinden hareketle oluşturulmuştur ve toplam 38 maddeden oluşmaktadır. Bu maddeler kaliteyi ölçmek için oluşturulmuştur ve Sulaiman'ın (2011) ölçeğindeki sorulardan da eklemeler yapılmıştır. Bu bölümde; ilk 9 madde denetim sürecine ilişkin girdileri, sonraki 18 madde denetim sürecini, daha sonraki 6 madde denetim sürecinin çıktılarını ve son olarak 5 madde denetim sürecine etki eden çevresel faktörleri ifade etmektedir. Sormaca formunun üçüncü ve son bölümünde Hurtt, (2010) tarafından geliştirilmiş mesleki şüphencilik ölçeği Türkçeleştirilmiş, kapsam geçerliliği ve güvenilirliği uzmanlar tarafından test edilmiş ve bazı sorular ölçekten çıkartılmıştır. Bu bölümde toplam 18 madde vardır. Mesleki şüphencilik göstergeleri olan bağımsızlığa ilişkin 2 madde, yargıyı ertelemeye ilişkin 3 madde, kişiler arası anlayışa ilişkin 4 madde, özgüvene ilişkin 3 madde, sorgulayıcı akıl ve merakla ilişkin 6 madde vardır. Ayrıca denetçilere açık uçlu bir soru sorularak denetim kalitesine etki ettiğini düşündükleri unsurları açıklamaları istenmiştir. Çalışmanın son kısmında yer alan Ek 1 incelendiğinde, sormaca formu daha ayrıntılı olarak görülebilir.

4.4. Veri Analizi

Çalışmanın uygulama aşaması için KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarına e posta gönderilmiş, denetçiler ofislerinde ziyaret edilmiş ve telefon görüşmeleri yapılarak sormaca formunu cevaplamaları istenmiştir. Bugün itibariyle 201 denetçiden geri dönüş olmuştur. Fakat 4 formda sadece kaliteye ilişkin cevaplar yer aldığı için bunlar analize dâhil edilmemiştir.

Veri toplama aşaması tamamlandıktan sonra, veri girişleri aşamasına geçilmiştir. Veriler SPSS programına girilmiştir. Yanlış girilen verileri tespit etmek için kontroller yapılmış, analiz aşamasına geçilmiş ve analiz 197 form üzerinden gerçekleştirilmiştir.

Denetçinin mesleki şüphenciliklerinin denetim kalitesine etkisini inceleyebilmek için kullanılan verilerin analizinde Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) kullanılmıştır. Denetçilere uygulanan sormacalar, Mplus programı kullanılarak YEM üzerinden nicel analizle incelenmektedir. Program Doğrulayıcı Faktör Analizi (DFA) modelleme gerçekleştirmek için ortalama ve varyansa göre düzeltilmiş ağırlıklandırılmış en küçük kareler (Weighted Least Squares Mean-and Variance Adjusted-WLSMV) prosedürünün seçilmesine olanak sağlar. Bu çalışmada ölçekler için, sıralı kategorik veri kullanıldığı için ve veriler normal dağılmadığı için parametre tahminlerinde WLSMV tahmini kullanılmıştır. WLSMV,

normal olarak dağılmış değişkenleri kabul etmeyen ve kategorik veya sıralı verileri modellemek için en iyi seçeneği sunan güçlü bir tahmin edicidir (Brown, 2006).

Mplus programı istatistiksel modelleme tekniği olarak ilk 1995 yılında geliştirilmiştir. Bu süreçte sürekli güncellenen yazılım programının 8 Nisan 2017'de yayınlanan en son versiyonu çalışmanın veri analizinde kullanılmıştır. Mplus programı, regresyon, yol analizi, keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizi, yapısal eşitlik modeli ve büyüme modellerini tahmin eder. Mplus verileri analiz etmek için esnek bir araç sağlayan istatistiksel bir modelleme programıdır. Mplus, araştırmacılara, kullanımı kolay bir ara yüz ile veri ve analiz sonuçlarının grafiksel göstergelerine sahip bir programda geniş bir model, tahminci ve algoritma seçeneği sunar. (Muthen ve Muthen, 2017, s. 1).

YEM ikinci nesil veri analiz tekniğidir ve birinci nesil istatistiksel teknikler arasında yer alan regresyon analizi gibi tekniklerden farklı olarak birçok bağımlı ve bağımsız değişken arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmekte, karmaşık araştırma problemlerini tek bir süreçte ele almaya imkân sağlamaktadır (Dursun ve Karagöz, 2010, s. 2).

YEM'in üç bileşeni vardır. Bunlar; yol analizi, yapısal model ve ölçüm modellerinin kavramsal sentezi ve genel tahmin süreçleridir. Regresyon analizi, birden fazla bağımlı ve bağımsız değişken arasındaki ilişkiyi açıklar. Oysa yol analizi, değişkenler arasındaki neden sonuç ilişkisine dayalı modelleri ortaya koyar. Doğrulayıcı faktör analizi, tanımlı bir yapının maddelerinden oluşan veri setinin test edilip edilemeyeceğine yönelik çalışmalardır ve kuramsal yapıların var oluşunu test etmek için günümüzde doğrulayıcı faktör analizi kullanılır. Yol diyagramları nedensel ilişkiler hakkında varsayılan modelleri göstermek için YEM tarafından kullanılır. YEM'in temelini gizil (gözlenemeyen) değişkenler oluşturur. YEM, gözlemlenen değişkenler tarafından ölçülen gizil yapılar arasındaki nedensel ilişkiler ile ilgili olan araştırma problemini çözmekte kullanılır (Çelik ve Yılmaz, 2013, s. 4).

YEM modelleri 5 temel aşamada gerçekleştirilir (Alkış, 2016, s. 108):

- Model belirleme: Tahmin edilecek modelin önerilmesi aşamasıdır. İlgili alandaki değişkenler arasındaki ilişkinin nedenlerinin araştırılması amaçlanır.
- Model tanımlama: Bilinmeyen parametrelerin varyans ya da kovaryans olarak ifade edilmesi ile model tanımlanır.
- Model tahminleme: Gözlenen değişkenlerden bağımsız parametrelerin tahmini ile model tahminleme yapılır.

- Model uyumu: Modelin veriye ne kadar uyduğu belirlenir.
- Model değiştirme: Modele yeni ilişkiler eklenerek ya da anlamlı olmayan ilişkiler çıkarılarak değiştirilir.

YEM doğrudan ölçülemeyen yapılar ve yapılar arasındaki ilişkileri betimler. Endişe, zeka, kişilik, motivasyon ve tutum bu yapılar örnek olarak gösterilebilir. Çalışmada lmeye çalıştığımız şüphecilik ve kalite de ölçülemeyen yapılar arasında yer almaktadır. Bu bağlamda çalışmada kullanılan ölçüm yönteminin daha uygun bir yöntem olduğu düşünülmektedir. Çünkü YEM tüm gözlenen değişkenlerdeki ölçümlerin olası hatalarını ortaya koyarken, regresyon analizi ölçüm hatalarının toplamını ortaya koymaktadır (elik ve Yılmaz, 2013, s. 6).

5. BULGULAR VE YORUMLAR

Yapısal eşitlik modeli kurulmadan önce ilk olarak, analiz aşamasında SPSS paket programı kullanılarak örneklemin ve değişkenler arasındaki korelasyonun analiz için yeterli olup olmadığı test edilmiştir.

Örneklem büyüklüğünün yeterliliği için Kaiser Mayer Olkin (KMO) değerlerine bakılmıştır. Bu değer 0,5'in üzerinde olması gerekir ve 1'e ne kadar yakınsa örneklem faktör analizi için o kadar uygundur (Hair ve diğerleri, 2006). Şüphencilik ölçeğine ilişkin KMO değeri 0,82 ve kalite ölçeğine ilişkin KMO değeri ise 0,87'dir. KMO değerlerine göre örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu görülmüştür.

Değişkenler arasındaki korelasyonun yeterliliği için Barlett'in Küresellik test (Barlett's test of Sphericity-BTS) değerlerine bakılmıştır. Testin anlamlılık düzeyi p değeri <0,05 ise veri seti faktör analizi için uygundur. Şüphencilik ölçeği için p değeri <0,001 ve aynı şekilde kalite ölçeği için p değeri <0,001 olarak bulunmuştur. Her iki ölçeğin de test sonucu anlamlılık düzeyleri %5'ten küçük olduğu için korelasyon matrisi birim matrisi¹ değildir. Bir başka deyişle, korelasyon matrisindeki veriler birim matrisinden farklıdır ve söz konusu farklılık bu korelasyon matrisinden faktör çıkarılabileceği şeklinde yorumlanır.

Şüphencilik ve kaliteye ilişkin faktörlerin her birinin açıkladığı varyans aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 5.1. Faktörler ile Açıklanan Varyans

Faktör Adı	Varyans (%)	Kümülatif (%)
Şüphencilik Faktörleri		
Sorgulayıcı Akıl ve Merak	32,21	32,21
Özgüven	9,27	41,48
Yargıyı Erteleme	8,45	49,93
Bağımsızlık	7,86	57,80
Kişiler Arası Anlayış	6,77	64,58
Kalite Faktörleri		
Süreç	37,61	37,61
Girdi	8,63	46,24
Çevresel Faktörler	8,28	54,53
Çıktı	5,86	60,39

Beş boyutlu faktöriyel yapıya sahip olan şüphencilik ölçeğinde sorgulayıcı akıl ve merak faktörü şüphencilikteki değişimin %32,21'ini açıklamaktadır. Diğer faktörlere göre

¹ Birim matrisi bu bağlamda korelasyon veya kovaryans matrisinde köşegendeki değerlerin dışındaki tüm değerlerin sıfır olduğu matristir.

sorgulayıcı akıl ve merak boyutu şüphencilikteki değişimi en yüksek düzeyde açıklayan varyansa sahiptir. Şüphencilik ölçeğindeki tüm faktörler toplam varyansın %64,58'ini açıklamıştır.

Dört boyutlu faktöriyel yapıya sahip kalite ölçeğinde ise süreç faktörü diğer 3 faktöre göre kalite puanlarındaki değişimi en yüksek düzeyde açıklayan (%37,61) faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Kalite ölçeğindeki tüm faktörler toplam varyansın %60,39'unu açıklamıştır.

Sormacaya katılan bağımsız denetçilerin sosyo-demografik bilgileri aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 5.2. Denetçilerin Sosyo-demografik Bilgileri

Sosyo-demografik Özellikler	n	(%)
Cinsiyet		
Kadın	38	19,3
Erkek	154	78,2
Cevaplamayan	5	2,5
Toplam	197	100
Yaş		
20-25	13	6,6
26-35	60	30,5
36-45	54	27,3
46-55	32	16,3
56-65	15	7,6
66 üstü	10	5,1
Cevaplamayan	13	6,6
Toplam	197	100
Deneyim		
1-5	59	29,9
6-10	28	14,2
11-15	38	19,3
16-20	23	11,7
21-25	12	6,2
26 üstü	24	12,1
Cevaplamayan	13	6,6
Toplam	197	100
Unvan		
Sorumlu denetçi	55	27,9
Baş denetçi	27	13,7
Kıdemli denetçi	27	13,7
Denetçi	41	20,8
Denetçi yardımcısı	33	16,8
Cevaplamayan	14	7,1
Toplam	197	100

Tablo 5.2.'de görüldüğü gibi katılımcıların %19,3'ü kadın, %78,2'si erkektir. Bu örneklem üzerinden cinsiyete göre bir değerlendirme yapıldığında, denetim mesleğini erkeklerin daha çok tercih ettiğini söyleyebiliriz. Örneklemin yaş dağılımına

bakıldığında, denetim işini yapan 35 yaş üstü denetçi sayısı yoğunluktadır. 35 yaş üstü olan denetçilerin örneklem içerisindeki oranı %56,3'tür. Örneklemenin mesleki deneyimine bakıldığında çoğunluğun (%45,1) 10 yılın altında deneyime sahip olduğu tespit edilmiştir. Örneklemenin unvan bazında dağılımına bakıldığında denetçilerin çoğunluğunun sorumlu denetçi (%27,9) ve baş denetçi (%13,7) olduğu tespit edilmiştir.

Sormacaya katılanların sosyo-demografik özelliklerinin belirlenmesinden sonraki aşamada Tablo 5.3.'te araştırma modelindeki her bir faktöre ilişkin ortalama ve standart sapma değerleri (tanımlayıcı) istatistikler sunulmuştur. Çalışmada 5'li likert ölçeği kullanıldığı için 1 en düşük, 5 en yüksek puanı ifade etmektedir. Sormaca içerisinde ters kodlanan maddeler düzeltildikten sonra ortalama ve standart sapma değerleri alınmıştır.

Tablo 5.3. *Araştırma Modelindeki Faktörlerin Ortalama ve Standart Sapmaları*

Faktörler	Ortalama	Standart Sapma
Sorgulayıcı Akıl ve Merak		
m1	4,37	0,563
m2	3,92	0,923
m3	4,38	0,716
m4	4,46	0,602
Özgüven		
m5	4,21	0,800
m6	4,30	0,937
m7	4,34	0,641
Yargıyı Erteleme		
m8	4,28	0,687
m9	4,04	0,797
m10	3,92	0,874
Bağımsızlık		
m11	4,22	0,909
m12	3,85	0,877
Kişiler Arası Anlayış		
m13	3,88	0,916
m14	3,65	0,877
Girdi		
m15	4,82	0,485
m16	4,81	0,501
m17	4,79	0,515
m18	4,53	0,723
Süreç		
m19	4,64	0,575
m20	4,68	0,544
m21	4,70	0,519
m22	4,61	0,563
m23	4,67	0,538
m24	4,77	0,534
m25	4,57	0,588
m26	4,68	0,545
Çıktı		
m27	4,03	0,991
m28	3,38	1,333

m29	3,02	1,398
m30	4,28	0,881
m31	4,37	0,789
m32	4,30	0,882
Çevresel Faktörler		
m33	4,40	0,886
m34	4,49	0,752
m35	4,51	0,835
m36	4,23	0,884
m37	4,43	0,759

Tablo 5.3.'te görüldüğü gibi sorgulayıcı akıl ve merakın ortalama değerleri 4'ün üzerinde olduğu için denetçilerin merakı ve ilgisi ile ilgili tutumları genellikle olumlu yöndedir. Özgüvenin ortalama değerleri 4'ün üzerinde olduğu için denetçilerin kendi yetenekleri, öz değer ve inanç duygularına ilişkin tutumları genellikle olumlu yöndedir. Yargıyı erteleme ortalama değerleri 4'ün üzerinde olduğu için denetçilerin daha fazla doğrulama olmadan bir açıklamada bulunmaması, aceleci davranmayıp zamanında karar almaya ilişkin tutumları genellikle olumlu yöndedir. Bağımsızlık ortalama değerleri 4'ün üzerinde olduğu için denetçilerin cesurca kararlarını değerlendirmesi, fikrini oluşturmasına ilişkin tutumları genellikle olumlu yöndedir. Kişiler arası anlayış ortalama değerleri 4'ün üzerinde olduğu için denetçilerin başkalarının davranışlarının etkeni olan içgüdüler ve motivasyonları anlamasına ilişkin tutumları genellikle olumlu yöndedir. Girdi ortalama değerleri 4'ün üzerinde olduğu için denetçilerin kendi yetenekleri, öz değer ve inanç duygularına ilişkin tutumları genellikle olumlu yöndedir. Süreç ortalama değerleri 4'ün üzerinde olduğu için denetçilerin kalite kontrol yordamları ve denetim sürecine ilişkin tutumları genellikle olumlu yöndedir. Çıktı ortalama değerleri 4'ün üzerinde olduğu için denetçilerin denetim sürecinden çıkan raporlara ilişkin tutumları genellikle olumlu yöndedir. Çevresel faktörler ortalama değerleri 4'ün üzerinde olduğu için denetçilerin finansal raporlama ve denetimin gerçekleştiği ortama ilişkin tutumları genellikle olumlu yöndedir.

5.1. Doğrulayıcı Faktör Analizi

Araştırmanın ölçüm modeline yol analizi yapılmadan önce şüphecilik (sorgulayıcı akıl ve merak, bağımsızlık, yargıyı erteleme, özgüven ve kişiler arası anlayış) ve kaliteye (girdi, süreç, çıktı ve çevresel faktörler) ilişkin değişkenlerin geçerliliğinin yapısal yönünü belirlemek için ayrı ayrı DFA yapılarak model test edilmiş ve analiz sonuçları incelenerek modele yol analizi yapılmıştır.

Hurt'tın önerilen modelini değerlendirmek amacıyla DFA, Mplus programında yapılmıştır. Mplus, faktör analizi dâhil birçok analiz türünü birleştiren kapsamlı bir modelleme programıdır.

Hurt tarafından geliştirilmiş şüphecilik ölçeğinde sorgulayıcı akıl, merak, bağımsızlık, yargıyı erteleme, özgüven ve kişiler arası anlayış olmak üzere 6 faktör söz konusudur. Bu çalışma kapsamında şüphecilik ölçeği seçtiğimiz örneklem üzerinde test edilmiş, ölçekteki maddeler 5 faktör altında toplanmıştır. Sorgulayıcı akıl ve merak Hurt'tın çalışmasında ayrı ayrı değişkenler iken bu çalışmada sorgulayıcı akıl ve merak maddeleri tek faktör altında birleşmiştir. DFA'nın sonuçlarına göre yeterli faktör yüküne sahip olmayan ya da binişik faktör yüküne sahip olan bazı maddeler modelden çıkarılmıştır. İlk modelde 42. madde, ikinci modelde 43. ve 46. maddeler, üçüncü modelde ise 54. madde modelden çıkarılmıştır. Sonuçta 14 maddeyi içeren 5 faktörlü nihai modele ulaşılmıştır.

Modelin genel uyumu, çeşitli uyum indeksleri kullanılarak da değerlendirilebilir, çünkü minimum uyum fonksiyonu ki-kare (X^2), örneklem büyüklüğüne son derece duyarlıdır. Bu nedenle bu çalışma ek uyum indeksleriyle desteklenmiştir. X^2/sd oranının 2'nin altında olması iyi uyum, 3 ile 5 arasında olması ise kabul edilebilir uyum olarak açıklanır (Tabachnick ve diğerleri, 2007). Çalışmada göz önüne alınan uyum indeksleri; Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (CFI), Tucker Lewis İndeksi (TLI) ya da Normlaştırılmamış Uyum İndeksi (NNFI), yaklaşık hataların ortalama karekökü (RMSEA) ve Standartlaştırılmış Hata Kareleri Ortalamasının Karekökü (SRMR)'dür. Ki-kare (X^2) değeri, evren kovaryans matrisi ile örneklem kovaryans matrisinin uyumunu ifade eder. Ki-kare istatistiği örneklem büyüklüğünden etkilendiği için örneklemden daha az etkilenen X^2/sd oranı ki-kare yerine kullanılabilir bir ölçüttür. Yaklaşık hataların ortalama karekökü (RMSEA), ana kütledeki yaklaşık uyumun bir ölçüsüdür. Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (CFI), kurulan modelin yokluk modelinden (null) farkını değişkenler arasında hiçbir ilişkinin olmadığını varsayarak ortaya koyar. Normlaştırılmamış Uyum İndeksi (NNFI), varsayılan model kullanılarak elde edilen serbestlik derecesi başına uygunluktaki artış miktarı şeklinde yorumlanır. Yapısal eşitlik modeline ilişkin kabul edilebilir uyum indeksleri aşağıdaki Tablo 5.4.'te sunulmuştur.

Tablo 5.4. Araştırma Modeli İçin Uyum İndeksleri

Uyum İndeksleri	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Kaynak
RMSEA	$0 < RMSEA < 0.05$	$0.05 \leq RMSEA \leq 0.10$	MacCallum ve diğerleri, 1996
SRMR	$0 < SRMR < 0.05$	$0.05 \leq SRMR \leq 0.10$	Byrne, 1998
NNFI	$0.97 \leq NNFI \leq 1$	$0.95 \leq NNFI \leq 0.97$	Hu and Bentler, 1999
CFI	$0.97 \leq CFI \leq 1$	$0.95 \leq CFI \leq 0.97$	Hu and Bentler, 1999

Tablo 5.5.'te görüldüğü gibi şüphencilığe ilişkin DFA sonucunda 14 maddeye ilişkin modelde ki-kare değeri (X^2) 140,254; serbestlik derecesi (sd) 67; X^2 / sd oranı 2,09; Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (CFI) değeri 0,957; Normlaştırılmamış Uyum İndeksi (NNFI) değeri 0,952; Yaklaşık Hataların Ortalama Karekök (RMSEA) değeri 0,074; Standartlaştırılmış Hata Kareleri Ortalamasının Karekök (SRMR) değeri 0,053'tür.

Tablo 5.5. Şüphencilik Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İndeksleri

Uyum indeksleri	Hesaplanan değer
X^2	140,254
sd	67
X^2 / sd	2,09
CFI	0,957
NNFI	0,952
RMSEA	0,074
SRMR	0,053

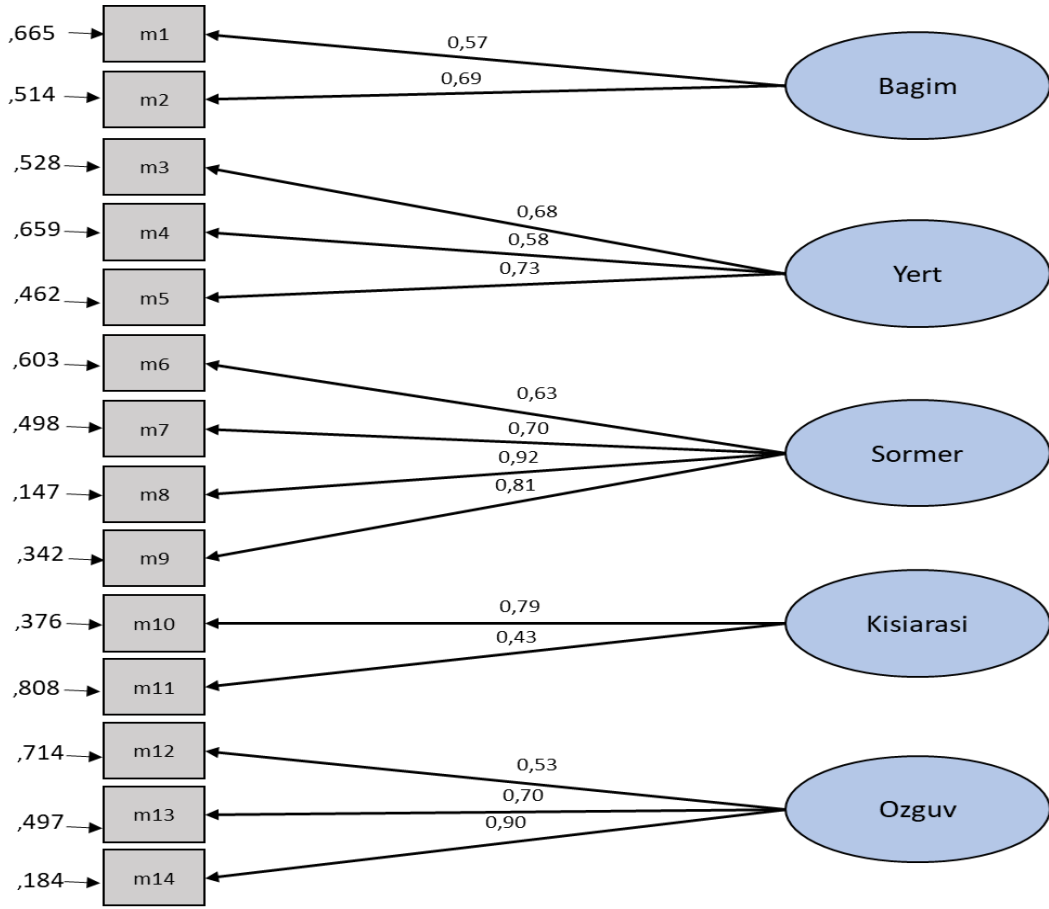
Tablo 5.5'deki değerlere göre, şüphencilik ölçeğinin iyi uyum değerlerine sahip kabul edilebilir bir model olduğu sonucuna ulaşılır. DFA sonucu elde edilen standartlaştırılmış tahmin değerleri (λ), t istatistik değerleri ve belirlilik katsayıları (R^2) Tablo 5.6.'da verilmiştir.

Tablo 5.6. Şüphencilik Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Faktörler	λ	t-değeri	R^2	Açıklanan Varyans
Bağımsızlık				
m1	0,579	7,717	0,335	0,638
m2	0,697	8,128	0,486	
Yargıyı erteleme				
m3	0,687	13,325	0,472	0,668
m4	0,584	9,475	0,341	
m5	0,733	14,726	0,538	
Sorgulayıcı akıl ve merak				
m6	0,630	13,024	0,397	0,768
m7	0,709	16,166	0,502	
m8	0,923	34,392	0,853	
m9	0,811	27,611	0,658	
Kişiler arası anlayış				
m10	0,790	8,276	0,624	0,614
m11	0,438	6,267	0,192	
Özgüven				
m12	0,535	10,543	0,286	0,715
m13	0,709	17,438	0,503	
m14	0,903	29,355	0,816	

Tablo 5.6.'da görülen, tüm ilişki katsayılarının t istatistik değerleri ($t > 1,96$) 0,05 alpfa düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Bağımsızlık faktöründeki değişimin %48,6'sı 2. madde (m2) ve %33,5'i m1 tarafından açıklanmaktadır. Yargıyı erteleme faktöründeki değişim en çok m5 (%53,8) ve en az m4 (%34,1) tarafından açıklanmaktadır. Sorgulayıcı akıl ve merak faktöründeki değişim en çok m8 (%85,3) ve en az m6 (%39,7) tarafından açıklanmaktadır. Kişiler arası anlayış faktörünün varyansı m10 tarafından %62,4 oranında ve m11 tarafından ise %19,2 oranında açıklanmaktadır. Özgüven faktöründeki değişim en çok m14 (%81,6) ve en az m12 (%28,6) tarafından açıklanmaktadır. Bağımsızlık şüphencilikteki değişimin %63,8'ini, yargıyı erteleme %66,8'ini, sorgulayıcı akıl ve merak %76,8'ini, kişiler arası anlayış %61,4'ünü ve özgüven %71,5'ini açıklamaktadır.

Gözlenen 14 madde ve 5 faktörlü şüphencilik ölçeğinin doğrulayıcı faktör analizi sonucu elde edilen yol diyagramı Şekil 5.1'de verilmektedir.



Şekil 5.1. Şüphencilik Doğrulayıcı Faktör Analizine İlişkin Yol Diyagramı

Şekil 5.1’deki yol diyagramındaki elipsler gizil değişkenleri, kareler ise gözlenen değişkenleri ifade etmektedir. Bağımsızlık, yargıyı erteleme, sorgulayıcı akıl ve merak, kişiler arası anlayış ve özgüven gizil değişkenleri gözlenen değişkenler aracılığıyla ölçülmüştür.

Faktör gruplarının güvenilirliği için bileşik güvenilirlik (composite reliability) değerlerine bakılmıştır. Bileşik güvenilirlik değeri faktörler içerisindeki gözlenen değişkenlere ilişkin ifadelerin, kendi içerisinde güvenilir ve geçerli olduğunu ve iç tutarlılığını açıklamaktadır. Güvenilirlik, ölçmek istediğimiz ölçüm enstrümanı ile her zaman aynı sonucu alıp alamayacağımıza ilişkindir. Güvenilirliğin bileşenlerinden biri iç tutarlılıktır. İç tutarlılık; temsil edicilik, duyarlılık ve istikrarlılıktır.

Bileşik güvenilirlik aşağıdaki formülle hesaplanmıştır. Formüldeki λ her bir madde için standardize edilmiş faktör yükünü, ϵ sembolü ise her bir faktör için hata varyansını ifade etmektedir.

$$CR = \frac{(\sum \lambda_i)^2}{(\sum \lambda_i)^2 + (\sum \epsilon_i)}$$

Hata varyansı ise standardize edilmiş faktör yükü temel alınarak aşağıdaki şekilde hesaplanır.

$$\epsilon_i = 1 - \lambda_i^2$$

Tablo 5.7. Şüphencilik Faktörleri Güvenilirlik Puanları

Faktör Adı	Bileşik Güvenilirlik
Şüphencilik Faktörleri	
Sorgulayıcı Akıl ve Merak	0,856
Özgüven	0,791
Yargıyı Erteleme	0,773
Bağımsızlık	0,579
Kişiler Arası Anlayış	0,565
Şüphencilik	0,884

Tablo 5.7.'de görüldüğü gibi şüphencilığe ilişkin toplam bileşik güvenilirlik değerleri 0,80'nin üstündedir. Bu demek oluyor ki şüphencilik ölçeği güvenilir bir ölçektir. Şüphencilik ölçeğindeki faktörlere ilişkin bileşik güvenilirlik puanları 0,56-0,86 arasında değişmektedir. Şüphencilığe ilişkin değişkenler içerisinde yer alan kişiler arası anlayış ve bağımsızlık değişkenlerinin bileşik güvenilirlik değerleri diğer faktörlere göre düşük çıkmıştır. Bunun nedeni, kişiler arası anlayış ve bağımsızlık faktörünün madde sayısının 2 olmasıdır. Faktörlere ilişkin madde sayısı arttıkça bileşik güvenilirlik değeri artmaktadır. Hurtt'ın şüphencilik ölçeğindeki her bir faktöre ilişkin madde sayısı 5 ve 6 arasında değişmektedir. Çalışmada uzman görüşleri alınarak madde sayısının azaltılması söz konusu faktörlerin bileşik güvenilirlik değerinin düşmesine neden olduğu düşünülmektedir.

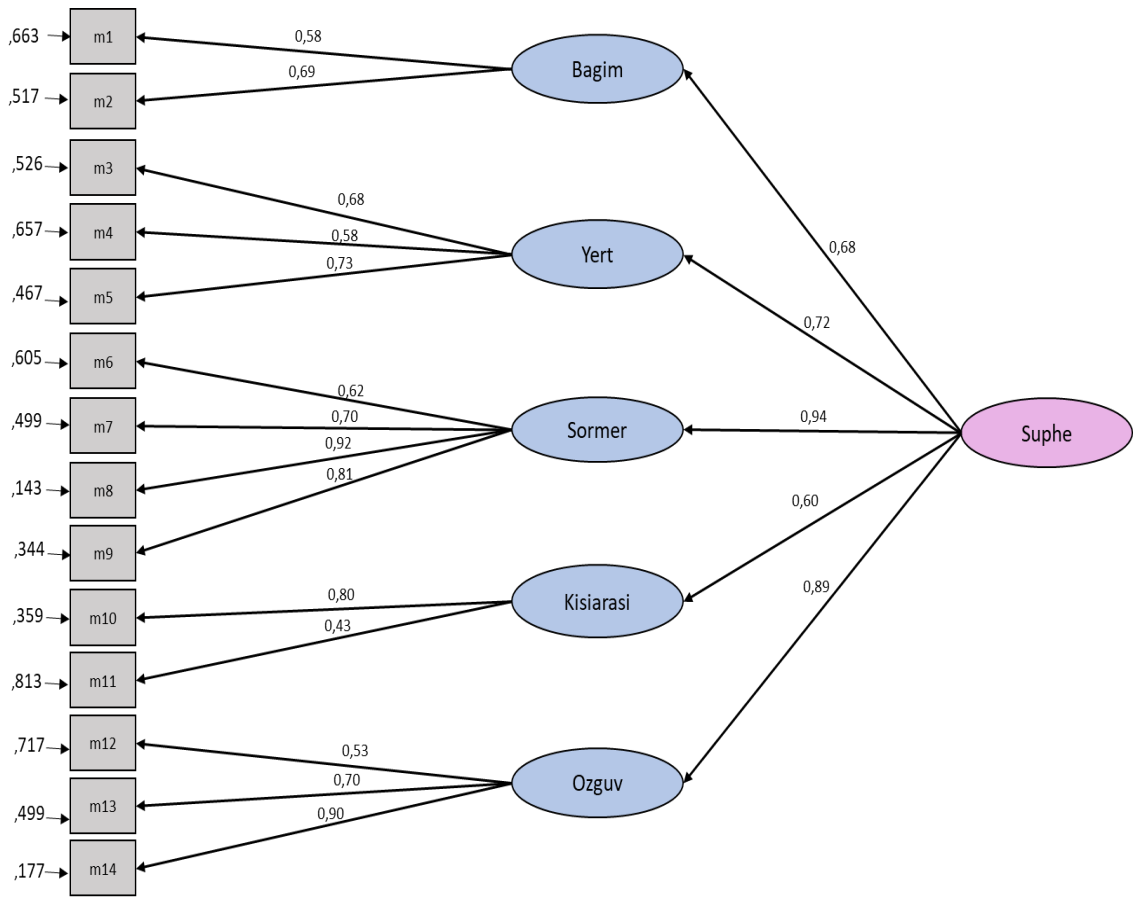
Şüphencilığe ilişkin faktörler arası korelasyonlar Tablo 5.8.'de sunulmuştur.

Tablo 5.8. Şüphencilik Faktörlerinin Korelasyonu

Faktörler	Bağımsızlık	Yargıyı Erteleme	Sorgulayıcı Akıl ve Merak	Kişiler arası anlayış	Özgüven
Bağımsızlık	1,000				
Yargıyı Erteleme	0,676	1,000			
Sorgulayıcı Akıl ve Merak	0,589	0,643	1,000		
Kişiler arası anlayış	0,407	0,515	0,607	1,000	
Özgüven	0,595	0,633	0,865	0,402	1,000

Tablo 5.8.'de görüldüğü gibi faktörler arası en yüksek korelasyon sorgulayıcı akıl ve merak ile özgüven faktörü arasında %86,5 ve en düşük korelasyon ise kişiler arası anlayış ile bağımsızlık faktörü arasında %40,7'dir.

Bağımsızlık, yargıyı erteleme, sorgulayıcı akıl ve merak, kişiler arası anlayış ve özgüven daha üst düzeyde bir yapı olan “şüphencilik” gizil değişkeninin birer bileşeni durumundadır. Şüphencilığe ilişkin alt bileşenlerin şüphencilik faktörü altında toplandığı ikinci düzey doğrulayıcı faktör analizi sonucu elde edilen yol diyagramı Şekil 5.2'de verilmektedir.



Şekil 5.2. Şüphencilik İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizine İlişkin Yol Diyagramı

İkinci düzey doğrulayıcı faktör analizi yapılmasıyla elde edilen sonuçlar Tablo 5.9.'da sunulmuştur.

Tablo 5.9. Şüphencilik ile İlgili İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Değişkenler	λ	t-değeri	R^2
Şüphe → Bağımsızlık	0,688	9,045	0,473
Şüphe → Yargıyı erteleme	0,725	13,197	0,525
Şüphe → Sorgulayıcı akıl ve merak	0,941	28,042	0,886
Şüphe → Kişiler arası anlayış	0,602	6,752	0,362
Şüphe → Özgüven	0,894	20,423	0,800

Şekil 5.2 ve Tablo 5.9’da görüldüğü gibi, şüphencilik gizil değişkeni en çok sorgulayıcı akıl ve merak değişkeni ve özgüven değişkeni ile ilişkilidir. Değişim, en çok sorgulayıcı akıl ve merak tarafından % 88,6; en az kişiler arası anlayış tarafından %36,2 açıklanmaktadır.

İkinci düzey DFA analizi sonucunda modele ilişkin uyum indeksleri Tablo 5.10.’da sunulmuştur. DFA sonucunda modelde ki-kare değeri (X^2) 157,492; serbestlik derecesi (sd) 72; X^2 / sd oranı 2,18; Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (CFI) değeri 0,950; Normlaştırılmamış Uyum İndeksi (NNFI) değeri 0,957; Yaklaşık Hataların Ortalama Karekök (RMSEA) değeri 0,078; Standartlaştırılmış Hata Kareleri Ortalamasının Karekök (SRMR) değeri 0,058’dir.

Tablo 5.10. Şüphencilik ile İlgili İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İndeksleri

Uyum indeksleri	Hesaplanan değer
X^2	157,492
sd	72
X^2 / sd	2,18
CFI	0,950
NNFI	0,957
RMSEA	0,078
SRMR	0,058

Tablo 5.10.’daki değerler yorumlandığında modelin iyi uyum değerlerine sahip kabul edilebilir bir model olduğu sonucuna ulaşılır.

Şüphencilik ile ilişkin DFA analizi yapılarak model değerlendirildikten sonraki aşamada kaliteye ilişkin DFA yine Mplus programı kullanılarak yapılmıştır. IAASB tarafından yayınlanan denetim kalitesine ilişkin çerçeveden hareketle hazırlanan ölçeğe Sulaiman’ın çalışmasındaki sorulardan da eklemeler yapılmıştır. Kaliteye ilişkin ölçek 4 faktörden ve 38 maddeden oluşmaktadır. Bu faktörler girdi, süreç, çıktı ve çevresel faktörlerdir. DFA sonuçlarına göre yeterli faktör yüküne sahip olmayan ya da binişik faktör yüküne sahip olan bazı maddeler modelden çıkarılmıştır. İlk modelde 6., 7. ve 8. maddeler, ikinci modelde 15 ve 16. madde, üçüncü modelde 28., 29. ve 30. madde

modelden çıkarılmıştır. Sonuçta 23 maddeyi içeren 4 faktörden oluşan uygun bir modele ulaşılmıştır. DFA sonucunda 23 maddeye ilişkin modelde ki-kare değeri (X^2) 475, 399; serbestlik derecesi (sd) 224; X^2/ sd oranı 2,12; Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (CFI) değeri 0,959; Normlaştırılmamış Uyum İndeksi (NNFI) değeri 0,954; Yaklaşık Hataların ortalama karekök (RMSEA) değeri 0,075; Standartlaştırılmış Hata Kareleri Ortalamasının Karekök (SRMR) değeri 0,063'tür.

Tablo 5.11. Kalite ile İlgili Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İndeksleri

Uyum indeksleri	Hesaplanan değer
X^2	486,877
sd	224
X^2/ sd	2,12
CFI	0,959
NNFI	0,954
RMSEA	0,075
SRMR	0,063

Tablo 5.10.'daki değerler yorumlandığında modelin iyi uyum değerlerine sahip kabul edilebilir bir model olduğu sonucuna ulaşılr.

Kalite ölçeğinin DFA sonucu elde edilen standartlaştırılmış tahmin değerleri, t istatistik değerleri ve belirlilik katsayıları Tablo 5.12.'de verilmiştir.

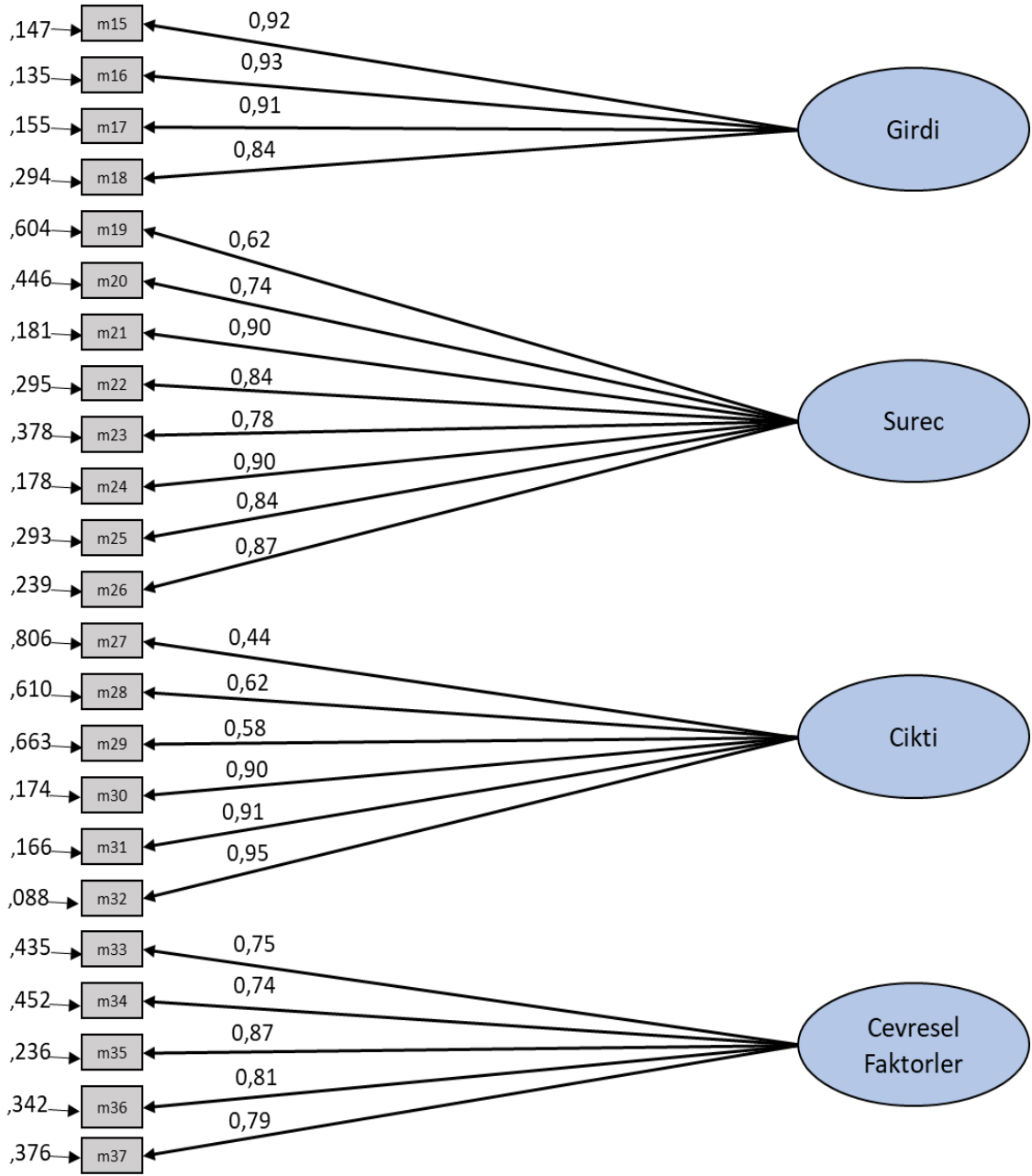
Tablo 5.12. Kalite ile İlgili Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Faktörler	λ	t-değeri	R^2	Açıklanan Varyans
Girdi				
m15	0,924	34,792	0,853	0,902
m16	0,930	34,799	0,865	
m17	0,916	37,895	0,845	
m18	0,840	17,946	0,706	
Süreç				
m19	0,629	13,141	0,396	0,816
m20	0,744	16,454	0,554	
m21	0,905	40,611	0,819	
m22	0,840	27,099	0,705	
m23	0,789	19,780	0,622	
m24	0,907	33,008	0,822	
m25	0,841	32,375	0,707	
m26	0,873	26,536	0,761	
Çıktı				
m27	0,441	7,344	0,194	0,737
m28	0,624	12,783	0,390	
m29	0,581	10,293	0,337	
m30	0,909	40,864	0,826	
m31	0,913	37,793	0,834	
m32	0,955	44,890	0,912	
Çevresel Faktörler				

m33	0,751	14,921	0,565	0,793
m34	0,741	17,223	0,548	
m35	0,874	19,301	0,764	
m36	0,811	19,286	0,658	
m37	0,790	17,450	0,624	

Tablo 5.12.'de görülen tüm ilişki katsayılarının t istatistik değerleri ($t > 1,96$) 0,05 alfa düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Girdi faktöründeki değişim en çok m16 (%86,5) ve en az m18 (%70,6) tarafından açıklanmaktadır. Süreç faktöründeki değişim en çok m24 (%82,2) ve en az m19 (%39,6) tarafından açıklanmaktadır. Çıktı faktöründeki değişim en çok m32 (%91,2) ve en az m27 (%19,4) tarafından açıklanmaktadır. Çevresel faktörler faktöründeki değişim en çok m35 (%76,4) ve en az m34 (%54,8) tarafından açıklanmaktadır. Girdi kalitedeki değişimin %90,2'sini, süreç %81,6'sını, çıktı %73,7'sini ve çevresel faktörler %79,3'ünü açıklamaktadır.

Gözlenen 23 madde ve 4 faktörlü kalite ölçeğinin doğrulayıcı faktör analizi sonucu elde edilen yol diyagramı Şekil 5.3.'te verilmektedir.



Şekil 5.3. Kalite ile İlgili Doğrulayıcı Faktör Analizine İlişkin Yol Diyagramı

Şekil 5.3’deki yol diyagramındaki elipsler gizil değişkenleri, kareler ise gözlenen değişkenleri ifade etmektedir. Girdi, süreç, çıktı ve çevresel faktörler gizil değişkenleri gözlenen değişkenler aracılığıyla ölçülmüştür.

Kalite ölçeğine ilişkin faktörlerin güvenilirlik değerleri Tablo 5.13.’te sunulmuştur.

Tablo 5.13. Kalite Faktörleri Güvenilirlik Puanları

Kalite Faktörleri	
Girdi	0,947
Süreç	0,942
Çıktı	0,886
Çevresel Faktörler	0,895
Kalite	0,980

Tablo 5.13.'te görüldüğü gibi kaliteye ilişkin toplam bileşik güvenilirlik değerleri 0,80'nin üstündedir. Bu demek oluyor ki kalite ölçeği güvenilir bir ölçektir. Kalite ölçeğindeki faktörlere ilişkin bileşik güvenilirlik puanları 0,89-0,94 arasında değişmektedir.

Kaliteye ilişkin faktörlerin korelasyonu Tablo 5.14.'te sunulmuştur.

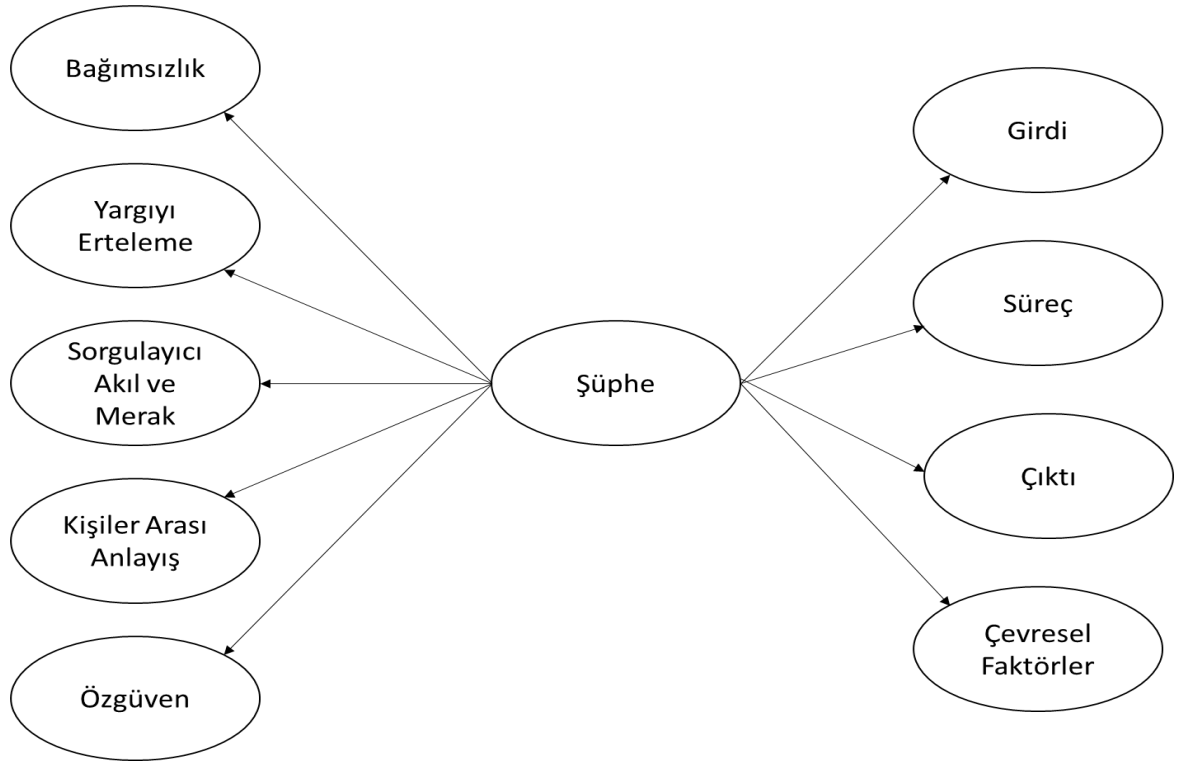
Tablo 5.14. Kalite Faktörlerinin Korelasyonu

Faktörler	Girdi	Süreç	Çıktı	Çevresel Faktörler
Girdi	1,000			
Süreç	0,773	1,000		
Çıktı	0,553	0,623	1,000	
Çevresel Faktörler	0,469	0,659	0,440	1,000

Tablo 5.14.'te görüldüğü gibi, faktörler arasındaki en yüksek korelasyon girdi ile süreç arasında %77,3 ve en düşük korelasyon ise çevresel faktörler ile çıktı arasında %44,4'dir.

5.2. Yapısal Eşitlik Modelinin Oluşturulması

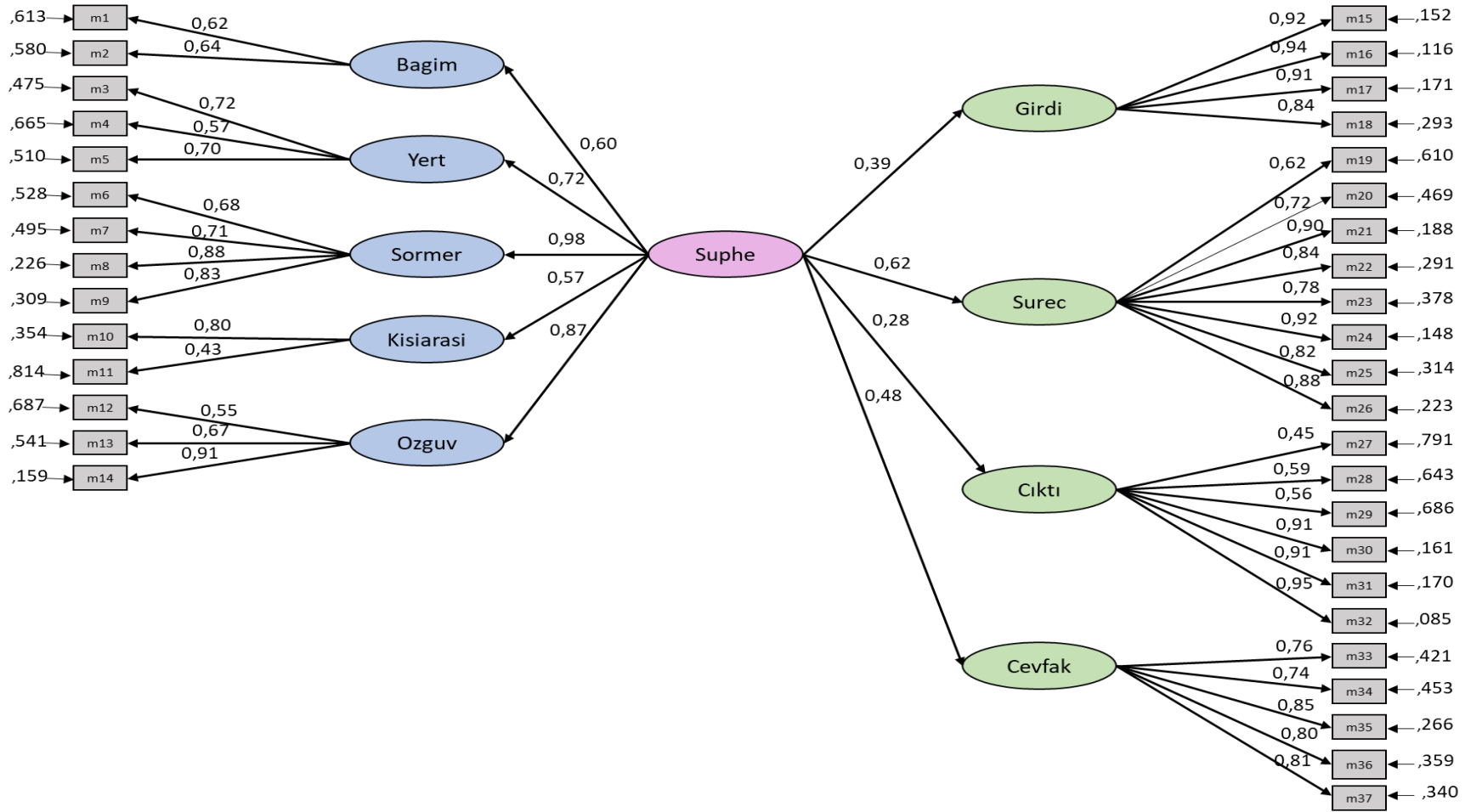
Şüphencilik ve kaliteye ilişkin DFA sonucu ölçüm modeli doğrulandıktan sonra sıra yapısal eşitlik modelinin oluşturulmasına, yol analizine gelmiştir. Çalışmada ele alınan değişkenler arasındaki ilişkilerin yönünün belirlenmesi ve hipotezlerin oluşturulmasından sonra yapısal eşitlik modeli kurulur.



Şekil 5.4. Kavramsal Olarak Önerilen Yapısal Eşitlik Modeli

Şekilde 5.4.'te görüldüğü gibi mesleki şüphecilik ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi gösteren modelde faktörler arası ilişkileri gösteren 9 tane yol vardır. Yapısal eşitlik modelinin kurulabilmesi için; bağımsızlık, yargıyı erteleme, sorgulayıcı akıl ve merak, kişiler arası anlayış, özgüven, girdi, süreç, çıktı ve çevresel faktörler gizil değişkenlerine ilişkin gözlenen değişkenlere ihtiyaç vardır.

Araştırma modelinde yer alan gözlenen değişkenler ile Mplus programında yapılan yapısal eşitlik modeli sonucu ki-kare (X^2) değeri 901,995; serbestlik derecesi (sd) 614; Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (CFI) değeri 0,960; Normlaştırılmamış Uyum İndeksi (NNFI) değeri 0,956; Yaklaşık Hataların Ortalama Karekök (RMSEA) değeri 0.049 ve Standartlaştırılmış Hata Kareleri Ortalamasının Karekök (SRMR) değeri 0,062'dir. Bu değerler incelendiğinde; X^2 / sd oranı (1,46) değeri ve RMSEA değerine bağlı olarak bu modelin kabul edilebilir bir model olduğu sonucuna ulaşılır. Analiz sonucunda elde edilen yapısal eşitlik modelinin yol diyagramı Şekil 5.5'te verilmektedir.



Şekil 5.5. Yapısal Eşitlik Modeli

Yapısal eşitlik modeline ilişkin uyum indeksleri Tablo 5.15.'de sunulmuştur.

Tablo 5.15. *Yapısal Eşitlik Modeline İlişkin Uyum İndeksleri*

Uyum indeksleri	Hesaplanan değer
χ^2	901,995
<i>sd</i>	614
χ^2 / sd	1,46
CFI	0,960
NNFI	0,956
RMSEA	0,049
SRMR	0,062

Tablo 5.15'deki değerler yorumlandığında modelin iyi uyum değerlerine sahip bir model olduğu sonucuna ulaşılır. Yapısal eşitlik modeli sonucu elde edilen standartlaştırılmış tahmin değerleri ve t istatistik değerleri Tablo 5.16'da verilmiştir.

Tablo 5.16. *Yapısal Modele İlişkin Sonuçlar*

Yapısal İlişkiler	Std. β	t-değeri	SONUÇ
Şüphe → Girdi	0,391	5,422	H ₁ kabul
Şüphe → Süreç	0,622	13,141	H ₂ kabul
Şüphe → Çıktı	0,280	4,135	H ₃ kabul
Şüphe → Çevresel Faktörler	0,484	8,258	H ₄ kabul

Tablo 5.16.'da tüm ilişki katsayılarının t istatistik değerleri ($t > 1,96$) 0,05 alpha düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Yapısal ilişkiler yorumlandığında, şüphe ile girdi arasında pozitif yönde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Bu ilişki; mesleki şüphecilikteki bir birimlik artışın girdinin kalitesinde 0,39 birimlik bir artışa neden olacağını ifade etmektedir. Şüphe ile süreç arasında pozitif yönde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Bu ilişki; mesleki şüphecilikteki bir birimlik artışın sürecin kalitesinde 0,62 birimlik bir artışa neden olacağını ifade etmektedir. Bir diğer yorum, şüphe ile çıktı arasında pozitif yönde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Bu ilişki; mesleki şüphecilikteki bir birimlik artışın çıktının kalitesinde 0,28 birimlik bir artışa neden olacağını ifade etmektedir. Son olarak, şüphe ile çevresel faktörler arasında pozitif yönde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Bu ilişki; mesleki şüphecilikteki bir birimlik artışın çevresel faktörlerin denetimin kalitesinde 0,48 birimlik bir artışa neden olacağını ifade etmektedir. Bu sonuçlardan hareketle H₁, H₂, H₃ ve H₄ hipotezleri kabul edilmekte ve doğrulanmaktadır.

5.3. Açık Uçlu Sorunun Analizi

Çalışmanın bu kısmında denetçilere yöneltilen denetimin kalitesini etkilediğini düşündükleri unsurlara ilişkin soruya verdikleri cevaplar analiz edilmiştir. Verilerin analizi sonucunda denetim kalitesinin değerlendirmesine ilişkin üç ana temaya ulaşılmıştır. Bu temalar şunlardır:

1. Girdiye ilişkin görüşler
2. Sürece ilişkin görüşler
3. Çevresel faktörlere ilişkin görüşler

5.3.1. Denetim kalitesinde girdiye ilişkin görüşler

Denetim kalitesinde girdiye ilişkin görüşler teması altında denetim firması çalışanlarının etik anlayışı ve denetim konusunda yeterince bilgi ve beceriye sahip olmayanlara yetki verilmesi olmak üzere iki alt kategori belirlenmiştir.

Denetçilerin denetim işini yaparken sergilemesi gereken davranışlara ilişkin bir denetçi “Denetim kalitesi, denetim firması içerisinde çalışanların etik anlayışlarıyla yakından ilişkilidir” diyerek denetçinin bütünlük, dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık içerisinde hareket etmesinin denetim sürecinin etkinliğini arttıracaklarını düşünmektedir. Bir başka denetçi “Denetim ve denetim standartları konusunda yeterince bilgi sahibi olmayan denetim firmalarına yetki verilmesi (YMM’lik yapan şirketler), denetim ücretlerinin düşmesine neden olmuştur” ifadesiyle bir denetçinin denetim işini yapabilmesi için mesleki yeterliliklere, bilgi, beceri ve deneyime sahip olması gerektiğine işaret etmiştir.

5.3.2. Denetim kalitesinde sürece ilişkin görüşler

Denetim kalitesine ilişkin ikinci alt kategori sürece ilişkin görüşlerdir. Denetim kalitesinde sürece ilişkin görüşler teması altında bağımsız denetim süresinin uzatılması, müşteri işletmelerden alınan verinin kalitesi ve denetlenen işletmenin büyüklüğü ile denetim ekibi içerisindeki denetçi sayısının paralel olması olmak üzere üç alt kategori belirlenmiştir.

Denetim işinin alınmasıyla başlayan denetim süreci denetim raporunun hazırlanmasıyla tamamlanır. Denetçiler süreci tamamlamak için kendilerine ayrılan zamanın yeterli olmadığını ifade etmişlerdir. Bu konuda bir denetçi “ Türk Ticaret

Kanunu bağımsız denetim süresinin 31.03 tarihinde tamamlanmasını gerekli kılmaktadır. Bu sınırlama denetçiler açısından zaman problemi yaratmaktadır. Bu süre en azından Haziran ayı sonuna kadar uzatılmalıdır” sözleri denetim süresinin uzatılmasının denetçi üzerindeki zaman baskısını kaldırarak denetimin kalitesini arttıracığı yönündedir.

Denetim sürecinde denetçiler müşteri işletmeden bir takım veriler ister bu verileri değerlendirir ve işletme dışından da görüşünü destekleyecek denetim kanıtlarını değerlendirerek bir denetim görüşü oluşturur. Bir denetçi “Denetlenen işletmelerden alınan verinin kalitesi denetim sürecini etkiler” sözleri ile müşterilerden alınan veri, denetçilerin kullanacağı şekilde verildiğinde denetçi analizlerini daha iyi gerçekleştirebilir. Aksi durumda denetçi düzenli olmayan verileri düzenleyebilmek için zaman harcamakta, zaten kısıtlı olan zamanını denetim dışındaki işlere ayırmak zorunda kalmaktadır. Bu yüzden işletmelerin kullandığı bilgisayar program veya modüllerin denetime uygun olarak geliştirilmesi ve bunun yaygınlaştırılması gerektiği ifade edilmiştir.

Denetim sürecinin etkili bir şekilde yürütülebilmesi için denetçilerin ekip içerisinde uygun görevlere atanması ve yapılan işin büyüklüğü ile orantılı denetim ekibi oluşturulması gerekmektedir. Bu konuda bir denetçi “ Denetlenen işletmenin büyüklüğü ile denetim ekibi içerisinde yer alan denetçi sayısının paralel olması denetimin kalitesini arttıracaktır” ifadesiyle denetim ekibi içerisindeki denetçilerin iş yükünün fazla olmaması gerektiğini vurgulamıştır.

5.3.3. Denetim kalitesinde çevresel faktörlere ilişkin görüşler

Denetim kalitesine ilişkin üçüncü alt kategori çevresel faktörlere ilişkin görüşlerdir. Denetim kalitesinde çevresel faktörlere ilişkin görüşler müşteri işletmenin denetimi ihtiyaç mı yoksa yasal bir zorunluluk olarak mı gördüğü, finansal raporlama çerçevesine uygun rapor hazırlayabilen personelin eksikliği, yasa ve düzenlemeler, denetim firmalarının yeterli denetim programı ve yazılımının olmaması ve denetim ücretinin KGK’da oluşturulan havuzdan alınması olmak üzere beş alt kategori belirlenmiştir.

Müşteri işletme bağımsız denetimi bir maliyet, bir külfet olarak görmemelidir. Çünkü bağımsız denetim bu işletmelerin finansal tablolarının doğru ve güvenilir olduğuna ilişkin bir güvence vermekte ve bu sayede denetlenen işletmeye katma değer sağlamaktadır. Bir denetçi denetimin denetlenen işletmenin ihtiyacından mı, yoksa kamu

otoritesi tarafından getirilen zorunluluktan mı kaynaklandığı sorusuna verdiği cevapla “Müşteri işletmenin denetimi yasal bir zorunluluk olarak görmemesi, denetimi bir ihtiyaç olarak görmesi” gerektiğini ifade etmiştir.

Yasa ve düzenlemeler, standartların ve denetim hatalarının uygun olmadığı durumlarda firmaların ve kişilerin denetim standartlarını belirlemesi, kalite denetimleri ve disiplin işlemlerine izin verilmesini içerir. Yasa ve düzenlemelerin denetçiler tarafından doğru bir şekilde uygulanabilmesi için açık ve anlaşılır olması gereklidir. Bu konuda bir denetçinin “Yasa ve düzenlemelerin sade ve anlaşılır olması denetimin kalitesi açısından gereklidir” ifadesi ile yasa ve düzenlemelerin anlaşılır olmasının denetimin kalitesine etki edeceğini düşündüğünü belirtmiştir.

Denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için denetlenen işletme denetim firmasının istediği bilgileri, istenilen biçimde sunmalıdır. Denetlenen işletmenin finansal raporlarının finansal raporlama çerçevesine uygun olması beklenen bir durumdur. Finansal raporlama çerçevesi finansal raporlamanın kalitesine etki eden önemli bir faktördür. Açık ve anlaşılır bir çerçeve, yönetime muhasebeyle ilgili kararlarında yol gösterir ve uygulamada tutarlılığı sağlar. Fakat aşırı karmaşık bir finansal raporlama çerçevesi, yönetimin muhasebe gerekliliklerini ve yönetimle sorumlu olanların finansal raporlama sürecini etkin bir şekilde gözetimini zorlaştırabilir. Bu konuda bir denetçi “İşletmelerde finansal raporlama çerçevesine uygun finansal raporların hazırlanmasıyla görevli yetkin personelin eksikliği, denetçiye farklı sorumluluklar yüklemekte, denetçinin zamanını denetim dışı faaliyetlerde harcamasına neden olmaktadır” ifadesiyle denetlenen işletmenin finansal tablolarının yetkin kişiler tarafından finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması gerektiğini belirtmiştir.

Denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için hem denetlenen işletmenin hem de denetim firmasının bilgi sistemlerini etkin bir şekilde kullanması gerekmektedir. Yüksek kaliteli finansal raporlama ve denetim raporlarını desteklemek için güçlü bilgi sistemleri gereklidir. Bir denetçi “Denetimde yeterli denetim yazılımı ve programının olmaması denetimin kalitesini etkilemektedir” sözleriyle denetimde yeterli denetim yazılımı ve programının kullanılması durumunda denetim raporlarının kalitesinin olumlu yönde etkilenebileceğini belirtmiştir.

Denetim firmaları, sundukları denetim hizmeti karşılığında bir ücret alan, kar amacı güden kuruluşlardır. Fakat faaliyetlerini yerine getirirken asıl amaçlarının bağımsızlık ve tarafsızlık olduğunu unutmamaları gereklidir. Bir denetçi “Denetim firmasının denetim ücretinin müşteriden değil, KGK’da oluşturulan bir havuzdan karşılanması denetimin kalitesini etkileyeceğini” ifade etmiştir. Gerekçe olarak da “Bizim gibi yeni kurulan ve küçük işletmeler müşteri bulma konusunda sorun yaşamaktadır. Denetim görüşünü oluşturmak için müşteri işletmeden bazı belgeler istiyoruz. Bazen müşteri işletmeler istediğimiz bilgileri vermek de sorun çıkartmakta, bir sonraki yıl bizimle çalışmayacaklarını söyleyebilmekteler” sözleriyle denetçilerin denetim ücreti konusunda firmaya bağlı olmamaları durumunda denetim faaliyetlerini daha etkin bir şekilde yerine getirebileceklerini belirtmiştir.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmelerin yayınlamış olduğu finansal tablolardan hareketle karar alan finansal tablo kullanıcıları doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bilgilerin kendilerine sunulmasını isterler. Denetim, finansal tablo kullanıcılarına finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun olduğuna ilişkin güvence sağlar. Denetimin kullanıcılarına bu bilgileri sunması ise, etkin işleyen bir denetim süreci sayesinde olur. Ancak son dönemde yaşanan denetim skandalları denetimin sağlamış olduğu güvenceye gölge düşürmüştür ve denetim kalitesi kavramını gündeme getirmiştir.

Denetim kalitesi kavramıyla birlikte denetim kalitesini sağlayan ölçütler, denetim kalitesini etkileyen faktörler, denetim kalitesi göstergeleri ve denetim kalite çerçevesi üzerine çalışmalar yapılmıştır. Denetim kalitesinin sağlanmasında mesleki şüphecilik önemli bir unsur olduğunu ortaya koyan birçok çalışma da mevcuttur. Bu çalışmada denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisi yapısal eşitlik modeli ile analiz edilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, çeşitli yönleriyle şüphecilik kavramı ele alınmıştır. Şüphecilik kavramı ilk olarak felsefede ortaya çıkmıştır. Felsefe alanındaki şüphecilik tartışmalarından sonra bilimsel şüphecilik kavramı ortaya çıkmıştır. Bilimsel şüphecilik, eleştiriyi de içinde barındıran bir kavramdır. Bu çalışmada özellikle denetçinin denetim işini yaparken sergilediği şüphecilik, yani mesleki şüphecilik kavramı üzerinde durulmuştur. Mesleki şüphecilik, denetçinin yeterli düzeyde şüpheli bir tavır içerisinde olması, ön yargısız ve sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket etmesidir. Denetim standartlarının çeşitli bölümlerinde mesleki şüpheciliğe yer verilmesi denetimde mesleki şüphecilik önemini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda denetimin nasıl yapılacağına çerçevesini çizen Bağımsız Denetim Standartları (BDS)'nda mesleki şüphecilik kavramının yer aldığı standartlar incelenmiştir. Daha sonra mesleki şüpheciliğin ölçümü ve uygulanma düzeyleri açıklanmıştır. Mesleki şüpheciliğin ölçümünde Hurtt'un çalışması esas alınmıştır. Mesleki şüpheciliği ölçmeye çalışan Hurtt çalışmasında mesleki şüpheciliği kapsayan 6 özellik tanımlanmıştır. Bunlar; sorgulayıcı akıl, yargıyı erteleme, merak, kişiler arası anlayış, özgüven ve bağımsızlıktır. Özelliklerden ilk üçü denetçinin kanıtları inceleme yoluyla ilgilidir. Dördüncüsü denetim kanıtlarını değerlendirirken denetimin insani yönünün olduğunu düşünmeye gerek duyulması ile ilgilidir. Son iki özellik bilgi elde ederken denetçilerin kişisel yeteneklerini ifade eder (Hurtt, 2010, s. 152). Denetçi denetim işini yaparken bireysel düzeyde, denetim ekibi

düzeyinde ve firma düzeyinde mesleki şüphecilik sergilemektedir. Mesleki şüpheciliğin bireysel düzeyde, denetim ekibi düzeyinde ve firma düzeyinde uygulanması ve nasıl arttırılabileceği açıklanmıştır. Daha öncede ifade edildiği gibi, mesleki şüphecilik denetim sürecinin tüm aşamalarında sergilenmektedir ve tüm denetim sürecini etkilemektedir. Denetim işinin alınması, denetimin planlanması, iç kontrolün değerlendirilmesi, kanıtların toplanması, tözel testlerin yapılması ve örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde mesleki şüpheciliğin önemi açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, genel olarak kalite kavramı, denetim kalitesi, mesleki şüphecilik ve denetim kalitesi ilişkisi açıklanmıştır. Kalite kavramı, son yıllarda tüm alanlarda önemi artan bir konu haline gelmektedir. Kalite, müşterinin ihtiyaçlarının tatmin edilmesi, beklentilere uygunluk, işlemlerin performansının iyileştirilmesi, maliyetlerin minimize edilmesi ve standartların yükseltilmesinde yönetimin kullandığı bir araç şeklinde tanımlanabilir (Acar ve diğerleri, 2011, s. 275). Denetim kalitesi ise, DeAngelo tarafından “denetlenen işletmenin muhasebe sistemindeki önemli hataların, yanlışlıkların, eksikliklerin veya düzensizliklerin ortaya çıkarılması ve gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması olasılığı” şeklinde tanımlanmaktadır (DeAngelo, 1981, s. 186). Denetim kalitesi yasal düzenlemelere ve standartlara uymakla sağlanabilir. Denetim kalitesini sağlayan ölçütler; Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, etik standartlar ve kalite kontrol standartlarıdır. Denetim kalitesinin temel faktörleri hakkında farkındalığını arttırmak, kilit paydaşları denetim kalitesini geliştirmenin yollarını aramaya teşvik etmek, konuyla ilgili kilit paydaşlar arasında daha fazla diyalogu sağlamak amacıyla IAASB tarafından denetim kalitesi için bir çerçeve hazırlanmıştır. Denetim kalitesi için oluşturulan bu çerçeve beş kısımdan oluşmaktadır. Bunlar; girdi faktörleri, süreç faktörleri, çıktı faktörleri, finansal raporlama arz zinciri içerisindeki etkileşim ve çevresel faktörlerdir. Girdi faktörleri; kaliteli bir denetimde denetçilerin uygun değer, etik ve davranışlar sergilemesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra denetçilerin denetim işinin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olmaları ve denetim işini yapmak için kendilerine ayrılmış yeterli zamana sahip olmaları gerekmektedir. Bu temel nitelikler denetim işi seviyesinde, denetim firması seviyesinde ve ulusal seviyede uygulanmaktadır. Süreç faktörleri, denetçiler tarafından sıkı bir denetim süreci ve yasalara, yönetmeliklere ve geçerli standartlara uygun kalite kontrol yordamlarının uygulamasını içerir. Çıktı faktörleri, denetim sürecinin çıktısı raporlar yararlılıkları ve zamanlamaları açısından değerlendirilmekte ve denetim kalitesinin yönü olarak

görülmektedir. Finansal raporlama arz zinciri içindeki etkileşim, tedarik zincirindeki her bir ayrı bağlantı, yüksek kaliteli finansal raporlamayı desteklemekte önemli rol oynamakla birlikte bağlantılar arasındaki ilişki veya etkileşimlerin denetim kalitesi üzerinde belirli bir etkisi olabilmektedir. Çevresel faktörler, finansal raporlama ve denetimin gerçekleştiği ortamdaki etmenlerdir. Denetçinin özelliklerinden denetim kalitesini etkileyen faktörler; denetçinin mesleki yeterliliği, denetçinin sektörel bilgi ve tecrübesi, denetçinin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü, denetçinin mesleki özen ve titizliği ve denetçinin ilişkili olduğu gruplarla kurduğu iletişimin etkinlik derecesidir. Denetim sürecinde mesleki şüphecilik ve denetim kanıtlarının uygunluğu ve yeterliliği açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisi yapısal eşitlik modeli ile analiz edilmiştir.

Yapısal Eşitlik Modeli, yapısal ilişkileri analiz etmek için sosyal bilimlerde de yaygın olarak kullanılan çok değişkenli istatistiksel bir analiz tekniğidir. Bir veya daha fazla bağımsız değişken ve bir veya daha fazla bağımlı değişken arasındaki karmaşık ilişkilere izin veren bir istatistiksel tekniktir. Ölçülen değişkenler ile gizil yapılar arasındaki ilişkiyi analiz etmek için kullanılır ve faktör analizi ve çoklu regresyon analizinin birleşimidir. Araştırmacıların, ampirik modelleri kullanarak teorinin geçerliliğini test etmelerine imkan tanır ve çoklu değişkenler arasındaki karmaşık ilişkileri geliştirmek ve analiz etmek için esnek bir çerçeve sağlar. En büyük avantajı, tüm gözlenen değişkenlerdeki ölçümlerin olası hatalarını ortaya koymasındadır.

Denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisinin incelendiği bu çalışmada kullanılan veriler, KGK'dan yetkilendirmesi olan ve fiilen bağımsız denetim yapan denetçilerden sormaca formu yoluyla elde edilmiştir. Öncelikli olarak şüphecilik ve kalite kavramlarına yönelik olarak ölçüm modelleri oluşturulmuştur. Bu amaçla, her bir kavrama ilişkin, sormaca formundaki ifadelerle doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Doğrulayıcı faktör analizi ile şüphecilik ve kalite kavramlarını açıklayan alt boyutlar ve bu boyutlardaki ifadeler belirlenmiştir. Buna göre şüphecilik; sorgulayıcı akıl ve merak, yargıyı erteleme, özgüven, bağımsızlık ve kişiler arası anlayış olmak üzere beş alt boyutta açıklanmıştır. Literatürde öngörülen modelde şüphecilik altı alt boyut ile açıklanmışken bu çalışmada beş boyutla açıklanmıştır. Öngörülen modelde sorgulayıcı akıl ve merak ayrı ayrı boyutlardır. Kalite; girdi, süreç, çıktı ve çevresel faktörler olmak üzere dört alt

boyutta açıklanmıştır. Sonraki aşamada, yapısal eşitlik modeli oluşturulmuş ve hipotezler test edilmiştir. Nihai olarak, yapısal eşitlik modeli analiz edilerek bir modele ulaşılmıştır.

Modelin analizi sonucunda, şüphencilğe ilişkin faktörlerden (Tablo 5.6'da görüldüğü gibi), bağımsızlık faktöründeki değişim, m2 (Başkalarının beni ikna etmesi kolaydır) %48,6; m1 (Genellikle başkalarının açıklamalarını üzerinde çok düşünmeden kabul ederim) tarafından %33,5 açıklanmaktadır. Yargıyı erteleme faktöründeki değişim, en çok m5 (Mevcut enformasyonun tümünü gözden geçirene kadar karar vermekten hoşlanmam) %53,8; en az m4 (Karar verirken zaman harcarım) tarafından %34,1 açıklanmaktadır. Sorgulayıcı akıl ve merak faktöründeki değişim, en çok m8 (Bilgiyi araştırmayı seviyorum) %85,3; en az m6 (Yeni bilgiler keşfetmek eğlencelidir) tarafından %39,7 açıklanmaktadır. Kişiler arası anlayış faktöründeki değişim, m10 (Diğer insanların davranışlarının nedenini anlamak isterim) %62,4; m11 (İnsanların yaptıkları eylemler ve bunları neden yaptıkları ilginçtir) tarafından %19,2 açıklanmaktadır. Özgüven faktöründeki değişim, en çok m14 (Kendime güvenim var) %81,6; en az m12 (Kendimle barışığım) tarafından %28,6 açıklanmaktadır. Kaliteye ilişkin faktörlerden (Tablo 5.12'de görüldüğü gibi) girdi faktöründeki değişim, en çok m16 (Denetçi, denetim için gerekli olan etik ve değerlere uygun hareket etmelidir) %86,5; en az m18 (Denetçi, denetim için gerekli olan uygun davranışları sergileyebilmek için eğitim almalıdır) tarafından %70,6 açıklanmaktadır. Süreç faktöründeki değişim, en çok m24 (Denetçi, uygun denetim görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtları elde etmelidir) %82,2; en az m19 (Denetim zamanında tamamlanmalıdır) tarafından %39,6 açıklanmaktadır. Çıktı faktöründeki değişim, en çok m32 (Denetçi, yönetimden sorumlu olanlar ile etkin bir iletişim sürdürmelidir) %91,2; en az m27 (Denetlenen işletme ile çalışılan yıl sayısı denetim kalitesi için önemlidir) tarafından %19,4 açıklanmaktadır. Çevresel faktörler faktöründeki değişim, en çok m35 (Denetim firmasının kurumsal yönetim anlayışının güçlü olması denetim kalitesi için önemlidir) %76,4; en az m34 (Yetenekli kişilerin mesleğe çekilmesi denetim kalitesi için önemlidir) tarafından %54,8 açıklanmaktadır. Şüphencilik ve kaliteye ilişkin modelin analizi sonucunda; şüphe ile girdi arasında pozitif yönlü, şüphe ile süreç arasında pozitif yönlü, şüphe ile çıktı arasında pozitif yönlü ve şüphe ile çevresel faktörler arasında pozitif yönlü istatistiksel olarak anlamlı ilişkiler olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla bu sonuçlara bağlı olarak H₁, H₂, H₃ ve H₄ hipotezleri kabul edilmekte ve doğrulanmaktadır. Ayrıca, mesleki şüphencilikteki bir birimlik artışın girdinin kalitesinde 0,39 birimlik bir artışa neden olacağını, mesleki

şüphencilikteki bir birimlik artışın sürecin kalitesinde 0,62 birimlik bir artışa neden olacağını, mesleki şüphencilikteki bir birimlik artışın çıktının kalitesinde 0,28 birimlik bir artışa neden olacağını ve mesleki şüphencilikteki bir birimlik artışın çevresel faktörlerin denetimin kalitesinde 0,48 birimlik bir artışa neden olacağını ifade etmektedir.

Çalışmadan elde edilen sonuçlar dikkate alındığında; denetim kalitesinin artırılması için, denetçinin bireysel düzeyde, denetim ekibi düzeyinde, denetim firması düzeyinde ve ulusal düzeyde uyguladığı mesleki şüphencilik artırılmalıdır. Bunun sağlanabilmesi için denetçilere mesleki şüphencilik eğitimleri verilmelidir.

Bireysel düzeyde denetçilerin mesleki şüphenciliğini arttırmak için; denetçilere mesleki bilgi ve becerilerini sürdürebilmesi ve geliştirebilmesi için eğitimlerin verilmesi, müşteri işletmenin içinde bulunduğu sektörün anlaşılması ve özellikli sektör konuları için eğitim verilmesi, bireysel düzeyde performans değerlendirme ve teşvikleri sıralama, yargı sürecinin iyi uygulanması ve sorunların genel çerçevesinin belirlenmesi gerekmektedir.

Denetim ekibi düzeyinde denetçilerin mesleki şüphenciliklerini arttırmak için; ekip liderinin diğerlerinin katılımıyla planlama yapması, hileye ilişkin beyin fırtınası toplantıları yapma, iç kalite performansını incelemek için programlar hazırlama, ekip içerisinde aşağıdan yukarıya konsültasyon kültürünü oluşturma, etik ve uyum konusunda destek hatları oluşturma, ekip kalite kontrolünü inceleme ve iç denetim programları oluşturma, denetçilerin ekip içerisinde uygun görevlere atanması ve iç denetimde, inceleme sürecinde ve iş başında eğitimde özellikle şüphencilik üzerinde odaklanılması ve grup düşüncesinden kaçınmak için grup kararı almak gerekmektedir.

Denetim firması düzeyinde mesleki şüphenciliği arttırmak için; denetim firmasının yönetim tarzı ve konsültasyon kültürünün olması, denetim firmasının bağımsızlığını korumayı amaçlayan yönetim düzenlemeleri olması, mesleki yeterlilik, dikkat ve özen gibi özelliklerin değerlendirme ve ödül sistemiyle geliştirilmesi, mesleki şüphenciliği destekleyen ve geliştiren yargı sürecinin olması, mesleki şüphenciliğin temelini oluşturan yargı sürecinde eğitim, mesleki yargıyı geliştiren eğitimlerin yanı sıra temel ve uzmanlık bilgisi edindirilmesi, koçluk ve iş yerinde eğitim verme, mesleki şüphenciliğin gelişmesini sağlama, mesleki şüphenciliğin uygulanmasını geliştirmek için araçlar, örnekler ve teknoloji kullanılması gerekmektedir.

Ulusal düzeyde mesleki şüphenciliği arttırmak için; güncel konular ve yeni muhasebe, denetim ve düzenlemelere ilişkin gereklilikler hakkında denetçilerin bilgilerini güncellemesi için düzenlemelerin olması, eğitim gerekliliklerinin ortaya

ıkarılması ve bunlar için gerekli kaynağın sağlanması, uygun nitelikleri olan kişileri mesleğe özendirmeye ve tutmaya yönelik iyi konumlandırma gerekmektedir.

Bu çalışmanın sonuçları, ilerde yapılacak olan benzer konulardaki çalışmalara katkı sağlaması, denetçinin mesleki şüpheciliği ve denetim kalitesi gibi soyut kavramların lmlene bilirliliği açısından önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- Adjukiewicz, K. (1994). *Felsefeye giriş temel kavramlar ve kuramlar* (Çev: A. Cevizci). Ankara: Gündoğan Yayınları.
- Acar, D., Senal, S. ve Usul H. (2011). Bağımsız denetim kalitesi: denetim firmaları üzerine bir araştırma. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 273-306.
- Açıkgöz, K. (2006). *Aktif öğrenme*. İzmir: Biliş Yayınları.
- Ağırman F. ve Türkmetin, A. (2012). Bilginin imkânı problemi: Gazali örneği. *Kaygı (Uludağ Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Felsefe) Dergisi*, 18, 197-208.
- Akarsu, B. (1998). *Mutluluk ahlakı*. İstanbul: İnkılap Yayınları.
- Alkış, N. (2016). Bayes yapısal eşitlik modellemesi: kavramlar ve genel bakış. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 2/3, 105-116.
- Arslan, A. (2010). *Felsefeye giriş*. Ankara: Adres Yayınları.
- Arens, A.A. and Loebbecke, J.K. (2000). *Auditing an integrated approach*. New Jersey: Prentice-Hall.
- Arens, A.A., Elder R.J., Beasley M.S. and Hogan C.E. (2017). *Auditing and assurance services*. England: Pearson.
- Aster, E.V. (1999). *İlkçağ ve ortaçağ felsefe tarihi* (Çev: V. Okur). İstanbul: İm Yayın Tasarım.
- Atay, H. (1987). Bilgi teorisi (ilmin imkânı). <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/37/770/9781.pdf>
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve dünyada muhasebe standartlarının oluşumuna genel bir bakış, *Maliye Dergisi*, 148, Ocak-Nisan, 42-57.
- Beasley, M.S., Carcello J.V. and Hermanson D.R. (2001). Top 10 audit deficiencies. *Journal of Accountancy*. April 2001, 63-66.
- Brown, T. (2006). *Confirmatory factor analysis for applied research*. New York: Guildford.
- Byrne, B.M. (1998). *Structural equation modeling with lisrel, prelis and simplis: basic concepts, applications and programming*. Mahwah, New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates.
- Castro, G.S. (2013). *Internal auditors skepticism in detecting fraud: a quantitative study*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Minneapolis: Capella Universty, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- CAQ (2010). Deterring and detecting financial reporting fraud: a platform for action. <http://www.theqaq.org/docs/reports-and-publications/deterring-and-detecting-financial-reporting-fraud-a-platform-for-action.pdf?sfvrsn=0> (Erişim tarihi: 10.06.2016).
- Cevizci, A. (1999). *Felsefe terimleri sözlüğü*. İstanbul: Paradigma Yayınları.
- Cevizci, A. (2010). *Felsefeye giriş*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Cevizci, A. (2012). *Felsefe tarihi tales'ten baudrillard'a*. İstanbul: Say Yayınları.
- Cevizci A. (2014). *Felsefe tarihi-I ilkçağ felsefesi*. İstanbul: Say Yayınevi.
- Ceyhan, İ.F. (2014). *Bağımsız denetim kalitesini artırıcı bir yöntem olarak veri madenciliği: borsa istanbul uygulaması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Ceyhan Çoştı, F. (2012). Şüphe. <http://otteg.blogspot.com.tr> (Erişim tarihi: 12.05.2015).
- Cömert, N. (2013). Denetim süreci ve iç kontrol. M. Erdoğan (Editör). *Denetim içinde* (s.46-72). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Yayınları.
- Croston, J. (2013). Professional scepticism. bkr international asia pacific meeting 27 april 2013 Shangri La Hotel, Penang Malaysia.
- Çelik, S. (2010). *Bilgi felsefesi ilkçağdan yeniçağa*. İstanbul: Doruk Yayınları.
- Çelik H.E ve Yılmaz V. (2013). *Lisrel 9.1 ile yapısal eşitlik modellemesi*. Ankara: Anı Yayıncılık.
- Çubukçu, İ.A. (1996). *Gazzali ve Şüphencilik*. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- Dalkılıç F. ve Oktay, S. (2011). Uluslararası denetim ve güvence standartlarında mesleki şüphencilik. *Mali Çözüm Dergisi*, 103, 63-78.
- DeAngelo, L. E. (1981), "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), 183-199.
- Diemer, P. (1990). *Günümüzde felsefe disiplinleri*. İstanbul: Ara Yayınları.
- Dönmez, A., Berberoğlu P.B. ve Ersoy A. (2005). Ülkemiz bağımsız dış denetim standartlarının ABD genel kabul görmüş denetim standartları-AB sekizinci yönergesi ve uluslararası denetim standartlarıyla karşılaştırılması. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi* (9), 52-78.
- Dursun, Y. ve Kocagöz E. (2010). Yapısal eşitlik modellemesi ve regresyon: karşılaştırmalı bir analiz. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 35 Ocak-Temmuz, 1-17

- Durukan, B. ve Kapucugil İkiz A. (2007). Denetim kalitesi, kalite ve hizmet kalitesine ilişkin modeller. *Mali Çözüm Dergisi*, 82, 35-62.
- Erdoğan, N. (2006). Muhasebe denetiminde niteliksel önemliliğin gerekliliği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (31), 112-119.
- Erdoğan, N. (2013). Denetimde örnekleme. M. Erdoğan (Editör). *Denetim içinde* (s. 46-72). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Yayınları.
- Erdoğan, N. (2013). Denetimde önemlilik, risk, kanıt kavramları ve çalışma kağıtları. M. Erdoğan (Editör). *Denetim içinde* (s. 20-43). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Yayınları.
- Erdoğan, M. (2006). *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*. Ankara: Mali Hukuk Yayınları.
- Franzel, Jeannette M. 2013. "Auditor objectivity and skepticism – what's next?" *Public Companies Oversight Board: Speeches and Statements. American Accounting Association Annual Meeting: Anaheim CA*.
- Glover, S.M. and Prawitt D.F. (2012). [http://www.coso.org/documents/coso-enhancingboardoversight_r8_web-ready%20\(2\).pdf](http://www.coso.org/documents/coso-enhancingboardoversight_r8_web-ready%20(2).pdf).
- Glover, S.M. and Prawitt D.F. (2013). Enhancing auditor professional skepticism. <http://www.theqa.org/docs/research/skepticismreport.pdf>.
- Göğür, A. (2006), *Türkiye'de bağımsız denetim uygulamalarında bağımsız denetim kalitesini belirleyen etkenler ve Türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gökberk, M. (2012). *Felsefe tarihi*. İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Günay, M. (2007). Bilginin imkânı sorunu ve şüpheli yaklaşımlar. <http://dusundurensozler.blogspot.com.tr/> (Erişim tarihi: 10.05.2014).
- Güredin, E. (1997). *Denetim*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve güvence hizmetleri*. İstanbul: Arıkan BasımYayım Dağıtım.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E. and Tatham, R. L. (2006). *Multivariate data analysis*. New Jersey: Pearson University Press.
- Halis, M.(2010). *Toplam kalite yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Hu, L.T. and Bentler, P.M. (1999). Cutoff criteria for fit indexes in covariance structure analysis: conventional criteria versus new alternatives, *Structural Equation Modeling*, 6 (1), 1-55.
- Hoogland, J.J. and Boomsma A. (1998). Robustness studies in covariance structure modeling: an overview and a meta-analysis, *Sociological Methods ve Research*, 26, 329-367.
- Hurt, R.K., Eining, M. and Plumplee, D. (2003). Professional skepticism: a model with implications for practice and education. *Working paper*, 1-35.
- Hurt, R.K. (2010). Development of a scale to measure Professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Hussin, S.A.H and Iskandar, T.M. (2013). Exploratory factor analysis on hurtt's professional skepticism scale: a Malaysian perspective. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 4, 11-19.
- Hussin, S.A.H and Iskandar, T.M. (2015). Re-validation of professional skepticism traits. *Procedia Economics and Finance*, 28, 68-75.
- Hüsmüllü, Ö.F. (2010). Felsefe kısıntıları-şüphe. <http://blog.milliyet.com.tr/> (Erişim tarihi: 13.10.2014)
- IAASB (2012). Professional skepticism in an audit of financial statements staff questions and answers. 1-16.
- IAASB (2014). A framework for audit quality: key elements that create an environment for audit quality.
- Karcıoğlu R. ve Biçer E.B. (2013). Toplam kalite yönetiminin işletme maliyetleri üzerine etkisi: kalite belgesi öncesi ve sonrası dönem karşılaştırması. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 39, 1-27.
- Kavut, L. (2002). "Ulusal ve uluslararası bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilerin bağımsız hizmetinin kalitesine ilişkin tutumları", *Yönetim Dergisi*, 41, 7-21.
- Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- KPMG (2014). Transforming internal audit through critical thinking.
- Lowensohn, S., Johnson L.E., Elder R.J. ve Davies S.P. (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, 705-732.

- MacCallum, R.C., Browne, M.W., and Sugawara, H., M. (1996), Power analysis and determination of sample size for covariance structure modeling, *Psychological Methods*, 1 (2), 130-49.
- Messier W.F, Glover, S.M. and Prawitt D.F. (2016). *Auditing & assurance services a systematic approach*. New York: McGraw-Hill Education.
- Muthen, L.K. and Muthen, B.O. (2002). How to use a Monte Carlo study to decide on sample size and determine power, structural equation modeling. *Journal Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal*, 4, 599-620.
- Muthen, L.K. and Muthen, B.O. (2017). *Mplus Statistical Analysis With Latent Variables User's Guide*. Los Angeles: CA.
- Nelson, M.W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34.
- Oktaç, S.(2013). Bağımsız denetim etkinliğinin artırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları*, 27 (100), 22-94.
- Oran A., Yılmaz Ö. ve Özer, G.T. (2010). Türkiye’de algısal sapmalar. *İşletme Fakültesi Dergisi*, 11(2), 297-307.
- Öktem, Ü. (2004). David Hume ve Immanuel Kant’ın kesin bilgi anlayışı. *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi*, 44(2), 29-55.
- Özyurt, A. (2010), Bağımsız denetim kalitesini etkileyen etmenlerden bağımsız denetçi özelliklerinin incelenmesine yönelik bir araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- PCAOB (2012). Staff audit practice alert no 10 maintaining and applying Professional skepticism in audits. <http://pcaobus.org/> (Erişim tarihi: 10.12.2015)
- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern iç denetim*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Sağlam, N. ve Yolcu M. (2014). *Türkiye’de Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Denetimi ve Raporlanması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Sönmez V. G. ve Alacapınar F. (2014). *Örneklendirilmiş bilimsel araştırma yöntemleri*. Ankara: Anı Yayıncılık.
- SPK (2006). Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları hakkında tebliğ (Seri: X, No: 22) <http://www.spk.gov.tr/> (Erişim tarihi: 04.05.2016).
- Störig, H.J. (2011). *Vedalarından tractatus’a dünya felsefe tarihi* (Çev: N. Epçeli). İstanbul: Say Yayınları.

- Sulaiman, N.A. (2011). *Audit quality in practice: a study of perceptions of auditors, audit committee members and quality inspectors*, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Manchester Business School, Faculty of Humanities.
- Tabachnick, B.G. and Fidell, L.S. (2007), *Using multivariate statistics* . New York: Allyn and Bacon.
- Tüm, K. ve Memiş M.Ü. (2012). *İç kontrol ulusal ve uluslararası düzenlemeler çerçevesinde bir değerlendirme*. Adana: Karahan Kitabevi.
- Tütüncü, Ö. (2015). Kalite ve kalitenin evrimi. N. Kozak (Editör), *Konaklama Hizmetlerinde Kalite Yönetimi içinde*. Eskişehir: Açık Öğretim Fakültesi Yayınları.
- Uludağ, S. (2013). *Denetçi yargısının nesnelleştirilmesinde bayes yaklaşımı ve bir uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uzay, Ş. (2004). Türkiye’de denetçi bağımsızlığı, *MÖDAV, The 1st Annual International Accounting Conference*, İstanbul, Bildiri Kitabı, 435-485.
- Yaşar, A.(2011). *Bağımsız dış denetim kalitesinin kar yönetimi üzerine etkisi: imkb’de kayıtlı işletmeler üzerine bir uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Adana: Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılandıcı, M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2013). *Muhasebe denetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- http-1: <http://www.rehberim.net/forum/b-454/69521-bilgi-felsefesi.html>. (Erişim tarihi: 15.12.2015)
- http-2: http://www.felsefe.gen.tr/felsefe_sozlugu/s/suphecilik_septisizm_nedir_ne_demektir.asp. (Erişim tarihi: 16.12.2015)
- http-3: <http://www.criticalthinking.org/data/pages/15/0dd60e987cbcd57c689a721d880478e85535532d5b5b0.pdf>. (Erişim tarihi: 12.10.2015)
- http-4: <http://www.criticalthinking.org/pages/defining-critical-thinking/766>. (Erişim tarihi: 23.12.2015)

EKLER

EK-1 ANKET FORMU

EK-2 KALİTE ÖLÇEĞİ KORELASYON MATRİSİ

EK-3 ŞÜPHECİLİK ÖLÇEĞİ KORELASYON MATRİSİ

EK-1

Değerli katılımcı,

Bu anket formu bir doktora tez çalışması kapsamında denetçinin mesleki şüphecililiğinin denetimle ilişkisini araştırmak üzere hazırlanmıştır. Vereceğiniz yanıtlar sadece bilimsel amaçla değerlendirilecek olup bireysel düzeyde bir analiz yapılmayacaktır. Soruların doğru, eksiksiz ve içtenlikle doldurulması konusunda elinizden gelen hassasiyeti göstermenizi rica ederiz. İlgî ve katkınız için teşekkür ederiz.

Araş. Gör. Nurcan AZGIN
Araştırmacı

Prof. Dr. Nurten ERDOĞAN
Akademik Danışman

Cinsiyetiniz: Kadın () Erkek () **Yaşınız :**

Mesleki deneyim (yıl):

Unvanınız: Sorumlu Denetçi () Baş Denetçi () Kıdemli Denetçi () Denetçi () Denetçi Yardımcısı ()

Bir denetimde genel olarak aşağıda sunulan ifadelere katılım düzeyinizi X ile işaretleyerek belirtiniz.

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Denetçi, denetim için gerekli olan bilgi, beceri ve deneyime sahip olmalıdır.					
Denetçi, denetim için gerekli olan etik ve değerlere uygun hareket etmelidir.					
Denetçi, denetim için gerekli olan uygun davranışları (mesleki dikkat ve özen) sergilemelidir.					
Denetçi, denetim için gerekli olan uygun davranışları sergileyebilmek için eğitim almalıdır.					
Denetçi, denetim yaptığı sektör hakkında uzmanlık seviyesinde bilgi sahibi olmalıdır.					
Denetçi ortaklarının iş yükü fazla olmamalıdır.					
Denetçi, zaman baskısı içinde olmamalıdır.					
Denetçi, teknik açıdan istenen becerilere sahip olmalıdır.					
Denetçi, bağımsız olmalıdır.					
Denetim zamanında tamamlanmalıdır.					
Denetim, denetim standartlarına uygun olarak yürütülmelidir.					
Denetim, etik standartlara uygun olarak yürütülmelidir.					
Denetim, kalite kontrol standartlarına uygun olarak yürütülmelidir.					
Denetçi, işletmenin iç kontrolünü ve çevresini iyi anlamalıdır.					
Denetçi, müşterisine denetim ücreti karşılığında iyi bir değer sağlamalıdır.					
Denetim, öncelikle müşterilerin finansal tablolarına ilişkin risk değerlendirmesine dayanmalıdır.					
Denetim uygun bir planlama çerçevesinde yürütülmelidir.					
Denetimde önemlilik düzeyleri doğru belirlenmelidir.					
Denetimde uygun temsilde ve büyüklükte örneklem belirlenmelidir.					
Denetçi, dış doğrulama taleplerine verilen yanıtlardan şüphe duyduğunda alternatif denetim yordamlarını uygulamalıdır.					
Denetçi, uygun denetim görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun kanıtları elde etmelidir.					
Denetçi, denetlenen işletmenin yönetiminin savlarını gerekli ölçüde sorgulamalıdır.					
Denetçi, tamamlanan denetim dosyalarında gerekli ölçüde belgelendirme yapmalıdır.					
Denetlenen işletme ile çalışılan süre (yıl olarak) denetim kalitesi için önemlidir.					
Daha fazla tahmin ve yargı gerektiren muhasebe standartları, teknik uzmanlık ihtiyacını artırmıştır.					
Denetimin gerçekleştirilmesinde yapılan iş, denetim tamamlanmadan önce gözden geçirilmelidir.					
Denetimi gözden geçiren kişi(ler) sürecin uygunluğunu değerlendirmelidir.					
Denetçi, finansal tablolar hakkında her zaman doğru bir görüş bildirmelidir.					
Denetim, müşteri tarafından değerlendirilmelidir.					
Denetim, müşteri beklentilerini karşılamalıdır.					
Denetçi, denetlenen işletmenin yönetimi ile etkin bir iletişim sürdürmelidir.					
Denetçi, denetim komitesi ile etkin bir iletişim sürdürmelidir.					
Denetçi, yönetişimden sorumlu olanlarla etkin bir iletişim sürdürmelidir.					

Lütfen, aşağıdaki ifadelere katılım düzeyinizi, X ile işaretleyerek belirtiniz.

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Yasa ve düzenlemeler denetim kalitesi için önemlidir.					
Yetenekli kişilerin mesleğe çekilmesi denetim kalitesi için önemlidir.					
Denetim firmasının kurumsal yönetim anlayışının güçlü olması denetim kalitesi için önemlidir.					
Finansal raporlama zaman çizelgesi denetim kalitesi için önemlidir.					
Denetimde bilgi sistemlerinin kullanımı denetim kalitesi için önemlidir.					

Yukarıdaki ifadelere ek olarak denetim kalitesini etkilediğini düşündüğünüz unsurları lütfen aşağıda belirtiniz.

Aşağıda bireyleri tanımlamak için kullanılan bazı ifadeler verilmiştir. Lütfen, bu ifadelere sizi yansıtacak şekilde katılım düzeyinizi X ile işaretleyerek belirtiniz.

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Genellikle başkalarının açıklamalarını üzerinde çok düşünmeden kabul ederim.					
Kendimle barışığım.					
Daha çok bilgi elde edene kadar karar vermem.					
Öğrenme olasılığı beni heyecanlandırıyor.					
Doğru olduğu kanıtlanmadıkça iddiaları, genelde reddederim.					
Yeni bilgiler keşfetmek eğlencelidir.					
Karar verirken zaman harcarım.					
Başkalarının davranışları beni ilgilendirmez.					
Arkadaşlarım genellikle benim gördüğüm ve duyduğum şeyleri sorguladığımı söylerler.					
Diğer insanların davranışlarının nedenini anlamak isterim.					
Kendimden emin değilim.					
Mevcut enformasyonun tümünü gözden geçirene kadar karar vermekten hoşlanmam.					
Kendime güvenim var.					
Bilgiyi araştırmayı seviyorum.					
Başkalarının beni ikna etmesi kolaydır.					
İnsanların belli bir şekilde davranmalarının nedenleriyle nadiren ilgilenirim.					
Öğrenmeyi seviyorum.					
İnsanların yaptıkları eylemler ve bunları neden yaptıkları ilginçtir.					

Kalite Ölçeği Korelasyon matrisi

Mad	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
1																							
2	0,863																						
3	0,913	0,875																					
4	0,685	0,621	0,653																				
5	0,432	0,507	0,586	0,495																			
6	0,556	0,651	0,606	0,691	0,464																		
7	0,576	0,586	0,521	0,550	0,585	0,515																	
8	0,483	0,467	0,428	0,504	0,476	0,465	0,853																
9	0,482	0,433	0,512	0,488	0,487	0,478	0,679	0,691															
10	0,661	0,632	0,612	0,614	0,567	0,678	0,715	0,801	0,795														
11	0,608	0,594	0,538	0,564	0,476	0,579	0,803	0,667	0,651	0,733													
12	0,589	0,680	0,539	0,210	0,546	0,601	0,719	0,710	0,786	0,753	0,763												
13	0,203	0,203	0,158	0,226	0,246	0,209	0,230	0,224	0,122	0,330	0,296	0,261											
14	0,242	0,282	0,237	0,111	0,145	0,159	0,296	0,242	0,131	0,228	0,300	0,152	0,331										
15	0,129	0,154	0,128	0,471	0,092	0,028	0,253	0,185	0,107	0,138	0,214	0,105	0,404	0,707									
16	0,454	0,450	0,451	0,476	0,313	0,441	0,540	0,470	0,517	0,600	0,522	0,414	0,326	0,501	0,447								
17	0,572	0,538	0,502	0,491	0,373	0,423	0,526	0,448	0,476	0,558	0,566	0,498	0,337	0,447	0,328	0,829							
18	0,481	0,519	0,481	0,303	0,408	0,498	0,549	0,527	0,398	0,630	0,587	0,511	0,385	0,485	0,407	0,870	0,867						
19	0,447	0,368	0,367	0,348	0,247	0,267	0,496	0,406	0,244	0,406	0,366	0,402	0,179	0,122	0,231	0,247	0,333	0,305					
20	0,398	0,273	0,215	0,389	0,168	0,446	0,399	0,445	0,333	0,431	0,347	0,441	0,132	0,178	0,191	0,305	0,361	0,316	0,678				
21	0,353	0,451	0,406	0,303	0,340	0,461	0,572	0,502	0,384	0,517	0,453	0,573	0,218	0,104	0,082	0,309	0,344	0,372	0,637	0,674			
22	0,256	0,309	0,349	0,220	0,383	0,306	0,564	0,486	0,505	0,544	0,439	0,549	0,233	0,099	0,171	0,330	0,438	0,407	0,560	0,461	0,690		
23	0,296	0,380	0,291	0,126	0,252	0,257	0,562	0,421	0,280	0,479	0,487	0,478	0,077	0,173	0,282	0,292	0,313	0,357	0,577	0,573	0,675	0,706	

Şüphencilik Ölçeği Korelasyon Matrisi

Maddeler	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37
24														
25	0,403													
26	0,221	0,309												
27	0,143	0,271	0,441											
28	0,389	0,360	0,517	0,359										
29	0,211	0,118	0,266	0,389	0,182									
30	0,331	0,353	0,279	0,306	0,508	0,442								
31	0,276	0,352	0,450	0,364	0,395	0,584	0,531							
32	0,273	0,332	0,306	0,203	0,307	0,616	0,583	0,769						
33	0,193	0,198	0,264	0,249	0,202	0,331	0,442	0,451	0,307					
34	0,088	0,163	0,100	0,380	0,202	0,207	0,153	0,163	0,162	0,346				
35	0,161	0,264	0,288	0,101	0,231	0,185	0,317	0,399	0,352	0,132	0,026			
36	0,352	0,335	0,320	0,220	0,345	0,219	0,431	0,642	0,474	0,244	0,118	0,435		
37	0,217	0,348	0,387	0,277	0,466	0,522	0,491	0,737	0,661	0,307	0,182	0,526	0,592	