

BDS 701 KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ STANDARDI UYGULAMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA *

Mahmut CAN^a
Prof. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2020; 13 (3): 739-771

ÖZ

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı, Bağımsız Denetim Standartlarına eklenen yeni bir denetim standardıdır. Türkiye Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan ve 09.03.2017 tarihinde yürürlüğe giren standarda göre, 2017 yılı finansal raporlarının denetim raporlarında Kilit Denetim Konuları bölümüne yer verilecektir. Bu çalışmada standardın uygulamaya konulması ile standart yapıcılarının ulaşmak istediği hedeflerle, denetim raporu kullanıcıları ve akademik çevrelerce standart hakkında dile getirilen endişe ve çekinceler dikkate alınarak bir anket hazırlanmıştır. Anket uygulaması ile denetim standartları ve denetçi raporu konularında bilgisi olan kamu sektöründe bağımsız dış denetim çalışmalarını yürüten denetçilerin, standartla ilgili hedef ve endişeleri ifade eden görüşlere hangi oranda katılıp katılmadığı araştırılmıştır. Sonuçlar katılımcıların, genel olarak standardın uygulamasının olumlu sonuçlar doğurmasını beklediklerini, bununla birlikte az da olsa bazı konularda endişe ve tereddütlerinin olduğunu göstermektedir.

Anahtar Sözcükler: Kilit Denetim Konuları, BDS 701.

JEL Kodları: M40, M42.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Can, M., Çil Koçyiğit, S. (2020). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulaması Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 739-771.

* Makalenin gönderim tarihi: 05.03.2020; Kabul tarihi: 07.04.2020, iThenticate benzerlik oranı%19

^a Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, mahmutcan@savistay.gov.tr

ORCID: [0000-0003-1613-9771](https://orcid.org/0000-0003-1613-9771)

^b Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, seyhan.cil@hbv.edu.tr

ORCID: [0000-0003-1012-3605](https://orcid.org/0000-0003-1012-3605)

RESEARCH OF AUDITOR EXPECTATIONS ON THE RESULTS OF IMPLEMENTATION OF ISA 701 COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT STANDARD

ABSTRACT

ISA 701 Communicating Key Audit Matters In The Independent Auditor's Report is a brand new auditing standard, added to the International Standard on Auditing. According to the standard entered into force on 09.03.2017 by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority of Turkey (KGK), the audit reports on financial statements of the year 2017 will be include a Key Audit Matters (KAM) section. In this study, a questionnaire has been prepared by taking into consideration the standard is put into place the goals that the standard setters are trying to achieve and academicians' and auditors report users' drawbacks and the concerns rose about the standard. It was researched whether the auditors conducting independent public external audits who have knowledge in the questionnaire application, audit standards and auditor report have participated in the opinions expressing the targets and concerns related to the standard. The results indicate that the participants expect the implementation of the standard to have positive outcomes on the whole, besides they also have some minor concerns and reservations about certain subjects.

Keywords: Key Audit Matters, ISA 701.

JEL Codes: M40, M42.

1. GİRİŞ¹

İki binli yılların başında yaşanan, muhasebe skandalları ve denetim başarısızlıkları, özellikle Enron krizi ve diğer bazı şirket iflasları, 2008 ekonomik krizi ile zirve noktaya ulaşmıştır. Piyasalara ve bağımsız denetime olan güven azalmıştır. Bunun sonucunda ekonomi ve finans piyasalarında bir regülasyon süreci başlamıştır. Bu kapsamda bağımsız denetimin daha hesap verebilir, daha bilgilendirici ve daha şeffaf olabilmesi için denetim standartları gözden geçirilmeye başlanmıştır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde bulunan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) da, bu kapsamda 2006 yılında başlayan mevcut denetçi raporları hakkında kullanıcı algıları üzerine ortak uluslararası akademik araştırma komisyonunun çalışmaları, IAASB'nin Eylül 2014'te denetçi raporlarındaki değişikliği onaylaması ve 2015'in başında yeni ve revize edilmiş standartları piyasaya sunması ile nihayete ermiştir (IFAC, 2016). Nihai sonuçla hedeflenen, denetimin önemli yönleriyle ilgili daha fazla şeffaflık sağlayan, denetimin ne olduğunu ve denetçinin ne yaptığını daha iyi açıklayan yeni bir denetçi raporudur.

¹ Bu çalışma Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT danışmanlığında hazırlanan "BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması" başlıklı yüksek lisans tez çalışmasından türetilmiştir.

Bu amaca ulaşmak için altı denetim standardında revizyona gidilmiş ve bir yeni denetim standardı ortaya konmuştur. Bu çalışmanın da konusu olan yeni denetim standardı, “Kilit Denetim Konularının (KDK) Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardıdır.

Değişikliklerden önceki bağımsız denetçi raporları ile rapor kullanıcılarına denetim görüşü ve görüşün dayanağı olan hususlar dışında denetime ilişkin başka bir bilgi verilememekteydi. Örneğin; bir bağımsız denetçi, denetimleri sırasında uluslararası muhasebe ve denetim standartları çerçevesinde yapılan gerçeğe uygun değer takdirinin veya geleceğe ilişkin herhangi bir tahminin, belirsizliğine veya sübjektifliğine ilişkin bir değerlendirmesi bulursa, bu değerlendirme görüş dayanağı olacak nitelikte değilse, eski durumda denetçi raporunda bu konuya yer verememekteydi. Sonuç olarak ortaya denetçinin raporlama yetkisizliği ile ilgili bir boşluk ortaya çıkmaktadır. KDK bildirimini ile bu boşluk kısmen ortadan kalkmış durumdadır.

Kilit denetim konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir (KGK, 2017, BDS 701).

Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara ilettiği hususlar içerisinden, denetimin yürütülmesi sırasında azami olarak dikkat vermesini icap eden konuları seçer. Bu seçim sırasında denetçi aşağıda belirtilen hususlara ayrıca dikkat eder (KGK, 2017, BDS 701);

- a. BDS 315 uyarınca ciddi riskli olduğu belirlenen alanları veya değerlendirilmiş daha yüksek “önemli yanlışlık” riski içeren alanlar.
- b. Yönetimin önemli yargılarını, yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil, içeren finansal tablolardaki alanlara ilişkin denetçinin önemli muhakemeleri.
- c. Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

Denetçi, belirtilen bu noktalara uygun olarak belirlenen hangi hususların cari dönem denetiminde en çok önem arz ettiğini belirler ve bu şekilde kilit denetim konularını belirlemiş olur.

KDK’ların belirlenmesine esas teşkil eden kavramlardan mesleki muhakeme denetim standartlarında, denetimin yürütülmesinde var olan fiili duruma uygun olarak atılacak adımlara ilişkin bilgiye dayalı kararlar alınırken; ilgili mevzuat, BDS’ler, muhasebe standartları ve etik standartlar bağlamında sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin kullanılması olarak tanımlanmaktadır (KGK, 2013, BDS 200).

KDK bildiriminin başlıca üç unsuru vardır. Bunlar;

- Konunun denetim çalışmalarında en çok önem arz eden konu olarak belirlenmesinin ve dolayısıyla kilit denetim konusu olarak değerlendirilmesinin sebeplerine,
- Konunun denetim çalışmalarında nasıl ele alındığına,
- Varsa, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara atıflara

yer verilmesidir.

Denetçi raporlarında KDK bildirim bölümüne yer verilmesi ile rapor kullanıcılarına denetimin yürütülmesi ve denetim görüşünün oluşturulması süreçlerine ilişkin bilgi verilmesi yani bizzat denetimin kendisine yönelik şeffaflık sağlanması amaçlanmıştır.

Bu çalışmada bu standardın ortaya çıkarabileceği sonuçlara ilişkin denetçi beklentileri tespit edilmeye çalışılmıştır. Standardın uygulama sonuçlarına ilişkin beklentilerin tespit edilebilmesi için finansal raporların denetimi ve denetim raporu hakkında yeterli bilgiye sahip oldukları değerlendirilen kamu sektöründe bağımsız denetçiler olarak çalışan Sayıştay Başkanlığı denetçilerine anket uygulanmıştır.

2.STANDARTLARDA REVİZYON YAPILMASININ SEBEPLERİ

Standartların revize edilmesinin genel olarak sebebi finansal tablo kullanıcıları olan ve dolayısı ile denetim raporlarının kullanıcıları olan ilgililerin denetimden daha fazla şeffaflık ve daha fazla ihtiyaca uygun bilgilendirici rapor talep etmeleridir. Diğer bir ifade ile ilgililer denetim raporlarının kalitesinin artmasını talep etmişlerdir.

Mevcut denetçi raporları kullanıcılara sadece geçti/kaldı, diğer bir ifade ile olumlu/olumsuz bir görüş bildirmektedir (IFAC, 2016). Finansal tablo kullanıcıları denetçi raporlarından, bu önemli bildirim yanı sıra yürütülen denetimle ve işletmenin faaliyetleri ve finansal raporları ile ilgili, bağımsız ve objektif bir gözlemci sıfatını taşımaları dolayısı ile daha fazla bilgi ve denetime ilişkin daha fazla şeffaflık getirilmesini talep etmişlerdir.

Denetçi raporları, denetçinin denetim sürecine ilişkin kullanıcılara aktardığı mesajlardan oluşmaktadır. Bu şekilde, denetçi ile kullanıcılar arasında denetime ve güvence kavramına dayalı bir iletişim inşa edilmektedir. Bu iletişimde iki taraf farklı anlamlar çıkarmaktadır ve çıkardıkları bu anlam farklılıkları iletişim sorunlarını doğurmaktadır. İletişim sorunlarının kaynakları aşağıdaki başlıklarla özetlenebilir:

Denetçinin Aktardığı (Kaya, 2016);

- BDS'lere uygun olarak yürütülen denetim makul güvence sağlar.
- Finansal tablolar, finansal raporlama çerçevesi (FRÇ) uyarınca gerçeğe uygun sunum sağlamaktadır.
- Verilen görüş, işletmenin gelecekteki ekonomik performansına dair bir güvence değildir.

Kullanıcının Algıladığı (Kaya, 2016);

- Finansal tablolar olumlu görüş içerdiğine göre, denetçinin gözünden kaçan hiçbir yanlışlık olamaz.
- Olumlu görüş verildiği için işletmede hileli işlem yapılmamaktadır.
- Denetçi olumlu görüş verdiğine göre işletmenin performansı çok iyidir.

Bu anlayış farklılıklarının sonucunda ise istenmeyen yatırımlar, yanlış kaynak tahsisi ve denetime duyulan güvenin azalması gibi olumsuzluklar ortaya çıkmaktadır.

Beklentiler Açığı; Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından kamunun ve finansal tablo kullanıcılarının denetçilerin sorumluluğu ile ilgili düşünceleri ile denetçilerin kendi sorumlulukları hakkındaki düşünceleri arasındaki fark olarak tanımlanmıştır (IAASB, 2012). Bir başka ifade ile beklenti açığı, kullanıcıların denetçiden beklentileri ile finansal tablo denetimi arasındaki fark ile denetimin ne olduğu arasındaki farktır. Bu uzun süredir devam eden beklenti açığı, çoğunlukla, kullanıcıların kapsamı, hedefleri ve içsel kısıtlamaları da dahil olmak üzere, bir denetimin doğası hakkında kullanıcılar tarafından yanlış anlaşılmasından kaynaklanmaktadır (IAASB, 2011).

Denetim raporlarındaki değişimin ve KDK'ların raporlama formatına eklenmesinin diğer bir sebebi ise (Kaya, 2016):

- Değerleme yöntemlerinin sübjektifliği artırması,
- FRÇ'lerin karmaşık hükümler içermesi,
- FRÇ'deki değerlendirme yöntemlerinin karmaşıklığı,
- Değerlemede tahminlerin varsayımların artması,
- Raporda işletmeye ve denetime özgü bilgilendirme yapılmaması,
- Denetçi raporunda standartlaşmış ve teknik ifadelerle yer verilmesi,
- Denetçi gözünden önemli olan hususlara raporda yer verilmemesi, gibi sebeplerle ortaya çıkan bilgi açığıdır.

Bilgi açığı: Finansal bilgi kullanıcısının karar alabilmek için ihtiyacı olduğuna inandığı bilgi ile mevcut erişime açık olan bilgi arasındaki farktır (IAASB, 2012). Diğer bir ifade ile finansal bilgi kullanıcılarına, bilgilendirilmiş yatırım ve güvenilirlik kararları almak için gerekli olduğuna inandıkları bilgiler ile kurumun denetlenmiş mali tabloları veya kamuya açık olan diğer bilgiler aracılığıyla kullanıcılara sunulanlar arasında bir boşluk olması veya buna olan inanıştır. Bu “bilgi açığı”nın sermaye piyasalarının etkinliği ve sermaye maliyeti üzerinde etkileri vardır (IAASB, 2011).

Beklentiler açığı ve bilgi açığının birleşmesiyle ortaya şeffaflıktan uzak, iletişim değeri düşük, kullanıcılara sağlayabileceğinden daha az güven sağlayan denetçi raporları ortaya çıkmaktadır (IAASB, 2011).

2.1. Değişikliklerle Hedeflenenler ve Değişikliklerden Beklenen Faydalar

IFAC bu revizyonlar ve KDK bildirimini sayesinde ulaşmak istediği hedefleri (IAASB, 2016):

1. Denetimi yüklenen şirket yönetimi ile birlikte, yatırımcılar ve denetçiler arasındaki iletişimi arttırmak,
2. Denetçi raporları ve finansal raporlara olan kullanıcı güvenini arttırmak,
3. Denetimin şeffaflığını ve bilgi değerini arttırmak,
4. Yönetimin ve finansal rapor hazırlayıcılarının denetçi raporlarında atıf yapılan açıklamalara verdiği dikkati yükseltmek,
5. Yeni denetçinin raporlanan sonuçlara daha fazla mesleki şüphecilikle odaklanmasını sağlamak,
6. Kamu yararı için finansal raporlamayı geliştirmek olarak belirtmiştir.

Yukarıda yer verilen hedef ve faydaların yanında özel olarak vurgulamak gerekirse, kilit denetim konularının bildirilmesi ile gerçekleştirilen denetim çalışmalarına dair daha çok şeffaflık sağlanması ve denetçi raporunun iletişim değerinin artırılması hedeflenmiştir. KDK'ların bildirilmesi, kullanıcılara denetim ve denetim süreci ile ilgili ilâve bilgiler sağlayacaktır. Buna ek olarak, denetlenmiş finansal raporlarda, işletme yönetiminin önemli yargılarda bulunduğu konuların kavranmasında kullanıcılara yardımcı olması hedeflenmektedir (BDS 701/2).

2.2. Kilit Denetim Konuları ve Önemlilik Seviyesi İlişkisi

BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardına göre yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi; yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş,

yanlılıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş verecektir (BDS 705/6-8). Görüldüğü gibi önemlilik seviyesi ve denetim görüşü arasında doğrudan bir ilişki vardır.

BDS 701'in 15 inci paragrafında, olumlu görüş dışında görüş verilmesine neden olabilecek bir konunun veya işletmenin sürekliliği ile ilgili ciddi bir endişenin varlığının da nitelik itibari ile kilit denetim konuları olduğu ancak bunların özel önemleri itibari ile denetim raporunda kendi müstakil bölümlerinde raporlanacağı, KDK bölümünde ise sadece bunlara atıf yapılacağı ifade edilmiştir (BDS 701/15).

BDS 701 paragraf ve açıklamalarında KDK'lar ile önemlilik seviyesi arasında herhangi bir ilişkiye yer verilmemiştir. Ancak yukarıda yer verilen BDS 701'in 15 inci paragrafında olumsuz veya sınırlı görüş dayanağının da kilit denetim konusu olduğu ancak özel önemleri itibariyle görüş dayanağı bölümünde raporlanacağı ifadesi, BDS 705'e göre olumsuz ve sınırlı olumlu görüş verme şartları ile birlikte dikkate alınır, BDS 701'de önemlilik seviyesine ima ile atıf yapıldığı yorumu yapılabilir. Sonuç olarak denetçi tarafından, KDK'ların belirlenmesinde önemlilik seviyesinin altında kalan önemli yanılılıkların özellikle dikkate alınacağı söylenebilir. Bu noktadan hareketle önemlilik seviyesi ve yanılılık risklerinin denetçi raporu ile ilişkisini aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

Herhangi bir yanılılık veya yanılılıklar toplamı;

- Önemlilik seviyesini aşıyorsa ve yaygın olumsuz görüş dayanağı olarak,
- Önemlilik seviyesinin aşıyorsa ancak yaygın değilse sınırlı görüş dayanağı olarak,
- Önemlilik seviyesini aşmıyor ancak denetçi muhakemesinde denetimde en önemli konu veya konulardan biri olarak değerlendiriliyorsa KDK olarak,

denetçi raporunda yer verilebilir.

KDK bildirim esas olarak denetim görüşü oluşturma sürecine şeffaflık sağlamak için getirilmiştir. Dolayısı ile KDK'ların temelde yanılılık içeren durumları göstermek için tasarlanmadığı, herhangi bir konunun denetçi tarafından önemli görülüp incelemesinin denetçinin konuyu KDK olarak raporlaması için yeterli olabileceği unutulmamalıdır. Bununla birlikte önemlilik seviyesinin altında kalan yanılılıkların zımni olarak da olsa standart kapsamında denetçi raporunda yer alabileceği değerlendirilmektedir. Bu durumda dahi denetçi tarafından, konunun denetim sırasında çözülemediğinin ima edilmemesi ve herhangi bir çözüm

önerisine yer verilmemesi gibi KDK'ların raporlanması ile ilgili özel hususlara dikkat edileceği unutulmamalıdır.

3. LİTERATÜR TARAMASI

2011 yılında PCAOB ve IFAC tarafından eş zamanlı olarak başlatılan çalışmalarla KDK bildirim standardının alındığı Key Audit Matters (KAMs-IFAC) ve Critical Audit Matters (CAMs-PCAOB) standartlarının taslak metinleri ortaya çıkmıştır. Daha sonra bu taslak metinler makalelerde incelenmeye ve standartlarla ilgili ampirik çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Bu kapsamda yabancı literatürde yer alan önemli çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmiştir.

Cordoş ve Fülöp (2015) çalışmalarında denetim raporu kullanıcılarının, IAASB'ın denetim raporlarına eklediği KDK bildirim standardı ile ulaşmak istediği amaçlar konusunda, denetim raporlarının kalitesinin artırılması, denetimle ilgili daha fazla bilgi ve denetimin iletişim değerini arttırmak ve benzeri konularda, denetim raporu kullanıcılarının da aynı düşüncede olup olmadığını incelemişlerdir. Araştırmacılar bu incelemeyi yapabilmek için finansal tablo kullanıcılarının taslak standart metni üzerine IAASB'a bildirdikleri görüş ve yorumları dikkate almışlardır. Bu araştırma sonucunda denetim raporu kullanıcılarının genel olarak standardın ana hatları konusunda IAASB'la aynı düşüncede oldukları görülmüş olup sadece bir kısmının mevzuatla, denetim uygulama süreciyle ve denetim raporu üzerindeki etkisi ile ilgili endişeleri olduğu görülmüştür.

Christensen, Glover ve Wolfe (2014) PCAOB'un yayınladığı taslak metin üzerine CAM bildirim standardının uygulamasına profesyonel olmayan yatırımcıların nasıl tepki vereceğini incelemişlerdir. Çalışmalarını işletme mezunu bireysel yatırımcılar olan ve şirket finansal raporlarını analiz eden katılımcılar üzerinde yürütmüşlerdir. Çalışmada yatırımcıların, denetçi raporlarında CAM paragrafına yer verilen şirketlerle, standart denetçi raporlarına veya CAM paragrafındaki bilgilere yönetim dipnotlarında yer verilen şirketlere olan yatırım yaklaşımları incelenmiş olup, araştırma sonucunda yatırımcıların CAM paragrafına yer verilen şirketler için yatırım kararlarını değiştirdiği ve yatırımdan vazgeçtiği gözlenmiştir.

Bedard ve diğerleri (2014) Fransa'da 2003 yılından beri uygulaması zorunlu olan değerlendirme gerekçesi "Justification of Assessments (JOA)" ile KDK'ların benzer olduğunu iddia ederek, Fransa'da bu uygulamanın sonuçlarını incelemişlerdir. Bunun için 2000-2011 yılları arasında 953 yıllık rapordan oluşan bir veri tabanı oluşturmuşlardır. İlk etapta, Fransa finansal piyasalarının JOA açıklamalarına tepkisini araştırmışlar ve finansal piyasaların JOA açıklamalarına kayıtsız kaldığını görmüşlerdir. Böylece açıklanan bilgilerin yatırımcılar için önemsiz olduğu sonucuna varmışlardır.

Araştırmacılar benzer şekilde KDK bildirimini de bir süre sonra kullanıcılar üzerinde etkisinin azalacağını iddia etmişlerdir.

BDS 701 denetim sürecinde tespit edilen sorunların, bulguların veya dikkat çekilecek bazı hususların ortaya konduğu bir standart değildir. Standart esasen bir bütün olarak denetim görüşünün oluşturulması sürecine ilişkin şeffaflık sağlamayı amaçlamaktadır. Günümüzde denetim faaliyetleri risk odaklı denetim temel alınarak yürütülmektedir. Denetçiler denetim görüşü oluşturma sürecinde riskleri ve risklerin işletmeye etkilerini dikkate alarak çalışmalarını planlamakta ve yürütmektedirler. Sonuç olarak BDS 701 sayesinde denetimi yapılan işletmenin finansal tablolarında denetçi açısından en riskli görülen alanlar hakkında kullanıcılara şeffaflık sağlanmış olmaktadır.

4. ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı; “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”nın uygulamasının muhtemel sonuçlarını tespit etmeyi, standart ile hedeflenen amaçlara ulaşıp ulaşılamayacağı yönünde kullanıcıların fikirlerini ve beklentilerini, standardın uygulamasının ortaya çıkaracağı olumlu ve olumsuz sonuçlarını tespit etmektir. Ayrıca araştırmada verilen cevapların eğitim düzeyi, mesleki tecrübe ve mesleki unvana göre değişiklik gösterip göstermediğini ortaya koymak da araştırmanın diğer amaçlarını oluşturmaktadır.

4.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Kasım 2016 tarihi itibarıyla kamu sektöründe bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten Sayıştay Başkanlığı’nda çalışan denetçi sayısı 760’tır. Çalışmanın niteliği göz önüne alınarak, örneklem sayısı, %95 güvenirlilik ve %6 duyarlılık ile tespit edilmiştir. Bu durumda gerekli örneklem sayısının yaklaşık 198 olduğu tespit edilmiştir. Araştırmada hazırlanan anket 205 kişiye uygulanmıştır. Bunlardan 3 tanesi geçersiz olup değerlendirme kriterlerine uygun olan 202 tanesi analize dahil edilmiştir.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

4.3.1. Veri Toplama Yöntemi

Araştırma kapsamında kamu sektörünün dış denetim faaliyetlerini yürüten Sayıştay Başkanlığı denetçileri ile anket çalışması yapılmıştır. Araştırmada IFAC tarafından ulaşılmak istendiği belirtilen amaç ve hedeflerle, kullanıcılar ve akademik çevreler tarafından dile getirilen endişe, çekince ve eleştiriler dikkate alınarak on beş adet anket sorusu hazırlanmıştır. Araştırmada veri toplama tekniği olarak 5’li Likert ölçeği kullanılmıştır. Her bir sorunun cevap kısmı, “Tamamen Katılıyorum”, “Katılıyorum”,

“Kararsızım”, “Katılmıyorum”, “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklindedir. Bu on beş adet soruya üç adet kategorik soru eklenerek eğitim durumu, unvan ve mesleki tecrübeye göre cevapların farklılık arz edip etmediği incelenmiştir.

Her bir soru için sorulara verilen cevaplar; “Tamamen Katılmıyorum:1”, “Katılmıyorum:2”, “Kararsızım:3”, “Katılıyorum:4” ve “Tamamen Katılıyorum:5” değerleri üzerinden puanlanarak cevapların ortalama değerleri hesaplanmıştır.

Ankette yer alan 15 adet değerlendirme sorusundan 10 adedi KDK standardıyla IFAC’ın ulaşmak istediği hedeflerle aynı doğrultuda görüş ifade etmekte, 5 adet soru ise denetim raporu kullanıcıları ve akademik çevrelerce dile getirilen endişe ve çekincelerle aynı doğrultuda görüş ifade etmektedir. IFAC’ın hedefleriyle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorular; 4,5,6,7,8,9,11,12,16 ve 18 numaralı sorulardır. Standart hakkında dile getirilen endişe ve çekincelerle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorular ise; 10,13,14,15 ve 17 numaralı sorulardır.

4.3.2. Veri Analiz Yöntemi

Veriler bir analiz programı kullanılarak analiz edilmiştir. Verilerin analizinde katılımcıların demografik özellikleri ve denetim faaliyetlerine ilişkin görüşlerinin dağılımları, frekans (f) ve yüzde (%) dağılımları şeklinde gösterilmiştir.

Yapılan normallik sınavında KDK bildirimine ilişkin görüşlere ait puanların normal dağılım gösterdiği tespit edildiğinden öğrenim düzeyi, unvan ve mesleki tecrübe değişkenlerine göre karşılaştırılmasında Tek Yönlü Varyans Analizi (One Way ANOVA) testi kullanılmıştır. Tek Yönlü Varyans Analizi testinde anlamlı farklılık görüldüğünde farkın hangi değişkenler arasında olduğunu belirlemek amacıyla LSD (least significant difference-en küçük anlamlı fark) Post Hoc testi uygulanmıştır. Analizlerde güven aralığı %95 (anlamlılık düzeyi 0,05 $p < 0,05$) olarak belirlenmiştir.

4.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma, çalışmalarında metodoloji olarak bağımsız denetim standartları çerçevesini kullanan, finansal raporlar, denetim raporu ve BDS’ler hakkında bilgi ve tecrübesi olan ve denetimleri kapsamında kamu iktisadi teşebbüsleri ve iktisadi devlet teşekkülleri gibi ticari faaliyet gösteren kuruluşlar da bulunan Sayıştay Başkanlığı denetçileri ile yapılmıştır. Ancak, KDK bildirim standardı yeni bir standart olması ve çalışmanın yürütüldüğü zamanda henüz uygulamasının bulunmaması, katılımcıların KDK ile ilgili sadece ankette yer verilen bilgileri dikkate alarak görüş belirtmeleri sonucunu doğurmuştur. Hazırlanan ankette KDK bildirim hakkında temel ve gerekli hususlar belirtilmiş ancak standartla ilgili tüm ayrıntılara ankette

yer verilmesi, katılımcıların katılım düzeyini düşürmemek ve anketin cevaplanabilirliğini sağlamak düşüncesiyle mümkün olmamıştır.

4.5. Güvenilirlik Analizi

Çalışmada kullanılan ölçeğin güvenilirlik düzeyinin belirlenmesi için güvenilirlik analizi yapılmış ve Cronbach-Alfa katsayısı elde edilmiştir. Çalışmada elde edilen Cronbach's-Alfa katsayısı 0,772 olup anketin oldukça güvenilir olduğu söylenebilir.

4.6. Araştırmanın Bulguları

Anketin, uygulanması sonucu elde edilen bilgiler analiz program kullanılarak analiz edilmiş ve sonuçlar alınmıştır.

4.6.1. Katılımcıların Kategorik Özelliklerine Göre Dağılımı

Katılımcılara ilişkin kategorik bilgilere Tablo 1'de yer verilmiştir.

Tablo 1: Katılımcıların Kategorik Özelliklerine Göre Dağılımı

| | | f | % |
|----------------|--------------------|-----|-------|
| Öğrenim Durumu | Lisans | 112 | 55,4 |
| | Yüksek lisans | 86 | 42,6 |
| | Doktora | 4 | 2,0 |
| | Toplam | 202 | 100,0 |
| Unvan | Uzman Denetçi | 60 | 29,7 |
| | Baş Denetçi | 68 | 33,7 |
| | Denetçi | 29 | 14,4 |
| | Denetçi Yardımcısı | 45 | 22,3 |
| | Toplam | 202 | 100,0 |
| Çalışma Yılı | 1-5 yıl | 57 | 28,2 |
| | 6-10 Yıl | 63 | 31,2 |
| | 11-15 yıl | 36 | 17,8 |
| | 16-20 yıl | 17 | 8,4 |
| | 20 Yıl ve üzeri | 29 | 14,4 |
| | Toplam | 202 | 100,0 |

Araştırmaya katılan 202 katılımcıların; % 55,4'ü lisans, % 42,6'sı yüksek lisans ve % 2'si doktora mezunudur.

Katılımcıların % 29,7'si uzman denetçi, % 33,7'si başdenetçi, % 14,4'ü denetçi ve % 22,3'ü denetçi yardımcısı unvanına sahiptir.

Katılımcıların % 28,2'si 1-5 yıl arası, % 31,2'si 5-10 yıl arası, % 17,8'i 11-15 yıl arası, % 8,4'ü 16-20 yıl arası ve % 14,4'ü 20 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahiptir.

4.6.2. Katılımcıların “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”na İlişkin Görüşleri

Anket sorularına verilen cevapların frekans ve yüzde dağılımları aşağıda Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2: Katılımcıların Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı’na İlişkin Görüşleri

| | Tamamen Katılmıyorum | | Katılıyorum | | Kararsızım | | Katılıyorum | | Tamamen Katılıyorum | |
|--|----------------------|-----|-------------|------|------------|-----|-------------|------|---------------------|------|
| | f | % | f | % | f | % | f | % | f | % |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun kalitesini artırır. | 5 | 2,5 | 5 | 2,5 | 3 | 1,5 | 100 | 49,5 | 89 | 44,1 |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun güvenilirliğini artırır. | 4 | 2,0 | 12 | 5,9 | 6 | 3,0 | 116 | 57,4 | 64 | 31,7 |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun şeffaflığını artırır. | 4 | 2,0 | 13 | 6,4 | 2 | 1,0 | 115 | 56,9 | 68 | 33,7 |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçinin çalışmalarını disipline eder. | 9 | 4,5 | 38 | 18,8 | 8 | 4,0 | 114 | 56,4 | 33 | 16,3 |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun ihtiyaca uygunluğunu ve ilgililiğini artırır. | 3 | 1,5 | 24 | 11,9 | 3 | 1,5 | 111 | 55,0 | 61 | 30,2 |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun iletişim değerini artırır. | 7 | 3,5 | 37 | 18,3 | 18 | 8,9 | 99 | 49,0 | 41 | 20,3 |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim şirketinin hukuki sorumluluğunu artırır. | 9 | 4,5 | 69 | 34,2 | 10 | 5,0 | 84 | 41,6 | 30 | 14,9 |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların şeffaflığını artırır | 4 | 2,0 | 26 | 12,9 | 5 | 2,5 | 122 | 60,4 | 45 | 22,3 |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların güvenilirliğini artırır. | 7 | 3,5 | 29 | 14,4 | 4 | 2,0 | 118 | 58,4 | 44 | 21,8 |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |

| | | | | | | | | | | |
|---|----|------|-----|------|----|-----|-----|------|----|------|
| KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi ilgili şirket finansal raporları hakkında olumsuz algılara yol açabilir. | 31 | 15,3 | 112 | 55,4 | 4 | 2,0 | 47 | 23,3 | 8 | 4,0 |
| Denetçi raporunda yer verilen KDK'lar şirketin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında tereddüde sebep olur. | 28 | 13,9 | 132 | 65,3 | 4 | 2,0 | 34 | 16,8 | 4 | 2,0 |
| KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi şartlı veya olumsuz görüş algısı oluşturabilir. | 19 | 9,4 | 101 | 50,0 | 11 | 5,4 | 68 | 33,7 | 3 | 1,5 |
| Denetçi raporunda belirtilen KDK'ların niteliği yatırımcıların yatırım tercihlerini etkiler. | 12 | 5,9 | 26 | 12,9 | 5 | 2,5 | 127 | 62,9 | 32 | 15,8 |
| KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi, işletme hakkında orijinal bilgilerin ifşa edilmesine yol açabilir. | 14 | 6,9 | 119 | 58,9 | 15 | 7,4 | 47 | 23,3 | 7 | 3,5 |
| KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi, denetçinin daha fazla kullanıcıları bilgilendirmek istediği/raporlanacak konulara odaklanmasını, dolayısı ile daha fazla mesleki şüphecilik ile denetim yapmasını sağlar. | 14 | 6,9 | 38 | 18,8 | 5 | 2,5 | 120 | 59,4 | 25 | 12,4 |

“KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun kalitesini artırır” görüşüne katılımcıların %2,5'i tamamen katılmıyorum, %2,5'i katılmıyorum, %1,5'i kararsızım, %49,5'i katılıyorum, %44,1'i tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %93,6'sı bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Bu sonuç standarttan elde edilmesi beklenen sonuçlar ile uyumludur.

“KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun güvenilirliğini artırır” görüşüne katılımcıların %2'si tamamen katılmıyorum, %5,9'u katılmıyorum, %3'ü kararsızım, %57,4'ü katılıyorum, %31,7'si tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %89,1'i bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Bu sonuç standarttan elde edilmesi beklenen sonuçlar ile uyumludur.

“KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun şeffaflığını artırır” görüşüne katılımcıların %2'si tamamen katılmıyorum, %6,4'ü katılmıyorum, %1'i kararsızım, %56,9'u katılıyorum, %33,7'si tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam

%90,6'sı bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Bu sonuç standarttan elde edilmesi beklenen sonuçlar ile uyumludur.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçinin çalışmalarını disipline eder” görüşüne katılımcıların %4,5'i tamamen katılmıyorum, %18,8'i katılmıyorum, %4'ü kararsızım, %56,4'ü katılıyorum, %16,3'ü tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %72,7'si bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Ancak katılım düzeyi önceki sorulara göre daha düşük bir düzeyde gerçekleşmiştir. Bu sonuç standarttan elde edilmesi beklenen sonuçlar ile uyumludur. Ancak burada sonuçla ilgili belli bir çekince de mevcuttur.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun ihtiyaca uygunluğunu ve ilgililiğini artırır” görüşüne katılımcıların %1,5'i tamamen katılmıyorum, %11,9'u katılmıyorum, %1,5'i kararsızım, %55'i katılıyorum, %30,2'si tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %85,2'si bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Bu sonuç standarttan elde edilmesi beklenen sonuçlar ile uyumludur.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun iletişim değerini artırır” görüşüne katılımcıların %3,5'i tamamen katılmıyorum, %18,3'ü katılmıyorum, %8,9'u kararsızım, %49'u katılıyorum, %20,3'ü tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %69,3'ü bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Ancak katılım düzeyi önceki sorulara göre daha düşük bir düzeyde gerçekleşmiştir. Bu sonuç standarttan elde edilmesi beklenen sonuçlar ile uyumludur. Ancak burada beklenen sonuçla ilgili belli bir çekince de bulunmaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim şirketinin hukuki sorumluluğunu artırır” görüşüne katılımcıların %4,5'i tamamen katılmıyorum, %34,2'si katılmıyorum, %5'i kararsızım, %41,6'sı katılıyorum, %14,9'u tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %56,5'i bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Ancak katılım düzeyi önceki sorulara göre çok daha düşük bir düzeyde gerçekleşmiştir. Bu görüşe kısmen veya tamamen katılmayanların oranı %38,7'dir. Bu sonuç standartla ilgili endişelerin olduğunu göstermektedir.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların şeffaflığını artırır” görüşüne katılımcıların %2'si tamamen katılmıyorum, %12,9'u katılmıyorum, %2,5'i kararsızım, %60,4'ü katılıyorum, %22,3'ü tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %82,7'si bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Bu sonuç standarttan elde edilmesi beklenen sonuçlar ile uyumludur.

“KDK’lara denetçi raporunda yer verilmesi ilgili şirket finansal raporları hakkında olumsuz algılara yol açabilir” görüşüne katılımcıların %15,3’ü tamamen katılmıyorum, %55,4’ü katılmıyorum, %2’si kararsızım, %23,3’ü katılıyorum, %4’ü tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %70,7’si bu görüşe kısmen veya tamamen katılmamıştır. Bu sonuç katılımcıların standartla ilgili endişelere büyük oranda katılmadığını göstermektedir.

“Denetçi raporunda yer verilen KDK’lar şirketin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında tereddüde sebep olur” görüşüne; katılımcıların %13,9’u tamamen katılmıyorum, %65,3’ü katılmıyorum, %2’si kararsızım, %16,8’i katılıyorum, %2’si tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %79,2’si bu görüşe kısmen veya tamamen katılmamıştır. Bu sonuç katılımcıların standartla ilgili endişelere büyük oranda katılmadığını göstermektedir.

“KDK’lara denetçi raporunda yer verilmesi şartlı veya olumsuz görüş algısı oluşturabilir” görüşüne katılımcıların %9,4’ü tamamen katılmıyorum, %50’si katılmıyorum, %5,4’ü kararsızım, %33,7’si katılıyorum, %1,5’i tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %59,4’ü bu görüşe kısmen veya tamamen katılmamıştır. Bu sonuç katılımcıların standartla ilgili endişelere büyük oranda katılmadığını göstermektedir.

“Denetçi raporunda belirtilen KDK’ların niteliği yatırımcıların yatırım tercihlerini etkiler” görüşüne katılımcıların %5,9’u tamamen katılmıyorum, %12,9’u katılmıyorum, %2,5’i kararsızım, %62,9’u katılıyorum, %15,8’i tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %78,7’si bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Bu sonuç standardın ortaya çıkarması beklenen sonuçlar ile uyumludur.

“KDK’lara denetçi raporunda yer verilmesi, işletme hakkında orijinal bilgilerin ifşa edilmesine yol açabilir” görüşüne katılımcıların %6,9’u tamamen katılmıyorum, %58,9’u katılmıyorum, %7,4’ü kararsızım, %23,3’ü katılıyorum, %3,5’i tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %65,8’i bu görüşe kısmen veya tamamen katılmamıştır. Bu sonuç katılımcıların standartla ilgili endişelere büyük oranda katılmadığını göstermektedir.

“KDK’lara denetçi raporunda yer verilmesi, denetçinin daha fazla kullanıcıları bilgilendirmek istediği/raporlanacak konulara odaklanmasını, dolayısı ile daha fazla mesleki şüphencilik ile denetim yapmasını sağlar” görüşüne katılımcıların %6,9’u tamamen katılmıyorum, %18,8’i katılmıyorum, %2,5’i kararsızım, %59,4’ü katılıyorum, %12,4’ü tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %71,8’i bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Bu sonuç standarttan

elde edilmesi beklenen sonuçlar ile uyumludur. Ancak burada beklenen sonuçla ilgili bir çekince de bulunmaktadır.

4.6.3. “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”na İlişkin Görüşlerin Bazı Değişkenler Açısından Farklılaşma Durumları

Bu kısımda katılımcıların “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”na ilişkin görüşlerinin eğitim durumu, mesleki unvan ve mesleki tecrübe açısından farklılaşıp farklılaşmadığı incelenmiştir.

4.6.3.1. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı’na İlişkin Görüşlerin Eğitim Durumu Değişkeni Açısından Farklılaşma Durumu

Ankette yer alan ifadelere katılım düzeyinin eğitim durumuna göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3: “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”na İlişkin Görüşler İle Eğitim Durumu Arasındaki Farklılaşma (*p<0,05)

| İfadeler | N | Ortalama | Std. Sapma | F | p | |
|--|---------------|----------|------------|------|-------|-------|
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun kalitesini arttırır. | Lisans | 112 | 3,34 | 0,76 | 0,173 | 0,841 |
| | Yüksek lisans | 86 | 3,38 | 0,52 | | |
| | Doktora | 4 | 3,50 | 0,58 | | |
| | Toplam | 202 | 3,36 | 0,66 | | |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun güvenilirliğini arttırır. | Lisans | 112 | 3,15 | 0,74 | 1,046 | 0,353 |
| | Yüksek lisans | 86 | 3,26 | 0,51 | | |
| | Doktora | 4 | 3,50 | 0,58 | | |
| | Toplam | 202 | 3,20 | 0,65 | | |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun şeffaflığını arttırır. | Lisans | 112 | 3,17 | 0,75 | 1,175 | 0,311 |
| | Yüksek lisans | 86 | 3,29 | 0,52 | | |
| | Doktora | 4 | 3,50 | 0,58 | | |
| | Toplam | 202 | 3,23 | 0,66 | | |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçinin çalışmalarını | Lisans | 112 | 2,86 | 0,78 | 0,079 | 0,924 |
| | Yüksek lisans | 86 | 2,87 | 0,64 | | |

| | | | | | | |
|---|---------------|-----|------|------|-------|---------------|
| disipline eder. | Doktora | 4 | 3,00 | 1,15 | | |
| | Toplam | 202 | 2,87 | 0,72 | | |
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun ihtiyaca uygunluğunu ve ilgiliğini artırır. | Lisans | 112 | 3,11 | 0,67 | 0,577 | 0,563 |
| | Yüksek lisans | 86 | 3,20 | 0,67 | | |
| | Doktora | 4 | 3,00 | 1,15 | | |
| | Toplam | 202 | 3,15 | 0,68 | | |
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun iletişim değerini artırır. | Lisans | 112 | 2,80 | 0,74 | 2,703 | 0,069 |
| | Yüksek lisans | 86 | 3,04 | 0,70 | | |
| | Doktora | 4 | 3,00 | 1,15 | | |
| | Toplam | 202 | 2,91 | 0,74 | | |
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetim şirketinin hukuki sorumluluğunu artırır. | Lisans | 112 | 2,65 | 0,78 | 0,593 | 0,554 |
| | Yüksek lisans | 86 | 2,73 | 0,74 | | |
| | Doktora | 4 | 3,00 | 1,15 | | |
| | Toplam | 202 | 2,69 | 0,77 | | |
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların şeffaflığını artırır. | Lisans | 112 | 2,96 | 0,64 | 2,397 | 0,094 |
| | Yüksek lisans | 86 | 3,12 | 0,68 | | |
| | Doktora | 4 | 3,50 | 0,58 | | |
| | Toplam | 202 | 3,04 | 0,66 | | |
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların güvenilirliğini artırır. | Lisans | 112 | 2,91 | 0,75 | 2,637 | 0,074 |
| | Yüksek lisans | 86 | 3,09 | 0,65 | | |
| | Doktora | 4 | 3,50 | 0,58 | | |
| | Toplam | 202 | 3,00 | 0,71 | | |
| KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi ilgili şirket finansal raporları hakkında olumsuz algılara yol açabilir. | Lisans | 112 | 2,11 | 0,70 | 3,180 | 0,044* |
| | Yüksek lisans | 86 | 2,28 | 0,74 | | |
| | Doktora | 4 | 1,50 | 0,58 | | |
| | Toplam | 202 | 2,17 | 0,72 | | |
| Denetçi raporunda yer verilen KDK'lar şirketin finansal tablolarının doğruluğu ve | Lisans | 112 | 2,07 | 0,62 | 1,914 | 0,150 |
| | Yüksek lisans | 86 | 2,12 | 0,62 | | |

| | | | | | | |
|---|---------------|-----|------|------|-------|---------------|
| güvenilirliği hakkında tereddüde sebep olur. | Doktora | 4 | 1,50 | 0,58 | | |
| | Toplam | 202 | 2,08 | 0,62 | | |
| KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi şartlı veya olumsuz görüş oluşturabilir. | Lisans | 112 | 2,22 | 0,63 | 3,700 | 0,026* |
| | Yüksek lisans | 86 | 2,37 | 0,66 | | |
| | Doktora | 4 | 3,00 | 0,00 | | |
| | Toplam | 202 | 2,30 | 0,65 | | |
| Denetçi raporunda belirtilen KDK'ların yatırımcıların yatırım tercihlerini etkiler. | Lisans | 112 | 2,85 | 0,78 | 0,510 | 0,601 |
| | Yüksek lisans | 86 | 2,95 | 0,66 | | |
| | Doktora | 4 | 3,00 | 0,00 | | |
| | Toplam | 202 | 2,90 | 0,72 | | |
| KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi, işletme hakkında orijinal bilgilerin ifşa edilmesine yol açabilir. | Lisans | 112 | 2,20 | 0,59 | 1,660 | 0,193 |
| | Yüksek lisans | 86 | 2,35 | 0,66 | | |
| | Doktora | 4 | 2,50 | 0,58 | | |
| | Toplam | 202 | 2,27 | 0,62 | | |
| KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi, denetçinin daha fazla kullanıcıları bilgilendirmek istediği/raporlanacak konulara odaklanmasını, dolayısı ile daha fazla mesleki şüphecilik ile denetim yapmasını sağlar. | Lisans | 112 | 2,73 | 0,72 | 3,608 | 0,029* |
| | Yüksek lisans | 86 | 2,90 | 0,74 | | |
| | Doktora | 4 | 2,00 | 1,15 | | |
| | Toplam | 202 | 2,78 | 0,74 | | |

Tek yönlü varyans analizi sonucunda aşağıdaki ifadelerin eğitim durumuna göre % 5 anlamlılık düzeyinde farklılık gösterdiği görülmüştür. Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığının tespiti için yapılan LSD Post Hoc testi sonuçlarına göre aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

“KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi ilgili şirket finansal raporları hakkında olumsuz algılara yol açabilir” ifadesi için; yüksek lisans eğitim durumuna sahip olanların katılım düzeyi doktora sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Yüksek lisans eğitime sahip

olanlar doktora sahip olanlara göre bu görüşe daha çok katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’lara denetçi raporunda yer verilmesi şartlı veya olumsuz görüş algısı oluşturabilir” ifadesi için; lisans eğitim durumuna sahip olanların katılım düzeyi doktora sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Doktora mezunu katılımcılar bu görüşe lisans mezunu katılımcılara göre daha fazla katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’lara denetçi raporunda yer verilmesi, denetçinin daha fazla kullanıcıları bilgilendirmek istediği/raporlanacak konulara odaklanmasını, dolayısı ile daha fazla mesleki şüphecilik ile denetim yapmasını sağlar” ifadesi için; yüksek lisans eğitim durumuna sahip olanların katılım düzeyi, doktora sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Yüksek lisans eğitimine sahip olanlar bu görüşe doktora eğitimine sahip katılımcılara oranla daha fazla katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

IFAC’ın hedefleriyle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorularla, standart hakkında dile getirilen endişe ve çekincelerle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorulara katılım ortalamalarının eğitim düzeyine göre ortalamalarını gösteren tablo aşağıdaki gibidir:

Tablo 4: Eğitim Düzeyine Göre Görüşlere Katılım Ortalamaları

| Görüşlere Katılım Ortalamaları | Lisans | Yüksek Lisans | Doktora |
|--|--------|---------------|---------|
| IFAC’ın hedefleriyle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorulara katılım ortalaması | 2,99 | 3,11 | 3,15 |
| Standart hakkında dile getirilen endişe ve çekincelerle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorulara katılım ortalaması | 2,25 | 2,37 | 2,30 |

Görüldüğü gibi eğitim düzeyleri arasında olumlu ve olumsuz ifadelere katılım anlamında farklılıklar gözlenmektedir. Eğitim düzeyi yükseldikçe olumlu görüşlere katılım düzeyi artmaktadır. Olumsuz görüşlere katılım düzeyinde net bir ayırım gözlenmemektedir.

4.6.3.2. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı’na İlişkin Görüşlerin Mesleki Unvan Değişkeni Açısından Farklılaşma Durumu

Ankette yer alan ifadelere katılım düzeyinin unvana göre ortalamaları ve bu ortalamaların arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları Tablo 5’te verilmiştir. Farkın hangi gruplar arasında olduğunun tespiti için LSD Post Hoc testi uygulanmıştır.

Tablo 5: “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”na İlişkin Görüşler ile Unvan Arasındaki Farklılaşma (*p<0,05)

| | | N | Ort. | Std. Sapma | F | p |
|--|--------------------|-----|------|------------|-------|---------------|
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun kalitesini artırır. | Uzman Denetçi | 60 | 3,46 | 0,73 | 3,168 | 0,025* |
| | Baş Denetçi | 68 | 3,46 | 0,58 | | |
| | Denetçi | 29 | 3,31 | 0,59 | | |
| | Denetçi Yardımcısı | 45 | 3,11 | 0,68 | | |
| | Toplam | 202 | 3,36 | 0,66 | | |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun güvenilirliğini artırır. | Uzman Denetçi | 60 | 3,25 | 0,72 | 2,223 | 0,087 |
| | Baş Denetçi | 68 | 3,31 | 0,55 | | |
| | Denetçi | 29 | 3,17 | 0,57 | | |
| | Denetçi Yardımcısı | 45 | 3,00 | 0,71 | | |
| | Toplam | 202 | 3,20 | 0,65 | | |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun şeffaflığını artırır. | Uzman Denetçi | 60 | 3,32 | 0,65 | 2,805 | 0,041* |
| | Baş Denetçi | 68 | 3,34 | 0,53 | | |
| | Denetçi | 29 | 3,07 | 0,80 | | |
| | Denetçi Yardımcısı | 45 | 3,04 | 0,71 | | |
| | Toplam | 202 | 3,23 | 0,66 | | |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçinin çalışmalarını disipline eder. | Uzman Denetçi | 60 | 2,99 | 0,76 | 4,200 | 0,007* |
| | Baş Denetçi | 68 | 2,99 | 0,62 | | |
| | Denetçi | 29 | 2,78 | 0,77 | | |
| | Denetçi Yardımcısı | 45 | 2,57 | 0,72 | | |
| | Toplam | 202 | 2,87 | 0,72 | | |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun ihtiyaca uygunluğunu ve ilgililiğini artırır. | Uzman Denetçi | 60 | 3,31 | 0,68 | 5,341 | 0,001* |
| | Baş Denetçi | 68 | 3,26 | 0,66 | | |
| | Denetçi | 29 | 2,97 | 0,68 | | |
| | Denetçi Yardımcısı | 45 | 2,87 | 0,63 | | |
| | Toplam | 202 | 3,15 | 0,68 | | |
| KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun iletişim değerini artırır. | Uzman Denetçi | 60 | 2,98 | 0,72 | 3,486 | 0,017* |
| | Baş Denetçi | 68 | 3,01 | 0,71 | | |
| | Denetçi | 29 | 3,00 | 0,68 | | |
| | Denetçi Yardımcısı | 45 | 2,60 | 0,77 | | |

| | | | | | | |
|--|--------------------|-----|------|------|-------|--------|
| | Toplam | 202 | 2,91 | 0,74 | | |
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetim şirketinin hukuki sorumluluğunu artırır. | Uzman Denetçi | 60 | 2,68 | 0,95 | 0,263 | 0,852 |
| | Baş Denetçi | 68 | 2,75 | 0,66 | | |
| | Denetçi | 29 | 2,60 | 0,81 | | |
| | Denetçi Yardımcısı | 45 | 2,68 | 0,63 | | |
| | Toplam | 202 | 2,69 | 0,77 | | |
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların şeffaflığını artırır. | Uzman Denetçi | 60 | 3,07 | 0,75 | 3,948 | 0,009* |
| | Baş Denetçi | 68 | 3,22 | 0,51 | | |
| | Denetçi | 29 | 2,93 | 0,58 | | |
| | Denetçi Yardımcısı | 45 | 2,81 | 0,72 | | |
| | Toplam | 202 | 3,04 | 0,66 | | |
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların güvenilirliğini artırır. | Uzman Denetçi | 60 | 3,12 | 0,69 | 2,832 | 0,040* |
| | Baş Denetçi | 68 | 3,07 | 0,62 | | |
| | Denetçi | 29 | 2,95 | 0,69 | | |
| | Denetçi Yardımcısı | 45 | 2,74 | 0,83 | | |
| | Toplam | 202 | 3,00 | 0,71 | | |
| KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi ilgili şirket finansal raporları hakkında olumsuz algılara yol açabilir. | Uzman Denetçi | 60 | 2,17 | 0,82 | 0,762 | 0,517 |
| | Baş Denetçi | 68 | 2,07 | 0,65 | | |
| | Denetçi | 29 | 2,24 | 0,83 | | |
| | Denetçi Yardımcısı | 45 | 2,27 | 0,62 | | |
| | Toplam | 202 | 2,17 | 0,72 | | |
| Denetçi raporunda yer verilen KDK'lar şirketin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında tereddüde sebep olur. | Uzman Denetçi | 60 | 1,93 | 0,54 | 3,111 | 0,027* |
| | Baş Denetçi | 68 | 2,03 | 0,59 | | |
| | Denetçi | 29 | 2,21 | 0,77 | | |
| | Denetçi Yardımcısı | 45 | 2,27 | 0,62 | | |
| | Toplam | 202 | 2,08 | 0,62 | | |
| KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi şartlı veya olumsuz görüş algısı oluşturabilir. | Uzman Denetçi | 60 | 2,25 | 0,62 | 0,347 | 0,791 |
| | Baş Denetçi | 68 | 2,29 | 0,59 | | |
| | Denetçi | 29 | 2,31 | 0,70 | | |
| | Denetçi Yardımcısı | 45 | 2,38 | 0,73 | | |
| | Toplam | 202 | 2,30 | 0,65 | | |
| Denetçi raporunda belirtilen KDK'ların niteliği yatırımcıların yatırım tercihlerini etkiler. | Uzman Denetçi | 60 | 3,02 | 0,75 | 1,382 | 0,249 |
| | Baş Denetçi | 68 | 2,78 | 0,75 | | |
| | Denetçi | 29 | 2,83 | 0,64 | | |

| | | | | | | |
|--|--------------------|-----|------|------|-------|-------|
| | Denetçi Yardımcısı | 45 | 2,97 | 0,69 | | |
| | Toplam | 202 | 2,90 | 0,72 | | |
| KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi, işletme hakkında orijinal bilgilerin ifşa edilmesine yol açabilir. | Uzman Denetçi | 60 | 2,30 | 0,59 | 0,873 | 0,456 |
| | Baş Denetçi | 68 | 2,33 | 0,61 | | |
| | Denetçi | 29 | 2,26 | 0,68 | | |
| | Denetçi Yardımcısı | 45 | 2,14 | 0,65 | | |
| | Toplam | 202 | 2,27 | 0,62 | | |
| KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi, denetçinin daha fazla kullanıcıları bilgilendirmek istediği/raporlanacak konulara odaklanmasını, dolayısı ile daha fazla mesleki şüphencilik ile denetim yapmasını sağlar. | Uzman Denetçi | 60 | 2,65 | 0,95 | 1,100 | 0,350 |
| | Baş Denetçi | 68 | 2,87 | 0,69 | | |
| | Denetçi | 29 | 2,88 | 0,66 | | |
| | Denetçi Yardımcısı | 45 | 2,78 | 0,51 | | |
| | Toplam | 202 | 2,78 | 0,74 | | |

Tek yönlü varyans analizi sonucunda aşağıdaki ifadelerin unvana göre % 5 anlamlılık düzeyinde farklılık gösterdiği görülmüştür. Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığının tespiti için yapılan LSD Post Hoc testi sonuçlarına göre aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun kalitesini artırır” ifadesi için; denetçi yardımcısı unvanına sahip olanların katılım düzeyi başdenetçi ve uzman denetçi unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Denetçi yardımcısı unvanına sahip katılımcılar bu görüşe uzman denetçi ve başdenetçi unvanlılara göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun şeffaflığını artırır” ifadesi için; denetçi yardımcısı unvanına sahip olanların katılım düzeyi başdenetçi ve uzman denetçi unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Denetçi yardımcısı unvanına sahip katılımcılar bu görüşe uzman denetçi ve başdenetçi unvanlılara göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçinin çalışmalarını disipline eder” ifadesi için; denetçi yardımcısı unvanına sahip olanların katılım düzeyi başdenetçi ve uzman denetçi unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Denetçi yardımcısı unvanına sahip katılımcılar bu görüşe uzman denetçi ve başdenetçi unvanlılara göre daha az

katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun ihtiyaca uygunluğunu ve ilgililiğini arttırır” ifadesi için; denetçi ve denetçi yardımcısı unvanına sahip olanların katılım düzeyi başdenetçi ve uzman denetçi unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Denetçi ve denetçi yardımcısı unvanına sahip katılımcılar bu görüşe uzman denetçi ve başdenetçi unvanlılara göre daha az katılmışlardır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun iletişim değerini arttırır” ifadesi için; denetçi yardımcısı unvanına sahip olanların katılım düzeyi denetçi, başdenetçi ve uzman denetçi unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Denetçi yardımcısı unvanına sahip katılımcılar bu görüşe uzman denetçi, başdenetçi ve denetçi unvanlılara göre daha az katılmışlardır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların şeffaflığını arttırır” ifadesi için; başdenetçi unvanına sahip olanların katılım düzeyi denetçi ve denetçi yardımcısı unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Başdenetçi unvanına sahip katılımcılar bu görüşe denetçi ve denetçi yardımcısı unvanlılara göre daha fazla katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların güvenilirliğini arttırır” ifadesi için; denetçi yardımcısı unvanına sahip olanların katılım düzeyi başdenetçi ve uzman denetçi unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Denetçi yardımcısı unvanına sahip katılımcılar bu görüşe uzman denetçi ve başdenetçi unvanlılara göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“Denetçi raporunda yer verilen KDK’lar şirketin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında tereddüde sebep olur” ifadesi için; denetçi ve denetçi yardımcısı unvanına sahip olanların katılım düzeyi uzman denetçi unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden, başdenetçi unvanına sahip olanların katılım düzeyi denetçi yardımcısı unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Uzman ve başdenetçi unvanına sahip katılımcılar denetçi ve denetçi yardımcısı unvanlı katılımcılara oranla bu görüşe daha az katılmışlardır.

Olumlu ve olumsuz görüşlere katılım oranının unvana göre ortalamalarını gösteren tablo aşağıdaki gibidir:

Tablo 6: Unvana Göre Görüşlere Katılım Ortalamaları

| Görüşlere Katılım Ortalamaları | Uzman Denetçi | Baş Denetçi | Denetçi | Denetçi Yardımcısı |
|--|---------------|-------------|---------|--------------------|
| IFAC'ın hedefleriyle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorulara katılım ortalaması | 3,12 | 3,13 | 2,99 | 2,85 |
| Standart hakkında dile getirilen endişe ve çekincelerle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorulara katılım ortalaması | 2,27 | 2,29 | 2,32 | 2,35 |

Görüldüğü gibi unvanlar arasında olumlu ve olumsuz ifadelere katılım anlamında farklılıklar gözlenmektedir. Unvan düzeyi yükseldikçe olumlu görüşlere katılım düzeyi artmaktadır. Olumsuz görüşlere katılım düzeyinde ise çok farklılıklar olmamakla birlikte unvan düzeyi yükseldikçe olumsuz görüşlere katılım ortalamaları düşmektedir.

4.6.3.3. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı'na İlişkin Görüşlerin; Mesleki Tecrübe Değişkeni Açısından Farklılaşma Durumu

Ankette yer alan ifadelere katılım düzeyinin mesleki tecrübeye göre ortalamaları ve bu ortalamaların arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları Tablo 7'de verilmiştir. Farkın hangi gruplar arasında olduğunun tespiti için LSD Post Hoc testi uygulanmıştır.

Tablo 7: “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı'na İlişkin Görüşler İle Mesleki Tecrübe Arasındaki Farklılaşma (*p<0,05)

| | | N | Ort. | Std. Sap. | F | p |
|--|-----------------|-----|------|-----------|-------|--------|
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun kalitesini arttırır. | 1-5 yıl | 57 | 3,11 | 0,67 | 3,463 | 0,009* |
| | 6-10 Yıl | 63 | 3,49 | 0,50 | | |
| | 11-15 yıl | 36 | 3,36 | 0,87 | | |
| | 16-20 yıl | 17 | 3,59 | 0,51 | | |
| | 21 Yıl ve üzeri | 29 | 3,43 | 0,65 | | |
| | Toplam | 202 | 3,36 | 0,66 | | |
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun güvenilirliğini arttırır. | 1-5 yıl | 57 | 2,96 | 0,67 | 4,168 | 0,003* |
| | 6-10 Yıl | 63 | 3,35 | 0,48 | | |
| | 11-15 yıl | 36 | 3,25 | 0,81 | | |
| | 16-20 yıl | 17 | 3,00 | 0,71 | | |

| | | | | | | |
|--|-----------------|-----|------|------|-------|---------------|
| | 21 Yıl ve üzeri | 29 | 3,41 | 0,55 | | |
| | Toplam | 202 | 3,20 | 0,65 | | |
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun şeffaflığını artırır. | 1-5 yıl | 57 | 2,95 | 0,77 | 4,289 | 0,002* |
| | 6-10 Yıl | 63 | 3,32 | 0,53 | | |
| | 11-15 yıl | 36 | 3,39 | 0,69 | | |
| | 16-20 yıl | 17 | 3,18 | 0,39 | | |
| | 21 Yıl ve üzeri | 29 | 3,41 | 0,63 | | |
| | Toplam | 202 | 3,23 | 0,66 | | |
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetçinin çalışmalarını disipline eder. | 1-5 yıl | 57 | 2,55 | 0,75 | 4,644 | 0,001* |
| | 6-10 Yıl | 63 | 3,09 | 0,59 | | |
| | 11-15 yıl | 36 | 2,92 | 0,84 | | |
| | 16-20 yıl | 17 | 3,00 | 0,59 | | |
| | 21 Yıl ve üzeri | 29 | 2,86 | 0,68 | | |
| | Toplam | 202 | 2,87 | 0,72 | | |
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun ihtiyaca uygunluğunu ve ilgililiğini artırır. | 1-5 yıl | 57 | 2,86 | 0,67 | 4,944 | 0,001* |
| | 6-10 Yıl | 63 | 3,30 | 0,59 | | |
| | 11-15 yıl | 36 | 3,29 | 0,80 | | |
| | 16-20 yıl | 17 | 3,41 | 0,51 | | |
| | 21 Yıl ve üzeri | 29 | 3,03 | 0,67 | | |
| | Toplam | 202 | 3,15 | 0,68 | | |
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun iletişim değerini artırır. | 1-5 yıl | 57 | 2,65 | 0,77 | 3,900 | 0,005* |
| | 6-10 Yıl | 63 | 3,09 | 0,66 | | |
| | 11-15 yıl | 36 | 3,11 | 0,78 | | |
| | 16-20 yıl | 17 | 2,91 | 0,67 | | |
| | 21 Yıl ve üzeri | 29 | 2,76 | 0,66 | | |
| | Toplam | 202 | 2,91 | 0,74 | | |
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetim şirketinin hukuki sorumluluğunu artırır. | 1-5 yıl | 57 | 2,60 | 0,66 | 1,267 | 0,284 |
| | 6-10 Yıl | 63 | 2,86 | 0,70 | | |
| | 11-15 yıl | 36 | 2,56 | 0,76 | | |
| | 16-20 yıl | 17 | 2,65 | 1,11 | | |

| | | | | | | |
|--|-----------------|-----|------|------|-------|---------------|
| | 21 Yıl ve üzeri | 29 | 2,72 | 0,84 | | |
| | Toplam | 202 | 2,69 | 0,77 | | |
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların şeffaflığını artırır. | 1-5 yıl | 57 | 2,75 | 0,68 | 6,101 | 0,000* |
| | 6-10 Yıl | 63 | 3,23 | 0,51 | | |
| | 11-15 yıl | 36 | 3,08 | 0,73 | | |
| | 16-20 yıl | 17 | 3,41 | 0,69 | | |
| | 21 Yıl ve üzeri | 29 | 2,93 | 0,59 | | |
| | Toplam | 202 | 3,04 | 0,66 | | |
| KDK'ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların güvenilirliğini artırır. | 1-5 yıl | 57 | 2,71 | 0,80 | 4,396 | 0,002* |
| | 6-10 Yıl | 63 | 3,20 | 0,60 | | |
| | 11-15 yıl | 36 | 3,03 | 0,74 | | |
| | 16-20 yıl | 17 | 3,24 | 0,56 | | |
| | 21 Yıl ve üzeri | 29 | 2,93 | 0,65 | | |
| | Toplam | 202 | 3,00 | 0,71 | | |
| KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi ilgili şirket finansal raporları hakkında olumsuz algılara yol açabilir. | 1-5 yıl | 57 | 2,19 | 0,64 | 0,800 | 0,527 |
| | 6-10 Yıl | 63 | 2,17 | 0,77 | | |
| | 11-15 yıl | 36 | 2,11 | 0,70 | | |
| | 16-20 yıl | 17 | 2,41 | 0,87 | | |
| | 21 Yıl ve üzeri | 29 | 2,03 | 0,73 | | |
| | Toplam | 202 | 2,17 | 0,72 | | |
| Denetçi raporunda yer verilen KDK'lar şirketin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında tereddüde sebep olur. | 1-5 yıl | 57 | 2,21 | 0,62 | 1,161 | 0,329 |
| | 6-10 Yıl | 63 | 2,05 | 0,65 | | |
| | 11-15 yıl | 36 | 2,08 | 0,64 | | |
| | 16-20 yıl | 17 | 2,00 | 0,61 | | |
| | 21 Yıl ve üzeri | 29 | 1,93 | 0,53 | | |
| | Toplam | 202 | 2,08 | 0,62 | | |
| KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi şartlı veya olumsuz görüş algısı oluşturabilir. | 1-5 yıl | 57 | 2,26 | 0,70 | 0,879 | 0,477 |
| | 6-10 Yıl | 63 | 2,38 | 0,65 | | |
| | 11-15 yıl | 36 | 2,29 | 0,57 | | |
| | 16-20 yıl | 17 | 2,41 | 0,87 | | |

| | | | | | | |
|--|-----------------|-----|------|------|-------|---------------|
| | 21 Yıl ve üzeri | 29 | 2,14 | 0,42 | | |
| | Toplam | 202 | 2,30 | 0,65 | | |
| Denetçi raporunda belirtilen KDK'ların niteliği yatırımcıların yatırım tercihlerini etkiler. | 1-5 yıl | 57 | 2,85 | 0,69 | 0,758 | 0,554 |
| | 6-10 Yıl | 63 | 2,90 | 0,71 | | |
| | 11-15 yıl | 36 | 2,89 | 0,85 | | |
| | 16-20 yıl | 17 | 3,18 | 0,53 | | |
| | 21 Yıl ve üzeri | 29 | 2,83 | 0,76 | | |
| | Toplam | 202 | 2,90 | 0,72 | | |
| KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi, işletme hakkında orijinal bilgilerin ifşa edilmesine yol açabilir. | 1-5 yıl | 57 | 2,13 | 0,64 | 1,001 | 0,408 |
| | 6-10 Yıl | 63 | 2,33 | 0,70 | | |
| | 11-15 yıl | 36 | 2,31 | 0,50 | | |
| | 16-20 yıl | 17 | 2,35 | 0,70 | | |
| | 21 Yıl ve üzeri | 29 | 2,31 | 0,47 | | |
| | Toplam | 202 | 2,27 | 0,62 | | |
| KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi, denetçinin daha fazla kullanıcıları bilgilendirmek istediği/raporlanacak konulara odaklanmasını, dolayısı ile daha fazla mesleki şüphencilik ile denetim yapmasını sağlar. | 1-5 yıl | 57 | 2,73 | 0,54 | 3,318 | 0,012* |
| | 6-10 Yıl | 63 | 3,02 | 0,63 | | |
| | 11-15 yıl | 36 | 2,58 | 0,91 | | |
| | 16-20 yıl | 17 | 2,94 | 0,83 | | |
| | 21 Yıl ve üzeri | 29 | 2,55 | 0,91 | | |
| | Toplam | 202 | 2,78 | 0,74 | | |

Tek yönlü varyans analizi sonucunda aşağıdaki ifadelerin eğitim durumuna göre % 5 anlamlılık düzeyinde farklılık gösterdiği görülmüştür. Farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığının tespiti için yapılan LSD Post Hoc testi sonuçlarına göre aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

“KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun kalitesini artırır” ifadesi için; 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi 6-10 yıl, 16-20 yıl ve 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 6-10 yıl, 16-20 yıl ve 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olan kişilere göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun güvenilirliğini arttırır” ifadesi için; 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 20 yıl üzeri mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olan kişilere göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun şeffaflığını arttırır” ifadesi için; 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 21 yıl üzeri mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olan kişilere göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçinin çalışmalarını disipline eder” ifadesi için; 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilere göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun ihtiyaca uygunluğunu ve ilgililiğini arttırır” ifadesi için; 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilere göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun iletişim değerini arttırır” ifadesi için; 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi, 6-10 yıl ve 11-15 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 6-10 yıl, ve 11-15 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilere göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların şeffaflığını arttırır” ifadesi için; 1-5 yıl ve 20 yıl üzeri mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 1-5 yıl 21 yıl üzeri mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılara oranla daha az

katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların güvenilirliğini artırır” ifadesi için; 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilere göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’lara denetçi raporunda yer verilmesi, denetçinin daha fazla kullanıcıları bilgilendirmek istediği/raporlanacak konulara odaklanmasını, dolayısı ile daha fazla mesleki şüphecilik ile denetim yapmasını sağlar” ifadesi için; 6-10 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi, 1-5 yıl, 11-15 yıl ve 21 yıl üzeri mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 6-10 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 1-5 yıl, 11-15 yıl ve 20 yıl üzeri mesleki tecrübeye sahip olan kişilere göre daha fazla katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

Olumlu ve olumsuz görüşlere katılım oranının mesleki tecrübeye göre ortalamalarını gösteren tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 8: Mesleki Tecrübeye Göre Görüşlere Katılım Ortalamaları

| Görüşlere Ortalamaları | Katılım | 1-5 yıl | 6-10 Yıl | 11-15 yıl | 16-20 yıl | 21 Yıl ve üzeri |
|--|---------|---|----------|-----------|-----------|-----------------|
| | | IFAC’ın hedefleriyle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorulara katılım ortalaması | 2,81 | 3,20 | 3,09 | 3,19 |
| Standart hakkında dile getirilen endişe ve çekincelerle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorulara katılım ortalaması | 2,28 | 2,36 | 2,27 | 2,36 | 2,23 | |

Genel olarak görüldüğü gibi mesleki tecrübe arttıkça olumlu ve olumsuz ifadelerle katılım düzeyinde farklılıklar gözlenmektedir. Mesleki tecrübe arttıkça olumlu ifadelerle katılım düzeyi artmaktadır. Olumsuz görüşlere katılım düzeyinde net farklılıklar gözlenmemiştir.

Eğitim düzeyi, unvan ve mesleki tecrübe arttıkça KDK’larla ilgili olumlu görüşlere katılım ortalaması yükselmektedir. Bu sonuç eğitim düzeyi ve mesleki tecrübe arttıkça mesleki muhakemenin geliştiğinin somut yansımaları olarak değerlendirilebilir.

5. SONUÇ

IFAC bünyesindeki IAASB tarafından 2006 yılında başlatılan denetim standartlarının gözden geçirilmesi çalışmaları 2014 yılında tamamlanmıştır. Bu kapsamda yeni ortaya konulan BDS-701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirimi Standardı bağımsız denetim çalışmalarında ve denetçi raporlarında yapılan en ciddi yeniliklerden biridir. Türkiye’de de Türkiye Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan ve 09.03.2017 tarihinde yürürlüğe giren BDS 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”na göre, 2017 yılından itibaren finansal raporların denetim raporlarında Kilit Denetim Konuları bölümüne yer verilmeye başlanmıştır.

BDS 701 denetim sürecinde tespit edilen sorunların, bulguların veya dikkat çekilecek bazı hususların ortaya konduğu bir standart değildir. Standart esasen bir bütün olarak denetim görüşünün oluşturulması sürecine ilişkin şeffaflık sağlamayı amaçlamaktadır. Günümüzde denetim faaliyetleri risk odaklı denetim temel alınarak yürütülmektedir. Denetçiler denetim görüşü oluşturma sürecinde riskleri ve risklerin işletmeye etkilerini dikkate alarak çalışmalarını planlamakta ve yürütmektedirler. Sonuç olarak BDS 701 sayesinde denetimi yapılan işletmenin finansal tablolarında denetçi açısından en riskli görülen alanlar hakkında kullanıcılara şeffaflık sağlanmış olmaktadır.

Standartın; denetçinin görüş dayanağı olarak değerlendirmedeği ancak önemli gördüğü, tahminlerdeki önemli belirsizlik ve gerçeğe uygun değer tahminindeki subjektif yargılar gibi, hususları raporunda işaret etmesi noktasında denetçinin yetkisizlik açığını kapatarak bu sayede kullanıcıların bilgi ve beklenti açıklarının kapatılmasına katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Standartta KDK’ların tespit edilmesi, bildirilecek KDK sayısı ve KDK bildirim sıralaması hakkında herhangi bir kural veya kısıtlama getirilmemiş, bu hususlar denetçinin mesleki muhakemesine bırakılmıştır.

Araştırmada geliştirdiğimiz anket standart yapımcıların standarttan beklenti ve hedefleri, kullanıcıların ve akademik çevrelerin çekince, endişe ve eleştirileri dikkate alınarak hazırlanmıştır. Anket sonuçlarına göre genel olarak katılımcılar IFAC’ın standartla ulaşmak istediği hedeflere paralel görüş bildirmişler, denetim raporu kullanıcıları ve akademik çevrelerce standart hakkında dile getirilen çekince ve endişeleri ifade eden görüşlere ise daha düşük oranda katılmışlardır. Ankette IFAC’ın hedefleriyle aynı doğrultuda görüş bildiren ifadelerle katılım ortalaması % 81,4 olarak gerçekleşmiştir. Buna karşın standart hakkında çekince ve endişe ifade eden görüşlere katılım ortalaması % 32,9 düzeyindedir. Sonuçlar katılımcıların, genel olarak standartın uygulamasının olumlu sonuçlar doğurmasını

beklediklerini, bununla birlikte az da olsa bazı konularda endişe ve tereddütlerinin olduğunu göstermektedir. Ayrıca bu sonuç daha önce konu ile ilgili yurtdışında gerçekleştirilmiş ampirik araştırmalarla da tutarlılık arz etmektedir.

Katılımcıların, eğitim düzeyi, mesleki unvanı ve çalışma yılına göre yapılan analizlerde ise; eğitim düzeyi, unvan ve mesleki tecrübe arttıkça olumlu görüşlere katılım düzeyinin arttığı gözlemlenmiştir. Bu durum eğitim düzeyi, unvan ve mesleki tecrübe arttıkça standartlarda ve uygulamalarda olan değişikliklerin daha iyi anlaşılmasına başlandığı ve daha pozitif ve daha olumlu çıkarımlar yapıldığı ve mesleki muhakeme kavramının verilere yansımaları şeklinde yorumlanabilir.

Sınırlı sayıda olan KDK bildirim standardı çalışmalarının artırılarak, bu standart uygulamasının profesyonel ve profesyonel olmayan yatırımcıların kararlarını etkileyip etkilemediği, etkiliyorsa hangi yönde etkilediği, denetçilerin KDK'ları tespit etme ve bildirme sürecinde zorluklarla karşılaşır karşılaşmadığı, zorluklarla karşılaşılıyorsa bu zorlukların neler olduğu ve bunlara ilişkin çözüm yollarının tespit edilmesine yönelik akademik çalışmalar yapılabilir. Bu çalışmanın gelecekteki çalışmalara yol gösterici olacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

Backof, A., Bowlin, K., & Goodson, B. (2014). Mandatory Emphasis Paragraphs, Clarifying Language, and Juror Assessments of Auditor Liability. Working Paper. Mississippi: University of Virginia and The University of Mississippi.

Bedard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2014). Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience. *International Symposium on Audit Research* (s. 5-21). Maastricht: ISAR-International Symposium on Audit Research.

Brasel, K., Doxey, M. M., Grenier, J. H., & Reffett, A. (2016). Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability. *The Accounting Review*, 91 (5), 1345-1362.

Brown T., M. T., & Pecher, M. (2015). The Influence of Evaluator Expertise, a Judgment Rule, and Critical Audit Matters on Assessments of Auditor Legal Liability. Working Paper. Illinois: University of Illinois at Urbana-Champaign.

Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors'

Decision to Invest? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33 (4), 71-90.

Cordoş, G.-S., & Fülöp, M. T. (2015). Understanding Audit Reporting changes: introduction of Key Audit Matters. *Accounting and Management Information Systems*, 14 (1), 128-152.

Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. E. (2016). Early Early Evidence on the Effects of Critical Audit Matters on Auditor Liability. *Current Issues In Auditing*, 10 (1), A24-A33.

Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski., M. E. (2016). The Effects of Critical Audit Matter Paragraphs and Accounting Standard Precision on Auditor Liability. *The Accounting Review*, 91 (6), 1629-1646.

IAASB. (2012). Invitation to Comment Improving the Auditor's Report. 2016 tarihinde www.ifac.org: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf adresinden alındı

IFAC. (2016). More Informative Auditor's Reports - What Audit Committees and Finance Executives Need to Know. 10 12, 2016 tarihinde www.ifac.org: <https://www.ifac.org/publications-resources/more-informative-auditors-reports-what-audit-committees-and-finance> adresinden alındı

Kachelmeier, S., Schmidt J., J., & Valentine, K. (2014). The Effect of Disclosing Critical Audit Matters in the Auditor's Report on Perceived Auditor Responsibility for Misstatements. Working Paper. Texas: The University of Texas at Austin.

KGK. (2013). BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi. 09 20, 2016 tarihinde www.kgk.gov.tr: https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf adresinden alındı

KGK. (2013). BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik.

KGK. (2013). BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi. 2016 tarihinde www.kgk.gov.tr: https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_705_Resmi_Gazete.pdf adresinden alındı

KGK. (2016). BDS 570 İşletmenin Sürekliliği. 2016 tarihinde www.kgk.gov.tr: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BDS570SON_kg.pdf adresinden alındı

KGK. (2016). Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler. 07 10, 2016 tarihinde http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/BDS701_%C3%B6rnekler.pdf adresinden alındı

KGK. (2017). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. 09 22, 2016 tarihinde <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS701.pdf> adresinden alındı.

