

DENETİM BEKLENTİ ARALIĞI VE TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Serpil SENAL*

ÖZ

İşletmelerin finansal tablolarına önemli bir değer kazandıran bağımsız denetim, sermaye piyasalarındaki işlem hacminin artmasını da sağlamaktadır. Dolayısı ile bağımsız denetim sürecinin kalitesi işletmeler için hayati bir önem taşımaktadır. Ancak gerek finansal tablo kullanıcılarının yeterli bilgi sahibi olmamaları, gerekse denetimle ilgili yapılan düzenlemelerin çok iyi takip edilmemesi ve süreçle ilgili çok farklı düzenlemelerin bulunması bağımsız denetim sürecinden beklentileri farklılaştırmaktadır. Bu çalışmada saha araştırması yoluyla ülkemizde önemli finansal tablo kullanıcılarından olan aracı kurum çalışanı ve bağımsız denetçilerin bağımsız denetimden beklentileri araştırılmaktadır.

Anahtar Kavramlar: Bağımsız Denetim, Denetim Beklenti Aralığı, Denetçinin Sorumluluğu.

AUDIT EXPECTATION GAP AND A RESEARCH ON DETERMINATION OF ITS

ABSTRACT

Independent audit that is bring in an important value in the financial statements of enterprises, has provides to increase in the volume of transactions in the capital markets. Therefore, the quality of the independent audit process is vital for businesses. However, lack of adequate knowledge of the financial statement users, failure to follow the regulations of independent audit as well as a very good, and have very different regulations related to the process distinguishes the expectations of the audit process. In this study is investigated, an expectations of independent audit financial experts of brokers that is an important users of financial statements in our country and independent auditors through field research. At the same time, aimed to identify the areas experiencing the range of expectations.

Keywords: Independent Audit, Audit Expectation Gap, Auditor Responsibility.

* Yrd. Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.
Makalenin kabul tarihi: Mayıs 2013.

GİRİŞ

Son yıllarda sermaye piyasalarının gelişmesiyle birlikte bağımsız denetimin önemi daha da artmıştır. “Finansal tabloların, raporlama standartları doğrultusunda işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamak” olarak ifade edilen bağımsız denetim, finansal tablo kullanıcıları için vazgeçilmez bir unsur olmuştur. Ancak, yaşanan muhasebe skandallarının da etkisiyle son zamanlarda yapılan düzenlemeler ile ilgili finansal tablo kullanıcılarının yeterli bilgi sahibi olmaması dolayısıyla bağımsız denetimin amacı, fonksiyonu ve denetçinin sorumlulukları, denetçinin sahip olması gereken nitelikler gibi alanların tam olarak anlaşılabilmesi gibi nedenlerle bağımsız denetime olan güven zedelenmektedir. Tüm bu gelişmeler, denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasında denetim beklenti aralığının artmasına neden olmaktadır. Denetimin amacı, fonksiyonu, denetçinin sorumluluğu gibi alanların denetçiler ve finansal tablo kullanıcıları tarafından farklı algılanması olarak tanımlanan denetim beklenti aralığının artması, bir taraftan denetim mesleğinin imajını zedelemekte diğer taraftan piyasalarda güven ortamının azalmasına neden olmaktadır.

Bu çalışma ile denetim raporları ile ilgili farklı beklentilerin oluştuğu alanların tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda saha araştırması yoluyla ülkemizde iyi birer finansal tablo kullanıcısı olan aracı kurum çalışanları ile bağımsız denetçilerin hangi alanlarda farklı beklentiler içerisinde oldukları tespit edilmeye çalışılmıştır.

I. DENETİM FONKSİYONU VE AMACI

Bilginin alınacak kararı etkilemesi veya kararın bilgiyle doğrudan ilişkili olması, kullanılan bilginin doğruluğunu önemli hale getirmektedir. Yanlış bir bilgiyle alınan kararın işletmeyi veya karar alıcıyı zor durumda bırakması muhtemeldir. Bu durum, alınacak kararı doğrudan etkilemesi nedeniyle denetimi kaçınılmaz kılan faktörlerden biri yapmaktadır (Durmuş v.d., 2008:7-8). Denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir (Kepekçi, 2004:1). Bağımsız denetimin amacı bir çok kaynakta denetlenen mali tablolar ile ilgili bir kanaat bildirmek olarak ifade edilse de bu amacın yanında bağımsız denetimin amaçları (Gürbüz,1995: 17-33):

- Mali tablolar hakkında rapor vermek,
- Hata ve hileleri ortaya çıkarmak,
- Hata ve hileleri önlemek,
- Yönetime önerilerde bulunmak olarak sıralanabilir.

Tüm bu ifadeler doğrultusunda bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların, raporlama standartları doğrultusunda işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamak olarak özetlenebilir. Bu amaç doğrultusunda denetim; yönetime bilgi akışı sağlarken, mali tablolarla ilgili olarak tahmin ve analiz yapmasında ve geleceğe ait sağlıklı kararlar almasında yardımcı olur. Bununla birlikte işletmelerin bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar ile düşük maliyetli finansman bulmasını kolaylaştırır (Deloitte, 2012).

II. DENETÇİNİN SORUMLULUĞU VE NİTELİĞİ

Denetimin işlevi finansal tabloların güvenilirliğini pekiştirmek, bu raporların kredisini arttırmaktır. Bu doğrultuda denetçinin sorumluluğu, mesleki standartlara uygun bir inceleme yapmak ve bulguları raporlamaktır. Bu süreç denetim raporunu kullananlar tarafından bazen yanlış anlaşılmaktadır. Çoğu kişi denetçinin sorumluluğunun tüm hata, hile ve düzensizlikleri ortaya çıkarmak olduğunu zannetmektedirler (Güredin, 2007: 33).

Bağımsız denetçilerin hileli finansal tablolardaki sorumluluğu başta sermaye piyasaları ile birlikte tüm finansal sistemin işleyişine doğrudan etki yapmaktadır (Usta vd., 2011:14). Bu doğrultuda, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Seri: X, No:22 Tebliği'nde bağımsız denetçinin, finansal tabloların standartlara uygun olarak tam ve doğru bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği hakkında makul bir güvence elde edebilmek için bağımsız denetim kanıtları toplamakla ve toplanan bu kanıtları değerlendirmekle görevli olduğu belirtilmiştir.

Denetim, yüzde yüz bilgilerin kontrolünden ziyade, genellikle bilgilerin örnekleme yoluyla seçilip kontrol edilmesi şeklinde gerçekleşir. Bunun yanında bağımsız denetçinin uğraştığı alan, gelecekte ortaya çıkacak olaylar yanında, doğruluğu kontrol edilebilen veya edilemeyen nümerik değerlere de dayanmaktadır. Bu nedenle denetçi denetim sonuçları hakkında tarafları inandırmaya değil ikna etmeye çalışmaktadır. Bağımsız denetçinin yönetimden kaynaklanan hata veya hilelerin tümünü ortaya çıkarması beklenemeyeceğinden, makul güvence mutlak güvence anlamına gelmemektedir (Kardeş Selimoğlu vd., 2008: 38).

Hata kavramı, mali tablolarda kasıtlı olmayan yanlış bilgi açıklamalarının yapılmasını veya bir tutarın ya da açıklamanın unutulmasını ifade eder. Hile kavramı ise, mali tablolarda bilerek yanlış bilgi açıklamalarının yapılmasını veya bilerek bir tutarın ya da açıklamanın mali tablolarda gösterilmemesini ifade eder (Keğekçi, 2004: 50). Hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında esas sorumluluk işletme yönetimine ve yönetimden sorumlu kişilere aittir. Bağımsız denetçi finansal tablolarda hile, usulsüzlük veya hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul ölçüde güvence sağlamakla sorumludur. Bazı durumlarda takdir hakkının kullanılması, örnekleme

yönteminin izlenmesi, iç kontrol sisteminin yapısından kaynaklanan kısıtlamalar ve bağımsız denetçiye sunulan kanıtların çoğunun kesin olmaktan ziyade ikna edici olması durumlarında bağımsız denetçi, finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmasına dair kesin bir güvenceye sahip olmayabilir (Durmuş, 2008:164-165). Genel olarak, toplumda denetimin amacının hata ve hileleri ortaya çıkarmak olduğu biçiminde yanlış bir değerlendirme bulunmaktadır. Bu yanlış anlaşılma denetimin ilk dönemlerinde denetçilerin zamanlarının çoğunu hile ve hataları ortaya çıkarmak için geçirmesinden kaynaklanmaktadır. Ancak günümüzde denetim sürecinde denetçi, hata ve hileler ile bunların mali tablolara yapacakları etki derecesiyle ilgilenmektedir. Bu nedenle denetçi, özellikle önemli hata ve hileleri ortaya çıkarmaya çalışmaktadır (Gürbüz, 1995: 31).

Denetçiler finansal tablolarda önemli yanlışlıkların bulunabileceğini dikkate alarak her zaman mesleki açıdan şüpheli davranış içinde bulunmak ve denetim çalışmasını mesleki şüphecilik yaklaşımıyla planlayarak yürütmek zorundadır. Mesleki şüphecilik tavrı, denetçinin elde edilen denetim kanıtının geçerliliğinin, eleştirel bir bakış açısı ve değerlendirme ile zihinsel sorgulamaya tabi tutulması anlamına gelir ve belgelerin güvenilirliğine ters düşen denetim kanıtlarına yönelik olarak uyanık ve tetikte olmayı gerekli kılar (Dalkılıç vd., 2011:66). Buna göre, bağımsız denetçi denetlediği finansal tablolarla ilgili olarak, işletme yönetiminin yapmış olduğu iddiaların hepsinin doğruluğunu saptamakla sorumlu bulunmamaktadır. Bağımsız denetçinin çalışmasını genel kabul görmüş denetim standartları doğrultusunda tamamlamış olması yeterlidir (Güredin, 2007:132).

Bağımsız denetimin rolü, finansal tablolara olan güveni sağlamaktır. İşletme ortaklarının veya yatırımcıların denetçinin bağımsızlığı ile ilgili şüphelerin oluşması finansal tablolara olan güvenin zedelenmesine sebep olmaktadır (Dart, 2009:2). Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir. Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Seri: X, No:22 Tebliği'ne göre 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 çözümlenemezse ilgili yasal düzenleyici kurumlara ve kurula başvurmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek,

- Bağımsız denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak zorundadırlar.

Denetçi, denetim standardında belirtilen bağımsızlık ilkesine uygun davranmasına rağmen bazı durumlarda finansal tablo kullanıcıları tarafından bağımsız olmadığı yönünde bir algılama oluşturabilmektedir. Bu durum finansal tablo kullanıcılarının denetimden geçen finansal tablolara olan güvenin zedelenmesine neden olmaktadır. Bu alanda banka çalışanları üzerine yapılan çalışmada, banka çalışanlarının büyük denetim firmalarında çalışan denetçilerin daha bağımsız bir denetim süreci gerçekleştirdiği yönünde bir algıların olduğu tespit edilmiştir (Reynold vd., 2001:378). Bununla birlikte diğer bir çalışmada ise, denetçi tarafından müşteri işletmeye aynı zamanda denetim dışı hizmet verilmesin de finansal tablo kullanıcılarında denetçinin bağımsızlığını kaybettiği yönünde bir algı oluşturduğu görülmüştür (Dart, 2009:8).

Günümüzde artık finansal tablo kullanıcıları bağımsız denetçiden sadece işletmenin denetim standartlarına uygun hareket edilip edilmediği ile ilgili görüşün bildirildiği bir denetim raporunun hazırlanmasını beklememektedirler. Bunun yanı sıra bir işletmeye yatırım yapma kararını vermek için bağımsız denetçinin müşteri işletmenin finansal tablolarını da yorumlaması beklenmektedir (Salehi, vd., 2009:143). Ayrıca yapılan çalışmalarda finansal tablo kullanıcılarının, finansal tablolarda ortaya çıkacak hata ve hilelerden dolayı da özellikle denetçiyi sorumlu tuttuğu, yönetimin bu konudaki sorumluluğunu göz ardı ettikleri görülmüştür. Bununla birlikte, denetim raporlarının iletmiş olduğu mesajların da finansal tablo kullanıcıları ve denetçiler tarafından farklı algılandığı tespit edilmiştir (Gold vd., 2009:5-8). Algı farklılığına en fazla olumlu görüş bildiren denetim raporlarında rastlanmaktadır (Kneer vd., 1996:20).

III. DENETİM BEKLENTİ ARALIĞI

Bağımsız denetim, finansal tablolara güvenilirlik sağlayarak ekonominin, sermaye piyasalarının ve işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artıran önemli bir role sahiptir. Ancak denetim fonksiyonunun güvenilirliği ve denetim mesleğinin profesyonelliği son yıllarda yaşanan kurumsal başarısızlıklar, finansal skandallar ile sorgulanmaya başlanmıştır. Özellikle bu skandallara konu olan işletmelerin Big 6 olarak adlandırılan en büyük denetim firmaları tarafından denetlenmiş olması, denetçilerin rolü ve sorumluluklarının ne olduğu sorusunu gündeme getirmiştir (Bogdanoviciute, 2011:8). Bununla birlikte, denetim standartlarının ve son yıllarda denetim alanında yapılan düzenlemelerin finansal tablo kullanıcıları ve denetçiler tarafından iyi bilinmemesi denetçinin rolü ve sorumluluğu konusundaki karmaşanın artmasına neden olmuştur. Dolayısıyla ile, yaşanan tüm bu gelişmeler denetçilerin ve finansal tablo kullanıcılarının denetimin amaç ve fonksiyonunu farklı algılaması olarak ifade edilen denetim beklenti aralığının artmasına neden olmaktadır.

Denetim beklenti aralığı literatürde farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Buna göre, bazı çalışmalarda denetim beklenti aralığı, finansal tablo kullanıcıları, hazırlayıcıları ve denetçiler tarafından öngörülen denetim performans seviyesinde ortaya çıkan farklılık (Liggio, 1974:758) olarak tanımlanmaktayken, bazı çalışmalarda ise; kamunun denetimden beklentisi ile denetçilerin ulaşabilecekleri hedef arasındaki farklılık olarak ifade edilmektedir (Cohen Commission,1978). Tüm bu tanımlamalar sonucunda Porter, denetim beklenti aralığını iki bileşen etrafında yapılandırmıştır. Buna göre, denetim beklenti aralığı iki şekilde ortaya çıkmaktadır (Porter, 1993: 52):

- Kamunun denetimden beklentileri ile denetçilerin ulaşması gereken hedefler arasındaki farklılık beklenti aralığının artmasına neden olmaktadır. Bu durumun ortaya çıkmasındaki en temel sebepler, finansal tablo kullanıcılarının yeterli bilgiye sahip olmaması ve bağımsız denetim süreci ile ilgili birden fazla düzenlemenin yapılması olarak ifade edilebilmektedir.
- Kamunun denetimden beklentileri ile denetçilerin ulaşmayı beklediği hedefler arasında farklılık bulunması durumunda denetim beklenti aralığı ortaya çıkmaktadır. Burada özellikle denetçilerin ulaşmayı beklediği hedefler ile ulaşması gereken hedefleri arasında farklılığın ortaya çıkmasına sebep olan en önemli faktör, denetim standartlarının ya da düzenlemelerinin iyi bilinmemesi ve denetçinin denetim performansının düşük olmasıdır.

Denetim beklenti aralığının gittikçe artması piyasadaki mevcut güven ortamını zedelemekte ve yatırımcıların piyasadaki işlem hacimlerini azaltmaktadır. Bu nedenle denetim beklenti aralığının olduğu alanların tespit edilmesi ve ortadan kaldırılması, piyasada finansal tablolara olan güven ortamının sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Denetim beklenti aralığının ölçülmesi ile ilgili ilk çalışma 1979'da Libby tarafından yapılmıştır. Çalışmada denetim raporlarında verilen mesajın finansal tablo kullanıcıları olan bankacılar ve denetçiler tarafından farklı algılandığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte yapılan çalışmalarda denetçinin sorumluluğu, denetim standartları ve denetçi bağımsızlığı ile ilgili denetçi ve finansal tablo kullanıcıları arasında algı farklılıklarının olduğu görülmüştür (Libby, 1979).

Bu çalışmada, piyasalarda güven ortamının zedelenmesine, dolayısıyla yatırımcıların piyasalardaki işlem hacminin azalmasına neden olan denetim beklenti aralığının fazla olduğu alanlar araştırılmıştır.

IV. UYGULAMA

A. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI

Bu çalışmada, genel anlamda denetim beklenti aralığının olduğu alanların tespiti amaçlanmaktadır. Bu bağlamda, bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetimden geçmiş finansal tablo kullanıcısı olan aracı kurum çalışanlarının; denetimin amacı, denetçinin sorumluluğu, finansal tabloların güvenilirliği ve denetçinin niteliği ile ilgili alanlarda algı farklılıklarının olup olmadığı tespit edilme-ye çalışılmıştır. Bu kapsamda Sermaye Piyasası Kurulunun Listesinde Yer alan 92 denetim firmasında çalışan 147 denetçi ve Kamuyu Aydınlatma Platformuna kayıtlı 126 aracı kurumda çalışan 154 aracı kurum çalışanı çalışma kapsamına dahil edilmiştir. Aracı kurumların ülkemizde iyi birer finansal tablo kullanıcısı olmaları saha araştırmasını uygulamak için bu grubun seçilmesinde etkili olmuştur.

B. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmanın verileri bir alan araştırması yöntemi olan anket yöntemi ile elde edilmiştir. Oluşturulan anket formunun ilk bölümünde bağımsız denetçiler ve aracı kurum çalışanlarına ait demografik özelliklerin tespitine yönelik sorulara yer verilmiştir. Anket formunun ikinci bölümünde ise, denetim beklenti aralığının hangi alanlarda fazla olduğunu tespit etmeye yönelik beşli likert ölçeğine göre hazırlanan sorular yer almaktadır.

Saha araştırmasında araştırma grubunu oluşturan bağımsız denetçi ve aracı kurum çalışanlarının demografik özelliklerinin analizi için crosstabs analizinden faydalanılmıştır. Ölçeğin güvenilirliğinin ve tutarlılığının testi için Cronbach Alpha güvenilirlik testi yapılmıştır. Anket formunda likert ölçeği kullanılarak hazırlanan sorular için Alpha değeri 0.847 olarak hesaplanmıştır. Ölçek için hesaplanan 0.847 Alpha değeri bu ölçeğin yüksek güvenilirlik derecesinde olduğunu göstermektedir (Kalaycı, 2005: 405). Çalışmanın bundan sonraki bölümünde ölçeğe uygulanacak analizin tespiti amacıyla örneklem büyüklüğünün 29 veya daha büyük olduğu durumlarda kullanılan Kolmogorov-Smirnov normallik testi uygulanmış (Albayrak, 2006: 51) ve ölçeğin normal dağılım göstermediği tespit edilmiştir. Bu nedenle verilerin analizinde iki bağımsız grubun belli bir değişkene ait ortalamalarını karşılaştırmak için kullanılan ve parametrik olmayan bir test olan Mann-Whitney U Testi tercih edilmiştir. Mann-Whitney U Testi iki ilişkisiz örneklemden elde edilen puanların birbirlerinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterip göstermediğini tespit eder. Bu test iki ilişkisiz grubun ilgilenilen değişken bakımından evrende benzer dağılımlara sahip olup olmadığını göstermektedir (<http://www.akademikdestek.net/info/utesti.pdf>). Bunun yanında, araştırma grubunun sorulara verdikleri cevapların ortalamalarını görebilmek amacıyla frekans analizinden faydalanılmıştır.

Çalışma kapsamında test edilecek hipotezler aşağıda verilmektedir. Saha araştırmasında kullanılan ve hipotez testine tabi tutulan anket soruları denetçinin sorumluluğu, denetimden geçmiş finansal tabloların güvenilirliği, bağımsız denetçinin niteliği ve bağımsız denetimin amacı ile ilgili hipotezler olmak üzere dört grup olarak sınıflandırılarak incelenmiştir:

Denetçinin Sorumluluğu İle İlgili Hipotezler:

- H₁: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetçi tüm hilelerin ortaya çıkarılmasından sorumludur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.
- H₂: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetçi müşteri işletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığından sorumludur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.
- H₃: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetçi bir bütün olarak finansal tabloda bir hata ya da hilenin sebep olduğu önemli bir yanlışlığın olup olmadığı konusunda makul bir güvence sağlamakla sorumludur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.
- H₄: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetçiler işletme yönetimi tarafından finansal tablolarda beyan edilmeyen ancak denetçi tarafından ortaya çıkarılan dolandırıcılık, hile ve yolsuzlukları denetim raporlarında beyan etmekle sorumludur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.
- H₅: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetçi yalnızca denetlenen şirketlerin ortaklarına karşı sorumludur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.
- H₆: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Eğer işletme yolsuzluk nedeniyle iflas etmişse denetçi de bu işlemde sorumludur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.
- H₇: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Eğer finansal tablolardaki mevcut yolsuzluklar denetim raporlarında beyan edilmediği için yatırımcılar kayba uğradıysa bundan denetçiler de sorumludur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.
- H₈: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetçi finansal tablolarda kullanılan muhasebe politikalarının doğrulanmasından sorumludur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Denetimden Geçmiş Finansal Tabloların Güvenilirliği İle İlgili Hipotezler:

- H₉: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Finansal tablo kullanıcıları, denetlenmiş finansal tablolarda hata olmadığına dair mutlak

güven duyabilir” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₀: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetlenmiş finansal tablolar işletmenin finansal pozisyonu hakkında doğru ve güvenilir bilgi verirler” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₁: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetimden geçmiş işletmelerin finansal tabloları hilelerden arındırılmıştır” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₂: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetimden geçmiş finansal tablolar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygundur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Bağımsız Denetçinin Niteliği ile İlgili Hipotezler:

H₁₃: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetçi finansal tablolardaki tüm koşulları ve işlemleri değerlendirecek gerekli uzmanlığa sahiptir” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₄: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetçi yönetimin tahminlerini ve açıklamalarını uygun bir kanıtlama yöntemi kullanmadan kabul etmez” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₅: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetçiler tarafından verilen güvencenin derecesi denetim raporlarında belirtilmelidir” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₆: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetçi yükümlülüklerini yerine getirirken önyargısız, objektif ve bağımsızdır” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Bağımsız Denetimin Amacı ile İlgili Hipotezler:

H₁₇: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetim, müşteri faaliyetlerindeki israfı, verimsizliği, düzensizlikleri ortadan kaldırmak ve önlemek içindir” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₈: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetim, finansal tabloların sunumunda bütünlüğü ve tarafsızlığı sağlamak içindir” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₉: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetim raporları finansal tablolara önemli bir değer kazandırır” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₂₀: Bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetim, finansal tabloların, finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde gösterip göstermediğini ortaya koymaktır” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

C. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Çalışmanın bu kısmında öncelikle ankete cevap veren kişilerle ilgili genel bulgulara yer verilmiştir. Daha sonra ise denetim beklenti aralığının fazla olduğu alanların tespiti amacıyla hazırlanan sorular ile ilgili frekans analizlerinin ve hipotez testlerinin sonuçlarına yer verilmiştir.

Çalışmada hipotezler 0,05 anlamlılık seviyesinde test edilmiştir.

Tablo 1: Denetçi ve Aracı Kurum Çalışanlarının Eğitim Durumu

		Mesleği		Toplam
		Aracı kurum çalışanı	Denetçi	
Eğitim	Ön Lisans	42	0	42
	Lisans	112	147	259
Toplam		154	147	301

Tablo 1’de çalışmaya katılan aracı kurum çalışanları ve denetçilerin eğitim durumları gösterilmektedir. Buna göre aracı kurum çalışanlarından 42 kişi ön lisans mezunu iken 112 kişinin lisans mezunu olduğu görülmektedir. Çalışmaya katılan denetçilerin ise tamamı ise lisans mezunudur. Söz konusu durum itibarıyla çalışmaya katılanların büyük bir çoğunluğunun lisans mezunu olduğu görülmektedir. Çoğunlukla iktisadi ve idari bilimler fakültesinden mezun olan bu kişilerin benzer eğitim sürecinden geçtikleri değerlendirilmektedir.

Tablo 2: Denetçilerin Sorumluluğu ile ilgili Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Hipotezler						Ortalama	
Denetçilerin Sorumluluğu	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	p	Sonuç	Aracı Kurum Çalışan	Denetçi
H ₁	10351,5	21377,5	-1,322	0,186	RED	2,98	2,76
H ₂	9304	20330	-2,766	0,006	KABUL	2,94	2,55
H ₃	2827,5	14608,5	-11,701	0,000	KABUL	1,46	3,21
H ₄	4365,5	16146,5	-9,5	0,000	KABUL	1,84	3,24
H ₅	2250	13276	-12,461	0,000	KABUL	3,42	1,44
H ₆	2778	13804	-11,783	0,000	KABUL	3,22	1,48
H ₇	3239	14265	-11,172	0,000	KABUL	3,19	1,37
H ₈	3194	14220	-11,232	0,000	KABUL	3,11	1,52

Tablo 2’de denetçinin sorumluluğunun ne olduğu konusunda denetçilerin ve aracı kurum çalışanlarının algılarını tespit etmek amacıyla yapılan Mann-Whitney U testi ve ortalama testi sonuçları bulunmaktadır. Sonuçlar aşağıdaki bölümlerde frekans analizlerinin de yardımıyla değerlendirilmektedir.

Tablo 3: Tüm Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Denetçinin Sorumluluğu İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımları

Denetçi Tüm Hilelerin Ortaya Çıkarılmasından Sorumludur	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	18	11,7	23	15,6
Katılmıyorum	41	24,3	41	27,9
Kararsızım	41	24,3	43	29,3
Katılıyorum	36	19,5	27	18,4
Kesinlikle Katılıyorum	33	12,4	13	8,8
Toplam	154	100	147	100

Tablo 2’de görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_1 hipotezi için p değeri 0,186 olarak tespit edilmiştir. $P > 0.05$ olduğundan H_1 hipotezi reddedilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “denetçi tüm hilelerin ortaya çıkarılmasından sorumludur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunmadığı görülmektedir. Tablo 2’deki denetçi ve aracı kurum çalışanlarının ortalamaları da sonucu desteklemektedir. Buna göre, Tablo 3’de görüldüğü üzere, aracı kurum çalışanlarının %60,3’ünün, denetçilerin ise %72,8’inin bu soruya “*katılmıyorum, kesinlikle katılmıyorum ya da kararsızım*” cevabını verdikleri görülmektedir. Söz konusu sonuçlar itibarıyla, denetçiler ve çalışanların çoğunluğunun denetçinin tüm hileleri ortaya çıkarma sorumluluğunun olmadığını düşündükleri tespit edilmiştir. Bağımsız denetim standartları da denetçinin tüm hile ve hataların çıkarılmasından sorumlu olmadığını, hata ve hilenin ortaya çıkarılması ile ilgili temel sorumluluğun işletme yönetimine ait olduğunu belirtmektedir. Denetçinin sorumluluğu ise denetim standartlarına uygun bir denetim gerçekleştirmektir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, Madde 5).

Tablo 4: Müşteri İşletmenin İç Kontrol Yapısının Sağlamlığında Denetçinin Sorumluluğu İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımları

Denetçi Müşteri İşletmenin İç Kontrol Yapısının Sağlamlığından Sorumludur	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	19	12,3	24	16,3
Katılmıyorum	36	23,4	48	32,7
Kararsızım	50	32,5	48	32,7
Katılıyorum	33	21,4	24	16,3
Kesinlikle Katılıyorum	16	10,4	3	2
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 2’de görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_2 hipotezi için p değeri 0,006 olarak tespit edilmiştir. $P < 0.05$ olduğundan H_2 hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “denetçi müşteri işletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığından sorumludur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Ancak Tablo 2’de görüldüğü üzere tarafların ortalamaları arasındaki fark çok azdır. Bununla birlikte Tablo 4’e göre, çalışanların %68,2’si, denetçilerin ise %81,7’si bu soruya “katılmıyorum, kesinlikle katılmıyorum ya da kararsızım” cevabını verdikleri görülmektedir. Söz konusu sonuçlar itibarıyla bir algı farklılığının olduğu görülmekle birlikte aslında her iki tarafında çoğunluğunun denetçinin müşteri işletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığından sorumlu olmadıklarını düşündükleri görülmektedir. Kararsız kalan kişi sayısının fazla olmasının sonuç üzerinde etkili olduğu düşünülmektedir.

Tablo 5: Denetçinin Makul Bir Güvence Sağlama Sorumluluğu İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımı

Denetçi Bir Bütün Olarak Finansal Tabloda Bir Hata Ya Da Hilenin Sebep Olduğu Önemli Bir Yanlışlığın Olup Olmadığı Konusunda Makul Bir Güvence Sağlamakla Sorumludur	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	88	57,1	15	10,2
Katılmıyorum	61	39,6	32	21,8
Kararsızım	5	3,2	29	19,7
Katılıyorum	0	0	50	34,0
Kesinlikle Katılıyorum	0	0	21	14,3
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 2’de görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_3 hipotezi için p değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. $P < 0.05$ olduğundan H_3 hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “denetçi bir bütün olarak finansal tabloda bir hata ya da hilenin sebep olduğu önemli bir yanlışlığın olup olmadığı konusunda makul bir güvence sağlamakla sorum-

ludur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Tablo 2’de yer alan tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Buna göre Tablo 5’de görüldüğü üzere, çalışanların %100’ü bu sorumluluğun denetçiye ait olmadığını belirtirlerken, denetçilerin %48,3’ü bu sorumluluğun kendilerine ait olduğunu düşünmektedirler.

Denetim standartlarında makul güvence, bir bütün olarak mali tabloların nitelik ve nicelik açısından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır. Ayrıca bağımsız denetim standardına göre bir bağımsız denetim, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde tasarlanmasını ifade etmektedir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, Madde 6). Bu doğrultuda finansal tablo kullanıcılarının “makul güvence” ifadesine dikkat etmedikleri düşünülmektedir.

Tablo 6: Hile ve Yolsuzlukların Denetim Raporunda Yayınlanmasında Denetçinin Sorumluluğu İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımları

Denetçiler İşletme Yönetimi Tarafından Finansal Tablolarda Beyan Edilmeyen Ancak Denetçi Tarafından Ortaya Çıkarılan Dolandırıcılık, Hile ve Yolsuzlukları Denetim Raporlarında Beyan Etmele Sorumludur	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde(%)	Sayı	Yüzde(%)
Kesinlikle Katılmıyorum	63	40,9	17	11,6
Katılmıyorum	65	42,2	26	17,7
Kararsızım	17	11	28	19
Katılıyorum	8	5,2	56	38,1
Kesinlikle Katılıyorum	1	0,6	20	13,6
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 2’de görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_4 hipotezi için p değeri 0,000 tespit edilmiştir. $P < 0.05$ olduğundan H_4 hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “denetçiler işletme yönetimi tarafından finansal tablolarda beyan edilmeyen ancak denetçi tarafından ortaya çıkarılan dolandırıcılık, hile ve yolsuzlukları denetim raporlarında beyan etmele sorumludur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Tablo 2’de yer alan tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Buna göre, Tablo 6’da görüldüğü üzere, çalışanların %84,1’i denetçinin böyle bir sorumluluğunun bulunmadığını belirtirken, denetçilerin %51,7’si bu sorumluluğun kendilerine ait olduğunu düşünmektedirler.

Tablo 7: Denetlenen Şirketin Ortaklarına Karşı Denetçinin Sorumluluğu İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımları

Denetçi Yalnızca Denetlenen Şirketlerin Ortaklarına Karşı Sorumludur	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde(%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	16	10,4	94	63,9
Katılmıyorum	19	12,3	51	34,7
Kararsızım	24	15,6	2	1,4
Katılıyorum	73	47,4	0	0
Kesinlikle Katılıyorum	22	14,3	0	0
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 2’de görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_5 hipotezi için p değeri 0,000 tespit edilmiştir. $P<0.05$ olduğundan H_5 hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetçi yalnızca denetlenen şirketlerin ortaklarına karşı sorumludur ” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Tablo 2’de yer alan tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Buna göre, tablo 7’de görüldüğü üzere, çalışanların %61,7’si denetçilerin denetlenen şirketin ortaklarına karşı sorumlu olduğunu düşünürken, denetçilerin %100’ü sorumlu oldukları tek tarafın müşteri işletmenin ortakları olmadığını ifade etmektedirler.

Tablo 8: Yolsuzluk Nedeniyle İflas Eden İşletmede Denetçinin Sorumluluğu İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımı

Eğer İşletme Yolsuzluk Nedeniyle İflas Etmişse Denetçi De Bu İşlemden Sorumludur	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	17	11	86	58,5
Katılmıyorum	32	20,8	58	39,5
Kararsızım	21	13,6	3	2
Katılıyorum	67	43,5	0	0
Kesinlikle Katılıyorum	17	11	0	0
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 2’de görüldüğü üzere Mann-Whitney U testine göre H_6 hipotezi için p değeri 0,000 tespit edilmiştir. $P<0.05$ olduğundan H_6 hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “eğer şirket yolsuzluk nedeniyle iflas etmişse denetçi de bu işlemde sorumludur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Tablo 2’de yer alan tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Buna göre, tablo 8’de görüldüğü üzere, çalışanların %54,5’i denetçiyi denetlediği şirketin iflasından sorumlu tutarken, denetçilerin %100’ü böyle bir sorumlulukları olmadığını belirtmişlerdir.

Denetim standardında belirtildiği üzere, bağımsız denetçi bağımsız denetim tekniklerini planlarken, uygularken ve sonuçlarını değerlendirirken, finansal tabloların hazırlanmasında işletme yönetiminin esas aldığı işletmenin sürekliliği varsayımının doğru olarak uygulanıp uygulanmadığını ve işletmenin sürekliliği hakkındaki önemli belirsizlikler ile ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken önemli hususları göz önünde bulundurur. Bağımsız denetçinin sorumluluğu, işletme yönetiminin finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımını kullanım şeklinin uygunluğu ve işletmenin sürekliliği ile ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken önemli belirsizlikler olup olmadığını gözden geçirmesini gerektirir. Bağımsız denetçi, işletmenin sürekliliğini sona erdirecek gelecekteki olay ve durumları bütünüyle tahmin edemez. Bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine dair bir belirsizliğe atıfta bulunmaması, işletmenin sürekliliğine dair bir güvence olarak kabul edilemez (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, Madde 10).

Tablo 9: Yatırımcıların Uğradığı Kayıpta Denetçilerin Sorumluluğu İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımı

Eğer Finansal Tablolardaki Mevcut Yolsuzluklar Denetim Raporlarında Beyan Edilmediği İçin Yatırımcılar Kayba Uğradıysa Bundan Denetçiler de Sorumludur	Aracı Kurum		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	21	13,6	88	59,9
Katılmıyorum	27	17,5	47	32
Kararsızım	27	17,5	6	4,1
Katılıyorum	59	38,3	4	2,7
Kesinlikle Katılıyorum	20	13	2	1,4
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 2’de görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_7 hipotezi için p değeri 0,000 tespit edilmiştir. $P < 0.05$ olduğundan H_7 hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “eğer finansal tablolardaki mevcut yolsuzluklar denetim raporlarında beyan edilmediği için yatırımcılar kayba uğradıysa bundan denetçiler de sorumludur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Tablo 2’de yer alan tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Buna göre, tablo 9’da görüldüğü üzere, çalışanların %51,3’ü yolsuzlukların denetim raporlarında beyan edilmemesinden dolayı yatırımcının uğradığı zarardan denetçiyi de sorumlu tutarken, denetçilerin %96’sı böyle bir sorumluluklarının olmadığını belirtmişlerdir.

Tablo 10: Finansal Tablolarda Kullanılan Muhasebe Politikalarının Doğrulanmasında Denetçi Sorumluluğu İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımları

Denetçi Finansal Tablolarda Kullanılan Muhasebe Politikalarının Doğrulanmasından Sorumludur	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	20	13	85	57,8
Katılmıyorum	35	22,7	58	39,5
Kararsızım	22	14,3	4	2,7
Katılıyorum	61	39,6	0	0
Kesinlikle Katılıyorum	16	10,4	0	0
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 2’de görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_8 hipotezi için p değeri 0,000 tespit edilmiştir. $P < 0.05$ olduğundan H_8 hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “denetçi finansal tablolarda kullanılan muhasebe politikalarının doğrulanmasından sorumludur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Tablo 2’de yer alan tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Buna göre, Tablo 10’da görüldüğü üzere, çalışanların %50’si denetçiyi müşteri işletmenin finansal tablolarında kullandığı muhasebe politikalarının doğrulanmasından sorumlu tutarken, denetçiler böyle bir sorumluluklarının olmadığını belirtmişlerdir.

Bağımsız Denetim Standartlarında belirtildiği üzere, bağımsız denetçi, işletme yönetiminin özellikle subjektif değerlemeler ve karmaşık işlemlerle ilgili olanları öncelikli olmak üzere, önemli muhasebe politikaları seçimi ve uygulamasını dikkate alır. Söz konusu seçim ve uygulamaların, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak amacıyla işletmenin performansı ve karlılığı hakkındaki algılarını etkileyecek şekilde, işletme yönetiminin kârı manipüle etme çabasının bir sonucu olup olmadığını da araştırır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, Madde 18). Bu bağlamda denetçiler çalışmada böyle bir sorumluluklarının olmadığını belirtmelerine rağmen bağımsız denetim standartları söz konusu sorumluluğun denetçilere ait olduğunu ifade etmektedir.

Tablo 11: Denetimden Geçmiş Finansal Tabloların Güvenilirliği İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımı

Hipotezler						Ortalama	
Denetimden Geçmiş Finansal Tabloların Güvenilirliği	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	p	Sonuç	Aracı Kurum Çalışanı	Denetçi
H_9	11288	22314	-0,046	0,943	RED	2,84	2,87
H_{10}	5278,5	17059,5	-9,247	0,000	KABUL	2,31	3,48
H_{11}	8768,5	19794,5	-3,532	0,000	KABUL	2,68	2,31
H_{12}	10460,5	21486,5	-1,176	0,240	RED	2,70	2,57

Tablo 11’de denetimden geçmiş finansal tablolara olan güven konusunda denetçilerin ve aracı kurum çalışanlarının algılarını tespit etmek amacıyla yapılan Mann-Whitney U testi ve ortalama testi sonuçları bulunmaktadır. Söz konusu test sonuçları aşağıdaki bölümlerde frekans analizlerinin de yardımıyla değerlendirilmektedir.

Tablo 12: Denetlenmiş Finansal Tablolara Makul Güven Duyulabileceği İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımı

Finansal Tablo Kullanıcıları, Denetlenmiş Finansal Tablolarda Hata Olmadığına Dair Mutlak Güven Duyabilir	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	28	18,2	37	25,2
Katılmıyorum	42	27,3	25	17
Kararsızım	22	14,3	26	17,7
Katılıyorum	50	32,5	38	25,9
Kesinlikle Katılıyorum	12	7,8	21	14,3
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 11’de görüldüğü üzere Mann-Whitney U testine göre H_9 hipotezi için p değeri 0,943 olarak tespit edilmiştir. $P>0.05$ olduğundan H_9 hipotezi reddedilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “finansal tablo kullanıcıları denetlenmiş finansal tablolarda hata olmadığına dair mutlak güven duyabilir” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunmadığı görülmektedir. Tablo 11’de yer alan tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Buna göre, Tablo 12’de görüldüğü üzere, çalışanların %60,8i denetçilerin ise %59,9’u denetimden geçen finansal tablolarda hata olmadığına dair mutlak güven duyulabileceği hususunda “katılmıyorum, kesinlikle katılmıyorum veya kararsızım” cevabını vermişlerdir.

Tablo 13: Denetlenmiş Finansal Tabloların İşletmenin Finansal Pozisyonu İle İlgili Güvenilir Bilgi Verebileceği Konusundaki Görüşlerin Dağılımı

Denetlenmiş Finansal Tablolar İşletmenin Finansal Pozisyonu Hakkında Doğru ve Güvenilir Bilgi Verirler	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	39	25,3	5	3,4
Katılmıyorum	59	38,3	22	15
Kararsızım	24	15,6	40	27,2
Katılıyorum	32	20,8	56	38,1
Kesinlikle Katılıyorum	0	0	24	16,3
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 11’de görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_{10} hipotezi için p değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. $P<0.05$ olduğundan H_{10} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının

“denetlenmiş finansal tablolar işletmenin finansal pozisyonu hakkında doğru ve güvenilir bilgi verirler” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Tablo 11’de yer alan tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Buna göre, Tablo 13’de görüldüğü üzere, çalışanların %79,2’si finansal tablolara bakılarak işletmenin finansal pozisyonu hakkında karar verilemeyeceğini düşünmekteyken, denetçilerin %54,9’u finansal tablolara bakılarak işletmenin finansal pozisyonu hakkında karar verilebileceğini belirtmişlerdir.

Tablo 14: Denetimden Geçmiş Finansal Tabloların Hile İçerip İçermediği İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımları

Denetimden Geçmiş İşletmelerin Finansal Tabloları Hilelerden Arındırılmıştır	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	15	9,7	35	23,8
Katılmıyorum	47	30,5	55	37,4
Kararsızım	65	42,2	34	23,1
Katılıyorum	25	16,2	22	15
Kesinlikle Katılıyorum	2	1,3	1	0,7
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 11’de görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_{11} hipotezi için p değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. $P < 0.05$ olduğundan H_{11} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “denetimden geçmiş işletmelerin finansal tabloları hilelerden arındırılmıştır” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Ancak Tablo 11’de yer alan tarafların ortalamaları incelendiğinde ortalamaların birbirine çok yakın olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, Tablo 14’de görüldüğü üzere, çalışanların %82,4’ü denetçilerin de %84,3’ü denetimden geçmiş işletmelerin finansal tablolarının tamamen hilelerden arındırılmış olması anlamına gelmediğini belirtmişlerdir. Her iki tarafta da kararsız kalan kişi sayısının fazla olmasının sonucu etkilediği düşünülmektedir.

Tablo 15: Denetimden Geçmiş Finansal Tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygun Olup Olmadığı İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımları

Denetimden Geçmiş Finansal Tablolar Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygundur	Aracı Kurum		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	35	22,7	23	15,6
Katılmıyorum	33	21,4	49	33,3
Kararsızım	36	23,4	48	32,7
Katılıyorum	42	27,3	21	14,3
Kesinlikle Katılıyorum	8	5,2	6	4,1
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 11’de görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_{12} hipotezi için p değeri 0,240 olarak tespit edilmiştir. $P>0.05$ olduğundan H_{12} hipotezi reddedilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “Denetimden geçmiş finansal tablolar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygundur” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunmadığı görülmektedir. Tablo11’de yer alan tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Buna göre, Tablo 15’de görüldüğü üzere, çalışanların %67,8’i denetçilerin ise %84,3’ü denetimden geçmiş finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmadığını düşünmektedirler.

Tablo 16: Bağımsız Denetçinin Niteliği İle İlgili Mann-Whitney U Test Sonuçları

Hipotezler	Bağımsız Denetçinin Niteliği	Mann-Whitney	Wilcoxon W	Z	p	Sonuç	Ortalama	
							Aracı Kurum	Denetçi
H_{13}		9213	20239	-2,922	0,003	KABUL	4,13	3,46
H_{14}		8818	20599	-3,437	0,001	KABUL	3,29	3,66
H_{15}		5921	16947,5	-7,375	0,000	KABUL	3,07	2,01
H_{16}		9109	2089*	-3,027	0,002	KABUL	2,95	3,34

Tablo 16’da bağımsız denetçinin niteliği konusunda denetçilerin ve aracı kurum çalışanlarının algılarını tespit etmek amacıyla yapılan Mann-Whitney U testi ve ortalama testi sonuçları bulunmaktadır. Söz konusu test sonuçları aşağıdaki bölümlerde frekans analizlerinin de yardımıyla değerlendirilmektedir.

Tablo 17: Denetçinin Gerekli Uzmanlığa Sahip Olup Olmadığı İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımları

Denetçi Finansal Tablolardaki Tüm Koşulları ve İşlemleri Değerlendirecek Gerekli Uzmanlığa Sahiptir	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	4	2,4	7	4,8
Katılmıyorum	13	7,7	20	13,6
Kararsızım	32	18,9	41	27,9
Katılıyorum	63	37,3	55	37,4
Kesinlikle Katılıyorum	42	24,3	24	16,3
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 16'da görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_{13} hipotezi için p değeri 0,003 tespit edilmiştir. $P < 0.05$ olduğundan H_{13} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “denetçi finansal tablolardaki tüm koşulları ve işlemleri değerlendirecek gerekli uzmanlığa sahiptir” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Tablo 16'da yer alan tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Ancak Tablo 17'de görüldüğü üzere, çalışanların %61,6'si denetçilerin ise %53,7'si denetçilerin finansal tablolardaki tüm koşulları ve işlemleri değerlendirecek gerekli uzmanlığa sahip olduklarını belirtmişlerdir. Görüldüğü üzere her iki tarafta da çoğunluk denetçilerin tüm koşulları ve işlemleri değerlendirecek gerekli uzmanlığa sahip olduğunu düşünmektedir. Hipotez testinde algı farklılığının olduğu yönünde bir sonuç çıkmasındaki sebebin önemli miktarlarda “kararsızım” seçeneğini işaretleyen kişinin bulunması olduğu düşünülmektedir. Denetçiler ile yapılan görüşmelerde kararsız kalmalarındaki neden araştırılmıştır. Yapılan görüşmelerde denetçiler özellikle teknolojik bilgi gerektiren alanlarda her zaman yeterli olmadıklarını, bu alanlarda dışarıdan destek aldıklarını ifade etmişler ve bu sebepten dolayı söz konusu soruda “kararsızım” seçeneğini tercih etmişlerdir.

Bağımsız denetim standardında belirtildiği üzere, bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerinde mesleki yeterliliği aramak ve sağlamak zorundadır. Mesleki yeterlilik, lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade etmektedir. Ancak bağımsız denetim çalışması bazı durumlarda belgelerin doğruluğunun kanıtlanmasını da kapsar. Esas itibarıyla bağımsız denetçi bu kapsamda bir çalışmayı yapacak eğitim ve uzmanlığa sahip değildir. Ayrıca bağımsız denetçi bir belge içeriğinde yapılan değişiklikleri, bu kapsamda işletme ile üçüncü şahıslar arasında yapılan ve kendisine sunulmayan bir sözleşmenin varlığını tespit edemeyebilir. Bağımsız denetçi, denetim süresince aksini gösteren inandırıcı bir sebep olmadığı sürece kayıt ve belgelerin orijinal veya gerçek olduğunu

kabul eder (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, Madde 8).

Tablo 18: Denetçinin Bir Kanıtlama Yöntemi Kullanıp Kullanmadığı İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımı

Denetçi Yönetimin Tahminlerini ve Açıklamalarını Uygun Bir Kanıtlama Yöntemi Kullanmadan Kabul Etmez	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	9	5,8	15	10,2
Katılmıyorum	27	17,5	8	5,4
Kararsızım	49	31,8	28	19
Katılıyorum	48	31,2	56	38,1
Kesinlikle Katılıyorum	21	13,6	40	27,2
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 16’da görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_{14} hipotezi için p değeri 0,001 olarak tespit edilmiştir. $P < 0.05$ olduğundan H_{14} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “denetçi yönetimin tahminlerini ve açıklamalarını uygun bir kanıtlama yöntemi kullanmadan kabul etmez” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Tablo 16’da yer alan tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Buna göre, Tablo 18’de görüldüğü üzere, çalışanların %55,1’i “katılmıyorum, kesinlikle katılmıyorum veya kararsızım” cevabı vermelerine rağmen denetçilerin % 65,3’ü uygun bir kanıtlama yöntemi kullanmadan herhangi bir görüş belirtmediklerini ifade etmektedirler.

Tablo 19: Denetçiler Tarafından Verilen Güvencenin Derecesinin Denetim Raporlarında Belirtilip Belirtilmeyeceği İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımı

Denetçiler Tarafından Verilen Güvencenin Derecesi Denetim Raporlarında Belirtilmelidir	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	19	12,3	64	43,5
Katılmıyorum	35	22,7	47	32
Kararsızım	28	18,2	14	9,5
Katılıyorum	60	39	14	9,5
Kesinlikle Katılıyorum	12	7,8	8	5,4
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 16’da görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_{15} hipotezi için p değeri 0,000 tespit edilmiştir. $P < 0.05$ olduğundan H_{15} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “denetçiler tarafından verilen güvencenin derecesi denetim raporlarında belirtilmelidir” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Tablo 16’da yer alan tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Buna göre, Tablo 19’da görüldüğü üzere, finansal tablo kullanıcıları-

nın %46,8'i denetçilerin denetledikleri finansal tablolarla ilgili olarak verdikleri güvencenin raporlarda belirtmesi gerektiğini, denetçilerin ise %75,5'i denetçilerin böyle bir gerekliliğinin olmadığını belirtmişlerdir.

Tablo 20: Denetçinin Önyargısız, Objektif ve Bağımsız Olup Olmadığı İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımları

Denetçi Yükümlülüklerini Yerine Getirirken Önyargısız, Objektif ve Bağımsızdırlar.	Aracı Kurum Çalışanları		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	15	9,7	12	8,2
Katılmıyorum	36	23,4	24	16,3
Kararsızım	56	36,4	38	25,9
Katılıyorum	35	22,7	49	33,3
Kesinlikle Katılıyorum	12	7,8	22	15
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 16'da görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_{16} hipotezi için p değeri 0,002 olarak tespit edilmiştir. $P < 0.05$ olduğundan H_{16} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının "denetçi yükümlülüklerini yerine getirirken önyargısız, objektif ve bağımsızdır" ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Tablo 16'da yer alan tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Buna göre, Tablo 20'de görüldüğü üzere, çalışanların %69,5'i denetçilerin yükümlülüklerini yerine getirirken önyargısız, objektif ve bağımsız olmadıklarını ifade ederken, denetçilerin %48,3'ü çalışmalarında önyargısız ve bağımsız olduklarını düşünmektedirler. Ancak her iki tarafta kararsız kalan kişi sayısının fazla olduğu görülmektedir. Yapılan görüşmelerde özellikle muhasebe standartlarının işletmeler tarafından tam olarak uygulanamaması gibi nedenlerle denetim firmaları ve müşteri işletmenin bir biriyle çok yakın olduğu ve bu durumun bazen tarafsızlığı etkileyebileceği düşünülmektedir. Ancak sürecin aynı zamanda muhasebe standartlarının anlaşılmasına destek sağlayacağı da belirtilmektedir.

Tablo 21: Bağımsız Denetimin Amacı İle İlgili Mann-Whitney U Test Sonuçları

Hipotezler						Ortalama	
Bağımsız Denetimin Amacı	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P	Sonuç	Aracı Kurum Çalışanı	Denetçi
H_{17}	7970	19751	-4,558	0,000	KABUL	2,99	3,69
H_{18}	9309	20335	-2,743	0,000	KABUL	3,07	2,68
H_{19}	8249	20030	-4,202	0,000	KABUL	3,21	3,82
H_{20}	10358	22139	-1,337	0,181	RED	3,58	3,71

Tablo 21'de bağımsız denetimin amacı hususunda denetçilerin ve aracı kurum çalışanlarının algılarını tespit etmek amacıyla yapılan Mann-Whitney U

testi ve ortalama testi sonuçları bulunmaktadır. Söz konusu test sonuçları aşağıdaki bölümlerde frekans analizlerinin de yardımıyla değerlendirilmektedir.

Tablo 22: Denetimin Amacının, Müşteri Faaliyetlerindeki İsrافی, Verimsizliği, Düzensizlikleri Ortadan Kaldırmak ve Önlemek Olup Olmadığı İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımları

Denetim, Müşteri Faaliyetlerindeki İsrافی, Verimsizliği, Düzensizlikleri Ortadan Kaldırmak ve Önlemek İçindir	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	26	16,9	12	8,2
Katılmıyorum	33	21,4	16	10,9
Kararsızım	34	22,1	22	15
Katılıyorum	38	24,7	54	36,7
Kesinlikle Katılıyorum	23	14,9	43	29,3
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 21’de görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_{17} hipotezi için p değeri 0,000 tespit edilmiştir. $P < 0.05$ olduğundan H_{17} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “denetim, müşteri faaliyetlerindeki israfı, verimsizliği, düzensizlikleri ortadan kaldırmak ve önlemek içindir” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Tablo 21’de yer alan tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Buna göre, Tablo 22’de görüldüğü üzere, çalışanların %60,4’ü denetimin amacının müşteri faaliyetlerindeki israfı, verimsizliği, düzensizlikleri ortadan kaldırmak ve önlemek olmadığını, denetçilerin ise % 66’sı söz konusu ifadenin denetimin amaçlarından olduğunu ifade etmişlerdir.

Tablo 23: Denetimin Amacının Finansal Tabloların Sunumunda Bütünlüğü ve Tarafsızlığı Sağlamak Olup Olmadığı İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımı

Denetim, Finansal Tabloların Sunumunda Bütünlüğü Ve Tarafsızlığı Sağlamak İçindir	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	19	12,3	37	25,2
Katılmıyorum	35	22,7	42	28,6
Kararsızım	28	18,2	18	12,2
Katılıyorum	60	39	30	20,4
Kesinlikle Katılıyorum	12	7,8	20	13,6
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 21’de görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_{18} hipotezi için p değeri 0,000 tespit edilmiştir. $P < 0.05$ olduğundan H_{18} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “denetim, finansal tabloların sunumunda bütünlüğü ve tarafsızlığı sağlamak içindir” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Tablo

21’de yer alan tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Buna göre, Tablo 23’de görüldüğü üzere, çalışanların %55,2’i denetimin amacının finansal tabloların sunumunda bütünlüğü ve tarafsızlığı sağlamak olmadığını, denetçilerin ise %66,7 finansal tabloların sunumunda bütünlüğü ve tarafsızlığı sağlamanın denetimin amaçlarından olduğunu belirtmişlerdir.

Tablo 24: Denetim Raporlarının Finansal Tablolara Önemli Bir Değer Kazandırıp Kazandırmadığı ile ilgili görüşlerin Frekans Dağılımları

Denetim Raporları Finansal Tablolara Önemli Bir Değer Kazandırır	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde (%)	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	22	14,3	11	7,5
Katılmıyorum	29	18,8	11	7,5
Kararsızım	34	22,1	27	18,4
Katılıyorum	46	29,9	57	38,8
Kesinlikle Katılıyorum	23	14,9	41	27,9
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 21’de görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testine göre H_{19} hipotezi için p değeri 0,000 tespit edilmiştir. $P < 0.05$ olduğundan H_{19} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “denetim raporları finansal tablolara önemli bir değer kazandırır” ifadesiyle ilgili alguları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Tablo 21’de tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Buna göre, Tablo 24’de görüldüğü üzere, çalışanların %55,2’si denetim raporlarının finansal tablolara önemli bir değer kazandırmadığını, denetçilerin ise %66,7’si denetim raporlarının finansal tablolara önemli bir değer kazandırdığını ifade etmişlerdir.

Tablo 25: Denetimin Amacının Bir İşletmenin Finansal Durumunu Gerçeğe Uygun Ve Doğru Bir Şekilde Gösterip Göstermediğini Ortaya Koymak Olup Olmadığı İle İlgili Görüşlerin Frekans Dağılımları

Denetim, Finansal Tabloların, Finansal Raporlama Standartları Doğrultusunda Bir İşletmenin Finansal Durumunu Gerçeğe Uygun ve Doğru Bir Şekilde Gösterip Göstermediğini Ortaya Koymaktır	Aracı Kurum Çalışanı		Bağımsız Denetçi	
	Sayı	Yüzde(%)	Sayı	Yüzde(%)
Kesinlikle Katılmıyorum	2	1,3	4	2,7
Katılmıyorum	20	13	12	8,2
Kararsızım	48	31,2	39	26,5
Katılıyorum	54	35,1	59	40,1
Kesinlikle Katılıyorum	30	19,5	33	22,4
TOPLAM	154	100	147	100

Tablo 21’de görüldüğü üzere Mann-Whitney U testine göre H_{20} hipotezi için p değeri 0,181 olarak tespit edilmiştir. $P > 0.05$ olduğundan H_{20} hipotezi reddedilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının “dene-

tim, finansal tabloların, finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde gösterip göstermediğini ortaya koymaktır” ifadesiyle ilgili algıları arasında anlamlı bir farklılık bulunmadığı görülmektedir. Tablo 21’de yer alan tarafların ortalamaları ile ilgili veriler de sonucu desteklemektedir. Buna göre, Tablo 25’de görüldüğü üzere, çalışanların %54,6’sı, denetçilerin ise %62,5’i denetimin amacının finansal tabloların, finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde gösterip göstermediğini ortaya koymak olduğunu belirtmişlerdir.

Bağımsız denetim standartları, finansal tabloların bağımsız denetiminin amacını, finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamak olarak ifade etmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilemeyeceğini de belirtmektedir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, Birinci Kısım, Madde 3).

SONUÇ

Finansal tablolara önemli bir değer kazandıran, finansal tabloların sunumunda bütünlüğü ve tarafsızlığı sağlayan bağımsız denetim, sermaye piyasalarının etkinliğinin artırılmasında önemli bir rol oynamaktadır. Dolayısıyla, bağımsız denetim raporlarından en çok faydalanan taraf olan finansal tablo kullanıcıları tarafından bağımsız denetim sürecinin doğru algılanması ve hem denetçilerin hem de finansal tablo kullanıcılarının söz konusu süreçten aynı beklentiler içerisinde olması bağımsız denetime olan güveni artıracak gibi sermaye piyasalarındaki işlem hacmini de artıracaktır. Bu nedenle, çalışmada bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasında, bağımsız denetim süreci ile ilgili farklı beklentilerin oluşmasına neden olan alanların tespiti amaçlanmıştır. Bu doğrultuda yapılan çalışma sonucunda, denetçinin sorumluluğu ile ilgili bazı alanlarda farklılıklar tespit edilirken, bazı alanlarda ise her iki tarafında aynı görüşte olduğu anlaşılmıştır. Bu bağlamda hem finansal tablo kullanıcıları hem de denetçiler, müşteri işletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığından denetçinin sorumlu olmadığını belirtmişlerdir. Denetimden geçmiş işletmelerin iflasından ise finansal tablo kullanıcıları denetçilerin de sorumlu olduğunu ifade etmişler ancak denetçiler bu sorumluluğu kabul etmemişlerdir. Bununla birlikte, finansal tablo kullanıcıları denetim raporlarında beyan edilmeyen yolsuzluklar nedeniyle uğradıkları kayıplardan da denetçileri sorumlu tutmaktadırlar. Denetçiler söz

konusu sorumlulukların denetim standartlarında da belirtildiği üzere kendisine ait olmadığını ifade etmektedirler. Bunun yanında her iki taraf, müşteri işletmedeki tüm hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasının denetçinin sorumluluğunda olmadığını belirtmektedir.

Denetimden geçmiş finansal tabloların güvenilirliği açısından yapılan incelemede ise birçok ortak nokta tespit edilmiştir. Özellikle her iki taraf da, denetimden geçmiş finansal tabloların hata ve hileden tamamen arındırılmış olmayacağını belirtmişlerdir. Ancak finansal tablo kullanıcıları denetimden geçmiş finansal tabloların, işletmenin finansal pozisyonunu doğru yansıtabileceğini düşünmezken, denetçiler söz konusu tablolara bakılarak işletmelerin finansal pozisyonları hakkında karar verilebileceğini ifade etmişlerdir. Bu sonuç finansal tablo kullanıcılarının, işletmelerin denetimden geçmiş finansal tablolarına çok fazla itibar etmediklerinin bir göstergesi olarak düşünülmektedir. Bunun yanında finansal tablo kullanıcıları denetçilerin sahip oldukları nitelikleri yeterli bulurken, denetçiler kendilerinin her türlü teknik bilgi ve donanıma sahip olmalarının mümkün olamayacağını ifade etmişlerdir. Ayrıca her iki taraf da denetimin amacının, finansal tabloların, finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde gösterip göstermediğini ortaya koymak olduğunu belirtmişlerdir. Bağımsız denetimde yaşanan farklı algılamaların hangi alanlarda yaşandığının tespitini amaçlayan bu çalışma ile ileride bu alanların ortadan kaldırılmasına yönelik olarak yapılacak diğer çalışmalara ışık tutması hedeflenmektedir. Özellikle lisans eğitiminde verilen denetim dersleri için söz konusu farklı beklentilerin yaşandığı alanları kapsayan ders içeriklerinin oluşturulmasının beklenti aralığını azaltacağı ve sermaye piyasasında etkinliği artıracığı değerlendirilmektedir. Bununla birlikte çalışmanın, hem finansal tablo kullanıcılarına hem de denetçilere bağımsız denetimde eksik oldukları alanlar hususunda yol gösterici olması umut edilmektedir.

KAYNAKÇA

- ALBAYRAK, A. Sait; (2006), **Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Ankara: Alfa Yayınları.
- BOGDANOVICIUTE, Vitajilia; (2011), “An Empirical Study of Audit Expectation Gap: The Case of Lithuania”, Master Thease, Lithuania: University of Aarhus.
- COHEN Commission; (1978), **Report of the Commission on Auditors Responsibilities; Conclusions and Recommendations**, New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- DALKILIÇ, Fatih ve Şadiye OKTAY; (2011), “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphencilik”, **Mali Çözüm**, 103, ss.63-78.
- DART, Eleanor; (2009), “UK Investor’ Perceptions of Auditor Independence”, **Working Paper Series**, Internet Address: http://business.cardiff.ac.uk/sites/default/files/A2009_1.pdf, Date of Access: 15.09.2012.
- Deloitte**; (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim”, İnternet Adresi: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttk_yenittkvebagimsizdenetim_100511.pdf, Erişim Tarihi:15.10.2012.
- DURMUŞ, Cem Niyazi ve Oktay TAŞ; (2008), **Denetim; SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında**, İstanbul: Alfa Yayınları.
- GEÇE, Eralp Ekrem; (2012), “Mann-Whitney U Testi ve Makale İncelemesi”, İnternet Adresi: <http://www.akademikdestek.net/info/utesti.pdf>, Erişim Tarihi: 01.06.2012.
- GOLD, Anna; Ulfert GRONWOLD and Christiane POTT; (2009), “Financial Statement User’s Perception of the IAASB’s ISA 700 Unqualified Auditor’s Report in Germany and The Netherlands”, **Summary Report to the Auditing Standards Board**, New York.
- GÜRBÜZ, Hasan; (1995), **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Bilim Teknik Yayınları.
- GÜREDİN, Ersin; (2007), **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Onikinci Baskı, İstanbul: Arıkan Yayınları.
- KALAYCI, Şeref; (2005), **SPSS Uygulamaları Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Ankara: Asil Yayınları.
- KARDEŞ SELİMOĞLU, Seval; Mehmet ÖZBİRECİKLİ, Ganite KURT; Şaban UZAY; Ali ALAGÖZ ve Serap YANIK; (2008), **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Yayınevi.
- KEPEKÇİ, Celal; (2004), **Bağımsız Denetim**, Beşinci Baskı, İstanbul: Avcıol Basım Yayınevi.

- KNEEER, Dan C.; Philip M.J. RECKER and Marianne M. JENNINGS; (1996), "An Emprical Examination of The Influence of The News US Audit Report and Fraud Red-Flags on Perception of Auditor Culpability", **Managerial Auditing Journal**, 11(6), pp.18-30.
- LIBBY, Robert; (1979), "Bankers and Auditors Perception of The Message Communicated by The Audit Report", **Journal of Accounting Research**, 17, pp. 99-122.
- LIGGIO, Carl D.; (1974), "The Duties and Responsibility of The Public Accountant", **Accountant Journal**, 26, pp. 27-44.
- PORTER, Brenda; (1993), "An Empirical Study of The Audit Expection- Performance Gap", **Accounting and Business Research**, 24, pp.49-68.
- Resmi Gazete;** (2013), "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, Sayı: 22", İnternet Adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/06/20130628-17.htm>, Erişim Tarihi: 10.04.2012.
- REYNOLD, Kenneth and Jere FRANCIS; (2001), "Does Size Matter The Influence of Large Clients on Office-Level Auditor Reporting Decisions", **Journal of Accounting and Economics**, 30(3), pp.375-400.
- SALEHI, Mahdi and Vahab ROSTAMI; (2009), "Audit Expectation Gap: International Evidences", **International Journal Of Academic Research**, 1(1), pp.165-174.
- USTA, Öcal ve Tuğba UÇMA; (2011), "Hileli Finansal Raporlamada Bağımsız Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli Uygulaması", **Muhasebe Denetime Bakış Dergisi**, Nisan, ss.13-38.