

BAĞIMSIZ DENETİMDE MESLEKİ MUHAKEME BECERİSİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN TESPİT EDİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA*

Yrd.Doç.Dr. Ahmet TANÇ**
Öğr.Gör. Abdurrahman GÜMRAH***

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Eylül 2015; 17 (3): 525-538
--

ÖZ

Bağımsız Denetim Standartları, denetim faaliyetlerinin özüne uygun şekilde yürütülebilmesi için mesleki muhakemeyi şart koşmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın amacını, mesleki muhakeme becerisi üzerinde etkili olan faktörlerin önemlilik düzeylerinin belirlenmesi ve denetim faaliyeti sürecinde mesleki muhakeme becerisinin hangi aşamada hangi sıklıkta kullanıldığının tespit edilmesi oluşturmaktadır. Söz konusu amaç doğrultusunda, KGK tarafından yetkilendirilmiş 172 bağımsız denetim firması yetkilisi üzerinde anket çalışması yapılmıştır. Çalışma sonucunda, mesleki muhakeme becerisi üzerinde etkili olan en önemli faktörlerin sırasıyla bağımsızlık, tecrübe ve objektiflik olduğu ve bağımsız denetçilerin muhakeme becerilerine denetim süreci aşamalarından en çok “önemlilik düzeyinin belirlenmesi” faaliyetinde ihtiyaç duydukları tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim standartları, bağımsız denetçi, mesleki muhakeme

JEL Sınıflandırması: M40; M42

A SURVEY TO DETERMINE FACTORS AFFECTING PROFESSIONAL JUDGMENT ABILITY ON INDEPENDENT AUDIT

ABSTRACT

Independent Auditing Standards require professional judgment to execute audit activities in accordance with the essence of the audit. In this context, the aim of this study is determining materiality levels of factors affecting profes-

* Makale Gönderim Tarihi: 18.05.2015; kabul tarihi: 30.06.2015

** Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, atanc@nevsehir.edu.tr

*** Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Lojistik Programı, agumrah@selcuk.edu.tr

sional judgment skills and identifying the frequency of professional judgment skills used at what stages in the process of auditing. In line with aforesaid purpose, a survey was conducted on representatives of 172 independent audit firms authorized by Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority. As a result of the study, the most important factors that have impacts on professional judgment skill are determined to be independence, experience and objectivity, respectively. In addition, according to our results, independent auditors need professional judgment skills at most in one of the auditing steps “determining the materiality level”.

Keywords: Auditing standards, independent auditors, professional judgment

JEL Classification: M40; M42

1. GİRİŞ

Günümüzde gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ekonomilerinin en önemli yapı taşlarından birisi bağımsız denetimdir. Bağımsız denetimin amacı, çıkar gruplarının işletmenin finansal tablolarına olan güven derecesini artırmaktır. Söz konusu çıkar gruplarının güven derecelerinin artırılması, finansal tabloların yürürlükteki finansal raporlama çerçevesine uygun olarak işletmeyle ilgili bütün önemli bilgileri kapsayacak şekilde hazırlandığı konusunda bağımsız denetçi tarafından hazırlanacak denetim raporunda bir görüş ifade edilerek sağlanmaktadır (Laitinen ve Laitinen 2015). Son yıllarda ortaya çıkan hileli finansal raporlama skandallarıyla birlikte denetçilerin denetim raporlarında belirtmiş oldukları görüşlerin güvenilirliği zedelenmiştir. Söz konusu güvenin tekrar geri kazanılabilmesi ve sürekliliğinin sağlanabilmesi amacıyla muhasebe, denetim ve kurumsal yönetim alanlarında ardı ardına reformlar geliştirilmiştir (Varıncı 2012).

Yapılan reformlardan bir tanesi de Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıdır. Bu standartlar bir denetim işinde bağımsız denetçinin uyması ve uygulaması gereken prosedürleri, bağımsız denetimi yapılan işletmeyle ilişkilerini düzenleyen etik ilkeleri, denetim sonucunda bildirilecek olan denetim görüşünün şeklini ve niteliğini, denetim görüşünün oluşturulabilmesi için gerekli olan denetim kanıtlarını vb. konuları düzenlemektedir. Türkiye, Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gerekliliği olarak IFAC’ın yayınlamış olduğu denetim standartlarını referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu bağlamda 26.12.2012 tarihinde yayımlanan 28509 sayılı Resmi Gazete ile Türkiye Denetim Standartları’nı

(TDS) yayınlamakla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) yetkilendirmiştir. Kurumun Mart 2015 tarihi itibarıyla Resmi Gazete’de yayınlanmış ve yürürlüğe girmiş 43 adet, Resmi Gazete’de yayınlanmak üzere gönderilmiş 1 adet ve kamuoyu görüşüne açılmış 1 adet TDS’si bulunmaktadır (KGK, 2015).

KGK tarafından yayınlanan bağımsız denetim standartları (BDS) denetimin planlanması ve yürütülmesi sürecinde bağımsız denetçinin mesleki muhakemesini ve mesleki şüpheciliğini kullanmasını zorunlu kılmaktadır (BDS 200, md.7). Dolayısıyla mesleki muhakeme kavramı bağımsız denetçi ve denetim faaliyetleri açısından son derece önemlidir.

Finansal tabloların bağımsız denetiminin nihai çıktısı denetlenen firmanın finansal tablolarının önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin bir görüşün yer aldığı denetim raporudur. Ancak buradaki temel sorun, bağımsız denetçinin, müşteriye denetlemeyi kabul ettikten sonra denetim raporundaki ifade edeceği görüşünü oluşturmak amacıyla yeterli ve uygun nitelikteki denetim kanıtlarını elde etmek için neler yapması gerektiğidir. Bu sorunun cevabı denetim süreci aşamaları kavramında yer almaktadır (Crous ve diğerleri 2012).

Denetim sürecinin temel aşamaları planlama, yürütme ve raporlama şeklinde sıralanmaktadır. Bağımsız denetim sürecinin ilk aşaması olan planlamada öncelikle müşteri işletmenin kabul edilmesi ya da sözleşmeye devam edilip edilmeyeceği kararının verilmesi gerekmektedir. Planlama aşamasında ayrıca müşteri işletmenin tanınması ve finansal tablolarında önemli bir yanlışlığa yol açacak risklerin belirlenmesi için risk ve önemlilik değerlendirmeleri yapılmalı ve bir denetim stratejisi oluşturulmalıdır. Denetimin ikinci aşaması olan denetimin yürütülmesi safhasında ise denetim testleri gerçekleştirilmektedir. Sürecin son aşaması olan raporlamada, detaylı denetim testlerinin ışığında denetçi müşterinin finansal tablolarında yer alan bilgilerin doğru ve eksiksiz bir şekilde sunulup sunulmadığını değerlendirmekte ve görüşünü bir rapor şeklinde sunmaktadır (Moroney ve diğerleri 2012). Bağımsız denetim süreci her ne kadar üç temel aşamada özetlense de içerisinde denetçinin gerçekleştirmesi gerek birçok alt aşamayı barındırmaktadır ve bu aşamaların birçoğunda bağımsız denetçi mesleki muhakeme becerisini kullanmak durumunda kalmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın amacını mesleki muhakeme becerisi üzerinde etkili olan faktörlerin önemlilik düzeylerini belirlemek ve bağımsız denetçilerin denetim süreci kapsamında hangi faaliyetlerde hangi sıklıkta mesleki muhakeme becerilerine başvurduklarının tespit edilmesi oluşturmaktadır. Çalışmada ilk

olarak mesleki muhakeme kavramı ve mesleki muhakeme kavramının unsurları açıklanmıştır. Sonrasında mesleki muhakeme kavramıyla ilgili olarak literatürde yer alan çalışmalara yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümünde KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim firmalarının yetkililerine anket çalışması yapılmıştır. Yapılan anket çalışması sonucunda mesleki muhakeme becerisi üzerinde etkili olan en önemli üç faktör sırasıyla bağımsızlık, tecrübe ve objektiflik olarak tespit edilmiştir. Yine çalışma sonucunda bağımsız denetçilerin mesleki muhakeme becerilerini en çok denetim faaliyetinin önemlilik düzeyinin belirlenmesi aşamasında kullandıkları tespit edilmiştir.

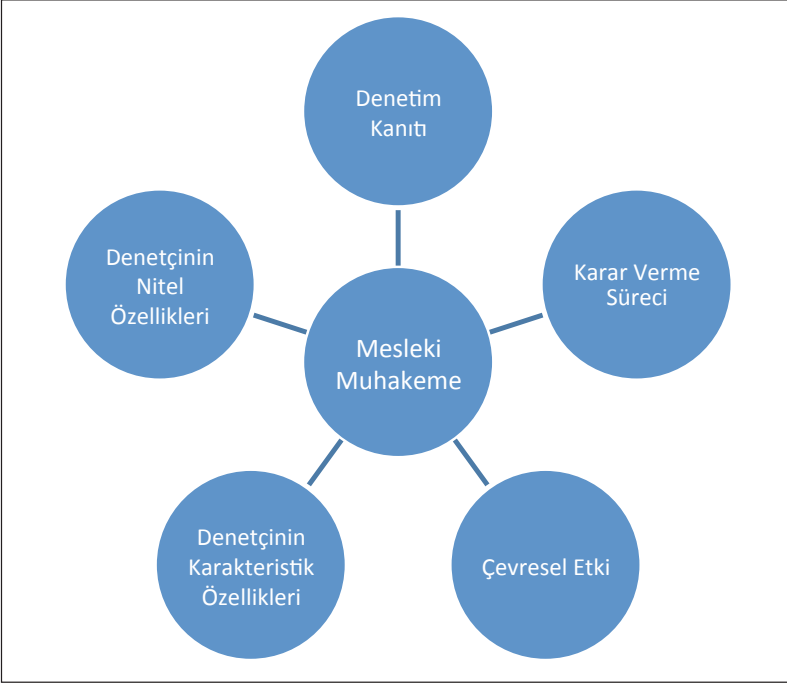
2. MESLEKİ MUHAKEME KAVRAMI

Bir denetim faaliyetinin uygun şekilde yürütülebilmesi için mesleki muhakeme şarttır. Dolayısıyla mesleki muhakeme becerisi denetim faaliyetlerinde son derece önemli bir olgudur (BDS 220, md.A23). Mesleki muhakeme BDS-200'de "*Denetimin yürütülmesi sırasında mevcut olan şartlara uygun olarak atılacak adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken; ilgili mevzuat, BDS'ler, muhasebe standartları ve etik standartlar çerçevesinde, sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin kullanılmasıdır.*" şeklinde tanımlanmıştır (BDS 220, md.13). Tanımdan da anlaşılacağı üzere mesleki muhakeme kavramı bağımsız denetçide öznel ve nesnel bir takım özelliklerin bulunmasını ve bağımsız denetçinin söz konusu özellikleri uygun şartlar altında kullanmasını öngörmektedir. Mesleki muhakeme becerisi özellikle aşağıda sıralanmış olan hususlarda karar alınırken gereklidir (BDS 220, md.A23);

- Önemlilik ve denetim riskinin belirlenmesinde,
- BDS hükümlerinin yerine getirilmesi ve denetim kanıtı toplanması için uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesinde,
- Yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanıp toplanmadığının belirlenmesinde,
- Finansal raporlama çerçevesinde işletme yönetimi tarafından yapılan muhakemelerin değerlendirilmesinde,
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak sonuçlara ulaşılmada mesleki muhakeme kavramı gereklidir.

Bağımsız denetim açısından son derece önemli olan mesleki muhakeme kavramı bir takım unsurları içirmektedir. Söz konusu unsurlar arasında çevresel etki, denetçi özellikleri, denetim kanıtları, karar ver-

me süreci ve denetçinin niteliksel özellikleri sayılabilir (Morrill 1996). Aşağıda Şekil-1’de mesleki muhakeme kavramının unsurları yer almaktadır.



Şekil 1. Mesleki Muhakeme Kavramının Unsurları

Kaynak: Canadian Institute of Chartered Accountants. Professional Judgment and the Auditor. *Contemporary Accounting*

Bağımsız denetçideki öznel ve nesnel bir takım özellikleri gerekli kılan bu yüzden kesin bir şekilde belirli bir taslak içerisinde ele alınması mümkün olmayan mesleki muhakeme kavramını temel düzeyde Şekil-1’deki bileşenler kapsamında ele alabiliriz.

2.1. Çevresel Etki

Mesleki muhakeme kavramının unsurları içerisinde en önemlisi çevresel etkilerdir. Kurumsal yönetim ve iç kontrol, baskı, bireysel karar verme süreçleri yerine grup olarak çalışma, hesap verilebilirlik, işletmenin faaliyet gösterdiği sektör bilgisi, müşteri kabulü ve denetim komitesi çevresel etkinin alt faktörleri olarak sıralanabilir (Mala ve Chand 2015). Sayılan faktörlerin her biri denetçinin mesleki muhakemesini kullanmasını etkileyebilir. Mesleki muhakemenin etkilenmesi, deneti-

min kalitesini de etkileyecektir (Morrill 1996). Çünkü kaliteli bağımsız denetim, bağımsız denetim faaliyeti sonucunda varılan yargının güvenilirliği ile doğru orantılıdır (Selimoğlu ve Yeşilçelebi 2014). Örneğin, yasal zorunluluklar veya denetim firması tarafından oluşturulan zaman baskısı sonucunda denetçi, mali tabloların denetimi sırasında önemli yanlışlıkları veya hileleri tespit edemeyebilir. Dolayısıyla denetçi, standartların kendisinden beklediği mesleki muhakemeyi yerine getirememiş olacak ve denetim faaliyeti sonucunda ulaşılan yargının kalitesi de düşük olacaktır (PJR 2014)

2.2. Karar Verme Süreci

Denetçi, elde ettiği denetim kanıtlarından çıkardığı sonuçlara dayanarak finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturacaktır (BDS 220, md.7). Denetimde karar verme süreci 5 aşamadan oluşmaktadır. Bunlar, denetimin planlanması, önemli kararların belirlenmesi, karar süreçlerinin açıklanması, karar süreçlerinin değerlendirilmesi ve denetim raporunun hazırlanmasıdır (Mircea ve diğerleri 2012). Bağımsız denetçinin mesleki muhakemesini karar verme sürecinin hemen hemen tamamında kullanması gerekmektedir. Yürütülecek denetim faaliyeti planlanırken toplanacak kanıt miktarı, hangi hesap kalemlerine yoğunlaşması gerektiği, ulaşılan kanıt ve belgelerin incelenmesi sonrasında verilecek olan karar vb. aşamalar tamamen deneticinin mesleki muhakemesine dayanmaktadır.

2.3. Denetim Kanıtı

BDS'ler denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine ilişkin bir karara varmasını zorunlu kılmaktadır. Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek ve denetim faaliyeti sonucunda makul sonuçlara ulaşmak için yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediği denetçinin mesleki muhakemesiyle ortaya çıkmaktadır (BDS 500, md.A6).

Denetçi, kanıtların yeterliliğine ve uygunluğuna ilişkin kararına; denetlenen işletmenin yapısını, uygulanan kanıt toplama yöntemini ve elde edilen kanıtın niteliğini, denetim konusunun önemliliğini, denetim risklerini ve denetim faaliyeti boyunca ortaya çıkan işletmenin bilgi sisteminin kalitesi, iç kontrol sisteminin etkinliği, yöneticilerin dürüstlüğü gibi diğer etmenleri değerlendirerek varacaktır (Şirin 2006). Dolayısıyla bağımsız denetçi kullanacak olduğu kanıtların uygunluğu ve güvenilirliği noktasında ayırım yapabilme kabiliyetine sahip olmalıdır. Söz konusu kabiliyet denetçinin mesleki muhakemesiyle ortaya çıkan ve geliştirilebilen bir özelliktir.

2.4. Nitel Özellikler

Doğruluk, uzlaşma (fikir birliği), tutarlılık, kararlılık, problemlerin tespit edilmesi, içgörü, danışma ve belgeleme denetçinin mesleki muhakemesini etkileyen nitel özellikler arasında yer almaktadır (Morrill 1996). Özellikle denetim faaliyeti sırasında belirlenecek olan önemlilik faktörü bir takım nicel ve nitel kriterlere göre tespit edilecektir. Standartlar nitel kriterleri açıklamaya çalışsa da bir belirsizlik ve yoruma açıklık söz konusudur (Manita ve diğerleri 2011). Dolayısıyla bağımsız denetçinin nitel özellikleri mesleki muhakemesini etkileyen unsurlar arasında yer almaktadır.

2.5. Denetçinin Karakteristik Özellikleri

Bağımsız denetçinin karakteristik özelliklerinin denetim işinin etkili yapılmasında önemli bir yeri bulunmaktadır. İnsanlarla iletişim becerileri, problem çözme, bağımsız çalışma yeteneği vb. karakteristik özellikler çalışmayla veya uygulama yoluyla öğrenilebilmektedir (Russell 2005). İyi bir bağımsız denetçinin sahip olması gereken karakteristik özellikleri Anderson (2012) şu şekilde sıralamıştır: Vizyon ve içgüdü, büyük resmi görebilme yeteneği, kişisel beceriler, karar verme yeteneği, liderlik ve üstün iletişim becerileri. Bağımsız denetçinin sayılan karakteristik özelliklerini sürekli olarak geliştirmesi yürütülen denetim faaliyetinde ve bu faaliyet sonucunda ulaşılabilecek olan kararda kaliteyi artıracaktır.

3. LİTERATÜR

Wittayapoom (2014) çalışmasında denetçi yargısı üzerinde mesleki muhakeme ve iş bağlılığı ile sektör ve iş bilgisinin etkinliğini araştırmıştır. Çalışmada 77 katılımcı anket yöntemiyle analiz kapsamına alınmıştır. Çalışma sonucunda, iş bağlılığı, sektör ve iş bilgisinin önemli ve yüksek derecede pozitif yönlü olarak mesleki muhakeme ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir.

Danescua ve Chira (2014) Romanya’da 100 bağımsız denetçi üzerinde yapmış oldukları araştırmada bağımsız denetçilerin mesleki muhakemelerini etkileyen faktörleri tespit etmişlerdir. Çalışma sonucunda tecrübenin, teknik becerinin ve etik ilkelerin mesleki muhakemeyi etkileyen en önemli 3 faktör olduğu tespit edilmiştir.

Erdoğan ve Uludağ (2014) çalışmalarında denetçi yargısının nesnelleştirilmesinde kullanılan ve kullanılabilecek olan çeşitli yöntemleri açıklamışlardır. Söz konusu yöntemlerden biri olan Bayes yaklaşımı,

denetçi yargısının nesnelleştirilmesinde genel bir yaklaşım olarak önerilmiş ve denetim sürecinin çeşitli evrelerinde etkin bir şekilde kullanılabilmesi vurgulanmıştır. Denetçinin ön inceleme ve işin alınması evresindeki kararları üzerinde etkili olabilecek değişkenlerin Bayes yaklaşımı ile analizinde elde edilen bulgulardan, incelenen değişkenlerin denetçinin işi kabul etmesi olasılığı üzerinde etkili olabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Bhattacharjee ve Moreno (2013) çalışmalarında denetçilerin duygu durumu ve ruh hallerinin denetçi kararları üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Çalışma sonucunda denetçilerin ruh hallerinin ve duygusal durumlarının vermiş oldukları kararları etkileme potansiyeline sahip olduğu tespit edilmiştir.

Ríos-Figueroa ve Cardona (2013), denetçilerin farklı ülkelerde faaliyet gösteren ve farklı kültürel özelliklere sahip firmaları denetimleri sırasında, denetçilerin mesleki deneyimlerinin hata ve hile riski değerlendirmelerinde etkiye sahip olup olmadığını araştırmışlardır. 156 katılımcı üzerinde yapılan araştırma sonucunda denetçinin mesleki deneyiminin, farklı ülkelerde ve kültürel özelliklere sahip firmaların denetimi sırasında verilecek olan karar üzerinde etkiye sahip olmadığı tespit edilmiştir.

Kızılgöl ve İşgüden (2011) denetçilerin mesleki yargılarını oluşturma süreçlerinin anlaşılmasına yönelik kavramsal bir çalışma yapmışlardır. Çalışmada, denetim risk modeli çerçevesinde, denetçilerin denetim riskini belirlerken mesleki yargılarını nasıl oluşturdukları kuramsal bir boyutta incelenmiştir. Çalışmada, denetçinin mesleki yargısının mesleki uzmanlığının bir sonucu olduğu ve mesleki uzmanlıkta mesleki tecrübe ve kabiliyetler sayesinde öğrenilen bilgilerden müteşekkil olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Hunton ve Gomaa (2009) müşteri cinsiyeti ve denetçi cinsiyetinin denetçinin yargısı üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Çalışma sonucunda hem kadın hem de erkek denetçilerin denetim kararlarını erkek müşterilerin etkileyerek değiştirebildiği tespit edilmiştir.

Socol (2008) çalışmasında denetimde öznellik ve mesleki muhakeme arasındaki temel farklılıkları ortaya koymayı amaçlamıştır. Çalışmada öznelğin denetim için tehlike oluştururken mesleki muhakemenin denetim faaliyetinde normal bir durumu işaret ettiği vurgulanmıştır. Ayrıca denetimde önemliliğin belirlenmesinde mesleki muhakemenin çok önemli bir yerinin olduğu tespit edilmiştir. Denetçinin mesleki muhakeme düzeyini etkileyen faktörler olarak denetim faaliyetinin gerçekleştirildiği ortam, denetçi özellikleri, denetim kanıtları ve karar verme süreci sıralanmıştır.

4. MESLEKİ MUHAKEMEYİ ETKİLYEN FAKTÖRLERİN TESPİT EDİLMESİNE YÖNELİK BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde mesleki muhakeme becerisini etkileyen faktörleri tespit etmek ve mesleki muhakeme becerisine bağımsız denetim sürecinin hangi aşamasında hangi sıklıkta ihtiyaç duyulduğunu ortaya koymak amacıyla bağımsız denetçiler üzerinde gerçekleştirilen araştırmaya ve bu araştırmanın bulgularına yer verilmiştir.

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bağımsız denetim standartları özellikle denetimin planlanması ve yürütülmesi süreçlerinde bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine vurgu yapmaktadır. Fakat mesleki muhakeme, belirli standartlarla ölçülebilen bir olgu olmayıp kişiden kişiye değişiklik gösterebilecek nitelikte nesnel bir olgudur. Bu bağlamda araştırmanın amacı, bağımsız denetimde mesleki muhakeme becerisi üzerinde etkili olan faktörlerin önemlilik derecesinin belirlenmesi ve mesleki muhakeme becerisinin kullanıldığı denetim süreci aşamalarının tespit edilmesidir. Araştırma sonucunda elde edilen bulgular bağımsız denetçilere, bağımsız denetçi adaylarına ve mesleki muhakeme konusunda çalışma yapacak olan araştırmacılara yol gösterici nitelik taşımasından dolayı önem arz etmektedir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Çalışmanın ana kitlesini KGG tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim firmaları oluşturmaktadır. Mart 2015 tarihi itibarıyla kurum tarafından yetkilendirilmiş 172 adet bağımsız denetim firması bulunmaktadır. Söz konusu bağımsız denetim firmalarının tamamına anket formu gönderilmiş ve bunlardan 69'u geri dönmüştür. Anketlerin geri dönüş oranı %40,11'dir.

Araştırmada kullanılan anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde mesleki muhakeme becerisi üzerinde etkili olan faktörlerin tespit edilmesine yönelik olarak Danescua ve Chira (2014)'in çalışmalarında kullanmış oldukları değişkenler, ikinci bölümde ise mesleki muhakeme becerisinin kullanıldığı denetim süreci aşamalarının tespit edilmesine yönelik olarak belirlenmiş olan ifadeler 5'li likert ölçeği çerçevesinde katılımcılara sunulmuştur. Birinci bölümdeki ölçekte, 1: Hiç etkili değil ve 5: Çok etkili, ikinci bölümdeki ölçekte ise 1:Hiçbir zaman ve 5:Her zaman şeklinde tanımlanmıştır.

4.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın birinci bölümünde, mesleki muhakeme becerisi üye-

rinde etkili olan faktörlerin önemlilik düzeylerinin belirlenebilmesi amacıyla katılımcılara 8 faktör sunulmuş ve söz konusu faktörleri 1 ile 5 puan arasında puanlamaları istenmiştir. Elde edilen cevaplar doğrultusunda mesleki muhakeme becerisi üzerinde etkili olan faktörlerin önemlilik düzeyleri aşağıda Tablo-1’de yer almaktadır.

Tablo 1. Mesleki Muhakeme Becerisi Üzerinde Etkili Olan Faktörlerin Önemlilik Düzeyi

Faktörler	1 Puan	2 Puan	3 Puan	4 Puan	5 Puan	Toplam Puan	Önemlilik Düzeyi %
Tecrübe	2	1	3	18	45	$2 \times 1 + 1 \times 2 + 3 \times 3 + 18 \times 4 + 45 \times 5 = 310$	$310/2351 = 13,19$
Doğruluk ve Güven	2	1	5	26	35	$2 \times 1 + 1 \times 2 + 5 \times 3 + 26 \times 4 + 35 \times 5 = 298$	$298/2351 = 12,68$
Sosyal İletişim Becerileri	3	4	13	34	15	$3 \times 1 + 4 \times 2 + 13 \times 3 + 34 \times 4 + 15 \times 5 = 261$	$261/2351 = 11,10$
Etik İlkeler	2	1	9	21	36	$2 \times 1 + 1 \times 2 + 9 \times 3 + 21 \times 4 + 36 \times 5 = 295$	$295/2351 = 12,55$
Bağımsızlık	2	1	4	12	50	$2 \times 1 + 1 \times 2 + 4 \times 3 + 12 \times 4 + 50 \times 5 = 314$	$314/2351 = 13,36$
Objektiflik	2	1	3	25	38	$2 \times 1 + 1 \times 2 + 3 \times 3 + 25 \times 4 + 38 \times 5 = 303$	$303/2351 = 12,89$
Teknik Beceriler	1	1	8	41	18	$1 \times 1 + 1 \times 2 + 8 \times 3 + 41 \times 4 + 18 \times 5 = 281$	$281/2351 = 11,95$
Kavramsal Beceri	2	1	5	35	26	$2 \times 1 + 1 \times 2 + 5 \times 3 + 35 \times 4 + 26 \times 5 = 289$	$289/2351 = 12,29$
						Genel Toplam: 2351	

Tablo-1’deki sütunlar incelendiğinde ilk sütunda bağımsız denetçilerin mesleki muhakeme becerileri üzerinde etkili olabilecek 8 unsura yer verildiği görülmektedir. Puanların yer aldığı sütunlarda ise her bir faktörün araştırmaya katılanlar tarafından 1 ile 5 arasında kaç kere puanlandığını göstermektedir. Örneğin “tecrübe” faktörünü araştırmaya katılanların 2’si 1 puan; 1’i 2 puan; 3’ü 3 puan; 18’i 4 puan ve 45’i 5 puan olarak puanlamışlardır. Her bir faktörün araştırmaya katılanlar tarafından tekrar edilme sıklığı ile ilgili puan değeri ağırlıklandırılarak (Örneğin “tecrübe” faktörünün toplam puanı $2 \times 1 \text{ puan} + 1 \times 2 \text{ puan} + 3 \times 3 \text{ puan} + 18 \times 4 \text{ puan} + 45 \times 5 \text{ puan} = 310$ ’dur) elde edilen değer ise toplam puan sütununda yer almaktadır. Son olarak önemlilik düzeyi sütununda ise her bir faktörün toplam puanı genel toplama oranlanarak bunların mesleki muhakeme becerisi üzerindeki önem ya da etki düzeyi ayrı ayrı belirlenmiştir. Tablo-1’de yer alan bilgilere göre mesleki muhakeme becerisi üzerinde etkili olan en önemli faktör % 13,36’lık önemlilik oranıyla bağımsızlıktır. % 13,19’luk önemlilik düzeyiyle tecrübe ikinci sırada yer alırken % 12,89’luk oranla objektiflik üçüncü sırada yer almaktadır. Mesleki muhakeme becerisi üzerinde diğer faktörlerle kıyaslandığında en az etkiye sahip olan faktör % 11,10’luk oranla sosyal iletişim becerileridir.

Araştırmanın ikinci temel bulgusunu, katılımcıların bağımsız denetim süreci kapsamında yer alan hangi faaliyetlerde hangi sıklıkta mesleki muhakeme becerilerine başvurduklarının tespit edilmesi oluşturmaktadır. Bu doğrultuda elde edilen cevapların ortalamaları ve standart sapmaları aşağıda Tablo-2’de yer almaktadır.

Tablo 2. Mesleki Muhakeme Becerisinin Denetim Süreci Aşamaları Açısından Kullanım Düzeyi

Mesleki Muhakeme Becerisinin Kullanıldığı Denetim Süreci Aşamaları	Ortalama	Standart Sapma
Denetim sözleşmesinin yapılması	3,667	1,2207
İç kontrolün incelenmesi ve anlaşılması	4,217	,9682
Önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi	4,261	,9018
Önemlilik düzeyinin belirlenmesi	4,420	,7555
Denetim testlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi	4,275	,8555
Kanıt ve kanıt toplama tekniklerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi	4,333	,8165
Çalışma kâğıtlarının biçim, içerik ve kapsamına karar verilmesi	4,087	1,0108
Örnekleme yaklaşımlarının kullanılması	4,217	,8201
Denetim görüşü ve denetim raporunun hazırlanması	4,391	,8612

Tablo 2’de görüldüğü üzere bağımsız denetim süreci kapsamında denetçiler tarafından gerçekleştirilen dokuz temel faaliyet alanı belirlenmiştir. Bağımsız denetçiler muhakeme becerilerine denetim süreci aşamalarından en çok “önemlilik düzeyinin belirlenmesi” faaliyetinde ihtiyaç duymaktadırlar. Bunu sırasıyla “denetim görüşü ve denetim raporunun hazırlanması” ve “kanıt ve kanıt toplama tekniklerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi” faaliyetleri izlemektedir. Araştırmaya göre bağımsız denetçilerin mesleki muhakeme becerilerine diğerlerine nazaran en düşük seviyede ihtiyaç duydukları denetim süreci aşaması ise “denetim sözleşmesinin yapılması” olarak tespit edilmiştir. Bu analiz ile ilgili ölçeğin güvenilirlik düzeyine bakıldığında ise Cronbach’s Alpha= 0,89 olarak hesaplandığından güvenilirlik düzeyi oldukça yüksektir.

5. SONUÇ

Bu çalışmada, mesleki muhakeme becerisi üzerinde etkili olan faktörlerin önemlilik düzeylerinin belirlenmesi ve denetim faaliyeti sürecinde mesleki muhakeme becerisinin hangi aşamada hangi sıklıkta kullanıldığının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda,

KGK tarafından yetkilendirilmiş 172 bağımsız denetim firması yetkilisi üzerinde bir anket çalışması yapılmıştır.

Yapılan anket çalışması sonucunda mesleki muhakeme becerisi üzerinde etkili olan en önemli faktörler sırasıyla bağımsızlık, tecrübe ve objektiflik olarak tespit edilmiştir. Çalışmamızda kullanmış olduğumuz ölçeği ilk olarak Romanya’da 100 bağımsız denetim firması üzerinde uygulayan Danescua ve Chira (2014) mesleki muhakeme becerisi üzerinde etkili olan en önemli faktörleri sırasıyla tecrübe, teknik beceri ve etik ilkeler olarak tespit etmişlerdir. Çalışma sonuçları kıyaslandığında tecrübe faktörünün her iki çalışmada da mesleki muhakeme becerisini etkileyen ortak faktör olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla denetçinin mesleki muhakeme becerisinin mesleki deneyimiyle doğru orantılı olarak gelişeceği söylenebilir. Ayrıca yapılan anket çalışması sonucunda bağımsız denetçilerin muhakeme becerilerine en çok denetim süreci aşamalarından “önemlilik düzeyinin belirlenmesi” faaliyetinde ihtiyaç duydukları tespit edilmiştir. Denetimde önemlilik düzeyinin belirlenmesi, denetimin kalitesi ve karar vericilerin ihtiyaç duyduğu nitelikli finansal bilgi ihtiyacı açısından oldukça önemli bir yere sahiptir.

Bağımsız denetim konusunda Türkiye’deki son yıllarda meydana gelen gelişmeler doğrultusunda bu çalışma ile bağımsız denetçilere ve bağımsız denetçi adaylarına mesleki muhakeme becerileri konusunda kendilerini geliştirmeleri noktasında küçük bir katkı sağlanmaya çalışılmıştır. Bu çalışma ile mesleki muhakeme becerisini etkileyen faktörler anket yöntemi ile tespit edilmiştir. Farklı araştırma metodolojileri kullanılarak konunun ele alınması ve özellikle bağımsız denetçi adaylarına yol göstermesi açısından vaka analizlerinin oluşturulması farklı çalışmaların konusunu oluşturabilir. Mesleki muhakeme ile ilgili gerçekleştirilecek çalışmalar ile mesleki muhakeme becerilerinin ediniminde oldukça önemli bir yere sahip olan hizmet içi eğitim, refakat çalışmaları ve sürekli mesleki eğitim çalışmalarının da içeriği bu doğrultuda zenginleştirilebilir.

KAYNAKÇA

- Anderson, AW. 2012. The Characteristics Of A Successful Auditor, Kansas Society of CPAs.
- Bağımsız Denetim Standardı 200 (BDS 200), http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf (Erişim Tarihi: 05.04.2015).
- Bağımsız Denetim Standardı 220 (BDS 220), http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_220.pdf (Erişim Tarihi: 05.04.2015).
- Bağımsız Denetim Standardı 500 (BDS 500), http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_500.pdf (Erişim Tarihi: 05.04.2015).
- Bhattacharjee, S., K.K. Moreno. 2013. The Role of Auditors' Emotions and Moods on Audit Judgment: A Research Summary with Suggested Practice Implications, American Accounting Association, 7, 2.
- Crous, C., J. Lamprecht, A. Eilifsen, W. Messier, S. Glover ve D. Prawitt. 2012. Auditing and Assurance Services, McGraw-Hill Education.
- Danescua, T., A. Chira. 2014. Professional Judgment And Reticence To Apply Sampling Techniques, 15.
- Erdoğan, N., S. Uludağ. 2014. Denetçi Yargısının Nesnelleştirilmesinde Kullanılabilecek Başlıca Yöntemler ve Bayes Yaklaşımı, Muhasebe ve Denetime Bakış, 14, 42.
- Hunton, A.G, E. James ve MI. Gomaa. 2009. The Impact of Client and Auditor Gender on Auditors Judgements, Accounting Horizons, 23, 1.
- Kamu Gözetim Kurumu (KGK), www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi: 04.04.2015).
- Kızılgöl, Ö., B. İşgüden. 2011. Denetim Riskinin Belirlenmesinde Mesleki Yargının Denetçiler Tarafından Kullanılması, World Of Accounting Science, 13, 4.
- Laitinen, E.K., T. Laitinen. 2015. A probability tree model of audit quality, European Journal of Operational Research, 243, 2.
- Mala, R., P. Chand. 2015. Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective, Accounting Perspectives, 14, 1.
- Manita, R., H. Lahbari ve N. Elommal. 2011. The Impact of Qualitative Factors on Ethical Judgments of Materiality: An Experimental Study with Auditors, International Journal Of Business, 16, 3.
- Mircea, M., B. Ghilic-Micu ve M. Stoica. 2012. Information Audit For Decision Processes, Economic Computation & Economic Cybernetics Studies & Research, 46, 3.

- Moroney, R., F. Campbell, J. Hamilton ve V. Warren. 2012. Auditing: A Practical Approach, John Wiley & Sons Canada, Limited.
- Morrill, J. 1996. Canadian Institute of Chartered Accountants, Professional Judgment and the Auditor, Contemporary Accounting Research, 13, 1.
- Professional Judgment Resource (PJR) 2014. <http://www.thecaq.org/docs/reports-and-publications/professional-judgment-resource.pdf?sfvrsn=4> (Erişim Tarihi: 05.04.2015)
- Ríos-Figueroa, C.B., R.J. Cardona. 2013. Does Experience Affect Auditors' Professional Judgement Professional Judgement? Evidence From Puerto Rico Accounting & Taxation, 5, 2.
- Russell, J. P. 2005. ASQ Auditing Handbook (3rd Edition), Milwaukee, WI, USA, ASQ Quality Press.
- Selimoğlu, K.S., G. Yeşilçelebi. 2014. Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 64.
- Socol, A. 2008. Materiality In The Context Of An Audit Between Professional Judgement And Subjectivism, Annals of the University of Petrosani Economics, 8, 2.
- Şirin, M. 2006. Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi, Sayıştay Dergisi, 61.
- Varıcı, İ. 2012. Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçi Sorumluluğu: İMKB'de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, 5.
- Wittayapoom, K. 2014. Professional Judgment Effectiveness: A Study Of Tax Auditors In Thailand, Global Conference On Business & Finance Proceedings, 9, 1.