

# TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİMDE MESLEKİ YARGI KULLANIMINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ\*

**Prof. Dr. Dursun ARIKBOĞA\*\***

**Arş. Gör. Dr. Elçin ŞİŞMANOĞLU\*\*\***

Makale Gönderim Tarihi : 28.06.2016 / Kabul Tarihi : 11.07.2016

## ÖZ

Hızla değişen dünyada muhasebe sürecinde olduğu gibi bağımsız denetim sürecinde de yeni çıkan konular ve standartlar doğrultusunda finansal raporlamanın özünü de oluşturan farklı düzeylerde mesleki yargı kullanım gerekliliği bağımsız denetçiler için de önemli konuların başında gelmektedir. Türkiye’deki bağımsız denetçiler Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından yayınlanmakta olan Bağımsız Denetim Standartlarını (BDS) dikkate alarak denetim çalışmalarını yürütmektedirler. Bununla birlikte, bağımsız denetçiler denetim faaliyetlerini yürütürken bazı konularda kendi mesleki yargılarını kullanmak durumundadırlar. Bu çalışmada, Türkiye’de bağımsız denetimde mesleki yargı kullanımına ilişkin bağımsız denetçilerin görüşleri belirlenmeye çalışılmıştır. Bağımsız denetçilerin tecrübeleri ve konu ile ilgili bireysel görüşleri önemli olduğu için bu çalışmada nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Araştırma sonuçları dikkate alınarak, Türkiye’de bağımsız denetimde mesleki yargının kullanıldığı alanlar, mesleki yargı kullanımında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Standartları, Mesleki Yargı.

## PROBLEMS WHICH ENCOUNTERED IN USING PROFESSIONAL JUDGMENT AND SOLUTION SUGGESTIONS IN INDEPENDENT AUDITING IN TURKEY

### ABSTRACT

Using professional judgment, which constitutes the essence of financial reporting in accordance with newly released issues and standards in the audit process at different levels, is the leading important issues for independent auditors as well as accounting process in the rapidly changing world. Independent auditors in Turkey perform their auditing works by taking into account Independent Auditing Standards which have been published by Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority. However, independent auditors are in the position of using their own professional judgment in some issues in performing audit activities. In this study, the opinions related to the using professional judgment in independent auditing in Turkey have been determined. Due to importance of experiences and individual opinions of independent auditors, qualitative research method has been used in this study. Using the research results, areas where professional judgment is used, problems which encountered in using professional judgment and solution suggestions in independent auditing in Turkey have been determined.

**Keywords:** Independent Auditing, Independent Auditing Standards, Professional Judgment.

\* Bu makale İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nce kabul edilen “Bağımsız Denetçinin Mesleki Yargısı ve Türkiye’de Bir Araştırma” başlıklı doktora tezinin bir kısmından derlenmiştir.

\*\* İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İşletme Bölümü, dursuna@istanbul.edu.tr

\*\*\* İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İşletme Bölümü, elcins@istanbul.edu.tr

## 1. GİRİŞ

**K**işisel değerlendirmeler hayatımızda önemli bir rol oynamaktadır. Olası belirsizlik durumlarında aldığımız kararlar, ulaştığımız sonuçlar, önerdiğimiz yorumlar genellikle hep kendi yargımıza dayanarak ortaya çıkmaktadır (Kahneman ve Tversky, 2006: 32). Yargı kavramı genel anlamda bir fikir, görüş ya da bir olay, durum ve konuya ilişkin tahmin oluşturma anlamına gelmektedir (Bonner, 1999: 385). Türk Dil Kurumu'na göre yargı, "kavrama, karşılaştırma, değerlendirme vb. yollara başvuru olarak kişi, durum veya nesnelere eleştirici bir biçimde değerlendirilmesi" olarak tanımlanmaktadır (tdk.gov.tr, 2016). Yargı ve meslek kavramlarının tanımları ve literatürdeki diğer çalışmalar dikkate alınarak, çalışmanın ana konusunu oluşturan mesleki yargı kavramı ise, genel olarak benzersiz ve belirsiz olaylar ve durumlarda karar alma ve bir sonuca ulaşmak için ilgili mesleki bilgi ve deneyimin uygulanması şeklinde tanımlanabilir (Johnstone, 2014: 127). Mesleki yargı uzman ve tecrübeli kişilerce yapılan bir eylemdir. Bu eylemin gerçekleştirilmesi için ilk önce olayların bilişsel olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirmeler yapılırken de her mesleğin kendine özgü olan kuralları dikkate alınmalıdır.

Denetimde mesleki yargı, denetimin yürütülmesi sırasında mevcut olan durumlara uygun olarak atılacak adımlara ilişkin bilgiye dayalı kararlar alınırken; ilgili mevzuat, Bağımsız Denetim Standartları (BDS), muhasebe standartları ve etik standartlar çerçevesinde, sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin kullanılmasıdır (BDS 200, prg. 13f).

Dünyada muhasebe ve raporlama alanlarında değişimlerin yaşanması ile birlikte şirketlerin raporlama süreci daha karmaşık bir yapı almaya başlamıştır. Böyle karmaşık yapıda da denetçilerin daha fazla mesleki yargı kullanmaları gerektiği

açıktır. Bu nedenle bu çalışmada, ülkemizdeki bağımsız denetçilerin mesleki yargı kullanım alanları ve mesleki yargının kullanılması durumunda karşılaşılan zorluklar incelenmektedir.

## 2. BAĞIMSIZ DENETİMDE MESLEKİ YARGI

Mesleki yargı, denetimin temel taşı oluşturmaktadır. İlk olarak Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), 1955'te denetim yapılırken yargının önemli olduğunu belirtmiştir. 1959 yılında da Mautz, denetimde yargının kaçınılmaz bir şekilde önemli bir rolü olduğunu belirtmiştir. Bağımsız denetimde mesleki yargının kullanım sürecini ise sistematik olarak 1974 yılında Ashton analiz etmiş olup, bu tarihten sonra denetçinin mesleki yargı süreci ile ilgili dikkate değer çalışmalar yapılmaya başlandığı görülmektedir (Messier vd., 1992: 123).

Denetimde mesleki yargı, denetimin yürütülmesi sırasında mevcut olan durumlara uygun olarak atılacak adımlara ilişkin bilgiye dayalı kararlar alınırken; ilgili mevzuat, BDS'ler, muhasebe standartları ve etik standartlar çerçevesinde, sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin kullanılmasıdır (Trotman, 2006: 6-7).

Denetçilerin mesleki davranışlarının ana merkezinde, denetçinin mesleki yargısı ve karar alma sürecinin yer aldığı görülmektedir. Deneyimli bir denetçi denetim işini yürütürken, mesleki yargı ve karar almayı nasıl oluşturacağı üzerine odaklanmalıdır. Bu açıdan mesleki yargı ve karar alma, denetim işinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için denetçinin mesleki yetkinliğe sahip olmasını gerektirmektedir (Bik, 2010: 28). Denetçinin mesleki yetkinliği de aldığı eğitim, edindiği bilgi ve tecrübe ile oluşmaktadır.

Bu belirtilen durumların yanı sıra dünyada muhasebe ve raporlama alanlarında gelişmelerin yaşanması ile birlikte şirketlerin faaliyetlerine

ilişkin raporlama sürecinin de daha karmaşık bir yapı almaya başlaması, denetçilerin edinmiş oldukları bilgi, eğitim ve deneyim ile daha fazla mesleki yargı kullanmalarını gerektirmektedir (IAASB, ICAS, IAAER, 2015: 3). Bu nedenden, denetçilerin işletmenin faaliyette bulunduğu sektör, finansal bilgilerin hazırlanmasında uygulanan sistem ve ekonomiye ilişkin genel bilgilere de sahip olması çok önemlidir (The Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995: 29).

Denetim standartları da genellikle denetçilerden, denetimde mesleki yargıda bulunurken finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek olayların, işlemlerin ve uygulamaların anlaşılabilmesi için yeterli bilgi seviyesinin edinilmesi gerektiğini belirtmektedir. Belirli bir sözleşme için belirlenen denetçinin bilgi seviyesi bilindiği gibi denetlenen işletmenin yönetimi tarafından sahip olunandan daha az olmaktadır. (The Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995: 29). Bu noktada da mesleki yargı kullanımını gündeme gelmektedir. Fakat mesleki yargının doğru oluşturulması ve uygulanmasının nasıl olacağı her zaman zorluk içermektedir. Zorluklarından biri, var olan olaylar ve durumların uygulanması sırasında uygun yargının gösterilememesidir (Turner, 2014). Ayrıca denetçiler elde ettikleri bilgilerin maliyet ve faydasını da düşünmek zorundadırlar. Çünkü her toplanan ilave kanıt zaman, çaba ve para gerektirmektedir. İyi bir denetçi ilave kanıtın ne zaman gerekip gerekmediğinin doğru zamanını bilmelidir. Buna karşın, bazı denetçiler denetim sürecinin çok erken aşamasında denetim kanıtı toplamayı durdurabilmektedir. Bu durum da denetçiler için karar alma sürecinde yetersiz kanıt toplanmasına neden olabilmektedir. Denetçinin yeterli kanıtla sahip olmasına rağmen, hala kanıt toplamaya devam etmesi durumunda da denetimde etkili olamama ve karlılığın azalmasına neden olabilmektedir (Johnstone, 2014: 127).

Bu belirtilen zorluklar dışında, aynı zamanda

yasal mevzuattan ya da denetim firmasından kaynaklı zaman baskısı da, finansal tablo denetimlerinde denetçilerin mesleki yargısını etkin bir şekilde kullanamamasına neden olabilmektedir. Böyle bir durumda da denetçiler finansal tablolar ile ilgili önemli yanlışları tespit edememektedirler. Dolayısıyla da denetim çalışması sonucunda ulaşılan yargının kalitesi de düşük olabilmektedir (Tanç ve Gümrah, 2015: 530). Denetçiler zaman zaman denetim çalışmalarını tamamlamada da zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Bu zorlukların bazıları işin yapısından kaynaklanmaktadır. İş baskısı, yetersiz kaynaklar, iş gücü, iş belirsizleri vb. zorluklar örnek olarak verilebilmektedir. Bu belirtilen zorluklar denetçiler arasında fikir birliği oluşturulamamasına ve doğru olmayan mesleki yargı kullanımlarına da yol açabilmektedir (Mohd-Sanusi ve Mohd-Iskandar, 2007: 35).

### **3. BDS'LERDE DENETÇİNİN MESLEKİ YARGI KULLANMASINI GEREKTİREN DURUMLAR**

Mesleki yargı bağımsız denetimin bakış açısında giderek artan bir öneme sahiptir. Genel kabul görmüş denetim standartları, denetim çalışmasının nasıl ve ne şekilde yürütüleceğini; bağımsız denetim ve güvence standartları da bağımsız denetçilerin denetim sürecine ilişkin sorumluluklarını tanımlamaktadır. Bağımsız denetçiler de, denetim süreci içerisinde bu sorumluluklarını göz önünde bulundurarak, denetim çalışmaları içinde önemliliği belirlemek, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini tanımlamak, uygun ve yeterli kanıtların toplanmasını sağlamak vb. gibi durumlarda mesleki yargılarını kullanmaktadırlar (Schmutte ve Duncan, 2009: 32).

Finansal tablo denetiminde geleneksel yaklaşımda, bağımsız denetim sürecinde müşterinin kabulü, denetimin planlaması, denetim çalışmalarının yürütülmesi ve denetim raporunun oluşturulması olarak dört temel aşama bulunmaktadır. 2000'li yıllardan sonra yaşanan muhasebe skandalları

nedeniyle risk bazlı denetim yaklaşımı benimsenmiştir. Bu yaklaşım çerçevesinde bağımsız denetim süreci risk değerlendirme, riske karşılık verme ve raporlama süreçleri olarak tanımlanmıştır. Uygulamada 3R yaklaşımı olarak da ifade edilmektedir. Risk bazlı denetimde denetçinin amacı, işletmenin iç kontrolü dahil işletme ve çevresini tanımayla birlikte, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata ya da hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve değerlendirmektir. Böylece değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturulmaktadır (BDS 315, prg. 3). Öncelikle kabul edilen denetim çalışması için risk değerlendirmesi yapılmaktadır. Bu risk değerlendirmesinin sonuçlarına bağlı olarak da denetim stratejisi ile detay denetim planı hazırlanmaktadır. Denetimin planlanma aşamasında müşteri işletmenin nasıl çalıştığı, süreçler içindeki risklerin tespit edilmesi, bu risklere ilişkin işletmenin iç kontrolleri belirlenmektedir. Belirlenmiş olan iç kontroller önce ilgili riskin ortadan kaldırması açısından değerlendirilir. İşletmede etkin iç kontrollerin olması denetçinin hesap bakiyelerine ilişkin detay testleri daha sınırlı, etkin iç kontrollerin olmaması durumunda ise denetçilerin detay testlerini daha fazla sayıda uygulamasına neden olmaktadır. Son olarak da yapılan tüm çalışmalar için denetim raporu oluşturulmaktadır (Şavlı, 2016: 8-16). Denetim faaliyetleri sürdürülürken bu temel aşamaların bir de alt aşamaları bulunmaktadır. Denetçiler genellikle bu alt aşamalarda mesleki yargılarını kullanarak denetim faaliyetlerini yürütmektedirler.

Son yıllarda düzenleyici kurumların denetim firmaları üzerindeki kontrollerinin arttığı görülmektedir. Çünkü, birçok şirket batmadan kısa bir süre önce denetim kuruluşlarından olumlu denetim raporu almışlardır (Grout vd., 1994: 307). Düzenleyici kuruluşlar, günümüzde denetim faaliyetlerinin standartlara uygun bir şekilde yürütülmesine ve denetim firmalarından denetim kalitesinin sağlanması için kontrol sistemlerinin etkin olduğunu göstermelerini istemektedirler. Tespit edilen usulsüzlüklerle ilgili olarak da para cezaları uygulanmaktadır. Denetim kalitesinin gözlemlenmesi çok kolay olmamaktadır. Bu durum denetimde zorluklar yaratmakta olup, düzenleyiciler denetim kalitesini değerlendirmek için firmaların politikalarından, teknolojilerinden ve çalışma kağıtlarından elde ettikleri kanıtlar ile kısmen çözüme ulaşmaktadırlar (Dowling ve Leech, 2014: 230).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) dünyada uluslararası yeni denetim standartlarının geliştirilmesinde, bağımsızlığın sağlanmasında ve kalite kontrol prosedürlerinin uygulanmasında aktif hale gelmiştir. Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları 15 Aralık 2009 tarihinden sonra başlayan dönemlerin denetiminde uygulanmak üzere IFAC tarafından ilk olarak 2009 yılında el kitabı olarak yayımlanmış ve 2010 yılında güncellenmiştir (Şavlı, 2016: 2). Ülkemizde ise 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde BDS yayımlama yetkisi 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK)'na verilmiştir. KGK'da IFAC tarafından yayımlanan standartları referans olarak aynen tercüme etmeyi benimsemiştir. Bu tercih ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nda da aynen kabul görmüştür.

IAASB tarafından bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmış olup, söz konusu standartların genel yapısı aşağıda özetlendiği gibidir (KGK Bilgi Notu):

IAASB tarafından bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmış olup, söz konusu standartların genel yapısı aşağıda özetlendiği gibidir (KGK Bilgi Notu):

- Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (UKKS 1-99)
- Uluslararası Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve
  - Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (UBDS 100-999)
  - Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (UBDS 2000-2699)
  - Uluslararası Güvence Denetim Standartları (UGDS 3000-3699)
  - Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (UIHS 4000-4699)

Standartlarda denetçilerin raporları için önerilmiş birçok önemli değişiklik bulunmaktadır. Örneğin; raporların içinde denetçilerin sorumluluklarının açıklanmasına ve denetçilerin fikirlerine daha fazla önem verilmesine yer verilmiştir. Önerilen en temel değişikliklerden biri “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” başlıklı yeni bir taslak standart üzerinde odaklanılmasıdır. Tasarlanan bu standart, denetçilerin mevcut finansal tabloların denetiminde mesleki yargıları doğrultusunda en önemli buldukları konuları ele almalarına içeren yeni bir bölüm içermesidir. Bu önemli konular standart bir kalıp içerisinde belirtilen ifadeler değildir. Bunlar belirli bir firma ve belirli bir denetim hakkında neyin özgün olduğunun belirlenmesi ile ilgili dikkatli düşünce ve mesleki yargı gerektiren konulardır (Schilder, 2013: 3).

BDS 200’e göre, denetimin bütün aşamalarında genellikle mesleki yargının kullanıldığı belirtilmektedir. Pillar’ın 2005 yılında yaptığı çalışmaya göre de uluslararası denetim standartlarında 244 defa mesleki yargı kullanımının gerektiği belirtilmiştir (Trotman, 2006: 6-7). BDS’ler dikkate alındığında, önemli mesleki yargılara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir (BDS 610, prg. A19):

- Önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi,
- Uygulanacak testlerin yeterliliğinin değerlendirilmesi,
- Yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasının uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Önemli muhasebe tahminlerinin değerlendirilmesi,
- Finansal tablo açıklamalarının yeterliliğinin ve denetçi raporunu etkileyen diğer hususların değerlendirilmesi.

#### 4. LİTERATÜR TARAMASI

Çalışmanın bu kısmında, dünyada ve Türkiye’de denetim çalışmalarının yürütülmesi aşamasında bağımsız denetçilerin mesleki yargılarını kullanmalarına yönelik yapılmış bazı çalışmalara yer verilmiştir.

Socol “*Bir Denetim Kapsamında Mesleki Yargı ve Sübjektiflik Arasında Önemlilik*” adlı araştırmasında, denetimde sübjektiflik ve mesleki yargı arasındaki temel farklılıkları ortaya koymaya çalışmıştır. Söz konusu çalışmada, önemlilik seviyesi belirlenirken mesleki yargının kullanımının önemi vurgulanmıştır. Ayrıca, denetçinin mesleki yargısını etkileyen faktörler arasında denetimin faaliyet ortamı, denetçinin karakter özelliği, denetim kanıtları ve karar verme sürecinin yer aldığı belirtilmiştir (Socol, 2008: 209-216).

Dalkılıç “*Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü*” adlı çalışmasında, genel olarak birçok işletmeyi ilgilendiren ve mesleki yargı gerektiren durumların çok önemli olduğu düşünülen dokuz adet standart seçerek inceleme konusu yapmıştır. Standartlarda tespit edilen 111 adet yargı gerektiren durumun yaklaşık üçte birinin karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardında yer aldığı, diğer standartlarda yer alan yargı sayılarının ise birbi-

rinden farklılık gösterdiği belirtilmiştir (Dalkılıç, 2008).

Kızılgöl vd. “*Denetim Riskinin Belirlenmesinde Mesleki Yargının Denetçiler Tarafından Kullanılması*” adlı araştırmalarında, denetçilerin mesleki yargılarını oluşturma süreçlerinin anlaşılmasına yönelik kavramsal bir çalışma yapmışlardır. Denetim risk modeli çerçevesinde, denetçilerin denetim riskini belirlerken mesleki yargılarını nasıl oluşturdukları kuramsal bir boyutta incelenmiştir. (Kızılgöl ve İşgüden, 2011: 1-33).

Karaoğlan “*Muhasebe Bilgilerinin Güvenirliğinde Mesleki Yargının Önemi*” adlı çalışmasında, küreselleşme ile alanı giderek genişleyen ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) nedeni ile yeniden gündeme gelen ve IFAC tarafından yayınlanan eğitim standartları arasında etik kurallar ile birlikte öğretilmesi tartışılan muhasebe, raporlama ve denetim alanında kullanılan mesleki yargı konusunu tartışmıştır. Çalışmanın uygulama bölümünde de muhasebe uzmanı bilirkişilerin hazırlamış oldukları raporlarda yer alan mesleki yargı kullanımı iki farklı bakış açısıyla ele alınıp değerlendirilmiştir (Karaoğlan, 2011).

Altınsoy “*Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar*” adlı çalışmasında, muhasebe meslek mensubunun bir işletmenin muhasebe kayıtlarına yansıtılması gereken işlemlerinin, muhasebe standartları paralelinde muhasebeleştirilmesi ve raporlanması esnasında mesleki yargı kullanımına gerek duyulacak durumları araştırmıştır (Altınsoy, 2013).

Uludağ “*Denetçi Yargısının Nesnelleştirmesinde Bayes Yaklaşımı ve Bir Uygulama*” adlı çalışmasında, denetçi yargısının nesnelleştirilmesi için Bayes yaklaşımını kullanmıştır. Bu amaçla, öncelikle denetim süreci bir karar alma süreci olarak ele alınmış ve bu süreçte denetçi yargısının önemi vurgulanmıştır. Sonuçta, denetim sürecinin

öznelliğinin bu sürecin zayıf yönü olmadığı ve Bayes yaklaşımına bağlı uygulamaların tüm süreçte kullanılmasıyla, güçlü yön hale getirilebileceği vurgulanmıştır (Uludağ, 2013).

Bayraktar “*Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımının Değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BİST) 100 Endeksi’ndeki Şirketler Üzerine Bir Araştırma*” adlı çalışmasında, BİST 100 Endeksi’ndeki şirketlerin muhasebeci ve denetçilerinin mesleki yargı algısı ve kullanımında karşılaşılan zorluklar, mesleki yargı ile etik ve mesleki yargı ile muhasebe bilgi kalitesi ilişkisi konularına bakış açılarını araştırmıştır (Bayraktar, 2015).

Tuna “*Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar: İSO 500 ve BİST Şirketleri Üzerinde Uygulama*” adlı çalışmasında, Türkiye’de çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren firmaların muhasebe yöneticilerinin, standartlar kapsamında mesleki yargı uygulamalarının nasıl gerçekleştiği; yaş, cinsiyet, mesleki tecrübe, ilgili firmanın borsa ya da İSO 500 kapsamında olup olmaması, mesleki unvanının etkilerini uygulanan anket aracılığıyla değerlendirmiştir (Tuna, 2015).

## 5. TÜRKİYE’DEKİ BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEKİ YARGI KULLANIMLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Yapılan literatür çalışmasında, Türkiye’de denetçilerin mesleki yargılarını oluşturma ve karar alma süreçleri üzerine yapılmış çok sayıda araştırma olmadığı gözlemlenmiştir. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’deki bağımsız denetçilerin görüşlerine dayanarak bağımsız denetimde mesleki yargının kullanıldığı alanları ve mesleki yargı kullanımında karşılaşılan sorunları tespit etmektir. Bu araştırmada, Türkiye’deki bağımsız denetimde mesleki yargı kullanımına yönelik bağımsız denetçilerin görüşleri belirlenmeye çalışılmıştır. Bağımsız denetçilerin tecrübeleri ve bireysel gö-

rüşleri önemli olduğu için de nitel araştırma yönetimi kullanılmıştır. Nitel araştırmalarda amaç, olaylar arasındaki ilişkilerin tanımlanması, betimlenmesi ve açıklanmasının sağlanmasıdır (Ataseven, 2012: s. 547).

Araştırmanın örneklemini 2014 yılı şeffaflık raporlarına göre bağımsız denetim gelirleri 1 milyon TL'nin üstünde olan, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşları (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar-KAYİK dahil bağımsız denetim yapan) oluşturmaktadır. Bu şirketlerin seçilme nedeni bağımsız denetimden elde edilen gelirleri açısından bu grubu % 92.04 oranında temsil etmeleridir. Şeffaflık raporlarına göre bağımsız denetim geliri 1 milyon TL'yi geçen toplam 12 şirket olmakla birlikte, 1 şirket bu çalışmada yer almak istemediğini belirtmiş, bu nedenle 11 bağımsız denetim firmasından 14 sorumlu ortak baş denetçi ve 1 baş denetçi ile görüşülmüştür. 4 büyük denetim firmasında denetçilerin reel kesim ve finans kesimi şeklinde uzmanlaşmaları söz konusu olduğu için bu firmalardan reel kesim denetimi yapan ve finans kesimi denetimi yapan ikişer denetçi ile görüşme yapılmıştır. Verileri toplamak için yüz yüze yapılandırılmış mülakat tekniği seçilmiştir. Yüz yüze mülakat yapılmadan önce soruların anlaşılabilirliğinin test edilebilmesi için 4 büyük denetim firmasından birer sorumlu ortak baş denetçi ile görüşülerek pilot çalışma yapılmıştır. Katılımcılara önce konulara ilişkin kapalı uçlu sorular sorulmuş, sonrasında da alınan cevaplara göre gerekçelerin detaylı bir şekilde açıklanması istenmiştir. Bu çalışmada mülakatlar sonucu elde edilen verilerin sınıflandırılması, özetlenmesi ve belirli kodlamaların yapılabilmesi için içerik analizi yöntemi kullanılmıştır.

### 5.1. Genel Bilgiler

Bu kısımda öncelikle, araştırmaya katılan bağımsız denetçiler hakkında tanımlayıcı bilgilere yer ve-

rilmiş, daha sonra da bağımsız denetçilerin mesleki yargı ile ilgili sorulara vermiş olduğu cevaplar değerlendirilmiştir.

% 80'i evli olan bağımsız denetçilerin % 27'sini kadınlar, % 73'ünü erkekler oluşturmaktadır. Denetçilerin % 73'ü 35-45, % 14'ü 46-55 ve % 13'ü 56-65 yaşları arasındadır. Bağımsız denetçilerden 14 denetçi yurtiçinde lisans, 1 denetçi de yurtdışında lisans eğitimi aldığını belirtmiştir. Ayrıca, yurtiçinde lisans eğitimi tamamlayan 1 denetçi, yurtdışında lisansüstü eğitim aldığını da belirtmiştir.

Görüşülen 15 bağımsız denetçiden sadece 1 kişi baş denetçi, diğer 14 denetçi ise sorumlu ortak baş denetçidir. 14 sorumlu ortak baş denetçiden 8'i 1-5 yıl, 3'ü 6-10 yıl, 1'i 11-15 yıl ve 2'si de 16-20 yıl arasında, baş denetçi ise 1 yıldır şirkette bu pozisyonda görev aldığını belirtmişlerdir.

Bağımsız denetçilere sertifika ve unvanlarına ilişkin sorulan soruda 8 denetçi SMMM, Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Lisansı (SPBDL) ve Kamu Gözetim Kurumu Denetçisi (KGKD); 1 denetçi SMMM, CPA, CIA, SPBDL ve KGKD; 1 denetçi SMMM, CPA, SPBDL ve KGKD; 1 denetçi SMMM, CIA, SPBDL ve KGKD; 1 denetçi SMMM, SPBDL, KGKD ve Diğer (Hazine Denetçisi); 1 denetçi YMMM, CPA, SPBDL ve KGKD; 1 denetçi YMMM, SPBDL ve KGKD; 1 denetçi de sadece YMMM sertifikalarına sahip olduklarını belirtmişlerdir.

Bağımsız denetçilerin bağımsız denetçilikte geçirdikleri toplam süre ve önceki iş deneyimleri ile ilgili soruda % 57'si 16-20 yıl, % 36'sı 11-15 yıl ve % 7'si 1-5 yıldır bağımsız denetim yaptıklarını belirtmişlerdir. Ayrıca 7 denetçi sorumlu ortak baş denetçi olmadan önce Mali İşler Müdürlüğü (Chief Financial Officer - CFO), Hesap Uzmanlığı, SPK Denetçiliği, Baş Hesap Uzmanlığı, Kurumsal Yönetim ve Mali İşler Koordinatörlüğü, Aracı Kurumlarda Genel Müdürlük,

SPK'da Müfettişlik ve Vergi Müfettişliği görevlerinde yer aldıklarını belirtmişlerdir.

Bağımsız denetçilere en çok hangi sektörde denetim çalışması yürüttüklerine ilişkin sorulan soruda 8 denetçi reel kesim, 4 denetçi finans kesimi ve 3 denetçi de hem reel hem de finans kesiminde denetim çalışması yürüttüğünü belirtmişlerdir.

Bağımsız denetçiler ile ilgili genel özelliklerinden sonra, aşağıda çalışmanın asıl konusunu oluşturan bağımsız denetimde mesleki yargının kullanıldığı alanlara ve mesleki yargı kullanımında karşılaşılan zorluklara ilişkin mülakat yolu ile denetçilerden elde edilen sonuçların içerik analizine yer verilmektedir. Her bir soruya ilişkin aşağıda tablo

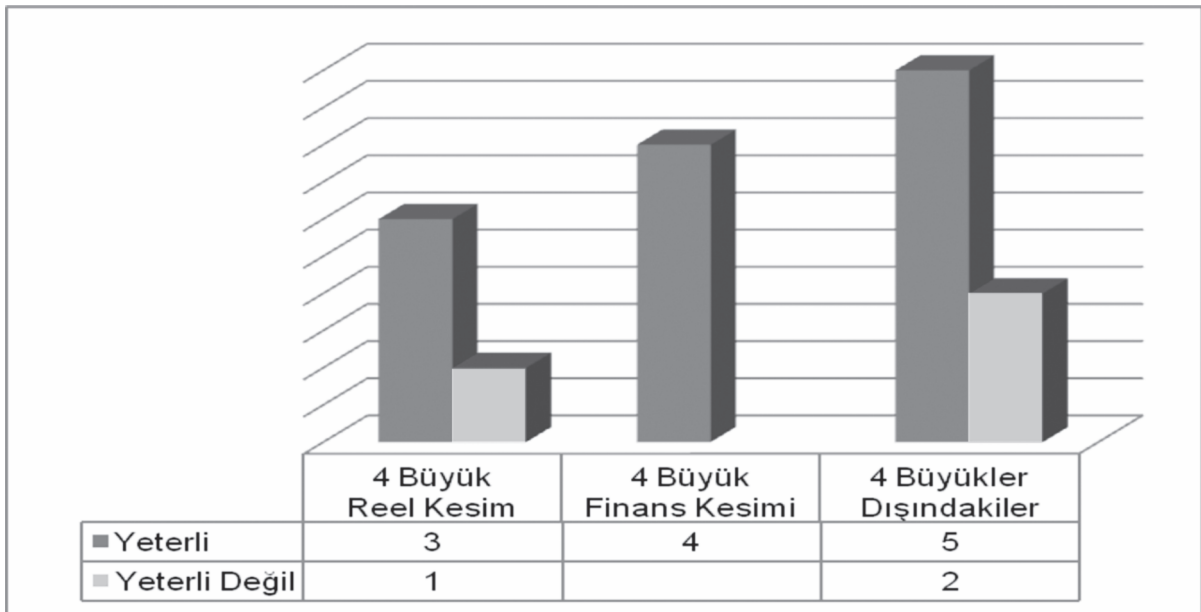
oluşturulurken, görüşülen bağımsız denetçiler 4 büyük reel kesim, 4 büyük finans kesimi ve 4 büyükler dışındaki denetim firmalarında görev alan bağımsız denetçiler olarak üç kategoriye ayrılmıştır. Böylelikle elde edilen verilerin hangi gruptaki bağımsız denetçi tarafından açıklandığı detaylı bir şekilde görülebilmektedir.

## 5.2. Mesleki Yargının Kullanıldığı Alanlara İlişkin Bilgiler

Bu bölümde, mesleki yargının kullanıldığı alanlara ilişkin bağımsız denetçiler ile yapılan mülakattan elde edilen verilerin analizine yer verilmiştir.

Grafik 1'de, mesleki yargı açısından BDS'lerin yeterli olup olmadığı sorusundan elde edilen bilgilere yer verilmektedir.

**Grafik 1: Mesleki Yargı Açısından Bağımsız Denetim Standartları Yeterli midir?**





Görüşülen bağımsız denetçilerden 12 katılımcı mesleki yargı açısından BDS'lerin yeterli olduğunu belirtmişlerdir. Bu 12 katılımcıdan 3 denetçi 4 büyük reel kesim, 4 denetçi 4 büyük finans kesimi ve 5 denetçi de 4 büyükler dışındaki de-

netim firmalarında görev almaktadır. Mesleki yargı açısından BDS'lerin yeterli olup olmama sorusu ile ilgili katılımcılardan elde edilen cevaplar içerik analizi yapılmış ve sonuçlar Tablo 1'de detaylı bir şekilde sunulmuştur.

**Tablo 1: Mesleki Yargı Açısından Bağımsız Denetim Standartlarının Yeterli Olup Olmadığı ile İlgili Değerlendirmeler**

Kodlar	4 Büyük Reel Kesim	4 Büyük Finans Kesimi	4 Büyükler Dışındakiler	Toplam
BDS'ler dışında 4 büyüklerin kendi içerisinde metodolojisi ve kalite kontrol biriminden çok detaylı, hap şeklinde rehberimiz de olduğu için mesleki yargı ile ilgili konularda da eksiklik yaşanmıyor.	2	1	1	4
Standartlarda detay çok fazla.			2	2
Standartlardaki detayların hepsi uygulanınca, maliyet sıkıntısı yaşanıyor.			1	1
Tam olarak da mesleki yargı alanları yeterli değildir.			1	1
Standartlara uyulması gerektiğinden, gerçek mesleki yargı kullanılamıyor.			1	1
Etik ilkelerin ve bağımsızlığın ülke şartlarına uyumlaştırılması gerekiyor.			1	1
Yerel firmaların BDS'ler ile ilgili denetim tecrübelerinin olmaması en büyük sıkıntı olduğundan, standartlar ciddi manada uygulanamıyor.			1	1
BDS'lere göre bağımsız denetimde ücret alınmazsa, bir sonraki sene müşteri ile sözleşme yapılmaması isteniyor. Ama biz esneyebiliyoruz.			1	1
İlerde mali tablo denetimlerinin daha otomasyon kapsamında yapılacağını düşünüyorum.	1			1
Bilgi artık şirketlerde o kadar yoğun ki geleneksel yöntemlerle yapılan iş, bazen yeterli olmuyor. Denetim mesleğinin biraz şekil değiştirmesi gerektiğini düşünüyorum.	1			1
Denetçi açısından yeterli ama denetlenen tarafından BDS'ler yeterince bilinmediği için (bilgi eksikliklerinden dolayı) bazı durumlarda sıkıntı yaşanıyor.		1		1
Mesleki yargımızı kullanmamız gereken konularda bir takım karar araçları var.		1		1
Mesleki yargınızı kullanırken tam olarak da bağımsız değilsiniz.			1	1
Mesleki yargıyı kullanabilmek için denetçilerin biraz korunuyor olması gerekiyor. Ya BDS'ler de ya da BDS'ler den atıfta bulunarak TTK'da, müşterilere yönelik ilgili düzenlemelerin yapılması gerekiyor.			1	1
Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarının büyük bir çoğunluğu tam bir kurumsal yapıya sahip olmadığı için standartların tam olarak uygulanıp uygulanmadığı tartışmalıdır.			1	1

Türkiye'deki bağımsız denetim kuruluşlarının % 60 - %70'nde ne dosya düzenleri, ne kalite standartları kesinlikle tam olarak uygulanmıyor.			1	1
Her defasında yeni bir alan çıktığı için standartlarda kullanılması gereken mesleki yargı alanları sürekli değişim gösterecektir.	1			1
Tecrübeli kişiler tarafından kullanılması gerekli mesleki yargı alanlarında güncellemelerin yapılması gerekiyor.	1			1
Yargı alanı çok daraltıldığı zaman inanılmaz bir kuralcı yapı olur ve yeni bir konu çıktığında uygulamada zorluk olabilir.		1		1
Standartlarda yazılı olduğu için çokta sorgulamıyoruz, standartlar ne diyorsa onu yapıyoruz.			1	1

Grafik 1'de, katılımcıların 12'si mesleki yargı açısından BDS'leri yeterli bulduklarını, 3'ü ise yeterli bulmadıklarını belirtmişti. 4 büyük reel kesim alanında denetim çalışması yürüten sadece bir katılımcı mesleki yargı açısından BDS'leri yeterli bulmamıştır. Bunun nedeni olarak da değişen dünyada sürekli yeni konu çıktıkça BDS'lerde de güncelleme yapılması gerektiğini, o yüzden bu standartların hiçbir zaman yeterlilik seviyesine çıkamayacağını belirtmiştir. Bir başka katılımcı da artık bilginin çok yoğun olduğunu ve geleneksel yöntemlerle denetimin yapılmasının yeterli kalmadığını, ilerde denetimin şekil değiştirerek daha otomasyon kapsamında yapılması gerektiğini belirtmiştir.

Tablo 1'deki içerik analizinden görüldüğü üzere özellikle yine 4 büyüklerden bazı denetçiler mesleki yargı açısından BDS'lerde istedikleri cevapları bulamadıkları durumlarda, mesleki yargılarını nerede ve nasıl kullanmaları gerektiği ile ilgili şirket içi yorumların kendilerine rehberlik ettiğini belirtmişlerdir. Bu şirket içi yorumlarda da mesleki yargı alanları ile ilgili bir takım karar ağaçlarının olduğunu iletmişlerdir. Ama görüşmeler sonucunda 4 büyükler dışındaki denetim firmalarının böyle bir imkana sahip olmadığı tespit edilmiştir. Hatta 4 büyükler dışındaki denetim firmalarından bir katılımcı Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarının büyük bir çoğun-

luğu tam bir kurumsal yapıya sahip olmadığı, bu nedenle standartların tam olarak uygulanıp uygulanmadığının da tartışmalı bir konu olduğunu belirtmiştir. Ayrıca bazı bağımsız denetçiler tarafından standartta çok fazla detay bilgi verildiği ve standartlara bağlı kalmak zorunda oldukları için de gerçek mesleki yargılarını kullanamadıklarını belirtmişlerdir. Diğer taraftan 4 büyükler dışındaki bir denetim firmasında sorumlu ortak baş denetçi standartlardaki detayların tamamının uygulanmaya çalışılması durumunda maliyet sıkıntısı yaşadıklarını belirtmiştir.

Yine BDS'lerde mesleki yargı alanları ile ilgili yaşanan sıkıntılardan biri olarak mevzuatın yurtdışı kökenli olması nedeniyle, özellikle bağımsızlık ve etik ilkelerin Türkiye şartlarına göre uyumlaştırılması gerektiği belirtilmiştir. Mesleki yargı kullanılırken normalde bağımsız olunması gerektiği ama Türkiye koşullarında tam olarak da bağımsız olunamadığı vurgulanmıştır. Katılımcılara göre BDS'lerin denetçi açısından yeterli ama denetlenen tarafından yeterince bilinmediği için (bilgi eksikliklerinden dolayı) bazı durumlarda sıkıntı yaşandığı vurgulanmıştır. Ayrıca denetçilerden biri mesleki yargılarını etkin bir şekilde kullanabilmeleri için korunmaları gerektiğini belirtmiştir. Günümüz düzenlemelerinde yapılan her olumsuz durumda ya da olayda denetim firmalarının cezalandırıldığı, müşteri şirketler için

herhangi bir yaptırımın olmadığı iletilmiştir. Bunun için de ya BDS'lerde ya da BDS'lerden yapılacak atıfla TTK'da ilgili düzenlemelerin yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Tablo 2'de, katılımcıların denetim sürecinde en fazla hangi aşamalarda mesleki yargılarını kullandıklarına yönelik sorulan sorudan elde edilerek yapılan içerik analizi sonucu gösterilmektedir.

**Tablo 2: Denetim Sürecinin Hangi Aşamalarında Mesleki Yargınızı En Fazla Kullanmaktasınız?**

Kodlar	4 Büyük Reel Kesim	4 Büyük Finans Kesimi	4 Büyükler Dışındakiler	Toplam
Risk değerlemesi, riski tespit aşaması, risk karneleri.	2	3	8	13
Denetim sürecinin her aşamasında.	3			3
Önemlilik.		2	1	3
Karşılıklar.	1		2	3
Tahminler, değerlemeler.	1	1	1	3
Riske karşılık verme.	1		1	2
Denetim kanıtlarının yeterliliği.	1	1		2
İç kontrol sistemi.			2	2
Riski raporlama.			1	1
Hile denetimi.			1	1
Müşterilerin anlaşılmaya çalışıldığı planlama aşamalarında.		1		1
Müşteri kabul süreci.			1	1
Denetim tekniklerinin belirlenmesi.		1		1
Bulguların değerlendirilmesi.		1		1
Hataların bilinçli ya da bilinçsizce yapılması.	1			1
İşin icra etme ve planlama kısmında.	1			1

Tablo 2'den görüldüğü üzere, hem 4 büyükler hem de 4 büyükler dışındaki denetim firmalarındaki katılımcılara göre denetim sürecinde mesleki yargının en fazla kullanıldığı aşama raporda sonucu etkileyen en önemli kısım olduğu için risk değerlemesi olarak belirtilmiştir. Risk değerlemeleri yapılırken bütün risklerin tespit edilmesi ve kontrol altına alınabilmesi için risk karneleri oluşturulmaktadır. Bu risk karneleri ile belirlenen riskler bir önceki dönemin riskleri ile karşılaştırılarak aynı risklerin olup olmadığı tespit edilmekte, yeni riskler varsa ilave edilmektedir. Riskler iyi değerlendirilebilirse denetim programları da ona göre daha sistematik olarak hazırlanabilmektedir. Ancak küçük şirketlerin risk yönetim sistemlerine sahip olmaması da bu şirketlerde denetçilerin daha fazla sorumluluk üstlenmesi anlamına gelmektedir. Ayrıca sektöre özgü risklerin bilinmesi de bir denetimde mesleki yargı kararları verilirken önemli konuların başında yer almaktadır. Örneğin; inşaat sektöründe tamamlanma dereceleri ile ilgili mühendislerin onayı alınmaz, maliyetle orantı kurulmazsa tamamlanma derecelerinde çok büyük riskler ortaya çıkabilmektedir.

Risk değerlemesi dışında bir grup katılımcı denetim sürecinin başından sonuna kadar her aşamada mesleki yargının kullanılması gerektiği için özellikle bir alanın vurgulanmasının doğru olmayacağını, eğer bir alanda kullanılmazsa bütün denetim sürecine hasar verilebileceği belirtilmiştir.

Katılımcılardan bir kısmı da önemlilik kriterinin belirlenme aşamasında en fazla mesleki yargıyı kullandıklarını belirtmişlerdir. Bunun nedeni olarak da Türkiye'de denetim mesleğinin yanlış yorumlandığını, özellikle denetledikleri işletmelerin patronlarının denetim firmalarından % 100 güvence aldıklarını düşünmelerinden kaynaklandığını belirtmişlerdir. Aslında tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de bağımsız denetçiler belirli bir güven aralığında güvence vermektedirler.

Önemlilik kriterini aşan işletmelerden denetim firmaları tekrar ilgili hesaplarda değerlendirmeler ve düzeltmeler yapmalarını istemektedirler. Bunu düzeltmek istemeyen müşteriler de ise, denetim firmaları şartlı görüş veya olumsuz görüş verebilmektedirler.

Katılımcılar açısından karşılıkların ve tahminlerin de yine önemli konular olduğu belirtilmekle beraber, aslında bu tahminler ve karşılıklar ile ilgili hesaplama işlemlerinin işletmeler tarafından yapılması gerektiği, kendileri tarafından sadece denetlenmiş olması gerektiği belirtilmektedir. Fakat denetçiler, Türkiye'deki birçok işletmenin halen Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) nasıl yorumlayıp, uygulaması gerektiğini bilmediklerini vurgulamışlardır. Dolayısıyla da her ne kadar doğru olmasa da denetçiler tahminler ve karşılıklar için kendi yaptıkları varsayımları kendi mesleki yargıları ile denetlemiş olmaktadır. Kendi kendine denetim tehdidi ortaya çıkabilmektedir.

Katılımcılardan bir kısmı mesleki yargıda zaman alıcı kısımların iç kontrol sistemi ve hile denetim süreçlerinin olduğunu belirtmiştir. Önem verilen konulardan biri olarak da müşterinin anlaşılmaya çalışıldığı planlama aşaması olduğu vurgulanmıştır. Bu kısımda denetçiler için şüphe uyandıran bir durum olması halinde yanlış ortaya çıkarılabilmesi için sorgulama yapılarak yine risklerin tespit edilmeye çalışıldığı belirtilmiştir. Ayrıca bazı denetçiler, mesleki yargı açısından müşterinin kabul sürecine özellikle önem verdiklerini vurgulamışlardır. Çünkü belirli bir büyüklüğe ulaşmış denetim firmaları için sermaye ile bağlantılı olarak isimlerinin muhafaza edilmesinin çok önemli olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, denetçiler itibar riskini göz önünde bulundurmaktadırlar.

Tablo 3'de, şirket hiyerarşisi içinde hangi denetçinin hangi aşamada ne kadar mesleki yargı kullandığı ile ilgili verilen cevaplara yapılan içerik analizi gösterilmektedir.

**Tablo 3: Şirket Hiyerarşisi İçinde Kim Ne Kadar Hangi Aşamalarda Mesleki Yargısını Kullanıyor?**

Kodlar	4 Büyük Reel Kesim	4 Büyük Finans Kesimi	4 Büyükler Dışındakiler	Toplam
Kıdemli müdür, müdür ve ortak kullanıyor.	4	3	4	11
Kıdemli müdür ve ortak bütün olayların değerlendirilmesinde kullanıyor.	3	3	3	9
Asistanlar kullanmaz.	1	2	4	7
Asistan fatura örnekleme seçiminde kullanıyor.	2	2		4
Asistanlar çalışma kağıtlarının hazırlanmasında kullanıyor.	2			2
Konu ayrılmaksızın eşit düzeyde herkes mesleki yargısını kullanıyor. Ancak istişare esastır.			1	1
Kıdemli müdür, müdür ve ortak daha çok riskli bulunan alanlarda kullanıyorlar.			1	1
Kıdemli müdür, müdür ve ortak, denetim raporunun hazırlanması ve görüş oluşturulması aşamalarında kullanıyor.			1	1
Kıdemli müdür ve ortak mali tablolarda çıkan hataların değerlendirilmesinde kullanıyor.	1			1
Varsayımsal süreçlerde kıdemli müdür ve üstü, daha rutin olaylarda müdür ve üstü değerlendirmeler yapıyor.		1		1
Yargı için bence en fazla olay ortağa gelir. Çünkü en son imzayı atan, riski alan ortaktır.			1	1
Ortak, denetimin sonuçlarında ve görüşün oluşturulmasında en çok mesleki yargısını kullanıyor.			1	1
Müdür, asistanların getirdiği kanıtlardan bir sonuç elde etmede, bunları değerlendirmede kullanıyor.			1	1
Asistan, detay testlerde, analitik testlerde mesleki yargısını kullanıyor.	1			1
Asistan, daha mekanik işlerde mesleki yargısını kullanıyor.	1			1
Asistan mesleki yargısını evrak toplamada, denetim kanıtları toplamada kullanıyor.			1	1

Tablo 3'ten görüldüğü üzere, hem 4 büyükler hem de 4 büyükler dışındaki denetim firmalarındaki katılımcılara göre denetim sürecinde bütün olayların değerlendirilmesinde mesleki yargıyı en fazla kıdemli müdür, müdür ve sorumlu

ortak baş denetçi tarafından kullanıldığı belirtilmiştir. Katılımcıların büyük bir kısmı çoğunlukla asistanların mesleki yargı kullanmadığını belirtmişlerdir. Asistanlarının da mesleki yargı kullandığını belirtenler ise yalnızca fatura örnekleme

seçimi, analitik testlerin yapılması, evrak ve denetim kanıtlarının toplanması ve çalışma kağıtlarının hazırlanması aşamalarında olduğu belirtilmiştir.

4 büyükler dışındaki denetim firmalarından bir katılımcı şirket genelinde herkesin her seviyede eşit bir şekilde mesleki yargısını kullandığını, başka bir katılımcı sadece riskli alanlar bulunduğu, başka bir katılımcı da denetim raporu oluşturulması kısmında mesleki yargılarını kullandıklarını belirtmişlerdir.

4 büyük finans kesimi alanında çalışan bir katılımcı varsayımsal süreçlerde kıdemli müdür

ve üstü tarafından, daha rutin olaylarda ise müdür ve üstü tarafından mesleki yargının kullanıldığını belirtmiştir.

### 5.3. Mesleki Yargı Kullanımında Karşılaşılan Zorluklara İlişkin Bilgiler

Bu bölümde, mesleki yargı kullanımında karşılaşılan zorluklara ilişkin bağımsız denetçiler ile yapılan mülakattan elde edilen verilerin analizine yer verilmiştir.

Tablo 4'te, bağımsız denetçilerin mesleki yargılarını uygularken karşılaştıkları zorlukların neler olabileceği ile ilgili vermiş oldukları cevaplara yapılan içerik analizi gösterilmektedir.

**Tablo 4: Mesleki Yargınızı Uygularken Karşılaştığınız Zorluklar Nelerdir?**

Kodlar	4 Büyük Reel Kesim	4 Büyük Finans Kesimi	4 Büyükler Dışındakiler	Toplam
Türkiye'de gerekli bilgiye zamanında ulaşamama problemi ile karşılaşıyor. Özellikle ilk defa denetlenecek şirketlerde.	2	1	2	5
Müşterilerin standartları bilmemesi.	2		2	4
Sübjektif bir değerlendirme ve genelleme yapıldığı zaman oralarda kanıt eksikliği çıkabiliyor.	1	1	1	3
Bilgi belge akışı sıkıntılı.			2	2
Bağımsız denetim kültürünün oluşmaması.			2	2
Müşterilere bazı şeyleri kabul ettirtmekte, yaptırtmakta zorlanıyoruz.			2	2
Müşteri baskısı.	1		1	2
Planlamanın eksik olması.			1	1
Yıl bittikten sonra denetim yapılıyor. Gerekli değişikliklerin yaptırılmasında zorlanılıyor.			1	1
Tek düzen hesap planına göre muhasebe kayıtlarını tutan firmalar olayları çok basite alıyor.			1	1
Rekabet ettiğimiz firmalar olduğu için fiyatlarda esnemeye gidiyoruz. Bizden çok daha ufak olan ama bizden çok daha az maliyetle bu işleri yapabildiğini iddia eden firmalarla mücadele ediyoruz.			1	1

Tecrübesizlik, sektör ve mesleki bilgisizlik gibi faktörler söz konusu olabiliyor.	1			1
Riskleri görülemiyorsa, karar verme süreci uzuyor, yargıya varmak zaman alıyor.	1			1
Yönetimin baskısı, olayları olduğundan farklı göstermeye çalışmaları.	1			1
Hakim olunmayan yeni bir konunun varlığı.		1		1

Tablo 4'ten görüldüğü üzere, görüşülen bağımsız denetçilerden mesleki yargılarını uygularken karşılaşılabilecekleri zorluklarda, Türkiye'de gerekli bilgilere zamanında ulaşamamanın en önemli sorun olduğu belirtilmiştir. Denetlenen müşterilerin standartları bilmemelerinin de yine bir başka önemli sorun olduğu söylenmiştir. Bunlar dışında kanıt eksikliğinden kaynaklı subjektif bir değerlendirme ve genelleme yapıldığı zaman mesleki yargı üzerinde olumsuz bir etkinin söz konusu olduğu belirtilmiştir. Müşterilerin bilgi belge akışında sıkıntı yaratmaları da yine mesleki yargılarını kullanırken karşılaştıkları zorluklardan bir diğeri olarak vurgulanmıştır. Denetimde ba-

ğımsız denetim kültürünün oluşmaması, müşterilere bazı şeylerin yaptırılmaması ve müşterisi baskısı olması gibi durumların da mesleki yargıları üzerinde olumsuz etkiye neden olduğu belirtilmiştir. Planlamaların eksik olması, tecrübesizlik, mesleki bilgisizlik, fiyat baskısı, yönetim baskısı, hakim olunmayan yeni bir konunun varlığı ve tek düzen hesap planına göre muhasebe kayıtlarını tutan firmaların olayları basite almaları da yine belirtilen başka zorluklardır.

Tablo 5'te, bağımsız denetçilerin mesleki yargılarını uygularken karşılaştıkları zorlukların nasıl aşılabileceği ile ilgili vermiş oldukları cevaplara yapılan içerik analizi gösterilmektedir.

**Tablo 5: Mesleki Yargınızı Uygularken Karşılaştığınız Zorlukların Aşılma Yöntemleri Nelerdir?**

Kodlar	4 Büyük Reel Kesim	4 Büyük Finans Kesimi	4 Büyükler Dışındakiler	Toplam
Zorluklarda daha önceki uygulamalarımıza bakıyoruz. Şirket içi metodolojilerimizden yararlanıyoruz ve teknik ekibe sorarak danışmanlık alıyoruz ya da yurtdışı kaynaklara soruyoruz.	2	2		4
Gerekli bilgiler elde edilene kadar müşterilere ısrarcı davranılıyor, toplantılar yapılıyor, uzmanlardan yardım alınıyor.	1	1	1	3
Zorlukları aşmak için bir mevzuat bilgisi kullanılması gerekiyor.			1	1
Benzer denetimde, benzer firmaların yöntemlerine bakılarak objektif değerlendirmeler yapılması gerekiyor.			1	1
Mevzuat yönünden benzer yöntemlerle sistematik program çerçevesinde değerlendirmeler yapılarak zorluklar aşıyor.			1	1
Ara değerlendirme toplantıları yaparak, adım adım ilerlemek.			1	1

Zorluklar, standartlar takip edilerek aşılımaya çalışılıyor.			1	1
Süreçler arasındaki geçişlerde sıkıntı varsa, iç kontrol testleri artırılarak oradaki mekanizma anlaşılımaya çalışılıyor.			1	1
Mesleki yargı için en büyük olayımız denetlediğimiz insanların eğitilmesi olduğu için onlara eğitimler veriyoruz.			1	1

Tablo 5’te, mesleki yargıyı uygularken karşılaşılan zorlukları aşma yöntemlerinde şirket içi metodolojilerine bakılarak önceki uygulamalardan yararlanıldığı, teknik ekibe ve yurtdışına sorularak danışmanlık alındığı belirtilmiştir. Denetçiler müşterilerinden bilgi alma konusunda sıkıntı yaşadıkları zamanlarda da müşterilerine daha baskıcı davranarak, toplantılar yaparak mesleki yargılarını kullanmaları için gerekli olan bilgileri elde etmeye çalıştıklarını belirtmişlerdir. Zorlukları aşmak için kullanılan diğer yöntemler içinde mevzuat bilgisinin kullanıldığı, benzer denetimlerde benzer firmaların değerlendirmelerine baktığı, ara dönem toplantıları yapılarak olaylara adım adım yaklaşıldığı ve denetlenen müşterilere eğitimler verilmeye çalışıldığı belirtilmiştir.

## 6. SONUÇ

Bağımsız denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo bilgilerinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu ve doğruluğunu makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtları ile BDS’ler de öngörülen gerekli denetim tekniklerinin uygulanarak, sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır. Bir başka ifadeyle, bir işletmenin finansal bilgilerinin tecrübeli kişilerce önceden belirlenen ilke ve kurallara göre uygunluğunun denetlenmesidir. Böyle bir denetlenmenin yapılabilmesi için de öncelikle denetlenecek işletmeden ilgili denetim kanıtları toplanmalı ve bu kanıtların yeterliliği ve uygunluğu değerlendirilmelidir. Değerlendirmeler yapıldıktan sonra da denetim sürecinin en son aşamasında işletme ile ilgili bir denetim görüşü oluşturulmalıdır. Denetim sürecinde gerekli değerlendirmelerin yapılıp, denetim görüşünün

oluşturulabilmesi için denetçilerin bazı konularda mesleki yargı kullanmaları gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Denetçilerin mesleki davranışlarının merkezinde, mesleki yargı süreci yer aldığı için bir denetçinin denetim faaliyetini yürütürken mesleki yargıyı nasıl oluşturacağı üzerine odaklanması gerekmektedir.

Hızla değişen dünyada yeni kurallar, yeni enstrümanlar çıktığı sürece mesleki yargı gerekliliği her daim var olmaya devam edecektir. Denetim standartlarının mesleki yargı kullanımına imkan vermesi de önemli bir hususdur. Çünkü eğer bir standart herhangi bir olay ya da durumda mesleki yargı kullanımına izin vermezse, yeni gelişen bir sorunda o standardın artık uygulanabilmesi mümkün olamaz. Ayrıca, BDS’ler her zaman her problemi tam olarak çözmeyebilir. Böyle bir sorunla karşılaşan denetçiler de, denetim çalışmalarını yürütürken bazı aşamalarda mesleki tecrübelerini dikkate alarak karşılaştıkları durumlara ilişkin mesleki yargı kullanmaktadırlar.

Genel kabul görmüş denetim standartları, denetim çalışmasının nasıl ve ne şekilde yürütüleceğini; bağımsız denetim ve güvence standartları da bağımsız denetçilerin denetim sürecine ilişkin sorumluluklarını tanımlamaktadır. Bağımsız denetçiler de, denetim süreci içerisinde bu sorumluluklarını göz önünde bulundurarak, denetim çalışmaları içinde önemliliği belirlemek, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini tanımlamak, uygun ve yeterli kanıtların toplanmasını sağlamak vb. gibi durumlarda mesleki yargılarını kullanmaktadırlar.

Yapılan literatür taramasında, Türkiye’de denet-



çilerin mesleki yargılarını oluşturma ve karar alma süreçleri üzerine yapılmış çok sayıda araştırma olmadığı gözlemlenmiştir. Bu çalışmanın amacı, Türkiye'deki bağımsız denetçilerin görüşlerinden hareketle, bağımsız denetimde mesleki yargının kullanıldığı alanları ve mesleki yargı kullanımında karşılaşılan sorunları tespit etmektir.

Mesleki yargı pek çok faktörden etkilendiği için kişiden kişiye değişiklik gösterebilmektedir. Bu nedenle, bir yargıda bulunma işleminin çok da kolay olduğunu söylemek mümkün değildir. Denetçilerin, finansal tablo denetimlerinde bazı durumlar için sübjektif, yani kişisel değerlendirmeler yapmaları gerekmektedir. Bu sübjektif bilgileri, doğası gereği direkt olarak açıklayabilmek mümkün değildir. Bu çalışmanın kısıtı, bu sübjektif değerlendirmelerin ölçülmeye çalışılmasıdır. Sübjektif değerlendirmelerin ölçülmesi çok zor bir durum olduğu için bu çalışmada mülakat yönetimi ile nitel araştırma yapılmıştır. Ölçülmesi çok zor olan mesleki yargı ile ilgili bağımsız denetçilerden daha detaylı bilgiler elde edilmeye çalışılmıştır. Aynı soruların, aynı katılımcılara farklı bir zamanda sorulmasında elde edilecek bilgilerin buradaki sonuçlardan farklı olma ihtimali de yüksek olacaktır. Ancak, sübjektif ve ölçülemeyen faktörler de ölçülebilir faktörler kadar önemlidir. Sübjektif bilgilerin direkt olarak açıklanamıyor olması, yargıda bulunacak kişilerin kararlarında sübjektif unsurları kullanmadıkları anlamına gelmez. Bütün kararlar ölçülebilir ve doğrulanmış verilerle yapılıyor olabilseydi, her şey bir bilgisayar sistemi tarafından yerine getirileceğinden, yargıya gerek olmazdı.

Araştırma sonuçlarına göre, bağımsız denetim sırasında karşılaşılan, denetçinin mesleki yargısı üzerinde olumsuz etkiye neden olan bazı önemli faktörler aşağıda belirtildiği gibidir:

- Türkiye'de muhasebe kültürünün ve denetime bakış açısının halen tam olarak olgunlaşmaması

nedeniyle, denetçilerin denetim sürecinde mesleki yargılarını kullanırken büyük resmi kaçırabilmeleri,

- Küreselleşen dünyada fiyat ve rekabet baskısının varlığı,
- Müşteri işletmelerin gerekli bilgileri sağlamada gecikmeler yaşatması,
- Müşteri işletmelerde bağımsız denetim kültürü oluşmaması,
- Yasal mevzuattan kaynaklı denetimin tamamlanacağı sürenin kısa olması,
- Riski yüksek olan denetimlerde süreç uzamasından dolayı maliyetlendirme sıkıntılarının olması,
- Elde edileceği beklenen bilgilerin zamanında elde edilememesi,
- İlgili firmanın CFO'sunun bağımsız denetçiyi yönlendirmeye çalışması.

Sonuç olarak, bağımsız denetçilerden denetim süreci boyunca kamu yararını da gözeterek şekilde mesleki etik kurallara bağlı kalmaları beklenmektedir. Müşteri ya da denetim firmasının üst yönetimi tarafından yapılabilecek baskıların farkında olunmalı ve tarafsızlık korunmalıdır. Denetçiler itibarlarını etkileyecek her türlü olumsuz durumdan uzak durmalıdırlar. Ayrıca, BDS'lerin genel olarak denetçi açısından yeterli ama denetlenen tarafından yeterince bilinmediğinden müşterilere, eğitim kurumları ve mesleki odalar tarafından BDS'ler kapsamında eğitimler verilmesi faydalı olacaktır. Denetçiler müşterilerinden bilgi alma konusunda sıkıntı yaşadıkları zamanlarda müşterilere daha baskıcı davranılarak, sorunlar büyümeden olaylar adım adım değerlendirilerek ara dönem toplantıları yapılabilir. Çözülmemeyen durumlarda diğer meslek mensuplarına, odalara ve konu ile ilgisi bulunan uzman kişilere de danışılması mesleki yargı sürecinin bir parçası olarak göz önünde bulundurulmalıdır.

**KAYNAKÇA**

- Altınsoy, Nur Baran, “Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi (Danışman: Prof.Dr. Ersin GÜREDİN), 2013.
- Ataseven, Burcu, “Nitel Bilimsel Araştırmalarda Veri Kalitesinin Önemi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, Cilt: 33, Sayı: 2, 2012, s. 543-564.
- Bayraktar, Yaşar, “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımının Değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi’ndeki Şirketler Üzerine Bir Araştırma”, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, (Danışman: Prof.Dr. Yusuf Sürmen”, 2015.
- Bik, Olof P. G., *The Behaviour of Assurance Professionals: A Cross-Cultural Prospective*, Eburon Delft, 2010.
- Bonner, Sarah E., “Judgment and Decision-Making Research in Accounting”, *Accounting Horizons*, Vol: 13, No: 4, December 1999, s. 385-398.
- Dalkılıç, Ali Fatih, “Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi (Danışman: Prof.Dr. Nergis TEK), 2008.
- Dowling, Carlic ve Leech, Stewart A., “A Big 4 Firm’s Use of Information Technology to Control the Audit Process: How an Audit Support System is Changing Auditor Behavior”, *Contemporary Accounting Research*, Vol: 31, No: 1, 2014, s. 230-252.
- Grout, Paul, Ian, Jewitt, Chris, Pong ve Geoff, Whittington - Mathias, Dewatripont - Guy: Laroque, “‘Auditor Professional Judgement’: Implications for Regulation and the Law”, *Economic Policy*, Vol: 9, No: 19, October 1994, s. 307-351.
- IAASB, ICAS, IAAER, “Research Finding Opportunity”, s. 3, 2015, (Çevrimiçi), [http://files.iaaer.org/news/2015\\_IAASB\\_ICAS\\_IAAER\\_Research.pdf?1427121305](http://files.iaaer.org/news/2015_IAASB_ICAS_IAAER_Research.pdf?1427121305), 25 Şubat 2016.
- Johnstone, Karla M. - Gramling, Audrey A. - Rittenberg, Larry E. *Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting A Quality Audit*, 9 edition, South-Western Cengage Learning, 2014.
- Kahneman, Daniel ve Tversky, Amos, “Subjective Probability: A Judgment of Representativeness”, *Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases*, (Ed. By Daniel Kahreman, Paul Slovic, Amos Tversky), Cambridge University Press, 2006.
- Kamu Gözetim Kurumu, (Çevrimiçi), <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, 05 Şubat 2016.
- Kamu Gözetim Kurumu, (Çevrimiçi), [https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_200.pdf](https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf), 05 Şubat 2016.
- Kamu Gözetim Kurumu, (Çevrimiçi), [https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_315.pdf](https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_315.pdf), 05 Şubat 2016.
- Kamu Gözetim Kurumu, (Çevrimiçi), [https://www.kgk.gov.tr/contents/files/bds/bds\\_610.pdf](https://www.kgk.gov.tr/contents/files/bds/bds_610.pdf), 05 Şubat 2016.
- Karaoğlan, Mehmet, “Muhasebe Bilgilerinin Güvenirliğinde Mesleki Yargının Önemi”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi (Danışman: Prof.Dr. Ülkü ERGUN), 2011.
- Kızılçöl, Ömür ve İşgüden, Burcu, “Denetim Riskinin Belirlenmesinde Mesleki Yargının Denetçiler Tarafından Kullanılması”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 4, 2011, s. 1-33.
- Messier, William F, William, Jr. Quilliam ve Quilliam, C., “The Effect of Accountability on Judgment: Development of Hypotheses for Auditing”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol: 11, 1992, s. 123-138.
- Mohd-Sanusi, Zuraidah ve Mohd-Iskandar, Takiah, “Audit Judgment Performance: Assessing the Effect of Performance Incentives, Effort and Task Complexity”, *Managerial Auditing Journal*, Vol: 22, No: 1, 2007, s. 34-52.
- Schmutte, James ve Duncan, James R., “Professional Judgment: A Model for Accounting and Auditing Decisions”, *The CPA Journal*, 2009, s. 32-35.
- Schilder, Arnold, “The Changing Audit Environment”, s. 3, 2013, (Çevrimiçi), <http://www.ifac.org/news-events/2013-12/changing-audit-environment>, 06 Nisan 2014.

Socol, Adela, “Materiality in the Context of an Audit Between Professional Judgment and Subjectivism”, *Annals of the University of Petroşani, Economics*, 8(2), 2008, s. 209-216.

Şavlı, Tuba, “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci”, s. 8-16, (Çevrimiçi), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/10/tr/tubasavli.pdf>, 11 Mart 2016.

Tanç, Ahmet ve Gümrah, Abdurrahman, “Bağımsız Denetimde Mesleki Muhakeme Becerisini Etkileyen Faktörlerin Tespit Edilmesine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 3, 2015, s. 525-538.

The Canadian Institute of Chartered Accountants, *Professional Judgment and the Auditor*, CICA Research Report, 1995.

Trotman, Ken, *Professional Judgement: Are Auditors being Held to A Higher Standard than Other Professionals?*, The Institute of Chartered Accountants in Australia, 2006.

Tuna, Vedat Ender, “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar: İSO 500 ve BİST Şirketleri Üzerinde Uygulama”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi (Danışman: Prof.Dr. Selahattin KARABINAR), 2015.

Turner, Eric, “Addressing the Challenge of Professional Judgment”, (Çevrimiçi), <http://www.cica.ca/focus-on-practice-areas/audit-and-assurance/conversations-about-audit-quality/entries/item68594.aspx>, 14 Nisan 2014.

Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi), [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&kelime=YARGI](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=YARGI); 25 Şubat 2016.

Uludağ, Sezen, “Denetçi Yargısının Nesnelleştirmesinde Bayes Yaklaşımı ve Bir Uygulama”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi (Danışman: Prof.Dr. Nurten ERDOĞAN), 2013.

