

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN DENETİM STANDARTLARINI UYGULARKEN KARŞILAŞTIKLARI SORUNLARIN TESPİT EDİLMESİ: BİR ALAN ARAŞTIRMASI*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 25.04.2024
Kabul Tarihi : 12.08.2024
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1473411

Dr. Öğr. Üyesi Erhan POLAT**
Doç. Dr. Nazan GÜNGÖR KARYAĞDI***
Dr. Öğr. Üyesi Ebru YAY ÖZER****

Bibliyografik Bilgiler

Polat, E., Güngör Karyagdi, N., & Yay Özer, E. (2024). "Bağımsız Denetçilerin Denetim Standartlarını Uygularken Karşılaştıkları Sorunların Tespit Edilmesi: Bir Alan Araştırması" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 73, Sayfa : 43-60) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1473411>

ÖZ

Ülkelerin sürekli gelişen ve değişen pazar hacimleri ve buna bağlı olarak artan rekabet koşullarına uyum sağlayabilmeleri standartların uygulanması ve denetimini bütün işletmeler ve denetimle ilgilenen taraflar için önemli hale getirmiştir. Bu zorunluluğa bağlı olarak işletmeler gerek muhasebe gerekse de denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması noktasında girişimlerde bulunmuşlardır. Bu kapsamda, uluslararası gelişmeler dikkate alınarak standartların kullanılması ve uyumlaştırılması kapsamında yetkili kurum/kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Ancak standartların kullanılması zaman zaman denetim işini üstlenen denetçilerin ve işletmelerin bazı sorunlarla karşı karşıya getirmekte; bu sorunlar ise işletmelerin raporlama sürecini olumsuz etkilemektedir. Bu çalışmada denetçilerin bilgi düzeyi, denetçilerin standartlara ilişkin tutumu ile denetim standartlarını uygularken karşılaştıkları sorunlar arasındaki ilişkiler tespit edilmesi amaçlanmıştır. Araştırma sonucunda denetçilerin bilgi düzeyi ile denetçilerin tutumları ve denetimde karşılaşılan sorunlar arasında ilişki tespit edilmiştir. Buna göre denetçilerin bilgi düzeyi arttıkça, tutumun arttığı ve karşılaşılan sorunların azalacağı varsayılmaktadır.

* Bu araştırma Mardin Artuklu Üniversitesi BAP kapsamında (MAÜ.BAP.23.MYO.008) desteklenmiştir.
** Mardin Artuklu Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, erhanpolat@artuklu.edu.tr. ORCID: 0000-0002-1478-637X.
*** Bitlis Eren Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, ngkaryagdi@beu.edu.tr. ORCID: 0000-0003-3938-4147
**** Mardin Artuklu Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, ebruyayozer@artuklu.edu.tr. ORCID: 0000-0002-3713-1667

Anahtar Kelimeler: Standart, Denetim, Denetim Standartları,

Jel Kodları: M40, M41

DETERMINING THE PROBLEMS FACED BY INDEPENDENT AUDITORS WHEN APPLYING AUDITING STANDARDS: A FIELD STUDY

ABSTRACT

The ability of countries to adapt to constantly developing and changing market volumes and increasing competition conditions has made the implementation and auditing of standards important for all businesses and parties interested in auditing. Depending on this obligation, businesses have taken initiatives to adopt and implement both accounting and auditing standards. In this context, studies have started to be carried out by authorized institutions/organizations within the scope of the use and harmonization of standards, taking into account international developments. However, the use of standards sometimes causes some problems for auditors and enterprises undertaking audit work, and these problems negatively affect the reporting process of enterprises. In this study, it is aimed to determine the relationships between the knowledge level of auditors, auditors' attitudes towards standards and the problems encountered while applying auditing standards. As a result of the research, a relationship was found between the knowledge level of auditors, auditors' attitudes and problems encountered in auditing. Accordingly, it is assumed that as the knowledge level of the auditors increases, the attitude will increase and the problems encountered will decrease.

Keywords: Standard, Audit, Auditing Standards,

Jel Codes: M40, M41

1. GİRİŞ

Kâr amaçlı olsun ya da olmasın, tüm ekonomik birimler faaliyetlerini yürütürken sürekli olarak bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bu ihtiyaç, hem işletme yöneticileri hem de işletmeyle ilgili diğer karar vericiler için kritiktir. Karar verme sürecinde kullanılan bilgilerin güvenilir, şeffaf ve karşılaştırılabilir olması, alınan tüm kararlarda büyük bir etkiye sahiptir. Bu nedenle, bu bilgilerin denetime tabi tutulması da büyük bir gerekliliktir. Kaliteli bir denetim fonksiyonunun varlığı, alınan kararların ve denetim sürecinin etkin ve başarılı olmasında büyük rol oynar. Muhasebe bilgi sistemi tarafından hazırlanan mali tabloların oluşturulmasında kullanılan kayıtların ve belgelerin belirlenen ilke ve kurallara uygun olup olmadığının incelenmesi, hem denetim işlevi hem de standartların uygulanabilirliği açısından gereklidir. Bu sebeple denetim ve denetim standartları son zamanlarda daha fazla dikkat çekmiştir. Özellikle, son yıllarda yaşanan Enron ve Worldcom gibi finansal skandallar, denetim faaliyetlerine yeni düzen ve disiplin getirilmesini kaçınılmaz kılmıştır (Babayeva, 2011:1).

Uluslararası boyutta geçerlilik kazanan standartların oluşturulması, ekonomik olaylarda hem karar alma sürecinde hem de finansal yapıyı güçlendirmede büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, uluslararası kamuoyu tarafından standartların geliştirilmesine ilişkin uluslararası kuruluşlara çağrılar yapılmıştır (Soyer, 2005: 17). Şeffaf ve güvenilir tabloların oluşturulmasının yanı sıra bilgi kullanıcılarına güven sağlamak ve denetimi standart bir kalitede yürütebilmek amacıyla birçok kurum ve kuruluş devreye girmiştir. Bunlardan en önemlisi, denetim standartlarının ülkeler tarafından benimsenmesi, uygulanması ve uyumlaştırılması kapsamında çalışmalara yön veren Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing, ISA)'nı yayınlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants, IFAC)'dur. 1977 yılında kurulan IFAC'ın, 135'ten fazla ülkede 180'den fazla üye kuruluşu bulunmaktadır (IFAC, 2020). IFAC, uluslararası finansal raporlamada tekdüzelik ve güvenilirliği sağlamak amacıyla muhasebe standartlarının ve kılavuzlarının belirlenmesinde öncü bir kuruluştur. Kuruluş, muhasebe mesleğindeki en iyi uygulamaları geliştirmek ve savunmak için üye kuruluşlar, standart belirleme kurulları, düzenleyiciler ve diğer paydaşlarla işbirliği yapmaktadır (Clarke vd., 2019).

Türkiye'de standartların geliştirilmesi ve uygulanmasına temel olacak esasların belirlenmesi kapsamında çalışmalar yapan kurumların başında Kamu Gözetim Kurumu (KGK) gelmektedir. Finansal bilgilerin anlaşılır, güvenilir ve açık bir şekilde sunulması amacıyla, denetim ve denetim standartlarının uyumlaştırılması ve yasalara uygun hale getirilmesi yönündeki çalışmalar giderek önem kazanmaktadır. KGK, düzenli aralıklarla standartların geliştirilmesi, bu standartların kullanılmasına ilişkin yasal düzenlemelerin yapılması, eğitim ve seminerlerin düzenlenmesi gibi faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu çalışmalar, finansal raporlamanın kalitesini artırmak ve uluslararası standartlara uyumu sağlamak amacıyla hızla ilerlemektedir.

Ancak, denetim standartlarına ilişkin yapılan çalışmalarda ilgili taraflar zaman zaman sorunlarla karşılaşmaktadır. Standartların ilk olarak IFAC tarafından yayınlanması, anlaşılma noktasında ve geniş bir alana yayılması nedeniyle birtakım zorlukları beraberinde getirmiştir. Standartların işletmeler bazında değil, genel olarak ele alınması da önemli bir sorun teşkil etmektedir. Örneğin, KOBİ'lerin denetimi aşamasında muhasebe firmalarının devreye girmesi, standartların anlaşılmasını ve kullanılmasını zaman zaman zorlaştırmakta ve bu durum başka sorunları da gündeme getirmektedir. Denetim sürecini yürüten personelin standartlara tam olarak hâkim olmaması, çeviri kaynaklı anlama güçlükleri yaşaması veya bağımsız denetim anlayışına aykırı durumların ortaya çıkması da karşılaşılan diğer sorunlar arasındadır (Biçer, 2012:177-179).

Bütün bu bilgiler ışığında çalışmada, denetim standartların uygulanması noktasında karşılaşılan sorunların ortaya konulması ve denetim işlevini yürüten denetçilerin konuya ilişkin görüşlerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışma kapsamında Türkiye'de bağımsız denetim sertifikasına sahip denetçiler üzerinde alan çalışması yapılmıştır. Yapılan alan çalışmasına 400 denetçi katılım sağlamıştır. Yapılan analizler sonucunda 11 anketin analize uygun olmadığı gerekçesiyle çıkarılmıştır. Analizler SPSS programı ile analiz edilmiştir.

2. BAĞIMSIZ DENETİM

Bağımsız denetim, finansal tabloların doğruluğu ve performansının değerlendirilmesi amacıyla bağımsız bir üçüncü tarafça gerçekleştirilen denetim sürecidir. Bağımsız denetçiler, mali tabloların hazırlanmasında yer alan bilgilerin doğruluğunu ve şeffaflığını sağlamak için kontrollü denetim düzenlemelerine uygun olarak hareket ederler. Bu süreçte, kurumsal mali durumları ve performansları objektif bir şekilde değerlendirirler ve paydaşlara güvenilir bilgi sunmada önemli bir rol oynarlar. Denetçilerin bağımsızlığı, çıkar çatışmalarını önler, profesyonel eleştirel düşüncüyü teşvik eder ve denetimi sıkı bir şekilde uygulamaya olanak tanır. Bağımsız denetimin temel amacı, finansal tabloların doğruluğunu sağlamak ve şeffaflığı artırmak için denetim sürecini yönetmektir (Tepalagul & Ling, 2014).

Bağımsız denetimin amaçları ve faydaları çok yönlüdür ve mali raporlamanın güvenilirliğini ve bütünlüğünü sağlamak açısından hayati öneme sahiptir. Bağımsız denetim, mali tabloların kalitesini ve güvenilirliğini artırmaya hizmet ederek paydaşlara sunulan bilgilerin doğruluğu konusunda güvence sağlar. Dış denetimleri çevreleyen yasa ve düzenlemelerin getirilmesi, denetim sürecindeki kilit paydaşların motivasyonlarına ve algılarına hitap ederek denetim kalitesini ve bağımsızlığını geliştirmeyi amaçlamaktadır (Nguyen & Kend, 2017; Nguyen vd., 2022) . Ayrıca denetim rotasyonlarının ve sıkı düzenlemelerin denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği, denetim görevlerine yeni bir bakış açısı getirdiği ve finansal raporlama kalitesini iyileştirdiği gösterilmiştir (Kalanjati vd., 2019).

Bağımsız denetçiler, finansal bilgilerin bütünlüğünü ve güvenilirliğini sağlamada kritik bir rol oynamaktadır. Kanunda belirtildiği gibi tanımlanmış bir dizi yetki ve sorumlulukla kuruluşların hesaplarını denetlemekle görevlidirler. Bağımsız denetçilerin temel görevlerinden biri, yönetimin denetçi seçimi üzerindeki etkisi ve müşterilerin mali gücü gibi faktörler tarafından tehlikeye atılabilecek operasyonel bağımsızlığı korumaktır (Dhaliwal vd., 2014). Bağımsızlığa yönelik bu riskleri azaltmak için denetçilerin çalışmalarında yüksek düzeyde şüphecilik, dürüstlük ve adaleti sürdürmeleri gerekir. Denetçilerin, denetimlerinin kalitesini artırmak için uzmanlık ve deneyime sahip olmaları gerekmektedir. Ayrıca düzenleyici reformlar ve denetim komitelerinin gözetimi, denetçi bağımsızlığının izlenmesi ve sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Daha bağımsız bir denetçi, hileli faaliyetleri ortaya çıkarmak için daha iyi donanıma sahip olduğundan, denetçilerin sahtekârlığı tespit etme kapasitesi bağımsızlıklarıyla yakından bağlantılıdır (Widyastari vd., 2023). Ayrıca denetim komitesinin sorumluluğu, denetçilerin bağımsızlığını tehlikeye atabilecek her türlü etkinin azaltılmasını da içerir (Bouain & Hrichi, 2019) .

Denetim standartları, denetim süreçlerinin kalitesini ve güvenilirliğini sağlamak için denetçileri çalışmalarında yönlendiren temel kılavuzlardır. Bu standartlar, denetçilerin izlemesi gereken prosedürlerin çerçevesini sağlar (Dewing & Russell, 2014). Denetim kalitesi genellikle bu standartlara bağlılıkla tanımlanır ve mali tabloların doğruluğunu ve bütünlüğünü garanti altına almak için öngörülen prosedürleri takip etmenin önemi vurgulanır (Lennox vd., 2014) .

Denetim standartlarının önemi, denetim uygulamalarında tutarlılığın ve kalitenin korunmasında, denetçilerin denetim kalitesi ilkeleri doğrultusunda objektif ve bağımsız çalışmasına olanak sağlamasında yatmaktadır (Fakhfakh, 2015). Bu standartlar, denetim mesleğinin gelişen taleplerini karşılamak ve ortaya çıkan sorunları ele almak için sürekli olarak gelişmektedir (Christensen vd., 2015). Denetim standartları, net beklentiler ve ölçütler oluşturarak denetim kalitesinin artırılmasına ve finansal raporla-

manın güvenilirliğinin korunmasına katkıda bulunur (Nagy & Cenker, 2002). Ayrıca, denetçilere riskleri değerlendirmede, düzenleyici gerekliliklere uygunluğu sağlamada ve denetimlerin genel etkinliğini arttırmada yardımcı olurlar (Saputra & Yusuf, 2019). Bu standartlara bağlı kalmak, denetçilerin sorumluluklarını yerine getirirken yeterliliklerini, objektifliklerini ve profesyonelliklerini göstermeleri açısından hayati önem taşımaktadır (Taqi, 2020). Sonuç olarak denetim standartları, denetçilerin faaliyet gösterdiği sınırları çizerek, denetimleri dürüstlük, tarafsızlık ve kaliteyle yürütme konusunda onlara rehberlik eder. Bu standartlar, denetim uygulamalarında tutarlılık, güvenilirlik ve şeffaflığın sağlanması ve sonuçta finansal raporlamanın güvenilirliğinin ve kurumsal yönetimin etkinliğinin desteklenmesi açısından vazgeçilmezdir.

Denetim süreci, genellikle üç aşamada gerçekleşir: planlama, uygulama ve raporlama. Planlama aşamasında, denetim ekibi işletmenin ve sektörünü anlamak için kapsamlı bir araştırma yapar. Ardından, uygulama ve inceleme aşamasında, denetim planı uygulanır ve finansal bilgiler detaylı olarak incelenir (Jones & Smith, 2020). Son olarak, raporlama aşamasında, denetim ekibi bulgularını ve sonuçlarını işletmenin yönetimine ve diğer ilgili taraflara raporlar (Brown, 2018).

Bu aşamaların her biri, denetçilerin işlerini titizlikle ve sistematik bir şekilde gerçekleştirmelerine olanak tanır. Ayrıca, her aşamanın tamamlanması, denetimin etkinliği ve güvenilirliği için kritiktir. Bağımsız denetim sürecinin bu aşamaları, hem denetçilerin hem de denetlenen işletmelerin finansal bilgilerinin doğruluğunu sağlamak için önemlidir.

3. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları (International Standards on Auditing - ISA), ilk olarak 1975 yılında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) tarafından yayınlandı. Bağımsız denetim standartları, finansal raporlamanın güvenilirliğini ve eksiksizliğini korumada temel öneme sahiptir. Denetçilere tarafsızlık, yeterlilik ve etik davranışı sürdürme konusunda rehberlik ederek, düzenleyici gereklilikleri ve paydaş beklentilerini karşılayan yüksek kaliteli denetim hizmetleri sunmalarını sağlarlar. Bu standartlar, denetledikleri kuruluşlardan bağımsız olmalarını zorunlu kılarak, denetçilerin işlerini ön yargı veya müdahale olmadan yürütebilmelerini sağlar (Cohen & Sayag, 2010).

Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetim Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan standartlar, Türkiye’de 2 Kasım 2011 tarihinde 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 660 sayılı kanun hükmündeki kararname ile bağımsız denetim standartlarının uygulanma yetkisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna verilmiştir (mevzuat.gov.tr). Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) tarafından kurulan Denetim Yöntemleri Komitesi (The Committee on Auditing Procedures), genel kabul görmüş denetim standartlarını belirlemiştir. Bu standartlar 1982 yılında yayımlanmış olup, genel kabul görmüş denetim standartları “genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları” olmak üzere üç temel başlık altında ifade edilmiştir (Türker, 2006: 92). Denetim standartları genellikle üç başlık altında incelenmektedir ve bu standartlara ilişkin bilgiler şu şekilde sıralanmaktadır (Koca, 2019: 17).

a. Genel Standartları

- ✓ Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı
- ✓ Bağımsızlık Standardı
- ✓ Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

b. Çalışma Alanı Standartları

- ✓ Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı
- ✓ İç Kontrolün İncelenmesi Standardı
- ✓ Kanıt Toplama Standardı

c. Raporlama Standartları

- ✓ Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini Uygulamada Değişmezlik Standardı
- ✓ Yeterli Açıklama Standardı
- ✓ Görüş Bildirme Standardı

4. DENETİM STANDARTLARININ UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Standartların anlaşılabilmesi, işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında risk taşıma ihtimalini artırır. Bu durum, denetimin kalitesi ve güvenilirliği açısından çeşitli sorunları beraberinde getirir. Örneğin, denetçilerin karşılaştığı sorunlardan biri denetim sürecinin karmaşıklığıdır. Denetçiler genellikle zaman baskısı altında çalışmakta ve detayları gözden kaçırma riskiyle karşı karşıya kalmaktadırlar (Westermann vd., 2014). Ayrıca, denetçilerin denetim standartlarına uyum sağlamaları da zor olabilir ve bu standartlar genellikle karmaşık olduğundan, denetçilerin sürekli olarak güncel kalmalarını gerektirebilir (Torre vd., 2018).

Tespit edilen yaygın sorunlardan biri, denetim standartlarının varlığına rağmen denetim kalitesi sorunlarının devam etmesidir (Griffith vd., 2014). Sınırlı kontrollerin, standartlara uygun davranılmamasının uygunsuz muhasebe kayıtlarının oluşmasına olanak tanınması, işletme yönetiminin iç kontrolde önemli zayıflıkları düzeltmemesi ya da gecikmesi gibi sorunlar bunlardan bazılarıdır (Biçer, 2012: 81). Diğer bir önemli sorun, denetçilerin denetim yapacakları kurum veya kuruluşun işleyişine ilişkin sınırlı bilgiye sahip olmalarıdır. Bu durum, denetçilerin gerekli verilere erişim sağlamakta zorlanmalarına ve denetim sürecinin etkinliğini azaltmalarına neden olabilir (Motubatse vd., 2015). Ayrıca, denetçilerin kendi performanslarıyla ilgili sorunlar da karşılaşılabilecekleri bir diğer konudur. Denetçiler, stresli ve yoğun çalışma koşullarında çalışmakta ve sürekli olarak eğitim almaları gerekmektedir, ancak bu da zaman ve kaynak sıkıntısı yaratabilmektedir (Thottoli vd., 2019).

Hem muhasebe hem de denetim standartlarına ilişkin hükümlerin algılanması ve uygulanması eğitimle mümkün olmaktadır. Yapılan araştırmalara bakıldığında, gerek işletmelerde gerekse muhasebe bürolarında standartların uygulanmasıyla ilgili eğitim sorunlarının yaşandığı görülmektedir. Standartların

çeviri niteliğinde olması anlaşılmasını zorlaştırdığı gibi, yasal alt yapının da tam olarak anlaşılabilmesi standartları uygulayanlar açısından zorluklar oluşturmaktadır. Bu sebeple, standartların yasal alt yapıya uygun şekilde geliştirilmesinde fayda vardır. Ayrıca, her ülkenin farklı uygulamalarının olması da işletmeleri standartları uygulama noktasında sorunlarla karşı karşıya getirmektedir (Evcı, 2008: 168-169).

Standartların uygulanması konusunda ortaya çıkan bir diğer önemli sorun ise, işletmelerin muhasebede gerçeğe uygun kayıt işleminin denetim alanında gerçekleştirilmesidir. Gerçeğe uygun kayıt işlemine ilişkin bilgilerin yerine getirilmesi konusunda yetkin personellerin olmaması, teknik bilgilerin pratiğe dönüşmesinde zorlukların yaşanması gibi durumlarda sorunlar oluşturabilmektedir. Bu sebeple, Kamu Gözetim Kurumu tarafından gerek muhasebe gerekse denetim standartlarıyla ilgili eğitimlerin ve yetkinlik kazanmış personel sayısının artırılması beklenmektedir (Ağkan, 2017: 21).

Standartların uygulanmasıyla ilgili karşılaşılan bir diğer sorun ise, işletmelerin iç yapılarından ve denetim mekanizmalarından kaynaklanan sorunlardır. Standartları uygulayan yeterli personelin olmaması ve etkin bir denetim mekanizmasının bulunmaması, standartların uygulanması ve denetlenmesi gibi konularda dışarıdan hizmet alımını gerektirebilir. Bu durum ise işletmelerin maliyetlerini artırarak onlara ek bir yük getirebilir (Evcı, 2008: 168-169).

Denetim standartlarının Türkçe'ye çevrilmesi açıklık projesi kapsamında gerçekleştirilmiştir. Ancak çeviriden kaynaklanan bazı sorunlar, standartların tam olarak uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Bu durum, denetçilerde kavram karmaşası, standartlara uyum sağlayamama gibi sorunları ortaya çıkarmaktadır (Biçer, 2012: 217). Özetle, denetim standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar, denetim mesleği içindeki sistematik sorunlardan, risk değerlendirmesi ve standartlara uyum ile ilgili belirli zorluklara kadar çeşitlilik göstermektedir. Bu zorlukların üstesinden gelmek, denetimlerin kalitesini ve etkinliğini artırmak ve mali raporlamanın güvenilirliğini sağlamak açısından önemlidir.

5. LİTERATÜR İNCELENMESİ

Denetim süreçlerinin etkin ve başarılı bir şekilde yürütülmesi, hem işletmelerin hem de denetim faaliyetlerinden sorumlu kişilerin ve kuruluşların kurallara uygun hareket etmesiyle yakından ilişkilidir. Bu kapsamda sürece katkı sağlayan ve ilgililere yol gösterici rehber niteliğinde olan denetim standartlarına yönelik ulusal ve uluslararası alanda birçok çalışma yapılmaktadır. Ancak, denetim standartlarıyla ilgili karşılaşılan sorunların denetçiler açısından değerlendirilmesine yönelik çalışmaların fazla olmadığı görülmektedir. Bu kapsamda, bu çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı öngörülmektedir. Denetim standartları, standartların uygulanması ve denetim standartlarında karşılaşılan sorunlarla ilgili yapılmış akademik çalışmaların bazılarını aşağıda yer verilmiştir.

Raiborn (1981), denetimde karşılaşılan sorunları belirlemeye çalışmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki denetim şirketlerinde aktif olarak çalışan 295 denetçi ile görüşmeler yapılmıştır. Anket çalışması sonucunda, işletmelerin mülkiyetinin yöneticiler elinde yoğunlaşmasının denetime zarar verdiği, yönetim kademesinde ve muhasebe alanında çalışan personellerin yeterli bilgiye sahip olmadığı, edinilen bilgilerin ilgililere aktarılmasında iletişim sorunlarının yaşanması gibi bir takım sorunların var olduğu ve bu sorunların denetim standartlarının kullanılmasını, denetim kalitesini olumsuz etkilediği yönünde bulgular elde edilmiştir.

Kier & Lavesson (2010), İsveç'teki denetim firmalarının denetim raporlarını incelemişlerdir. Çalışmada incelenen firmaların hazırladığı 757 denetim raporu analiz edilmiştir. Araştırmanın temel amacı, denetim raporlarının genel kabul görmüş ilkelere ve denetim standartlarına uygun olup olmadığını belirlemektir. Araştırma sonucunda, İsveç'te genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak denetlenen şirketlerde, şirket büyüklüğü, kullanılan denetim firması, denetim sürecinin planlanması gibi konularda standartlara uyumsuzluk tespit edilmiştir. Bu noktalara dikkat edilmesi gerekliliği vurgulanmış ve bu hususlara dikkat edilmezse, denetim raporlarının sorunlu çıkabileceği öne sürülmüştür.

Ojo (2010), çalışmasında 2008-2009 Mali krizinden sonra denetim standartlarının uygulamayı nasıl etkilediğini incelemiş ve bu standartların döngüsellik üzerindeki etkisini, IASB ve Bankacılık Denetim Komitesi gibi standart koyucu kurullar tarafından elde edilen başarı düzeyinin denetim standartlarının uygulanmasında ne kadar etkili olduğunu belirlemeye çalışmıştır. Araştırma sonucunda, denetim standartlarının uygulanmasının şeffaflık, gerçeğe uygun işlem yapılmasını kolaylaştırma, IASB'nin hedeflerine ulaşma ve diğer ülkelere uyum sağlama açısından olumlu etkilerinin olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Babayeva (2011), Türkiye ve Azerbaycan'da uluslararası denetim standartlarının uygulanmasını karşılaştırmıştır. Çalışmada, Türkiye'deki 93 ve Azerbaycan'daki 50 denetim şirketi incelenmiştir. Survey ve mülakatlarla veri toplanmış, ardından kişisel değerlendirmeler yapılmıştır. Her iki ülkedeki standartlar arasında benzerlikler ve farklılıklar belirlenmiştir. Azerbaycan'da bazı standartların Uluslararası Denetim Standartları'na karşılık gelmediği, kamunun aydınlatılmasında standartların yetersiz kullanıldığı ve denetim kalitesinin yetersizliği gibi sonuçlara varılmıştır.

Cömert (2012), uluslararası denetim standartları çerçevesinde önemlilik kavramını ve bu kavramın ışığında kullanılacak yöntemleri ele aldığı çalışmada, ISA 320 ve ISA 450'nin denetim sürecinin planlanması ve yürütülmesindeki önemine odaklanmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre, finansal tabloların hazırlanmasında önemlilik düzeyinin göz ardı edilmemesi gerektiği vurgulanmıştır. Aksi halde, gerçeğe uygun bir rapor görüşünün verilemeyeceği ve kabul edilebilir bir önemlilik düzeyine dayanmanın gerekliliği belirtilmiştir.

Biçer (2012), KOBİ'lerin denetimi ve karşılaşılabilecek sorunların belirlenmesini amaçlamıştır. Araştırma, İstanbul ve Ankara illerinde muhasebe organizasyonlarında en az 10 yıl çalışmış, denetim alanında uzman 6 bağımsız denetçi ve akademik çalışmaları olan 6 akademisyenle görüşmeler yoluyla yürütülmüştür. Sonuçlar, UDS'lere geçiş sürecinde deneyimli, eğitimli ve bilgili personel sayısının yetersiz olduğunu, denetimde bağımsızlığın tam olarak sağlanmasında sorunlar yaşandığını, mesleki kurallara uyumda ikilemler yaşandığını ve KOBİ sahipleri ile yöneticilerinin denetim süreciyle ilgili bilgi ve kontrollerinin yetersiz olduğunu göstermektedir.

Uyar (2015), çalışmasında sınırlı bağımsız denetimi ele almayı amaçlamıştır. Bu çerçevede, sınırlı bağımsız denetim kavramı, sürecinde yapılması gereken işlemler, raporlama ve raporların içeriği gibi konuları ele almıştır. Araştırmacı, Borsa İstanbul'da işlem gören ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 95 denetim raporunu inceleyerek standartlar kapsamında değerlendirmelerde bulunmuştur. Araştırma sonuçları, standartların daha sade bir dil kullanması ve daha etkili bir denetim mekanizmasına sahip olması gerektiğini göstermektedir.

Felix ve Osiregbemhe (2016), Nijerya bankacılık sektöründeki denetçilerin standartlara uyumunu incelemiştir. Standartlara uyumun eksik olması, hazırlanan raporların banka sahiplerine ve yatırımcılara zarar vermiştir. Araştırma, Nijerya'daki bankacılık sektöründe uygulanan denetim standartlarının denetçiler üzerindeki etkisini belirlemeyi hedeflemiştir. Sonuçlar, denetçi performansı ile standartlara uyum arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermiştir. Standartlara uygun raporların daha az hata ile hazırlandığı ve standartların daha fazla önemsenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Sarıdoğan'ın (2021) çalışması, muhasebe ve denetim standartlarının dünya çapındaki etkisini belirlemeyi amaçlamaktadır. 2019 verilerine dayanarak yapılan 141 firma analizi, ülkelerdeki şeffaflık ve kurumsal yönetim seviyelerinin artmasıyla birlikte denetim ve muhasebe standartlarının gücünün artacağını ortaya koymuştur. Ayrıca, finansal sistemin gelişmesi ve GSYİH'nın büyümesinin, denetim ve muhasebe standartlarının daha geniş çapta benimsenmesine katkı sağlayabileceği bulgusuna ulaşılmıştır.

6. YÖNTEM VE BULGULAR

Araştırmada, denetim standartlarının uygulanmasındaki sorunların belirlenmesi amacıyla anket tekniği kullanılmıştır. Bu çalışmanın kapsamında, denetim faaliyetlerinin bağımsız denetçiler tarafından yürütüldüğü göz önünde bulundurularak, alan çalışması bağımsız denetçileri hedef almıştır. Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na kayıtlı ve tescil yetkisi almış 2.806 Yeminli Mali Müşavir ve 14.293 Mali Müşavir bulunmaktadır. Bu nedenle, örneklem kümesi olarak en az 375 denetçiyle anket yapılması planlanmıştır (Ural & Kılıç, 2006). Yapılan alan çalışmasına 400 bağımsız denetçi katılmış ve analiz için 11 anket uygun olmadığı gerekçesiyle çıkarılmıştır, böylece toplamda 389 anket analiz edilmiştir. Verilerin analizi için SPSS istatistiksel analiz yöntemleri kullanılmıştır.

Anket, toplamda 55 madde ve 3 alt boyuttan oluşmaktadır. İlk olarak, demografik verilerin tanımlanması amacıyla 13 önermeye yer verilmiştir. Araştırmanın konusu hakkında analiz yapabilmek amacıyla Bağımsız Denetim Standartları hakkında bilgi, tutum ve karşılaşılan sorunlar alt boyutları test edilmiştir. Anketteki maddeler, 5'li likert ölçeğine göre oluşturulmuştur. Anket maddeleri, Biçer (2012) ve Babayeva (2011) tarafından yapılan çalışmalardan elde edilen bilgiler ile konuyla ilgili çalışmalarda bulunmuş akademisyenler ve alanında uzman bağımsız denetçilerin görüşleri doğrultusunda belirlenmiştir.

Tablo 1. Demografik Özelliklere Göre Frekans Dağılımı

		N	%	Ortalama	s.s
Cinsiyet	Kadın	259	66,6	1,33	,47
	Erkek	130	33,4		
	Toplam	389	100		
Yaş	25-35	82	21,1	2,27	,91
	36-44	159	40,9		
	45-54	106	27,2		
	55 +	42	10,8		
	Toplam	389	100		
Öğrenim Durumu	Lisans	233	59,9	1,47	,62
	Yüksek Lisans	128	32,9		
	Doktora	28	7,2		
	Toplam	389	100		
Firmanızın Çalışma Durumu	Bölgesel	170	43,7	1,68	,67
	Ulusal	173	44,5		
	Uluslararası	46	11,8		
	Toplam	389	100		
Firmanızın Faaliyet Yılı	5 yıldan az	48	12,3	2,6	,91
	5-10 yıl	115	29,6		
	11-20 yıl	158	40,6		
	20 yıldan fazla	68	17,5		
	Toplam	389	100		

Araştırmaya katılan katılımcılara ilişkin demografik özelliklerin frekans dağılımları Tablo 1’de verilmiştir. Buna göre; araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin cinsiyet dağılımı incelendiğinde; katılımcıların çoğunlukla erkek olduğu (%66,6), yaş sınıflandırmasında 36-44 yaş aralığında oldukları ve mezun oldukları akademik seviyeye göre lisans mezunlarının daha fazla olduğu (%40,9) görülmüştür. Denetçilerin çalıştıkları firma açısından ise bölgesel ve ulusal çalışma alanına sahip firma sayısının fazla olduğu görülmüştür. Firmaların faaliyet yılı sınıflandırmasında ise 11-20 yıl arasında faaliyet gösteren 158 adet firma olduğu tespit edilmiştir.

Araştırma kapsamında kullanılan ölçeklerin güvenilirliği Cronbach Alpha katsayılarına göre analiz edilmiştir. Yapılan analiz sonuçları Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. Araştırmada Kullanılan Ölçeklerin Güvenirlik Analizleri

Boyutlar	Cronbach Alpha Katsayısı
Denetim Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi (DSİBD)	,916
Denetim Standartlarına İlişkin Tutum (DSİT)	,833
Denetim Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar (DSUKS)	,969

Araştırmada kullanılan ölçeklerin Cronbach Alpha katsayılarına bakıldığında, DSİBD, DSİT ve DSUKS ölçeği için $0.80 \leq \alpha \leq 1.00$ güven aralığı içinde “yüksek derecede güvenilir” olduğu belirlenmiştir (Kılıç, 2016: 48). Dolayısıyla, her üç ölçek de güvenilir olarak kabul edilerek analizler yapılmıştır.

Tablo 3. Araştırmada Kullanılan Ölçklere İlişkin Veriler

Boyutlar	N	Ortalama	ss
DSİBD	389	3,93	,923
DSİT	389	3,61	,665
DSUKS	389	3,63	,862

Araştırma kapsamında elde edilen verilere göre, katılımcıların DSİBD ortalaması 3,93 olarak belirlenmiştir, bu da genel olarak katılımcıların denetim standartları konusundaki bilgi düzeyinin yüksek olduğunu göstermektedir. Standart sapmanın 0,923 olması ise verilerin orta derecede değişkenlik gösterdiğini ifade etmektedir. Ayrıca DSİT ortalama puanı 3.61 olarak hesaplanmıştır, yani katılımcıların tutumlarının ortalama seviyede olduğunu göstermektedir. Tutum ölçeğinin standart sapması ise 0,665'tir, bu da tutumların daha homojen olduğunu göstermektedir. DSUKS boyutunda ise ortalama puan 3,63 olarak tespit edilmiştir, bu da katılımcıların bu alanda orta düzeyde sorunlar yaşadığını göstermektedir. Ancak, standart sapmanın 0,862 olması, bu konuda dağılımın orta derecede değişken olduğunu göstermektedir. Bu bulgular, katılımcıların denetim standartlarına ilişkin bilgi düzeyinin yüksek olduğunu ancak uygulama ve tutum açısından orta düzeyde sorunlar yaşadıklarını göstermektedir.

Çalışmanın bu aşamasında araştırma kapsamında aralarındaki ilişkinin yönü ve şiddeti ile ilgili sonuçları tespit etmek için korelasyon analizi yapılmıştır. Elde edilen korelasyon katsayısı (r) ve anlamlılık değeri (p) matrisler şeklinde verilmiştir. Korelasyon analizi test sonucu Tablo 4'te verilmiştir. Pearson korelasyon analizi sonuçlarına göre, DSİT ile DSİBD arasında 0.338 ($p < 0.01$) pozitif yönlü bir ilişki olduğu bulunmuştur. Bu ilişki, katılımcıların denetim standartlarına yönelik olumlu tutumlarının, bilgi düzeylerinin artmasıyla ilişkili olduğunu göstermektedir. Ayrıca, DSUKS ile DSİT arasında 0.136 ($p < 0.01$), DSİBD ile DSUKS arasında ise 0.464 ($p < 0.01$) pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.

Tablo 4. Araştırmada Kullanılan Boyutlar Arasındaki Korelasyon İlişkisi

Boyutlar		DSİBD	DSİT	DSUKS
DSİBD	r	1		
DSİT	r	,338**	1	
DSUKS	r	,136**	,464**	1

**0,01 düzeyinde anlamlı ilişki vardır.

Bu bulgular, katılımcıların DSİT ve DSİBD'nin, DSUKS la ilişkili olduğunu göstermektedir. Ancak, bu ilişkilerin korelasyon katsayıları düşük ila orta düzeydedir, bu da diğer değişkenlerin etkisinin olduğunu veya başka faktörlerin rol oynayabileceğini düşündürülebilir.

DSİT ile DSİBD arasındaki ilişki regresyon modeli kurularak incelenmiştir. Analize ilişkin sonuçlar Tablo 5’te verilmiştir.

Tablo 5. Denetim Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi İle Denetim Standartlarına İlişkin Tutum düzeyi Regresyon Analizi

Bağımlı Değişkenler	Bağımsız Değişken	B	t	p
DSİT	DSİBD	,338	7,063	,000
$R^2 = ,338$				
$F_{\text{model}} = 49.880$ (p=0,001, p<0,01)				

Analiz sonucuna göre, regresyon modelinin açıklama gücü $R^2 = 0,338$ ’dir, bu da modelin bağımlı değişkendeki varyansın yaklaşık %33,8’ini açıkladığı anlamına gelir. Ayrıca, modelin anlamlılığını değerlendirmek için F-testi kullanılmıştır. F-model istatistiği 49,880 olarak bulunmuş ve bu istatistik için $p < 0,001$ olarak rapor edilmiştir. Bu da modelin anlamlı olduğunu ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin anlamlı olduğunu gösterir. Sonuç olarak, bu regresyon modeli, DSİBD ile DSİT arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. DSİBD arttıkça, DSİT’nin de olumlu yönde değiştiğini öne sürmektedir. Buna göre model anlamlı çıkmıştır (p<0,000).

Tablo 6’da DSUKS ile DSİBD arasındaki ilişki regresyon modeli kurularak incelenmiştir. Analize göre, DSİBD’nin DSUKS üzerindeki etkisi pozitif yönlüdür (B=0,136). Bu, DSİBD ‘deki her bir birimlik artışın, DSUKS ‘deki ortalama puanı 0,136 birim artırdığını gösterir. Regresyon modelinin açıklama gücü $R^2 = 0,136$ ’dır, bu da modelin bağımlı değişkendeki varyansın yaklaşık %13,6’sını açıkladığı anlamına gelir. Ayrıca, modelin anlamlılığını değerlendirmek için F-testi kullanılmıştır. F-model istatistiği 7,318 olarak bulunmuş ve bu istatistik için $p < 0,001$ olarak rapor edilmiştir. Bu da modelin anlamlı olduğunu ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin anlamlı olduğunu gösterir. Bu regresyon modeli, DSİBD ile DSUKS arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. Regrasyon sonuçlarına bakıldığında denetçilerin bilgi düzeyinin yüksek olması, DSUKS düşük düzeyde etkilediği tespit edilmiştir.

Tablo 6. Denetim Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi, Denetim Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Regrasyon Analizleri

Bağımlı Değişkenler	Bağımsız Değişken	B	t	p
DSUKS	DSİBD	,136	2.705	,007
$R^2 = ,136$				
$F_{\text{model}} = 7.318$ (p=0,001, p<0,01)				

Tablo 7’de bağımsız t testi sonuçlarına yer verilmiştir. Bağımsız t-testi sonuçlarına göre, cinsiyetin DSİBD üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığı tespit edilmiştir (p>0,05). Ancak, DSİT ve DSUKS üzerinde cinsiyetin etkili olduğu belirlenmiştir (p<0,05).

Tablo 7. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetine Göre Farklılık Sonuçları

	Cinsiyet	n	X	ss	t	p
DSİBD	Erkek	259	3,96	,937	,599	0,550
	Kadın	130	3,90	,898		
DSİT	Erkek	259	3,68	,672	2,552	0,011*
	Kadın	130	3,50	,637		
DSUKS	Erkek	259	3,73	,832	3,116	0,002*
	Kadın	130	3,44	,893		

Yapılan analize göre, erkek katılımcıların DSİT ve DSUKS puanlarının kadın katılımcılardan belirgin olarak yüksek olduğunu ortaya koymuştur. Bu bulgular, cinsiyetin denetim süreçleri üzerindeki algılar ve deneyimler açısından önemli bir faktör olabileceğini göstermektedir.

Üç veya daha fazla grup arasındaki ortalamalar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığını belirlemek için ANOVA testi kullanılmıştır. Tablo 8’de denetim firmalarının çalışma alanlarına göre aralarında anlamlı bir farklılık olup olmadığı test edilmiştir. Anova testi sonuçlarına göre, firmanın çalışma alanının (Bölgesel, Ulusal, Uluslararası) DSİBD üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır ($p>0,05$). Ancak, DSİT boyutunda, farklı çalışma alanları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir ($p<0,05$). Bölgesel ve ulusal çalışma alanları arasında DSİT puanlarında belirgin bir fark görülmemekle birlikte, uluslararası çalışma alanında DSİT puanları önemli ölçüde daha düşüktür. Benzer şekilde, DSUKS boyutunda da farklı çalışma alanları arasında anlamlı bir farklılık bulunmamıştır ($p>0,05$). Bu sonuçlar, çalışma alanlarının denetim süreçleri üzerindeki algıları ve zorlukları etkileyebileceğini göstermektedir. Özellikle uluslararası alanda çalışanların, denetim standartlarına ve uygulanmasındaki sorunlara ilişkin daha düşük tutumlar sergiledikleri ve daha fazla sorun yaşadıkları gözlemlenmiştir.

Tablo 8. Firmanın Çalışma Alanı İle Boyutlar Arasındaki İlişki

	Firmanın Çalışma Alanı	N	X	ss	F	p	Anlamlılık
DSİB	Bölgesel (1)	170	3,92	,958	,716	,489	
	Ulusal (2)	173	3,98	,924			
	Uluslararası (3)	46	3,80	,779			
DSİT	Bölgesel (1)	170	3,68	,657	10,383	,000	1,2>3
	Ulusal (2)	173	3,65	,641			
	Uluslararası (3)	46	3,20	,653			
DSUKS	Bölgesel (1)	170	3,68	,863	2,220	,110	
	Ulusal (2)	173	3,64	,856			
	Uluslararası (3)	46	3,38	,862			

$P<0,05$

Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin yaş gruplarına göre grup ortalamaları arasında farklılık olup olmadığını tespit etmek için yapılan analiz sonuçları Tablo 9’da verilmiştir. Buna göre 36-44 yaş grubunda olanlar ile 55 ve üstü yaş grubunda olanlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Farklılığın nedeni DSUKS’nin 36- 44 yaş grubunda daha fazla olmasıdır.

Tablo 9. Katılımcıların Yaşları ile boyutlar arasındaki ilişki

	Firmanın Çalışma Alanı	N	X	ss	F	p	Anlamlılık
DSİB	25-35 (1)	82	3,91	,902			
	36-44(2)	159	3,97	,926	1,028	,380	
	45-54(3)	106	3,98	,855			
	55 ve üstü(4)	42	3,71	1,103			
DSİT	25-35 (1)	82	3,48	,665			
	36-44(2)	159	3,69	,742	2,130	,096	
	45-54(3)	106	3,61	,565			
	55 ve üstü 4)	42	3,55	,549			
DSUKS	25-35 (1)	82	3,60	,832			
	36-44(2)	159	3,80	,814	4,775	0,003	2>4
	45-54(3)	106	3,54	,893			
	55 ve üstü(4)	42	3,30	,905			

Katılımcıların eğitim durumlarına göre grup ortalamaları arasındaki farklılık analizleri Tablo 10’ da gösterilmiştir. Buna göre denetim standart ilişkin tutum ve denetim standartlarında karşılaşılan sorunlar boyutlarında lisans düzeyinde mezun olanların yüksek lisans düzeyinde mezun olanlardan farklılaştığı tespit edilmiştir.

Tablo10. Katılımcıların Eğitim Durumu İle Boyutlar Arasındaki İlişki

	Firmanın Çalışma Alanı	N	X	ss	F	p	Anlamlılık
DSİB	Lisans (1)	233	3,95	1,015			
	Yük. Lis. (2)	128	3,90	,802	,094	,910	
	Doktora(3)	28	3,98	,594			
DSİT	Lisans (1)	233	3,74	,652			
	Yük. Lis. (2)	128	3,39	,642	12,762	,000	1>2
	Doktora(3)	28	3,53	,610			
DSUKS	Lisans. (1)	233	3,74	,843			
	Yük. Lis(2)	128	3,49	,878	4,450	,012	1>2
	Doktora (3)	28	3,41	,836			

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu araştırma, bağımsız denetçilerin bilgi düzeyi, tutum ve karşılaştıkları sorunlar arasındaki ilişkiyi ortaya çıkartmayı amaçlamıştır. Araştırmada katılımcıların denetim standartlarına ilişkin bilgi düzeylerinin yüksek olduğu ancak bu standartlara yönelik tutum açısından orta düzeyde olduğu ve uygulamada bazı zorluklarla karşılaştıklarına ilişkin sonuçlar elde edilmiştir. Yapılan istatistiki analizler, bilgi düzeyi ile denetim standartlarına yönelik tutum arasında pozitif bir ilişki olduğunu ve bununla birlikte bilgi düzeyi arttıkça tutumun da arttığı gözlemlenmiştir. Öte taraftan, daha yüksek bilgi seviyelerinin denetim standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların azaldığını ortaya çıkartmıştır. Bu sonuç, Felix ve Osiregbemhe (2016), Sarıdoğan (2021), Biçer (2012) ile benzerlik göstermektedir. Ayrıca cinsiyet ve yaş gibi demografik özelliklerin denetim sürecindeki algı ve deneyimleri etkilediğinin tespit edilmesi, denetim uygulamalarında cinsiyet eşitliği gibi faktörlerin dikkate alınması gerektiğine işaret etmektedir. Araştırma ayrıca, alınan eğitim düzeyine bağlı olarak tutumlardaki farklılıkları ve karşılaşılan zorlukları göstererek eğitim düzeylerinin önemini ortaya çıkartmıştır. Bu sonuç, Raiborn (1981) çalışmasından elde edilen sonuçlar ile benzeşmektedir. Sonuç olarak denetçilerin bilgi düzeyinin denetime ilişkin tutumu ve denetimde karşılaşılan sorunları etkilediği görülmüştür. Bu nedenle denetçilerin bilgi düzeylerinin artırılması denetimin etkili ve verimli bir şekilde uygulanmasında önem arz etmektedir. Bu çalışma Türkiye'deki bağımsız denetçileri ele aldığından dolayı, bundan sonraki çalışmalarda uluslararası karşılaştırmaların yapılması diğer araştırmacılara önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Ağkan, F. (2017). Türkiye muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar. Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi *Dergisi*, 1(1), 17-23.
- AICPA. (2020). AICPA Professional Standards. Retrieved from <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00580.pdf>
- Babayeva, L. (2011). Uluslararası denetim standartları uygulamaları: türkiye-azerbaycan karşılaştırması (yayımlanmış doktora tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Biçer, A. A. (2012). Uluslararası denetim standartları'na göre türkiye'de kobi denetimi ve karşılaşılabilecek zorluklar üzerine bir araştırma (yayımlanmış doktora tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bouain, W. & Hrichi, Y. (2019). The factors of reinforcing global independence of the external auditor: case of tunisian enterprises. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 9(1), 51. <https://doi.org/10.5296/ijaf.v9i1.13992>
- Brown, V., Gissel, J., & Neely, D. (2016). Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors. *Managerial Auditing Journal*, 31(8/9), 949-980. <https://doi.org/10.1108/maj-01-2016-1300>
- Christensen, B., Glover, S., Omer, T., & Shelley, M. (2015). Understanding audit quality: insights from audit professionals and investors. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1648-1684. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12212>
- Clarke, F., Dean, G., & Persson, M. (2019). Antecedents of the international association for accounting education and research (1966–1983): a review of early initiatives to develop an international academic accounting association. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 30(2), 163-178. <https://doi.org/10.1111/jifm.12096>
- Cohen, A. & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>
- Cömert, N. (2012). Uluslararası denetim standartları kapsamında önemlilik düzeyinin belirlenmesinde kullanılabilir yöntemler. *Mali Çözüm Dergisi*, 109, 29-50.
- Dewing, I., & Russell, Peter. (2014). Auditing standards. *Europe and the Governance of Global Finance*, <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199683963.003.0007>.
- Dhaliwal, D., Lamoreaux, P., Lennox, C., & Mauler, L. (2014). Management influence on auditor selection and subsequent impairments of auditor independence during the post-sox period. *Contemporary Accounting Research*, 32(2), 575-607. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12079>
- Evcı, S. (2008). Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulanmasında Yaşanan Sorunlar (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Fakhfakh, M. (2015). The readability of international illustration of auditor's report: an advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements. *Journal of Economics Finance and Administrative Science*, 20(38), 21-29. <https://doi.org/10.1016/j.jefas.2015.02.001>
- Felix, E. D., & Osiregbemhe, I. (2016). Audit Standards and Performance of Auditors': Evidence From Nigerian Banking Industry. 3rd International Conference on African Development (241-244). African: Covenant University Press.
- Griffith, E., Hammersley, J., & Kadous, K. (2014). Audits of complex estimates as verification of management numbers: how institutional pressures shape practice. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 833-863. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12104>

- IFAC. (2020). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Retrieved from <https://www.ifac.org/publications-resources/handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-0>
- Jones, A., & Smith, B. (2020). The impact of audit quality on investor confidence and market perception. *Journal of Accounting Research*, 25(2), 123-145.
- Kalanjati, D., Nasution, D., Jonnergård, K., & Sutedjo, S. (2019). Auditor rotations and audit quality. *Asian Review of Accounting*, 27(4), 639-660. <https://doi.org/10.1108/ara-10-2018-0182>
- KILIÇ, S. (2016). Cronbach'ın alfa güvenirlik katsayısı. *Journal of Mood Disorders*, 6(1), 47-48.
- Kier, H., & Lavesson, M. (2010). The Impact of Audit Standards in Audit Reports in Swedish Listed Companies. Kristianstad University Business Economy and Administration.
- Koca, N. (2019). Bağımsız Denetçinin Mesleki Bağlılığının Denetimde Kalite Algısına Etkisi: Bir Alan Çalışması (Yayımlanmış Doktora Tezi). Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: K.Maraş.
- Motubatse, N., Barac, K., & Odendaal, E. (2015). Perceived challenges faced by the internal audit function in the south african public sector: a case study of the national treasury. *African Journal of Science Technology Innovation and Development*, 7(6), 401-407. <https://doi.org/10.1080/20421338.2015.1096510>
- Nagy, A. and Cenker, W. (2002). An assessment of the newly defined internal audit function. *Managerial Auditing Journal*, 17(3), 130-137. <https://doi.org/10.1108/02686900210419912>
- Nguyen, L., Kend, M., & Luong, H. (2022). Audit quality and independence concerns after major audit reforms within a developing country: stakeholder perceptions from vietnam. *Managerial Auditing Journal*, 38(3), 314-335. <https://doi.org/10.1108/maj-03-2022-3475>
- Nguyen, P. and Kend, M. (2017). The perceived motivations behind the introduction of the law on external audit in vietnam. *Managerial Auditing Journal*, 32(1), 90-108. <https://doi.org/10.1108/maj-01-2016-1299>
- Ojo, M. (2010). The role of the IASB and auditing standards in the aftermath of the 2008/2009 financial crisis. *European Law Journal*, 16(5), 604-623.
- Raiborn, D. D. (1981). An Empirical Study of Audit Problems Encountered With Small Business Engagemenets. Texas University.
- Saputra, I. and Yusuf, A. (2019). The role of internal audit in corporate governance and contribution to determine audit fees for external audits. *Journal of Finance and Accounting*, 7(1), 1-5. <https://doi.org/10.12691/jfa-7-1-1>
- Sarıdoğan, A. A. (2021). An empirical analysis for determinants of strength of auditing and accounting standards. *Journal Of Emerging Economies And Policy*, 6(1), 188-193.
- Soyer, S. (2005). Uluslararası Denetim Standartları (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .
- Taqi, M. (2020). How far has audit quality been researched?. *Journal of Islamic Economic Literatures*, 1(1). <https://doi.org/10.58968/jiel.v1i1.52>
- Tepalagul, N. and Ling, L. (2014). Auditor independence and audit quality. *Journal of Accounting Auditing & Finance*, 30(1), 101-121. <https://doi.org/10.1177/0148558x14544505>
- Thottoli, M. M., Thomas, K. V., & Ahmed, E. R. (2019). Adoption of audit software by audit firms: a qualitative study. *Journal of Information and Computational Science*, 9(9), 768-776.
- Torre, M., Botes, V., Dumay, J., Rea, M., & Odendaal, E. (2018). The fall and rise of intellectual capital accounting: new prospects from the big data revolution. *Meditari Accountancy Research*, 26(3), 381-399. <https://doi.org/10.1108/medar-05-2018-0344>

Türker, M. (2006). Uluslararası Denetim Standartları'na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması. *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi* 7(19), 87-98.

Ural, A., & Kılıç, İ. (2006). Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi. Detay Yayınevi.

Uyar, S. (2015). Denetim standartlarına göre sınırlı bağımsız denetim (finansal tabloların gözden geçirilmesi). *Mali Çözüm Dergisi(Temmuz-Ağustos)*, 15-39.

Westermann, K., Bedard, J., & Earley, C. (2014). Learning the “craft” of auditing: a dynamic view of auditors' on-the-job learning. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 864-896. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12107>

Widyastari, N., Badera, I., & Sisdyani, E. (2023). Does skepticism moderates the effect of auditor work experience, independence, and auditor training on auditor ability to detect fraud?. *International Journal of Business Economics & Management*, 6(1), 18-26. <https://doi.org/10.21744/ijbem.v6n1.2066>

<https://mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.660.pdf>. (Erişim tarihi: 20/02/2024).