



BAĞIMSIZ DENETİM MESLEĞİNİN DOĞAL SINIRLAMALARI

Sedat ERDOĞAN



Sosyal Bilimler Metinleri
Papers on Social Science

SOSYAL BİLİMLER METİNLERİ

Papers on Social Science

Sürekli Hakemli Dergi

ISSN 1308–4453 (Print)
ISSN 1308–4895 (Internet)

Sahibi/ Owner: Prof. Dr. Osman ŞİMŞEK- Rektör
Namık Kemal Üniversitesi Adına

Baş Editör/ Editor in Chief: Doç. Dr. Emrah İsmail ÇEVİK
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Yayın Kurulu/ Editorial Board:

Prof. Dr. Ensar NİŞANCI
Prof. Dr. Rasim YILMAZ
Prof. Dr. Abdülkadir IŞIK
Prof. Dr. Alpay HEKİMLER
Prof. Dr. Ahmet KUBAŞ
Prof. Dr. Dilek ALTAŞ
Yrd. Doç. Dr. Elif KIRAN
Yrd. Doç. Dr. İrfan ATALAY
Yrd. Doç. Dr. Seda Ş. GÜNGÖR
Yrd. Doç. Dr. Tefik SÜTÇÜ
Yrd. Doç. Dr. Harun HURMA
Arş. Gör. Aytaç GÜT

Sosyal Bilimler Metinleri Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından online ve basılı olarak sosyal bilimlerin farklı alanlarında yapılan çalışmaların duyurulması ve kamu oyu ile paylaşılarak tartışmaya açılmasına yönelik olarak yayınlanan, farklı üniversitelerdeki öğretim üyelerinden oluşmuş Hakem Kuruluna sahip, **ASOS, ZDB, PROQUEST** ve **Index Copernicus** tarafından indekslenen **uluslararası, akademik hakemli ve sürekli** bir yayındır. Çalışmada öne sürülen görüş ve düşünceler yazara ait olup Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünü bağlamaz.

İndirme Adresi:

<http://sosyalbe.nku.edu.tr/>

Namık Kemal Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Değirmenaltı Yerleşkesi
TR-59030 Tekirdağ
Tel: +90-282-250 4500
Faks: +90-282-250 9932
E-Posta: sosyalbilimler@nku.edu.tr

Hakem Kurulu

Levent AKIN	Prof. Dr.	Ankara Üniversitesi
Yusuf ALPER	Prof. Dr.	Uludağ Üniversitesi
Sudi APAK	Prof. Dr.	Beykent Üniversitesi
Neşe ATİK	Prof. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Hasan BOYNUKARA	Prof. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Tankut CENTEL	Prof. Dr.	Koç Üniversitesi
Toker DERELİ	Prof. Dr.	Işık Üniversitesi
Nadir DEVLET	Prof. Dr.	İstanbul Ticaret Üniversitesi
Ayten ER	Prof. Dr.	Gazi Üniversitesi
Nalan GÜREL	Prof. Dr.	Marmara Üniversitesi
Alpay HEKİMLER	Prof. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Abdulkadir IŞIK	Prof. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
İsmail Hakkı İNAN	Prof. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Cem KILIÇ	Prof. Dr.	Gazi Üniversitesi
Ahmet KUBAŞ	Prof. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Derman KÜÇÜKALTAN	Prof. Dr.	Arel Üniversitesi
Thomas LOPEZ GUZMAN	Prof. Dr.	Cordoba Üniversitesi
Ahmet MAKAL	Prof. Dr.	Ankara Üniversitesi
Ahmet SELAMOĞLU	Prof. Dr.	Kocaeli Üniversitesi
Ali Nazım SÖZER	Prof. Dr.	Dokuz Eylül Üniversitesi
Yaşar ŞENLER	Prof. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Can TUNCAY	Prof. Dr.	Bahçeşehir Üniversitesi
Banu UÇKAN	Prof. Dr.	Anadolu Üniversitesi
Devrim ULUCAN	Prof. Dr.	Maltepe Üniversitesi
Rasim YILMAZ	Prof. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Oktay Salih AKBAY	Doç. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Leyla ATEŞ	Doç. Dr.	Kemerburgaz Üniversitesi
Şener BAĞ	Doç. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Süleyman BAŞTERZİ	Doç. Dr.	Ankara Üniversitesi
Petru GOLBAN	Doç. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Aşkın KESER	Doç. Dr.	Uludağ Üniversitesi
S. Ahmet MENTEŞ	Doç. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Hakan ONGAN	Doç. Dr.	İstanbul Üniversitesi
Murat Selim SELVİ	Doç. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Abdülkadir ŞENKAL	Doç. Dr.	Kocaeli Üniversitesi
Ali TİLBE	Doç. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Aykut Hamit TURAN	Doç. Dr.	Kocaeli Üniversitesi
İrfan ATALAY	Yrd. Doç. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Sonel BOSNALI	Yrd. Doç. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Tatiana GOLBAN	Yrd. Doç. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
İmran GÜR	Yrd. Doç. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Ali GÜREL	Yrd. Doç. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Lütfü ŞİMŞEK	Yrd. Doç. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Tevfik SÜTÇÜ	Yrd. Doç. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Çiğdem VATANSEVER	Yrd. Doç. Dr.	Namık Kemal Üniversitesi
Ahmet Zeki BULUNÇ	Dr.	Başkent Üniversitesi (Emekli Büyükelçi)
Oscar A. POMBO	Dr.	Colef Üniversitesi

Hakem kurulunda yer alan isimler unvan ve soyadına göre alfabetik sıralanmıştır. Yayınlanmak üzere gönderilen çalışmaların konularına göre hakem ilavesi yapılabilir.

Bağımsız Denetim Mesleğinin Doğal Sınırlamaları

ÖZET

Bu çalışma bağımsız denetim mesleğinin yanlış beyanları ortaya çıkarmasına engel teşkil eden bağımsız denetim mesleğinin doğal sınırlamalarını ele almaktadır. Öncelikle yanlış beyan kavramı incelenmekte ve sahip olduğu karmaşık yapı itibarıyla bağımsız denetçilerin yanlış beyanları bulmalarını zorlaştıran hile kavramı ve özellikleri ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmektedir. Bağımsız denetim mesleğinin doğal sınırlamaları bağımsız denetim mesleğinin doğal yapısından ve iç kontrol yapısından kaynaklanan sınırlamalar olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir. Aynı zamanda da, bağımsız denetim mesleğinin doğal yapısından kaynaklanan sınırlamalar Türkiye'deki mevcut durumu itibarıyla incelenmekte ve ayrıntılı bir şekilde ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, İç Kontrol, Doğal Sınırlamalar, Yanlış Beyan, Hile, Türkiye.

The Natural/Inherent Limitations of Independent Auditing Profession

ABSTRACT

In this study, the natural/inherent limitations of independent auditing profession are investigated as barriers to uncover misstatements. First of all, the concept of misstatement and the concept of fraud which has a very complex structure that makes it very difficult to detect misstatements are evaluated in detail. The natural/inherent limitations of independent auditing profession have been investigated under two headings, namely the natural/inherent limitations of auditing arise from natural structure of auditing profession and the natural/inherent limitations of auditing arise from internal control. Meanwhile, the natural/inherent limitations of independent audit profession have been investigated and discussed in detail in Turkey.

Keywords: Independent Auditing, Internal Control, Natural/Inherent Limitations, Misstatement, Fraud, Turkey.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	III
ABSTRACT	III
İÇİNDEKİLER	IV
1. GİRİŞ	1
2. YANLIŞ BEYAN KAVRAMI (MISSTATEMENT) VE BAĞIMSIZ DENETİM DESTEĞİ	2
2.1. Hile Kavramı	3
3. BAĞIMSIZ DENETİM MESLEĞİNİN DOĞAL SINIRLAMALARI	5
3.1. Bağımsız Denetim Mesleğinden Kaynaklanan Doğal Sınırlamalar	5
3.1.1. Finansal Raporlamanın Doğası	5
3.1.2. Denetim Süreçlerinin Doğal Yapısı	6
3.1.3. Denetimin Belli Bir Zaman Dilimi İçerisinde Yapılmasından Dolayı	7
3.1.4. Denetimin Belli Ve Makul Bir Maliyetle Yapılmasından Dolayı	7
3.2. İç Kontrol Yapısından Kaynaklanan Doğal Sınırlamaları	9
4. SONUÇ	10
KAYNAKLAR	11

1. GİRİŞ

Bağımsız denetim mesleği önemini her geçen gün artıran mesleklerden bir tanesidir. Denetim mesleğindeki sorumluluk kavramıyla birlikte denetim mesleğini icra edenlerin sorumluluğu her geçen gün daha fazla tartışılmaktadır. Sorumluluk kavramını bağımsız denetçiler açısından sınırlayan kavramlardan bir tanesi olarak, bu çalışmada, bağımsız denetim mesleğinin yapısından kaynaklanan doğal sınırlamalar ele alınmaktadır.

Yanlış beyan kavramı muhasebedeki gri alanlardan bir tanesi olarak karşımızda durmaktadır. Yanlış beyan türleri dikkate alındığında, bu yanlış beyanların tespiti sorunu bağımsız denetçilerin en temel sorumluluklarından biri olarak ortaya çıkmaktadır. Köse ve Erdoğan (2015) Türkiye'de denetim beklenti boşluğunu inceledikleri çalışmada, denetçi ve denetim hizmetinden yararlananların denetçilerin usulsüzlükleri belirleme konusunda farklı düşüncelere sahip olduklarını ortaya koymuşlardır. Özellikle denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacı ve yatırım analistlerinin, bağımsız denetçilere nazaran, bağımsız denetçilerin tüm yanlış beyanları bulma gibi bir sorumluluklarının olduğu düşüncesine istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde daha az inandıklarını ortaya koymuşlardır. Zira bağımsız denetim standartlarının da bağımsız denetçilere böyle bir sorumluk yüklediği bilinen bir gerçektir.

Bağımsız denetçilerin yanlış beyanları bulmada karşılarına belirtildiği gibi çok sayıda engel çıkabilmektedir. Bağımsız denetim mesleği, çalışanların dürüstlüğüne ispatlamaya çalışan bir sistem değildir. Denetim kuruluşu kuruluşuna bir doğrulamayı garanti etmemektedir. Küçük hesaplar birçok zaman gözden kaçabilmektedir. Her türlü özen gösterilmiş dahi olsa bazı hileli işlemler tespit edilemeyebilir. Denetçi bazen işletmenin işlemlerinin yapısını tam olarak anlayamayabilir. Denetçi olumlu görüş verse dahi bu durum finansal tabloların yanlış beyan içermediği anlamına gelmeyebilir. Her ne kadar bağımsız denetim bağımsız denetçiler tarafından yapılıyor olsa dahi çoğu zaman bağımsız denetçilerin bağımsızlığı konusunda şüpheler oluşabilmektedir (Sharma, 2010, 35-36).

Bu çalışma bağımsız denetçinin mutlak anlamda güvence sağlayamama nedenlerinden biri olan ve bağımsız denetim mesleğinin kendine has yapısından kaynaklanan, bağımsız denetimin doğal sınırlamalarını incelemekte ve bu sınırlamaları detaylı bir şekilde ortaya koymaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde genel olarak yanlış beyan kavramı (misstatement) incelemekte ve yanlış beyan türlerinden bağımsız denetim mesleğini en çok ilgilendiren kavram olan hile kavramı üzerinde durulmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde bağımsız denetimin doğal sınırlamalarından olan bağımsız denetim mesleğiyle ilgili sınırlamalar ayrıntılı olarak incelenmektedir. Bu kapsamda Erdoğan (2013) tarafından hazırlanan doktora tezinde bağımsız denetim hizmetini icra edenlere ve bu denetim hizmetinden yararlananlara sorulan, bağımsız denetçilerin etkin bir bağımsız denetim yaptıklarına inanıyor musunuz? sorusu etrafında çalışma şekillenmektedir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise firmaların iç

kontrol yapılarının bağımsız denetim üzerindeki etkisi dikkate alınarak, iç kontrol yapısının doğal sınırlamaları incelenmiştir.

2. YANLIŞ BEYAN KAVRAMI (MISSTATEMENT) VE BAĞIMSIZ DENETİM DESTEĞİ

KGK'nın terimler sözlüğü "misstatement" kavramını "yanlış ifade" olarak Türkçeleştirmesine karşın, "ifade" kavramı daha soyut (Özellikle sözel anlatımda kullanılmaktadır.) ve "beyan" kavramı daha somut yani yazılı bilgileri ifade ettiği için, kavram; "yanlış beyan" olarak çevrilmiş ve kullanılmıştır.

Muhasebe biliminde yanlış beyan olarak ifade edilen kavram aslında iki ayrı kavramın bileşiminden oluşmaktadır. Bunlardan birincisi hata ve diğeri de hiledir. Bu iki kavram arasındaki temel fark niyettir. Hatada finansal tablolarda yer alan bilgilerin belli bir niyet taşımaksızın yanlış beyan edilmesi ifade edilmektedir. Fakat hile kavramı ise tamamen niyet içermektedir ve bilinçli olarak finansal tablolarda yer alan bilgilerin belli amaçlar etrafında değiştirilmesini ifade etmektedir. Fakat finansal tablolarda yer alan yanlış beyanların bilinçli mi yoksa bilinçsiz mi yapıldığını anlamak hiç kolay olmamaktadır (Eilifzsen ve Messier, 2000).

Bağımsız denetçiler tarafından denetlenen firmaların finansal tablolarına dair uygun bir görüş verilebilmesi için denetçi finansal tabloların hata veya hileden kaynaklanan maddi yanlış beyan taşımadığına dair makul bir güvence elde edebilecek şekilde, bağımsız denetimi planlamalı ve yürütmelidir. Makul güvence kavramı, denetim riskini uygun düşük bir seviyeye indirmek için, uygun ve yeterli denetim kanıtı toplamayı içermekle birlikte yeterli mesleki özeni göstermek suretiyle gerçekleşir (PCAOB, 2010b, Madde 3).

PCAOB (2010a)'a göre, yanlış beyan kavramı tek başına ya da toplu olarak, uygun bir finansal raporlama çerçevesine göre finansal tabloların sunulmasına engel olan yanlış beyanları ifade etmektedir. Aslında, yanlış beyan kavramı muhasebe ile ilgili bir hesabın, sınıflandırmanın, sunumun ya da finansal raporlardaki açıklamaların uygun bir finansal raporlama çerçevesinde değerlendirilmesi durumunda şekillenecek olan aynı hesaptan, sınıflandırmadan, sunumdan ya da finansal raporlardaki açıklamadan farkı olarak ifade edilebilir (PCAOB, 2010, Madde A1).

Yanlış beyanlar genellikle iki tipte karşımıza çıkar. Bunlar; bilinen yanlış beyanlar ve yanlış beyan gibi görünen yanlış beyanlar. Bilinen yanlış beyanları anlamak oldukça kolaydır. Mesela faturalar kontrol edilerek eğer ne kadar satış yapıldığı anlaşılabilir ve burada bir sorun varsa çok kolay bir şekilde tespit edilebilir. Fakat yanlış beyan gibi görünen durumlarda ise genellikle yönetici ile denetimin aynı durum karşısında farklı görüşlerinin olduğu durumları ifade eder. Böyle durumlarda yöneticiler açısından sorun olarak görünmeyen durumlar denetçiler açısından makul olmayan ya da uygun olmayan olarak değerlendirilebilir (Messier vd. 2010, 82).

Yanlış beyanlarla ilgili muhasebe açısından dikkat edilmesi gereken bir diğer konu da, bu yanlış beyanların maddi olup olmadığıdır. Finansal tabloların bağımsız denetimi yerine getirilirken denetçiler bir bütün olarak işletmenin finansal tablolarının maddi yanlış beyan içermediğine dair makul bir güvence sağlamaya çalışır. Böylelikle denetçi bir rapor hazırlayarak, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun bir şekilde, finansal raporlama çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüşe kanaat getirir (ISA 320, 2008, A1).

Hata kavramı bilinçli yapılan işlemler kapsamında değerlendirilmemektedir. Fakat hile kavramı tamamen bilinçli eylemleri içermekte ve sahip olduğu karmaşık yapısı nedeniyle üzerinde özellikle durulması gerekmektedir. Bu nedenle, çalışmada hile kavramına ve hileli işlemlerin yapısına özel bir önem verilmekte ve kavram aşağıdaki gibi ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir.

2.1. Hile Kavramı

Messier vd. (2010) hileyi; hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlış beyanlar ve varlıkların uygunsuz kullanımından kaynaklanan yanlış beyanlar olmak üzere iki başlık altında incelemiştir. Varlıkların uygunsuz kullanımı zimmetine para geçirme (nakit para çalma, varlık çalma ve işletmenin aslında olmayan mal ve hizmetleri için para ödeme) anlamından da kullanılabilir.

Hile kavramı birçok araştırmacı tarafından farklı tanımlanmakla birlikte ISA 240 standardı hileyi; haksız ve yasa dışı bir avantaj sağlamak amacıyla özellikle şirketleri yöneten yöneticiler, çalışanlar ya da üçüncü kişiler tarafından gerçekleştirilen bilinçli aldatmalar olarak tanımlamaktadır (ISA 240, 2010, Madde 11).

Hile kavramının maddiliğinin araştırılmasına gerek duymayan muhasebe mesleği, hataların maddi olup olmadığını değerlendirmek durumundadır. Eğer yanlış beyan bilinçli olarak yapılıyorsa bu durumda yapılan yanlış beyanın büyüklüğüne bakılmaksızın, raporlama kalitesi dikkate alındığında, maddilik kapsamında değerlendirilebilir (PCAOB, 2010a, Madde 17).

Buradaki makul güven kavramı yeterli uygun denetim kanıtının toplanmasını içeren yeterli mesleki özenin gösterilmesiyle denetim riskinin uygun düşük bir seviyeye indirgenmesiyle sağlanmaktadır (PCAOB, 2010a, Madde 32).

- Hile genel olarak aşağıdaki hususları içermektedir (SAS 110, 4):
- Muhasebe kayıt veya dokümanlarının değiştirilmesi ya da tahrif edilmesi,
- Varlıkların uygunsuz kullanılması ya da çalınması,
- Kayıtlardan ya da dokümanlardan işlemlerin etkisinin silinmesi ya da çıkarılması,
- Belli bir işleme dayanmayan muhasebe kayıtları yapmak,
- Muhasebe politikalarının bilinçli olarak yanlış uygulanması,
- Muhasebe işlemlerinin bilinçli olarak saptırılması.

Yapılan hileli işlemlerin karakteristikleri incelendiğinde genellikle üç tür durum karşımıza çıkmaktadır: Teşvik/baskı, fırsat ve rasyonel davranıştır (Ramos, 2003, 28). Bu durumlar aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir.

Teşvik/Baskı: İşletmelerde finansal tablolarda yapılan hile genellikle dışarıdan ya da içeriden yönetimin baskı altında olduğu durumlarda gerçeğe uygun olmayan kazanç hedeflerini tutturmak için yapılabilmektedir. Yine varlıkların tahsisinde de yaşam koşullarında değişim oluşturmak için oynamalar yapılabilmektedir (ISA 240, 2010, Paragraf A1). Dolayısıyla teşvik/baskı işletmeden kaynaklanan baskılar ve kişisel baskılar olmak üzere iki grupta incelenebilmektedir.

İşletme baskısı genel olarak firmanın hedeflerini karşılaması, bütçesini tutturması, yeni fonlara sahip olmak için yapılan borç anlaşmaları ve işletme içerisinde yükselme gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır (Rittenberg vd., 2009, 421-422). Kişisel baskılar ise yönetimin kişisel ve müsrif yaşam koşullarını gizlemek maksadıyla yapılan hileli işlemler olarak karşımıza çıkmaktadır (Moeller, 2004, 218; Rittenberg vd., 2009, 421-422)

Fırsat: Özellikle iç kontrol sisteminin yapısında kaynaklanan eksiklikler dolayısıyla işletme içerisindeki kişilerin hileli işlemlere başvurmasına neden olabilecek fırsatlar ortaya koymasıdır. Örneğin işletme içerisindeki bir bireyin iç kontrol sistemindeki belli başlı eksiklikleri bilmesi durumunda bu fırsatları değerlendirebilme ihtimali bu duruma örnek verilebilmektedir (ISA 240, 2010, Paragraf A1).

Rasyonel/Davranış: Bireyler, hileli işlemlere başvurmayı kendilerince rasyonelleştirebilmektedirler. Bazı bireylerin karakterleri, davranış kalıpları ve etik anlayışları, onların kasıtlı olarak hileli işlemler yapmalarına izin verir. Örneğin, çalışanlar, işletmenin hak ettiklerini vermediğini ve böylelikle de usulsüz eylemlere başvurarak kişisel çıkar elde etmelerinde bir mahsur olmadığına inanabilirler (Moeller, 2004, 218; ISA 240, 2010, Paragraf A1).

Bağımsız denetim mesleğinin sahip olduğu özellikler nedeniyle firmaların finansal tablolarında var olan yanlış beyanların ortaya çıkarılmasında büyük sorunlar yaşanabilmektedir. Özellikle bu bölümde anlatıldığı gibi hile faktörlerinin bu yanlış beyanların ortaya çıkarılmasında ne denli kritik olabileceği anlaşılmaktadır.

Hileli durumlar karşısında denetçiler maddi yanlış beyan riskini tespit etmek için şu adımları atmaları gerekir (Messier vd. 2010, 82):

- Bu durumu diğer denetim ekibi üyeleriyle tartışır.
- Hileli durumlar karşısında yönetimin ne düşündüğü hakkında soruşturma yapar.
- Denetimin planlanması aşamasında analitik prosedürler yerine getirirken beklenmeyen ya da normal olmayan ilişkiler olup olmadığını dikkate alır.
- Müşterinin dönem sonlarında beklenmeyen ayarlamalar yapıp yapmadığını inceler.

3. BAĞIMSIZ DENETİM MESLEĞİNİN DOĞAL SINIRLAMALARI

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bağımsız denetim mesleğinin kendi yapısı dikkate alınmakta ve yanlış beyanların ortaya çıkarılmamasına neden olabilecek olan faktörler incelenmektedir. Bu kapsamda öncelikle bağımsız denetim mesleğinin yapısı incelenmekte ve doğal sınırlamaları tespit edilmeye çalışılmaktadır. Bağımsız denetim mesleğinin yapısal sınırlamaları incelendikten sonra ise iç kontrol yapısında var olan sınırlamaların yanlış beyanların tespitini etkileyeceği varsayımıyla iç kontrol yapısından kaynaklanan doğal sınırlamalar ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmektedir.

3.1. Bağımsız Denetim Mesleğinden Kaynaklanan Doğal Sınırlamalar

Bağımsız denetçilerin denetim riskini sıfıra indirmeleri ya da denetlenen finansal tablolara dair mutlak bir güvence sağlamaları denetimin doğal sınırlamaları dolayısıyla mümkün değildir. Dolayısıyla hiçbir halde şirketlerin finansal tabloları tamamen hata ve/veya hileden arındırılmış demek mümkün değildir (ISA 200, 2009). Bu durumun arkasında yatan temel nedenlerden bir tanesi de bağımsız denetim mesleğinden kaynaklanan doğal sınırlamalardır.

Genel olarak denetimin doğal sınırlamaları şu şekilde ortaya çıkar:

- Finansal raporlamanın doğal yapısından dolayı,
- Denetim süreçlerinin doğal yapısından dolayı,
- Denetimin belli bir zaman dilimi içerisinde yapılmasından dolayı,
- Denetimin belli ve makul bir maliyetle yapılmasından dolayı.

3.1.1. Finansal Raporlamanın Doğası

Finansal tablolar işletme yöneticileri tarafından hazırlanırken birçok zaman işletmenin mevcut gerçekleri ve durumları nedeniyle yöneticilerce birçok yargıda bulunmasını gerekli kılmaktadır. Yine, finansal tablolar birçok zaman öznel kararlar ve değerlendirmeler ya da belirsizlikler içerebilmektedir. Verilen bu kararlar aslında birçok farklı kullanıcı tarafından farklı anlamlar taşıyabilmekte ve yorum farkına göre değişebilmektedir. Özellikle muhasebe tahminleri çok sık karşılaşılan öznel karar alınan durumların başında gelmektedir. Muhasebe standartları aslında muhasebe tahminleri yapılması aşamasında bu tahminlerin makul bir şekilde yapılıp yapılmadığına dair özel bir önem vermenin gerekliliğini vurgulasa dahi yine de bu tahminler kişiler arasında farklılıklar oluşturabilmektedir (ISA 200, 2009). Dolayısıyla denetim çalışmaları denetçilerin yargılarına dayalı olarak gelişen bir süreçtir. Bu yargılar özellikle yönetimin finansal tabloları hazırlama aşamasında verdiği kararlara dair makul bir bakış açısını içermektedir.

3.1.2. Denetim Süreçlerinin Doğal Yapısı

Denetçilerin denetim kanıtı toplamaları aşamasında karşılaşılan hem uygulama hem de yasal sınırlamalar vardır:

- Yöneticilerin ya da diğer kişilerin, denetçiler tarafından istenen bilgileri ya da finansal tabloların hazırlanmasında gerekli olan bilgileri bilerek ya da bilmeyerek ilgililere vermeme ihtimali bulunmaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak da, denetçiler, denetim sürecinde ihtiyaç duydukları bilgileri elde etmek için tüm denetim süreçlerini yerine getirmiş olsalar bile ellerindeki bilgilerin tamamen gerçeği yansıttığından emin olamayabilirler (ISA 200, 2009). Dolayısıyla denetçiler tarafından tespit edilememiş maddi hataları içeren kaçınılmaz bir riskten söz etmek mümkündür (Ainapure and Ainapure, 2009, 48).
- Hileli işlemlere bakıldığı zaman çok dikkatli ve alanında uzmanlığa sahip kişiler tarafından hazırlandıkları ve tespit edilmelerinin çok zor olduğu görülmektedir. Dolayısıyla denetim süreçlerinin kanıt toplama aşamasında bilinçli yönlendirmeler dolayısıyla etkin bir şekilde toplanması mümkün olmayabilmektedir. Öyle ki hileli bir şekilde düzenlenmiş belgeler sayesinde, aslında geçerli olmayan belgeler denetçiler tarafından denetim kanıtı olarak kullanılabilir. Denetçiler ne hileli hazırlanmış belgelerin tespit edilmesine dair eğitim almışlardır ne de bu tür belgeler hakkında uzmanlığa sahiptirler (ISA 200, 2009).
- Denetçilerin iddia edilen günahları/suçları bulma gibi bir sorumlulukları yoktur. Yine, denetçilerin bu tür işlemler araştırmada kullanabilecekleri bir yasal güçleri de yoktur (ISA 200, 2009).
- Denetçilerin objektif bir şekilde neyin maddilik kapsamı içerisinde neyin dışarısında tutulabileceğine dair vereceği kararlar birçok zaman yanlıya neden olabilir. Çünkü, maddilik de kendi içerisinde bir yargı barındırmaktadır (Ainapure and Ainapure, 2009, 48).
- Denetçiler, teknik eleman değildirler. Dolayısıyla bir grup denetçi tarafından varlıklara dair yapılan değerlendirmelerde mutlak anlamda gerçeği elde etmek çoğu zaman mümkün olmamaktadır (Ainapure and Ainapure, 2009, 48).

Tablo 1: Denetim Süreçlerinin Doğal Yapısı ve Karşılaşılan Temel Sorunlar

Yargıda bulunma	Denetim süreçlerinin kapsamı denetçilerin yargılarına dayanmaktadır. Yönetimin yaptığı tahmin gerektiren işlemlerin değerlendirilmesi de yine denetçilerin yargılarına göre yapılmaktadır.
İkna Edicilik	Denetim kanıtları kanıtlayıcı değil ikna edici niteliktedir.
Maddi Hataların Tespit Edilememesi	Denetim testlerinin doğası gereği Denetimin ve iç kontrol yapısının sahip olduğu doğal sınırlamalar Denetimin temel amacının tespit etme olmaması Tespit edilenlerin tam anlamıyla güvenilir olmaması

Maddilik	Maddiliği kesin hatlarıyla belirleyen bir standart olmaması Maddiliğin deneyime ve yargılara dayalı olarak belirlenmesi
Yetenek	Denetçiler teknik eleman ve değerlendirme uzmanı değillerdir.

Kaynak: Ainapure, Varsha and Ainapure, Mukund (2009), Auditing and Assurance, PHI Learning Private Limited, Yeni Delhi, Hindistan.

3.1.3. Denetimin Belli Bir Zaman Dilimi İçerisinde Yapılmasından Dolayı

Denetimin belli bir zaman aralığında yapılma zorunluluğu aslında denetçilerin yapmaları gereken denetim süreçlerini yerine getirmemeleri için bir bahane olamaz. Denetimin uygun bir şekilde planlanması ve denetimi yapmak için gerekli kaynakların temin edilmesi bu tür sorunlarla karşılaşılmasına engel olacağı düşünülmektedir. Fakat, bilginin önemi, dolayısıyla da değeri zamanla düşme eğilimindedir. Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına dair hazırlanmış olan çerçevede denetçilerin makul bir süre içerisinde finansal tablolara dair bir fikir beyan etmesi beklenmektedir (ISA 200, 2009).

3.1.4. Denetimin Belli Ve Makul Bir Maliyetle Yapılmasından Dolayı

Belli bir zaman dilimi içerisinde bitirilmesi uygun görülen denetim çalışmalarının aynı zamanda da makul bir maliyetle gerçekleştirilme zorunluluğu vardır. Aynı zamanda da elde edilen bilgilerin güvenilirliği ile maliyeti arasında makul bir dengenin kurulmuş olması gerekmektedir (ISA 200, 2009). Denetim görüşü belli bir sonucu garanti etmekten ziyade denetçilerin mesleki yargılarına dair bir ifadedir. Denetçinin mutlak anlamda bir sonuca ulaşamamasında birçok unsur etkilidir. Örneğin, birçok finansal tablo öznel kararlar içermekte veya bu kararlarda belirsizlik taşımaktadır. Bu tür sorunların aşılması denetim süreçlerinin gerçekleştirilmesiyle ortadan kaldırılabilecek sorunlar değildir (PWC, 2013).

Dikkat edilmesi gereken diğer bir konu da, finansal tablolarda yer alan tüm bilgilerin tek tek ve denetçiler tarafından doğrulanmış bilgiler olmadığı ve dolayısıyla da denetlenen işletmelerin finansal tablolarına dair %100 bir garanti vermenin mümkün olmadığıdır. Denetçiler muhasebe kayıtlarını belli testler yardımıyla seçerek inceler ve sonuç olarak işletmelerin finansal tablolarında sunulacak olan bilgilere dair makul bir güvence içerisinde mesleki yargısını denetim görüşü olarak beyan eder (PWC, 2013).

Erdoğan (2013), Denetim Beklenti Boşluğu ve Türkiye’de Denetim Beklenti Boşluğu Varlığının İncelenmesi adlı doktora tezinde; denetçi ve denetim hizmetinden yararlananlar kapsamındaki bankacı ve yatırım analistlerine, denetçilerin bağımsız denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getirip getirmediğine dair görüşlerini sormuştur. Toplam katılımcı sayısı olan 154 kişiden 61’i (%39,6) “Evet” bağımsız denetçiler etkin bir bağımsız denetim hizmeti sunmaktadırlar düşüncesine sahip iken,

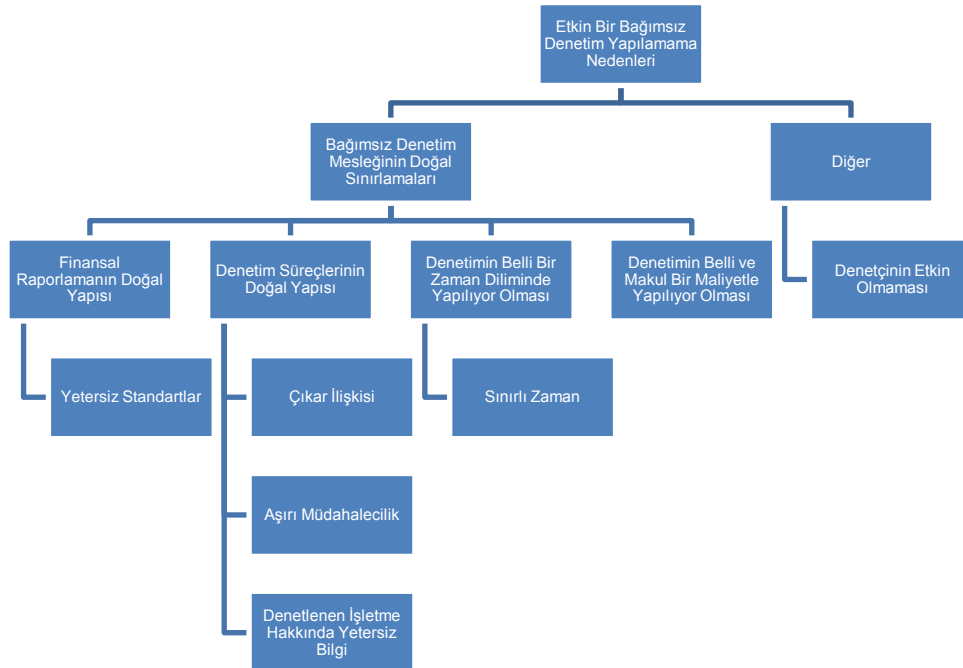
93'ü (%60,4) "Hayır" bağımsız denetçilerin etkin bir denetim yaptıklarına inanmadıkları görüşünü belirtmişlerdir. Bağımsız denetim hizmeti sunan ve çalışmaya katılan 78 bağımsız denetçinin sadece 35'i yani yaklaşık %45'i bağımsız denetçilerin etkin bir denetim yaptığını, yaklaşık %55'lik bölüm ise bağımsız denetçilerin etkin bir bağımsız denetim yapmadıklarını/yapamadıklarını belirtmişlerdir.

Erdoğan (2013) çalışmada bağımsız denetçilerin etkin bir denetim yapmadığı/yapamadığı cevabını veren katılımcılara, etkin bir bağımsız denetimin neden yapılamadığı sorusunu sormuştur. Verilen cevaplara göre oluşturulan tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 2: Denetçilerin Etkin Bir Denetim Yapamama Nedenlerine Dair Katılımcılarının Görüşleri

Katılımcı	Sınırlı Zaman	Çıkar İlişkisi	Denetçinin Etkin Olmaması	Aşırı Müdahalecilik	Yetersiz Standartlar	Denetlenen İşletme Hakkında Yetersiz Bilgi	Toplam
Denetçi	25 (%58)	11 (%26)	0	0	7 (%24)	0	43 (%100)
Bankacı	0	18 (%72)	1 (%4)	5 (%20)	1 (%4)	0	25 (%100)
Yatırım Analisti	0	4 (%16)	0	3 (%12)	0	18 (%72)	25 (%100)
Toplam	25 (%27)	32 (%34)	1 (%1)	8 (%9)	8 (%9)	17 (%18)	93 (%100)

Kaynak: Erdoğan, Sedat (2013), Denetim Beklenti Boşluğu ve Türkiye'de Denetim Beklenti Boşluğu Varlığının İncelenmesi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Zonguldak, Bülent Ecevit Üniversitesi.



Şekil 1: Türkiye'de Bağımsız Denetçilerin Etkin Bir Denetim Yapamama Nedenleri

Erdoğan (2013) tarafından elde edilen araştırma sonuçları bu çalışmanın temel konusu olan bağımsız denetimin doğal sınırlamaları altında değerlendirildiğinde karşımıza yukarıda gösterilen şekilde bir durum çıkmaktadır.

3.2. İç Kontrol Yapısından Kaynaklanan Doğal Sınırlamaları

Bağımsız denetim standartları firmaların hata ve hileden kaynaklanabilecek maddi yanlış beyan risklerini belirlemeyi ve değerlendirmeyi denetimin planlanmasının bir parçası olarak zorunlu görmektedir. Bu değerlendirme finansal raporlamaya dair iç kontrolü de dikkate alan organizasyonun ve çevresinin anlaşılmasıyla sağlanmaktadır. Bağımsız denetçi oluşabilecek olan maddi yanlış beyan tiplerini tahmin etmek amacıyla müşterisinin iç kontrol yapısını anlamak zorunda ve bu yanlış beyanların finansal tablolarda yer alıp almadığına dair uygun denetim süreçleri geliştirmelidir. Eğer firmanın iç kontrol yapısı sağlam değilse, denetçi bu durumu dikkate alacak şekilde denetim çalışmalarını yürütecektir. Öyle ki bağımsız denetim mesleği halka açık anonim şirketlerin bağımsız denetimlerinin bir parçası olarak, bu şirketlerin iç kontrol yapılarına dair de bir görüş beyan eder (Rittenberg vd., 2009, 109).

İç kontrol işletme yönetimi tarafından genel olarak aşağıda sayılan ihtiyaçlara cevap vermek amacıyla yapılmaktadır (SAS 300, 2004, 13):

- İşlemlerin uygun genel ve özel yetkilere göre yapılıp yapılmadığı,
- Tüm işlemler doğru tutarlarla, uygun hesaplara ve uygun kayıt dönemi içerisinde kayıt edilip edilmediği,
- Varlıklara erişimin uygun yetkilerle olup olmadığı,
- Kayıtlı varlıklarla varlıkların gerçekteki durumu arasında makul farklılıkların olması ve eğer farklılıklar bariz ise bu farklılıklara dair uygun eylemlerin gerçekleştirilmesi.

Tıpkı denetimin sahip olduğu doğal sınırlamalar olduğu gibi işletmeler içerisinde kurulmuş olan iç kontrol yapılarının da doğal sınırlamaları bulunmaktadır. Bunlar genel olarak, insan hataları, yönetimin iç kontrole önem vermemesi ve usulsüzlükler dolayısıyla iç kontrolden kaçma olarak ifade edilebilir (Bagshaw, 2013).

Özellikle görevlerin ayrılığı (segregation of duties) oldukça önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Öyle ki iç kontrol amaçlarının başarılabilmesi için şirketlerin kontrol aktivitelerinin etkinliğinin değerlendirilmesi görevlerin yeterince birbirinden ayrı olması oldukça önemli bir konudur. Burada ifade edilen görev ayrılığı, işletme içerisinde varlıkları etkileyen işlemlere yetki veren personelin (Authorization/Approval), işlemleri gerçekleştiren personelin (Execution), varlıkların gözetiminden sorumlu personelin (Custody) ve işlemleri muhasebeleştiiren personelin (Recording/Reporting) birbirinden ayrı olmasını ifade etmektedir (Gray ve Manson, 2008, 278; Dull, 2010, 255). Eğer iç kontrol yapısında görevlerin ayrımı uygun bir şekilde yapılmamışsa bu durum birçok yanlış beyanın oluşmasına neden olma ihtimali vardır (Bagshaw, 2013).

Etkin ve etkili bir işletme açısından iç kontrol yapısı oldukça önemlidir. Aslında iç kontrol sistemi işletmenin en üst seviyesinden en alt seviyesine kadar her türlü birimini içeren bir iletişim sistemidir. İç kontrol sistemi muhasebe birimi tarafından işlenmiş olan kayıtların güvenilirliği konusunda bir uyarıcı niteliği taşımaktadır (Trenerry, 1999, 4-5).

Aslında hiçbir iç kontrol sistemi hile oluşumunu tam olarak engelleyemez. Çok etkin bir iç kontrol sistemi kurulmuş olsa dahi hata ve hileden kaynaklanan yanlış beyan ihtimali tam olarak ortadan fakat azaltılabilmektedir. Eğer uygun bir iç kontrol sistemi kurgulanmışsa, hileli işlemlere başvurulmasını zorlaştıracak ve hileli işlemlerin bulunmasını kolaylaştıracaktır ama tam olarak ortadan kaldırılamayacaktır. (Trenerry, 1999, 293).

İç kontrol yapısının yukarıda sayılmış olan genel özellikleri dikkate alındığında, genel olarak iç kontrol sistemlerinin doğal sınırlamaları olarak aşağıda belirtilmiş durumlar gösterilebilmektedir (SAS 300, 2004, 14):

- Kurulan iç kontrolün maliyeti ile bu kontrolün olmadığı durumda katlanılacak olan maliyetin orantısız olmasıdır. Böyle bir durumda yönetim bu iç kontrolü uygulamada isteksiz davranabilir.
- Birçok iç kontrol rutin olmayan işlemlerden ziyade rutin işlemler üzerine kurulmaktadır. Dolayısıyla sık yaşanmayan işlemlerle ilgili iç kontrol eksiklikleri gözlenebilmektedir.
- Yeteri kadar önem vermemekten, dikkatsizlikten, yargı hatalarından ve talimatların yanlış anlaşılmasından kaynaklanan potansiyel insani hatalara neden olunabilmektedir.
- İşletme içerisinde ya da dışarıdan yöneticilerin ya da personelin işletmenin iç kontrol yapısını zayıflatıcı ilişkiler içerisinde yer alabilmeleri mümkündür.
- Belli bir iç kontrole dair sorumluluğu bulunan bir kişinin bu sorumluluğu suiistimal etmesi mümkündür.
- Uygulamadaki değişmelerden dolayı iç kontrol süreçlerinin yetersiz olabilme ihtimali vardır.

4. SONUÇ

Bu çalışma temel olarak bağımsız denetim mesleğinin sınırlamalarını incelemektedir. Bağımsız denetim mesleğinin sahip olduğu yapı itibarıyla oldukça fazla sınırlamasının olduğu bilinmektedir. Farklı çalışmalarda farklı sınırlamalar üzerinde durulmaktadır. Bu çalışmada temel olarak bağımsız denetim mesleğinin yapısal sınırlamaları olarak bilinen doğal sınırlamaları incelenmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde yanlış beyan kavramı üzerinde durulmakta ve yanlış beyanların bağımsız denetçiler tarafından tespit edilmesinde karşılaşılan sorunlara değinilmektedir. Yanlış beyan türlerinden birisi olan ve tespiti oldukça zor olan hile kavramı ayrıntılı bir şekilde incelenmekte ve çok iyi bir bağımsız denetim yapılmasına ve çok iyi bir iç kontrol sisteminin kurulmuş olmasına rağmen, hala hile riskinin neden yok edilemeyeceği üzerinde durulmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde bağımsız denetim mesleğinin kendine has yapısından kaynaklanan bağımsız denetim mesleğinin doğal sınırlamaları incelenmektedir. Bağımsız denetim mesleğinin doğal sınırlamaları olarak finansal raporlamanın doğal yapısından kaynaklanan, denetim süreçlerinin doğal yapısından kaynaklanan, denetimin belli bir zaman dilimi içerisinde yapılmasından kaynaklanan ve denetimin belli ve makul bir maliyetle yapılmasından kaynaklanan sınırlamalar olduğu tespit edilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise bağımsız denetim mesleğinin ayrılmaz parçalarından birisi olan iç kontrol yapısının sahip olduğu doğal sınırlamalar ele alınmış ve yanlış beyanların tespitinden karşılaşılan sorunlar ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

Türkiye'deki bağımsız denetim mesleğine dair yapılan incelemede, bağımsız denetim mesleğinin etkin bir şekilde yapılamamasına neden olan etkenler ayrıntılı bir şekilde incelenmiş olup, temel olarak bu problemlerin bağımsız denetim mesleğinin doğal sınırlamalarından kaynaklandığı görülmüştür. Bağımsız denetçilerin bu doğal sınırlamalar içerisinde özellikle sınırlı zaman dilimi içerisinde yapılmasını bağımsız denetim mesleğinin temel sınırlaması olarak görmesine karşın, bağımsız denetim mesleğinin ürettiği hizmetlerden yararlananlar kapsamında değerlendirilen bankacı ve yatırım analistlerinin ise etkin denetimin yapılmasını engelleyen temel faktörlerin denetim süreçlerinin doğal yapısından kaynaklandığını vurgulamaktadırlar.

KAYNAKLAR

Ainapure, V. and Ainapure, M. (2009). Auditing and Assurance. PHI Learning Private Limited, Yeni Delhi, Hindistan, 2. Baskı.

Bagshaw, K. (2013). Audit and Assurance Essentials for Professional Accountancy Exams. John Wiley & Sons Ltd, West Sussex , UK.

Dull, G. (2010). Accounting Information Systems. 8th Edition, South-Western Cengage Learning, USA.

Eilifsen, A. and Messier, W. F. (2000). Auditor Detection of Misstatements: A Review and Integration of Empirical Research. Journal of Accounting Literature, 19, 1-43.

Erdoğan, S. (2013). Denetim Beklenti Boşluğu ve Türkiye'de Denetim Beklenti Boşluğu Varlığının İncelenmesi. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.

Gray, I. and Manson, S. (2008). The Audit Process: Principles, Practices, and Cases. 4th Edition, Thomson Learning, UK.

ISA 200, (2009). Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance With International Standards on Auditing. <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>

ISA 240, (2010). The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements. <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/APB/ISA-240-The-auditor-s-responsibilities-relating-to.pdf>

ISA 320, (2008). Materiality in Planning and Performing an Audit, International Auditing and Assurance Standards Board. (Revised and Redrafted)

KGK (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu), Terimler Sözlüğü, http://kgk.gov.tr/contents/files/Terimler_Sozlugu_S_Y_.pdf

Köse, Y. and Erdogan, S. (2015). An Examination of the Audit Expectation Gap Existence in Turkey, The Journal of Accounting and Finance, July, 193-214.

Messier, F. W., Glove, S. M. and Prawitt D. F. (2010). Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach. McGraw-Hill Irwin, 7 th Edition, USA.

Moeller, R. R. (2004). Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules, John Wiley and Sons, New Jersey, USA.

PCAOB, (2010). Auditing Standard No. 8: Audit Risk. http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20026/Release_2010-004_Risk_

PCAOB, (2010). Auditing Standard No. 12: Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement. PCAOB Release No. 2010-004.

PWC, (2013). Understanding a Financial Statement Audit. <http://download.pwc.com/ie/pubs/2014-pwc-ireland-understanding-financial-statement-audit.pdf>

Ramos, M. (2003). "Auditors' Responsibility for Fraud Detection. Journal of Accountancy, 195 (1), 28-36.

Rittenberg, E. L., Johnstone, K. M. and Gramling, A. A. (2009). Auditing: A Business Risk Approach. 7 th Baskı, South-Western, Mason, USA.

SAS 110, (1995). Fraud and Error. <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/APB/SAS-110-Fraud-and-Error.pdf>

SAS 300, (2004). Audit Risk Assessments and Accounting and Internal Control Systems.

Sharma, A. (2010). Auditing. V.K. Enterprises, New Delhi, India

Trener, A. (1999). Principles of Internal Control. UNSW Press, Australia.

Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Metinleri**Namık Kemal University Papers on Social Science**

No: 04/2015

BİST Kurumsal Yönetim Endeksine Tabi Olmanın Firmanın Finansal Performansına Etkisi: 2007-2013 BİST 100 Örneği

Dilek C. ERDOĞAN, Yusuf DEMİR

No: 03/2015

Sürdürülebilir Ekonomik Kalkınma Kapsamında Ekoturizmin Çevre Üzerindeki Etkilerinin Eleştirel Bir Bakış Açısıyla İncelenmesi

Hasan CİNNİOĞLU

No: 02/2015

Personel Güçlendirme-Örgütsel Bağlılık İlişkisinin Analizinde Yapısal Eşitlik Modeli İle Regresyon Analizinin Karşılaştırılması: Bir Uygulama

Gözde GÜRBÜZ, İlknur KUMKALE, Adil OĞUZHAN

No: 01/2015

Avrupa Bütünleşmesinin Varoluş Krizleri Üzerine Reel Politik Bir Deneme

Halit Burç AKA

No: 07/2014 (Özel Sayı)

Uluslararası Ekonometri, Yöneylem Araştırması Ve İstatistik Sempozyumu'nun Bibliyometrik Analizi

İ. Esen YILDIRIM, Özlem ERGÜT

No: 06/2014

Amasya İlinin Alternatif Turizm Potansiyelinin Değerlendirilmesi

Burhanettin ZENGİN, Emrah ÖZTÜRK, Hamide SALHA

No: 05/2014

Tekirdağ İl ve İlçelerinde Kadın Girişimcilik Kültürü ve Makro Ekonomiye Etkileri ve Sonuçları; Alınması Gereken Tedbirler ve Çözüm Önerileri

Muharrem BAKKAL, Süreyya BAKKAL, Hakan KILCI, Nermin AKARÇAY

No: 04/2014

Tarihsel Gelişim İçinde Üniter Bir Yapıda Yerel Yönetim: İngiltere Örneği

Müzehher YAMAÇ

No: 03/2014

Özel Hastanelerde İşletmecilik Sorunları: Tekirdağ/ Süleymanpaşa Merkez İlçesinde Bir Örnek Olay İncelemesi

Murat Selim SELVİ – Mustafa GÜNEY – Hayriye IŞIK

No: 02/2014

Bir Aktif İstihdam Politikası Aracı Olarak Toplum Yararına Çalışma Programlarının Edirne İlinde 2009-2011 Yılları Arasındaki Uygulaması ve Programlar Bitmeden Ayrılan Katılımcılara Yönelik Analiz

M. Engin SANAL

No: 01/2014

Organik Gıda Sertifikasyonlarının ve Etiketlemelerinin Türkiye Gıda Sektörü İşletmelerinin İtibarı Üzerindeki Etkisi

Ayça CAN KIRGIZ