

Türkiye Denetim Standartlarından Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlanması İle İlgili Standartların Bilinirliği Üzerine Yapılan Bir Araştırma

Seda BAHŞI¹

Özet

Denetim işletmelerde meydana gelen olayların bir kurum tarafından belirlenmiş olan standartlara uygunluğunun ölçülmesidir. Bilindiği gibi ülkemizde denetim faaliyetini yerine getirmek amacıyla 02.11.2011 tarihli KHK ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kurulmuştur. KGK kamu yararını göz önünde bulundurarak bağımsız denetim çerçevesine göre; Bağımsız Denetim Standartları(BDS) adı altında çeşitli standartlar yayınlanmaktadır. Bu standartların yayınlanmasının amacı, bağımsız denetimde birliğin sağlanması, denetimde kalitenin artırılması ve denetim sonuçlarının net ve anlaşılabilir bir şekilde kamuoyuna sunulmasıdır.

Bu çalışmanın amacı, izmir ve çevresinde denetim faaliyetini yerine getiren firmaların ve denetçilerin denetim standartlarından BDS 700 ve BDS 810 arasındaki 9 adet standardın bilinirliğinin araştırılmasıdır. Çalışmada ilk olarak denetim standartları açıklanmış ve daha sonra anket tekniği kullanılarak denetçilerin alanlarında bu standartları uygulamaları ile ilgili sorular yöneltilmiştir. Yapılan anketin değerlendirilmesi amacıyla, Faktör Analizi, Anova, T Testi yöntemleri kullanılarak sonuçlar analiz edilmiştir.

Yapılan çalışma sonuçlarına göre katılımcılar, denetim standartlarından denetimin sonuçları ve raporlanması ile ilgili olan 9 adet standardın bilinirliğinin denetçilerin yaş, cinsiyet ve eğitim seviyesi vb. faktörlere bağlı olduğunu ve özellikle denetim mesleğinin günümüzde giderek yaygın hale geldiğini, belirli kural ve ilkelerin var olmasının da etkili olduğu savunmuşlardır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Standartları, Denetim Sonuçları, Denetim Raporlaması, Özel Alanlar.

Jel Kodları: M00, M4, M42

Abstract

Audit is the measurement of the conformity of the events that occur in the enterprises with the standards determined by an institution. As it is known, the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Board was established with the Decree Law dated 02.11.2011 in order to carry out the audit activity in our country. According to the independent audit framework, considering the public benefit of the KGK; Various standards are published under the name of Independent Auditing Standards (BDS). The purpose of the publication of these standards is to ensure unity in the independent audit, to increase the quality of the audit and to present the results of the audit to the public in a clear and understandable manner.

The aim of this study is to investigate the awareness of 9 standards between BDS 700 and BDS 810, which are among the audit standards of companies and auditors performing audit activities in and around Izmir. In the study, the audit standards were explained first and then questions were asked about the practitioners' application of these standards in their fields using the survey technique. In order to evaluate the survey, the results were analyzed using Factor Analysis, Anova, T Test methods.

According to the results of the study conducted, the participants declared the participants' awareness of the 9 standards related to the results and reporting of the audit from the audit standards depends on the factors such as the age, gender and education level of the auditors

¹ Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme ABD, Muhasebe Programı, sedabahsi91@gmail.com

and that the auditing profession has become increasingly widespread today and the existence of certain rules and principles is also effective.

Keywords: Independent Audit, Independent Audit Standards, Audit Results, Audit Reporting, Special Areas.

Jel Codes: M00, M4, M42

1.GİRİŞ

Denetim; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyan taraflara bildirmek amacıyla tarafsız şekilde bilgiler toplayan ve bu bilgileri derleyen sistematik süreçler olarak tanımlanabilir(Başpınar, A., 2005: 35). Aslında bağımsız denetim süreci, işletmelerde meydana gelen bu olayların belirli kurumlar tarafından belirlenmiş olan söz konusu ölçütlere uygun olarak yapılıp yapılmadığını değerlendirmektedir. Ülkemizde geçmişten günümüze bağımsız denetim faaliyeti ile ilgili düzenlemeler çeşitli kurumlar tarafından yapılmıştır. Bağımsız denetimde birliğin sağlanması, kalitenin artırılması ve bağımsız denetimin sonuçlarının net ve açık ifadelerle anlaşılabilmesi için 02.11.2011 tarihli Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Kurumun en önemli görevi kamu yararını gözetmek, yayınlamış olan standartlara uygun denetimlerin yapılmasını sağlamak ve bu denetimlerin yapılabilmesini sağlamak amacıyla kuruluşların çalışma usul ve esasları hakkında kamuoyuna bilgiler sunmaktır.

Bu çalışmada, İlk olarak standartlara ilişkin genel bilgiler verilmiş denetim standartlarından denetimin sonuçları ve raporlanmasında dikkat edilecek konularla ilgili BDS 700 - BDS 720 arasında yer alan 6 adet standart ve BDS 800-BDS 810 arasında yer alan 3 adet standart ele alınmıştır.

Söz konusu olan 9 adet standardın bilinirliğinin ve uygulanmasının araştırılması amacıyla meslek mensuplarına anket yöntemi kullanılarak çeşitli sorular sorulmuştur. Anket sonuçlarına göre analiz teknikleri kullanılarak değerlendirmeler yapılmıştır.

2. DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Belirli meslek gruplarında standartlar meslek mensuplarının önceden belirlenmiş ve kabul edilmiş kuralları ve ilkelerine göre belirlenir. Standart bir işin başkaları tarafından değerlendirilmesinde işin kalite ve güvenilirlik derecesini belirlemek için kullanılan ölçütlerdir. Denetim mesleği de bir takım kural ve ilkeleri içermektedir. Denetçilerin denetim faaliyetlerini yerine getirme süreçlerinde uyması gereken genel kurallara denetim standartları denilmektedir. Denetim standartları yapılacak olan denetimin kalitesi ile ilgili kıstasları, denetimi yapan denetçinin taşıması gereken özelliklerini yani baştan sona bir denetim sürecini kapsamaktadır. Denetim standartları “yasalar ve meslek kuruluşları tarafından düzenlenmiş ilgili olan meslek mensupları tarafından kabul görmüş denetim çalışması ile ilgili kıstaslarının kullanımının kural haline gelmesidir.” (Türedi, 2000: 48).

Denetim standartlarının hazırlanması ve uygulanması ile ilgili bu görev Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) ve Uluslararası Denetim Standardı (International

Standards on Auditing-ISA) yayınlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından üstlenilmektedir (Haftacı, 2014: 24).

3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetim kuruluşları ile denetçilerin uymak zorunda oldukları standartlara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)” denir. GKGDS denetim faaliyetleri açısından uyulması gereken asgari kurallardır (Kavut, 2000: 9-28).

GKGDS, denetçiye daha ayrıntılı yöntemler sunan ve denetiminde tüm sürelerinde bir kılavuz olarak kullanılmamaktadır (Güçenme, 2008: 32). GKGDS herhangi bir kanuna dayanarak ortaya çıkmamıştır. Ancak çeşitli meslek kuruluşlarının rapor hazırlamasında ve birçok yasal düzenlemedeki genel ilkelere temel oluşturdukları gözlenmektedir (Toroslu, 2014: 94).

GKGDS’lerin ilk olarak uygulanması 1947 yılında ABD’de yer alan AICPA girişimleri ile başlamıştır (Güçlü, 1995: 13). AICPA, ilaveten denetçilere çalışmalarında yol göstermek ve kolaylık sağlamak için açıklayıcı tebliğlerde denilebilecek raporlar hazırlayıp yayınlamaktadır. Bu raporlara “Denetim Standartları Beyanı (Statement on Auditing Standards - SAS)” adı verilmektedir (Bozkurt, 2014: 36).

Dünya genelinde denetçiler tarafından kabul görmüş olan standartlar üç grupta toplanmakla birlikte, genel niteliklere sahip on standarttan oluşmaktadır. Söz konusu standartların amaçları; denetimde yapılan çalışmaların üst seviyede tutulması, denetçilerin sahip olması gereken nitelik ve sorumluluklar, yapmaları gereken çalışmaların nelerden oluşacağını belirlemede denetçilere yol göstermek gibi hususlarda yer alır (Bozkurt, 2012: 34).

Genel kabul görmüş denetim standartları üç ana gruba ayrılmaktadır.

4. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

Küresel anlamda bağımsız denetim ile ilgili uygulamalara bakıldığında her ülkenin kendine özgü standartlarının olduğu görülmektedir (Toroslu, 2014: 102). Hala farklı ülkelerde bulunan temsilciler tarafından yaygınlaşma başlayan denetim standartlarında iş birliğinin sağlanması amacıyla standart oluşturma projelerinde toplu olarak çalışılmaktadır. IFAC, 1977 yılında Almanya’da gerçekleştirdiği Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde resmi olarak onaylanmış, politik bir kimliğe sahip olmayan, kar amacı gütmeyen ve herhangi bir devlete bağlı olmayan bir örgüttür (Haftacı, 2007: 39).

İlk Uluslararası Denetim Standardı - UDS (*International Standards on Auditing, ISAs*) 1978 yılında kurulan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi tarafından 1994’te yayınlanmıştır. Kurulun amacı denetim standartları ile birlikte hem uluslararası denetim kılavuzlarını hem de yönetmelikleri geliştirmektir. (Dönmez, 2008: 19). Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları (*International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB*) kurulunca hazırlanıp, yayınlanmaktadır. IAASB tarafından geliştirilmiş olan standartlar evrensel bir amaca hizmet edeceği için herkes tarafından anlaşılması istenmektedir. Bu amacı gerçekleştirmek için 2004

yılında açıklık projesi başlatılmış ve 2008 yılında tamamlanmıştır (Akdoğan, 2013: 166).

Bağımsız denetim standartları “açıklık projesi” sonrasında önemli değişiklikler geçirmiştir. Hazırlanmış olan bu projede her bir Bağımsız Denetim Standardı (BDS) için ayrı ayrı olmak üzere genel amaçları tespit edilerek, geliştirilmesi amaçlanan standartların içerdiği hükümlerle ilgili rehber niteliğinde bilgiler sunmaktadır (Selimoğlu vd., 2013: 22). Bu çalışmaların sonucunda standartlar ülkemizde de yayınlamıştır. Standartlarda yıllar itibarıyla güncellemeler yapılmıştır.

5. ÜLKEMİZDE BAĞIMSIZ DENETİM ÇERÇEVESİ

Ülkemizde bağımsız denetim çerçevesine uygun olarak KGK tarafından yayınlanmış olan bildirimlerin temel amacı, Uluslararası Standartlarla uyumlu olacak şekilde ortak ilke, usul ve esasların uygulanmasıdır. IAASB tarafından yayınlanarak yürürlüğe girmiş olan standartlar aşağıdaki gibidir (<http://kgk.gov.tr>. 2019: Bilgi Notu);

Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (International Standards on Auditing-ISA): Tarihi finansal bilgilerin denetiminde uygulanmaktadır. Denetçinin finansal tabloları denetlerken dikkat etmesi gereken prosedürleri ele almaktadır. Bu standartlar finansal bilgilerin bir bütün olarak değerlendirilmesinde hata ve hile kaynaklı bir durumun önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında makul bir güvence elde etmektir.

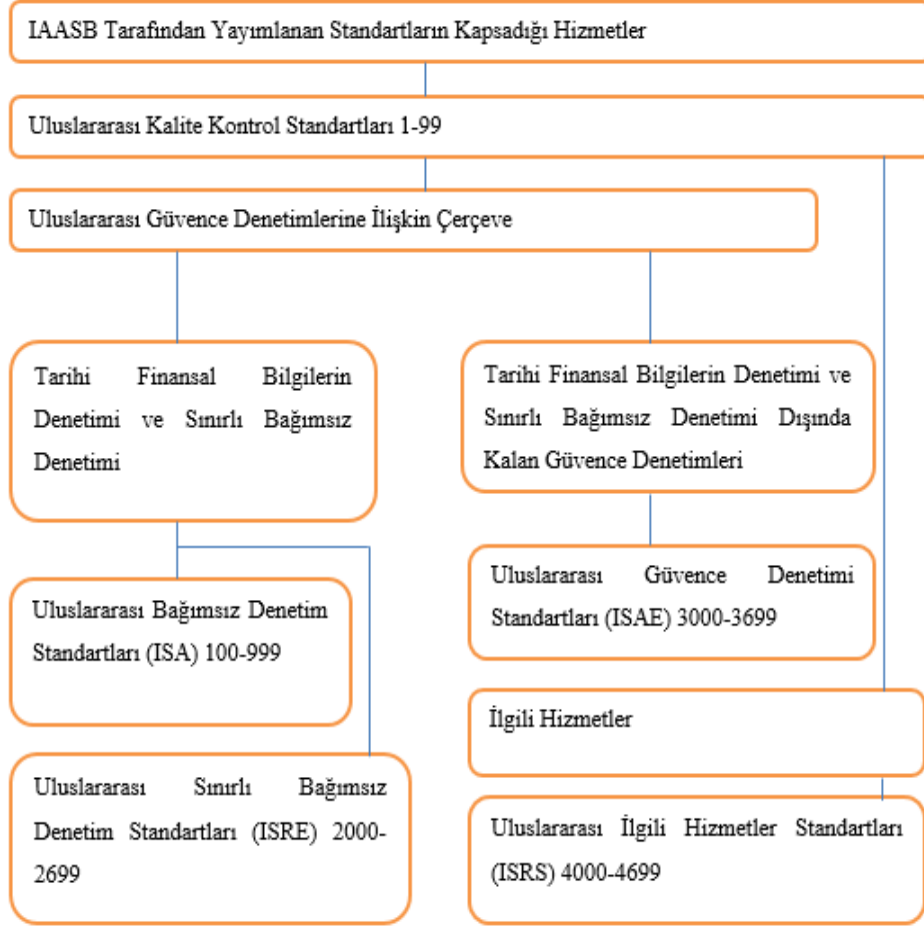
Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (International Standard on Review Engagements-ISRE): Tarihi finansal bilgilerin sınırlı denetiminde uygulanmaktadır. Bu denetimde finansal bilgilerin güvenilirliği açısından sınırlı sayıda güvence sağlanır.

Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (International Standard on Assurance Engagements-ISA): Tarihi finansal bilgilerin bağımsız ve sınırlı denetimleri dışında, diğer güvence denetimlerinde uygulanır.

Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (International Standard on Related Service-ISRS): Güvence denetimleri hariç olmak üzere ilgili hizmet standartlarına ilişkin yayınlanmış olan standartlardır. Bu standartlar, hizmet verdiği ilgili kullanıcılara makul güvence verme amacı taşımazlar.

UDS'lerin rehber olarak kullanıldığı, denetim çalışmalarının ve bu çalışmalar sonucunda hazırlanan denetim raporlarının da bu doğrultuda hazırlandığı gözlemlenmektedir. Standartların genel yapısı şekil 1.'deki gibidir;

Şekil 1: Standartların Genel Yapısı



Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları olarak açıklanan, tarihi finansal bilgilerin denetlenmesinde kullanılan, Türkiye Bağımsız Denetim Standartları yedi ana başlık halinde bölümlere ayrılmıştır.

5.1. Uluslararası Kalite Kontrol Standartları

Kalite Kontrol Standartları (KKS) denetim şirketlerinin; finansal tabloların denetimi ile ilgili olarak denetçinin kalite kontrol prosedürleri açısından özel sorumluluklarına, bunlara ek olarak denetimin kalitesini gözden geçirecek uzman kişilerin sorumlulukları düzenlemektedir.

5.2. Bağımsız Denetim Standartları

Bağımsız denetimde yer alan genel ilke ve sorumluluklar, risklerin değerlendirilmesi ve değerlendirilmiş risklere verilecek karşılıklar, bağımsız denetim kanıtları, başkalarının çalışmalarının kullanılması, denetimin sonuçları ve raporlanması ve denetimde özel alanlar hakkında kısaca bilgiler verilecektir.

5.2.1. Genel İlkeler ve Sorumluluklar

Bu bölümde, bağımsız denetimin yapılması nedeni, yapısı ve yetkilendirilmiş olduğu alanlarla ilgili tanım ve kavramlara, denetçinin uyması gereken standartlara ilişkin tüm denetimleri kapsayacak sorumlulukları hakkında bilgiler verilecektir (Kaval vd., 2015: 77). Genel ilke sorumluluklarla ilgili yedi standart bulunmaktadır. Bu standartlar BDS 200 ve BDS 265 kodları arasında yer almaktadır.

5.2.2. Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar

Bu bölümde, risk değerlendirmesi ve risklere karşı alınacak önlemlerle ilgili standartlar yer almaktadır. Bunlar denetimin planlanma sürecinin belirleyen unsurlardır. İşletmeye karşı risk oluşturabilecek faktörler ve risklerle mücadele etmek için alınacak önlemler belirlenir. Risklerin değerlendirilmesi ile ilgili BDS 300 ve BDS 450 kodları arasında 6 standart bulunmaktadır.

5.2.3. Bağımsız Denetim Kanıtları

Denetimde gerekli olan kanıtların toplanması, denetçi görüşünün daha rasyonel kanıtlara dayandırılması amacı ile yeterli ve nitelikli denetim kanıtlarının elde edilmesi ile ilgili planlamanın nasıl yapılması gerektiği ve uygulanmasına ilişkin hususları ele almaktadır (Kaval vd., 2015: 246).

Bağımsız denetim kanıtları ile ilgili BDS 500 ve BDS 580 kodları arasında yer alan on bir adet standart bulunmaktadır.

5.2.4. Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması

Bu kısımda standartların sınıflandırılması yapılırken üçüncü kişilerin çalışmalarının kullanılması ile ilgili üç adet standart bulunmaktadır.

5.2.5. Bağımsız Denetim Sonuçları ve Raporlama

Bilindiği gibi denetim faaliyeti son yıllarda giderek artmakta ve bu alanda çeşitli firmalar faaliyet göstermektedir. Denetim faaliyeti geniş, kapsamlı ve uzmanlık gerektiren bir süreç haline gelmiştir. Denetçi karar alıcılara ihtiyaç duydukları bilgiyi sağlamak için denetim sürecinde uygun denetim tekniklerini kullanarak güvenilir sonuçlar elde etmelidir.

Denetim sonucunda ulaşılabilecek olan denetim görüşü denetim faaliyetini ürününü niteliğindedir. Denetim finansal tabloların gerçeği yansıtmadığı hakkında işletme içi ve işletme dışı kullanıcılara makul güvence sağlamaktadır. Raporlama ile ilgili yürürlükte bulunan altı adet standart vardır.

5.2.6. Özel Alanlar

Bu bölümde denetimlerde karşılaşılan özellikli durumlarla ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Yürürlükte BDS 800 – BDS 810 kodları ile ilgili üç adet standart bulunmaktadır.

5.3. Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı

SBDS daha kapsamlı denetim çalışmalarında uyulması gereken kurallarla ilgili esaslar yer almaktadır. Sınırlı bağımsız denetim standartları yayımlanan iki adet standart yürürlükte bulunmaktadır.

5.4. Güvence Denetimi Standartları

Güvence denetimleri; denetçi dışında bir kişinin, mevcut olan ölçütleri uygulayarak denetim konusunun belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili doğrulama hizmetleri ve denetçinin kıstaslarını uygulanmasına ilişkin doğrudan denetimleri içermektedir. Ülkemizde son zamanlar yaygın olarak duyduğumuz bir terim olan konkordato kelimesi güvence denetim standartları ile ilgilidir. Hukuk dilinde açıklamak gerekirse; Konkordato, "iflasa tabi olan borçlunun ekonomik durumunu düzeltebilmesi amacıyla, borçların yeniden yapılanmasını içeren taraflar arasında mahkeme tasdiki ile bağlayıcı hale gelen bir anlaşma" olarak tanımlanır (<http://www.iflaserteleme.com>).

Konkordato denetim standartları kapsamında yer alan güvence standartlarından GDS 3000 ve GDS 3400 ile Özel Alanlarla ilgili olan standartlarımızdan BDS 805 ile bağdaştırılmaktadır.

Konkordato ön projesi ile karşılaştırma tablosu için denetim kıstası 2004 sayılı Kanun'un 285 ve 286'ncı maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre (<http://www.kgk.gov.tr>);

- Borçlunun konkordato isteyebilmesi için söz konusu olan borçlarının vadesinin gelmesine rağmen ödeyememesi yada böyle bir tehlike taşınması gerektiği (2004 sayılı Kanun, 2019: md. 85),
- Konkordato kanunu uyarınca ön proje ve karşılaştırmalı tabloda yer alması gereken hususlar hakkında düzenlemeleri içerir (2004 sayılı Kanun, 2019: md. 86).

Konkordato hakkındaki yönetmelik temel olarak aşağıdaki hususları düzenleyen bölümlerden oluşmaktadır (30671 Sayılı Resmi Gazete, 2019: md. 12-15):

- Talebe eklenmesi gereken belgeler
- Denetim
- Rapor
- Diğer hususlar

Kanun'la uyumlu olarak Yönetmeliğe göre aşağıdaki belgelerin konkordato talebine eklenmesi gereklidir (30671 Sayılı Resmi Gazete, 2019: md. 12-15):

Konkordato ön projesi

- Borçlunun malvarlığı ile ilgili belgeler,
- Alacaklıların ve alacakların listesi,
- Karşılaştırma tablosu,
- Makul güvence verebilen denetim raporu.

Konkordato ön projesinde yer alan hususlar (30671 Sayılı Resmi Gazete, 2019: md. 12-15):

- Borçlunun, borçlarını hangi oranda veya vadede ödeyeceği,
- Alacaklıların, alacak haklarından hangi oranda vazgeçmiş olacakları,
- Borçlunun, ödemeleri için mallarından bir kısmını satıp satmayacağı,
- Borçlunun faaliyetine devam edebilmesi ve alacaklılarını ödeyebilmesi için gerekli mali kaynağı hangi yöntemle sağlayacağı.

5.5. İlgili Hizmet Standartları

Finansal bilgilerle ilgili üzerinde anlaşma sağlanması gereken prosedürlerin uygulanması ve güvence vermek üzere finansal bilgilerin hazırlanmasında ve sunulmasında rol oynayan iki standart vardır.

6. DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLANMASI İLE ÖZEL ALANLAR STANDARTLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

6.1. Denetimin Sonuçları Ve Raporlanmasına İlişkin Standartlar

Bu bölümde finansal tabloların denetiminin sonuçları ve raporlanması ile ilgili altı adet standart ele alınacaktır.

Bağımsız Denetim Standardı 700 - Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama: BDS 700 finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ile ilgili hükümleri ve bu tabloların denetimi sonucunda düzenlenmesi gerekli olan denetim raporunun Őekli ve içeriği konusunda bilgiler vermektedir.

Bağımsız Denetim Standardı 701 - Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi : BDS 701 “denetçinin raporunda yer alan kilit denetim konularına ilişkin yerine getirmesi gereken sorumlulukları içerir.” (BDS 701, 2017: p. 1). KDK’ların bildiriminde, denetim çalışmalarına dair daha Őeffaf bir denetim raporunun sunulması ve iletiŐim değerinin artırılması amaçlanmaktadır.

Bağımsız Denetim Standardı 705 - Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Bildirilmesi : BDS 705 denetçinin BDS 700’e uygun olarak olumlu görüş dışında bir görüş bildirirken, bu görüşün raporunun Şekil ve içeriğinin nasıl deđiŐtirdiđini açıklamaktadır. BDS 700 finansal tablolara görüş oluşturma ve bildirmesi ile ilgili genel bir standart olup raporlama sırasında tüm yükümlölükleri içermekle birlikte, bu standart tüm denetimler içinde geçerlidir.

Bağımsız Denetim Standardı 706 - Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları : BDS 706 denetçinin finansal tablolarda önem arz eden konular üzerinde finansal tablo kullanıcılarının dikkat çekmesi gereken hususları, denetçinin denetim sırasındaki sorumluluklarını, denetçi raporunu açık ve net bir Şekilde anlamalarını sağlamak amacıyla vereceği ilave bilgiler yer almaktadır.

Bağımsız Denetim Standardı 710 - Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Döneme Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar: BDS 710’nın kapsamına bakıldığında, denetim sırasında denetçinin karşılaştırmalı bilgilerine ilişkin olarak cari dönem ve geçmiŐ dönem finansal tabloların denetlenmiş olup olmadığı göz önünde bulundurarak karşılaştırma yapabilir.

Bağımsız Denetim Standardı 720 - Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları: Denetçinin diğer bilgilerle ilgili denetim sürecinde edindiği bilgiler denetim raporunu etkileyecek düzeyde tutarsızlık ve yanlışlıklar içerebilir. BDS 720 denetçinin bu bilgileri incelemesi ve değerlendirilmesini zorunlu kılar.

6.2. Özel Alanlara İlişkin Standartlar

Finansal tabloların denetiminin sonuçları ve raporlanmasında özel hususların düzenlenmesi ile ilgili üç adet standart bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi açıklanmıştır;

Bağımsız Denetim Standardı 800 - Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi: BDS 800 özel amaçlı finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanan tam set tabloların denetimi sırasında BDS'lerin uygulanmasına ilişkin hususları açıklamaktadır.

Bağımsız Denetim Standardı 805 - Özel Hususlar-Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi: BDS 805 tek bir finansal tablonun veya bu tablodaki belirli unsurların, hesapların ya da kalemlerin denetiminde, BDS'lerin uygulanmasına ilişkin özel hususları ele alır.

BDS 810 - Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler: BDS 810 özet finansal tablolarla ilgili raporlar bildirmek amacıyla denetçinin tüm BDS'leri de göz önünde bulundurarak denetimini yerine getirmesi ile ilgili sorumluluklarını düzenlemektedir.

7.BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLANMASINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Bu çalışmada; TDS kapsamında bağımsız denetimin sonuçlanması ve ardından raporlanmasına ilişkin nicel araştırma yöntemlerinden yararlanılarak yapılan uygulama ve sonuçları değerlendirilecektir.

7.1. Araştırmanın Amacı Ve Kapsamı

Çalışmanın amacı, denetim alanında faaliyet gösteren firma ve denetçilik mesleğini yapan meslek mensuplarının denetim standartlarından sonuçları ve raporlamaya ilişkin standartlar hakkındaki bilgi düzeylerini incelemektir.

Çalışma; denetçilerin finansal tablolar üzerinde inceleme ve değerlendirme yaparken, KGK tarafından yayınlanmış olan tez konusuna ilişkin bağımsız denetim standartlarının bilinirliğinin, ilgili yeni düzenlemeler ve finansal tablolar üzerindeki güvenilirlik algılarının ilişkisi incelenmesi açısından önem arz etmektedir. Günümüzde muhasebe denetiminin giderek arttığı gözlemlenmektedir. Denetim faaliyetini yerine getirebilmek için büyük ve küçük çaplı denetim şirketlerinin faaliyetlerine rastlanılmaktadır. Çalışma, finansal tablo kullanıcıları olarak İzmir ve genelinde denetim faaliyetini yerine getiren denetim elemanları ile ilgili meslek mensuplarından elde edilen bilgileri kapsamaktadır.

7.2. Araştırmanın Dönemi Ve Sınırlılıkları

Araştırma için seçilen anket tekniği ve görüşmede yararlanılacak form, 01.01.2019-28.02.2019 döneminde hazırlanmıştır. Araştırma 01.03.2019-30.04.2019 tarihleri arasındaki dönemde uygulayıcılara ulaştırılmış ve geri dönüşleri sağlanmıştır. Anket değerlendirmeleri 01.05.2019-30.06.2019 döneminde yapılmış ve analiz gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın uygulaması, sadece bu ilde faaliyette bulunan Bağımsız Denetçi, Müfettiş, YMM ve denetim faaliyetinde bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden finansal tabloların raporlanması ve sonuçlarının yorumlanması üzerine denetimi yapmış olan kişilere anket uygulamasına verdiği cevaplarla sınırlı almıştır.

7.3. Araştırmanın Yöntemi Ve Tekniği

Uygulamada nicel araştırma yöntemlerinden faydalanılmıştır. Araştırma da veri toplama tekniği olarak anket formu hazırlanmış ve uygulanmıştır. Finansal raporlamanın sonuçlarının güvenilirliğinin araştırılması amacıyla yeni yapılan düzenlemeler karşısında finansal tabloların kullanıcıların gerçeğe uygun bilgiler elde edebilmesi amacıyla seçilen BDS'lerin bilinirliği ve güvenilirliğini belirlemek için düzenlenmiş olan anket iki kısımdan oluşmaktadır. Anket formu ekte verilmiştir (Bkz. Ek 1).

Anketin birinci kısım; demografik yapıyı belirlemeye ilişkin cinsiyet, yaş, meslek grupları, çalışma yılı gibi altı sorudan oluşmaktadır. İkinci kısımda ise, seçilen BDS'lerin raporlama ve sonuçlarının yer aldığı BDS 700 ila BDS 810 arasında yer alan 9 adet standart yer alınmaktadır. Her standarttan 2 şer adet olmak üzere toplam 18 özgün soru sorulmuştur. Bu kısımda denetimi yapan meslek mensupları ile ilgili standartta yer alan maddelerin uygulanması konusunda sorular yöneltilmiştir. Sorular likert ölçeğine göre hazırlanmış “kesinlikle katılıyorum”, “katılıyorum”, “kararsızım”, “katılmıyorum”, “kesinlikle katılmıyorum” önergeleri eklenerek denetçilerin katılma düzeyi sorgulanmıştır.

7.4. Araştırmanın Ana kütlesi Ve Örneklemi

Araştırmanın ana kütlesini tüm Türkiye’de bağımsız denetim işini yapanlar oluşturmaktadır. Çalışmada ana kütleyi temsilen İzmir ili örneklem olarak seçilmiştir. Uygulama için anket formu hazırlanıp, İzmir genelinde çalışan finansal tabloların denetimini yapan 134 kişiye (meslek mensubuna) e-posta, telefon ve karşılıklı konuşma yöntemleri ile ulaştırılmıştır. Gönderilen 134 ankette 100 ve üzeri dönüş sağlanmıştır. Ancak araştırmanın doğru sonuç verebilmesi için kullanılabilir durumda olan 100 adeti seçilerek analizlerde kullanılmıştır. Anketlerin geri dönüş yüzdesi ise yaklaşık %70’in üzerindedir.

7.5. Araştırmanın Bulgu Ve Değerlendirmeleri

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının denetim faaliyetiyle ilgili algılamalarındaki farklılığa ilişkin yapılan analizlere bu başlık altında yer verilecektir. Öncelikle anket formunun güvenilirlik analizi ve sonuçları açıklanabilir.

Güvenirlilik Analizi

Araştırmanın güvenilirlik durumu Tablo 1’deki gibidir:

Alfa katsayısı, ölçekte bulunan k maddesinin varyanslarının toplam ile genel varyansa olan ortalamaları ile bulunmaktadır. Değişkenler de güvenilirliği gösteren Cronbach alfa istatistiğinin 0.873 şeklinde hesaplandığı görülmektedir. Bu değere bakıldığında konuya ilişkin değerlerin yüksek seviyede güvenilir olduğu göstermektedir.

Tablo 1: Güvenirlik Durumu

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,873	,870	18

Demografik Yapıya İlişkin Betimleyici İstatistikî Bulgular

Araştırmanın bu kısmında, denetimde bulunan meslek mensuplarının kişisel bilgilerine ilişkin 5 soru sorulmuş ve bu sorulara ilişkin betimleyici istatistikî verilere yer verilmiştir.

Tablo 2: Cinsiyete İlişkin Frekans Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kadın	39	37,5	39,0	39,0
Erkek	61	58,7	61,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının yüzde 37,5'İ kadın, % 58,7'i ise erkektir.

Tablo 3: Yaş Gruplarına İlişkin Frekans Dağılımı

Yaş	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
21-30	39	37,5	39,0	39,0
31-40	31	29,8	31,0	70,0
41-50	20	19,2	20,0	90,0
51-60	4	3,8	4,0	94,0
60-100	6	5,8	6,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının yüzde 37,5'ü 21-30 yaş aralığında, 29,8'i 31-40 yaş aralığında, 19,2'i 41-50 yaş aralığında, 3,8'i 51-60 yaş aralığında, 5,8'i 60 ve üzeri yaş aralığında yer almaktadır. Görüldüğü üzere yaş grupları arttıkça denetim standartlarının bilinirlik düzeyi artmaktadır.

Tablo 4: Meslek Gruplarına İlişkin Frekans Dağılımı

Meslek Grupları	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Serbest Muhasebeci	11	10,6	11,0	11,0
SMMM	67	64,4	67,0	78,0
YMM	7	6,7	7,0	85,0
Bağımsız Denetçi	3	2,9	3,0	88,0
Vergi Müfettişi	9	8,7	9,0	97,0
İç Denetçi	1	1,0	1,0	98,0
Denetim Şirketi Çalışanı	2	1,9	2,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının yüzde 10,6'ı serbest muhasebeci, 64,4'ü serbest muhasebeci mali müşavir, 6,7'i yeminli mali müşavir, 2,9'ü bağımsız denetçi, 8,7'i vergi müfettişi, 1'i iç denetçi, 1,9'ü denetim şirketi çalışanıdır. Ankete

katılanların çoğunluğu mali müşavirden oluşan küçük çaplı denetim faaliyetini gerçekleştiren firmalardır.

Tablo 5: Çalışma Yılına İlişkin Frekans Dağılımı

<i>Mesleki Çalışma Yılı</i>	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
1 yıldan az	3	2,9	3,0	3,0
1-5	36	34,6	36,0	39,0
6-10	33	31,7	33,0	72,0
11-15	12	11,5	12,0	84,0
16-20	11	10,6	11,0	95,0
20 den fazla	5	4,8	5,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının deneyimlerine bakıldığında yüzde 2,9'ü 1 yıldan az, 34,6'ı 1-5 yıl arası çalışan, 3,7'i 6-10 yıl arası çalışan, 11,5'i 11-15 yıl arası çalışan, 10,6'ı 16-20 yıl arası çalışan, 4,8'i ise 20 yıldan fazla çalışanlardan oluşmaktadır. Sonuçlara bakıldığında denetim mesleğinin orta yaşlı meslek mensuplarına denk geldiği giderek yayılan bir meslek olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 6: Eğitim Düzeylerine İlişkin Frekans Dağılımı

<i>Eğitim</i>	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Lise	7	6,7	7,0	7,0
Ön lisans	11	10,6	11,0	18,0
Lisans	76	73,1	76,0	94,0
Yüksek lisans	6	5,8	6,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarını eğitim düzeylerine bakıldığında yüzde 6,7'i lise mezunu, 10,6'ı ön lisans mezunu, 73,1'i lisans mezunu ve 5,8'i ise yüksek lisans mezunudur. Büyük çoğunluğu lisans mezunlarından oluşmakta olup lise ve ön lisans mezunu kişiler yardımcı eleman statüsünde bulunmaktadır.

Bağımsız Denetim Standartlar Görüşlerine İlişkin Betimleyici İstatistik

Araştırmanın bu başlığı altında her bir standart için sorulan ikişer soruya ilişkin betimleyici istatistiklere aşağıdaki tabloda yüzdelik frekans değişimleri verilmiştir.

Tablo 7: Bağımsız Denetim Standartlar Görüşlerine İlişkin Betimleyici İstatistiklere İlişkin Frekans Dağılımları

Sorular	Kesinlikle katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum	Toplam
BDS 700'un Amacı Finansal Tablolara Görüş Oluşturma ve Raporlama İlişkin Frekans Dağılımı	24,0	67,3	1,0	2,9	1,0	96,2
Finansal Tablolardaki Bilgilerin Tam, Hatasız ve Tarafsız Olması İlişkin Frekans Dağılımı	42,3	42,3	8,7	1,9	1,0	96,2
BDS 701'de Sunulan Kilit Denetim Konularına ilişkin frekans dağılımı	41,3	29,8	23,1	1,9	-	96,2
BDS 701'e göre Denetçinin risk değerlendirmesi ilişkin frekans dağılımı	37,5	48,1	6,7	2,9	1,0	96,2
BDS 705'e göre Denetçinin Görüş Bildirmekten Kaçınması Durumuna İletişime İlişkin Frekans Dağılımı	13,5	43,3	12,5	21,2	5,8	96,2
BDS 705'e Göre Olumsuz Görüş Yazısına İlişkin Frekans Dağılımı	10,6	65,4	9,6	10,6	-	96,2
BDS 706'e Göre Denetçinin Yeterli Kanıtı Elde Edememesi İlişkin Frekans Dağılımı	14,4	56,7	15,4	7,7	1,9	96,2
BDS 706'ya Göre Denetçi Üst Yönetimden Sorumlu Kişilerle Kurulacak İletişime İlişkin Frekans Dağılımı	23,1	62,5	9,6	1,0	-	96,2
BDS 710'nun Amacına ilişkin frekans dağılımı	22,1	57,7	12,5	3,8	-	96,2
BDS 710'da Denetçi Cari Döneme Ait Raporlama Yaparken Farklı Bir Görüş Bildirme Durumu İlişkin Frekans Dağılımı	19,2	44,2	20,2	11,5	1,0	96,2
BDS 720'nin Amacına ilişkin frekans dağılımı	17,3	45,2	30,8	2,9	-	96,2
BDS 720'ye Göre Önemli Tutarsızlıkların Varlığı İlişkin Frekans Dağılımı	26,0	47,1	21,2	1,9	-	96,2
BDS 800'e Göre Denetimde Özel Amaçlı Finansal Tablolar İlişkin Frekans Dağılımı	31,7	46,2	6,7	11,5	-	96,2
BDS 800 Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Finansal Tabloların Uygulanma Amacı İlişkin Frekans Dağılımı	34,6	51,0	6,7	3,8	-	96,2
BDS 805'e Göre Finansal Tablolar Terimi İlişkin Frekans Dağılımı	26,9	52,9	8,7	3,8	3,8	96,2
BDS 805'e Göre Finansal Tablo Hazırlanması İlişkin Frekans Dağılımı	31,7	51,0	7,7	4,8	1,0	96,2
BDS 810 Denetçinin BDS'lerle İlgili Sorumlulukları Düzenlemesine İlişkin Frekans Dağılımı	32,7	50,0	1,9	11,5	-	96,2
BDS 810'na Göre Özet Finansal Tablolara İlişkin Olumsuz Görüş Verilmesi İlişkin Frekans Dağılımı	24,0	51,9	9,6	8,7	-	94,2

Faktör Analizi Bulgu ve Sonuçları

Faktör analizine başlamadan önce verilerin analize uygun olup olmadığının test edilmesi gerekmektedir. Bu maksatla Kaiser-Meyer-Olkin testi yapılmıştır. Analiz sonucunda test istatistiği değerinin 0,9 ve üzerinde olması istenmektedir. Çalışmada tablo 8'deki gibi 0,985 ile yüksek bir uygunluk saptanmıştır.

Tablo8: Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliği Testi (KMO)

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü.		,985
Bartlett'in Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	786,346
	df	153
	Sig.	,000

Faktör analizi SPSS 22 programına yaptırıldığında öz değeri 1'den büyük olan faktörler ile varyans değişimini en az %5 etkileyerek farklılığı tek başına en az %5 oranında belirleyen faktörler üretilmektedir. Bu çalışmada anlamlı altı faktör elde edilmiştir. Analize dahil edilmesi istenen faktörlerin toplam en az %50 farklılığı açıklaması istenmektedir. Bu çalışmada analiz sonucunda elde edilen faktörler ile farklılığın %72'si modele dahil edilmiştir. Açıklanan toplam varyans tablo 9'deki gibidir.

Tablo 9: Açıklanan Toplam Varyans

Faktör	İlk Özdeğerler		
	Genel Toplam	%Varyansın Yüzdesi	Kümülatif %
1	5,936	32,975	32,975
2	2,004	11,132	44,107
3	1,543	8,575	52,682
4	1,293	7,181	59,863
5	1,202	6,678	66,541
6	1,088	6,043	72,584
7	,838	4,653	77,237
8	,703	3,907	81,144
9	,568	3,158	84,302
10	,499	2,774	87,075
11	,468	2,598	89,673
12	,403	2,241	91,914
13	,374	2,076	93,990
14	,311	1,726	95,716
15	,231	1,282	96,998
16	,217	1,207	98,206
17	,172	,955	99,161
18	,151	,839	100,000

Aşağıdaki Tablo 10'da hangi faktörde hangi değişkenin hangi katsayı ile yer aldığı gözlenebilmektedir.

Tablo 10: Döndürülmüş Faktör Matrisi

	Faktör					
	1	2	3	4	5	6
bds_810_18	,803			,175	,285	
bds_810_17	,771		,334		,166	,246
bds_701_3	,689	,150		,126	,165	-,133
bds_800_13	,668	,216	,179		,104	
bds_705_5	,599	,222	,219	,233		
bds_710_10	,536		,449	,150	,211	,136
bds_805_16	,495	,298	,107	,138	,395	
bds_800_14	,200	,845	,161		,168	
bds_805_15	,185	,636	,501			
bds_700_2	,216	,623		,258		,191
bds_705_6	-,154	,496	,635		,103	,295
bds_720_11	,258		,541		,239	
bds_706_7	,141	,131	,424	,134		-,217
bds_706_8	,129			,934		,108
bds_710_9	,232		,236	,437	,314	,118
bds_720_12	,265		,141		,662	,116
bds_700_1	,194	,312		,334	,416	-,150
bds_701_4	,121	,130		,135		,765

Döndürülmüş faktör matrisinden faydalanarak oluşturulan faktör tabloları ve açıklamaları aşağıdaki gibidir:

Birinci faktör için en yüksek katsayı ile modele dahil olan sorular tablo 11'deki gibi aşağıdadır:

Tablo 11: 1. Faktör Tablosu

bds_810_18	BDS 810'na göre denetçinin özet finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, denetlenmiş finansal tablolarda tutarlı olmadığı, gerçeğe uygun özeti olmadığı ve yönetimle geçerli değişiklikleri yapmak için mutabakat sağlanmadığı durumlarda denetçi özet finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş verebilir.
bds_810_17	BDS 810 denetçinin BDS'lere uygun olarak denetlediği finansal tablolardan elde edilen özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yürüttüğü denetimlerle ilgili sorumlulukları düzenlemelidir.
bds_701_3	BDS 701'de sunulan kilit denetim , cari döneme ait finansal tabloların denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konulardır.
bds_800_13	Denetimde özel amaçlı finansal tablolar söz konusu olduğunda hedef kullanıcıların finansal ihtiyaçları finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal çerçevenin kabul edilebilir olup olmadığının belirlenmesinde kilit faktör olabilir.
bds_705_5	BDS 705'e göre Denetçinin bir bütün olarak finansal tablolar hakkında görüş bildirmekten kaçınması durumunda tam set finansal tabloların yada tek bir finansal tabloya ilişkin, tabloların belirli unsurlarına yada kalemlerine yada bir hesaba ilişkin olumlu görüş yer alamaz.
bds_710_10	Denetçi cari dönemde denetim sırasında önceki döneme ait finansal tablolarda önemli ölçü de etkileyen olay yada durumlardan haberdar olursa; cari döneme ait raporlama yaparken farklı bir görüş bildirebilir.

S. BAHIŞI

bds_805_16	BDS 805'e göre finansal tablo veya tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalem; genel ve özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanabilir.
------------	---

İkinci faktör için en yüksek katsayı ile modele dahil olan sorular tablo 12'deki gibi aşağıdadır:

Tablo 12: 2. Faktör Tablosu

bds_810_14	BDS 800 özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların BDS'leri uygularken denetçinin amacı, denetimin kabul edilmesi, planlanması, yürütülmesi, ve finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla ilgili özel hususları uygun bir biçimde ele almaktır.
bds_810_15	BDS 805'e göre finansal tablolar terimi genellikle, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam set finansal tabloları ifade edebilmekle birlikte, tek bir finansal tabloyu da ifade edebilir.
bds_701_2	BDS 700'e göre Finansal tablolarda gerçeğe uygun sunumun tam anlamıyla gerçekleşmesi için finansal tablolardaki bilgilerin tam, hatasız ve tarafsız olması gerekmektedir.

Üçüncü faktör için en yüksek katsayı ile modele dahil olan sorular tablo 13'deki gibi aşağıdadır:

Tablo 13: 3. Faktör Tablosu

Bds_810_6	BDS 705'e göre Olumsuz görüş yazısı, şirketin yıl sonunda düzenlenmiş oldukları finansal tablolar ile yıllık raporlarının TMS, TTK ve esas sözleşmelerde yer alan hükümlere uygun olarak düzenlenmediğini ifade eder.
bds_810_7	BDS 706'e Denetçinin yeterli kanıtı elde edememesi durumunda bu olayın açıklanabilmesi için diğer hususlar paragrafına yer verilebilir.
bds_701_11	BDS 720'nin amacı; denetlenmiş finansal tabloların yada bu tabloları içeren finansal verilerin; denetlenmiş finansal tabloların ve denetçi raporunun güvenilirliğini tehlikeye düşürecek diğer bilgilerin yer alması durumuna karşılık gelir.

Dördüncü faktör için en yüksek katsayı ile modele dahil olan sorular tablo 14'deki gibi aşağıdadır:

Tablo 14: 4. Faktör Tablosu

bds_810_8	BDS 706'ya göre denetçi üst yönetimden sorumlu kişilerden denetim raporunda vurgulamak istediği konular hakkında ilave açıklama isteyebilir.
bds_810_9	BDS 710'nun amacı; finansal tablolarda yer alan karşılaştırmalı bilgilerin tüm önemli yönleriyle finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulup sunulmadığı üzerine yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir.

Beşinci faktör için en yüksek katsayı ile modele dahil olan sorular tablo 15'deki gibi aşağıdadır:

Tablo 15: 5. Faktör Tablosu

bds_810_1	BDS 700'un amacı finansal tablolara görüş oluşturma ve raporlama standardına göre hazırlanan genel amaçlı tam set finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim görüşünde finansal tabloların finansal
-----------	--

	raporlama standartlarına uygun olarak sunulup sunulmadığı hakkında açıklama verir.
bds_810_12	BDS 720'ye göre önemli tutarsızlıkların varlığı söz konusu olabilir.Önemli tutarsızlıklar, daha önce elde edilmiş denetim kanıtlarından çıkarılan denetim sonuçları ve muhtemelen denetçinin finansal tablolarla ilgili görüşünün dayanağı hakkında şüphelerin oluşmasına sebep olabilir.

Altıncı faktör için en yüksek katsayı ile modele dahil olan soru tablo 16'deki gibi aşağıdadır:

Tablo 16: 6. Faktör Tablosu

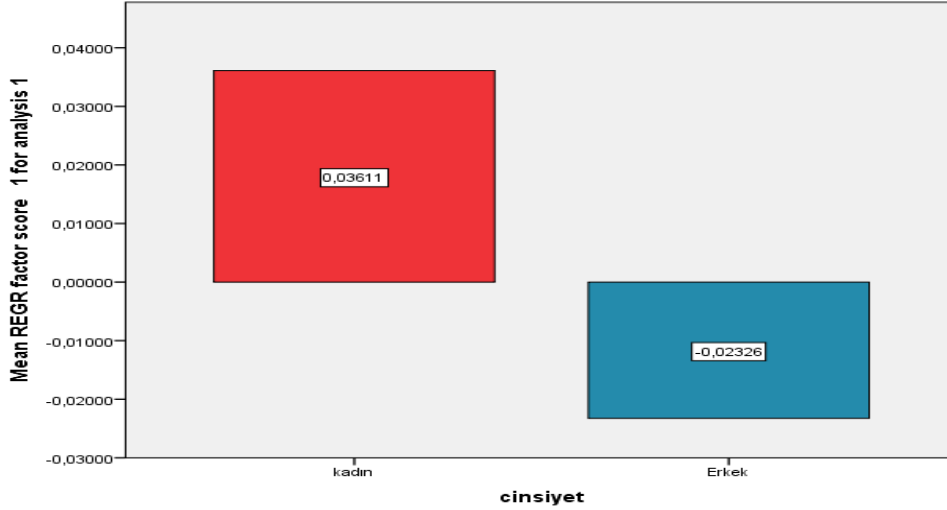
bds_810_4	BDS 701'e göre Denetçinin müteakip prosedürleri tasarlarken yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar daha fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmesi gerekir.
-----------	---

Demografik Faktörlere İlişkin Değerlendirmeler

Demografik faktörlerle BDS'leri uygulama düzeyleri şekil 2'den şekil 11'a değin görselleştirilmiştir.

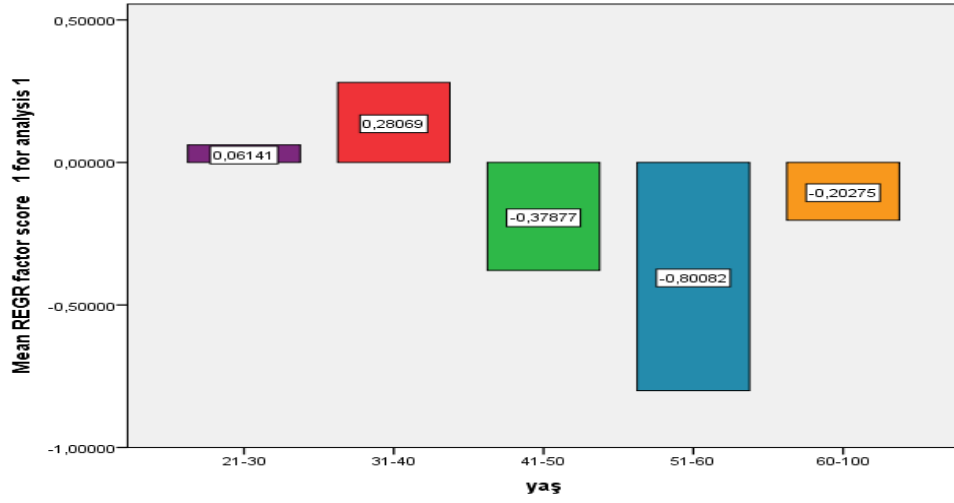
Aşağıdaki şekil 2'de kadınların erkeklere göre düzenleme kuralları ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 2: Cinsiyete Göre BDS'leri Uygulama Düzeyleri



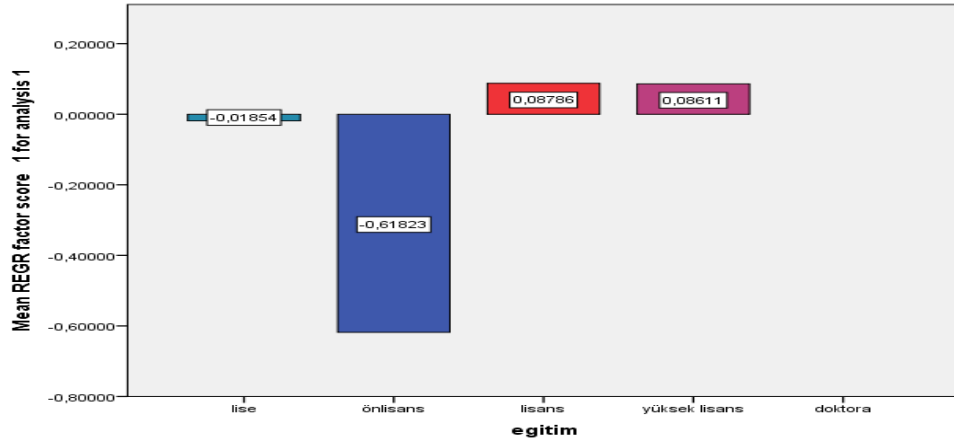
Aşağıdaki şekil 3'de 30-40 yaş arasındaki katılımcıların düzenleme kuralları ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu, 50-60 yaş aralığındaki katılımcıların ise daha esnek olunması fikrinde oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 3: Yaşa Göre (30-40 yaş) BDS'leri Uygulama Düzeyleri



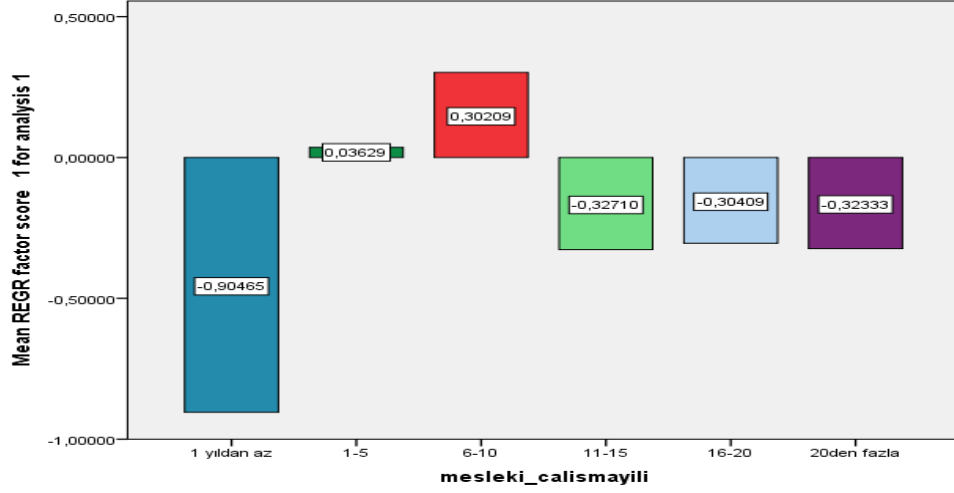
AŞağıdaki grafikte lisans ve yüksek lisans eğitim seviyesindeki katılımcıların düzenleme kuralları ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu, ön lisans eğitim seviyesindeki katılımcıların ise daha esnak olunması fikrinde oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 4: EĞitimlerine Göre BDS'leri Uygulama Düzeyleri



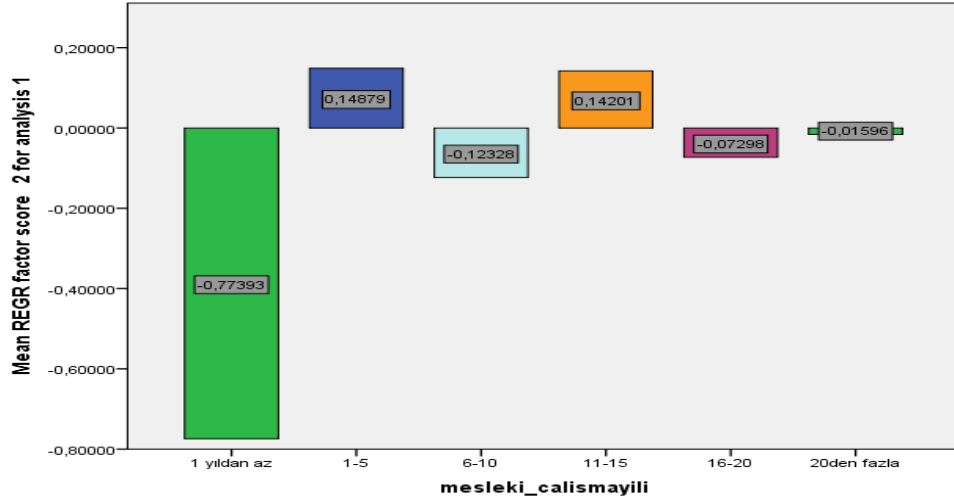
AŞağıdaki Şekil 5'de 6-10 yıllık tecrübeye sahip katılımcıların düzenleme kuralları ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu, 1 yıldan az tecrübeye sahip katılımcıların ise daha esnak olunması fikrinde oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 5: Mesleki Çalışma Yıllarına Göre (6-10 yıl) BDS'leri Uygulama Düzeyleri



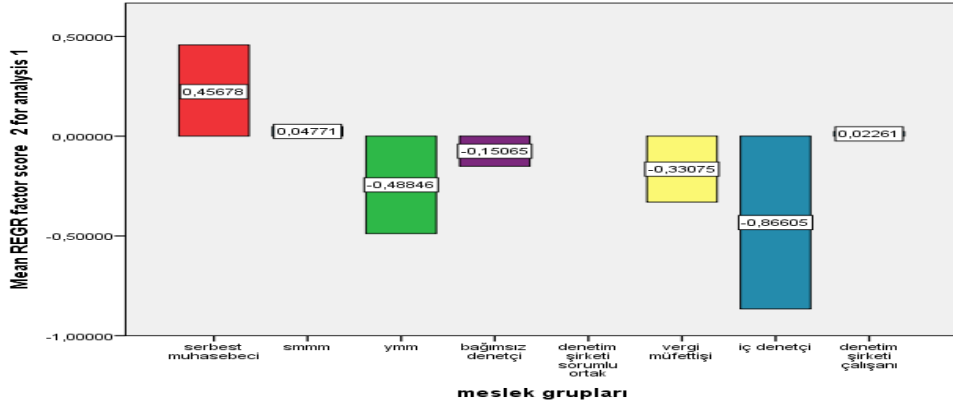
Aşağıdaki şekil 6'de 1-5 yıllık tecrübeye sahip katılımcıların finansal tablolar ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu, 1 yıldan az tecrübeye sahip katılımcıların ise daha esnek olunması fikrinde oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 6: Mesleki Çalışma Yıllarına Göre (1-5 yıl) BDS'leri Uygulama Düzeyleri



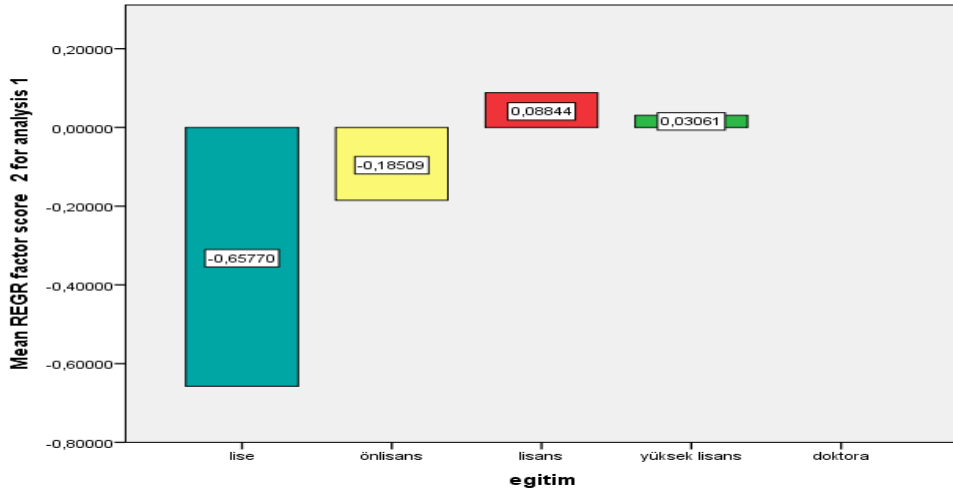
Aşağıdaki şekil 7'de serbest muhasebeci katılımcıların finansal tablolar ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu, diğer katılımcıların ise daha esnek olunması fikrinde oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 7: Mesleki Gruplarına Göre BDS'leri Uygulama Düzeyleri



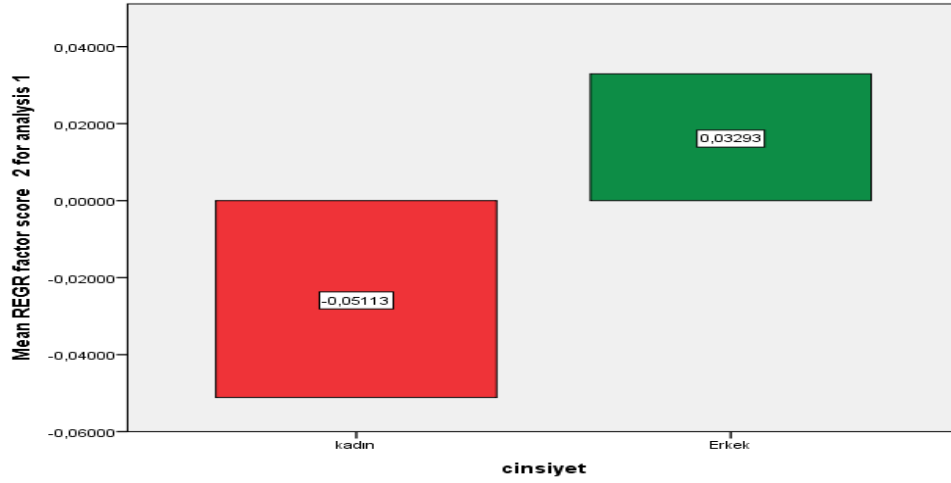
Aşağıdaki şekil 8'de yüksek lisans mezunu katılımcıların finansal tablolar ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu, lise mezunu katılımcıların ise daha esnek olunması fikrinde oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 8: Mesleki Gruplarına Göre Bds'lere Uygulama Düzeyleri



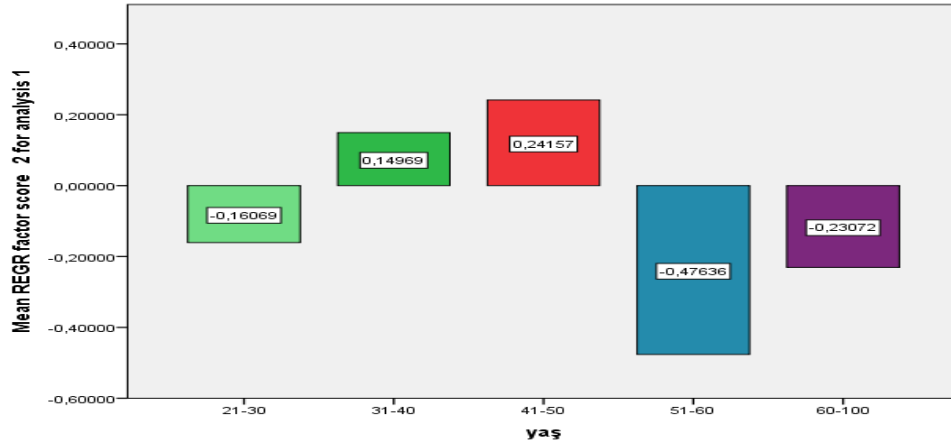
Aşağıdaki şekil 9'de erkek katılımcıların finansal tablolar ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu, kadın katılımcıların ise daha esnek olunması fikrinde oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 9: Cinsiyet Dağılımına Göre BDS'leri Uygulama Düzeyleri



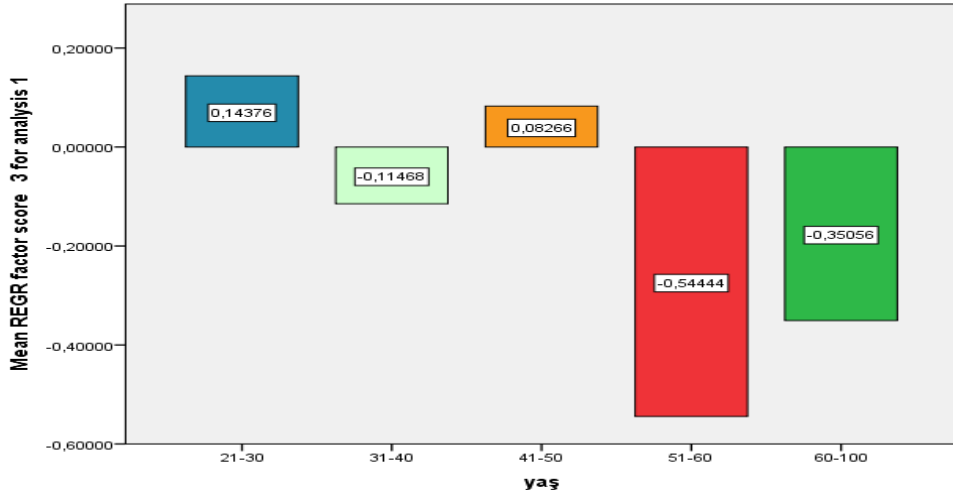
Aşağıdaki şekil 10'de 41-50 yaş arasındaki katılımcıların finansal tablolar ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu, 51-60 yaş arasındaki katılımcıların ise daha esnak olunması fikrinde oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 10: Yaşa Göre (30-40 yaş) BDS'leri Uygulama Düzeyleri



Aşağıdaki şekil 11'de 21-30 yaş arasındaki katılımcıların karşılaşılan sorunların çözümü ile ilgili sorularda daha ilgili bir anlayışa sahip olduğu, 51-60 yaş arasındaki katılımcıların ise daha rahat oldukları sonucuna ulaşılabilir.

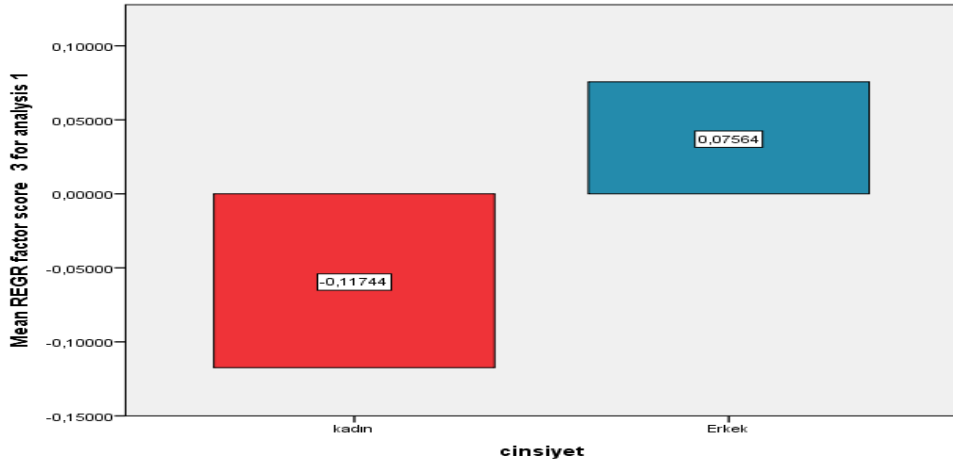
Şekil 11: Yaşa Göre (21-30 yaş) ve (51-60 yaş) BDS'leri Uygulama Düzeyleri



Demografik faktörlere göre BDS'ler ile ilgili karşılaşılan sorunlara ilişkin tutumlar ise şekil 12'den şekil 23'ye değin görüntelenmiştir.

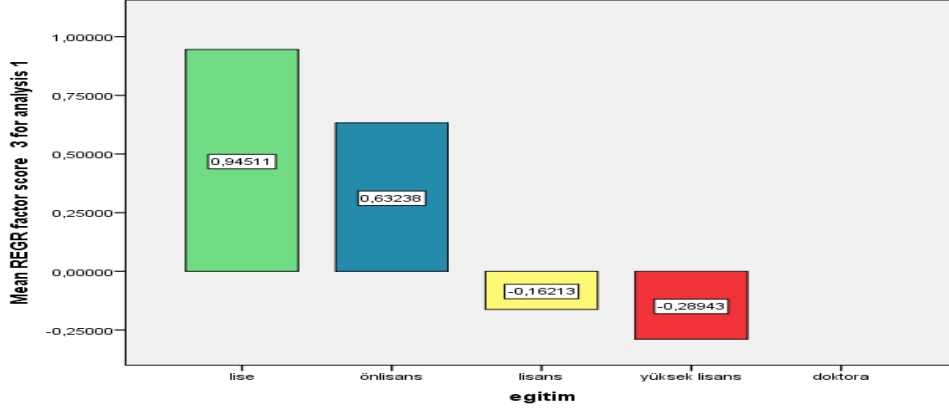
Aşağıdaki şekil 12'de erkek katılımcıların karşılaşılan sorunların çözümü ile ilgili sorularda daha ilgili bir anlayışa sahip olduğu, kadın katılımcıların ise daha rahat oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 12: Cinsiyete Göre BDS'ler ile İlgili Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Tutumları



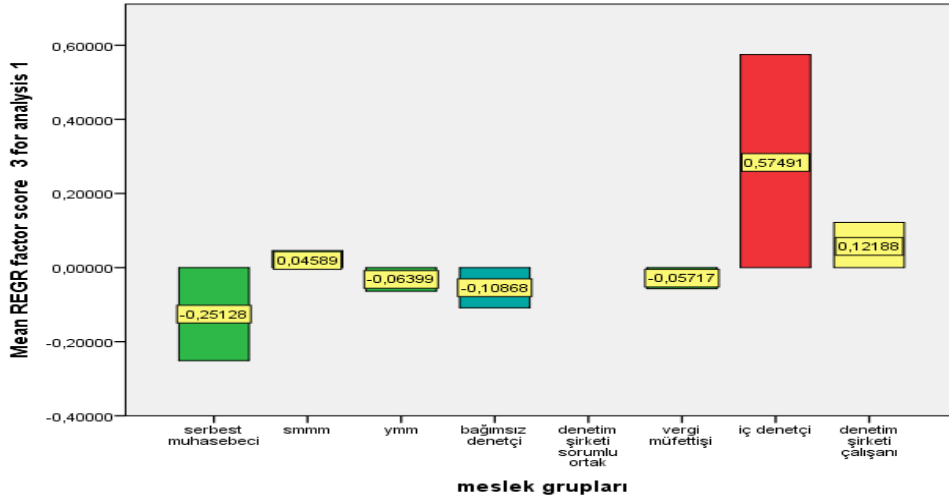
Aşağıdaki şekil 13'de lise mezunu katılımcıların karşılaşılan sorunların çözümü ile ilgili sorularda daha ilgili bir anlayışa sahip olduğu, yüksek lisans mezunu katılımcıların ise daha rahat oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 13: Eğitim Seviyesine Göre BDS'ler ile İlgili Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Tutumları



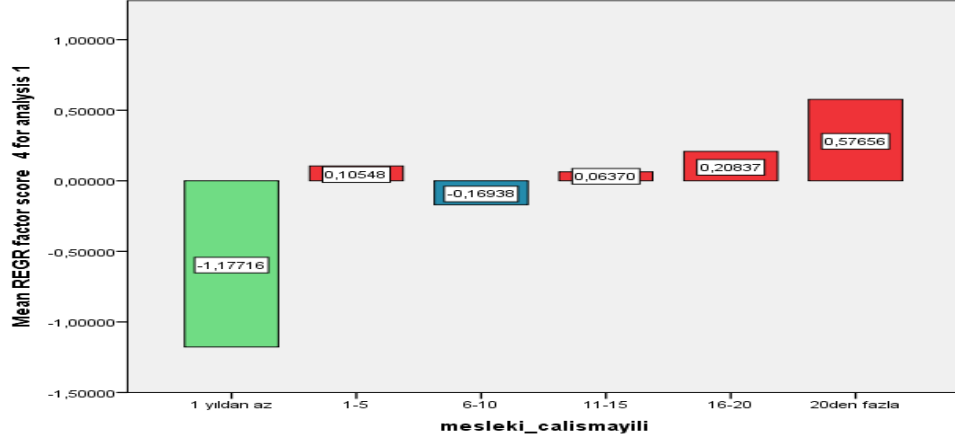
Aşağıdaki şekil 14'de iç denetçi katılımcıların karşılaşılan sorunların çözümü ile ilgili sorularda daha ilgili bir anlayışa sahip olduğu, serbest muhasebeci katılımcıların ise daha rahat oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 14: Meslek Gruplarına Göre BDS'ler ile İlgili Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Tutumları



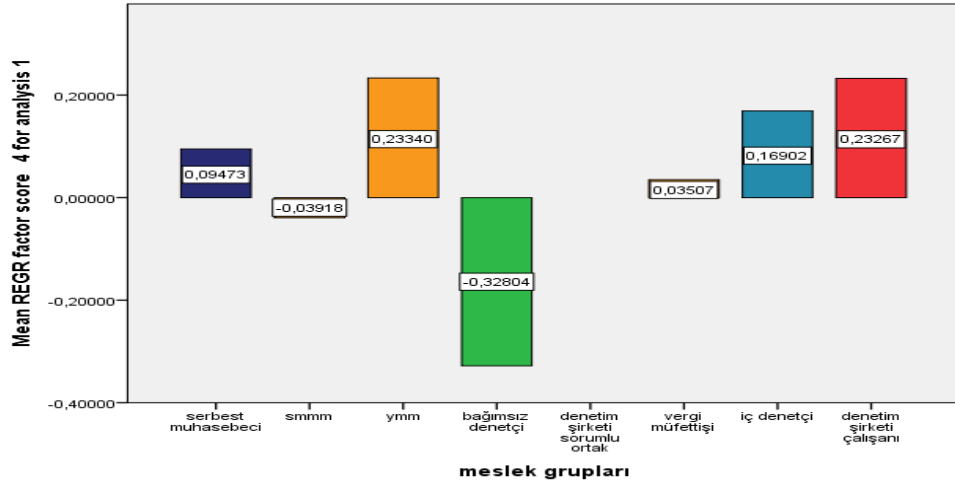
Aşağıdaki şekil 15'de tecrübenin açıklayıcı mevzuata bakış açısında farklılık yarattığı sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 15: Çalışma Yılına Göre BDS'ler ile İlgili Mevzuata İlişkin Tutumları



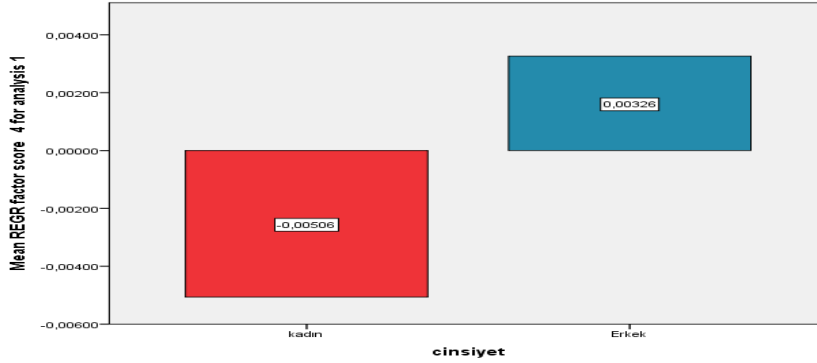
Aşağıdaki şekil 16'de bağımsız denetçilerin açıklayıcı mevzuata bakış açısının diğerlerine göre farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 16: Meslek Grubuna Göre BDS'ler ile İlgili Mevzuata İlişkin Tutumları



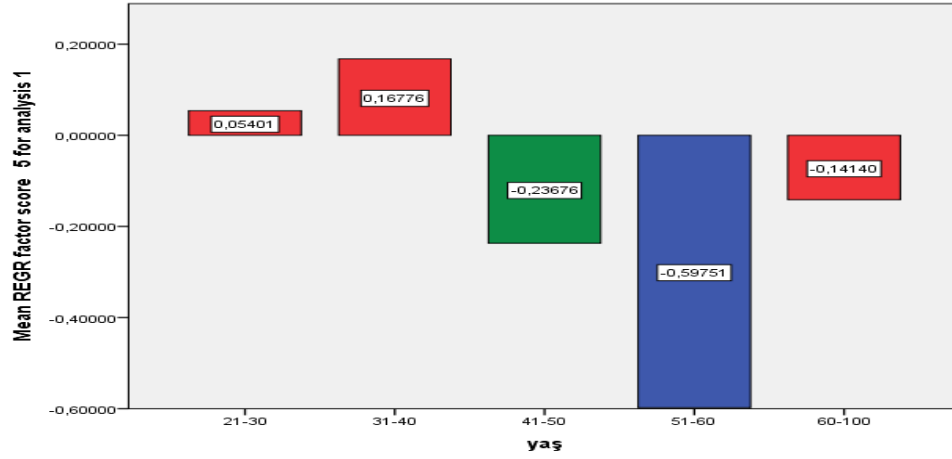
Aşağıdaki şekil 17'da göre kadınlar ve erkeklerin mevzuata bakış açılarının farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 17: Cinsiyete Göre BDS'ler ile İlgili Mevzuata İlişkin Tutumları



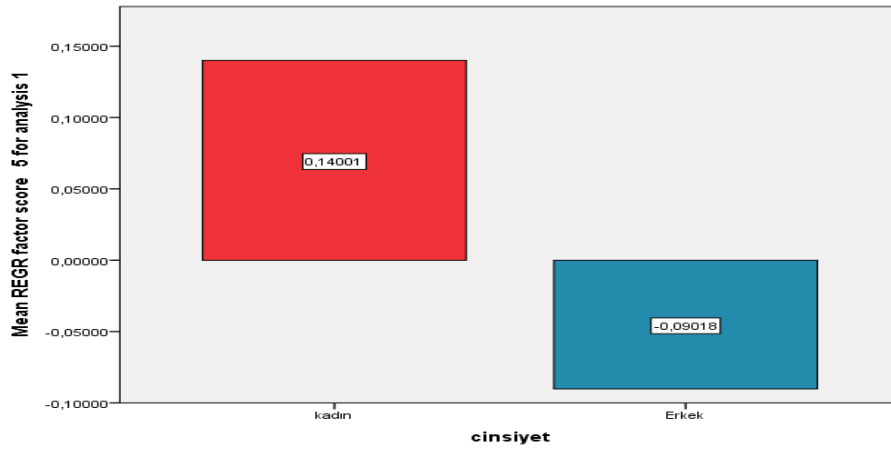
Aşağıdaki şekil 18’de göre açıklayıcı bilgiler ölçüsünde mevzuata bakış açısının yaş ilerledikçe değişiklik gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 18: Yaşa Göre BDS'ler ile İlgili Mevzuata İlişkin Tutumları



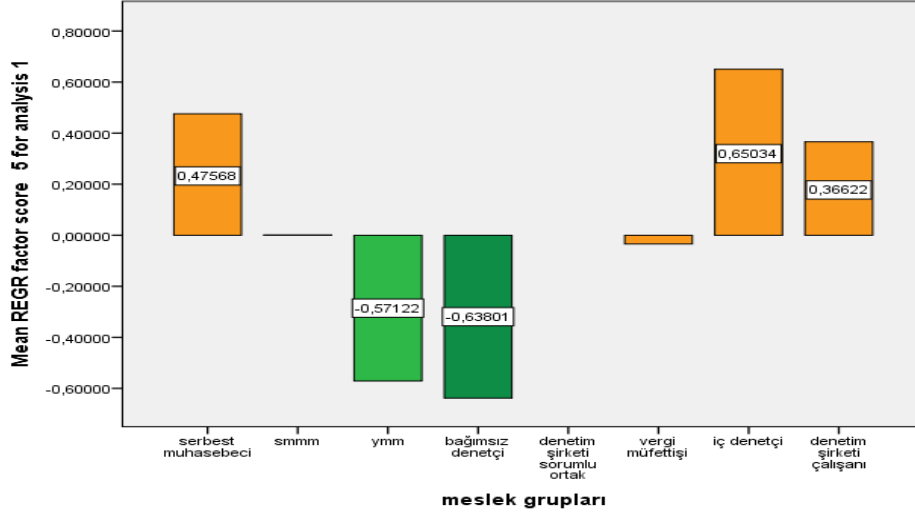
Aşağıdaki şekil 19’de göre açıklayıcı bilgiler ölçüsünde mevzuata bakış açısının kadınlar ve erkeklerde değişiklik gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 19: Cinsiyete Göre BDS'ler ile İlgili Açıklayıcı Bilgilere İlişkin Tutumları



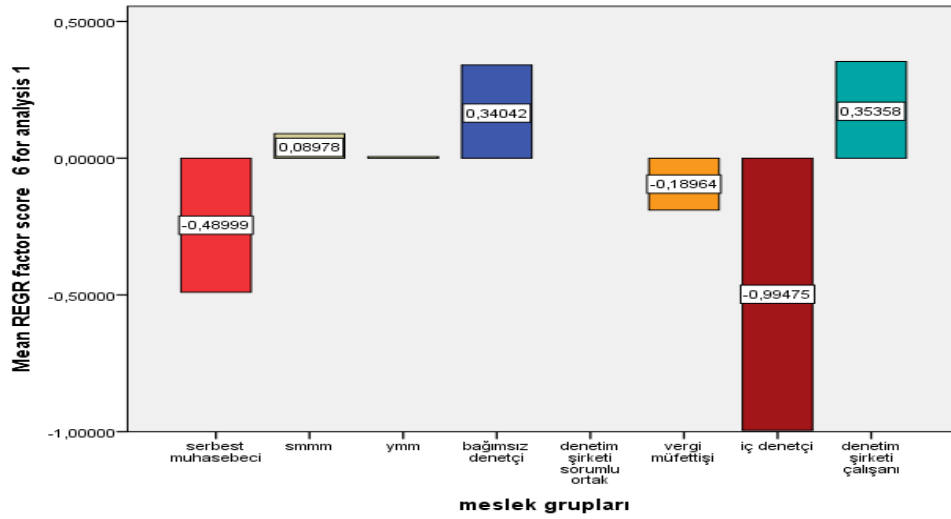
Aşağıdaki şekil 20’de açıklayıcı bilgiler ölçüsünde mevzuata bakış açısının mesleğe göre değişiklik gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 20: Meslek Gruplarına Göre BDS’ler İle İlgili Açıklayıcı Bilgilere İlişkin Tutumları



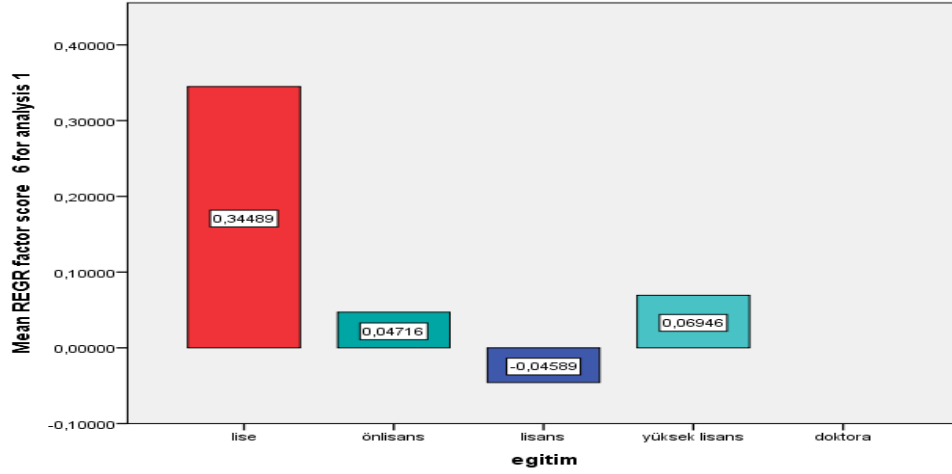
Aşağıdaki şekil 21’de göre riske bakış açısının mesleğe göre değişiklik gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 21: Meslek Gruplarına Göre BDS’ler ile İlgili Risklere Karşı Tutumları



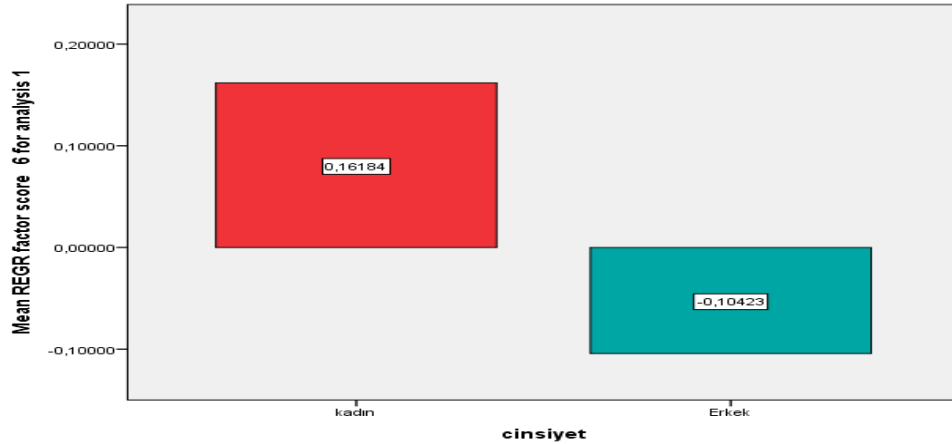
Aşağıdaki şekil 22’de göre riske bakış açısının mesleğe göre değişiklik gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 22: Eğitim Durumlarına Göre BDS'ler ile ilgili Risklere Karşı Tutumları



Aşağıdaki şekil 23’de riske bakış açısının kadın ve erkeklerde değişiklik gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 23: Cinsiyetine Göre BDS'ler ile İlgili Risklere Karşı Tutumları



Tüm bu bulgulardan sonra araştırma için yapılan varyans analizi ve sonuçlarına yer verilebilir.

ANOVA (Varyans Analizi) Bulgu ve Sonuçları

Tek yönlü varyans analizi bir grup çatısı altında, iki veya daha fazla bağımsız grubun ortalamalarını karşılaştırmak için kullanılır. Tek yönlü varyans analizinde her grup normal dağılım ve bu gruplar arasında homojenlik vardır.

Veri setine bakıldığında bağımsız denetim standartlarından BDS 700-810 arasında bulunan standartlar hakkında 18 değişken vardır. Bu değişkenler yaş, cinsiyet, meslekte deneyim yılı ve eğitim düzeylerine göre anlamlılıkları incelenecek ve verilen hipotezlere göre farklılık olup olmadığı hakkında bilgiler verilecektir.

Varyans analizi için ön şartlardan biri de homojenlik testi olup bu değerin 0,05 olan anlamlılık düzeyinin üzerinde olması gerekmektedir. Aşağıdaki tabloda eğitim seviyelerine göre anova testi yapıldığında, ilk faktör hariç diğer hepsi 0,05'den büyük elde edilmiştir. Veriler anova testi için uygun görülmektedir.

Tablo 17'de varyansların homojenlik testi sonuçları görülmektedir.

Tablo 17: Varyansların Homojenliği Testi

	Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
Analiz 1 İçin REGR 1 Faktörü Skoru	5,788	3	93	,001
Analiz 1 için REGR 2 Faktör Skoru	1,378	3	93	,254
Analiz 1 için REGR 3 Faktör Skoru	1,833	3	93	,147
Analiz 1 için REGR 4 Faktör Skoru	,211	3	93	,889
Analiz 1 için REGR 5 Faktör Skoru	1,169	3	93	,326
Analiz 1 için REGR 6 Faktör Skoru	,612	3	93	,609

Aşağıdaki tablo 18'de da görüleceği üzere Anova analizinde 3 numaralı faktör için eğitim seviyesine göre ortalamalar arasında % 95 anlam düzeyinde anlamlı bir fark vardır.

Tablo18: ANOVA (Varyans Analizi)

		Kareler Toplamı	df	Ortalama kare	F	Sig.
Analiz 1 İçin REGR 1 Faktör Skoru	Gruplar arasında	4,815	3	1,605	1,891	,137
	Gruplar İçinde	78,945	93	,849		
	Genel Toplam	83,759	96			
Analiz 1 İçin REGR 2 Faktör Skoru	Gruplar arasında	3,981	3	1,327	1,595	,196
	Gruplar İçinde	77,395	93	,832		
	Genel Toplam	81,377	96			
Analiz 1 İçin REGR 3 Faktör Skoru	Gruplar arasında	13,073	3	4,358	6,744	,000
	Gruplar İçinde	60,095	93	,646		
	Genel Toplam	73,168	96			
Analiz 1 İçin REGR 4 Faktör Skoru	Gruplar arasında	,233	3	,078	,083	,969
	Gruplar İçinde	87,036	93	,936		
	Genel Toplam	87,268	96			
Analiz 1 İçin REGR 5 Faktör Skoru	Gruplar arasında	1,624	3	,541	,878	,456
	Gruplar İçinde	57,334	93	,616		
	Genel Toplam	58,957	96			
Analiz 1 İçin REGR 6 Faktör Skoru	Gruplar arasında	1,040	3	,347	,488	,692
	Gruplar İçinde	66,100	93	,711		
	Genel Toplam	67,140	96			

Bu farklılık aşağıdaki tablo 19'da gösterilen ön lisans ile diğer eğitim seviyesinin ortalamalarının farkından kaynaklanmaktadır. Testin %95 güven seviyesinde olması için gerekli olan 0,05 anlamlılık düzeyinin altındaki significance değeri burada da sağlanmıştır.

Tablo19: Analiz 1 İçin REGR 3 Faktör Skoru

Gabriel			
Eğitim	N	Alfa için alt küme = 0.05	
		1	2
Yüksek Lisans	6	-,2894296	
Lisans	73	-,1621283	
Önlisans	11	,6323812	,6323812
Lise	7		,9451071
Sig.		,047	,948

Varyans analizinden sonra T Testi sonuçları verilebilir.

Bağımsız Örneklem T Testi

Cinsiyet gibi sadece iki seçeneğe sahip değişkenlerde ortalamaların karşılaştırılmasında bağımsız örneklem t testi kullanılmaktadır. 12'nci soru için kadın ve erkeklerin cevapları arasında anlamlı bir farkın olup olmadığı ile ilgili test sonuçları aşağıdaki tablodadır. Tablo 20'de varyans eşitliği testi anlamlılık düzeyi olan 0,05'in üstünde olduğu için ikinci sıradaki anlamlılık düzeyine bakılarak ortalamalar arasındaki fark analizi gerçekleştirilmektedir. Bu değer 0,05'in altında 0,027 olarak elde edilmiştir. Böylece 12'nci soru özelinde erkek ve kadın katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 20: T Testi

		Levene'nin Varyans Eşitliği Testi		Ortalamaların Eşitliği için t-testi				
		F	Sig.	T	df	Sig. (2-tailed)	Ortalama fark	Std. Hata Farkı
bds_720_12	Varsayılan eşitlikler	,650	,422	2,317	98	,023	,353	,152
	Varsayılmayan eşitlikler			2,251	73,419	,027	,353	,157

SONUÇ VE ÖNERİLER

Son yıllarda ekonomik ve teknolojik alanda yaşanan gelişmeler işletmelerdeki bilgi karmaşasını artırmıştır. Bilgi kullanıcıların güvenilir ve doğru bilgilere ulaşması zorlaşmıştır. Uluslararası pazarlarda rekabet etmek için firmaların bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği sorgulanmaya başlanmıştır.

Bunlara neden olan birçok faktör bulunmakla birlikte, özellikle 2000'li yıllarda, ABD ve AB ülkelerinde yaşanmış olan Enron, Worldcom gibi finansal skandallar bunlardan sadece bir kaçını oluşturmaktadır. Yaşanmış olan bu skandallar sonucunda işletmelere güven duyulması ve işbirliği yapılması zorlaşmıştır. Söz konusu olan işletmeler üzerinde denetimlerin yapılması işletme ve üçüncü kişilerin yararına olacağı düşünülmüştür. Yaşanan bu olumsuzlukların ardından, bağımsız denetim daha yaygın hale getirilmeye çalışılmıştır.

Bağımsız denetim işletmelerin faaliyetlerine bağlı olarak, meydana gelen mali nitelikteki olayların herhangi bir düzenleyici kurum tarafından belirlenmiş olan ilke ve esaslara uygun olarak yapılıp yapılmadığı hakkında bilgiler vermektedir. Bugün yerli ve yabancı yatırımlara ihtiyaç duyulması sonucunda işletmeler, hem halka açılmak hem de bilgi kullanıcılarının sayısını artırarak daha fazla rekabet etme

gücüne sahip olmak isterler. Ancak bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda, kendilerine yol gösterecek olan doğru bilgilere ihtiyaç duyması nedeni ile işletmeye ait bilgilerin tarafsız, dürüst bir şekilde sunacak, alanında tecrübeli kişiler tarafından doğrulanması gerekmektedir.

Bağımsız denetimin sonuçlarına olan güvenin artırılması için çeşitli ülkelerde bir takım düzenleyici kurumlar kurulmuş ve bunlara bağlı olarak yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin genel çerçevesine baktığımızda denetim faaliyetini gerçekleştirecek olan denetçilerin uyması gereken kuralları düzenlemek amacıyla gözetim kurumları kurulmuştur.

Bu gelişmelere uyum sağlayabilmek için ülkemizde de bir takım düzenlemeler yapılmıştır. İlk olarak TTK yenilenerek bağımsız denetime ilişkin yeni maddeler eklenmiş ve günümüz şartlarına uyum sağlanmıştır. Bu sayede borsada işlem göre sermaye şirketlerinin bağımsız denetimi zorunlu hale gelmiş, fakat bazı özellikli durumlara göre denetim dışında bırakılacakları da belirtilmiştir. Bu özellikli durumlar işletmenin yıllık net hasılatı ve çalışan sayısına göre belirlenmiş olan kriterlere göre değişmektedir. Bu yeni düzenlemeler sayesinde, bağımsız denetimin kapsamı kademeli olarak genişlemektedir.

Yine sermaye şirketlerinde, bağımsız denetim yapacak kişilerin 3568 sayılı meslek yasasına uygun olarak YMM ve SMMM unvanlarına sahip olmaları ve KGK tarafından yapılacak olan “Bağımsız Denetçilik” sınavında başarılı olma zorunluluğu getirilmiştir.

Ülkemizde denetim yapan kişinin ve denetim kuruluşunun gözetimi farklı bir kurum ve kuruluş tarafından yapılmaktaydı. Ancak bu durum denetimde fikir birliğinin sağlanmasını engellemiş ve denetimin kalitesini olumsuz yönde etkilemiştir. Bu olumsuzlukların ortadan kaldırılması amacıyla tek bir otoritenin kurulması kararlaştırılmış ve yurt dışındaki örneklerine benzer bir kurum olan, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliği olan KGK kurulmuştur.

KGK’ in kurulması ile hukuki bir yapının oluşması sağlanmıştır. Ülkemizde TÜRMOB ve T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın işbirliği ile oluşturulan muhasebe ve denetim standartlarına ilişkin BDDK VE SPK gibi mevzuatla ilgili hizmet veren kurumların yerini KGK almıştır. KGK muhasebe standartları ve denetim standartlarını düzenlemekle görevlidir.

Bu çalışmada KGK tarafından yayınlanmış olan finansal tabloların sonuçları ve raporlanması ile özel alanlarla ilgili dokuz adet standart incelenmiştir.

Yukarıda yer alan bu dokuz standarda ilişkin nicel araştırma yöntemlerinden anket tekniği ve mülakat için bir anket formundan faydalanılmıştır. Anket formunda demografik faktörlerin yanı sıra her bir standarta ilişkin ikişer soru sorulmuş ve beşli likert ölçeği kullanılmıştır.

Çalışmada bağımsız denetim mesleğini yerine getiren meslek mensuplarının söz konusu standartlara katılma düzeylerini ölçmek amaçlanmıştır. Anket sonucunda katılımcılar genel olarak, standartlarla ilgili olumlu cevaplar vermişlerdir.

Anket sonucunda, katılımcıların eğitim düzeyleri, meslek unvanları ve çalışma yıllarına göre bakıldığında sorulara olumlu yönde bir katılım sergiledikleri görülmektedir. Bunun en önemli nedeni eğitim seviyesinde gözlenen artış ve çalışma

yıllarına bağlı olarak standartları anlamaları, araştırmaları ve denetim mesleğinin giderek önemli bir hal aldığını görmelerinden kaynaklanmaktadır.

Sonuç olarak bu çalışmadan ulaşılmış olan bulguları genel olarak değerlendirdiğimizde, bağımsız denetim faaliyetinin uygulanması sırasında standartların uygulanmasının meslek mensupları üzerindeki etkileri incelenmiştir. Denetim faaliyeti yerine getiren denetçilerin denetim standartlarını uyguladıklarını ancak bazı hususların eksik yada tam olarak açıklanamadığını da vurgulamışlardır. Denetim sırasında BDS 701 de yer alan kilit denetim konularının hangi konulardan oluşması gerektiği konusunda bilgi eksikliği bulunduğunu belirtmişlerdir. BDS 701’de yer alan bu bilgi karmaşasının giderilmesi için kilit denetim konularının daha net ifadelerle açıklanması gerekmektedir.

Bazı denetçiler ise, denetim faaliyetini rutin olarak yapılması gereken bir iş olarak görmüşler ve standartlar yer alan hususlara uygun olarak denetimi yerine getirdiklerini dile getirmişlerdir. Ancak gözlemlerime göre denetim firmaların sadece onay alması gibi bir durum gibi gözükmemektedir. Aslında işin gerçekten istenildiği gibi yapıp yapılmadığına dikkat edilmemektedir. Bu konuda denetçilerin sahip olması gereken özellikler ve denetim faaliyetini yerine getirirken dikkat etmesi gereken kriterlerin daha sıkı bir şekilde getirilmesi gerektiğini düşünmekteyim. Özellikle denetim mesleği bu konuda yeterli bilgi ve donanıma sahip olan büyük firmaların ve nitelikli denetçilerin yerine getirmesi gerektiği görüşündeyim.

Diğer bir husus ise, denetçi raporunun içeriğinin daha kapsamlı hale getirilmesidir. Anket uygulaması yapılan firmalarda denetim raporlarının içeriğine bakıldığında BDS’da yer alan denetçi raporlarına benzediği ancak standart hale getirilmiş, sadece aylar yada yıllar itibarıyla değiştirmelerin olduğundan bahsedebiliriz.

Bu çalışma Türkiye’de uygulanan TDS kapsamında olan bağımsız denetimin sonuçları ve raporlanması ile özel alanlarla ilgili standartlara meslek mensuplarının bakış açılarıyla ilgili genel değerlendirmelere yer vermektedir. Bu açıdan bakıldığında meslek mensuplarının görüşleri hakkında, önemli bilgiler ve bulgular içeren bu çalışmanın bağımsız denetimle ilgili düzenlenmiş güncel bir kaynak oluşturacağı ve literatüre önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKLAR

Akdoğan, N., Bülbül, S. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BIST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. Ankara. 56(1) : 1-24.

Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı, 26/5/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmî Gazete, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/Bakanlar%20Kurulu%20Kararlar%20B1/BKK_Usul%20ve%20Esaslar1.pdf, (12.01.2018).

Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bakış. *Maliye Dergisi*. 148(1): 23.

Bilgilere İlişkin Sorumlulukları.
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20G%C3%BCncellemeler/BDS%20720.pdf>, (25.05.2019).

Bozkurt, B.(2014). Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi, *Yaklaşım Dergisi*, 27(3): 34.

Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.

Dönmez, A. (2010). Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olayların Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. 99(1): 13-34

Dönmez, A., Berberoğlu, P. B. ve Ersoy, A. (2005): Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları - AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Karşılaştırılması. Antalya: *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 9(1): 55

Enerji Piyasası Düzeleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4628.pdf>, (15.02.2018).

Güçlü, A. O. (1995). Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler. *Sayıştay Dergisi*. Ankara. 19(1): 9.

Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları

Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

<http://www.alomaliye.com/2018/05/26/2018-bagimsiz-denetime-tabi-sirketler/>, (12.11.2018).

<http://www.ticaretkanunu.net/ttpk-madde-398/>, (18.03.2019).

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/tr-4denetci-rapor-gelecegi.pdf>, (19.02.2019).

https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/15405411_sayili_bankacilik_kanunu.pdf, (22.03.2019).

[Insights/ArticlesPublications/KPMGundem/Documents/kpmg-gundem-24/yeni-denetci-raporlarına-hazirlik.pdf](https://www.kpmg.com/Insights/ArticlesPublications/KPMGundem/Documents/kpmg-gundem-24/yeni-denetci-raporlarına-hazirlik.pdf), (19.02.2019).

Kaval, H., Karapınar, A., Bayırlı, R. ve Altay, A. (2015). *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları - TDS*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kaval, H., Karapınar, A., Bayırlı, R. ve Altay, A. (2015). *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları - TDS*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMM Yayınları.

KGK, BDS 700 (2017) Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20700-Yeni.pdf>, (09.02.2019).

KGK, BDS 701 (2017) Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20701-Site.pdf>, (20.03.2019).

KGK, BDS 705 (2017) Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında BirGörüşVerilmesi. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20705-Site.pdf>, (22.05.2019).

KGK, BDS 706 (2017), Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen HususlarVeDiğerHususlarParagrafları. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20706-Site.pdf>, (15.12.2018).

KGK, BDS 710 (2017), Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20710-Site.pdf>, (26.05.2019).

KGK, BDS 800 (2017), Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20800-Site.pdf>, (30.11.2018).

KGK, BDS 805 (2017), Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların Veya KalemlerinBağımsızDenetimi. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20805-Site.pdf>, (20.12.2018).

KGK, BDS 810 (2017), Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere YapılanDenetimler. [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20810-Site\(1\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20810-Site(1).pdf), (30.12.2018).

Selimoğlu, Kardeş, S., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi

Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Kurt G., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. <http://www.turmob.org.tr/mbs/3568SayiliYasa1.htm>, (18.02.2018).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Taslakları Hakkında Duyuru, http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20140411/0_ (03.11.2018).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Taslakları Hakkında Duyuru. http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20140411/0_ (03.11.2018).

Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim YapılmasınaİlişkinYönetmelik. <https://www.tsb.org.tr/default.aspx?pageID=654&yid=65>, (21.05.2019).

Toroslu, M. (2014). *Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim*. Vedat Kitapçılık Basım Yayım Dağıtım.

TTK Madde 397. <http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-397-400/>,
(27.04.2018).

Türedi, H. (2000). *Denetim*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.