

T.C.
GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**DENETİM KALİTESİNİ ARTTIRAN BİR FAKTÖR OLARAK SEKTÖREL
UZMANLAŞMANIN ÖNEMİNE İLİŞKİN DENETÇİ ALGISİNİN
ÖLÇÜLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Yasemin ÜNLÜ

Tez Danışmanı: Prof. Dr. İdil KAYA

Haziran 2012

T.C.
GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**DENETİM KALİTESİNİ ARTTIRAN BİR FAKTÖR OLARAK SEKTÖREL
UZMANLAŞMANIN ÖNEMİNE İLİŞKİN DENETÇİ ALGISININ
ÖLÇÜLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Yasemin ÜNLÜ

Tez Danışmanı: Prof. Dr. İdil KAYA

Haziran 2012

ÖNSÖZ

Denetim mesleği ile profesyonel olarak uğraşmam, tez konumu belirlemede belirgin bir rol oynamıştır. Dört büyük bağımsız denetim şirketinden birinde çalıştığım süre içerisinde tezimi hazırlamaya başladım. Mesleğim gereği farklı sektörlerden farklı şirketleri denetleme ve bu sırada denetçileri inceleme fırsatı buldum. İlgimi en çok cezbeden konu, bu kadar farklı süreçlerle işleyen şirketleri bir denetçinin bir iki hafta gibi kısa bir süre içerisinde analiz edip, yine çok kısa bir süre içerisinde bu şirket ile ilgili olarak rapor hazırlayabilmesiydi. Bu durumda bu raporun ne kadar gerçeği yansıttığını merak ediyordum. Bağımsız denetim şirketleri bu kısa sürede deneticiden en verimli şekilde yararlanabilmek ve onunda bilgisini ve zamanını verimli ve etkili bir şekilde kullanabilmesini sağlamak amacıyla bir işleyiş belirlemişlerdi. Denetçiler işe başladıkları ilk bir sene içerisinde belirli sektörlerde uzmanlaşmaya yönlendiriliyorlardı. Böylece iş hayatları boyunca bu sektörde faaliyet gösteren şirketleri denetleyerek uzmanlıklarını kullanabiliyor, şirketi denetledikleri başka şirketlerle karşılaştırma fırsatı bulabiliyor, nasıl bir yol izlemeleri gerektiğini ve sorunlarla nasıl baş edeceklerini biliyor, zamanlarını etkili ve verimli kullanabiliyorlardı.

Bağımsız denetçilerin sektörel olarak uzmanlaşması, bu meslekte yeni bir alan açmıştır. Tez hazırlıklarım sırasında bir holdingin iç denetim departmanında görev almaya başladım. Bu sırada şunu fark ettim ki işverenler artık denetçileri sektörel uzmanlıklarına göre seçmeye başlamışlardı. Artık bağımsız denetçiler bu denetim şirketlerinden ayrıldıklarında herhangi bir sektörde uzmanlaşmış bir denetçi olarak görülme istenmekte, o sektörü tanıması beklenmekte ve bu sektörlerde iş sahibi olabilmektedirler.

Tüm bu süreç içerisinde araştırmak istediğim konu, denetimin ortaya koyduğu nihai çıktı olan denetim raporunun bu durumdan nasıl etkilendiği, sektörel uzmanlaşma ve denetçi uzmanlığının onun kalitesini ve denetim sırasında karşılaşılan risklerini nasıl etkilediği oldu. Bunun yanında süreç içerisinde gündeme gelen yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü neticesinde de bağımsız denetim şirketlerinin bazı organizasyonel değişikliklere gitmiş olabileceklerini düşünerek çalışma içerisinde bu konuya da yer vermek istedim. Tez çalışmamda Lisans eğitimimi aldığım Boğaziçi Üniversitesi'ne ait Abdullah Kuran Kütüphanesi ve Galatasaray Üniversitesi'ne ait Suna Kıraç Kütüphanesi'nin bu alanda sağladığı geniş kaynaklardan faydalandım. Tez danışmanım Prof. Dr. İdil Kaya, kendisinin derslerine katıldığım sıradaengin bilgisi, tecrübesi ve ilgisi ile hem denetim mesleğini seçmemde hem de tez konumu belirlemede etkili olmuştur. Bu anlamda başta kendisi olmak üzere tüm bu süreç içerisinde yardımlarını esirgemeyen Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde görevli tüm öğretim üyelerine ve bu süreci beraber geçirdiğim arkadaşlarıma teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	V
ŞEKİL LİSTESİ.....	VI
TABLO LİSTESİ.....	VII
RESUME	VIII
ABSTRACT.....	XIII
ÖZET.....	XVII
1. GİRİŞ	1
2. SEKTÖREL UZMANLAŞMA VE DENETİM KALİTESİNE İLİŞKİN	
KURAMSAL ÇERÇEVE	3
2.1. Bağımsız Denetim ve Denetim Kalitesi Kavramlarının Analizi	3
2.1.1. Bağımsız Denetim Kavramının Tanımı	4
2.1.2. Denetim Kalitesi Kavramının Tanımı	6
2.1.3. Bağımsız Denetim Sürecinde Denetçi Uzmanlığı.....	10
2.2. Sektörel Uzmanlaşma Kavramının Analizi.....	12
2.3. Bağımsız Denetim Sürecinde Risklerin Değerlendirilmesi ve Sektörel	
Uzmanlaşma.....	18
2.4. Denetim Standartları'nda Sektörel Uzmanlaşma.....	22
2.5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.....	32
2.5.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Anonim Şirketlerin Denetimi.....	35
2.5.1.1. Denetlemeye İlişkin Düzenlemeler	35
2.5.1.2. Denetçiye İlişkin Düzenlemeler.....	36
2.5.1.3. İbraz Yükümü ve Denetçinin Bilgi Alma Hakkına İlişkin	
Düzenlemeler	36
2.5.1.4. Denetim Raporuna İlişkin Düzenlemeler.....	37
2.5.1.5. Denetçi Görüş Yazılarına İlişkin Düzenlemeler	37

2.5.1.6. Denetçilerin Sorumluluklarına İlişkin Düzenlemeler	38
2.5.1.7. Şirket ile Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıklarına İlişkin Düzenlemeler	38
2.5.1.8. Topluluk İlişkilerinde Özel Denetime İlişkin Düzenlemeler	39
2.5.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda KOBİ'lerin Denetimi	39
2.5.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Denetçi Uzmanlığı	42
3. DENETİMDE SEKTÖREL UZMANLAŞMAYA İLİŞKİN ARAŞTIRMA.....	45
3.1. Araştırmanın Amacı	45
3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	46
3.3. Araştırmanın Sınırlılıkları	47
3.4. Araştırmanın Yöntemi ve Verilerin Uygulanması	47
3.5. Bulgular ve Yorumlar	47
3.5.1. Demografik Özellikler	47
3.5.2. Güvenilirlik Analizi	51
3.5.3. Frekans Analizleri	52
3.5.3.1. Denetim Kalitesine Yönelik İfadelerin Frekans Analizi.....	52
3.5.3.2. Şirket ve Uzmanlaşmaya Yönelik Soruların Frekans Analizi.....	58
3.5.3.3. Denetim Kalitesine İlişkin Görüşlerin Frekans Analizi	59
3.5.3.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Sonrası Görüşler.....	61
3.5.4. ANOVA ve T Testleri.....	62
3.5.4.1. Cinsiyete Göre T Testi	62
3.5.4.2. Denetçilerin Tecrübelerine Göre ANOVA	63
3.5.4.3. Denetçilerin Sektörel Uzmanlıklarına Göre ANOVA	64
3.5.4.4. Big-4 Denetim Şirketlerinde Çalışma Durumuna Göre T Testi....	65
3.5.5. Araştırma Sonuçları ve Öneriler	66
4. SONUÇ	69
KAYNAKÇA	72
EKLER.....	76

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants - Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü
ANOVA	: Analysis of Variance
ASB	: Auditing Standarts Board - Denetim Standartları Komitesi
A.Ş.	: Anonim Şirket
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations - Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi
GAAS	: Generally Accepted Auditing Standards
GK	: Genel Kurul
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board
IFRS	: International Financial Reporting Standards
ISQC	: International Standard on Quality Control
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
L.Ş.	: Limited Şirket
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
S.	: Sayfa
SAS	: Statements on Auditing Standarts
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	: Statistical Package for the Social Sciences
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TURMOB	: Türkiye Muhasebeciler Odaları Birliği
VB.	: Ve benzeri
YK	: Yönetim Kurulu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 3.1: Katılımcıların Yaşa Göre Dağılımı.....	57
Şekil 3.2: Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı.....	57
Şekil 3.3: Katılımcıların Öğrenim Durumuna Göre Dağılımı	57
Şekil 3.4: Katılımcıların Unvanlarına Göre Dağılımı	58
Şekil 3.5: Katılımcıların Uzman Oldukları Sektöre Göre Dağılımı.....	58
Şekil 3.6: Katılımcıların Çalıştıkları Şirketlerin Durumuna Göre Dağılımı	59
Şekil 3.7: Katılımcıların Denetim Sektöründeki Tecrübeleri	59
Şekil 3.8: Katılımcıların Kalite Faktörlerine İlişkin Görüşleri	63
Şekil 3.9: Katılımcıların Şirketlerde Uzmanlaşmaya Yönelik Görüşleri.....	67
Şekil 3.10: Katılımcıların Kalite Faktörlerine İlişkin Sıralamaları	68
Şekil 3.11: Katılımcıların Yeni TTK Sonrası Uzmanlığa İlişkin Görüşleri.....	70

TABLO LİSTESİ

Tablo 3.1: Katılımcıların Uzmanlaştıkları Sektörler ve Deneyim Süreleri.....	60
Tablo 3.2: Güvenilirlik Katsayısı	61
Tablo 3.3: Güvenilirlik Analizi	61
Tablo 3.4: Katılımcıların Denetim Kalitesine Yönelik İfadelerinin Analizi.....	62
Tablo 3.5: Cinsiyete Göre T Testi - 1	71
Tablo 3.6: Cinsiyete Göre T Testi - 2	72
Tablo 3.7: Tecrübeye Göre ANOVA Testi	72
Tablo 3.8: Sektörel Uzmanlıklara Göre ANOVA Testi	73
Tablo 3.9: Katılımcıların Şirketlerine Göre T Testi.....	74
Tablo 3.10: Sektörel Uzmanlaşma ve Çalışılan Şirket Çapraz Tablolama	75

RESUME

Le but de cette étude est de vérifier le facteur, spécialisation industrielle, qui affecte la qualité du rapport d'audit et l'évaluation des risques. L'étude comprend une recherche littéraire sur le concept de la spécialisation industrielle. En outre, dans l'étude une enquête visant à mesurer les perceptions de l'auditeur au sujet de l'importance de ce facteur est également inclus. Droit Commercial Turc n ° 6102 contenant de nombreuses innovations et changements dans le domaine de l'audit et les préparations des sociétés d'audit indépendants au sujet de la spécialisation industrielle après le droit était admise ont examiné. Dans la dernière partie de l'étude, les résultats de l'enquête conduite avec la participation de 59 auditeurs indépendants sont analysés.

L'audit vise à construire un rapport qui décrit la compatibilité des états financiers de l'entreprise auditée aux certains standards. Ce rapport doit refléter la situation réelle de l'entreprise. Par contre, un auditeur ayant peu de connaissance et d'expérience dans un secteur spécifique peut avoir des difficultés à analyser les opérations de l'entreprise et faire des fausses évaluations. Cette situation crée un vrai risque en soi, et en plus peut composer des difficultés du côté du client qui attend l'audit et l'examen des états financiers de l'entreprise. Ce processus a causé la création du concept "spécialisation industrielle". La "spécialisation industrielle", prévoit la spécialisation de l'auditeur indépendant dans un secteur spécifique en auditant les entreprises du même secteur au lieu de performer l'audit des entreprises des secteurs différents. Droit Commercial Turc n ° 6102 donne une importance remarquable au sujet de l'audit. L'une des nouveautés la plus importante apportée par ce nouveau Droit ayant un rôle réformiste, est que les sociétés limitées doivent être auditées comme les sociétés anonymes.

De nombreux travaux ont été effectués en ce qui concerne la qualité d'audit. Ces travaux ont mis à jour le fait que, à côté de caractéristiques telles que l'expérience du contrôleur, son sexe, son âge, sa formation, son grade, il y a aussi d'autres caractéristiques importantes telles que la restriction du temps de contrôle, le fait que le contrôleur se trouve au même poste dans les années suivantes, dans la même société, son degré d'autonomie, les différentes caractéristiques de la personne sous contrôle, la grandeur de la société contrôlée, ces facteurs sont tous important pour la qualité du contrôle. Selon les recherches qui ont été menées, la spécialisation du secteur est un des facteurs auxquels on a attribué la plus grande importance. La raison principale de cela est que l'on suppose que la spécialisation du secteur lors du contrôle permet de déterminer plus facilement les risques probables et de développer les méthodes de contrôle.

Les Standards Internationales d'Audit qui ont été institués pour obtenir la qualité et la sécurité dans lors des contrôles, ont pour le contrôleur a la fonction d'un guide, de façon a contenir les caractéristiques du contrôleur ainsi que celle du processus de contrôle. Car ces standards qui sont surtout orientés vers les caractéristiques des contrôleurs et vers le processus de contrôle permettent d'avoir un certain standard lors des contrôles et ainsi on peut effectuer un contrôle sûr et de bonne qualité.

Les standards sont l'ensemble des mesures concernant la qualité du travail réalisé dans une entreprise car il comprend les caractéristiques personnelles et celles du contrôleur et aussi tout le processus de contrôle du début jusqu'à la fin. A cet effet, pour permettre au contrôleur de réaliser ses responsabilités professionnelles comme cela se doit et pour lui venir en aide dans ce processus, il faut toujours prendre en considération les principes relatifs aux standards de contrôle et ne jamais agir en dehors de ces principes. Deux des principales applications sont les Standards de Contrôle Généralement Acceptés (*Generally Accepted Auditing Standards US GAAS*) et les Normes Internationales d'Audit (*International Standards on Auditing – ISA*). Bien que ces deux applications soient essentiellement semblables, lorsqu'on les étudie dans leurs détails, ils présentent des différences.

Les Standards Internationaux de Contrôle contiennent les méthodes qu'ils vont appliquer dans leur travaux d'audit, les évaluations de risque qu'ils vont effectuer, les modes de prouver leur travail et leurs recherches, les modes de mettre sous forme de documents leurs opinions à la fin de leurs recherches, ce sont des standards qui indiquent la voie pendant toute la période de contrôle. Tous les travaux qui seront réalisés conformément à ces standards vont déterminer la véracité et la sécurité c'est-à-dire la qualité du rapport de contrôle qu'ils vont rédiger à la fin du contrôle. Le standard de « Contrôle de Qualité dans l'Audit du Tableau Financier ISA 220 » contient les éléments de contrôle de qualité dans l'audit du tableau financier. Le but de ce standard est de déterminer les principes, la méthode et les principaux éléments concernant le contrôle de qualité du contrôle indépendant effectué. Les institutions qui réalisent les contrôles indépendants ont l'obligation de créer un système muni des politiques et des procédures de contrôle de qualité suffisantes pour permettre d'obtenir le contrôle de la qualité des contrôles qui seront effectués. Dans le contenu de ces standards il y a des explications suffisantes qui permettent de déterminer les responsabilités nécessaires pour obtenir une qualité générale lors des contrôles du principal contrôleur indépendant responsable de l'audit et aussi les responsabilités du contrôleur qui va déterminer si l'audit a été réalisé ou pas selon la qualité requise. Si l'on pense que la spécialisation dans ce secteur va augmenter les connaissances et l'habileté des contrôleurs qui travaillent dans le secteur et que de cette façon ils pourront suivre régulièrement le processus des travaux des firmes avec lesquelles ils travaillent et en être maître, il sera plus facile de déterminer ces risques et appliquer les procédures nécessaires. Par conséquent une telle application ne fera qu'augmenter la qualité de l'audit.

Lorsque l'on examine le standard de la « Planification du Contrôle des Tableaux Financiers ISA 300 » et le standard de « L'Importance de la Planification et l'Application du Contrôle ISA 320 », les éléments qui doivent se trouver dans le plan de contrôle comme cela est indiqué dans les standards sont les suivants : la politique de contrôle ainsi que les procédures qui seront appliquées, les programmes de contrôle qui seront préparés selon les informations reçues, l'équipe de contrôle formée de personnes munies des caractéristiques requises, le mode de profiter du contrôleur interne de l'entreprise, les personnes auxquelles on pourrait avoir besoin de s'adresser pour leur spécialisation. Les contrôleurs qui se sont spécialisés selon leur secteur devront créer une équipe qui puisse se servir de la méthodologie conforme à suivre lors des travaux d'audit. Ils devront faire de justes choix parmi eux lors de la distribution des tâches, déterminer les points de spécialisation qui semblent

insuffisants et se servir des contrôleurs internes ou de spécialistes qui ne font pas partie de cette équipe. Alors ils prendront des décisions beaucoup plus justes.

Le standard nommé « Valorisation des erreurs trouvées lors des contrôles ISA 450 » explique la responsabilité du contrôleur au sujet de la valorisation de l'effet des tableaux financiers sur les erreurs corrigées dans les tableaux financiers s'il y en a et qui ont été déterminées lors des contrôles. La spécialisation dans ce secteur ajoute de l'expérience au sujet des risques spécifiques de certaines sociétés qui travaillent dans ce secteur et accroît l'expérience du contrôleur dans ce secteur de spécialisation en lui facilitant le choix de décisions qu'il doit prendre et des méthodes qu'il doit appliquer. Ainsi chaque fois que l'on se trouve face à un problème, qui n'est pas d'importance à influencer le processus de contrôle et le point de vue du contrôleur, les changements effectués à cause d'erreurs pas très importantes, créent un processus pas efficace et si l'on n'agit pas face à des problèmes qui pourraient être importants ceci pourrait causer une baisse dans la qualité du contrôle. Un contrôleur spécialiste dans sa branche, pèse le degré d'importance devant lequel il se trouve et il décide s'il faut faire un changement ou pas. Si le changement doit être effectué il décide d'une façon plus saine, quelle est la méthode à appliquer dans ce cas.

Le standard nommé « Preuve de l'Audit ISA 500 » contient des informations sur la caractéristique et la quantité des preuves de contrôle que l'on ramassera lors du contrôle des tableaux financiers, sur la méthode, les techniques et les procédures que les contrôleurs vont utiliser pour ramasser les preuves. Pour pouvoir présenter ces preuves, les contrôleurs peuvent utiliser les différentes techniques déterminées selon les standards. Mais la méthode à appliquer peut être diverse, elle dépendra de l'expérience et des connaissances du contrôleur et ceci va certainement influencer aussi, le résultat.

Les méthodes que le contrôleur utilise pour ramasser des preuves peuvent être celles indiquées dans les « Techniques d'Examens Analytiques ISA 520 » c'est-à-dire les rapports entre les informations financières et non financières sont analysés et évalués ou bien comme cela est indiqué dans les « Exemples d'Audit ISA 530 » on peut utiliser des échantillonnages d'audit. Choisir et appliquer la méthode exacte pour arriver au bon résultat est possible lorsque le contrôleur est spécialisé dans sa branche et qu'il connaît les processus de travail et les risques de ce secteur.

La plupart des standards de contrôle et spécialement ces deux standards : « Détermination et évaluation du risque de déclaration d'erreurs importantes en comprenant l'entreprise et le milieu de l'entreprise ISA 315 » et aussi « Utilisation du travail d'un spécialiste de la part d'un contrôleur ISA 620 » mettent en valeur la spécialisation dans le secteur de l'audit et l'emploi de spécialistes de l'audit dans ce domaine là.

La loi 6102 du Code du Commerce Turc attribue une grande importance à l'audit. Une des principales nouveautés que cette loi qui représente une réelle et grande réforme dans ce domaine, apporte est l'obligation pour les sociétés à responsabilité limitée de se soumettre à un contrôle indépendant tout comme cela est le cas pour les sociétés anonymes.

Cette situation servira à ce que les petites et moyennes entreprises puissent avoir des indices financiers, qu'ils puissent atteindre les standards internationaux, qu'ils soient fiables et que l'on puisse les comparer. Par contre, si nous regardons les choses du point de vue de l'audit, ceci comportera pas mal de difficultés du point de vue de la société d'audit et des contrôleurs. L'emploi de spécialisation dans le secteur pour le contrôle des petites et moyennes entreprises va accroître la qualité du contrôle en assurant la spécialisation dans le domaine de l'audit de ce genre de sociétés.

Une étude a été réalisée avec 59 contrôleurs qui travaillent dans ce secteur depuis au moins 3 ans auprès des sociétés indépendantes d'audit, pour comprendre à quel point on attribue de l'importance dans une telle application dans les sociétés indépendantes d'audit et aussi pour mesurer le degré de perception du concept de spécialisation des contrôleurs spécialisés dans ce secteur. Les personnes qui ont participé à cette recherche ont été choisies parmi les principaux contrôleurs (partenaires), les directeurs, leurs assistants, les chefs, les contrôleurs, les cadres supérieurs. Dans la première partie de l'enquête on a essayé de déterminer l'âge, le sexe, la situation des études, les caractéristiques démographiques des participants et cette partie contient des questions visant à déterminer leur titre, leur spécialisation, leur expérience, à apprendre s'ils ont jamais travaillé dans une des firmes d'audit Big-4. Dans une autre partie de l'enquête, considérant que ce sont des facteurs importants qui influencent la qualité des contrôles dans les travaux réalisés, on a essayé de mesurer la perception des participants à cette enquête en leur posant des questions au sujet de leur expérience, du degré de leur formation, des caractéristiques personnelles, de l'importance que la société attribue à la formation de ses contrôleurs, de la spécialisation des contrôleurs dans l'audit d'un secteur bien défini, de la communication existant entre le contrôleur et le personnel d'audit et de contrôle interne des firmes qu'ils contrôlent, comment ils sont payés par les clients qui leur demandent d'effectuer un audit, le fait de continuer à contrôler les mêmes firmes dans les années suivantes, la force de marchandage et la dominance des clients envers la société d'audit et les contrôleurs, l'indépendance du contrôleur, la grandeur de la société d'audit, la pression qui est faite au sujet du temps nécessaire pour conclure les contrôles et autres facteurs de ce genre.

Dans les parties suivantes de l'enquête, on a essayé de comprendre le lieu et l'importance de la spécialisation dans ce secteur parmi ces facteurs, du point de vue du contrôleur. Pour ce qui est de la situation des sociétés indépendantes d'audit, des questions ont été posées pour pouvoir comprendre combien les sociétés indépendantes d'audit attribuent de l'importance à la spécialisation et, une fois que les contrôles des petites et moyennes entreprises ont été à l'ordre du jour, si elles ont envisagé une modification dans leur organisation.

A la suite de l'analyse des réponses fournies au sujet de la qualité de l'audit, on s'est aperçu que pour les participants à cette enquête, la spécialisation dans le secteur est vue comme une nécessité, que pour cela il faut former le contrôleur et lui donner l'expérience voulue car de telles caractéristiques ne peuvent qu'accroître la qualité des contrôles et du degré d'indépendance. A la suite de l'analyse effectuée on a vu que tous ceux qui travaillent actuellement dans ces firmes ont acquis une certaine expérience dans un domaine précis. Une grande partie de ceux-ci ont indiqué qu'au moment de créer l'équipe d'audit, une grande importance a été attribuée à la spécialisation et que l'on a recherché une spécialisation dans des degrés hiérarchiques. Bien que la majorité des participants ait employé des expressions en

faveur d'une meilleure qualité de l'audit grâce à la spécialisation dans le secteur, ils ont dit que malgré la promulgation de la Loi 6102 du Code du Commerce Turc, il n'y avait pas eu de modifications dans l'organisation des sociétés. Tous ceux qui ont participé à l'enquête ont fait savoir que non seulement leurs sociétés n'avaient fait aucune modification dans son organisation mais que lorsqu'ils étaient engagés on ne leur avait rien dit au sujet des difficultés qu'ils pourraient rencontrer lors des contrôles des petites et moyennes entreprises. Les personnes travaillant dans ces sociétés d'audit ont fait savoir qu'on ne leur avait fourni aucun moyen pour s'informer et s'instruire au sujet de cette nouvelle Loi 6102 du Code du Commerce Turc. A la suite de cette analyse il a été mis en évidence que ceux qui travaillent auprès des firmes membre de « Big-4 » attribuaient une plus grande importance à la spécialisation des contrôleurs dans un secteur.

En conclusion bien que tous les contrôleurs qui ont participé à cette enquête soient convaincus à l'unanimité que la spécialisation des contrôleurs dans un secteur est un facteur important dans la qualité de l'audit, ils ont tous affirmé que les sociétés d'audit n'ont pas fait les changements nécessaires dans leur organisation afin de se soumettre à la nouvelle législation et fournir la formation nécessaire à leur personnel, qui leur permettra d'effectuer aussi l'audit des sociétés à responsabilité limitée.

Mots-Clés: L'Audit, La Spécialisation Industrielle, Droit Commercial Turc

ABSTRACT

The purposes of this study are; to conduct a literature survey on industrial specialization which is considered to be one of the factors that affects the quality of risk assessments during the audit procedure as well as the audit report; to measure the perceptions of auditors about the importance of this factor and compare the measurements with the results of past researches; and finally to understand whether or not the audit companies have undergone procedures regarding industrial specialization for the auditing of SMEs after the new Turkish Commercial Code, Act No. 6102.

The aim of auditing is to produce a report that declines whether or not the client's financial statements are conforming to certain standards. This report should reflect the state of company appropriately. The auditors that have to conduct procedures for a client that operates in an unfamiliar sector may struggle to analyze the risks on the operations. This kind of an auditing may result in inappropriate assessments on the operations of client. This is a challenging and risky situation both for the client and the auditor.

The concept of "industrial specialization" anticipates that the independent auditor should audit the clients of a specific industry continuously so that the auditor could gain knowledge and experience on audition of a certain industry. This study analyzes the concept of industrial specialization, the factors affecting the audit quality and the possibility of industrial specialization for the audit of SMEs after the new Turkish Commercial Code, Act No. 6102. The study also includes an inspection on audit standards with the aspect of industrial specialization.

In the past researches, audit quality is inspected for many aspects. In all these studies, experience of the auditor, auditor gender, age of the auditor, educational background of the auditor, auditor tenure and the number of years that the auditor is being responsible for conducting the audit procedure for a specific client are stated to be the factor that most affect the audit quality. Apart from these factors time constraints during the audit procedure, independence level of the auditor and the audit company, specific feature of the audit client and of the sector that the client operates in and the number of employees working in that audit company are also the factors may affect the audit quality.

Looking at the past studies in the literature, industrial specialization is introduced as one of the most important factors in this aspect. As a reason of the positive effect of industrial specialization on audit quality, the studies indicate the idea that industrial specialization facilitates the determination of any possible risks during the audit procedure as well as it anchors applying appropriate audit procedures to cope with all these risks.

International Auditing Standards provide audit quality and convenience as well as defining the specific features and abilities that any auditor should have. In this aspect, the standards are a guidance for the auditors. Inspecting all of these standards, it may be seen that many standards, especially IAS 315 and IAS 620, refer to the procedures that would be remarkably easier to conduct by an auditor who has industrial specialization.

The methodology section is devoted to mention the questionnaire survey which is conducted to measure the perceptions of auditors about industrial specialization and other factors affecting audit quality; to understand how the auditors recognize industrial specialization over other factors; to understand whether or not the audit companies have undergone procedures regarding industrial specialization for the auditing of SMEs after the new Turkish Commercial Code, Act No. 6102; to understand how the answers range according to the variables such as age, sex, experience, title, specialization area, etc.

The survey is conducted with 59 independent auditors in order to receive their interpretations about industrial specialization and the position of this concept in audit companies after the new Turkish Commercial Code, Act No. 6102. The questionnaires are analysed with a 0,723 Cronbach Alpha reliability degree. The questionnaires are particularly directed to the auditor with an experience of at least three years in auditing. The attendants have positions and titles in a range such as partner, senior manager, manager, assistant manager, senior auditor, and auditor.

The first part of the questionnaire aims gathering demographic information about the attendants such as their age, sex, education, position in the company, what kind of audit company they work for, and the sectors they audit. The following part is composed of the questions to measure the perceptions of auditors about certain factors that are said to affect the audit quality in literature, such as experience, education, characteristic features, learnings provided by company, industrial specialization of the company, communication with internal control of the client, audit fee, continuity in audit fields, bargaining power of the client, independence, size of audit company, and time pressure.

Regarding the Turkish Commercial Code, Act No. 6102, the following questions are directed to find out previous experiences of the auditors, the importance their companies attribute to industrial specialization, how they form the audit teams, how many specialists are included in a team, usage of work of an auditing expert, any changes in recruitment or appointment procedure of their companies due to the audit of SMEs in the future.

As a result of the analyses of the auditors' statements regarding the audit quality, it is found out that the auditors perceive the industrial specialization, independence, and experience as the most dominant factors affecting audit quality. Apart from the audit quality, the survey included questions about the audit companies and specialization. The answers of attendants for those questions were

that they think all employees in their current company have experience in a specific industry. The majority of the attendants stated that they emphasize specialization in each hierarchical level while forming an audit team. Although a majority of the attendants agreed on the idea that industrial specialization affects audit quality, the results indicates that audit companies have not incurred any changes in their organizational structures or recruitment processes intended for the audit of SME's after the Turkish Commercial Code, Act No. 6102. It is also stated that there has not been an opportunity for employees to attend an education for this new act.

The attendants were asked to rank five basic factors that may affect audit quality. The results demonstrate that the auditors agree on the idea that industrial specialization is the most dominant factor, followed by experience and personnel features in the ranking. The analyses also indicate that industrial specialization is most valued by the employees of Big-4 audit companies. Another part of the questionnaire intends to gather idea from auditors about audit of SME's and how industrial specialization may be implemented to audit companies after the Turkish Commercial Code, Act No. 6102. The attentands share the idea that industrial specialization is a necessity for the joint stock companies while there is no unanimity regarding industrial specialization for SME's. Nearly half of them think that just an "SME specialization" is enough while others supporting the idea that there should also be industrial specialization for SME's. This result at least endorses that they all recognize industrial specialization as a factor enhancing audit quality.

Consequently, aims of this study are; to conduct a literature survey on industrial specialization which is considered to be one of the factors that affects the quality of risk assessments during the audit procedure as well as the audit report, to measure the perceptions of auditors about the importance of this factor and compare the measurements with the results of past researches, and finally to understand whether or not the audit companies have undergone procedures regarding industrial specialization for the auditing of SMEs after the new Turkish Commercial Code, Act No. 6102. In this respect, the first part of the research includes the analysis of concepts through the audit standards and part researches, information about the regulations of new Turkish Commercial Law on auditing, and discussion of the problems which are exposed in the methodology section.

A questionnaire survey has been conducted with 59 independent auditors in order to receive their interpretations about industrial specialization and the position of this concept in audit companies after the new Turkish Commercial Code, Act No. 6102. As a result of the survey, it is found out that the auditors perceive the industrial specialization and the personnel qualities (education, experience, etc.) as the most important factors affecting the audit quality. Additionally, the results indicate that although the auditors regard the necessity of industrial specialization or "SME specialization" for the audit of SMEs, the audit companies seem not to undergo such a change or support their employees by educations or training activities about the Turkish Commercial Code, Act No.6102.

In other words, the study indicates that industrial specialization is recognized as a factor enhancing audit quality in various studies in the literature. The results indicate that the auditors attending the survey have unanimity on this idea. Although there is prospective changes related to the audit of SMEs, audit companies have not undergone any corresponding changes regarding educational support or organizational structure to provide a specialization area for the auditors of kind of companies.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Sektörel Uzmanlaşma, Türk Ticaret Kanunu

ÖZET

Bu çalışmanın amacı denetim çalışmasının nihai çıktısı olan denetim raporunun ve denetim çalışması süresince yapılan risk değerlendirmelerinin kalitesine etki ettiği düşünülen çeşitli faktörler arasında bulunan sektörel uzmanlaşma kavramını incelemektir. Bu doğrultuda çalışmada denetim kalitesi, denetimde uzmanlaşma ve sektörel uzmanlaşma gibi kavramlara ilişkin bir literatür çalışmasına yer verilmektedir. Ayrıca Uluslararası Denetim Standartları ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda sektörel uzmanlaşma ve denetim kalitesi kavramlarına ne derece yer verildiği incelenmektedir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise bağımsız denetçiler ile yürütülen bir araştırma aracılığıyla denetimde sektörel uzmanlaşmanın önemi konusunda denetçi algısı ve bağımsız denetim şirketlerinde bu kavramın yeri ortaya koyulmaktadır.

Denetim faaliyeti, denetlenen şirketin mali tablolarının belirli standartlara uygunluğunu belirten bir rapor ortaya koymayı hedefler. Bu rapor, şirketin durumunu en iyi şekilde yansıtmalıdır. Ancak çok kısa zamanda bilgi ve deneyim sahibi olmadığı bir sektörde denetim yapan denetçi, şirketin faaliyetlerini analiz etmekte güçlük çekebilme ve yanlış değerlendirmeler yapabilmektedir. Bu durum başlı başına bir risk oluşturduğu gibi, şirketinin denetlenmesini ve incelenmesini bekleyen müşteri açısından da zorluklar yaratabilmektedir. Bu süreç “sektörel uzmanlaşma” adı verilen bir kavramın ortaya çıkmasına neden olmuştur.

“Sektörel uzmanlaşma”; bağımsız denetçinin farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketleri denetlemesi yerine, belirli bir sektörde faaliyet gösteren şirketleri denetlemesi ve bu sayede de sektörel anlamda bilgi ve deneyim sahibi olarak, bu sektörde denetim faaliyeti anlamında uzmanlaşmasını öngörmektedir.

Denetim kalitesine ilişkin olarak geçmişte birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalar da ortaya koymaktadır ki denetçinin tecrübesi, cinsiyeti, yaşı, eğitimi, kıdemi gibi özelliklerinin yanı sıra, denetimde zaman kısıtlaması, denetçinin takip eden yıllarda aynı şirketin denetiminde görev alması, bağımsızlık düzeyi, denetlenen müşterinin çeşitli özellikleri, denetim şirketinin büyüklüğü gibi faktörler denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir. Yapılan araştırmalarda sektörel uzmanlaşmaya bu konuda en önemli faktörlerden biri olarak yer verilmiştir. Bu durumun başlıca nedeni olarak da sektörel uzmanlaşmanın denetim sürecinde olası risklerin tespitini kolaylaştırması ve bu risklere ilişkin uygun denetim yöntemlerin geliştirilmesini sağladığı öne sürülmüştür.

Hem denetçinin özelliklerini hem de denetim sürecini kapsayacak şekilde denetimde kalite ve güvenilirliğin sağlanmasına yönelik olarak oluşturulmuş Uluslararası Denetim Standartları, denetçi için bir kılavuz görevi görmektedir. Çünkü denetçinin niteliklerine ve denetim sürecinin geneline yönelik olan bu standartlar, denetimin de belirli bir standartta yapılmasını sağlamakta ve bu şekilde kaliteli ve güvenilir bir denetimin yapılabilmesi mümkün olabilmektedir.

Standartlar; bir işletmede ortaya konulan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri ile denetçiyi hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsamaktadır. Bu bağlamda da denetçinin; mesleki sorumluluklarını gereği gibi yerine getirebilmesi ve bu süreçte yardımcı olması adına, denetim standartlarına ilişkin ilkeleri her daim göz önünde bulundurması ve hiçbir şekilde bu ilkelerin dışında hareket etmemesi yerinde olacaktır. Dünyada bağımsız denetim standartları açısından öne çıkan iki uygulama Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – GKGDS (*Generally Accepted Auditing Standards – US GAAS*) ile Uluslararası Denetim Standartlarıdır (*International Standards on Auditing – ISA*). Bu iki uygulama özünde benzer olmakla birlikte, detaya inildiğinde farklılıklar görülmektedir.

Uluslararası Denetim Standartları, denetçilere denetim çalışmalarında uygulayacakları yöntemler, yapacakları risk değerlendirmeleri, çalışma ve çalışmalarını kanıtlama şekilleri, çalışmaları sonucunda varacakları görüşü belgelendirme şekilleri gibi bütün bir denetim sürecinde onlara yol gösterecek standartları içermektedir. Bu standartlara uygun olarak gerçekleştirilen tüm çalışmalar, muhakkak ki denetim çalışmasının nihai çıktısı olan denetim raporunun doğruluğunu ve güvenilirliğini, diğer bir deyişle kalitesini belirleyecektir.

“UDS 220 Finansal Tablo Denetiminde Kalite Kontrol” standardı, finansal tablo denetiminde kalite kontrole ilişkin hususları içermektedir. Bu standardın amacı; yapılan bağımsız denetimin kalitesinin kontrolüne ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir. Bağımsız denetim kuruluşları, yapılacak denetimin kalitesinin kontrolünü sağlayacak yeterli ve etkin kalite kontrol politika ve prosedürlerini kapsayan bir gözetim sistemi kurmak zorundadırlar.

UDS 220 standardının içeriğinde; hem denetimden sorumlu ortak baş denetçinin bağımsız denetimin genel kalitesinin sağlanması konusundaki sorumluluklarına, hem de gerekli kalitede bir denetimin yapılıp yapılmadığına ilişkin gözetimi yapacak olan denetçinin sorumluluklarına açıklık getirilmiştir. Sektörel uzmanlaşmanın denetçilerin çalıştıkları alanlardaki bilgi ve becerini artıracığı ve denetçilerin bu şekilde düzenli olarak takip ettikleri şirketlerin çalışma süreçlerine hâkim olacakları düşünülecek olursa, bu riskleri tespit etmeleri ve gerekli prosedürleri uygulamaları daha olası olacaktır. Dolayısıyla böyle bir uygulamanın sonucunda denetimin kalitesinin artacağını öngörülebilir.

“UDS 300 Finansal Tabloların Denetiminin Planlanması” standardı ve “UDS 320 Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” standardı incelendiğinde, standartlarda belirtildiği üzere denetim planında yer alması gereken unsurlar; uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri, elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları, gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi, işletmenin iç denetçisinden yararlanma biçimi, gerektiğinde uzmanlığına başvurulacak kişiler olarak sıralanabilir. Sektörel olarak uzmanlaşmış denetçiler, denetim çalışmaları sırasında takip edilecek uygun metodolojiyi ortaya koymakta, uygun ekibi oluşturarak bunlar arasında doğru görev dağılımını yapmakta, uzmanlık alanını bildiğinden yetersiz kaldığı noktaları tespit edip iç denetçiler ya da ekip dışı uzmanların çalışmalarından faydalanmakta çok daha doğru kararlar alabileceklerdir.

“UDS 450 Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlılıkların Değerlendirilmesi” standardı, denetim sırasında tespit edilen ve eğer varsa, finansal tablolarda düzeltilmemiş olan yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirme konusunda denetçi sorumluluğunu açıklamaktadır. Sektörel uzmanlaşma denetçiye sektöre ve bu sektörde faaliyet gösteren şirketlere özgü riskler konusunda tecrübe katarak karşılaştığı riskler karşısında alması gereken kararlar ve uygulaması gereken yöntemler noktasında yardımcı olur. Nitekim karşılaşılan her sorun denetim sürecini ve denetçinin görüşünü etkileyecek düzeyde önemli olmayabilecek, önemsiz yanlışlıklar nedeniyle yapılan değişimler etkin olmayan bir süreç yaratırken, önemli olabilecek sorunlara karşı aksiyon alınmaması da denetimin kalitesini düşürebilecektir. Uzmanlaşmış bir denetçi karşılaştığı riskin önem düzeyini tartarak denetim planında bir değişikliğe gerek olup olmadığını, eğer bir değişiklik gerekiyorsa yeni yöntemin nasıl olacağını daha sağlıklı bir şekilde belirleyebilir.

“UDS 500 Denetim Kanıtı” standardı finansal tabloların denetimi esnasında, toplanacak denetim kanıtlarının niteliği ve miktarı ile kanıtların toplanmasına yönelik denetçilerce kullanılacak denetim yöntem, teknik ve prosedürleri hakkında bilgiler önemlidir. Bu kanıtları ortaya ortaya koyabilmek için denetçiler standartlar doğrultusunda belirlenmiş çeşitli teknikleri kullanabilirler. Ancak hangi yöntemin kullanılacağı denetçinin deneyimi ve bilgisine göre farklılık gösterebilmekle birlikte varılacak sonucu da etkilemektedir.

Denetçinin kanıt toplamak adına kullandığı yöntemler “UDS 520 Analitik İnceleme Teknikleri”nde belirtildiği gibi finansal bilgilerin, finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerin analiz edilerek değerlendirilmesi ya da “UDS 530 Denetim Örnekleme”nde belirtildiği gibi denetim örnekleme kullanılması olabilir. Uygun yöntemi seçmek ve doğru sonuca ulaşmak, o sektörün risklerini ve iş süreçlerini tanıyan uzman bir denetçi için daha mümkün olabilecektir.

Özellikle “UDS 315 İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması Suretiyle Önemli Yanlış Beyan Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” ve “UDS 620 Denetçinin Bir Uzmanın Çalışmasını Kullanması” olmak üzere denetim standartlarının birçoğu denetçi uzmanlığı, denetimde sektörel uzmanlaşma ve risklerin değerlendirilmesi konularına yer vermektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, denetim konusuna geniş bir yer ayırmaktadır. Önemli bir reform niteliği taşıyan Kanun’un getirdiği en önemli yeniliklerden biri limited şirketlerin de anonim şirketler gibi bağımsız denetime tabi tutulmaları zorunluluğunu getirmesidir. Bu durum KOBİ’lerin uluslararası standartlar ile güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği sağlanmış finansal göstergelere sahip olmasını beraberinde getirecektir. Buna karşın denetim tarafından bakılacak olursa da denetim şirketi ve denetçi açısından birçok zorluğa neden olacaktır. Sektörel uzmanlaşmanın KOBİ’lerin denetiminde kullanılması, bu tür şirketlerin denetimde uzmanlaşacak çalışan kadrosu oluşturularak ya da bu şirketlerin faaliyet gösterdiği alanlarda uzmanlaşma sağlayarak denetim kalitesini artırabilecektir.

Denetçilerin sektörel uzmanlaşma kavramı konusundaki algılarını ölçmek ve bağımsız denetim şirketlerinde bu tür bir uygulamaya ne derece önem verildiğini anlamak üzere bağımsız denetim şirketlerinde en az üç senedir çalışmakta olan 59 denetçi ile bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Katılımcılar; baş denetçi yani “*partner*”, kıdemli müdür, müdür, asistan müdür, kıdemli denetçi, denetçi yani “*senior*” gibi farklı unvanlardan seçilmişlerdir. Anketin ilk kısmı katılımcıların yaşı, cinsiyeti, öğrenim durumu gibi demografik özelliklerini öğrenmeye yönelik olup, bu kısım unvan, tecrübe, Big-4 denetim şirketlerinden birinde çalışıp çalışmadığı, uzmanlık sahibi oldukları sektör gibi özelliklerini anlamaya yönelik sorular da içermektedir.

Diğer bir bölümde geçmişte yapılmış çalışmalarda denetim kalitesini etkileyen önemli faktörler olarak öne sürülmüş olan; tecrübe, eğitim seviyesi, kişisel özellikler, şirketin denetçilerin eğitimine verdiği önem, denetçinin belirli bir sektörün denetiminde uzmanlaşmış olması, denetçinin müşteri işletmenin iç denetim ve iç kontrol birimleri ile olan iletişimi, denetim hizmeti karşılığında müşteriden alınan ücret, denetçinin takip eden yıllarda aynı şirketin denetimlerinde görev alması, müşteri şirketin denetim şirketi ve denetçiler üzerinde pazarlık gücü ve hakimiyetinin olması, denetçinin cinsiyeti, denetçinin bağımsızlığı, denetim şirketinin büyüklüğü, denetimin sonlandırılmasına ilişkin zaman baskısı gibi faktörler hakkında denetçilerin algıları ölçülmeye çalışılmıştır. Takip eden bölümlerde denetçiler açısından bu faktörler arasında sektörel uzmanlaşmanın yeri ve önemi anlaşılmaya çalışılmıştır. Bağımsız denetim şirketlerinin durumuna ilişkin olarak ise, sektörel uzmanlaşmanın bu şirketlerde ne derece geçerli olduğunu ve KOBİ’lerin denetiminin gündeme gelmesinden sonra organizasyonel bir değişikliğin olasılığını anlamaya yönelik sorular yöneltilmiştir.

Denetim kalitesine yönelik olarak hazırlanan ifadelerin analizi sonucunda, denetçinin belli bir sektörde uzmanlaşmış olması gerekliliği ve bunu takiben denetçinin eğitimi ve tecrübesi gibi özellikleri ile bağımsızlık düzeyinin denetim kalitesini arttıracığı görüşleri, katılımcılar tarafından en çok dile getirilen faktörler olmuştur. Yapılan analiz sonucunda çalışanlar şu anda çalıştıkları şirketlerde tüm çalışanların belirli bir sektör üzerinde tecrübe sahibi olduğunu belirtmiştir. Büyük çoğunluğu da denetim ekibinin kurulması esnasında uzmanlaşmaya önem verildiğini ve hiyerarşik kademelerde uzmanlaşma arandığını belirtmiştir.

Katılımcıların büyük bir çoğunluğunun sektörel uzmanlaşmanın denetimin kalitesine etkisi konusunda yer alan ifadelere katılmasına rağmen, denetim şirketlerinin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu sonrası gündeme gelen değişimler için organizasyonel anlamda bir değişiklik yapmadığı bilgisine ulaşılmıştır. Katılımcılar, şirketlerinde gerekli organizasyonel değişimlerinin olmamasının yanında, işe alımlarda KOBİ’lerin denetimine ilişkin olarak yaşanabilecek zorlukların gözönünde bulundurulmadığını bildirmişlerdir. Ayrıca şirketlerin çalışanlarına 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na ilişkin bilgi edinebilecekleri bir eğitim imkanı sağlamadığı belirtilmiştir. Ayrıca verilerin analizi sonucunda Big-4 üyesi şirketlerde çalışanların, denetçilerin sektörel uzmanlığına daha çok önem verdikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Sonuç olarak, katılımcı denetçilerin sektörel uzmanlığın denetim kalitesi üzerinde önemli bir faktör olduğunu noktasında fikir birliğine sahip olmalarına rağmen, şirketlerin yeni yasal düzenlemelerin getirdiğı yenilikler doğrultusunda çalışanlara sağlanacak eğitim, organizasyonel değişimler, limited şirketlerin denetimine ilişkin yapılanma gibi düzenlemeleri gerçekleştirmedikleri sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Sektörel Uzmanlaşma, Türk Ticaret Kanunu

1. GİRİŞ

Denetim faaliyeti, denetlenen şirketin mali tablolarının finansal raporlama standartlarına uygunluğunu ve gerçeği ne derece yansıttığını belirten bir rapor ortaya koymayı hedeflemektedir. Bu raporun şirketin durumunu en iyi şekilde yansıtması, denetim kalitesinin bir göstergesidir. Denetim kalitesinin sağlanmasında rol oynayan faktörleri incelemek üzere birçok araştırma yapılmıştır. Bu çalışmalarda etken faktörler çoğu zaman denetçinin tecrübesi, cinsiyeti, yaşı, eğitimi, kıdemi gibi özelliklerinin yanı sıra, denetimde zaman kısıtlaması, denetçinin takip eden yıllarda aynı şirketin denetiminde görev alması, bağımsızlık düzeyi, denetlenen müşterinin çeşitli özellikleri, denetim şirketinin büyüklüğü gibi belirleyicilerdir. İşte bu faktörlerden en önemlilerinden biri de kısaca denetçinin belirli bir sektörde faaliyet gösteren şirketlerin denetiminde uzmanlaşması olarak tanımlayabileceğimiz sektörel uzmanlaşmadır.

Bu çalışmada denetimin nihai çıktısı olan denetim raporunun ve denetim çalışması süresince yapılan risk değerlendirmelerinin kalitesine etki ettiği düşünülen çeşitli faktörler arasında bulunan sektörel uzmanlaşma kavramı incelenmektedir. Bu doğrultuda öncelikle bu kavram ve denetim kalitesi ile ilişkisi üzerinde kapsamlı bir literatür taraması yapılması, sonrasında ise denetçilerin bu faktörün önemine ilişkin algılarını ölçen bir araştırma ortaya koyulması hedeflenmektedir. Çalışma; giriş, sektörel uzmanlaşma ve denetim kalitesine ilişkin kuramsal çerçeve, denetimde sektörel uzmanlaşmaya ilişkin araştırma ve sonuç bölümü olmak üzere dört ana bölümden oluşmaktadır.

Sektörel uzmanlaşma ve denetim kalitesine ilişkin kuramsal çerçeve bölümünde çalışmanın sorunsalı ve amacı ortaya koyularak, bağımsız denetim, denetim kalitesi ve sektörel uzmanlaşma kavramları geçmiş çalışmalardan da yola çıkılarak incelenmektedir. Yine bu bölümde, denetim standartları, denetim sürecinde risklerin değerlendirilmesi ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun denetim alanında getirdiği yenilikler de ele alınmaktadır.

Çalışmanın üçüncü kısmı olan denetimde sektörel uzmanlaşmaya ilişkin araştırma bölümünde, denetçilerin sektörel uzmanlaşma kavramı konusundaki algılarını ölçmek ve bağımsız denetim şirketlerinde bu tür bir uygulamaya ne derece önem verildiğini anlamak üzere bağımsız denetim şirketlerinde en az üç senedir çalışmakta olan 59 denetçi ile gerçekleştirilen araştırmaya yer verilmektedir. Bu bölümde genel olarak araştırmanın konusu, amacı, yöntemi, verilerin analizi ve bulgularına yer verilmekte, bulgulara ilişkin olarak denetim şirketlerine önerilerde bulunmaktadır. Bulguların elde edilmesinde kullanılan analizler; demografik özelliklerin analizi, güvenilirlik analizi, frekans analizleri, ANOVA ve t-testlerinden oluşmaktadır.

Son bölüm olan sonuç kısmında genel olarak çalışmadan bahsedilmiş, yapılan araştırma ve analizler sonucunda ulaşılan bulgular kısaca yorumlanarak önerilerde bulunulmuştur.

2. SEKTÖREL UZMANLAŞMA VE DENETİM KALİTESİNE İLİŞKİN KURAMSAL ÇERÇEVE

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim, bağımsız denetim sürecinde risklerin değerlendirilmesi, denetim kalitesi, denetçi uzmanlığı, sektörel uzmanlaşma, denetim kalitesi ve risklerin değerlendirilmesinde sektörel uzmanlaşma konularına ilişkin kavramlar analiz edilmiş, konuların literatürde yer alan geçmiş çalışmalarda nasıl incelendiklerine değinilmiştir.

2.1. Bağımsız Denetim ve Denetim Kalitesi Kavramlarının Analizi

İşletmelerin muhasebe işleyişlerine yönelik olarak hazırlanan / hazırlanması gereken finansal raporlar, işletmenin kendisi kadar, belki de daha çok; işletmeye kredi veren kurumlar, devlet ve kamu çalışanları, işletme çalışanları ve sendikalar, sermaye piyasası kurumları ve yatırımcılar bağlamında ve “işletme dışı kurumlar” olarak nitelendirilebilecek ve karar alma sürecine işletme ile ilgili güvenilir bilgilere ihtiyaç duyan kurumlar adına da önemlidir. Bu durum da neticesinde, söz konusu finansal tabloların; muhasebe alanında daha güvenilir, daha doğru, tutarlı ve karşılaştırılabilir olmasını gerekli ve zorunlu kılmaktadır.

Böylesi bir gereklilik ve zorunluluk da, bu bilgilerin bağımsız bir uzman tarafından denetlenmesini ve doğrulanmasını beraberinde getirmektedir. Mali tabloların bağımsız bir uzman / bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin ana amacı da; tabloların, genel kabul görmüş denetim standartlarının öngördüğü ilke ve esaslar doğrultusunda ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir şekilde oluşturulup oluşturulmadığı hakkında bilgilendirme imkânı vermesidir.

Bu bağlamda, bağımsız denetim uygulamaları uzun yıllardan beri dünyada önemli bir konu olmasına karşın, Türkiye’de özellikle son yıllarda para ve finans piyasalarında söz konusu olmaya başlayan gelişmelerle doğru orantılı olarak önem

kazanmaya başlamış ve bu çerçevede de gelişme göstermiştir denilebilir. Bu belirlemeler çerçevesinde çalışmanın bu aşamasında, öncelikle “bağımsız denetim” ve “denetim kalitesi” kavramlarının analizi ve tanımlanması üzerinde durulacaktır.

2.1.1. Bağımsız Denetim Kavramının Tanımı

“Denetim” kavramı; ekonomik faaliyet ve olaylarla / durumlarla ilgili olan iddiaların, önceden belirlenmiş olan standartlara uygunluk derecesinin araştırılması ve sonuçlarının, ilgi duyanlara tarafsızca ve kanıt niteliğinde iletilebilmesini ifade eden sistematik bir süreç olarak tanımlanabilmektedir (Kepeçi, 2004). “*Independent auditing*”, yani bağımsız denetim ise; serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan ya da bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışması olarak tanımlanmaktadır (Kepeçi, 2004).

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 2’nci Maddesi’nde; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının denetimini yapma yetkisi, serbest muhasebeci ve mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir.

Bağımsız denetim, kimi durum ya da olayların mali bilgiler ya da finansal tablolar üzerindeki etkisinin incelenebilmesi ve güvenilirlik derecesinin artırılabilmesi amacıyla kurulan sistemlerin başında gelmektedir. Ülkemizde de, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içerisinde çalışmasını; tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını; yanıltıcı ve eksik finansal raporlamanın önlenmesini ve başta yatırımcılar olmak üzere, işletme ile ilgilenen tarafların güvenilir finansal bilgilere ulaşmalarını sağlamayı amaçlayan Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasası Mevzuatı çerçevesinde, halka açık ortaklıkların ve borsa şirketlerinin bağımsız denetim yaptırılmalarını zorunlu kılmıştır.

Bozkurt’a (1998) göre “bağımsız denetim”; bir ekonomik birim ya da döneme ait bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütler ya da standartlar çerçevesinde, bir konuda rapor düzenlemesi için bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği”nde de (Seri:X, No:16) “bağımsız denetim” şu şekilde tanımlanmıştır;

“Ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının, kamuya açıklanacak ya da kurulca istenecek mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasını ifade eder”.

Bağımsız denetim ile ilgili olarak yapılan tüm tanımlamalarda görüldüğü üzere; denetim standartları, denetçilerin güvenilir ve kaliteli bir denetim ortaya koyabilmeleri adına yol gösterici bir rehber ve temel belirleyiciler arasında kabul edilmekte ve standartlara uygun bir denetimin gerçekleştirilmesi, kalitenin / denetim kalitesinin öndelikli şartı olarak görülmektedir. Ancak her zaman için tek bir standart, her durum için denetçinin ihtiyacını karşılamayabilmektedir. Bu nedenle de, farklı işletmeler için söz konusu olabilecek farklı durumlar için ya da farklı ihtiyaçların gözetilmesi çerçevesinde, kendi bütünselliği içerisinde kesinlik taşıyan farklı standartlar geliştirilmiştir.

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” (Seri:X, No:22), sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir. Tebliğ, bağımsız denetimin amacı ve genel ilkeleri, bağımsız denetim faaliyetinde bulunma şartları, bağımsız denetim sürecinde uyulacak standartlar ve uygulama sürecine ilişkin tüm bilgileri içermektedir.

2.1.2. Denetim Kalitesi Kavramının Tanımı

Bağımsız denetçiler, üstlenmiş oldukları sorumlulukların bir gereği olarak ve piyasa ekonomisinin vazgeçilmezliği içerisinde, kaliteli bir denetim hizmeti vermek durumundadırlar. Çünkü kaliteli hizmet vermeyen bir denetçi ya da kalite ve güvenilirlikten yoksun bir denetim, hukuki süreçlere konu olabilmektedir (Montgomery, 1991).

Ancak günümüz bağımsız denetim işleyişleri değerlendirildiğinde görülmektedir ki; ülkemizde bağımsız denetim mesleği, hızla gelişen piyasa etkinliklerine ve çevreye uyum sağlama konusunda sıkıntılar yaşamaktadır. Bağımsız denetimden toplum olarak beklenen yararın elde edilmesinin, denetim hizmetlerinin kalitesine bağlı olduğu düşünüldüğünde; kaliteli bir denetim hizmeti sağlanabilmesi için, bir denetimin çerçevesini çizen asgari standartlar olan, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”na uyulması mutlaka ki zorunludur (Güredin, 1999).

Denetim standartlarına uygun bir bağımsız denetim hizmeti verilebilmesi ve kaliteli bir denetim çalışmasının gerçekleştirilebilmesi için, hem denetim firması hem de denetim faaliyeti kapsamında, uygun kalite kontrol politika ve prosedürlerinin oluşturulması ve uygulanması zorunludur (Kiger ve Scheiner, 1997). Bağımsız denetim sonucunda hazırlanan ve denetçilerin yaptıkları çalışmalar ışığında, denetlenen firmaya ilişkin görüşlerini açıkladıkları bağımsız denetim raporları; nitelik itibarıyla birçok kurum, kuruluş ve şahsı ilgilendirdiğinden ve etkilediğinden oldukça önem arz etmektedir (Cossierat, 2000). Bağımsız denetim hizmetini gerçekleştiren denetçiler, yalnızca denetimini gerçekleştirdikleri şirketin yönetim kuruluna karşı sorumlu değildirler. Bağımsız denetim şirketlerinin hazırladıkları raporlardan; denetlenen şirketlerin genel kurulları, ortakları, finansman sağlayan kuruluşları, halka açık ise yatırımcıları da yararlanmakta ve bu raporları temel alan kararlar almaktadırlar (Carcello ve diğ., 1992).

Şirket ortakları, denetim raporuna bakarak yatırdıkları sermayenin akıbeti hakkında ve bundan sonra ilave yatırım yapıp yapmama konusunda karar vermektedir. Denetlenen halka açık bir şirket ise, küçük yatırımcılar yatırımlarının

karlılığını ölçmek isteyecektir. Denetlenen şirkete finansman sağlayan kuruluşlar, sağladıkları finansmanın akıbetini görmek ve geri dönüp dönmeyeceğine ilişkin analizleri bağımsız denetim raporuna ve denetimden geçen mali tablolara bakarak yapmak isteyeceklerdir (Becker ve diğ., 1998). Şirket yönetimi, aldığı kararların ve uygulamaların ne derece doğru olduğunu görüp, başarısını ya da başarısızlığını ölçmek isteyecektir. Şirketlerle ilgili tüm tarafların kararlarını etkileyecek bu ve diğer bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu da ancak yapılan denetimlerin kalitesiyle ölçülebilecektir (Davidson, 1993).

Denetim kalitesine olan ilgi her zaman yüksek olmuştur. Ancak 2001 yılında Amerika’da patlak veren Enron skandalı sonrasında, bağımsız denetimde kalitenin önemi iyice artmıştır. Enron’un ani çöküşünün ardından, Amerika’nın birçok büyük firması da raporlama ile ilgili finansal zorluklar yaşamış ve kamusal yönetim ile ilgili kamu güveni ve kamu firmalarının denetimiyle ilgili krizler yaşanmıştır (Frantz, 2001). Ayrıca Enron ve WorldCom da olduğu gibi Qwest, Tyco ve Adelphia ve diğerlerinde de ortaya çıkan finansal raporlama yetersizlikleri; bağımsız denetimde, uluslararası denetim standartlarının dışında, yeni düzenlemelerin yapılmasının gerekliliği ortaya koymuş ve “Sarbanes – Oxley Yasası (*Sarbanes– Oxley Act of 2002*)” 2002 yılında uygulamaya Amerika’da konulmuştur ve tüm dünyada da kısa sürede uygulanmasına başlanılmıştır (Gramling ve diğ., 2002).

Tüm bu gelişmeler de göstermektedir ki; bağımsız denetimde kalite, ancak düzenlemeler ve standartlarla sağlanabilmektedir. Standartların yetersiz kaldığı ve/veya standartlara uygunluğun kontrol edilmediği durumlarda, kaliteyle ilgili önemli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu sorunlar da, ancak Amerika’da olduğu gibi bağımsız denetimde kaliteyi sağlamaya yönelik yeni standartların geliştirilmesiyle ve bunlara uygunluğun denetimiyle çözüme kavuşturulabilmektedir.

Dünya’da bağımsız denetimde kalite kavramı, bağımsız denetimde kalitenin önemi, kaliteli bağımsız denetim hizmetinin sağladığı yararlar açıklanarak ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Bu doğrultuda da, kaliteli bir bağımsız denetim hizmetinin sağladığı yararlar aşağıda belirtildiği şekilde ifade edilebilmektedir (Malone ve Roberts, 1996);

- Denetim sonuçlarından yararlanan kesimlere karşı olan sorumluluk, layıkıyla yerine getirilmiş olur.
- Bağımsız denetim firmasının güvenilirliği ve güvenilirliğinin beraberinde getirdiği itibar korunur ve geliştirilir.
- Bağımsız denetim firmasının rekabet gücü artar ve böylece pazar payı kârlılığı da artmış olur.
- Bağımsız denetim firmasının mevcut müşterilerinin elde tutulması sağlanır.
- Sunulan kaliteli denetim hizmetinden memnun olan müşteriler başka önemli sebepleri olmadığı müddetçe, firmalarını değiştirme ihtiyacı hissetmezler.
- Sermaye piyasasının başarısını artırır. Sermaye piyasasının başarısı; işletmelerinin mali tablolarının kaliteli bir bağımsız denetimden geçerek onaylanmasına, kamuoyunun tam ve doğru bilgilerle aydınlatılmasına ve böylece sermaye piyasası araçlarına yatırım yapmış ya da yapacak olan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasına bağlıdır.
- Bağımsız denetim firmasının aleyhine açılacak dava ihtimali minimize edilir.
- Bağımsız denetim firması aleyhine yatırımcılar, bankalar, kamu kurumları vs. tarafların denetim başarısızlığı iddia edilerek açılacak davalar potansiyel tehlike unsurudur.
- Davaların aleyhte sonuçlanması, bağımsız denetim firmaları için; piyasadaki itibarın zedelenmesi, yüklü miktarlarda tazminat ödemeleri, müşteri kaybı ve mahkeme masrafları gibi olumsuz sonuçlar doğulabilir.
- Meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından herhangi bir yaptırıma tabi olma ihtimalini minimize edilir.
- Bağımsız denetim firmaları, üst düzey niteliklere sahip kaliteli kişilerin çalışmak için tercih ettikleri firmalar olur.

İşletmelerin finansal tablolarında kasıtlı olarak ya da olmayarak yapılan hatalar ve/veya bu tablolarda söz konusu olan düzensizliklerin saptanması, denetçilerin mesleki yeteneklerine, deneyimlerine ve uzmanlık derecelerine bağlı olarak değişebilmektedir. Bu bağlamda yapılan ampirik çalışmalar da, denetçinin mesleki yeterliliği ile denetim kalitesi arasında doğru bir orantı olduğunu ortaya koymaktadır (Akerlof ve Romer, 1993).

Bu temelde görülmektedir ki; karmaşık finansal raporların ve muhasebe işleyişlerinin doğru ve net bir şekilde algılanabilmesi ve tanımlanabilmesi için, kaliteli bir denetim gerçekleştirilmesine ihtiyaç duyulması söz konusudur ve denetim kalitesi, özel sorunların ortaya konulabilmesi adına önem arz etmektedir (Bhattacharya ve Thakor, 1994).

“Denetim kalitesi”; denetlenen işletmenin muhasebe sistemindeki maddi hataların, yanlışlıkların, eksikliklerin ve/veya düzensizliklerin ortaya konulması ve gerçeği yansıtacak şekilde ve olması gereken doğrultuda raporlanması olarak tanımlanabilmektedir (Kavut, 1997). Denetim kalitesinin en bilinen tanımı, 1981 yılında De Angelo tarafından yapılmıştır. De Angelo’ya (1981) göre “denetim kalitesi”; denetçilerin muhasebesel hataları ortaya çıkartabilme gücü ve “*market – assessed*”, yani sektör (pazar) tarafından değerlendirilen, denetçi bağımsızlığıdır.

Porter ve Simon (1989); denetim kalitesi yerine, “*auditor quality*”, yani denetçi kalitesi tanımı üzerinde durmuşlardır. Bu bağlamda da Porter ve Simon’a (1989) göre denetçi kalitesi, denetçilerin yatırımcılara sağladıkları bilgilerin doğruluğu olarak ifade edilmektedir. Davidson ve Nue’nun (1993) “denetim kalitesi” tanımı; denetçilerin raporlanan “*net income*”, yani net gelirin içerdiği önemli hata ve manipülasyonları ortaya çıkartması ve elimine etmesi temeline dayanmaktadır.

Stringer ve Adamidis’in (2010) çalışmasında belirttiği üzere *UK Financial Reporting Council*’in Denetim Kalitesi çerçevesinde denetim kalitesini belirleyen beş ana etken şu şekilde ortaya koyulmuştur:

- Denetim şirketinin sahip olduğu kültür
- Profesyonel bağımsızlık ve denetim kalitesinin kontrol edilmesi
- Denetim ekibinin kişisel becerileri
- Denetim sürecinin etkinliği
- Denetim raporlamasının güvenilir ve işe yarar olması

Sonuç olarak, denetim kalitesi; finansal tablolardaki önemli hataların denetimle nasıl ortaya çıkartılabileceğini ve raporlanacağını tanımlamaktadır ve yönetim, ortaklar, kreditorler, kamu otoritesi, çalışanlar ve müşteriler arasındaki bilgi uyumsuzluğunu azaltmaktadır. Yüksek denetim kalitesi, finansal tablolarla ilgili

yüksek kalitede bilgi ile de birleştirilmelidir. Çünkü yüksek kalitedeki denetçiler tarafından denetlenen finansal tabloların önemli hatalar içermeye ihtimali çok daha düşük olacaktır.

2.1.3. Bağımsız Denetim Sürecinde Denetçi Uzmanlığı

Yapılan araştırmalara göre, bağımsız denetim çalışmalarında belirlenebilmiş temel kalite değişkenleri bulunmamaktadır. Özellikle denetim kalitesinin nitelikleri denetim firmalarına ve denetçilere bağlı olarak farklılıklar göstermektedir. Kaliteli bir denetimin nitelikleri konusunda, özellikle ulusal ve uluslararası denetim şirketlerinin görüşleri arasında da farklılıklar bulunmaktadır (Lazol, 1985).

Ulusal denetim firmaları ve uluslararası denetim firmalarında görev yapan denetçilerin de, kaliteli bir denetimin niteliklerine ilişkin tutumları farklıdır. Bu farklılıklarla, denetçilerin mesleki nitelikleri, deneyim süreleri, mesleki belgeye sahip olma ya da olmama özelliği ve denetim firmasındaki pozisyonlar ve bağlı buldukları denetim firmasının türü – ulusal ve uluslararası– arasında anlamlı bir ilişki vardır (Kavut, 2009).

Önceki anlatımlarda belirtildiği üzere; işletmelerin mali tablolarındaki bilgilerle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili bulunan birçok kullanıcı kişi ve grup vardır. Bu ilgili kişi ve gruplar; yöneticiler, ortaklar, yatırımcılar, borç verenler, finansal analistler, işçi sendikaları, satıcılar, devlet ve halktan oluşmaktadır. Para ve sermaye piyasalarının gelişmiş olduğu ülkelerde şirket yöneticileri ile kullanıcılar arasındaki bilgi akımını düzenleyen çeşitli meslek grupları bulunmaktadır ve bu meslek gruplarının gelişmişlik seviyesi para ve sermaye piyasalarının gelişme seviyesi ile doğru orantılıdır. Para ve sermaye piyasalarının geliştiği ülkelerde, şirketten kullanıcılara doğru güçlü bir akım vardır ve piyasa meslekleri gelişmiştir (Ergen, 2003). Kullanıcıların yararlandıkları bilgiler, şirket yöneticileri tarafından hazırlanır. Yöneticiler, mali tabloların içerdiği bilgileri ve diğer bilgileri hazırlar ve yıllık faaliyet raporunda yayınlarlar. Şirket yöneticileri tarafından yayınlanan ve 3. şahıslar tarafından kullanılan bilgilerin doğruluğunun saptanması ise, bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır.

Mali tabloların incelenmesinde, bağımsız denetçiler mali tabloları incelerken, finansal verilerin bu bilgilerin kullanıcılarına doğru aktarılıp aktarılmadığını belirli standartlar çerçevesinde test eder ve standartlara uygunluk doğrultusunda onaylarlar. Bu aşamada denetçinin sahip olduğu tecrübe ve bilgi birikimi gibi faktörler, yapılan bu test sürecinin kalitesini etkiler ve onayın doğruluğu konusunda belirleyici olabilirler. Denetçinin denetim konusunda uzmanlık sahibi olması veya gereken yerlerde uzman çalışmalarından faydalanması da denetim kalitesi üzerinde bu şekilde etkilidir.

SPK Seri X, 22 No'lu tebliğin 3'üncü kısmında görülen bağımsız denetim sözleşmesi öncesinde dikkate edilecek hususlara ilişkin 4'üncü maddesinde, "Bağımsız denetim yaptıracak işletmelerin bağımsız denetim kuruluşunu seçerken, kuruluşun imkanlarını, uzmanlık ve deneyimlerini dikkate alması gerekir." denilmektedir. Denetim şirketinin ve denetçilerinin uzmanlaştıkları alanlar ve tecrübeleri, gerçekleştirilen çalışmaların kalitesini büyük ölçüde etkileyebilmektedir. Nitekim Kimberly ve Dunn'ın müşterilerin yaptıkları denetçi seçimleri ile ilgili olarak gerçekleştirdikleri çalışmalarında da sektörel uzmanlığa sahip olan denetçilerin seçimi finansal raporlamanın kalitesi ile ilişkilendirilmiştir (2004). Bu seçim süreci ile ilgili tek sorumluluk müşteri, yani denetlenen şirkete, ait değildir. Yine aynı maddede bağımsız denetim kuruluşlarının da sahip oldukları organizasyon, personel ve mesleki uzmanlıkları ile sonuçlandıramayacakları bir bağımsız denetim hizmetini üstlenmemeleri gerektiği belirtilmektedir.

Bağımsız denetim şirketine verilen bu sorumluluğa karşın, bağımsız denetçinin her konuda bilgi sahibi olması gibi gerçekçi olmayan bir yaklaşım doğru değildir. Bağımsız denetçi, denetim çalışması sırasında aktüerlik, mühendislik gibi özel uzmanlık gerektiren sorunlarla karşılaşabilirler. SPK Seri X, 22 No'lu tebliğin bağımsız denetimde uzman çalışmalarından yararlanılması konulu 28'inci kısmının 3'üncü maddesinde, böyle bir durumda işletme veya bağımsız denetim kuruluşu tarafından sözleşme ile özel olarak uzman görevlendirilebileceği gibi, işletme veya bağımsız denetim kuruluşunun personelinin de uzman olarak seçilebileceği belirtilmektedir. Seçilen uzmanlığın mesleki yeterliliği ve tarafsızlığı bu durumda oldukça önemlidir. Bağımsız denetçi çalışmalarından faydalandığı uzman ile aynı derecede uzmanlık sahibi olmaması nedeniyle, uzmanın yöntem ve varsayımlarını

her zaman sorgulayamaz. Diğer taraftan, uzman çalışmasının değerlendirilmesine ilişkin 7'nci maddede de belirtildiği üzere, bağımsız denetçinin, işletme hakkındaki bilgisi ve uyguladığı diğer bağımsız denetim teknikleri sonucunda, uzman tarafından kullanılan varsayım ve yöntemleri kavraması ve bunların uygun ve makul olup olmadığını değerlendirmesi gerekir.

2.2. Sektörel Uzmanlaşma Kavramının Analizi

Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketleri, çok kısa sürede mümkün olduğunca çok firma için rapor hazırlamak adına denetimin saha çalışması kısmını hızlı bir şekilde sürdürmektedirler. Bu konuda özellikle dört büyük denetim şirketi arasında büyük bir rekabet bulunduğu da söylenebilir. Bir bağımsız denetim şirketinin müşterileri arasında, şüphesiz ki çok farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketler bulunmaktadır. Bu durumda denetçinin deneyimi ya da bilgisi olmayan bir sektörde denetim faaliyeti sırasında konuya hâkimiyeti azalmakta, süreçleri analiz etmekte zorlanması söz konusu olmakta ve bu nedenle de zamanını verimli kullanamamaktadır. Ayrıca, belirli bir sektörde bilgisi ve deneyimi olan denetçi, bu sektör dışında çalıştığı sırada sahip olduğu deneyimlerden faydalanamamakta ve bu da denetim şirketi adına, sahip olduğu en önemli kaynak olan insan gücünden yeterince faydalanamama durumunu ortaya çıkmaktadır. Bu durum, aynı zamanda müşteri açısından da göz ardı edilemez bir risk oluşturmaktadır.

Denetim faaliyeti, denetlenen şirketin mali tablolarının belirli standartlara uygun olup olmadığını belirten bir rapor ortaya koymayı hedefler. Bu rapor, şirketin durumunu en iyi şekilde yansıtmalıdır. Ancak çok kısa zamanda bilgi ve deneyim sahibi olmadığı bir sektörde denetim yapan denetçi, şirketin faaliyetlerini analiz etmekte güçlük çekebilmekte ve yanlış değerlendirmeler yapabilmektedir. Bu durum başlı başına bir risk oluşturduğu gibi, şirketinin denetlenmesini ve incelenmesini bekleyen müşteri açısından da, faaliyetler ve iş süreçleri ile ilgili olarak sürekli kendisini bilgilendirmek zorunda kaldığı bir denetçi tarafından denetleniyor olmak açısından da hoş karşılanmamaktadır. Bu süreç neticesinde zorunlu olarak, zaten yoğun bir rekabetin yaşandığı denetim sektöründe, rakiplerinin önüne geçmeye çalışan şirketler için “sektörel uzmanlaşma” adı verilen bir kavram ortaya çıkmıştır.

“Sektörel uzmanlaşma”; bağımsız denetçinin farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketleri denetlemesi yerine, sürekli olarak belirli bir sektörde faaliyet gösteren şirketleri denetlemesi ve bu sayede de sektörel anlamda bilgi ve deneyim sahibi olarak, bu sektörde denetim faaliyeti anlamında uzmanlaşmasını öngörmektedir. Bağımsız denetçi, denetim çalışmasının yönünü belirlerken denetlediği şirketin sektörüne ilişkin düzenlemeler ve gelişmeleri, talep, kapasite ve fiyat rekabetini içeren pazar ve rekabet şartları, dönemsel faaliyetler, işletmenin ürünleri ile ilgili üretim teknolojisi ve enerji arzı ve maliyeti gibi sektörel dış faktörleri göz önünde bulundurmaktadır (SPK Seri X, No:22). Denetçinin o sektör hakkındaki tecrübeleri gerekli analizlerin yapılarak çalışmalara etkin bir şekilde yön verilmesi ve doğru risk değerlendirmelerinde bulunulması konusunda kolaylık sağlayacaktır. Özellikle bir sektörün denetiminde uzmanlık kazanmış olan denetçiler, bu değerlendirmeleri çok daha doğru yaparak denetim kalitesine olumlu katkılar sağlayabileceklerdir.

Romanus ve diğ. (2008) çalışmalarında; Solomon’un sektörel olarak uzmanlaşmış denetçileri, eğitim ve deneyimleri belirli bir sektörde yoğunlaşmış olan denetçiler olarak tanımladığından bahsetmektedirler. Bu anlamda sektörel uzmanlaşmanın, hem denetçinin bilgi ve deneyimini, hem de bağımsız denetim şirketinin sahip olduğu insan gücünü verimli ve etkili bir biçimde kullanmasını sağlaması söz konusu olabilmektedir. Müşteri açısından değerlendirildiğinde ise sektörel uzmanlaşma, denetim faaliyeti sırasında karşılaşılan risklerin yerinde ve doğru analiz edilmesi, denetim raporunun gerçeği yansıtması ve denetçinin deneyimlerinden faydalanılması açısından önemli bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Woodland ve Reynolds’un (2003) çalışmalarında, De Angelo’dan alıntıladıkları saptamaya göre; denetçinin görüşün ne derece gerçeği yansıttığı, bu yanlış bildirimleri değerlendirmek için yeterli teknik bilgi ve bunlarla ilgili düzeltmeleri yapabilmek için yeterli bağımsızlık düzeyine sahip olmak şeklinde iki gözlemlenmesi zor direkt belirleyiciye bağlıdır. Denetçinin kaç yıldır bu işi yapıyor olduğu, uzmanlığı, denetim ücretleri, denetim harici ücretler ve bağımsız denetim şirketinin büyüklüğü gibi direkt etkili olmayan, ancak ölçülebilir birçok faktör de bu gerçekliği saptamada söz konusu olabilmektedir.

Yapılan birçok çalışmada, sektörel uzmanlaşmanın denetim kalitesi ve denetim faaliyeti sırasında karşılaşılan risklerin değerlendirilmesi üzerindeki etkisi ölçülmüş ve sektörel uzmanlaşmanın risklerin değerlendirilmesinde başarı oranını artırdığı, dolayısıyla denetim kalitesine olumlu bir katkısı olduğu ortaya koyulmuştur (Romanus ve diğ., 2008). Çalışmalarda, hem denetim firmaları ve denetçiler hem de denetim hizmeti sonuçlarından yararlanan tarafların bakış açısından, bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörler saptanmış ya da var olan etkenlerin kalite üzerindeki önem derecesi incelenmiştir. Bu çerçevede de, denetim kalitesini etkileyen faktörler genel olarak şu şekilde belirlenmiştir (Lazol, 1985);

- Denetim firmasının büyüklüğü ve denetçi sayısı ile ilgili nitelikler;
- Denetim ekibinin özellikleri;
- Denetçilerin mesleki yeterlilik düzeyleri ve sektör tecrübeleri;
- Denetim çalışmasının planlanması;
- Kanıtların toplanması;
- Denetim ücreti;
- Denetim firması aleyhine açılan dava sayısı;
- Denetim firmasının kalite kontrol sistemlerinin etkinlik derecesi;
- Denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin yeterli düzeyde incelenmesi ve değerlendirilmesi;
- Denetçilerin mesleki özen ve titizliği.

Akerlof ve Romer (1993) aynı şekilde çalışmalarında denetçinin mesleki yeterliliği ile denetim kalitesi arasında doğru bir orantı olduğunu ortaya koymaktadırlar.

Yapılan araştırmalar, belirli kuralları olan sektörlerde daha çok öne çıkan sektörel uzmanlaşmanın son yıllarda denetim şirketlerinde yaygınlaştığını ve sektörel uzmanlaşmaya yatırım yapan denetim şirketlerinin pazar paylarında artış olduğunu göstermiş, bu konuya yatırım yapmanın bu anlamda bir geri dönüşü olduğunu ortaya koymuştur (Hogan ve Jeter, 1999). Romanus ve diğerleri (2008) ise çalışmalarında sektörel uzmanlaşma, denetim kalitesini artıran bir faktör olarak gösterilmiştir.

De Angelo (1981) denetimin kalitesi üzerinde denetim firmasının büyüklüğü ve denetçi sayısı faktörlerinin etkilerini inceleyen çalışmasının sonucunda; firma büyüklüğü ile kalite arasında doğru orantılı bir ilişki olduğunu, büyük denetim firmalarının geniş bir müşteri potansiyeline sahip olmaları, müşteri kaybetme kaygılarının olmaması ve piyasadaki itibarlarını sürdürme istekleri nedeniyle kaliteli denetimler gerçekleştirdiklerini ortaya çıkmıştır.

Reisch (2000) tarafından gerçekleştirilen çalışmada da aynı şekilde büyük denetim firmalarının denetim kalitesi anlamında daha önde oldukları belirtilmiş, bunun nedeni olarak ise bu şirketlerde denetçilerin eğitilmesinde ve denetim hizmetinin verilmesinde küçük firmalara göre daha nitelikli ve özel yöntemler uygulanması gösterilmiştir. Choi ve diğ. (2010) de 2000-2005 döneminde ABD’de bulunan müşteri firmaları baz alarak bir araştırma yürütmüşler ve sonucunda büyük denetim firmalarının diğer firmalara göre kalite anlamında farklılık gösterdiklerini tespit etmişlerdir.

Bu kapsamda bir diğer önemli çalışma, Carcello ve diğerleri (1992) tarafından yapılmıştır. Çalışmada; mali tabloları düzenleyenler (denetlenen işletmeler), denetçiler ve yatırımcıların kaliteli bir denetimin nitelikleri konusundaki algıları tespit edilerek, gruplar arasında görüş farklılıkları olup olmadığı araştırılmıştır. Bu araştırmanın sonuçlarına göre, mali tabloları düzenleyenler, denetçiler ve yatırımcıların;

- Denetim ekibi ve denetim firmasının, denetlenen işletme hakkındaki bilgi ve deneyim düzeyini;
- Bağımsız denetçiler ile denetim hizmeti alan işletmelerin yöneticilerinin, denetim kalitesine ilişkin görüş ve tutumları ile denetim ekibi ve denetim firmasının denetlenen işletmenin bağlı bulunduğu sektör hakkındaki bilgi ve deneyim düzeyini;
- Bağımsız denetim hizmetinin yanı sıra, çeşitli konularda denetlenen işletmenin bilgi gereksinimlerinin karşılanabilme derecesini;
- Denetim firması ve denetçilerin, hem taşımaları gereken nitelikler açısından hem de faaliyetlerini yerine getirirken genel standartlara uygunluk derecesini;

- Denetçilerin faaliyetlerini sürdürürken, mesleki açıdan titiz ve şüpheli bir tutum izlemelerini ve denetimin her aşamasında aktif olarak görev almaları koşulunu, denetim kalitesini etkileyen ortak nitelikler olarak algıladıkları ortaya çıkmıştır.

Janvrin ve Jeffrey (2007) bilanço tarihinden sonraki önemli olaylar ile ilgili denetçi algısını ve bu denetim çalışmasını etkileyen faktörleri inceledikleri çalışmalarında, denetim çalışmasının sonlandırılmasına ilişkin zaman kısıtlamalarının denetçileri bu çalışmayı önemsememeye sevk ettiğini ortaya koymuşlardır. Bu anlamda zaman kısıtlamalarının denetim çalışması sırasında tüm risklerin göz önünde bulundurulması değerlendirilmesine ve kanıt toplanmasına engel teşkil ettiği söylenebilir. Yapılan diğer bir çalışmada da denetim için harcanan zamanın denetim kalitesi açısından bir gösterge olabileceği ortaya koyulmuştur (Leventis ve Caramanis, 2005). Bowrin ve King (2010) de yaptıkları çalışma sonucunda denetim kalitesi üzerinde zaman baskısının negatif etkisini ortaya koymuşlardır.

Gold ve diğerleri (2009) çalışmalarında denetim yargılarının denetçinin cinsiyetine göre, müşterinin cinsiyetine göre ve bunların karşılaştığı durumlara göre nasıl değiştiğini anlamaya çalışılmışlardır. Yapılan çalışma sonucunda bir uzmanın görüşleri alınmış ve müşterinin cinsiyeti ne olursa olsun erkek denetçilerin verdikleri AJE düzeltmelerinin kadın denetçilerinkine oranla daha doğru oldukları belirtilmiştir. Carmichael (1999) çalışmasında denetçinin bağımsızlık düzeyinin yüksek olmasının iki nedenle finansal tabloların güvenilirliğini artırdığını belirtmiştir: Önemli hataları önleme, tespit etme ve düzeltme olasılıklarının daha yüksek olması ve finansal tabloların standartlara uygunluğunu kesinleştirmeleri.

Woodland ve Reynolds'un (2003) çalışmalarında ise denetimin kalitesinde şu faktörlerin etkili olup olmadığı araştırılmıştır:

- Denetçinin yeterli teknik bilgiye sahip olması
- Denetçinin yeterli bağımsızlık düzeyine sahip olması
- Denetçinin şirketin kaç yıldır aynı şirketin denetiminde görev aldığı
- Denetçinin uzmanlığı

- Denetim ücretleri
- Denetim harici ücretler
- Bağımsız denetim şirketinin büyüklüğü

Yapılan çalışma sonucunda ekonomik bağımlılığın denetim kalitesini düşürdüğünü ortaya koyulmuştur. Buna göre denetçiye ödenen ücretler arttıkça denetim kalitesi düşmektedir. Ancak bu çalışma sonuçlarına göre De Angelo'nun (1881) çalışmasından farklı olarak denetim şirketinin büyüklüğünün, sektörel uzmanlaşmanın ve denetçinin sürekliliğinin denetim kalitesini artırdığı ya da düşürdüğü söylenememektedir. Niven (2010) ise Woodland ve Reynolds'un (2003) aksine denetim ücretlerindeki kesintilerin denetim kalitesini düşürdüğünü belirtmektedir.

Ghosh ve Moon (2004) denetçinin aynı şirketin denetiminde devamlı olarak görev almasının denetim kalitesi üzerindeki etkileri konusunda yatırımcıların ve aracı kuruluşların algılarını ölçen bir çalışma yürütmüş ve pozitif etki yarattığı şeklinde algılandığını ortaya koymuşlardır. Denetçinin aynı şirketin denetiminde ne kadar uzun süre görev aldığını ifade eden "*auditor tenure*" kavramı Jackson ve diğerleri (2008) tarafından da incelenmiş, bu süredeki artışın denetim kalitesini artırdığı, bu nedenle denetim firmalarının zorunlu rotasyonun kaliteyi düşürdüğü ortaya koyulmuştur. Ürdün'de yapılan başka bir çalışmada, 2002-2006 arasında hisseleri Amman Borsası'nda işlem gören şirketler üzerinde araştırma yapılmış, bu araştırma sonucunda ise "*auditor tenure*" arttıkça denetim kalitesinin azaldığı sonucuna ulaşılmıştır (Ali Abedalqader ve diğ., 2011).

4 büyük denetim şirketi arasındaki rotasyonlara ilişkin olarak yapılan bir çalışmada ise rotasyon sonrası kalite değişiminde sektörel uzmanlaşmaya sahip denetçilerin farkı incelenmiş, araştırma sonucunda Big-4 denetim şirketleri arasındaki rotasyon sonrasında, gelen yeni denetçi sektörel uzmanlaşmaya sahip ise önemli kabul edilebilecek düzeyde olumlu getirileri olduğu ve algılanan denetim kalitesini artırdığı tespit edilmiştir (Knechel ve diğ., 2007).

2.3. Bağımsız Denetim Sürecinde Risklerin Değerlendirilmesi ve Sektörel Uzmanlaşma

İşletmeler faaliyetlerini sürdürürlerken; faaliyet alanlarına, faaliyet gösterdikleri hukuki ortama, büyüklüklerine ve iş ortamına bağlı olarak bir takım risklerle karşı karşıyadırlar. Bağımsız denetim süreci de, faaliyet alanlarına ilişkin bu riskleri tanımlamak ve bunlara karşı tedbir almak üzere stratejiler geliştirmek durumundadırlar. Denetimin kalitesi de bir anlamda risklerin görülebilmesi ve değerlendirilmesi ile ilgilidir. Bununla birlikte, bütün riskler mali işlemler ile ilgili değildir. Bu nedenle de bağımsız denetçi, yalnızca mali işlemleri etkileyen risklerle ilgilenmemelidir. Bağımsız denetçi; denetlenen kurumun yaptığı risk değerlendirmesini de göz önüne alarak, kendi risk değerlendirmesini yapmak ve denetimini buna göre planlamak durumundadır (Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2011). Denetim prosedürlerini tasarlarken, bir bütün olarak düşünüldüğünde mali tablolarda önemli hata olup olmadığına karar verebilmek için bağımsız denetçi; önemli hatayı, hem mali tabloların bütünü açısından hem de işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları açısından değerlendirir. Bu bağlamda denetim riskinin üç unsuru bulunmaktadır (Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2011);

1) Yapısal Risk:

SPK Seri X, 22 No'lu tebliğde yapısal risk, ilgili kontrol mekanizmasının bulunmadığı varsayımı altında, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içerme olasılığı olarak tanımlanmıştır. Denetlenen kurumun iç kontrol mekanizması dikkate alınmadan, mali tabloların önemli olabilecek bir hata içerme olasılığını ifade etmektedir. Örneğin; karmaşık hesaplama gerektiren işlemlerin önemli hata içerme riski, basit hesaplama gerektiren işlemlere göre daha fazladır.

2) Kontrol Riski:

SPK Seri X, 22 No'lu tebliğ, kontrol riskini münferit veya diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve

belgelerde bulunabilecek önemli bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilmemesi olasılığı olarak tanımlanmıştır. Mali tabloları etkileyebilecek önemli bir yanlışlığın, kurumun iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe ya da tespit edilip düzeltilmemesi olasılığıdır. Yapısal risk ve kontrol riski, işletmenin kendi riskini ifade etmekte ve mali tabloların denetiminden bağımsız olarak ortaya çıkabilmektedir. Denetçinin, hesap alanları itibari ile ve denetim hedefleri düzeyinde önemli hata riskini değerlendirmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme, kesin risk ölçümü olmaktan ziyade denetçi kanaatine dayanmaktadır.

3) Tespit Edememe Riski:

SPK Seri X, 22 No'lu tebliğde “tespit edememe riski”, bağımsız denetçinin, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, finansal tablolardaki önemli bir yanlışlığı ortaya çıkarmama olasılığı olarak tanımlanmaktadır. Tespit edememe riski, denetim prosedürlerinin etkililiğinin ve bu prosedürlerin denetçi tarafından uygulanmasının bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Denetçinin; bir kuruma ilişkin tüm işlem, hesap ve kayıtları tek tek inceleme imkanı bulamaması, imkan bulsa bile diğer faktörler nedeniyle, tespit edememe riski hiçbir zaman sıfıra indirilemez.

Söz konusu diğer faktörler arasında; denetçi tarafından uygun olmayan bir denetim tekniğinin seçilmiş olması, denetim tekniklerinin yanlış uygulanması veya denetim sonuçlarının yanlış yorumlanması sayılabilir. Ancak, yeterli ve uygun planlama yapılması, denetim ekibinin doğru seçilmesi ve yönlendirilmesi, denetim çalışmalarının kontrol ve gözetimi suretiyle; diğer risk faktörlerinin ortaya çıkmaları engellenebilir ya da etkileri ortadan kaldırılabılır. Tespit edememe riski; denetçinin denetim riskini kabul edilebilir en düşük düzeye indirmek için karar vereceği denetim prosedürlerinin kapsamı, zamanı ve niteliği ile doğrudan ilgilidir. Denetçinin mali tablolarda önemli hata olma olasılığı beklentisi ne kadar yüksekse, kabul edeceği tespit edememe riski düzeyi o kadar düşük olacaktır. Tersine,

denetçinin mali tablolarda önemli hata olma olasılığı beklentisi ne kadar düşükse, kabul edeceği tespit edememe riski düzeyi o kadar yüksek olacaktır.

Sektörel uzmanlaşmanın beraberinde getireceği artılar, aşağıda verildiği çerçevede değerlendirilebilmektedir (Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2011);

- İşletmenin faaliyetlerine ve iç kontrollere ilişkin riskleri tanımlama ve bu risklerin mali rapor ve tablolarda önemli hataya neden olma ihtimalini değerlendirme ve böylelikle denetim sırasında yöneleceği riskli alanları belirlemeyi sağlar.
- Denetimde kullanacak olan önemlilik seviyesini belirlemeyi sağlar.
- Denetimin belirli aşamaları ya da tüm denetim süreci ile ilgili olarak; denetimin şeklini, zamanlamasını ve denetim sırasında uygulanacak denetim prosedürlerinin kapsamını belirleme imkânı sağlar.
- Denetlenen işletme hakkında yeterli bilgiye sahip olunması, denetimin yürütülmesi ve bu süreçte elde edilen verilerin değerlendirilmesi aşamalarında da denetçiye yol gösterir.
- İşletmenin tanınması, sadece denetimin planlanması aşamasıyla ilgili olmayıp, denetimin başından sonuna kadar devam eden bir süreci ifade ettiğinden, sektörel uzmanlaşma tüm denetim süreci için fayda sağlar.
- İşletmenin tanınmasına yönelik olarak yapılacak ilk çalışma, denetçi için önemli ölçüde zaman ve emek gerektiren geniş kapsamlı bir faaliyettir.
- İşletmeler benzer özellikler taşısa da; sektörel uzmanlaşmaya sahip olan bağımsız denetçi, her işletmenin kendisine özgü özellikleri yanında; işletme faaliyetlerini, dolayısıyla mali işlemlerini ve tablolarını etkileyen faktörleri değerlendirebilir.

Sektörel uzmanlaşma, aynı zamanda aşağıda verilen denetim süreci içerisinde göz önünde bulundurulması gereken hususları da gözetebilmeye olanak sağlayacaktır (Ergun, 1999);

- Yasal Düzenlemeler, işletmenin kuruluş yasası başta olmak üzere, kurum faaliyetleri ile ilgili mali ve mali olmayan tüm yasal mevzuatı ifade etmektedir.

- İkincil Mevzuat, yasal düzenlemeleri tamamlayıcı ya da açıklayıcı nitelikteki hukuki metinleri ifade etmektedir. Örneğin; yönetmelikler, tebliğler, genelgeler, genel yazılar, özelgeler, ücret tarifeleri gibi.
- İşletmeye Ait Veriler, işletmeye ait mali tablolar, stratejik plan, performans programı, bütçe, faaliyet raporu, mali istatistikler ve ilgili belgeleri ifade etmektedir.
- Maliye Bakanlığı'nın İşletme Üzerindeki Yetkileri, Maliye Bakanlığı'nın işletme faaliyetlerini belirleme ve etkileme yönündeki yetkilerinin ve bu yetkinin nasıl kullanıldığının bilinmesini ifade etmektedir.
- Denetlenen İşletmenin Bağlı ya da İlgili Olduğu Kurumla İlişkileri, denetlenen işletme üzerinde uygulanan kontrol mekanizmalarının kapsamı, bağlı olunan kurumdan bağımsız mali tablo üretilip üretilmediği ve konsolide mali tablo üretme anlamında, diğer işletmeler arası ilişkilerin boyutunu ifade etmektedir.
- Diğer Kurum, Kuruluşlar ve İşletmelerle İlişkileri, bağlı ve ilgili kuruluş olmasa bile; işletme faaliyetlerini etkileyen, dış teyide imkân sağlayan ve mali işlemlerinin gerçekleşmesinde verilerinden yararlanan kurumlarla (tapu idaresi ve bankalar gibi) ilişkileri ifade etmektedir.
- Politik Ortam, Hükümet'in, Meclis'in, medyanın, sivil toplum kuruluşlarının denetlenen kurumun faaliyetleri ve faaliyetlerinin raporlanması üzerindeki etkilerini ifade etmektedir.
- İşletmenin Yetkileri, işletmenin; işleyiş ve uygulama yetkilerini ifade etmektedir.
- Faaliyet Ortamı, işletmenin, içerisinde faaliyet gösterdiği sektörü ve ekonomik ortamı ifade etmektedir.
- İşletme Hakkında Düzenlenmiş/Düzenlenmesi Gereken Raporlar, diğer denetim kurumları tarafından düzenlenmiş denetim raporları ile işletme faaliyetleri ile ilgili diğer raporları ifade etmektedir.
- Muhtemel Gelişmeler, işletmenin faaliyetlerini ve işlemlerini etkileyecek muhtemel yasal ve idari değişiklikleri ve etkilerini ifade etmektedir.
- İşletmenin Görev ve Hedefleri, ilgili mevzuat, stratejik plan ve faaliyet raporlarında yer alan ve işletmenin görev ve hedeflerine ilişkin düzenlemeleri ifade etmektedir.

- İşletmenin Organizasyonel Yapısı, işletmenin organizasyon yapısı, görev ve yetki dağılımı ile iletişim politikalarını ifade etmektedir.
- Hukuki İhtilaflar, işletmenin ya da işletme bünyesindeki birimlerin taraf olduğu mali sonuç doğuran hukuki ihtilafları ifade etmektedir.
- Muhasebe Sistemi ve Mali Yapısı, Mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinde; işletmenin tabi olduğu mevzuat, kullanılan muhasebe sistemi ve mali raporlama sürecini ifade etmektedir.
- Bilişim Sistemi, işletmenin, mali işlemlerini raporlamada ve yönetim süreçlerinde kullandığı bilişim sistemlerini ifade etmektedir.
- İnsan Kaynakları Yönetimi, insan kaynakları politikaları ve bunlara ilişkin süreçler ve eğitim politikalarını ifade etmektedir.
- Risk Değerlendirmesi, işletmenin; risk tanımlama, değerlendirme ve yönetme faaliyetlerini ifade etmektedir.
- İç Denetim Faaliyetleri, iç denetimin varlığı, fonksiyonel bağımsızlığı, faaliyetleri ve etkinliğini ifade etmektedir.

2.4. Denetim Standartları'nda Sektörel Uzmanlaşma

Önceki anlatımlarda da yer verildiği gibi; denetim çalışmaları ile ilgili kalite ve güvenilirlik, bir takım standartlar çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Bu standartlar, denetçiler için de bir anlamda kılavuz niteliği taşımaktadır. Çünkü denetçinin niteliklerine ve denetim sürecinin geneline yönelik olan bu standartlar, denetimin de belirli bir standartta yapılmasını sağlamak ve bu şekilde kaliteli ve güvenilir bir denetimin yapılabilmesi mümkün olabilmektedir.

Söz konusu edilen / edilecek olan bu standartlar; bir işletmede ortaya konulan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri ile denetçiyi hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsamaktadır. Bu bağlamda da denetçinin; mesleki sorumluluklarını gereği gibi yerine getirebilmesi ve bu süreçte yardımcı olması adına, denetim standartlarına ilişkin ilkeleri her daim göz önünde bulundurması ve hiçbir şekilde bu ilkelerin dışında hareket etmemesi yerinde olacaktır (Uğur, 2009).

Dünyada bağımsız denetim standartları açısından öne çıkan iki uygulama Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – GKGDS (*Generally Accepted Auditing Standards – US GAAS*) ile Uluslararası Denetim Standartlarıdır (*International Standards on Auditing – ISA*). Bu iki uygulama özünde benzer olmakla birlikte, detaya inildiğinde farklılıklar görülmektedir. Denetim Standartları, ilk kez 1947 yılında ABD’de “Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (*American Institute of Certified Public Accountants – AICPA*)” tarafından “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (*Generally Accepted Auditing Standards – GAAS*)” adı altında düzenlenmiştir. AICPA ayrıca, denetçilere çalışmalarında kolaylık sağlaması amacıyla tebliğler denebilecek raporlar yayınlamaktadır. Bu raporlar, “Denetim Standartları Açıklamaları (*Statements on Auditing Standards – SAS*)” adı ile bilinmektedir ve 1972 yılından itibaren de, düzenli olarak yayınlanmaya başlanılmıştır (Bozkurt, 1998).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetim çalışmaları açısından uyulması gereken asgari nitelikteki standartlardır ve bu standartların, azami kurallar olarak düşünülmemesi gerekir. GKGDS’nin varlığı, bağımsız denetçinin bu standartları körü körüne uygulaması gerektiği şeklinde de anlaşılmalıdır. Örneğin; karşılaşılan bir durumda, bağımsız denetçi standartta önerilen yolun o duruma uygulanmasının olanaksız olduğunu görür ise, kendisinin karar vereceği başka bir yolu izleyebilir, ancak bu durumda tüm sorumluluğu üzerine almak durumundadır. Çünkü olumsuz bir sonucun doğması halinde, bu durum neticesinde yüklenilmesi gereken külfet, bağımsız denetçiye ait olmak durumundadır (Türker ve Pakdemir, 2002).

Bu bağlamda, GKGDS’nin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilmektedir (Bozkurt, 1998);

- Standartların amacı, denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutabilmektir.
- Bu standartlar; denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur.

- Standartlar, denetçilere yol göstermeyi amaçlayan kılavuzlardır. Bu nitelikleriyle kısıtlayıcı özelliğe sahip değildir. Denetim çalışmalarında uyulması gereken asgari standartlar olma özelliğine sahiptirler. Bundan sonrası her denetçinin kendisine bırakılmıştır. Örneğin; ilgili standart denetçiden çalışmalarını planlamasını istemektedir, ancak planlamanın içeriği ve kapsamı denetçiye bırakılmıştır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, üç ana grup halinde özetlenmiştir. Bunlar “Genel Standartlar”, “Çalışma Sahası Standartları” ve “Raporlama standartları”dır. Günümüze kadar çok az değişikliğe uğrayarak gelen standartlar, birçok ülke tarafından benimsenmiş ve Uluslararası Denetim Standartları’na (International Financial Reporting Standard – IFRS) temel oluşturmuştur (Uğur, 2009). Uluslararası Denetim Standartları, 1977 yılında kurulmuş olan IFAC bünyesinde üye ülkelerce belirlenmiş meslek gruplarının oluşturduğu Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından oluşturulmuştur. Standartların uluslararası alanda yaygınlaşmasını sağlamak anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini artırmak amacıyla IAASB tarafından 2003 yılında Açıklık Projesi başlatılmış ve 2008 yılında tamamlanmıştır. Belirtilen proje kapsamında 36 standart yenilenmiş ve 15 Aralık 2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde 12.06.2006 tarihinde 26196 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren SPK Seri X No:22 “Semaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile sermaye piyasasında Uluslararası Denetim Standartlarına uygun denetim ve raporlama faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli zemini hazırlanmıştır (Kaya, 2009).

Açıklık projesi çerçevesinde gözden geçirilmiş ve yeniden kaleme alınmış 16 standart, yeniden kaleme alınmış 20 standart ve yeni yazılmış 1 standart bulunmaktadır. Bu standartlardan UDS 200 - UDS 299 genel ilkeler ve sorumlulukları, UDS 300 - UDS 499 risk değerlendirme ve belirlenen riskler karşısında denetçilerce uygulanacak prosedür ve teknikler, UDS 500 - UDS 599 denetim kanıtları, UDS 600 - UDS 699 başkalarının çalışmalarından faydalanma, UDS 700 – UDS 799 denetim sonuçları ve raporlama, UDS 800 – UDS 899 uzmanlık gerektiren alanlara ilişkin standartları içermekte, UKKS 1 ise uluslararası kalite kontrol standardı olarak yürürlükte bulunmaktadır.

Uluslararası Denetim Standartları, denetçilere denetim çalışmalarında uygulayacakları yöntemler, yapacakları risk değerlendirmeleri, çalışma ve çalışmalarını kanıtlama şekilleri, çalışmalarını sonucunda varacakları görüşü belgelendirme şekilleri gibi bütün bir denetim sürecinde onlara yol gösterecek standartları içermektedir. Bu standartlara uygun olarak gerçekleştirilen tüm çalışmalar, muhakkak ki denetim çalışmasının nihai çıktısı olan denetim raporunun doğruluğunu ve güvenilirliğini, diğer bir deyişle kalitesini belirleyecektir. Çalışmanın bu bölümünde denetim kalitesini etkileyen bir faktör olarak incelediğimiz sektörel uzmanlaşmanın bahsettiğimiz bu denetim standartlarının uygulanabilirliğini ve anlaşılabilirliğini kolaylaştırabileceği düşüncesi üzerinde durulacak, bu fikre yönelik incelemeler yapılacaktır.

“UDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Yürütülmesi” standardının amacı, bağımsız denetçinin amacını, denetime ilişkin temel kavramları ve ilkeleri belirlemektir. Ayrıca UDS’lerin kapsam, yetki ve yapıları ile başta UDS’lere uyma zorunluluğu olmak üzere bağımsız denetçinin uyması gereken sorumlulukları da açıklamaktadır. Diğer Uluslararası Denetim Standartları bu standart çerçevesinde değerlendirilir.

“UDS 220 Finansal Tablo Denetiminde Kalite Kontrol” standardının amacı; yapılan bağımsız denetimin kalitesinin kontrolüne ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir. Standardın içeriğinde; hem denetimden sorumlu ortak baş denetçinin bağımsız denetimin genel kalitesinin sağlanması konusundaki sorumluluklarına, hem de gerekli kalitede bir denetimin yapılıp yapılmadığına ilişkin gözetimi yapacak olan denetçinin sorumluluklarına açıklık getirilmiştir. UDS 220, finansal tablo denetiminde kalite kontrole ilişkin hususları içermektedir. Bu standardın amacı; yapılan bağımsız denetimin kalitesinin kontrolüne ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir. Bağımsız denetim kuruluşları, yapılacak denetimin kalitesinin kontrolünü sağlayacak yeterli ve etkin kalite kontrol politika ve prosedürlerini kapsayan bir gözetim sistemi kurmak zorundadırlar. Bu standardın içeriğinde; hem denetimden sorumlu ortak baş denetçinin bağımsız denetimin genel kalitesinin sağlanması konusundaki sorumluluklarına, hem de gerekli kalitede bir denetimin yapılıp yapılmadığına ilişkin gözetimi yapacak olan denetçinin sorumluluklarına

açıklık getirilmiştir. Sektörel uzmanlaşmanın denetçilerin çalıştıkları alanlardaki bilgi ve becerini artıracak ve denetçilerin bu şekilde düzenli olarak takip ettikleri şirketlerin çalışma süreçlerine hâkim olacakları düşünülecek olursa, bu riskleri tespit etmeleri ve gerekli prosedürleri uygulamaları daha olası olacaktır. Dolayısıyla böyle bir uygulamanın sonucunda denetimin kalitesinin artacağını öngörülebilir.

“UDS 300 Finansal Tabloların Denetiminin Planlanması” standardı, planlanmadan önce uyulacak esaslar, bağımsız denetimin planlanması, gerekli durumlarda planda değişiklik yapılması, planın yürütülmesi ve gözetimi, belgelendirme, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle kurulacak iletişim ve ilk bağımsız denetimlerde dikkate alınacak hususları içerir. Bağımsız denetimin planlanması, genel bağımsız denetim stratejisini ve ayrıntılı bir bağımsız denetim planı geliştirilmesini ihtiva eder ve yönetime bağımsız denetim riskinin makul bir düzeye indirilebilmesini amaçlar. “UDS 320 Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” standardı ise önemlilik kavramı, bilginin açıklanmaması, yanlış veya eksik açıklanması nedeniyle finansal tabloları esas alarak karar veren finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek hususları kapsar. Bu standart, finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların belirlenebilmesi için bağımsız denetim planını oluştururken tutar açısından kabul edilebilir önemlilik seviyesinin hem finansal tabloların geneli açısından hem de her bir hesap bakiyesi, işlem türü ve dipnotlarda yapılan açıklama bakımından belirlenmesini öngörür. Bu standart aynı zamanda denetim riski, kanıt sayısı ve önemlilik arasındaki ilişkileri de açıklar. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken ve yanlışlıkların etkisini değerlendirirken önemlilik kavramını dikkate almak zorundadır.

Standartlarda belirtildiği üzere denetim planında yer alması gereken unsurlar; uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri, elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları, gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi, işletmenin iç denetçisinden yararlanma biçimi, gerektiğinde uzmanlığına başvurulacak kişiler olarak sıralanabilir. Sektörel olarak uzmanlaşmış denetçiler, denetim çalışmaları sırasında takip edilecek uygun metodolojiyi ortaya koymakta, uygun ekibi oluşturarak bunlar arasında doğru görev dağılımını yapmakta, uzmanlık

alanını bildiğinden yetersiz kaldığı noktaları tespit edip iç denetçiler ya da ekip dışı uzmanların çalışmalarından faydalanmakta çok daha doğru kararlar alabileceklerdir.

“UDS 315 İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması Suretiyle Önemli Yanlış Beyan Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” standardı iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması ve bağımsız denetimde bu konulara ilişkin önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesine ilişkin ilke, usul ve esasları kapsar. Bağımsız denetçinin, finansal tablolarda hata, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskini değerlendirebilmesi ve bu çerçevede yeterli ilave bağımsız denetim tekniklerini tasarlayarak uygulayabilmesi, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramasını gerektirir. “UDS 330 Belirlenen Risklere Karşı Denetçinin Uygulayacağı Prosedürler” standardının amacı, finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskleri ve finansal tablolarda işletme yönetimi tarafından yapılan açıklamaların incelenmesinde yapılacak işlemler ile uygulanacak ek bağımsız denetim tekniklerinin tasarımı ve geliştirilmesine yönelik ilke, usul ve esasları belirlemektir. Bu standart kapsamında, bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirilecek işlemlerin yapısı, zamanlaması ve kapsamına, bağımsız denetçinin mesleki değerlendirmesine bağlı olarak, uygulanacak kontrol testleri ile ek bağımsız denetim tekniklerinin ve analitik testlerin tasarlanmasına ve belgelendirilmesine dair açıklamalara yer verilmiştir.

Risklerin tespit edilmesi ve bunların önemlilik düzeyinin belirlenerek uygun yöntemlerin seçilmesine ilişkin standartlar olan UDS 315 ve UDS 320 denetçinin sorumluluğunun, şirketi ve çevresini iç kontrol de dâhil olmak üzere anlayarak, finansal tablolarında var olan önemli hata risklerini tespit etmek ve değerlendirmek olduğu belirtmiş ve bu risklere karşılık gerekli cevapların, ancak bu şekilde uygulanabileceği ifade etmiştir. Standartlarda yer alan belirlemelere göre; denetçinin şirketi anlamak için operasyonlarını, dokümanlarını, kayıtlarını, iç kontrol prosedürlerini, yönetim tarafından hazırlanan ya da yasal olarak hazırlanması gereken raporlarını, şirketin fabrika ve çalışma alanlarını incelemesi gerekmektedir ve denetçinin önceki dönemlerde edinmiş olduğu bilgi ve tecrübeler, şirketin iç kontrol ortamının ve çevresinin içeriğinin anlaşılmasını, önceki dönemden bu yana şirketin ve operasyonların geçirdiği önemli değişikliklerin farkında olunmasını,

önceki hatalar ve bunların zamana bağlı olarak düzeltilip düzeltilmediğinin görülmesini kolaylaştıracaktır.

“UDS 450 Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlılıkların Değerlendirilmesi” standardı, denetim sırasında tespit edilen ve eğer varsa, finansal tablolarda düzeltilmemiş olan yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirme konusunda denetçi sorumluluğunu açıklamaktadır. Denetçinin amacı, finansal tablolarda önemli yanlışlıkların olup olmadığı hususunda makul güvence elde etmektir. Bu nedenle, denetçi denetimde tespit edilen yanlışlıkların yapısını değerlendirerek bu yanlışlıkların başka yanlışların var olduğuna ilişkin bir gösterge olup olamayacağını değerlendirmeli ve denetim stratejisi ve denetim planının değiştirilmesine gerek olup olmadığı konusunda karar vermelidir. Sektörel uzmanlaşma denetçiye sektöre ve bu sektörde faaliyet gösteren şirketlere özgü riskler konusunda tecrübe katarak karşılaştığı riskler karşısında alması gereken kararlar ve uygulaması gereken yöntemler noktasında yardımcı olur. Nitekim karşılaşılan her sorun denetim sürecini ve denetçinin görüşünü etkileyecek düzeyde önemli olmayabilecek, önemsiz yanlışlıklar nedeniyle yapılan değişimler etkin olmayan bir süreç yaratırken, önemli olabilecek sorunlara karşı aksiyon alınmaması da denetimin kalitesini düşürebilecektir. Uzmanlaşmış bir denetçi karşılaştığı riskin önem düzeyini tartarak denetim planında bir değişikliğe gerek olup olmadığını, eğer bir değişiklik gerekliyse yeni yöntemin nasıl olacağını daha sağlıklı bir şekilde belirleyebilir.

“UDS 500 Denetim Kanıtı” standardı finansal tabloların denetimi esnasında, toplanacak denetim kanıtlarının niteliği ve miktarı ile kanıtların toplanmasına yönelik denetçilerce kullanılacak denetim yöntem, teknik ve prosedürleri hakkında bilgiler önemlidir. Denetim kanıtı; denetçinin, denetim görüşünün temelini oluşturan sonuçlara ulaşmak amacıyla topladığı ve kullandığı bilgilerden oluşur. Denetçi, denetim görüşüne temel oluşturacak sonuçlara ulaşmak için, yeterli ve uygun miktarda denetim kanıtı toplamlıdır. “UDS 501 Denetim Kanıtı - İlave Konulara İlişkin Önemli Hususlar” standardı ise kanıt toplama sırasında finansal tablolarda yer alan özellikli hesap bakiyeleri ile diğer dipnot açıklamalarına yönelik gerekli çalışmaların yapılmasına dikkat edilmelidir. Bu standart denetçinin incelenen birimle ilgili “stokların fiziki sayımına katılımı”, “dava ve iddialara ilişkin soruşturma yapılması”, “uzun vadeli yatırımların değerlendirilmesi ve açıklanması” ve “bölümlere

göre bilgilendirme” yapılması konularına yönelik açıklamalar içermektedir. Denetçiler denetim çalışmaları sonucunda vardıkları görüşü savunabilmek için çalışmalarına belirli kanıtları dayanak olarak sunmak durumundadırlar. Bu kanıtları ortaya ortaya koyabilmek için denetçiler standartlar doğrultusunda belirlenmiş çeşitli teknikleri kullanabilirler. Ancak hangi yöntemin kullanılacağı denetçinin deneyimi ve bilgisine göre farklılık gösterebilmeye birlikte varılacak sonucu da etkilemektedir. Denetçinin kanıt toplamak adına kullandığı yöntemler “UDS 520 Analitik İnceleme Teknikleri”nde belirtildiği gibi finansal bilgilerin, finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerin analiz edilerek değerlendirilmesi ya da “UDS 530 Denetim Örneklemesi”nde belirtildiği gibi denetim örneklemesinin kullanılması olabilir. Uygun yöntemi seçmek ve doğru sonuca ulaşmak, o sektörün risklerini ve iş süreçlerini tanıyan uzman bir denetçi için daha mümkün olabilecektir.

Denetçi “UDS 610 İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması” standardında belirtildiği gibi denetlediği şirketin iç denetim çalışmalarından faydalanabilir veya UDS 620’de bahsedildiği gibi uzman çalışmalarından faydalanabilir. “UDS 620 Denetçinin Bir Uzmanın Çalışmasını Kullanması” standardının amacı, uzman çalışmalarının bir denetim kanıtı olarak kullanılmasına rehberlik etmektir. Bir uzman tarafından hazırlanan çalışma kullanılırken, bağımsız denetçi söz konusu çalışmanın denetim için uygun olup olmadığını gösteren uygun ve yeterli kanıtları toplamalıdır. “Uzman” muhasebe ve denetim dışı belirli bir alan hakkında gerekli yetenek, bilgi ve tecrübeye sahip olan kişi ve kurum anlamındadır. Bağımsız denetçinin tecrübesi ve eğitimi, denetçinin genel işletme konuları hakkında bilgi elde etmesini sağlar. Fakat denetçiden muhasebe ve denetim dışı başka bir alan ve meslekle (aktüerlik veya mühendislik v.b) ilgili olarak, o alanda eğitim görmüş ehliyetli kişilerin sahip olduğu uzmanlık derecesine sahip olması beklenemez.

Denetçi uzmanlığının çalışmalarda kullanılmasına ilişkin düzenlenmiş olan “Uluslararası Denetim Standartları (UDS) 620”; denetçi uzmanlığını, muhasebe ya da denetim dışında herhangi bir alanda uzmanlığa sahip kişi ya da organizasyonların bu alandaki çalışmalarının, denetçi tarafından yeterli düzeyde denetim kanıtı elde etmek amacıyla kullanılması olarak tanımlamıştır. Standart doğrultusunda verilen tanımlamaya göre; denetçi uzmanlığı, denetçinin “iç uzmanlığı” ya da “dış uzmanlığı” şeklinde olabilmektedir.

İç uzmanlığın, denetim şirketinde ya da bu şirkete bağlı bir şirkette geçici ya da sürekli olarak çalışmakta olan elemanlar ya da bir ortak denetçi olabileceği söylenebilir. Bu temelde Standart'ta; denetim çalışması sırasında, kanıt elde edebilmek amacıyla muhasebe ya da denetim dışında herhangi bir alanda uzmanlık gerektiğinde bir denetçinin uzmanlığına ihtiyaç duyulacağı belirtilmektedir (UDS 620).

UDS 620'ye göre, muhasebe ve denetim dışında sahip olunabilecek uzmanlık alanları; karmaşık finansal araçların, bina ve arsaların, makine ve ekipmanların, değerli madenlerin, sanat eserlerinin, antikaların, maddi olmayan mal varlıklarının, şirket birleşmelerinden gelen varlık ya da yükümlülüklerin ve hasara uğramış varlıkların değerlemeleri konusunda olabilmektedir. Ayrıca Standart'ta yer alan uzmanlık gerektirebilecek bir başka alan da, sigorta sözleşmeleri ve çalışan hakları ile ilgili yükümlülüklerin hesaplanmasıdır. Akaryakıt rezervlerinin tahmin edilmesi, çevresel yükümlülüklerin değerlemesi, kontratların, yasa ve yükümlülüklerin yorumlanması, karmaşık ve alışılmadık vergi uygulamalarının analizi uzmanlık gerektirebilecek diğer konular arasında yer almaktadır (UDS 620). Denetçinin uzmanlığa gerek duyabileceği konular; şirketi, şirketin iç denetimini ve çevresini anlamak, muhasebesel göstergelerdeki önemli hata risklerini tanımlamak ve değerlendirmek, finansal raporlama düzeyinde değerlendirilen risklere karşılık vermek, gerekli kontrol testlerini yapmak, denetim kanıtlarının yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirmek olarak da değerlendirilebilmektedir (UDS 620).

UDS 620'de belirtildiği gibi; denetçi uzmanlığından yoksun olma, denetim faaliyeti sırasında riskleri tanımlama ve değerlendirme anlamında istenilen sonuçları doğurmayacaktır. Standart'ta yer alan belirlemelere göre; denetçi, muhasebe ve denetim dışında uzmanlık gerektiren durumlarda dışarıdan yardım almadan, diğer bir deyişle bir iç uzman gibi denetim faaliyetlerini yürütebilmelidir. Bunun için denetçinin, benzer türde uzmanlık gerektiren şirketlerde denetim tecrübesinin bulunması, bu alanda eğitim ya da profesyonel gelişiminin olması ve daha önce benzer uygulamalarda bulunmuş denetçilerle bu konu üzerinde tartışmış olması gereklidir. UDS 620 ile ilgili olarak altı çizilmesi gereken önemli noktalardan biri de; denetçinin şirketi, şirketin iç denetimini ve çevresini anlamak konusunda ve şirketin

finansal göstergelerindeki önemli hata risklerini tanımlama ve değerlendirme konusunda uzmanlığa ihtiyaç duymasıdır. Denetçinin, belirli bir sektördeki şirketlerde sürekli olarak bağımsız denetim çalışması yürüterek elde ettiği sektörel uzmanlaşma kavramı da bu noktaya odaklanmaktadır. Sektörel uzmanlaşmanın sağlayacağı en önemli fayda, denetçinin o sektörü ve o sektördeki şirketleri tanıyarak denetim sırasında riskleri tanımlama ve değerlendirme anlamında uzmanlığını kullanmasıdır. Bu da, doğrudan denetim raporunun kalitesini etkileyecek bir faktör olarak değerlendirilebilmektedir.

UDS 800, UDS 805 ve UDS 810, denetimde uzmanlık gerektiren alanlara yönelik standartlardır. “UDS 800 Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçeve HAZIRLANAN Finansal Tabloların Denetimi” standardında belirtildiği üzere özel amaçlı bağımsız denetim çalışmasının yapısı, zamanlaması ve kapsamı belirli şartlara göre farklılaşır. Bu türden özel amaçlı bağımsız denetim sözleşmeleri imzalanmadan önce, bağımsız denetçi müşterisiyle işin mahiyeti ile hazırlanacak raporun şekli ve içeriği üzerinde mutabakata varır. Bu standart özel amaçlı bağımsız denetimlerin gerçekleştirilmesinde UDS 100 – UDS 700’ün uygulanmasına ilişkin özel hususları ele alır. Bu özel amaçlar bir işletmenin vergi iadesi için verilecek finansal tabloları için vergi muhasebesi kayıtları, alacaklılar için düzenlenen nakit akış bilgileri için nakit tahsilat ve ödemelerinin muhasebe kayıtları, bir düzenleme kurulunun düzenleme hükümlerine uygunluk açısından yapılan finansal raporlama, ya da bir borç ya da proje anlaşmasına yönelik finansal raporlaması olabilir (Kaya, 2009).

“UDS 805 Özel Hususlar - Tek Bir Finansal Tablonun veya Finansal Tablodaki Tek Bir Hesap, Kalem veya Unsurun Denetimi” standardı, özel amaçlı muhasebe çerçevesine göre hazırlanmış olan finansal tabloların veya finansal tablo kalemlerinin denetimine ilişkin ilke ve esasları belirler. “UDS 810 Özet Finansal Tablolar Üzerinde Raporlama Çalışmaları” standardı ise özet finansal tablolar hakkında denetim raporu hazırlamaya ilişkin olarak denetçinin sorumluluğunu düzenler. Denetçi, özet finansal tabloların denetlenmesi ve rapor hazırlanmasına ilişkin sözleşmeyi kabul etmenin ya da etmemenin uygunluğuna karar vermeli, şayet özet finansal tablolar için rapor hazırlamayı kabul ederse, elde edilen kanıtlardan çıkan sonucu temel alarak özet finansal tablolara ilişkin görüş vermelidir.

IFAC bünyesinde IAASB tarafından yayınlanmış olan kalite kontrol standardı “UKKS 1: Finansal Tabloların Denetimi ve Sınırlı İnceleme Çalışmaları ile Diğer Güvence ve Alakalı Hizmetler Sunan Firmaların Uymaları Gereken Kalite Kontrol Standartları” denetim ve inceleme üzerinde mutabık kalınmış prosedürler ve benzeri hizmetler sunmak isteyen bir firmanın uyması gereken kalite standartlarını tanımlamaktadır. Denetim firmasının kalite kontrol sistemine ilişkin sorumluluklarını belirleyen bu standartta tespit edilen hedef, denetim firmasının makul güvence ile firmanın ve personelin mesleki standartlar ile yasalar ve ilgili mevzuata uymasını ve denetim raporunun ilgili koşullara uygun olmasını sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurması ve sürdürmesidir (Kaya, 2009).

Uluslararası Denetim Standartları da ortaya koymaktadır ki denetimde uzmanlık kavramı, denetçinin çalışmaları ve dolayısıyla denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olacaktır. Farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin operasyonları ve iş süreçleri çeşitlilik gösterebilmektedir. Örneğin inşaat sektöründe görülen stok süreci, ithal ettiği ürünleri satan bir şirketin stok sürecinden farklı olabilecek, bu durum da denetimi gerçekleştirilen şirketin sektörüne özgü süreçler hakkında yeterli düzeyde tecrübe sahibi olmayan bir denetçi için standartlardan sapma olup olmadığını tespit etme ve bunu görüşüne yansıtma noktasında zorluklar doğurabilecektir. Bu nedenle sektörel uzmanlaşma, yapılan birçok çalışmada denetim sürecinde risklerin ve hataların tespitini kolaylaştırarak uygun yöntemle doğru görüşe ulaşmayı sağlayan ve denetim kalitesini bu anlamda olumlu yönde etkileyen bir faktör olarak ortaya koyulmuştur. Sektörel uzmanlaşma denetçinin tüm tecrübesini ve uzmanlığını belirli bir sektörde yoğunlaştırarak standartların uygulanması açısından yeterli deneyim ve uzmanlığa ulaşabilecektir. Aynı alanda denetim çalışmasında bulunmak, karşılaşılabilecek riskleri tanımayı, bunlar hakkında doğru değerlendirmeler yapabilmeyi ve benzer başka durumlarda geçmiş tecrübelerden faydalanmayı kolaylaştırabilecektir.

2.5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, iki grup hüküm müstesna olarak 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 14 Şubat 2011 tarihinde resmi gazetede yayımlanmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 6103 sayılı Türk Ticaret

Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun ile tasarlanan yeni kanuna göre bu müstesnalar; sermaye ortaklıklarının pay sahiplerini veya ortaklarını, işçilerini, tedarikçilerini, borçlanma senedi alacaklılarını, yatırımcıları, genel olarak “*stakeholder*” kavramı ile ifade edilen kişi ve kuruluşları ilgilendiren bilgileri internet sitelerinde yayınlamalarına yönelik düzenleme ve gerçek ile tüzel kişi tacirlerin IFRS özdeşi olan TMS’ye tabi olmasını öngören finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeler olup, bu iki müstesna durumdan ilki 1 Temmuz 2013 tarihinden, ikincisi ise 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olacaktır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun denetim alanında getirdiği yenilikler, Türkiye’de denetim alanında önemli bir reform niteliği taşımaktadır. Bu kanunun getirdiği en önemli değişikliklerden biri limited şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulması şartıdır. Ayrıca denetçi olabilmek için eğitim, tecrübe, uzmanlık gibi nitelikleri aramayan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun aksine, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu denetim ve denetçiyi niteleyen birçok madde barındırmaktadır. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde denetim uygulamaları bakımından yasanın getirdiği yeni düzenlemeler ve çalışmamızın konusu olan sektörel uzmanlaşma kapsamında, limited şirketlerin denetimine ilişkin olarak sektörel uzmanlaşma kavramının uygulanabilirliği incelenecektir.

Semayenin globalleştiği, sınırlarötesi yatırımların gerçekleştirildiği, şirket yönetiminde kurumsallığın ön plana çıktığı bu çağda, yabancı sermayeyi ülkeye çekmek için gerekenlerden biri evrensel kurallara ve kriterlere göre hazırlanmış finansal tablolar ve yine evrensel kriterlere uygun olarak şirket ortaklarının etkisinde kalmadan hazırlanmış bağımsız denetim raporlarıdır (Dural, 2009). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun bu bakış açısıyla incelendiğini, genel anlamda denetimin önemini artırdığını ve bu konuya geniş yer ayırdığını söyleyebiliriz. Bu kanunun getirdiği yenilikler doğrultusunda, anonim şirketlerin denetimine ilişkin hükümler limited şirketler için de uygulama alanı bulacak, bu şirketler de bağımsız denetim şirketlerince denetime tabi tutulacaklardır. Denetçilerin sektörel uzmanlığı açısından bu değişim, denetçilerin limited şirketlerin denetimleri anlamında uzmanlıklarının gerekli olup olmadığı konusunda soru işareti doğurmaktadır. Uygulamaya geçecek 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ana hatları ile;

Şirketler hukukuna ilişkin olarak:

- Kurumsal yönetime ilişkin (*governance*) düzenlemeler,
- Sermaye şirketlerinin internet sitesi oluşturmaları ve “*stakeholder*” kavramı ile tabir edilen tüm menfaat sahiplerine bilgi toplumu hizmetleri uyarınca gerekli bilgileri bu site aracılığı ile aktarmasına yönelik düzenlemeler,
- Tek pay sahipli anonim şirketlere (A.Ş.) ve tek ortaklı limited şirketlere (L.Ş.) ilişkin düzenlemeler,
- Türk hukukunda ilk defa düzenlenen ve Avrupa Birliği düzenlemelerine uygun hükümlerle bağlanan “*Corporate Group*”, yani şirketler topluluklarına ilişkin düzenlemeler,
- Bölünme, birleşme, tür değiştirme gibi şirketlerin yapısal değişikliklerine ilişkin düzenlemeler,
- IFRS’in özdeşi olan TMS ile ticari defterlerin yeni düzenine ilişkin düzenlemeler,
- Sermaye şirketlerinin denetimine ilişkin düzenlemeler,
- Mal tedarigi veya hizmet sağlayanların fatura veya eş değerli ödeme taleplerinin karşılığı olan alacaklarının borçlu tarafından zamanında ödenmesini sağlayan düzenlemeler.

Anonim şirketlere ilişkin olarak:

- Kuruluş düzenlemeleri,
- SPK ile Kanun arasındaki düzen ve sistem değişikliklerini ortadan kaldırmaya yönelik olarak eski kanunun daha çok kapalı A.Ş.’lere yönelik düzenlemelerinin aksine; tek pay sahipli A.Ş., halka açık A.Ş. ve pay senetleri borsada işlem gören borsa A.Ş. türünden şirketlere ilişkin düzenlemeler,
- Sermaye ve paylara ilişkin düzenlemeler,
- Kendi hisse senetlerinin iktisap veya rehin olarak kabul edilmesine ilişkin düzenlemeler,
- Yönetim Kurulu yapısına yönelik düzenlemeler,
- Genel Kurul yapısına yönelik düzenlemeler,
- Sermaye artırımına yönelik düzenlemeler,
- 549. madde ile açıklanan hukuki sorumlulara ve 562. Madde ile düzenlenen cezai sorumluluklara ilişkin düzenlemeler,

- Sona erme ve tasfiyelere ilişkin düzenlemeler içermektedir.

Limited şirketlere (L.Ş.) ilişkin olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda tanımlanan özellikler, yapı, yönetim, karar mekanizmaları, Genel Kurul ve yöneticilere yönelik düzenlemeler açısından anonim şirket (A.Ş.) yapısı ile benzerlik taşımaktadır. Buna karşın bilanço açıklarını kapatmak gibi ek yükümlülükler, yan edinim yükümlülükleri, bağlılık borcu, rekabet yasağı, diğer ortakların onayı olmadan pay devredilememesi gibi farklılık arz eden noktalar da bulunmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu limited şirketlere ilişkin olarak ana hatları ile aşağıdaki düzenlemeleri getirmektedir:

- Sermaye yapısı, ortaklar ve pay sahipliği yapısına ilişkin düzenlemeler,
- Kuruluş ve ortaklığın hukuki durumuna ilişkin düzenlemeler,
- Finansal gücün artırılması ve ekonomik yapının güçlendirilmesine yönelik düzenlemeler.

2.5.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Anonim Şirketlerin Denetimi

Anonim şirketler için düzenlemeler; denetlemeye, denetçiye, ibraz yükümü ve denetçinin bilgi alma hakkına, denetim raporuna, denetçi görüş yazılarına, denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluklarına, şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıklarına, topluluk ilişkileri için özel denetime ilişkin düzenlemeler olarak sınıflandırılabilir.

2.5.1.1. Denetlemeye İlişkin Düzenlemeler

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun, anonim şirketlere ilişkin düzenlemelerinin birinci bölümünde genel hükümler, kuruluş ve temel ilkelere; ikinci bölümünde yönetim kuruluna ilişkin düzenlemelere; üçüncü bölümde ise denetleme ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

Denetim ancak finansal konularda söz konusu olabilir; finansal tablolara yansıtılan ve buradaki bilgi ve açıklamalara temel olan hukuki işlemlerin yerindeliğinin ve geçerliğinin hukuken denetlenmesi söz konusu değildir. Denetçi

ancak bu hukuki işlemlerinin, olumlu veya olumsuz olsun, finansal sonuçlarının finansal tablolara Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmeye uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını denetleyebilir. Denetleme Türkiye Denetim Standartları'na uygun olarak özenle yapılır. Denetleme, şirketin veya topluluğun, durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını; yansıtılmamışsa bunun sebeplerini; aykırılık ve yanlışlıkları açıkça ortaya koyacak şekilde yapılır ve gerçeği dürüstçe yansıtır.

2.5.1.2. Denetçiye İlişkin Düzenlemeler

Anonim şirketler için denetçiye ve denetçilerde aranması gereken niteliklere ilişkin düzenlemeler; seçim, görevden alma ve sözleşmenin feshi ve denetçi olabilecekler şeklinde iki kısım halinde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 399'uncu ve 400'üncü maddelerinde yer almaktadır. Seçim, görevden alma ve sözleşmenin feshine ilişkin düzenlemeler 399'uncu maddede belirtilmiştir. Buna göre denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Konsolidasyona dahil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir. Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi,

a) Yönetim kurulunun,

b) Sermayenin yüzde onunu, halka açık

şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde, başka bir denetçi atayabilir.

2.5.1.3. İbraz Yükümü ve Denetçinin Bilgi Alma Hakkına İlişkin Düzenlemeler

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 401'inci maddesi anonim şirketler için ibraz yükümü ve denetçilerin bilgi alma haklarına ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Buna göre şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye vermekle yükümlüdür. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin,

varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkanları sağlamalıdır. Denetçi ve denetleme konusu çerçevesinde işlem denetçisi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi birinci fıkranın ikinci ve bu fıkranın birinci cümlesinde öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi bu fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde yer alan yetkileri yavru ve ana şirketler için de kullanabilir.

2.5.1.4. Denetim Raporuna İlişkin Düzenlemeler

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 402'inci maddesi anonim şirketler için denetim raporuna ilişkin düzenlemelere yönelik ayrıntılara yer vermektedir. Bu denetim raporunda hangi hususların yer alacağı madde de ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Genel itibarıyla bakılacak olursa, denetçi raporunu, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alacak şekilde düzenler. Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirketin ve topluluğun, finansal tablolarını esas alır. Şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesinin şartları ile gelişmesi hakkında yönetim kurulunun yaptığı irdelemeleri Türkiye Denetim Standartlarında öngörülmüş bulunan ilgili çalışma ve raporlama standartlarının gösterdiği çerçevede değerlendirir ve madde düzenlenen diğer hususlara raporunda yer verir.

2.5.1.5. Denetçi Görüş Yazılarına İlişkin Düzenlemeler

Anonim şirketler için denetçilerin görüş yazılarına ilişkin düzenlemeler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 403'üncü maddesinde yer almaktadır. Buna göre denetçi, denetimin sonucunu, görüş yazısında açıklar. Bu yazı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında, denetçinin, değerlendirmelerini de içerir. Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle 398'inci madde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe

Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilerine göre şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.

2.5.1.6. Denetçilerin Sorumluluklarına İlişkin Düzenlemeler

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 404'üncü maddesi anonim şirketler için denetçilerin sır saklamaktan doğan sorumluluklarına ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Yasaya göre denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetim kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir. Sır saklama yükümünün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüz bin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir.

2.5.1.7. Şirket ile Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıklarına İlişkin Düzenlemeler

Denetlenen şirket ile denetçi arasında meydana gelebilecek görüş ayrılıklarına ilişkin hususlar 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 405'inci maddesi ile düzenlenmiştir. Buna göre şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idarî tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Dava giderlerinin borçlusunu ise şirkettir.

2.5.1.8. Topluluk İlişkilerinde Özel Denetime İlişkin Düzenlemeler

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 406'ncı maddesindeki düzenlemeler, anonim şirketlerde topluluk ilişkileri için özel denetimlere ilişkin hususlara açıklık getirmektedir. Denetçi, şirketin hakim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa; herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin, hakim şirketle veya hakim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabilir. giderlerinin borçlusunu ise şirkettir.

2.5.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda KOBİ'lerin Denetimi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile limited şirketlerin;

- Tanım ve kuruluşlarına
- Şirket sözleşmelerinin değiştirilmelerine,
- Ortakların hak ve borçlarına,
- Şirketlerin organlarına,
- Sona erme ve ayrılımlarına

ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Şirketin organlarına ilişkin olarak yapılan düzenlemeler arasında bulunan denetçilere ilişkin 635'inci maddenin birinci fıkrasında; "Anonim şirketin denetçiye ve işlem denetçileriyle denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır." denilmektedir. Diğer bir deyişle bu kanun uyarınca limited şirketler de anonim şirketler gibi bağımsız denetime tabi tutulacaktır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda KOBİ'leri tanımlayan ölçütler Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve TMSK'nın görüşleri alınarak, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yönetmelikle şahıs şirketleri hakkında 1522, sermaye şirketleri hakkında ise 1523'üncü madde ile düzenlenir. Yönetmeliğin Küçük ve Orta

Büyükölükteki İşletmelerin Sınıflandırılması başlıklı 5. maddesinde şöyle bir ayırım yapılmıştır:

- Mikro işletme: 10 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 1.000.000 TL'yi aşmayan çok küçük ölçekli işletmeler,
- Küçük işletme: 50 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 5.000.000 TL'yi aşmayan işletmeler,
- Orta büyüklükteki işletme: 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 25.000.000 TL'yi aşmayan işletmeler.

Bu ölçütler (başta ticari defterler, finansal tablolar ve raporlama ile ilgili olanlar da dahil olmak üzere); 6102 sayılı kanunun ilgili tüm hükümlerine uygulanır. Bu ölçütlerin üzerindeki sermaye şirketleri büyük sermaye şirketi sayılmaktadır. KOBİ ölçülerinde olsalar dahi büyük sermaye şirketi sayılan şirketler ise borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları kamuya açık bir piyasada işlem gören ya da işlem görmek üzere ihraç edilme aşamasında bulunan sermaye şirketleri, bankalar, yatırım bankaları, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri vb.'dir.

Türkiye'deki işletmelerin %99.89'unu oluşturan KOBİ'ler, ülke istihdamının %76,7'sini, yatırımların % 38'ini, katma değerin % 26,5'ini ve ihracatın % 10'unu gerçekleştirirken, banka kredilerinin sadece %5'ini kullanmaktadırlar (Argun ve Kavut, 2009). Bu veriler göstermektedir ki, ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olan KOBİ'lerin gerçekleştirebileceklerinden çok daha az katma değer yaratmaktadırlar.

Daha önce de bahsettiğimiz gibi, şirketlerin uluslararası standartlara uygun hareket etmesi ve yine global standartlara göre denetlenmesinin en önemli amaçlarından biri, finansal bilgiye ihtiyaç duyan her türlü kullanıcıya karşılaştırılabilir bilgi akışı sağlayabilmektir. KOBİ'lerin operasyonlarını uluslararası standartlara uygun olarak gerçekleştirerek sayılabacakları uluslararası karşılaştırılabilir finansal tablolarına ihtiyaç duyulmasının temel nedenleri şu şekilde sıralanabilir:¹

¹ <http://www.tmud.org.tr/images/modul1.pdf>

- Finansal kuruluşlar, sınır ötesi kredi sağlamakta ve çokuluslu bir biçimde faaliyet göstermektedir. Birçok ülkede, mikro işletmeler dâhil KOBİ'lerin yarısından fazlasının bankalara kredi borçları bulunmaktadır. Bankalar (bankerler), borç verme kararlarını alırken ve bu borçlara ilişkin koşulları ve faiz oranlarını belirlerken finansal tablolara güvenmektedir.
- Tedarikçiler, kredili olarak mal ve hizmet satmadan önce diğer ülkelerdeki alıcıların finansal durumunu değerlendirmek istemektedir.
- Kredi derecelendirme kuruluşları, tüm dünyada aynı biçimde derecelendirme yapmaya çalışmaktadır. Sınır ötesi faaliyet gösteren bankalar ve diğer kurumlar genellikle benzer derecelendirmeler oluşturmaktadır. Raporlanan finansal bilgi, derecelendirme sürecinde oldukça önemlidir.
- Birçok KOBİ'nin denizaşırı tedarikçileri bulunmakta ve söz konusu tedarikçilerin finansal tabloları, uzun vadeli iş ilişkilerine ilişkin beklentilerin değerlendirilmesi amacıyla kullanılmaktadır.
- KOBİ'ler, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarından sınır ötesi fon sağlamaktadır.
- Çoğu KOBİ'nin, günlük yönetimlerinde yer almayan dış yatırımcıları vardır.

KOBİ'lerin günümüz şartlarında varlıklarını sürdürebilmeleri, işletme ile bağlantısı olan tüm kişi ve kurumlara gerçek bilgi aktarımı sağlayabilecekleri, yönetim ve kurumsallaşma anlamında önemli adımlar atmalarını sağlayacak bu büyük değişim, sağlayacağı bu katkıların yanında uygulamada birçok zorluğu da beraberinde getirecektir. Bu zorluklar, bu şirketlerin vergi ödemelerini azaltmak ya da finansman ihtiyaçlarını sağlayabilmek amacıyla mali tablolarını gerçeği yansıtmayacak şekilde düşük gösterme çabaları olabilmesi, bu şirketlerde kaynak yetersizlikleri nedeniyle finansal bilginin doğru sağlanıp aktarılmasına katkıda bulunabilecek sistemlerin oluşturulamaması gibi sorunlardan kaynaklanabilir.

KOBİ'lerin denetimine ilişkin olarak karşılaşılabilen başlıca sorunlar; kurumsallaşamamaktan kaynaklanan zorluklar, bilgi amaçlı raporlamanın ve denetimin gerekliliğinin kavranamamış olmasından kaynaklanan zorluklar, kredi kuruluşları tarafından belirlenen derecelendirme kriterlerine uyamamaktan kaynaklanan zorluklar, yeterli sayıda ve nitelikli personel istihdamının sağlanamamasından kaynaklanan sorunlar şekilde sıralanabilir (Argun ve Kavut,

2009). Bu zorluklar göz önünde bulundurulduğunda, KOBİ'lerin denetimi sırasında denetçi uzmanlığı ve sektörel uzmanlaşma kavramlarının önem kazanacağını söyleyebiliriz. KOBİ'leri kurumsallıktan uzaklaştıran sorunlarından biri mali tablolarını mali yapılarını ve faaliyet sonuçlarını doğru bir biçimde ortaya koymayacak şekilde düzenlemeleridir. Ayrıca günümüz şartlarına uygun bilgi ve raporlama sistemlerinin yerleşmemiş olması, bu şirketleri şeffaf bir yapıdan alı koymaktadır. Denetim çalışmasının önemli bir kaynağını denetlenen şirketten alınan finansal bilgi ve raporlar oluşturacaktır. Doğru bilgi sağlama anlamında güvenilirlikten bu kadar uzak şartlarda gerçekleştirilen bir denetim çalışmasında uzmanlığın önemi artacaktır. Bu şirketler süreç içerisinde belirli kurallara uygun dış denetimlere tabi tutulmamış ve şirket içi iç kontrol sistemleri oluşturmamışlardır. Bu durum denetçilerin oluşturacağı denetim metodolojisi, riskli noktalara ilişkin tespitleri ve karşı tarafta denetimin gerekliliğine ilişkin bakış açısını geliştirmeleri anlamında uzmanlıklarını gerektirecektir denilebilir.

KOBİ'lerin denetimine ilişkin olarak denetçi uzmanlığı gerektirecek bir başka zorluk ise bu şirketlerde karşılaşılabilecek kayıt dışı işlemlerdir. Denetim anlamında bu tür bir durum, risklerin değerlendirilmesi açısından ciddi bir uzmanlık gerektirmektedir. Daha önce belirttiğimiz gibi bu şirketlerin iç kontrol yapılarının zayıf olması ve daha önce böyle bir denetimden geçmemiş olmaları, denetçi için uygun metodolojinin seçimi ve risk tespiti açısından bir zorluk yaratmaktadır. Bunun yanında bu şirketlerin çalışan sayılarındaki azlık, bazı çalışanların hem işlemleri gerçekleştirmeleri hem de bu işlemleri kontrol eden ve gözetleyen kişi konumunda bulunmalarına yol açmaktadır. Çalışan sayısının az olması, bazı birimlerin kontrol yapısını ve görevlerin ayrılığı ilkesini ortadan kaldıracak şekilde birkaç görevi aynı zamanda üstlenmelerine neden olmaktadır. Bu durumun da denetçi açısından aynı zorlukları yaratacağını söyleyebiliriz.

2.5.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Denetçi Uzmanlığı

Önceki bölümlerde incelendiği üzere denetçi olabilmek için eğitim, tecrübe, uzmanlık gibi nitelikleri aramayan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun aksine, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu denetim ve denetçiyi niteleyen birçok madde

barındırmaktadır. Yeni yasada denetçilerin sahip olmaları gereken özellikler detaylandırılmış ve uzmanlaşmaya da yer ayrılmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun çağdaş yaklaşımlar ile ABD ve AB'de görülen oluşumlarla tamamen örtüşen taşıyıcı kolonları şunlardır:

- Uzman, mesleki yönden yeterli, teknik donanımlı, hukuki anlamda özenli, sorumluluğunun bilincinde bulunan,
- Bağımsız bir denetçi tarafından Uluslararası Denetim Standartları'na uygun,
- Meslek etiğine bağlı olarak gerçekleştirilen,
- Mesleğin gereği olan şüphecilikle yapılan,
- Şeffaf,

bir denetim anlayışıdır.²

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, bağımsız denetimin özelliklerine şu şekilde değinmiş ve uzmanlığı da aranan özelliklerin arasına eklemiştir:³

- Uzmanlık; Uzmanlık denetçinin, ister denetleme şirketi, ister gerçek bir kişi olsun, mesleki eğitime, geliştirilip ve güncelleştirilen nitelikli bilgiye sahip olması şeklinde tanımlanır. Denetçi, bağımsız denetleme kuruluşudur. Orta ve küçük ölçekli sermaye şirketlerinde denetimi, bağımsız olan, bir veya birden fazla YMM ve/veya SMMM de yapabilir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, şirketin kuruluşu, sermayenin artırılması, azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme gibi işlemlerin denetimini de konusunda uzman işlem denetçilerinin yapmasını öngörmektedir. Ayrıca şartların varlığında özel denetim de söz konusu olur. Özel denetim belirli olayların (yolsuzluk şüphesi, finansal tablolarda tutarsızlık, Genel Kurul'a verilmeyen bilgilerin bazı pay sahiplerine verilmiş olması vb.) aydınlatılması ve gerçeklerin ortaya çıkarılması için yapılan denetimdir.

² <http://www.pwc.com/tr/en/publications/Assets/ttk-yol-haritasi.pdf>

³ <http://www.pwc.com/tr/en/publications/Assets/ttk-yol-haritasi.pdf>

- Bağımsızlık; tarafsızlık yanında denetçinin şirkete karşı yabancılığını, şirketin bünyesinde yer almamasını, şirketle, ortaklarıyla, yakınlarıyla, çalışanlarıyla ilişki içinde olmaması ifade eder.
- Tarafsızlık; Bağımsız olan denetçinin taraf tutmadan, etki altında kalmadan meslek etiği bağlamında denetimi yapmasıdır.
- Amaç; Denetim, uluslararası piyasalarla bütünleşmek, bu piyasaların dili ile konuşmak amacı dolayısıyla Uluslararası Denetim Standartları (“UDS”) ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları’na (“TDS”) göre yapılır.
- Meslek etiği; Bir mesleğin, mesleğin niteliklerine uygun olarak, mesleki davranış yasaları bağlamında dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılmasına ilişkin düzenlenen kurallardır. Denetimin en büyük güvencesi mesleki disiplin ve mesleki etikdir.
- Şeffaf denetim; şirketin veya topluluğun denetiminin sonuçlarının internet sitesine konulması, tabloların beş yıl sitede kalması, denetim raporunun, denetimin türü, kapsamı ve sonuçları hakkında gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış olması ve geçmiş yıllarla karşılaştırılmalı hazırlanması anlamına gelir. Raporun şeffaflığı aynı zamanda YK’nın irdelemelerini, kanaat belirtir şekilde değerlendirilmesini de ifade eder. Raporun sonunu yansıtan onay yazısının da şeffaf olması gerekliliği tartışma dışıdır.
- Denetçi teminatı; Denetçi teminatı haizdir. Haklı sebep ve mahkeme kararı olmadan değiştirilemez.
- Denetçi denetlemeyi bırakamaz; Denetçi haklı sebep olmadan veya denetleme sözleşmesi feshedilmemişse, denetleme işini bırakamaz; şirketle görüş ayrılığına düşmesi, denetleme işini bırakması için haklı sebep oluşturamaz.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun genel anlamda denetimin önemini artırdığını ve bu konuya geniş yer ayırdığını söyleyebiliriz. 6102 sayılı kanunun getirdiği yenilikler doğrultusunda küçük ve orta ölçekli işletmelerin de bağımsız denetim şirketlerince denetime tabi tutulmaları söz konusu olmuştur. Denetçilerin sektörel uzmanlığı açısından bu değişim, denetçilerin bu işletmelerin denetimleri anlamında uzmanlıklarının gerekli olup olmadığı konusunda da soru işareti olarak durmaktadır.

3. DENETİMDE SEKTÖREL UZMANLAŞMAYA İLİŞKİN ARAŞTIRMA

Araştırma, denetçilerin sektörel uzmanlaşmanın denetim kalitesine etki edip etmediği konusunda ne düşündüklerini ölçmek, ayrıca 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu sonrası güncel gelişmeler doğrultusunda denetim şirketlerinde denetçilerin sektörel anlamda uzmanlaşmaları için bir çalışma yapılıp yapılmadığını anlamak amacıyla taşınmaktadır. Yapılan anket çalışması da bu doğrultuda denetim kalitesini etkileyen unsurlar ve sektörel uzmanlaşma hakkında denetçilerin ne düşündüklerini anlamaya yönelik sorular içermektedir. Bunun yanında bir kısım sorularla da denetim şirketlerinde yeni gelişmeler sonrasında KOBİ'lerin denetimine ilişkin olarak organizasyonel anlamda değişiklikler olup olmadığını araştırılmıştır. Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın amacı, evreni ve örneklemini, sınırlılıkları, yöntemi ve verilerin analizine ilişkin bilgi verilmektedir.

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu tez çalışmasında genel amaç; son yıllarda önemi vurgulanmaya başlanan yeni bir kavram olan sektörel uzmanlaşmanın, denetçiler tarafından denetim faaliyetinin tek ürünü olan denetim raporunun kalitesini etkileyen bir faktör olarak algılanıp algılanmadığını ve diğer faktörlerle kıyaslandığında ne derece önemli görüldüğünü anlamak; bunun yanında yeni TTK sonrasında gelen değişiklikler neticesinde sektörel uzmanlaşma anlamında bağımsız denetim şirketlerinde yeni bir yapılanma olup olmadığını denetçilerin gözünden bakarak ortaya çıkarmaktır. Çalışma bu şekilde Türkiye'de özellikle yeni mezunların ve genç nüfusun işe alımında büyük bir paya sahip olan bağımsız denetim şirketlerine araştırma sonuçları doğrultusunda tavsiyelerde bulunmayı hedeflemektedir. Çalışmanın da bu temelde, önemli olması ve literatüre katkı sağlaması beklenmektedir. Araştırma kapsamında toplanan veriler ile aşağıdaki soruların yanıtları aranmaktadır.

- Denetçiler denetimin kalitesini etkileyen faktörlerin hangilerinin önemli olduğunu düşünmektedir,

- Denetçiler sektörel uzmanlaşmanın denetim kalitesini etkileyen bir faktör olduğunu düşünüyorlar mı / ne kadar önemli olduğunu düşünüyorlar,
- Yeni TTK sonrasında denetim şirketleri gerekli eğitimler, organizasyon yapısında değişimler, personel anlamında yenilikler gibi gerekli çalışmaları yapmışlar mı,
- Yeni TTK sonrasında KOBİ'lerin denetimi ve büyük şirketlerin denetiminde sektörel uzmanlaşma konusunda denetçiler ne düşünmektedirler,
- Denetçilerin bu görüşleri yaş, cinsiyet, tecrübe, unvan, sektörel uzmanlık alanı, çalışılan şirket gibi özelliklerine göre nasıl farklılık göstermektedir.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Türkiye genelinde SPK tarafından bağımsız denetim faaliyeti yürütmek üzere yetkilendirilmiş 92 kuruluş olup, bunların 62 adedi İstanbul'da bulunmaktadır.⁴ Araştırmanın evrenini İstanbul'da faaliyet göstermekte olan bu denetim şirketlerinde en az 3 yıldır çalışmakta olan denetçiler oluşturmaktadır. Örneklem ise İstanbul'da bulunan 4 büyük denetim şirketinin Türkiye yapılanmaları olan Başaran Nas Bağımsız Denetim (PricewaterhouseCoopers), DRT Bağımsız Denetim (Deloitte), Güney Bağımsız Denetim (Ernst and Young) ve Akis Bağımsız Denetim (KPMG) ile bunlar dışındaki 8 denetim şirketinde en az 3 yıldır çalışmakta olan 59 denetçiden oluşmaktadır. Anket, 75'i 4 büyük denetim şirketinde 25'i ise diğer denetim şirketlerinde çalışmakta olan toplam 100 denetçiye elektronik posta ile gönderilmiştir. Bu gönderimlerden 48 adet geri dönüş alınmıştır. Daha sonra 4 büyük denetim şirketinde çalışmakta olan 50 denetçiye elektronik posta yoluyla ikinci bir gönderim yapılmıştır. Bu gönderimden 11 adet dönüş alınabilmiştir. Yapılan gönderimlerde kişilerin tecrübeleri değişmekle birlikte en az 3 yıllık tecrübe sahibi yani "*senior level*" olmalarına dikkat edilmiştir. Bunun dışında üretim, bankacılık ve finans gibi farklı sektörlerden şirketlerin denetiminde görev almış denetçi yani "*senior*", kıdemli denetçi, asistan müdür, müdür, kıdemli müdür, baş denetçi yani "*partner*" gibi farklı görevlerden kişilerle anket yapılmıştır.

⁴ <http://www.spk.gov.tr/apps/msd/iletisim.aspx?ctype=bds&show=all>

3.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma için katılımcıların demografik özelliklerinin yanı sıra tecrübeleri, uzmanlaştıkları sektör vb. özelliklerin sorgulandığı 8 soru, denetim kalitesine ilişkin 5'li Likert Ölçeği'ne göre hazırlanmış ve katılım belirtir 14 ifade, denetim kalitesi üzerinde etkili olabilecek 5 faktörün önem sırasına dizilmesinin istendiği 1 soru, Yeni TTK sonrasında şirket içi elemanların uzmanlaşmasını hangi yöntemin sağlayacağını belirlebilmesine yönelik 10 soru ve yine aynı amaç için düzenlenmiş 1 sıralama sorusu olmak üzere toplam 34 soru ve ifadeden oluşan anket formu oluşturulmuştur.

3.4. Araştırmanın Yöntemi ve Verilerin Uygulanması

Araştırma amacıyla toplanan veriler SPSS 20.0 paket programı ile analiz edilmiş ve öncelikle güvenilirlik analizine tabi tutulmuştur. Sonrasında ise veriler araştırmaya uygun olarak frekans, çapraz tablolama, tek yönlü varyans analizi ve t testine tabi tutulmuştur.

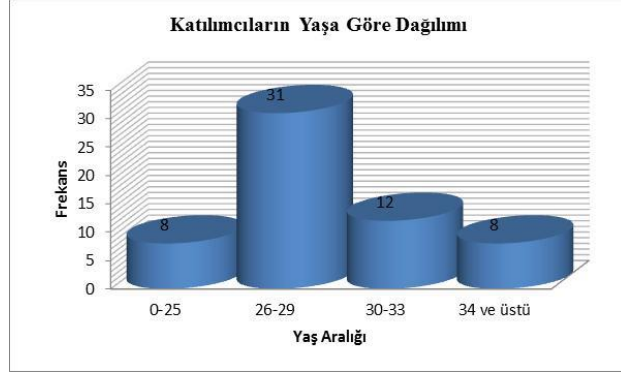
Araştırma sonucunda elde edilen bulgular; demografik özellikler, güvenilirlik analizi, frekans analizleri, ANOVA ve t-testleri olarak gruplandırılmıştır. Bulgular ve yorumlar aşağıdaki bölümlerde detaylı olarak açıklanmıştır.

3.5. Bulgular ve Yorumlar

Araştırma sonucunda elde edilen veriler demografik özellikler, frekans analizleri, ANOVA ve t-testleri bölümleri halinde incelenmektedir.

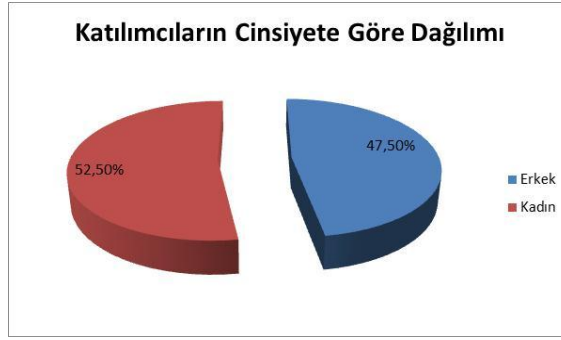
3.5.1. Demografik Özellikler

Araştırmaya katılanların %13,6'sı 0-25 yaş aralığında, %52,5'u 26-29 yaş aralığında, %20,3'ü 30-33 yaş arasında ve %13,6'sı 34 yaş ve üzerindedir.



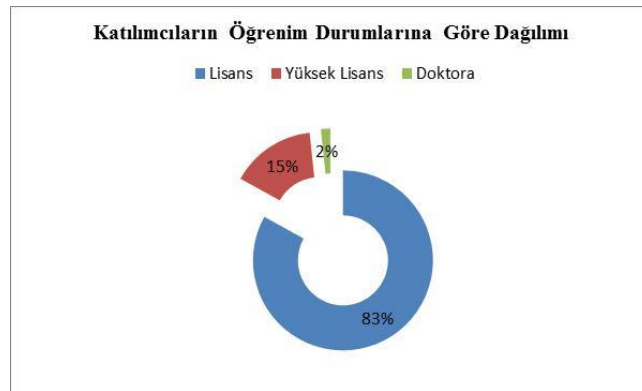
Şekil 3.1: Katılımcıların Yaşa Göre Dağılımı

Araştırmaya katılanların %47,5'u erkek, %52,5'u kadındır.



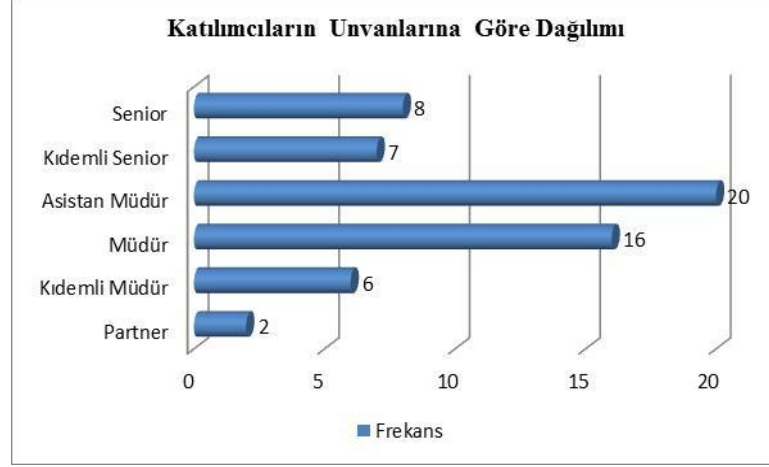
Şekil 3.2: Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı

Araştırmaya katılanların %83,1'i lisans düzeyinde öğrenim görmüş olup, %15,3'ü ise yüksek lisans düzeyinde eğitim sahibidir. Yalnızca 1 kişi ise doktora düzeyinde öğrenime sahiptir.



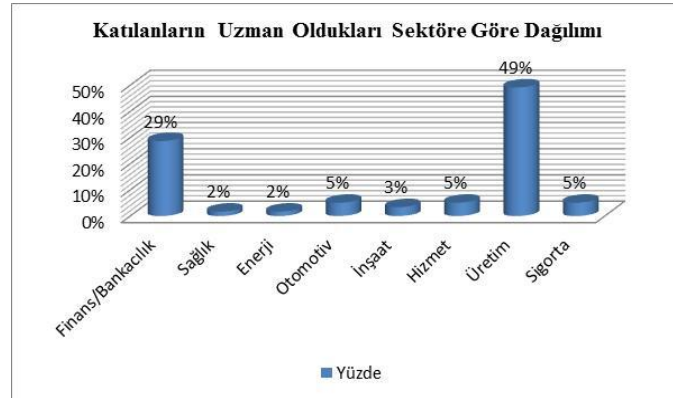
Şekil 3.3: Katılımcıların Öğrenim Durumuna Göre Dağılımı

Araştırmaya katılanların unvanlarına göre dağılımına bakıldığında %3,4'ünün baş denetçi yani “*partner*”, %10,2'sinin kıdemli müdür, %27,1'inin müdür, %33,9'unun asistan müdür, %11,8'inin kıdemli denetçi ve %13,6'sının denetçi yani “*senior level*” olduğu görülmektedir.



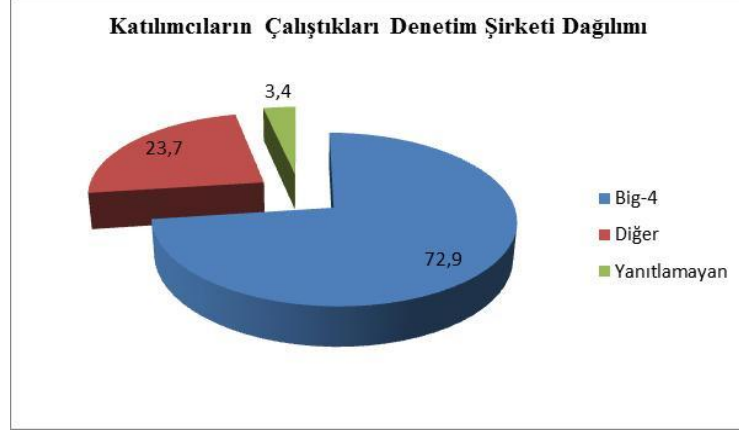
Şekil 3.4: Katılımcıların Unvanlarına Göre Dağılımı

Araştırmaya katılanların %49,2 oranla yaklaşık yarısının üretim sektöründe uzman olduklarını belirttikleri görülmüştür. Üretim sektörünü %28,7 oranla finans/bankacılık sektörü takip etmektedir. Sigortacılık sektörünün, bankacılık sektöründen farklı bir uzmanlık gerektirdiği düşünülerek ayrı bir kategoride ele alınmıştır. Buna göre sigortacılık sektöründe uzman olduğunu belirten katılımcıların oranı %5,1'dir. Hizmet ve otomotiv sektöründe uzman olduğunu öne sürenlerin oranı da aynı şekilde %5,1'dir. Bu sektörleri %3,4 oranla inşaat sektörü ve %1,7 oranla sağlık ve enerji sektörleri takip etmektedir.



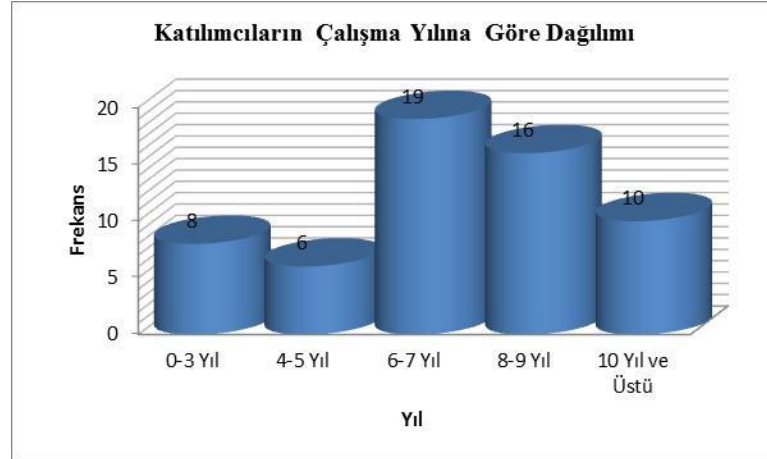
Şekil 3.5: Katılımcıların Uzman Oldukları Sektöre Göre Dağılımı

Araştırmaya katılanların %72,9'unun çalıştığı şirket Big-4 denetim şirketlerinden biri iken %23,7'si Big-4 şirketlerinden değildir. 2 katılımcı ise bu soruyu yanıtlamamıştır.



Şekil 3.6: Katılımcıların Çalıştıkları Şirketlerin Durumuna Göre Dağılımı

Araştırmaya katılanların %13,5'i 0 ila 3 yıl arasında deneyime sahiptir. 3-4 yıl arası deneyim sahibi olanların oranı %10,2; 4-5 yıl arası denetim sahibi olanların oranı %32,3; 5-8 yıl arası deneyim sahibi olanların oranı %27,2; son olarak da 8 yıl ve üstü deneyim sahibi olanların oranı %16,8'dir. Unvanların birbirine çok yakın yıllar itibarıyla değişmiş olmasının nedeni, bağımsız denetim şirketlerinde terfilerin hemen her yıl gerçekleşmesidir.



Şekil 3.7: Katılımcıların Denetim Sektöründeki Tecrübeleri

Araştırmaya katılanların uzman olduklarını düşündükleri sektör ve deneyim yıllarını karşılaştırmak üzere hangi sektörde kaç yıl deneyime sahip oldukları sorulmuştur. Katılımcıların sektörlere göre tecrübelerinin dağılımı aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 3.1: Katılımcıların Uzmanlaştıkları Sektörler ve Deneyim Süreleri

Sektör/Yıl	1-3 yıl	4-5 yıl	6-7 yıl	8-9 yıl	10 yıl ve üzeri	Toplam
Bankacılık/Finans	2	1	6	5	3	17
İnşaat			1	1		2
Enerji			1			1
Otomotiv	1		2			3
Hizmet	2	1				3
Sigorta			1	1	1	3
Sağlık					1	1
Üretim	3	4	8	9	5	29
Toplam	8	6	19	16	10	59

3.5.2. Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik değeri, tekrar tekrar yapılan ölçümlerde aynı sonuca ulaşılma derecesinin bir göstergesidir. Bu nedenle anket soruları, güvenilirlik analizine tabi tutulmaktadır. Güvenilirlik analizinde Cronbach's Alfa katsayısından yararlanılmaktadır. İlgili katsayı 0 ile 1 arasında bir değer alır ve 1'e yaklaştıkça anketin güvenilirliği artar. Katsayının 0,70'in üzerinde olduğu durumlarda anketin güvenilir bir anket olduğu yorumu yapılmaktadır. Güvenilirlik Analizi'nde yapılan bir diğer uygulama ise anketin soru bazında irdelenmesi ve herhangi bir sorunun çıkartılması halinde Cronbach Alfa katsayısının yükselip yükselmeyeceğinin incelenmesidir. Yapılan ilk güvenilirlik analizinde Cronbach's Alfa katsayısının 0,528 olduğu görülmüş ve anketin bu haliyle güvenilir olmadığı sonucuna varılmıştır. Güvenilirlik analizinin tekrarlanması ile 18-19-21 ve 22. soruların anketten çıkartılması durumunda anketin güvenilirliğinin artarak Cronbach Alfa katsayısının 0,72 olduğu ve anketin bu haliyle güvenilir bir anket olduğu görülmüştür. Aşağıdaki tabloda güvenilirlik analizinin sonuçları görülmektedir.

Tablo 3.2: Güvenilirlik Katsayısı

Cronbach Alfa	Soru Sayısı
0,723	10

Bu dört sorunun çıkarılması durumunda sorulara ilişkin ortama, varyans, korelasyon ve Cronbach Alfa katsayıları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 3.3: Güvenilirlik Analizi

Sorular	Ortalama	Dağılım	Korelasyon	Cronbach Alfa
	(Ölçek Ortalaması)	(Ölçek Varyansı)	(Toplam Korelasyon)	Katsayısı
S9	35,56	17,458	0,543	0,686
S10	36,22	17,313	0,31	0,714
S11	36,1	16,541	0,497	0,683
S12	35,98	17,12	0,371	0,703
S13	35,69	17,112	0,446	0,693
S14	36,15	17,338	0,325	0,711
S15	36,86	15,43	0,495	0,681
S16	35,85	18,683	0,222	0,723
S17	36,49	16,22	0,358	0,71
S20	35,85	18,166	0,348	0,708

3.5.3. Frekans Analizleri

Anket çalışmasında yer verilmiş olan denetim kalitesine yönelik ifadeler, şirket ve uzmanlaşmaya yönelik ifadeler ve yeni TTK sonrası görüşlere ilişkin frekans analizleri gerçekleştirilmiştir.

3.5.3.1. Denetim Kalitesine Yönelik İfadelerin Frekans Analizi

5’li Likert ölçeğine yönelik olarak hazırlanmış ifadelerin daha rahat çözümlenebilmesi için “hiç katılmıyorum” ve “katılmıyorum” ifadeleri genel olarak “katılmıyorum” ifadesi altında, “katılıyorum” ve “tamamen katılıyorum” ifadeleri ise

genel olarak “katılıyorum” ifadesi altında birleştirilmiştir. Aşağıdaki tabloda numaraları ile belirtilen ifadeler şunlardır:

Tablo 3.4: Katılımcıların Denetim Kalitesine Yönelik İfadelerinin Analizi

Sorular	KATILMIYORUM		KARARSIZIM		KATILYORUM		Ortalama	Standart Sapma
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde		
S09	1	1,7			58	98,3	2,9661	0,26038
S10	7	11,9	5	8,5	47	79,7	2,678	0,68079
S11	3	5,1	8	13,6	48	81,4	2,7627	0,53624
S12	3	5,1	7	11,9	49	83,1	2,7797	0,52745
S13	2	3,4	1	1,7	56	94,9	2,9153	0,38453
S14	5	8,5	10	16,9	44	74,6	2,661	0,63273
S15	14	23,7	24	40,7	21	35,6	2,1186	0,76755
S16	1	1,7	6	10,2	52	88,1	2,8644	0,39206
S17	10	16,9	18	30,5	31	52,5	2,3559	0,76028
S20	1	1,7	4	6,8	54	91,5	2,8983	0,35695

S09 - Denetçinin tecrübe sahibi olması denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir.

S10 - Denetçinin eğitim seviyesi denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir.

S11 - Denetçinin kişisel özellikleri denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir.

S12 - Şirket'in denetçilerin eğitimine verdiği önem denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir.

S13 - Denetçinin belirli bir sektörün denetiminde uzmanlaşmış olması denetim kalitesini etkiler.

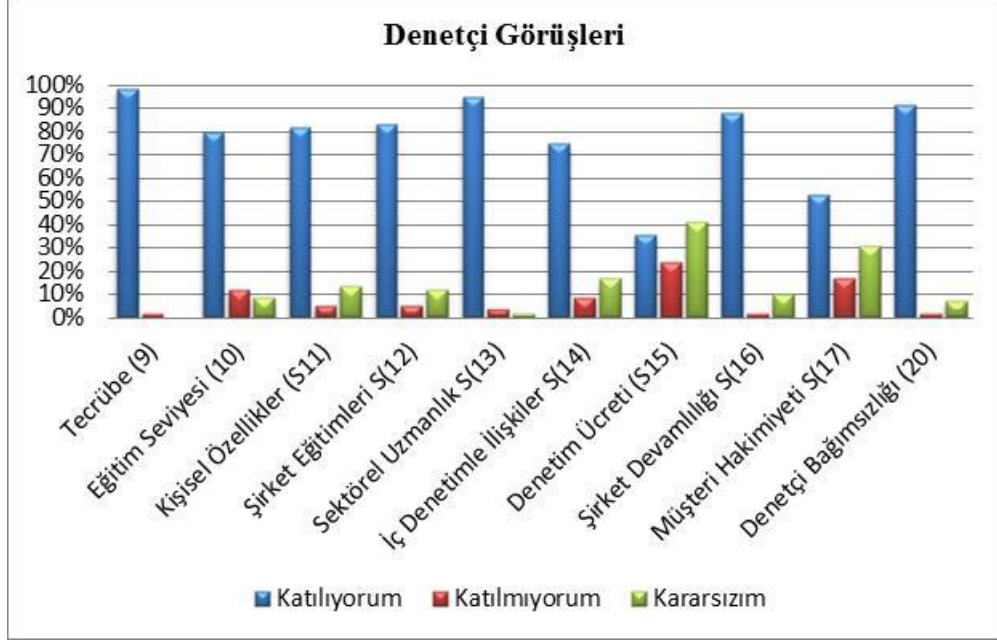
S14 - Denetçinin müşteri işletmenin iç denetim ve iç kontrol birimleri ile olan iletişimi denetim kalitesini etkiler.

S15 - Denetim hizmeti karşılığında müşteriden alınan ücret denetim kalitesi üzerinde etkilidir.

S16 - Denetçinin takip eden yıllarda aynı şirketin denetimlerinde görev alması denetim kalitesini etkiler.

S17 - Müşteri şirketin denetim şirketi ve denetçiler üzerinde pazarlık gücü ve hâkimiyetinin olması denetim kalitesini olumsuz etkiler.

S20 - Denetçinin bağımsızlığı denetim kalitesini artırır.



Şekil 3.8: Katılımcıların Kalite Faktörlerine İlişkin Görüşleri

Akerlof ve Romer'in (1993) çalışmalarında belirttikleri gibi denetçinin mesleki yeterliliği ile denetim kalitesi arasında doğru bir orantı olup olmadığı konusunda denetçilerin algısını ölçmek amacıyla eğitim seviyesi ve tecrübenin önemine ilişkin sorular yöneltilmiştir. 9. ifade olan “Denetçinin tecrübe sahibi olması denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir” ifadesine katılımcıların %98,3’ü katıldıklarını belirtmiş, yalnızca 1 kişi ise katılmadığını belirtmiştir. “Denetçinin tecrübe sahibi olması denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir” ifadesine katılımların ortalaması 2,9661, standart sapması ise 0,26038’dir. Buna göre katılımcılar denetçinin tecrübesinin denetim kalitesi üzerinde belirleyici etkisi olduğunu düşünmektedir.

10. ifade olan “Denetçinin eğitim seviyesi denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir” ifadesine katılımcıların %79,7’si katıldığını, %11,9’u ise katılmadığını belirtmiştir. %8,5’lik kesim ise kararsız kalmıştır. “Denetçinin eğitim seviyesi denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir” ifadesinin ortalaması 2,6780 standart sapması ise 0,68079’dur. Buna göre katılımcılar, denetçilerin eğitim seviyesinin denetimin kalitesi üzerinde belirleyici rol oynadığını düşünmektedir.

11. ifade olan “Denetçinin kişisel özellikleri denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir” ifadesine katılımcıların %81,4’ü katıldığını belirtmiş, %13,6’sı kararsız kalmış, %5,1’i ise katılmadığını belirtmiştir. “Denetçinin kişisel özellikleri denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir” ifadesinin ortalaması 2,7627 standart sapması ise 0,53624’tür. Buna göre katılımcılar denetçinin kişisel özelliklerinin denetimin kalitesi üzerinde belirleyici rol oynadığını düşünmektedir.

12. ifade olan “Şirket’in denetçilerin eğitimine verdiği önem denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir” ifadesine katılımcıların %83,1’i katıldığını belirtmiş, %11,9’u kararsız kalmış, %5,1’i ise katılmadığını belirtmiştir. “Şirket’in denetçilerin eğitimine verdiği önem denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir” ifadesinin ortalaması 2,7797, standart sapması ise 0,52745’dir. Buna göre katılımcılar, şirketin denetim elemanlarının eğitimine verdiği önemin denetim kalitesi üzerinde belirleyici rol oynadığını düşünmektedir.

Romanus ve diğerlerinin (2008) çalışmalarında sektörel uzmanlaşma, denetim kalitesini artıran bir faktör olarak gösterilmiştir. Sektörel uzmanlaşmanın etkisine yönelik denetçi algısının ölçülmesi amacıyla sorulan 13. ifade olan “Denetçinin belirli bir sektörün denetiminde uzmanlaşmış olması denetim kalitesini etkiler” ifadesine katılımcıların %94,9’u katıldığını belirtmiş, %3,4’ü katılmamış, yalnızca 1 kişi ise kararsız kalmıştır. “Denetçinin belirli bir sektörün denetiminde uzmanlaşmış olması denetim kalitesini etkiler” ifadesinin ortalaması 2,9153, standart sapması ise 0,38453’tür. Buna göre katılımcılar denetçinin belirli bir sektörün denetiminde uzmanlaşmış olmasının denetim kalitesini etkilediğini düşünmektedir.

14. ifade olan “Denetçinin müşteri işletmenin iç denetim ve iç kontrol birimleri ile olan iletişimi denetim kalitesini etkiler” ifadesine katılımcıların %74,6’sı katıldığını belirtirken, %16,9’u kararsız kalmış, %8,5’i ise katılmadığını belirtmiştir. “Denetçinin müşteri işletmenin iç denetim ve iç kontrol birimleri ile olan iletişimi denetim kalitesini etkiler” ifadesinin ortalaması 2,6610, standart sapması ise 0,63273’tür. Buna göre katılımcılar denetçinin iç kontrol ve iç denetim birimleri ile olan iletişiminin denetim kalitesine etki ettiğini düşünmektedir.

Woodland ve Reynolds (2003) çalışmalarında denetçiye ödenen ücretler arttıkça denetim kalitesinin düştüğünü belirtmektedirler. Yapılan bazı çalışmalar ise (Niven, 2010) bunun aksine denetim ücretlerindeki kesintilerin denetim kalitesini düşürdüğünü belirtmektedir. Denetçilere yöneltilen 15. ifade olan “Denetim hizmeti karşılığında müşteriden alınan ücret denetim kalitesi üzerinde etkilidir” ifadesine katılımcıların %35,6’sı katıldığını, %23,7’si ise katılmadığını belirtmiştir. %40,7’si ise kararsız kalmıştır. “Denetim hizmeti karşılığında müşteriden alınan ücret denetim kalitesi üzerinde etkilidir” ifadesinin ortalaması 2,1186, standart sapması ise 0,76755’dir. Katılımcıların üzerinde mutabakata varamadığı tek ifade bu ifadedir. Katılımcılar, ücretin denetim kalitesi üzerine etkisi olduğu konusunda çoğunlukla kararsız kalmış ve katılıp katılmama durumları da kararsızlığa çok yakın gelişmiştir.

Ghosh ve Moon (2004) denetçinin aynı şirketin denetiminde devamlı olarak görev almasının denetim kalitesi üzerindeki etkileri konusunda yatırımcıların ve aracı kuruluşların algılarını ölçen bir çalışma yürütmüş ve pozitif etki yarattığı şeklinde algılandığını ortaya koymuşlardır. Denetçinin aynı şirketin denetiminde ne kadar uzun süre görev aldığını ifade eden “*auditor tenure*” kavramı Jackson ve diğerleri (2008) tarafından da incelenmiş, bu süredeki artışın denetim kalitesini artırdığı, bu nedenle denetim firmalarının zorunlu rotasyonun kaliteyi düşürdüğü ortaya koyulmuştur. Yapılan diğer çalışmalarda da “*auditor tenure*” arttıkça denetim kalitesinin azaldığı sonucuna ulaşılmıştır (Ali Abedalqader ve diğ., 2011). 16. ifade olan “Denetçinin takip eden yıllarda aynı şirketin denetimlerinde görev alması denetim kalitesini etkiler” ifadesine katılımcıların %88,1’i katıldıklarını belirtmiş, %10,2’si ise kararsız kalmıştır. Yalnızca 1 kişi ise katılmadığını belirtmiştir. “Denetçinin takip eden yıllarda aynı şirketin denetimlerinde görev alması denetim kalitesini etkiler” ifadesinin ortalaması 2,8644, standart sapması ise 0,39206’dır. Denetçilerinin bu durumu 4 büyük denetim şirketi arasındaki zorunlu rotasyonlarla da ilişkilendirdikleri, bu durumun olumsuz etkileri olduğuna kanaat getirdikleri düşünülmektedir. Ancak yapılan bir araştırmada, rotasyon sonrası kalite değişiminde sektörel uzmanlaşmaya sahip denetçilerin farkı incelenmiş, araştırma sonucunda Big-4 denetim şirketleri arasındaki rotasyon sonrası gelen denetçi sektörel uzmanlaşmaya sahip ise önemli kabul edilebilecek düzeyde olumlu getirileri olduğu ve algılanan denetim kalitesini artırdığı tespit edilmiştir (Knechel ve diğ., 2007).

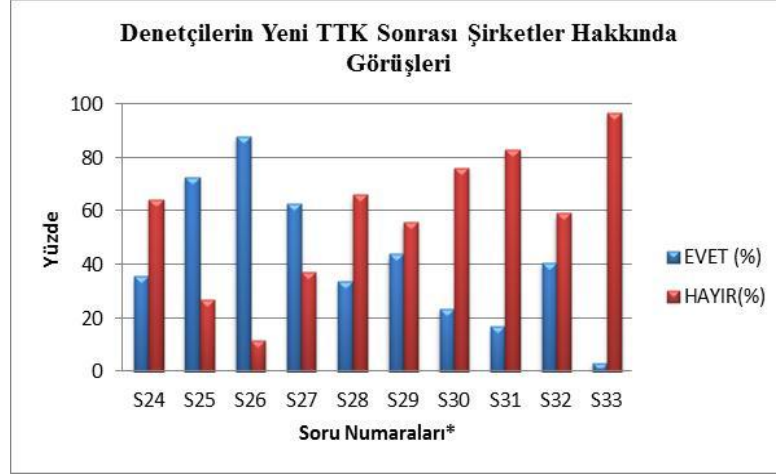
17. ifade olan “Müşteri şirketin denetim şirketi ve denetçiler üzerinde pazarlık gücü ve hâkimiyetinin olması denetim kalitesini olumsuz etkiler” ifadesine katılımcıların %52,5’u katıldığını belirtmiş, %30,5’i ise kararsız kalmıştır. % 16,9’u ise katılmadığını belirtmiştir. “Müşteri şirketin denetim şirketi ve denetçiler üzerinde pazarlık gücü ve hâkimiyetinin olması denetim kalitesini olumsuz etkiler” ifadesinin ortalaması 2,3559, standart sapması ise 0,76028’dir. Buna göre katılımcılar müşteri şirketin, denetim şirketi üzerinde pazarlık gücünün olmasını denetimin kalitesini olumsuz etkileyen bir faktör olarak görmektedir.

Carmichael (1999) çalışmasında denetçinin bağımsızlık düzeyinin yüksek olmasının iki nedenle finansal tabloların güvenilirliğini artırdığını belirtmiştir: Önemli hataları önleme, tespit etme ve düzeltme olasılıklarının daha yüksek olması ve finansal tabloların standartlara uygunluğunu kesinleştirmeleri. 20. ifade olan “Denetçinin bağımsızlığı denetim kalitesini artırır” ifadesi bağımsızlığın etkisine ilişkin denetçi algısını ölçmek amacıyla sorulmuş, katılımcıların %91,5’i katıldığını belirtmiş, %6,8’i ise kararsız kalmıştır. Yalnızca 1 kişi ise katılmadığını belirtmiştir. “Denetçinin bağımsızlığı denetim kalitesini artırır” ifadesinin ortalaması 2,8983, standart sapması ise 0,35695’dir. Buna göre katılımcılar denetçinin bağımsızlığının denetim kalitesini arttırdığını düşünmektedir.

Katılımcılar en yüksek 9. ifade olan “Denetçinin tecrübe sahibi olması denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir” ifadesine %98,3 ile katılım göstermiştir. Katılımcıların en çok katılmadığı ifade ise 15. ifade olan “Denetim hizmeti karşılığında müşteriden alınan ücret denetim kalitesi üzerinde etkilidir” ifadesidir. Katılımcıların en çok kararsız kaldığı ifade yüzde 40,7 ile yine 15. ifadedir.

3.5.3.2. Şirket ve Uzmanlaşmaya Yönelik Soruların Frekans Analizi

Katılımcılara çalıştığı şirketler ve uzmanlaşma konularına yönelik olarak evet ya da hayır cevabını vermeleri istenen sorular sorulmuştur. Aşağıdaki şekilde katılımcıların verdikleri yanıtlar görülmektedir.



Şekil 3.9: Katılımcıların Şirketlerde Uzmanlaşmaya Yönelik Görüşleri

*Buna göre katılımcıların;

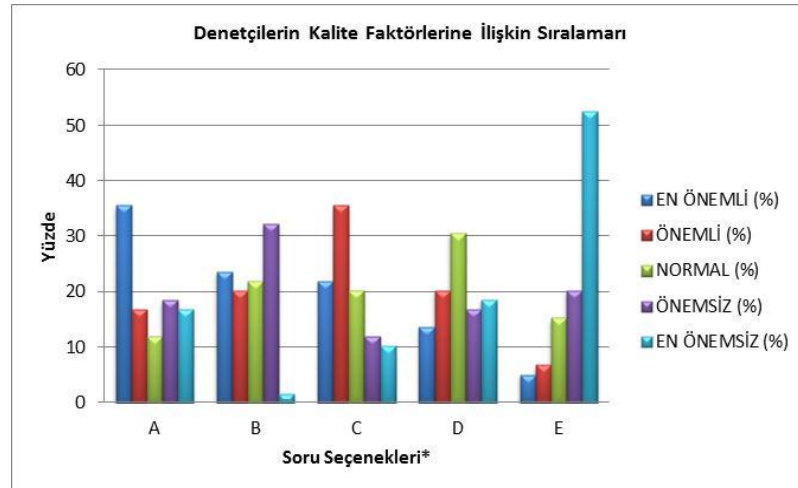
- S24: %64,4'ü daha önce sektörel uzmanlaşmaya önem verilen bir şirkette çalışmadığını belirtmiştir.
- S25: %72,9'unun bulunduğu şirkette tüm çalışanların belirli bir sektörde tecrübe sahibi olduğunu belirtmiştir.
- S26: %88,1'i denetim ekiblerinin oluşturulmasında esnasında uzmanlaşmaya önem verdiğini belirtmiştir.
- S27: %62,7'si her hiyerarşik kademede uzmanlaşma aradığını belirtmiştir.
- S28: %66,1'i her ekipte bir uzman bulunmasını yeterli bulmamaktadır.
- S29: %55,9'u denetim esnasında farklı sektörlerden yardım almadığını belirtmiştir.
- S30: %76,3'ünün çalıştığı şirkette Yeni TTK'nın getirdiği organizasyonel yapıya geçilmemiştir.
- S31: %83,1'inin şirketinde işe alımlarda KOBİ'lerin denetimine ilişkin değişiklikler yapılmamıştır.

- S32: %59,3'ü çalıştığı şirket tarafından KOBİ'lere yönelik denetim faaliyetleri için kendilerine eğitim imkânı sağlanmadığı belirtmiştir.

- S33: %96,6'sının çalıştığı şirkette KOBİ'lere yönelik denetimi gerçekleştirecek personel belirlenmemiştir.

3.5.3.3. Denetim Kalitesine İlişkin Görüşlerin Frekans Analizi

Katılımcılardan denetim kalitesi üzerinde etkili olabilecek 5 faktörü sıralamaları istenmiş ve sonuçta katılımcıların, “Denetçinin belirli bir sektörün denetiminde uzmanlaşmış olması” konusunu %35,6 ile en önemli görerek ilk sıraya yerleştirdikleri görülmüştür. İkinci derecede önem seviyesine oturttukları ifade ise %32,2 ile denetçinin eğitim, yaş, tecrübe ve teknik bilgi gibi kişisel özellikleri olmuştur. Katılımcılar %35,6 ile denetim şirketlerinin kurumsal politika ve prosedürlerini üçüncü düzeye (normal seviyesine) yerleştirdikleri ankette, önemsiz olarak gördükleri ifade %30,5 ile müşteri şirketin kurumsal politika ve prosedürleri olmuştur. Katılımcıların en önemsiz olduğunu belirtip son sıraya koydukları ifade ise %52,5 ile denetimi gerçekleştirilen şirketin sektörüne ilişkin özelliklerdir. Bu durum 13. ifade olan “Denetçinin belirli bir sektörün denetiminde uzmanlaşmış olması denetim kalitesini etkiler” ifadesine katılımcıların büyük bir çoğunlukla katıldığını belirttiği sonucunu desteklemektedir.



Şekil 3.10: Katılımcıların Kalite Faktörlerine İlişkin Sıralamaları

*Soru seçenekleri şu şekildedir:

A: Denetçinin belirli bir sektörün denetiminde uzmanlaşmış olması

B: Denetim şirketinin kurumsal politika ve prosedürleri (denetçilere sağladığı eğitim olanakları, çalışma koşulları, müşteri seçimi vb.)

C: Müşteri şirketin kurumsal politika ve prosedürleri (iç denetim ve iç kontrollerinin etkin olması, denetçiler ile bilgi paylaşımı, vb.)

D: Denetçinin kişisel özellikleri (eğitim, yaş, tecrübe, teknik bilgi, vb.)

E: Denetimi gerçekleştirilen şirketin sektörüne ilişkin özellikler (sektöre ilişkin riskler vb. dış etkenler)

Denetim kalitesine ilişkin görüşler ile şirket ve uzmanlaşmaya yönelik görüşler birlikte değerlendirildiğinde, katılımcılar denetçinin belirli bir sektör üzerinde uzmanlaşmış olmasının denetim kalitesi üzerinde en önemli faktör olduğunu belirtmiş ancak daha önce sektörel anlaşmaya önem vermiş bir şirkette çalışmadıklarını bildirmişlerdir. Bu durumun büyük bir oranda bağımsız denetim şirketlerinde çalışanların mezuniyetlerinin hemen ardından bu şirketlerde çalışmaya başlamalarından ve dolayısıyla bunun öncesinde bir tecrübelerinin bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca katılımcıların büyük çoğunluğu, çalıştıkları denetim şirketlerinde Yeni TTK ile birlikte ortaya çıkan güncel gelişmeler doğrultusunda organizasyonel yapıların gözden geçirilmediğini belirtmişlerdir. Anket çalışması sonucu yine şunu göstermektedir ki; KOBİ'lerin denetimi ve bu limited şirketlerinin farklı uzmanlık alanları gerektirdiği gerçeği düşünüldüğünde, işe alım süreçlerinde bu durum gözönünde bulundurulmamaktadır.

Katılımcıların büyük çoğunluğu, özellikle de denetim faaliyetlerinin saha çalışması kısmında görev alacak daha az deneyim sahibi olan çalışanlar, şirketleri tarafından KOBİ'lere yönelik denetim faaliyetleri için kendilerine eğitim imkanı sağlanmadığını belirtmişlerdir. Bu alanda görev alacak personele ilişkin bir yapılanma da bulunmamaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetim şirketlerinin, limited şirketlerin denetimine ilişkin olarak henüz organizasyonel bir yapılanma içerisinde olmadıkları görülmüştür.

3.5.3.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Sonrası Görüşler

Katılımcılara “Yeni TTK sonrası şirket içi elemanların uzmanlaşmasını en etkin bir şekilde sağlayacak yöntem hangisidir?” sorusu yöneltilmiş ve katılımcıların %47,5’inin hem KOBİ’ler hem de büyük şirketler için endüstri uzmanlığı gerektiğini belirttikleri görülmüştür. Katılımcıların %42,4’ü büyük şirketler için endüstriyel uzmanlığın gerekli olduğunu düşünürken KOBİ’ler için gereksiz olduğunu belirtmiş, %10,2’lik bir kesim ise yalnızca KOBİ ve büyük şirket uzmanlığı ayrımının yeterli olduğunu belirtmiştir.



Şekil 3.11: Katılımcıların Yeni TTK Sonrası Uzmanlığa İlişkin Görüşleri

Bu soru ile bağımsız denetçilere göre sektörel uzmanlaşma konusunda nasıl bir ayrımın doğru olduğunu öğrenilmeye çalışılmıştır. Buna göre çalışanların uzmanlık alanları; sadece KOBİ uzmanı ve büyük şirket uzmanı, KOBİ uzmanı ve büyük şirketler için ayrı ayrı endüstriyel uzmanlıklar, ya da hem KOBİ’ler hem de büyük şirketler için ayrı ayrı endüstriyel uzmanlıklar gereklidir şeklindeki üç fikri oylamaları istenmiştir. Analizler sonucunda katılımcılar arasında tam bir görüş birliği olmadığı görülmüştür. Katılımcıların üzerinde uzlaştıkları nokta yaklaşık %90 oranla büyük şirketler için sektörel uzmanlığın kesinlikle gerekli olduğudur. Bu %90’lık kesimin yarısı KOBİ’ler için de endüstriyel uzmanlıklar gerekli derken, diğer yarısı ise sadece KOBİ denetimi uzmanlığının yeterli olduğunu düşünmektedir. Sadece %10’luk bir kısım ise uzmanlıklarda sadece KOBİ ve büyük şirket ayrımının yeterli olduğu görüşündedir.

3.5.4. ANOVA ve T Testleri

Denetim Kalitesine İlişkin Görüşlerin denetçilerin yaş, cinsiyet, tecrübe, unvan, sektörel uzmanlık alanına göre değişim gösterip göstermediğinin belirlenebilmesi için ANOVA ve t testlerinden faydalanılmıştır. Buna göre, cevap seçenekleri iki şıktan oluşan cinsiyet faktörü açısından denetim kalitesine ilişkin görüşün farklılık gösterip göstermediğinin belirlenebilmesi için t testi gerçekleştirilmiş, diğer tüm faktörler açısından ise ANOVA testi gerçekleştirilmiştir.

3.5.4.1. Cinsiyete Göre T Testi

Denetim Kalitesine ilişkin olarak katılımcıların ilk iki sıraya oturduğu iki görüş olan denetçinin belirli bir sektörün denetiminde uzmanlaşmış olması ve denetçinin eğitim, yaş, tecrübe, teknik bilgi gibi kişisel özelliklerinin denetim kalitesine etki etmesinin cinsiyete göre farklılık olup olmadığının belirlenebilmesi için t testi gerçekleştirilmiştir. Uygulamaya ilişkin tablo aşağıdadır.

Tablo 3.5: Cinsiyete Göre T Testi - 1

S23 A	Varyansların Eşitliği için Levene Testi		Ortalamaların Eşitliği için T-testi						
	F	Anlamlılık	T	sd	Anl. (2-yön.)	Ortalama Farklar	Farkların Std. Hatası	%95 Fark Güven Aralığı	
								Alt	Üst
Varsayılan Eşit Varyanslar	2,263	0,138	-0,434	57	0,666	-0,141	0,324	-0,789	0,507
Varsayılmayan Eşit Varyanslar			-0,439	56,398	0,662	-0,141	0,32	-0,782	0,501

Tablo 3.6: Cinsiyete Göre T Testi - 2

S23 D	Varyansların Eşitliği için Levene Testi		Ortalamaların Eşitliği için T-testi						
	F	Anlamlılık	T	sd	Anl. (2-yön.)	Ortalama Farklar	Farkların Std. Hatası	%95 Fark Güven Aralığı	
								Alt	Üst
Varsayılan Eşit Varyanslar	0,244	0,623	0,598	57	0,552	0,226	0,377	-0,53	0,981
Varsayılmayan Eşit Varyanslar			0,599	56,5	0,552	0,226	0,377	-0,53	0,981

Buna göre, denetim kalitesine etki etmesi bakımından denetçinin belli bir sektörde uzmanlaşmış olması gerekliliği ve denetçinin kişisel özellikleri görüşleri katılımcıların cinsiyetine göre 0,05 anlamlılık düzeyinde farklılık göstermemektedir ($p=0,666 > 0,05$ ve $p=0,226 > 0,05$).

3.5.4.2. Denetçilerin Tecrübelerine Göre ANOVA

Katılımcıların denetim kalitesi konusunda en çok önem verdiği iki konu olan denetçinin belirli bir sektörün denetiminde uzmanlaşmış olması ve denetçinin eğitim, yaş, tecrübe, teknik bilgi gibi kişisel özelliklerinin denetim kalitesine etki etmesinin katılımcıların meslekteki tecrübelerine göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğinin belirlenebilmesi için ANOVA testi gerçekleştirilmiştir. Uygulamaya ilişkin tablo aşağıdadır.

Tablo 3.7: Tecrübeye Göre ANOVA Testi

		Kareler Toplamı	sd	Ortalama Kare	F	Olasılık
S23A	Gruplar arası	4,514	4	1,128	0,73	0,58
	Gruplar içi	83,588	54	1,548		
	Toplam	88,102	58			
S23D	Gruplar arası	6,097	4	1,524	0,72	0,58
	Gruplar içi	114,072	54	2,112		
	Toplam	120,169	58			

Buna göre katılımcıların denetim kalitesi konusunda en çok önem verdiği bu iki konunun katılımcıların meslekteki tecrübelerine göre 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı farklılık göstermediği görülmüştür ($p=0,576$ ve $p=0,581$).

3.5.4.3. Denetçilerin Sektörel Uzmanlıklarına Göre ANOVA

Katılımcıların denetim kalitesi konusunda en çok önem verdiği iki konu olan denetçinin belirli bir sektörün denetiminde uzmanlaşmış olması ve denetçinin eğitim, yaş, tecrübe, teknik bilgi gibi kişisel özelliklerinin denetim kalitesine etki etmesinin katılımcıların sektörel uzmanlıklarına göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğinin belirlenebilmesi için ANOVA testinden faydalanılmıştır. Uygulamaya ilişkin tablo aşağıdadır.

Tablo 3.8: Sektörel Uzmanlıklara Göre ANOVA Testi

		Kareler Toplamı	sd	Ortalama Kare	F	Olasılık
S23A	Gruplar arası	7,049	7	1,007	0,61	0,75
	Gruplar içi	71,108	51	1,654		
	Toplam	78,157	58			
S23D	Gruplar arası	21,165	7	3,024	1,62	0,16
	Gruplar içi	80,521	51	1,873		
	Toplam	101,686	58			

Buna göre katılımcıların denetim kalitesi konusunda en çok önem verdiği bu iki konunun katılımcıların sektörel uzmanlıklarına göre 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı farklılık göstermediği görülmüştür ($p=0,745>0,05$ ve $p=0,157>0,05$). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun genel anlamda denetimin önemini artırdığını ve bu konuya geniş yer ayırdığını söyleyebiliriz. 6102 sayılı kanunun getirdiği yenilikler doğrultusunda küçük ve orta ölçekli işletmelerin de bağımsız denetim şirketlerince denetime tabi tutulmaları söz konusu olmuştur.

Katılımcıların denetim kalitesine etki eden en önemli faktör olarak gördüğü denetçinin belli bir sektörde uzmanlaşmış olması gerekliliği, katılımcıların yaş, cinsiyet, tecrübe ve sektörel tecrübelerine göre anlamlı farklılık göstermediği görülmektedir. Doğal olarak denetçinin sektörel uzmanlığa sahip olması gerekliliği

ankete katılan tüm katılımcılar tarafından yaş, cinsiyet ve tecrübe gibi faktörlere bağlı olmadan hepsinin katılım gösterdiği en önemli konu olmaktadır.

3.5.4.4. Big-4 Denetim Şirketlerinde Çalışma Durumuna Göre T Testi

Katılımcıların denetim kalitesi konusunda en çok önem verdikleri ilk iki konu olan sektörel uzmanlık ve denetçinin kişisel özellikleri konularının, denetçilerin çalıştıkları şirketlerin “Big-4” içerisinde yer alıp almamalarına göre değişip değişmediğinin test edilmesi için t testinden faydalanılmıştır. Uygulamaya ilişkin tablo aşağıdadır.

Tablo 3.9: Katılımcıların Şirketlerine Göre T Testi

		Varyansların Eşitliği için Levene Testi		Ortalamaların Eşitliği için T-testi						
		F	Anl.	t	sd	p	Ortalama Farklar	Farkların Std. Hatası	95% Fark Güven Aralığı	
									Alt	Üst
S 23 A	Varsayılan Eşit Varyanslar	4,071	0,049	-2,142	55	0,037	-0,787	0,368	-1,524	-0,051
	Varsayılan Eşit Varyanslar			-1,854	18,055	0,08	-0,787	0,425	-1,68	0,105
S 23 D	Varsayılan Eşit Varyanslar	0,149	0,701	-1,217	55	0,229	-0,542	0,445	-1,433	0,35
	Varsayılan Eşit Varyanslar			-1,165	20,648	0,257	-0,542	0,465	-1,509	0,426

Uygulama sonucunda denetçinin sektörel uzmanlığa sahip olması gerekliliğinin 0,10 anlamlılık düzeyinde çalıştığı şirketin Big-4 üyesi olup olmamasına göre farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. ($p=0,080 < 0,10$). Denetim

kalitesi üzerine denetçinin kişilik özelliklerinin etkisi ise denetçinin bağlı olduğu şirkete göre anlamlı farklılık göstermemektedir. ($p=0,229>0,05$). Buna göre Big-4 denetim şirketlerinde çalışmakta olan katılımcıların sektörel uzmanlaşmaya daha fazla önem attıkları görülmektedir. Bu sonuç, denetçinin bağlı olduğu şirket ile sektörel uzmanlığa verilen cevap arasında yapılan çapraz tablolama analizinde de görülmektedir.

Tablo 3.10: Sektörel Uzmanlaşma ve Çalışılan Şirket Çapraz Tablolama

			“Big-4”		Toplam
			EVET	HAYIR	
S23A	EN ÖNEMLİ	Frekans	18	3	21
		Yüzde	85,70%	14,30%	100,00%
Toplam		Frekans	43	14	57
		Yüzde	75,40%	24,60%	100,00%

Tablodan görüldüğü üzere çalıştığı şirketin Big-4 üyesi olduğunu belirten 43 kişiden 18’i denetim kalitesinde sektörel uzmanlığın en önemli faktör olduğunu düşünmektedir. Yine denetim kalitesinde sektörel uzmanlığın en önemli faktör olduğunu düşünen toplam 21 katılımcıdan 18’i Big-4 üyesi şirketlerden birinde çalışmaktadır.

3.5.5. Araştırma Sonuçları ve Öneriler

Araştırma kapsamında büyük çoğunluğunu 26-29 yaş aralığında olanların oluşturduğu en az 3 yıl deneyime sahip; baş denetçi yani “*partner*”, kıdemli müdür, müdür, asistan müdür, kıdemli denetçi ve denetçi yani “*senior*” gibi çeşitli görevlerden ve başta üretim ve finans/bankacılık olmak üzere çeşitli sektörlerden 59 farklı bağımsız denetçiye yönelik olarak anket gerçekleştirilmiştir. Anketten toplanan veriler öncelikle güvenilirlik analizine tabi tutulmuş ve 0,723 güvenilirlik katsayısı ile güvenilir bir anket formunun oluşturulduğu gözlemlenmiştir. Daha sonra anketin amacına uygun olarak analizler gerçekleştirilmiştir.

Denetim kalitesine yönelik olarak hazırlanan ifadelerin analizi sonucunda başta denetçinin tecrübesi olmak üzere, denetçinin belli bir sektörde uzmanlaşmış olması

gerekliliği ve denetçinin bağımsızlığının denetim kalitesi arttıracakđı g6rüşleri, katılımcılar tarafından en çok dile getirilen fakt6rler olmuştur. Bu bağlamda anket sonucunda denetimin kalitesi için tecrube, sekt6rel uzmanlık ve denetçinin bağımsızlığı konuları, denetimin kalitesine etki eden en 6nemli unsurlar olarak belirlenmiştir.

Denetimin kalitesinin yanı sıra katılımcı denetçilere çalıştıkları Şirket ve uzmanlaşma konularında da hazırlanan ifadelere ilişkin g6rüşleri sorulmuştur. Yapılan analiz sonucunda alıŐanlar Şu anda çalıştıkları Şirketlerde t6m çalışanların belirli bir sekt6r 6zerinde tecrube sahibi olduğunu belirtmiştir. B6y6k çoğunluğu da denetim ekibinin kurulması esnasında uzmanlaşmaya 6nem verildiğini ve hiyerarşik kademelerde uzmanlaşma aradığını belirtmiştir.

Katılımcıların b6y6k bir çoğunluğunun sekt6rel uzmanlaşmanın denetimin kalitesine etkisi konusunda yer alan ifadelere katılmasına rağmen, denetim Şirketlerinin yeni TTK sonrası g6ndeme gelen değişimler için organizasyonel anlamda bir değişiklik yapmadığı bilgisine ulaşılmıştır.

Katılımcılar, Şirketlerinde gerekli organizasyonel değişimlerinin olmamasının yanında, işe alımlarda KOBİ'lerin denetimine ilişkin olarak yaşanabilecek zorlukların g6z6n6nde bulundurulmadığını bildirmişlerdir. Ayrıca Şirketlerin denetçilere 6102 sayılı T6rk Ticaret Kanunu'na ilişkin bilgi edinebilecekleri bir eğitim imkanı sağlamadıkları belirtilmiştir. KOBİ'lere y6nelik olarak denetimi gerçekleŐtirmek personelin ise hala belirlenmediğini dile getirmişlerdir.

Katılımcıların denetim kalitesi 6zerinde etkili olabilecek 5 fakt6r6 sıralamaları sonucunda da, denetim kalitesini etkileyen en 6nemli fakt6r6n denetçinin sekt6rel uzmanlığı olduğu noktasında g6r6Ő birliğine varılmıştır. Bu fakt6r6 denetçinin tecrbesi ve yaşı gibi kişisel 6zelliklerinin takip ettiği g6r6lm6Őt6r.

Denetim kalitesine ilişkin g6r6Őlerin katılımcıların cinsiyet, yaş, tecrube gibi kişisel 6zelliklerine g6re farklılık g6sterip g6stermediğinin belirlenebilmesi için gerçekleştirilen analizlerde de denetçilerin denetim kalitesi ile ilgili g6r6Őlerinin, denetçilerin kişisel 6zelliklerine g6re farklılık g6stermediği ve t6m denetçilerin

denetimin kalitesine etki eden en önemli faktörün denetçinin sektörel uzmanlığı olduğunu belirttikleri görülmüştür. Ancak denetçilerin çalıştıkları şirketin Big-4 üyesi olup olmamalarına göre farklılık olup olmadığının testinde Big-4 üyesi şirketlerde çalışanların, denetçilerin sektörel uzmanlığına daha çok önem verdikleri görülmektedir.

Katılımcılara yeni TTK'nın getirdiği en önemli değişikliklerden olan KOBİ'lerin denetimi konusundaki görüşleri de sorulmuş ve katılımcıların görüş birliğine vardıkları tek noktanın, büyük şirketlerin denetiminde sektörel uzmanlığın kesin bir gereklilik olduğu görülmüştür. KOBİ'lerin uzmanlığı noktasında ise, katılımcıların yarıya yakını KOBİ'ler için sektörel uzmanlaşma yerine sadece KOBİ denetimi uzmanlığının yeterli olduğunu, yarısının ise KOBİ'ler için de sektörel uzmanlığa gerek olduğunu belirtmişlerdir. Bu durum bağımsız denetçiler tarafından uzmanlaşmanın denetim kalitesi üzerindeki olumlu etkisi konusunda hemfikir olduklarını ortaya koymuştur. Ancak KOBİ'lere ilişkin sektörel bir ayırım olup olmaması konusunda henüz fikir sahibi olmadıkları görülmektedir.

Sonuç olarak, katılımcı denetçilerin sektörel uzmanlığın denetim kalitesi üzerinde önemli bir faktör olduğunu noktasında fikir birliğine sahip olmalarına rağmen, şirketlerin yeni yasal düzenlemelerin getirdiği yenilikleri doğrultusunda çalışanlara sağlanacak eğitim, organizasyonel değişimler, limited şirketlerin denetimine ilişkin yapılanma gibi düzenlemeleri gerçekleştirmedikleri sonucuna varılmıştır.

4. SONUÇ

Bu çalışmanın amacı, sektörel uzmanlaşmanın denetim kalitesine etkisini tespit etmektir. Bu amaca yönelik olarak çalışmada öncelikle denetimin nihai çıktısı olan denetim raporunun ve denetim çalışması süresince yapılan risk değerlendirmelerinin kalitesine etki ettiği düşünülen çeşitli faktörler arasında bulunan sektörel uzmanlaşma üzerinde bir literatür çalışması yapılmıştır. Çalışmanın devamında ise bağımsız denetçilerin bu kavrama ilişkin algılarını ölçmek üzere gerçekleştirilen araştırmaya yer verilmiştir.

Literatür taramasında denetim, denetçi, denetim kalitesi ve denetimde sektörel uzmanlaşma kavramları ile ilgili bilgi verilmektedir. Denetim kalitesine ilişkin olarak yürütülmüş olan geçmiş çalışmalarda, sektörel uzmanlaşmanın yanı sıra denetçinin tecrübesi, cinsiyeti, yaşı, eğitimi, kıdemi gibi özelliklerinin ve denetimde zaman kısıtlaması, denetçinin takip eden yıllarda aynı şirketin denetiminde görev alınması, bağımsızlık düzeyi, denetlenen müşterinin çeşitli özellikleri, denetim şirketinin büyüklüğü gibi belirleyicilerin rol oynadığı ortaya koyulmuştur. Yapılan çeşitli çalışmalar, sektörel uzmanlaşmanın denetim kalitesini artıran bir etken olduğunu göstermektedir.

Geçmiş çalışmalar da ortaya koymaktadır ki, sektörel uzmanlaşmanın denetim kalitesine bu olumlu etkisinin en önemli nedenlerinden biri, bu kavramın risklerin tespit edilmesi, bu risklerin önemlilik düzeyinin belirlenmesi ve denetime ilişkin uygun yöntemlerin seçilmesinde daha doğru kararların alınmasına yardımcı olmasıdır. Sektörel uzmanlaşmanın risklerin tespitini kolaylaştırarak denetim kalitesini artırmasına yönelik araştırmaların dışında, bu bölümde Uluslararası Denetim Standartları'nda da bu konuya yer veren bölümler incelenmektedir. Bu anlamda başta “UDS 315 İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması Suretiyle Önemli Yanlış Beyan Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” ve “UDS 620 Denetçinin Bir Uzmanın Çalışmasını

Kullanması” standartları olmak üzere, birçok standartta uzmanlaşmanın denetim kalitesine etkisine yer verildiği görülmektedir.

Sektörel uzmanlaşma ve denetim kalitesine ilişkin kuramsal çerçeve bölümünde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na ilişkin güncel gelişmelere de yer verilmekte, denetim sektöründe önemli bir reform niteliği taşıyan bu gelişme denetim kalitesi ve sektörel uzmanlaşma konusu kapsamında incelenmektedir. Bu bölümde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda denetim kalitesi kavramının ele alınış biçimine yer verilmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun getirdiği en önemli yeniliklerden biri, limited şirketlerin ve KOBİ’lerin de anonim şirketler gibi bağımsız denetime tabi tutulacak olmasıdır. Bu tür şirketler faaliyetleri bakımından denetimleri özel uzmanlık gerektirebilecek şirketlerdir. Bu anlamda çalışmada, denetim şirketlerinde KOBİ’lerin denetimine ilişkin olarak da sektörel uzmanlaşmaya ihtiyaç duyulabileceği konusu ele alınmaktadır.

Çalışmanın bundan sonraki bölümünde denetimde sektörel uzmanlaşmaya ilişkin araştırmaya yer verilmektedir. Araştırma kapsamında sektörel uzmanlaşmaya ilişkin denetçi algısının ölçülmesi amacıyla gerçekleştirilen anket çalışması, bağımsız denetim şirketlerinde çalışmakta olan ve en az üç sene tecrübesi bulunan 59 bağımsız denetçi ile yürütülmüştür. Katılımcılar 4 büyük denetim şirketleri ve diğer denetim şirketlerinden, ortak denetçi, kıdemli müdür, müdür, müdür yardımcısı, kıdemli denetçi ve denetçi gibi farklı kademelere sahip denetçilerden seçilmişlerdir. Anket sonuçları SPSS 20.0 paket programı ile analiz edilmiştir.

Anketin ilk kısmı katılımcıların yaşı, cinsiyeti, öğrenim durumu gibi demografik özelliklerini öğrenmeye yönelik olup, bu kısım denetçinin unvanı, tecrübesi, Big-4 denetim şirketlerinden birinde çalışıp çalışmadığı, uzmanlık sahibi olduğu sektör gibi özelliklerini anlamaya yönelik sorular da içermektedir. Diğer bir bölümde denetim kalitesini belirleyen faktörler olarak literatür taraması sonucunda geçmişte yapılmış çalışmalarda önemli etkenler olarak öne sürülmüş olan; tecrübe, eğitim seviyesi, kişisel özellikler, şirketin denetçilerin eğitimine verdiği önem, denetçinin belirli bir sektörün denetiminde uzmanlaşmış olması, denetçinin müşteri işletmenin iç denetim ve iç kontrol birimleri ile olan iletişimi,

denetim hizmeti karşılığında müşteriden alınan ücret, denetçinin takip eden yıllarda aynı şirketin denetimlerinde görev alması, müşteri şirketin denetim şirketi ve denetçiler üzerinde pazarlık gücü ve hakimiyetinin olması, denetçinin cinsiyeti, denetçinin bağımsızlığı, denetim şirketinin büyüklüğü, denetimin sonlandırılmasına ilişkin zaman baskısı gibi faktörler hakkında denetçilerin algıları ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırmanın bu bölümünün sonucunda, denetçilerin sektörel uzmanlaşma ile birlikte eğitim, yaş, tecrübe, teknik bilgi gibi kişisel özelliklerin denetim kalitesini belirlemede en önemli faktörler olduklarını düşüklüğü ortaya çıkmıştır. Ayrıca çalışmadan, denetçilerden büyük bir çoğunluğunun denetim ekiplerini oluştururken sektörel uzmanlaşmayı göz önünde bulundurdıkları ve ekiplerde en az bir uzmanın bulunmasına özen gösterdikleri sonucu çıkmıştır.

Anket çalışmasının bir bölümünde ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve buna bağlı olarak limited şirketlerin denetimi konusunda sektörel uzmanlaşmanın gerekliliği ve önemi açısından denetçilerin görüşleri alınmaktadır. Buna göre denetim şirketlerinin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği yenilikler ve KOBİ'lerin denetimi konusunda çalışanlara eğitim imkanı sağlamadığı belirtilmiştir. Ayrıca bu tür şirketlerin denetiminde görevlendirilecek personelin belirlenmesine ilişkin bir çalışma olmadığı, buna uygun işe alım ve organizasyon süreçlerinde herhangi bir değişikliğin yaşanmadığı ortaya koyulmuştur. Şirketlerin bu konuda aksiyon almamalarına karşın, çalışanların KOBİ'lerin denetiminde ayrı bir sektörel uzmanlaşmanın gerekliliğini vurguladıkları görülmüştür.

Gerçekleştirilen çalışma, denetim kalitesini belirleyen faktörler ve sektörel uzmanlaşma konusunda gerçekleştirilmiş olan geçmiş çalışmalar üzerine geniş bir literatür taraması içermektedir. Bu faktörler üzerinde denetçilerin görüşleri alınarak bu kapsamda güncel bir araştırma gerçekleştirilmiştir.

KAYNAKÇA

Akerlof, G. ve Romer, P., “Looting: The Economic Underworld of Bankruptcy for Profit”, **Brookings Papers on Economic Activity**, 1993, s. 1 – 73.

Ali Abedalqader Al-Thuneibat ve diğ., “Do Audit Tenure and Firm Size Contribute to Audit Quality?”, **Managerial Auditing Journal**, Cilt:26, No: 4, 2011, s.317-334.

Argun ve Kavut, “Türkiye’de KOBİ’lerin Denetiminde Yaşanan Zorluklar ve Çözüm Önerileri”, **3. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri**, İstanbul: İSMMO Yayınları, 2009.

Dural, Ali, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nda Anonim Şirketlerin Denetlenmesi”, **3. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri**, İstanbul: İSMMO Yayınları, 2009.

Becker, C., DeFond, M. ve diğ., “The Effect of Audit Quality on Earnings Management”, **Contemporary Accounting Research**, 1998, s. 1 – 24.

Bhattacharya, S. ve Thakor, A., “Contemporary Banking Theory”, **Journal of Financial Intermediation**, 1994, No: 3, s. 1.

Bowrin, Anthony R ve King, James, “Time Pressure, Task Complexity, and Audit Effectiveness”, **Managerial Auditing Journal**, Cilt:25, No: 2, 2010, s.160-181.

Bozkurt, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınevi, 1998.

Carcello, J., Hermanson, V. ve diğ., “Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users”, **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Cilt: 11, No: 1, 1992, s. 1 – 15.

Carmichael, D. R., “In Search of Concepts of Auditor Independence”, **The CPA Journal**, 1999, s. 39-43.

Choi, Jong-Hag ve diğ., “Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing”, **Auditing**, Cilt: 29, No:1, 2010, s.73-97.

Cosserat, Graham W., **Modern Auditing**, New York, Wileyand Sons Ltd., 2000.

Davidson, R. A. ve Neu D., “A Note on the Association Between Audit Firm Size and Audit Quality”, **Contemporary Accounting Research**, 1993, s. 479 – 488.

De Angelo, L., “Auditor Size and Audit Quality”, **Journal of Accounting and Economics**, No: 3, 1981, s. 189 – 199.

Dunn, Kimberly ve Mayhew Brian, “Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality”, **Review of Accounting Studies**, Cilt:9, No:1, 2004, s.35.

Düzenlilik Denetimi Rehberi, Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, 2011.

Ergen, Halim, “Bağımsız Dış Denetiminde Meslek Ahlakının Çatışma Alanları”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, No: 1, 2003, s.14.

Ergun, Ülkü, “Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, No: 1, Mart 1999, s.157.

Frantz, Pascal, “Auditor’s Skill, Auditing Standards, Litigation, and Audit Quality”, **British Accounting Review**, No: 31, 1999, s. 151 – 183.

Ghosh, Alope ve Moon, Doocheol, “Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality”, **Office of Economic Analysis U.S. Securities and Exchange Commission**, 2004.

Gold, Anna, Hunton, E. ve diğ., “The Impact of Client and Auditor Gender on Auditor’s Judgments”, **Accounting Horizons**, No: 1, Cilt: 23, 2009, s. 1-18.

Gramling, A. A., Johnson V. E. ve diğ., “The Association Between Audit Firm Industry Experience and Financial Reporting Quality”, **Working Paper**, Wake Forest University, University of Illinois, and University of Missouri, 1999.

Güredin, Ersin, **Denetim**, İstanbul: Beta Yayınevi, 1999.

Hogan, Chris ve Jeter, Debra, “Industry Specialization by Auditors”, **Auditing**, Cilt: 18, No: 1, 1999, s. 1.

Jackson, Andrew ve diğ., “Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality”, **Managerial Auditing Journal**, Cilt:23, No: 5, 2008, s.420-437.

Janvrin, J. ve Jeffrey, G., “An Investigation of Auditor Perceptions About Subsequent Events and Factors That Influence This Audit Quality”, **Accounting Horizons**, No: 3, Cilt: 21, 2007, s. 295-312.

Kavut, Lerzan, “Bağımsız Denetçiler İle Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları”, **IMKB Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 20, 1997, s. 1 – 11.

Kavut, Lerzan, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı: 4, Aralık 2000, s. 13.

Kavut, Lerzan, “Ulusal ve Uluslararası Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları”, **Yönetim Dergisi**, Sayı: 41, 2009, s.7 – 21.

Kaya, İdil, “Uluslararası Denetim – Güvence Standartları ve TTK’da Denetim”, **3. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri**, İstanbul: İSMMO Yayınları, 2009.

Kepeçi, Celal, **Bağımsız Denetim**, İstanbul: Avcıol Yayınevi, 2004.

Kiger, Jack ve Scheiner James, **Auditing**, New York: Houghton Mifflin Company, 1997.

Knechel, Robert ve diğ., “Does Auditor Industry Specialization Matter? Evidence from Market Reaction to Auditor Switches”, **Auditing**, Cilt:26, No: 1, 2007, s.19-45.

Lazol, İbrahim, “Kalite Maliyetlerinin Analizi ve Kontrolü”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1, 1985, s. 173.

Leventis, Stergios ve Caramanis, Constantinos, “Determinants of Audit Time as a Proxy of Audit Quality”, **Managerial Auditing Journal**, Cilt:20, No: 5, 2005, s.460-478.

Malone, Charles ve Roberts, Robin, “Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors”, **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Cilt: 15, No: 2, 1996. s.49 – 64.

Montgomery, Douglas, **Introduction to Statistical Quality Control**, New York: John Wiley and Sons Inc., 1991.

Niven, Douglas, “Audit Fees and Maintaining Audit Quality”, **Charter**, Cilt:81, No: 7, s.67.

Porter, Brenda ve Simon, Jon, **Principles of External Auditing**, New York: John Wiley & Sons, Inc., 1989.

Reisch, J. T., “Ideas for Future Research on Audit Quality”, **The Auditor’s Report**, Cilt: 24, No: 1, 2000, s. 12-14.

Romanus, R., Maher, J. ve diğ., “Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, and Accounting Restatements”, **Accounting Horizons**, Cilt: 22, No: 4, 2008, s. 389 – 413.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği, Seri:X, No: 16.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği, Seri:X, No: 22.

Stringer, Andrew ve Adamidis, Anna, “A Guide to Audit Quality”, **Charter**, Cilt: 81, No:3, 2010, s. 64-66.

Türker, Masum ve Pakdemir, Recep, “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler”, **17. Türkiye Muhasebe Kongresi: Muhasebe, Vergi ve Denetiminde Yeni Yaklaşımlar Sempozyum Bildirileri**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, Ekim 2002.

Uğur, Oktay, “Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 214, 1999, s. 39 – 40.

Woodland, Angela ve Reynolds, Kenneth, “Restatements and Audit Quality”, **Working Paper**, University of Nebraska and Louisiana State University, 2003.

<http://www.pwc.com/tr/en/publications/Assets/ttk-yol-haritasi.pdf>

<http://www.tmud.org.tr/images/modul1.pdf>

<http://www.spk.gov.tr/apps/msd/iletisim.aspx?ctype=bds&show=all>

EKLER**ANKET FORMU**

Değerli Katılımcılar,

Bu anket uygulaması, “Denetimde Sektörel Uzmanlaşma” ile ilgili olarak, sizlerin görüşlerinin belirlenmesi amacıyla yapılmaktadır. Lütfen her maddede belirtilen görüşlere ne derece sahip olduğunuzu düşünüyorsanız ona göre işaretlemeye bulununuz.

Ankette doğru ya da yanlış cevapların yer alması söz konusu değildir. Çalışma sonuçları, sadece akademik çalışma için kullanılacak ve araştırma için sizden ad ve soyad gibi kişisel bilgiler istenmeyecektir.

Araştırmaya katıldığınız için teşekkür ederiz.

Yasemin ÜNLÜ

1) Yaşınız:.....

2) Cinsiyetiniz:

Bay () Bayan ()

3) Öğrenim Durumunuz:

Lisans ()

Yüksek Lisans ()

Doktora ()

Diğer (Lütfen Belirtiniz)

4) Unvanınız:

5) Denetim sektöründe sahip olduğunuz deneyim (yıl):

6) Denetim uzmanlığına sahip olduğunuz sektör:

7) Çalıştığınız şirket Big-4 denetim şirketlerinden biri midir? Evet.... Hayır

8) Aşağıdaki sektörlerden hangisinde yaklaşık kaç yıl denetim tecrübesine sahip olduğunuzu belirtiniz.

Sektör	1-3 Yıl	3-5 Yıl	5-7 Yıl	7-9 Yıl	10 Yıl ve Üstü
1) Bankacılık-Finans					
2) İnşaat					
3) Enerji					
4) Otomotiv Sanayi					
5) Hizmet					
6) Sigorta					
7) Sağlık					
8) Üretim					
Diğer (.....)					
Diğer (.....)					
Diğer (.....)					

Lütfen aşağıdaki soruları; (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Fikrim Yok, (4) Katılıyorum, (5) Tamamen Katılıyorum seçeneklerine uygun gelecek şekilde cevaplandırınız.					
9) Denetçinin tecrübe sahibi olması denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir.	1	2	3	4	5
10) Denetçinin eğitim seviyesi denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir.	1	2	3	4	5
11) Denetçinin kişisel özellikleri denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir.	1	2	3	4	5
12) Şirket'in denetçilerin eğitimine verdiği önem denetim kalitesi üzerinde belirleyicidir.	1	2	3	4	5
13) Denetçinin belirli bir sektörün denetiminde uzmanlaşmış olması denetim kalitesini etkiler.	1	2	3	4	5
14) Denetçinin müşteri işletmenin iç denetim ve iç kontrol birimleri ile olan iletişimi denetim kalitesini etkiler.	1	2	3	4	5
15) Denetim hizmeti karşılığında müşteriden alınan ücret denetim kalitesi üzerinde etkilidir.	1	2	3	4	5
16) Denetçinin takip eden yıllarda aynı şirketin denetimlerinde görev alması denetim kalitesini etkiler.	1	2	3	4	5
17) Müşteri şirketin denetim şirketi ve denetçiler üzerinde pazarlık gücü ve hakimiyetinin olması denetim kalitesini olumsuz etkiler.	1	2	3	4	5
18) Denetçinin kadın olması denetim kalitesini artırır.	1	2	3	4	5
19) Denetçinin erkek olması denetim kalitesini artırır.	1	2	3	4	5
20) Denetçinin bağımsızlığı denetim kalitesini artırır.	1	2	3	4	5
21) Denetim şirketinin büyüklüğü denetim kalitesini artırır.	1	2	3	4	5
22) Denetimin sonlandırılmasına ilişkin zaman baskısı denetim kalitesini düşürür.	1	2	3	4	5

23) Denetim kalitesi üzerinde etkili olabilecek aşağıdaki 5 faktörü önem sırasına göre en önemli olan seçenek 1., en önemsiz olan seçenek 5. olacak şekilde 1-5 arasındasıralayınız.

Faktörler	Sıralama (1-5)
Denetçinin belirli bir sektörün denetiminde uzmanlaşmış olması	
Denetim şirketinin kurumsal politika ve prosedürleri (denetçilere sağladığı eğitim olanakları, çalışma koşulları, müşteri seçimi vb.)	
Müşteri şirketin kurumsal politika ve prosedürleri (iç denetim ve iç kontrollerinin etkin olması, denetçiler ile bilgi paylaşımı, vb.)	
Denetçinin kişisel özellikleri (eğitim, yaş, tecrübe, teknik bilgi, vb.)	
Denetimi gerçekleştirilen şirketin sektörüne ilişkin özellikler (sektöre ilişkin riskler vb. dış etkenler)	

Aşağıdakilere evet ya da hayır şeklinde cevap veriniz.

	Evet	Hayır
24) Daha önce sektörel uzmanlaşmaya önem verilen bir şirkette çalıştım.		
25) Bulduğum şirkette tüm çalışanlar belirli bir sektörde tecrübe sahibidir.		
26) Denetim ekibinin oluşturulması sırasında uzmanlaşmaya yönelik hareket ediyorum.		
27) Her hiyerarşi kademesinde uzmanlaşma arıyorum.		
28) Her ekipte bir uzmanın bulunmasını yeterli buluyorum.		
29) Denetim çalışmaları sırasında denetçiler dışında farklı sektörlerden uzmanların yardımlarını alıyorum.		
30) Çalıştığım şirkette Yeni TTK'nın getirdiği yenilikler doğrultusunda organizasyon yapısında değişiklikler yapıldı.		
31) Şirket olarak işe alımlarda KOBİ'lerin denetimine ilişkin değişiklikler yapıldı.		
32) Şirketim tarafından KOBİ denetimlerine ilişkin eğitim almam sağlandı.		
33) KOBİ'lere yönelik denetim çalışmalarında görev alacak personel belirlendi.		

34) Yeni TTK sonrasında aşağıdaki yöntemlerden hangisi şirket içi elemanlarınızın uzmanlaşmasını en etkin şekilde sağlayacaktır?

Seçenekler	
A	Şirket içi sektörel uzmanlığa gerek yoktur.
B	Şirket içi çalışanlarda sadece "KOBİ" ve "büyük şirket" uzmanlığı ayırımına gerek vardır.
C	Yukarıdaki ayırma ek olarak büyük şirketler için endüstri uzmanlığı da gerekmektedir, KOBİ'ler için endüstri uzmanlığı gerekmez.
D	Büyük şirketler için endüstri uzmanlığına gerek yok, KOBİ'ler için vardır.
E	Hem KOBİ'ler hem büyük şirketler için endüstri uzmanlığı gereklidir.