



T.C.
KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**DENETİMİN FİNANSAL KARARLAR ÜZERİNE
ETKİSİ: LİBYA'DA BİR UYGULAMA**
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

MOHAMED FARAJ ALHAAJ MOHAMMED MRIWIES

DANIŞMAN
DR. ÖĞR. ÜYESİ FARUK DAYI

**T.C.
KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DENETİMİN FİNANSAL KARARLAR ÜZERİNE ETKİSİ:
LİBYA'DA BİR UYGULAMA**

MOHAMED FARAJ ALHAAJ MOHAMMED MRIWIES

**Jüri Başkanı
Danışman
Jüri Üyesi**

**Prof. Dr. Tolga ULUSOY
Dr. Öğr. Üyesi Faruk DAYI
Dr. Öğr. Üyesi Yusuf ESMER**

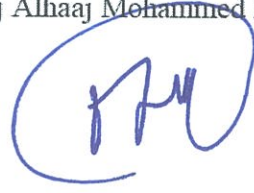
KASTAMONU - 2020

TAAHHÜTNAME

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını bildirir ve taahhüt ederim.

İmza

Mohamed Faraj Alhaaj Mohammed MRIWIES



ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

DENETİMİN FİNANSAL KARARLAR ÜZERİNE ETKİSİ: LİBYA'DA BİR UYGULAMA

MOHAMED FARAJ ALHAAJ MOHAMMED MRIWIES

Kastamonu Üniversitesi
Sosyal Bilimleri Enstitüsü
İşletme Ana Bilimdalı

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Faruk DAYI

Denetçinin raporu ve görüşleri işletmeyle ilgili finansal kararları etkilemektedir. İşletme yönetiminin finansal kararlar üzerindeki etkisinin incelenmesiyle alınacak kararların daha rasyonel olması mümkündür. Çalışmada iç denetimin finansal karar alma üzerindeki etkisi incelenmektedir. Libya’da ki üniversite, kamu kurumları ve kamu kuruluşlarında çalışan muhasebeyle ilgili 146 kişiden anket yöntemi ile veri toplanmıştır. Daha sonra araştırmada kullanılan ölçeklerin yapı geçerliği ve güvenilirliği ile ilgili yapılan keşfedici faktör analizi, doğrulayıcı faktör analizi, güvenilirlik analizi, normal dağılım testi, korelasyon analizi ve yapısal eşitlik modeli ile ilgili bulgulara yer verilmiştir. Yapısal eşitlik modelinin analizi sonucunda iç denetimin karar vermeyi pozitif yönde anlamlı olarak etkilediği bulgusuna ulaşılmıştır. Bu bulgu iç denetimin bir birim artması durumunda karar vermenin 0,671 birim artış göstereceği anlamına gelmektedir. Analiz neticesinde iç denetim ve karar verme algısının mesleki tecrübe süresine göre anlamlı farklılık göstermediği bulgusuna ulaşılmıştır. Analiz sonucunda iç denetim ve karar vermenin eğitim durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre iç denetim algısı lisansüstü mezunları ile lise ve üniversite mezunları arasında anlamlı farklılık göstermektedir. Ortalama cevap değeri lisansüstü mezunlarda daha yüksek olduğundan farklılık lisansüstü mezunları lehinedir. Karar verme algısı ise lisansüstü mezunlar ile lise mezunları arasında anlamlı farklılık göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç Denetim, Karar Verme, Finansal Karar, Libya.

2020, 66 Sayfa

ABSTRACT

MSc. Thesis

THE EFFECT OF AUDIT ON FINANCIAL DECISIONS: AN APPLICATION IN
LIBYA

MOHAMED FARAJ ALHAAJ MOHAMMED MRIWIES

Kastamonu University
Institute for Social Sciences
Department of Business Management

Supervisor: Assist. Prof. Dr. Faruk DAYI

The auditor's report and opinions affect financial decisions related to the business. It is possible to make more rational decisions by examining the effect of business management on financial decisions. The study examines the impact of internal audit on financial decision making. Data was collected from 146 people working in universities, public institutions and public institutions in Libya by survey method. Then, findings related to exploratory factor analysis, confirmatory factor analysis, reliability analysis, normal distribution test, correlation analysis and structural equation model related to the construct validity and reliability of the scales used in the research were included. As a result of the analysis of the structural equation model, it was found that internal audit positively affects decision making. This finding means that if internal audit increases by one unit, decision making will increase by 0.671 units. As a result of the analysis, it was found that the perception of internal audit and decision making did not differ significantly from the duration of professional experience. As a result of the analysis, it has been determined that internal audit and decision making show significant differences according to the educational level. According to the results of the analysis, the perception of internal audit varies significantly between graduate graduates and high school and university graduates. The difference is in favor of graduate graduates since the average response value is higher among graduate graduates. Decision-making perception shows a significant difference between graduate graduates and high school graduates.

Key Words: Auditing, Internal Auditing, Decision-Making, Financial Decision, Libya.

2020, 66 Pages

ÖNSÖZ

Tez hazırlama sürecinde her türlü soruma cevap veren, beni motive ederek cesaretlendiren, bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım kıymetli hocam Dr. Öğr. Üyesi Faruk DAYI'ya teşekkür ederim. Ayrıca çalışma süresince bana desteklerini esirgemeyen, cesaret vererek sabır gösteren sevgili aileme ve arkadaşlarıma da teşekkür ederim.

Mohamed Faraj MRIWIES
Kastamonu, 2020

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ	vi
İÇİNDEKİLER	vii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	ix
TABLolar DİZİNİ	x
1. GİRİŞ.....	1
1.1. Araştırma Sorusu.....	3
1.2. Araştırmanın Amacı	4
1.3. Araştırmanın Önemi	4
2. DENETİM	5
2.1. Denetim Kavramı	5
2.1.1. Denetimin Tarihçesi ve Gelişimi.....	6
2.1.2. Denetimin Önemi	9
2.2. Denetimin Amaçları	9
2.3. Denetim Türleri	10
2.3.1. Yıllık Denetim.....	11
2.3.2. Sınırlı Denetim	12
2.3.3. Özel Amaçlı Denetim.....	12
2.3.4. Özel Bağımsız Denetim Çalışması.....	12
2.3.5. Sürekli Denetim.....	13
2.4. Denetimde Dikkat Edilmesi Gereken Faktörler	13
2.5. Bağımsız Muhasebe Denetim Standartları	14
2.5.1. Denetim Şirketine İlişkin Standartlar	15
2.5.2. Denetçiye İlişkin Standartlar	15
2.6. Uluslararası Denetim Standartları	19
2.7. Denetim Raporuyla İlgili Standartlar	19
2.7.1. Finansal Tablolar ve Genel Muhasebe İlkelerine Uyumları	20
2.7.2. Muhasebe İlke ve Politikalarını Uygulayarak Şirketin İstikrarını Sağlamak	20
2.7.3. Açıklamanın Yeterliliği ve Uygunluğu	20
2.8. Denetçinin Hakları ve Görevleri	21
2.9. Denetçinin Kararını Etkileyen Faktörler	22
2.10. Denetim Süreci.....	23
2.10.1. Sözleşme Öncesi Aşamalar.....	24
2.10.2. Denetim Planı	24
2.10.3. Denetim Planının ve Programının Yazılı Bir Şekilde Hazırlanması	25
2.10.4. Denetim Planının Yürütülmesi	26
2.10.5. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması ve Raporlama	26
2.10.6. Denetim Raporu Sonrası Faaliyetler	26
2.11. Denetim Belgeleri	27
3. KARAR VERME	28
3.1. Karar Kavramı.....	28
3.2. Karar Türleri.....	29
3.3. Karar Verme Süreci.....	32

3.4. Denetim ve Karar Vermeye Katkısı	35
4. LİTERATÜR TARAMASI	37
5. DENETİMİN FİNANSAL KARARLARDAKİ ETKİSİ ÜZERİNE LİBYA'DA BİR ARAŞTIRMA	43
5.1. Araştırmanın Modeli	43
5.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	43
5.3. Veri Toplama Araçları	44
5.4. Araştırmanın Sınırlılıkları	44
5.5. Araştırmanın Hipotezleri	45
5.6. Demografik Bulgular	45
5.7. Ölçeklerin Yapı Geçerliği ve Güvenilirliği	47
5.7.1. Keşfedici Faktör Analizleri	48
5.7.2. Doğrulayıcı Faktör Analizleri	50
5.7.3. Güvenilirlik Analizi	51
5.7.4. Normal Dağılım Testi	51
5.8. Korelasyon Analizi	52
5.9. Yapısal Eşitlik Modeli	53
5.10. Farklılık Analizleri	54
5.10.1. Mesleki Tecrübe Süresi Farklılık Analizi	54
5.10.2. Eğitim Durumu Değişkeni Farklılık Analizi	55
6. SONUÇ ve ÖNERİLER	57
KAYNAKLAR	61

ŞEKİLLER DİZİNİ

	Sayfa
Şekil 5.1. Araştırmanın Modeli.....	43
Şekil 5.2. İç Denetim Doğrulayıcı Faktör Analizi Diyagramı	50
Şekil 5.3. Karar Verme DFA Diyagramı	50
Şekil 5.4. Yapısal Eşitlik Modeli	53



TABLOLAR DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 5.1. Meslek Bulguları.....	45
Tablo 5.2. Eğitim Durumu Bulguları	46
Tablo 5.3. Yaş Bulguları	46
Tablo 5.4. İş Tecrübesi Bulguları.....	47
Tablo 5.5. Cinsiyet Bulguları	47
Tablo 5.6. İç Denetim KMO ve Barlett Testi	48
Tablo 5.7. İç Denetim Ölçeği Faktör Yükleri	48
Tablo 5.8. Karar Verme KMO ve Barlett Testi	49
Tablo 5.9. Karar Verme Faktör Yükleri.....	49
Tablo 5.10. Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İyiiliği Değerleri	51
Tablo 5.11. Güvenilirlik Analizi	51
Tablo 5.12. İç Denetim Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikî Bulgular.....	52
Tablo 5.13. Karar Verme Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikî Bulgular.....	52
Tablo 5.14. Korelasyon Analizi	53
Tablo 5.15. Yapısal Eşitlik Modeli Uyum İyiiliği Değerleri	54
Tablo 5.16. Yapısal Eşitlik Modeli Analiz Sonuçları	54
Tablo 5.17. Mesleki Tecrübe Süresi Anova.....	55
Tablo 5.18. Eğitim Durumu Anova.....	55
Tablo 5.19. Eğitim Durumu Tukey	56

1. GİRİŞ

Küreselleşme ve bilişim ve telekonikasyon teknolojinin hızlı gelişmesi ekonominin büyümesi ve gelişmesine önemli katkılar sağlamıştır. İşletmelerin dünya ekonomisinde meydana gelen değişikliklere uyum sağlayacak bir yönetim politikasının izlenmesi gerekmektedir. Bunun sonucunda değişen koşullara göre işletmelerin yönetilmesinin önemi artmıştır.

İşletmelerin finansal performanslarını ölçmek, çalışanların başarılarını değerlendirmek ve işletmelerin finansal durumları hakkında tam bilgi sahibi olmak için muhasebeye verilen önem artmıştır. İşletme yöneticileri, doğru ve güvenilir verilere erişmek ve kamuyla paylaşmak için etkili bir muhasebe bilgi sistemine sahip olması gerekmektedir.

İşletmeler ticari hayatı kolaylaştıran fırsatlar elde etmek, yeni fırsatlar yakalamak, rakiplerinin önüne geçmek, rekabet gücünü artırmak ve piyasadaki çeşitli risk ve tehditlerden korumak için etkin bir iç kontrol sistemlerine sahip olmalıdırlar. İç kontrolün en önemli amaçlarından biri işletmenin mali kayıtlarının ve verilerinin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olmasını sağlamaktır. İç kontrol sistemi verileri güvenilir olacağı için denetimin başarısını olumlu yönde etkilemesi beklenmektedir.

Muhasebe denetimi artan ihtiyaca göre sürekli gelişmesine rağmen, işlevlerini yerine getirmede her zaman etkili olmamıştır. Bunun en önemli sebebi, işletme yöneticilerinin işi olduğundan daha iyi gösterme ve denetçilerin çıkarlarına boyun eğme eğilimidir. Ancak denetim, paydaşları ve hatta kamuoyunu bilgilendirme açısından çok önemli bir işleve sahiptir. Son yıllarda karşılaşılan muhasebe sorunlarındaki artıştan dolayı, hissedarlar yönetimden yeterli, doğru ve zamanında bilgi almak isterler. Muhasebe denetiminin etkinliğini sağlamak için işletme yönetimi ile denetçi arasındaki ilişkiyi değiştirmek gerekir. Bu amaçla, hissedarların temsilcisi olan denetim komitesine ise denetimi yönetme yetkisi verilmiştir. Denetçilerin etkin bir denetim yapması durumunda finansal tablolardaki hileli finansal bilgiler bulunarak raporlanabilmektedir.

Güvenilir ve sağlam bir muhasebe bilgi sistemi, bilgi kullanıcıları ve karar vericilerin gerçekçi ve doğru kararlar vermeleri için oldukça önemlidir. Muhasebe bilgi sisteminden elde edilen finansal bilgi işletme yönetimi için önemli bir veridir. Denetim mekanizmasının etkin çalışmasında muhasebe bilgi sisteminden elde edilen verinin önemi büyüktür. Muhasebe bilgi sisteminden elde edilen finansal bilgilerin kalitesini etkileyen faktörlerin açıklanması gerekmektedir. Finansal bilginin kalitesine zarar verebilecek durumların önlenmesi için gereken tedbirin alınması gerekmektedir. Denetim faaliyetleri burada önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü denetim faaliyetleri özellikle kötü niyetli finansal kullanıcıların finansal bilgileri manipüle edip etmediklerine dair karar vericilere güvence sağlamaktadır. Söz konusu güvencenin bağımsız ve uzman kişiler tarafından sağlanması denetimin etkinliği için önem arz etmektedir.

Bu yüzyılın başında, Enron, Xerox ve Worldcom gibi büyük Amerikan şirketlerindeki denetim düzensizlikleri muhasebe denetimine duyulan güveni büyük ölçüde yok ederek, şirketlerin finansal tablolarına olan güvenin azalmasına neden olmuştur. Temmuz 2002'de, Sarbanes Oxley Yasası (SOX) ABD'de yatırımcıların güvenliğini tekrar tesis etmek ve şirketleri daha şeffaf hale getirmek için yürürlüğe girmiştir. Bu yasa ile, Amerikalı şirketler kurumsal yönetim uygulamalarıyla şeffaflıklarını maksimize etmeyi amaçlamıştır. Dolayısıyla iç denetim faaliyetleri kurumsal yönetim sürecinin yönetilmesinde etkili olan önemli faktörlerdendir.

Denetçilerin verimliliğini artırmak için gerekli koşullardan biri de danışmanlık hizmetlerini azaltmaktır. İkincisi koşul ise denetim şirketlerinin ana ortaklarının periyodik olarak rotasyona tabi tutulmasıdır. Şirketlerin dikkatli bir denetçi seçmesi gerekmektedir. Firmalar çalıştıkları denetim firmalarını belli bir süre sonra değiştirmeleri tavsiye edilmektedir.

Şirketlerdeki denetim komitesinin etkin oluşu işletmenin iç kontrolünü güçlendirmektedir. Böylece dış denetime yardımcı olmaktadır. Denetim işlevinin etkililiğini ve tarafsızlığını artırmak için bazı ilkeler benimsenmiştir. Bu ilkelerden biri de bağımsız denetçinin işletmeler tarafından uygulanan tüm önemli muhasebe politikalarını ve uygulamalarını denetim komitesine bildirme yükümlülüğüdür.

İç denetçilerin denetim faaliyetlerinin etkinliği sağlamadaki rolü hakkında herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu çalışma, muhasebe denetiminin etkin uygulanmasında finansal bilginin önemini ortaya koyarak literatüre katkı sağlaması amaçlanmaktadır.

Denetim komitesinin denetime katkısını ortaya çıkarmak için hem teorik ve hemde uygulaması olan bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda, ilk olarak, kaynaklar kullanılarak çalışmanın teorik kısmı oluşturulmuştur.

Çalışmanın teorik kısmının tamamlanmasının ardından, uygulama kısmını yürütmek amacıyla anket metni hazırlanarak veriler toplanmıştır. İşletmelerin karar almalarındaki rolünü belirlemek için bir anket uygulanmıştır. Araştırmanın son bölümünde sonuç ve öneriler verilmiştir.

1.1.Araştırma Sorusu

Bu çalışmanın amacı ve içeriği kapsamında aşağıda verilen sorularla ilgili konular araştırılmaktadır. Araştırma soruları şunlardır:

- Denetçi ile denetim faaliyetleri arasındaki ilişki nedir?
- Denetim faaliyeti ve denetim süreci finansal kararları etkiler mi?
- Karar alma sürecinde denetim raporlarının işlevi nedir?
- İç denetim faaliyetinin finansal karar almadaki önemi nedir?
- Denetçi kararlarının karar alma sürecine etkisi var mıdır?
- İç denetim ile karar alma arasında Libya'daki denetçiler açısından anlamlı bir ilişki var mıdır?
- İç denetim ile karar alma arasındaki ilişki eğitim durumuna göre farklılık gösterir mi?
- İç denetim ile karar alma arasındaki ilişki mesleki tecrübeye göre anlamlı farklılık var mı?

1.2.Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın en önemli amacı iç denetim faaliyetlerinin alınan finansal kararlar üzerindeki etkisini ortaya koymak olup literature katkı sağlaması açısından aşağıdaki hususlar tezin amacını oluşturmaktadır:

- Denetim ile özel ve kamu kurum ve kuruluşlarının etkin bir iç kontrol sistemi kurmalarını sağlamak.
- Denetim faaliyetleri için kurallar, kavramlar ve prosedürler içeren bir yönerge, talimatname gibi rehber hazırlamak.
- İşletme veya kamu kurumlarının yönetiminde verimlilik sağlamak.
- Denetimin finansal kararlar üzerindeki etkisini incelemektir.

1.3.Araştırmanın Önemi

Çalışmada denetimin finansal kararlar üzerindeki etkisi araştırılmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapan iç denetçilerin finansal kararlar üzerine etkisi incelenmektedir. Kurum ve kuruluşların öngörülemeyen zorluklarının üstesinden gelmesine yardımcı olabilmesi için etkin bir denetim sisteminin kurulması için önerilerde bulunmaktadır.

2. DENETİM

İşletmelerin karmaşık ekonomik ilişkileri, muhasebe bilgilerin düzgün ve tutarlı tutulmasını zorlaştırmakta, muhasebe bilgi sistemiyle kolaylıklar kayıt altına alınabilmektedir. İşletmelerin küreselleşmesiyle birlikte farklı ülkelerde gerçekleşen mali nitelikteki olayların muhasebeleştirilerek bir araya getirilmesinde çeşitli sorunlar yaşanmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminde farklı ülkelere ait uygulamalardan kaynaklanan farklılıklar görülebilmektedir. Şirketlerin üst düzey yönetim ekibi iyi niyetli olmadıklarında elde edilen veriler değiştirilerek yatırımcılara ve kamuya açıklanmaktadır. Bu nedenle şirket yönetiminin güvenilir kişilerden oluşması gerekmektedir. Denetçiler muhasebe denetimi mükemmel şekilde gerçekleştirebilmeleri için görevlerinde tarafsız olmalıdırlar. Denetçiler tarafından hazırlanan ve kurumlara gönderilen denetim raporları işletmelerin finansal durumlarını keşfetmek için gerekli bilgiyi sunmaktadır. Böylece çalışanlarda güven duygusu uyandığından çalıştıkları kuruma güven duyarak motivasyonları artmaktadır. Bu nedenlerden dolayı şirketlerin finansal kararlarında denetimin önemi oldukça yüksektir.

Bu kısımda denetim kavramı, denetimin amaçları, denetimin türleri, denetimde usul ve esaslar, denetçilerin hakları ve yükümlülükleri, denetim süreci açıklanmaktadır.

2.1.Denetim Kavramı

Denetim kavramı ilk kez Babillerde ortaya çıktığı ifade edilmekte olup M.Ö. 3000 yılından itibaren süre gelen ve sonraki yüz yıllarda Çin, Roma gibi uygarlıklarda da kullanıldığı bilinmektedir (Tuğçu, 2019: 4). Denetim kavramından önce “denetim” sözcüğünün anlamı incelendiğinde Arapça’da “Murakabe” ve Fransızca da “Kontrol” anlamında kullanılmaktadır (Coşkun, 2018: 15). Ekonomik nitelikteki olayların, önceden belirlenen kriterler çerçevesinde uygunluğunun araştırılması, araştırma yapılarak kanıt toplanması ve kanıtların objektif bir şekilde değerlendirilmesi süresine denetim denilmektedir (Kaval, 2008: 3). Denetim sonuçlarını ilgili taraflara raporlamak amacıyla bu sonuçlar arasındaki uyumluluğu belirlemek için, finansal durumlarla ilgili objektif bir şekilde kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak ifade

edilebilir. Denetimi değerlendirme ve güvenilirlik ölçütleri sağlayan sistematik bir yöntemdir.

Denetim, yönetsel kanıt elde etmek ve bu kanıtları objektif bir şekilde değerlendirmek için yürütülen düzenli ve nesnel bir süreç olarak tanımlanmış olup denetim sürecinde önemli olanlar unsurlar aşağıda verilmektedir (Kent ve Goodwin-Stewart, 2006; Kaval, 2008):

- Denetim sistematik bir süreçten oluşmaktadır.
- Denetim, dış denetçi tarafından kullanılan önceden belirlenmiş bir programa ve planlamaya dayalı yapılmaktadır.
- Denetim süreci, dış denetçi tarafından elde edilen kanıtlara bağlıdır.
- Denetim öncesi uygunluk kontrolünün yapılacağı kriterler olmalıdır.
- Denetim süreci, aralarındaki uyumun kapsamını belirlemek için kanıtların objektif olarak incelenmesine ve değerlendirilmesine bağlıdır.
- Denetim süreci, belirli bir dönemdeki faaliyetlere bağlı olarak bu sürecin sonuçlarını açıklayan nihai raporla ve bu raporun ilgili makamlara sunulmasıyla sona ermektedir.
- Dış denetçi tarafından finansal tablolar halinde sunulan yönetim güvenceleri ise bir nevi yönetim sorumluluğundadır.
- Denetim raporları ilgili olanlara duyurulur.

2.1.1. Denetimin Tarihçesi ve Gelişimi

Denetimin tam olarak ne zaman başladığı bilinmemekle birlikte, eski çağlardan beri süregeldiği düşünülmektedir. Eskiden ekonomik ilişkiler günümüzdeki kadar karmaşık değildir. Ticaretle uğraşan kişiler destek veya yardım için kimseye ihtiyaç duymadan kendi işlerini yapabiliyorlardı. Günümüzde ekonomik ilişkiler çeşitlenmiş, karmaşık bir hal almış ve ticaretteki hacmin artmasıyla insanlarda farklı duygu ve düşünceler oluşmaya başlamıştır.

Orta çağda hüküm süren feodal sistem boyunca ekonomik ve endüstriyel ilişkilerin hiçbir önemi yoktu. Bu yüzden, dönemin en önemli ekonomik girdisi soylu ve feodal

sınıfa ait topraklardaki üretimdi ve sözlü raporlar bir nevi güvence olarak kabul edilmekteydi (Prawitt vd., 2009).

Tarihi belgeler, antik Mısır'da ve Yunan'da, genel hesaplara dair güvence için denetçilerin kullanıldığını göstermektedir ve o dönemdeki denetçiler, muhasebeyi yapan kişilerin sözlerine bağlı olarak hesapları takip ederlerdi. Zaten İngilizcede “denetim” manasına gelen “*audit*” kelimesinin kökeni Latince “dinlemek” manasına gelen “*audire*”dir. Zaman geçtikçe denetim kavramı dönüşüme uğrayarak farklı bir nitelik kazanmıştır. Örneğin Luca Boshieo 1494 yılında çift girişli muhasebe sistemini destekleyerek, o günkü koşullarda hataları ve sahtekarlığı önleyen mükemmel bir muhasebe sistemi olduğunu düşünüyorlardı (Mihret ve Yismaw, 2007).

İşletme sahipleri büyük tutarlarda sermayeye sahip olmadıkları için sermayelerini riske atmak istemiyorlardı. Paranın yönetiminde profesyonel desteğe ihtiyaç duyuldu. Dünya ekonomisinde yaşanan değişimler, paranın etkin ve rasyonel kullanılmasını gerektirdi. Bu da sadece sermaye ile uğraşan yeni tür şirketlerin doğmasına yol açtı. Böylece sermayenin yönetilmesi süreci işletmelerin denetimin önemini artırdı. Ayrıca şirket sahipliği ile şirket yönetimi arasındaki ayrımın yapılmasının gerektiği ortaya çıktı. Öncesinde şirket sahipliklerin iş bölüşümü yapmaları bile imkansızdı. O yüzden de şirket sahipliği ile şirket yönetimi arasında ayrım yapmak önemli hale gelmişti. Bu da uzmanlar tarafından gerçekleştirilen denetimin ortaya çıkmasına sağladı. Bu uzmanlar şirket sahiplerini yatırımları hakkında bilgilendirerek ve ulaştıkları sonuçların başkaları tarafından manipüle edilemeyeceğinin garantisini vererek denetimci rolünü üstlendiler (Raghuandan vd., 2001).

İngiltere'de sanayi devrimi sonrasında şirketlerin yönetimindeki değişim ile yeni bir dönem başlamıştı. Denetçiler üçüncü taraf olarak hareket ettiler ve bağımsız olarak şirketlerin planlarını ve nihai raporlarını incelediler ve yorum ve önerilerde bulundular. Özellikle ekonomik devrimden sonra üretimin gelişmesi, anonim şirketlerin giderek yaygınlaşması ve şirket sahipliği ile şirket yönetimi arasındaki ayrımın giderek artması nedeniyle, anonim şirketlerin denetlenmesi gerektiğini ve raporlarının yasanın talep ettiği teknik bilgileri ve verileri içermesi gerektiğini ve bu bilgilerin ve verilerin güncel olup olmadığının ve şirketlerin finansal durumları hakkında doğru bilgi paylaşıp paylaşmadığının kontrol edilmesi gerektiğini belirten

şirketler yasası 1862 yılında yürürlüğe girdi. İngiltere'de anonim şirketler için denetim sürecini zorunlu hale getiren bir yasa 1900'de yürürlüğe girdi ve o dönemde denetime büyük bir ivme kazandırdı. O dönem aynı zamanda denetim çağının doğuşu olarak da kabul edilmektedir (Ramamoorti vd., 2003).

İlerleyen dönemlerde ekonomide meydana gelen değişimler denetimin farklı alanlarda yoğunlaşmasına neden oldu. 1929-1930'daki büyük depresyon hisse senedi piyasalarını derinden sarstı ve farklı alanlarda faaliyet gösteren şirketler arasında rekabetin artmasına da sebep oldu. Kriz ile birlikte birçok küçük şirket iflas ilan ederken, diğer şirketler farklı bir yol izlediler ve dezenformasyon yapıp kârlarını gerçekte olduğundan daha yüksek göstermeye başladılar. Birçok borç veren ve hissedar bu yanlış ve güncelliğini yitirmiş raporlar tarafından yanlış yönlendirildikleri için ettikleri zararları tazmin etmek için ilgili yerlere başvurarak zararlarını tazmin etmek diğer bir ifadeyle karşılatmak istediler ve başvuru sonucunda birçoğu olumlu sonuç aldı (Ali, 2008). Yanlış ve yanıltıcı bilgi vererek yatırımcıların mağdur edilmesi, denetimin önemini dahada artırdığı düşünülmektedir.

Denetimin öneminin artmasıyla muhasebecilere ve denetim şirketlerine çeşitli iş imkanları sunulmuş oldu. İşleri denetim ve mali temelli olduğu için devlet yönetimi için önemini anladı ve gerekli düzenlemeleri yapmaya başladılar. O dönemdeki ana odak noktası yanlış mali raporlamalara karşı önlemler almaktı; o yüzden de o dönem, finans ve denetim şirketleri finansal piyasalarda önem kazandı. Şirketlerin öneminin artmasıyla sayıları arttı ve toplumda söz sahibi olan bir konuma geldiler. Bir müddet sonra şirketlerin finansal yapılarına müdahale etmeye başladıkları ifade edildi. 1954 yılında çıkarılan Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler yasası sürece damgasını vurarak gerekli tedbirlerin alınması sağlandı (Carmona, 2004).

Ticaretin gelişmesiyle ticaret hacmi ve ekonomik ilişkiler gelişerek denetimin gelişmesine katkı sağlamışlardır. Bireysel şirketler için denetlemeye ihtiyaç duyulmuyordu çünkü bu tür bir şirketin sahipleri aynı zamanda şirketin muhasebecisi olarak görev yapmaktaydı. Fakat 18. Yüz Yılda başlayan sanayi devrimi ile o dönemdeki gelişmelere uyum sağlayabilmek için büyük bir sermaye ihtiyacı olduğu için, ekonomik düzen ve ticari hayattaki işler tamamen değişti. Sanayi öncesi dönemde tüm işlemler incelenmekteydi, sanayi devriminden 19. yüzyıla kadar olan dönemde

belgelerin denetimi önem kazandı; 1900 ile 1930 dönemi arasında finansal tablolar denetimi, 1930 yılından sonar sisteme bağlı denetim faaliyeti önem kazanarak günümüzde faaliyet denetimiyle süreç devam etmektedir (Coşkun, 2018: 16).

2.1.2. Denetimin Önemi

İşletme içi veya dışı grupların alacakları finansal kararlar için muhasebe ve denetim faaliyetlerinin önemi artmaktadır. Bu gruplar doğru kararlar vererek yapacakları planlar için denetimden gelen bilgilere güvenmektedirler. Bu nedenle denetim işletme içi veya dışı finansal bilgi kullanıcıları için önem arz etmektedir. Denetim önemini ortaya koyan faktörlerden bazıları aşağıda verilmektedir (Azzone, 2009):

- Proje yönetim ekibi, performansı planlamak, izlemek ve değerlendirmek için finansal verilere ve denetimden elde edilen bulgulara güvenirler.
- Yatırımcılar denetlenmiş finansal tablolara güvenerek yatırım kararı verirler.
- Devlet yönetimi bütçe planlaması yapmak, bütçeyi kontrol etmek ve gelir unsurlarını vergilendirmek için denetimden geçmiş finansal tablolara güvenmektedir.
- Borç verenler ve bankalar, kredi vermeden önce şirketlerin finansal durumlarını anlamak için objektif ve hatasız finansal tablolara ve denetim bulgularına güvenirler.

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla birlikte muhasebede kavramsal çerçeve oturtulmuştur. Muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uygulanmasıyla finansal tablolar standartlaşmıştır. Şirketlerin çok uluslu olmaları ve finansal tablolardaki farklılıklar denetimin önemini artırmıştır (Güngör Tanç, 2010: 11-15).

2.2.Denetimin Amaçları

Geçtiğimiz yıllarda denetim ile ilgili birçok gelişme yaşanmış olup ortaya çıkan genel kanı denetim ile istenilen hedeflere ulaşmak amaçlanmaktadır. Denetim kavramı ilk ortaya atıldığında amacı, finansal tablo verileri ile finansal tablolardaki sorunları ve hileleri tespit etmektir. Alandaki gelişmelerle birlikte, denetim, finansal tablolar

hakkında nesnel kararlar vermeye ve iç sistemleri geniş ölçüde kontrol etmeye başlamıştır. İlerleyen dönemlerde denetim, iç kontrol mekanizmalarını içeren kapsamlı bir denetleme sistemine dönüştürülerek işletmelerin faaliyetlerinin denetimini de kapsamıştır. Şirketlerin finansal durumunu, finansal değişimleri ve nakit akışlarını göstermek için düzenlenen finansal tabloların dürüst olarak ortaya koyulup koyulmadığını denetlemektir (Mat, 2018: 7-8).

Günümüzde yapılan denetimlerde öngörülen bazı denetim hedefleri şunlardır (Moroney vd., 2008):

- Denetim planlarının izlenmesine, hangi planların hedeflere ulaşacağını ve hangi planların hedeflerine ulaşmadığını ve bunların nedenlerini incelemek
- Performans sonuçlarını değerlendirmek
- Faaliyetin her alanında mümkün olan maksimum verimliliği sağlayarak israfı ortadan kaldırmak
- Denetim risklerini azaltmak ve
- Toplumsal refahı maksimize etmektir.

2.3.Denetim Türleri

Muhasebe ve finans alanında denetim ile ilgili farklı tanımlar yapılmıştır. Amaçlara göre denetim üçe ayrılmaktadır (Kaval, 2008: 9):

1. Faaliyet denetimi,
2. Muhasebe denetimi ve
3. Uygunluk denetimidir.

Faaliyet denetimi ile şirketlerin amaçlarına ulaşma durumu denetlenerek, işletmelerin örgütsel yapısı, iç kontrol sistemleri ve yönetimin başarısı değerlendirilmektedir (Güney ve Sarı, 2015: 66). Faaliyet denetimi, işletmelerin önceden belirlenen hedeflerine ulaşma durumu, hedeflerin uygulanabilirlik düzeyi ve başarısını ölçmek için yönetimi destekleyen sistematik bir denetimdir. Muhasebe denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ölçmek amacıyla muhasebe denetim tekniklerinin kullanılarak elde edilen bulguların raporlanma sürecinden oluşmaktadır.

Uygunluk denetimi ise işletmenin iç ve dış çevresi tarafından alınan veya yürürlüğe konulan mevzuata uygun davranıp davranmadıklarını değerlendirilmesidir (Kaval, 2008: 9-11).

Denetimin türleri farklılık göstermekte olup her denetim türü odaklandığı alanda yapılmaktadır (Soh ve Martinov-Bennie, 2011). Örneğin literatürde bazı kaynaklarda denetim alanları açısından tam ve kısmi denetim olmak üzere iki tür denetim olduğu belirtilmektedir (Abbott vd., 2012).

İşletmelerin bağımsız denetimden geçmesi açısından şirketlerin muhasebe denetimleri beşe ayrılmaktadır (Kaval, 2008):

1. Yıllık denetim
2. Sınırlı denetim
3. Özel amaçlı denetim
4. Özel bağımsız denetim çalışması
5. Sürekli denetim

Yıllık denetim, sınırlı denetim, özel amaçlı denetim, özel bağımsız denetim ve sürekli denetim bu kısımda açıklanmaktadır.

2.3.1. Yıllık Denetim

İşletmelerin mali yıl bittikten sonra finansal tablolarının hazırlanmasıyla, mali nitelikteki işlemlerin tamamlanmasıyla, işletmelerin isteğe bağlı veya zorunlu olarak denetim standartlarına göre finansal tablolarının denetçiler tarafından denetlenmesidir. Mali yıl bittikten sonra yapıldığı için finansal tablo verileri tamdır. Dolayısıyla işletmenin verilerinde herhangi bir değişiklik yapmak pek mümkün değildir. Bağımsız denetçi finansal tablo verilerini, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe ve finansal raporlama standartlarına göre inceleyerek, elde ettiği bulgular doğrultusunda denetim raporu hazırlamaktadır (Kaval, 2008: 13).

2.3.2. Sınırlı Denetim

Sınırlı denetim bazı işletmelerin yıllık finansal tabloları denetim yapan şirketler tarafından işletmelerin ara dönem finansal tablolarının da denetlenmesidir. Bu denetimin amacı ara dönemde hazırlanan finansal tabloların, muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesidir. Bu denetimde bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak denetim yapılmaktadır. Bazı işletmelerin özel durumları nedeniyle finansal tablolarının denetlenmesi gerektiği durumlarda yapılan denetimdir. Örneğin sermaye piyasası mevzuatına göre üçer aylık dönemlerde finansal tabloları raporlanan işletmelerin finansal tabloları sınırlı denetim kapsamında değerlendirilmektedir (Kaval, 2008: 13-15).

2.3.3. Özel Amaçlı Denetim

Muhasebe denetiminde muhasebe ve finansal raporlama standartları gereği tam set finansal tabloların sürekli ve sınırlı denetimi yapılmaktadır. İşletmeler kamuya açıklamak zorunda oldukları finansal tablolar finansal durum tablosu, gelir tablosu, özsermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu ve dipnotlardır. Bazı durumlarda işletmelerin tam set finansal tablolarının yanında bazen özel finansal tablolar veya özel muhasebe hesaplarının incelenmesi gerekmektedir. Örneğin alacak veya borçların tutarlarının tespitine yönelik yapılan denetim özel amaçlı denetime örnek olarak verilebilir (Kaval, 2008: 18-19).

2.3.4. Özel Bağımsız Denetim Çalışması

Özel bağımsız denetim çalışması işletmelerin özel durumlarında yapılmaktadır. Tasfiye, birleşme, devirlerde yapılan denetim türüdür. Özel durumlarda işletmeler en az 3 döneme ilişkin finansal tabloları sunularak şirketlerin finansal gelişimi ortaya koyulmaktadır. Bu denetim başladığı ayın sonuna kadar tamamlanması ve raporun hazırlanması gerekmektedir. Özel bağımsız denetimde son döneme ait rakamlar genellikle geçici nitelikte olup önceki dönemi kanıtlamayabilmektedir (Kaval, 2008: 20-21).

2.3.5. Sürekli Denetim

Bilişim teknolojisindeki gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan ancak günümüzde uygulanma zorunluluğu olmayan denetim türüdür. Bilgisayar ve bilişim teknolojisinin hızlı gelişmesiyle birlikte muhasebe kayıtları internet veya intranet ortamında tutularak istenildiği zaman ve istenilen bilgiler anında sistemden çekilebilmektedir. Sürekli denetimde fiziki denetime gerek olmaksızın muhasebe bilgi sisteminden elde edilen verilerden elde edilen finansal tabloların güvenilirliği bilgisayar destekli denetim yöntemleri ve analitik prosedürler ile yapılan denetim, denetimden elde edilen raporunda kamu oyuna sunulduğu denetim türüdür (Kaval, 2008: 21-22).

2.4. Denetimde Dikkat Edilmesi Gereken Faktörler

Denetim sürecinde dikkat edilmesi gerekenler ile denetim yapmadan önce uyulması gereken kriterler şunlardır (Felix vd., 2001):

- Finansal tabloların şeffaf olması,
- Denetçi ile idare arasında herhangi bir anlaşmazlık veya çıkar çatışmasının olmaması,
- Denetim için sunulan finansal tablolar ve diğer bilgilerde hata olmaması,
- Denetimden önce muhasebe bilgi sisteminde hataları önlemek için gerekli önlemlerin alınması,
- Muhasebe ilkelerinin uygun şekilde uygulanması,
- Denetçi, finansal tabloları ve finansal bilgileri denetleyen tek kişi olmalı raporu o yazmalı, rapordan kimin sorumlu olduğu belli olmalı ve
- Denetçi mesleki yasaların dayattığı kural ve kaidelere uymalıdır.

Denetçi, denetim sırasında hazırladığı listelerin içeriğinden emin olmalıdır. Denetçi muhasebe verilerini objektif bir şekilde değerlendirebilmesi için denetçinin bağımsız olması, finansal bilgilerin ve listelerin denetçinin ihtiyaçlarına uygun olması, aynı bilgileri denetleyen iki veya daha fazla denetçi varsa, hepsinin aynı sonuçlara ulaşması ve gerçekleri adil ve nesnel bir şekilde kaydetmek gerekmektedir (Goodwin, 2006).

Denetçi ve idare arasında herhangi bir anlaşmazlık olmamalıdır. Denetimin daha hızlı olması ve en iyi çözümü vermesi için işbirliği yapmalıdırlar (Sawyer vd., 2003).

Muhasebe ilkelerine bağlı kalmak, finansal tabloların sağlıklı bir şekilde temsil edilmesini güvence altına alabilirken bu ilkelerin olmaması kararlarda eksikliklere yol açabilmektedir (Nagy, 2002). Denetçi mesleki yasaların dayattığı kural ve ilkelere uymalıdır (Gramling vd., 2004).

Denetçinin kendisine verilen işi başarabilmesi için yeterli eğitime ek olarak bilginin bilimsel bir niteliğe sahip olması gerekir. Diğer bir gereklilik de denetçinin yönetim bilimleri ve istatistik gibi diğer bilimlere aşina olmasıdır. Bu gereklilik, kendisine verilen iş hakkındaki görüşlerini açıkça ifade etmesine yardımcı olur. İlgili muhasebe düzenlemeleri muhasebeciler için ruhsat diğer bir ifadeyle lisans gerektirir ve her ülke muhasebeci lisanssız için kendi koşullarını ve şartlarını belirler (Arens vd., 2012).

Denetçiler denetim faaliyetlerinde bağımsızdır. Denetçinin işinin her aşamasında tamamen tarafsız ve bağımsız olması gerekir. Yasal problemlerle yüzleşmemek için denetçi işinin her aşamasında makul ve profesyonel olmalıdır.

Denetçinin uyması gereken kurallar ve hususlar aşağıda verilmektedir (Louwers, 2008):

- Doğru bir plan elde etmek için denetim planlama aşamasında elinden geleni yapmalıdır.
- Denetim aşamasında gerekli özeni göstermeli ve uluslararası denetim standartlarına bağlı kalmalıdır.
- Raporlama aşamasında gerekli özeni göstermelidir, kanıtları değerlendirdikten sonra görüşünü sunmalıdır.

2.5.Bağımsız Muhasebe Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında, denetimin kimler tarafından yapılacağı, nasıl ne şekilde yapılacağı ve denetim faaliyetinin sonuçlarının nasıl raporlanacağı düzenlenmektedir. Her ne kadar bununla ilgili düzenlemeler olsada birçok kuruluş kendi çalışmaları sonucunda farklı uygulamalar getirebilmektedir.

Ülkelerde kendi mevzuatlarını düzenleyerek farklı bir uygulamaya neden olabilmektedir (Kaval, 2008: 50).

2.5.1. Denetim Şirketine İlişkin Standartlar

Bağımsız denetim şirketi olarak faaliyet gösterilebilmesi için şirketlerin taşıması gereken kriterlerdir. Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlerin Bağımsız Denetim şirketi olabilmesi için SPK, EPDK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığından denetim konusu hangi alana giriyorsa ilgili kurumdan veya kuruluştan izin almak gerekmektedir. Genel olarak Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlerin aşağıda belirtilen şartları sağlaması gerekmektedir (Kaval, 2008: 51):

- Şirketin “Anonim Şirket” olarak kurulması gerekmektedir.
- Şirketin tüm hisselerinin nama yazılı olarak çıkarılması beklenmektedir.
- Esas sermayesinin en az %51’nin sorumlu baş denetçiye ait olmalıdır.
- Bağımsız dış denetim veya mesleki alan ile ilgili faaliyet göstermelidir.
- Denetim yapabilecek donanımına sahip olmaları gerekmektedir.
- Mesleki risklere karşı mesleki sorumluluk sigortası yapılması gerekmektedir.
- Şirketin kurulurken ticaret ünvanında mutlaka “Bağımsız Denetim” ibaresi yazmalıdır.

2.5.2. Denetçiye İlişkin Standartlar

Denetçi adaylarının denetçi olabilmeleri, denetçi olduktan sonra mesleklerini yürütebilmeleri ve mesleklerinin toplumda gerektirdiği kurallar denetçiye ilişkin standartları oluşturmaktadır. Denetçiye ilişkin standartlar ikiye ayrılmaktadır. Denetçi olabilmek ve mesleğe başlamak için Mesleki Yeterlilik Standartları ve meleğe girdikten sonra nasıl davranmaları gerektiğini belirleyen Mesleki Etik Standartlarıdır (Kaval, 2008: 51).

Denetçi olabilmek mesleğe alınabilmek için Mesleki Yeterlilik Standartları şunlardır (Kaval, 2008: 51-52):

- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olmak veya yabancı ülkelerde bağımsız denetim yapabilmek için belge almış olmak,
- İflas etmemiş olmaları ve yüz kızartıcı suçlardan hapis cezası almamış olmak,
- Türkiye’de ikamet etmek,
- Sorumlu ortak olabilmek için SPK’nin kabul ettiği denetim şirketlerinde 2 yıllık süreyle denetçi vb. ünvan ile çalışmış olmak,
- Denetim yetkisi olupta denetim yetkisi alınan şirketlerde yetki iptaline neden olan işlemle herhangi bir ilgisi olmamak,
- SPK ve Bankalar kanuna muhaleften herhangi bir ceza almamış olmak,
- Tam zamanlı olarak çalışmak ve
- Denetçi yardımcılarının en az dört yıllık işletme, hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi, uluslararası ilişkiler alanlarından mezun olmaları gerekmektedir.

Sorumlu ortak baş denetçi en fazla paya sahip olup, baş denetçi olarak kurum adına kendi sorumluluğu ile denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetim raporunu imzalayan gerçek kişilerdir. Baş denetçi olabilmek için 10 yıl, kıdemli denetçi olabilmek için en az 6 yıl ve denetçi olabilmek için en az 3 yıl çalışmış olmak gerekmektedir (Kaval, 2008: 53).

Bu standart, denetçinin kurum tarafından uygulanan iç kontrol sistemini değerlendirmesine dayanır ve iç kontrol sisteminin planlandığı gibi uygulanıp uygulanmadığını belirlemelidir. Denetim standardı denetçinin işini daha iyi yapmasına ve sorunları daha hızlı bulmasına yardımcı olur (Xiao vd., 2000).

Denetçilerin uymak zorunda olduğu Mesleki Etik Kuralları şunlardır (Kaval, 2008: 53):

- Mesleki Şüphencilik İlkesi
- Bağımsızlık İlkesi
- Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı

- Reklam Yasağı
- Mesleki Özen ve Titizlik Standardı ile
- Sır Saklama Yükümlülüğüdür.

Mesleki şüphecilik ilkesi, bağımsızlık ilkesi, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, mesleki özen ve titizlik standardı ile sır saklama yükümlülüğü bu kısımda açıklanmaktadır.

2.5.2.1.Mesleki Şüphecilik İlkesi

Denetçi denetim faaliyetini yürütürken daima denetim kanıtlarını ve bulgularının geçerliliğini sorgulayıcı bir anlayış ile çalışmalıdır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu konusunda şüpheli yaklaşmalıdır. İnsanlara güven duyulmalı ancak kontrolünde olması gerektiği gibi yapılması gerekmektedir (Kaval, 2008: 53).

2.5.2.2.Bağımsızlık İlkesi

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler bağımsız olmaları gerekmektedir. Mesleki faaliyetin doğru dürüst ve tarafsız yürütülebilmesi için denetçiler hiç bir kimseden etkilenmemeleri ve onlardan emir veya talimat almamalıdır. Denetçiler denetim esnasında ortaya çıkacak çıkar çatışmalarına karşı önceden tedbir almalı, tarafsız olmalı, kimsenin müdahalesine izin vermemelidirler (Kaval, 2008: 53-54).

2.5.2.3.Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı

Bağımsız denetim şirketleri mesleki faaliyetlerinden başka herhangi bir iş yapamaz, başka bir denetim şirketinde ortak olarak aynı anda çalışamaz ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunmaları yasaktır (Kaval, 2008: 53).

2.5.2.4.Reklam Yasağı

Bağımsız denetim şirketleri iş almak için doğrudan veya dolaylı olarak herhangi bir şekilde reklam yapmaları mümkün değildir. Herhangi bir şekilde hiç bir şirkete iş önerisi yapamazlar. Şirketlerini tanıtıcı broşür hazırlayarak dağıtabilir, kendileri veya müşterileri için ihtiyaç duyulan elemanları aramaya yönelik ilan verebilirler (Kaval, 2008: 56).

2.5.2.5.Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

Denetçiler denetim öncesi, denetim sırası ve denetim sonrasında mesleğin gerektirdiği özen ve titizlik ile çalışmalıdırlar. Denetim planlanmasının yapılması, yürütülmesi ve sonuçlandırılmasında mesleki özen ve titizliğin gösterilmesidir. Denetim ilkelerine kurallarına uyulmasıyla gerekli özen gösterilmiş olmaktadır (Kaval, 2008: 55-56).

2.5.2.6.Sır Saklama Yükümlülüğü

Bağımsız denetim şirketinde çalışan tüm çalışanlar, bağımsız denetim şirketlerinin hizmet aldıkları ilgili kişiler, şirketler ve kuruluşlar bağımsız denetim ile ilgili süreçteki tüm bilgileri saklamak ile yükümlüdür. Kamuyu aydınlatmak amacıyla yapılanlar ile mesleki kurallara uygun olarak yapılması gereken açıklamalar kural dışındadır (Kaval, 2008: 57).

2.5.2.7.Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet Yasağı

Bağımsız denetim şirketleri birbirlerine zarar verecek şekilde rekabet etmeleri yasaktır. Denetim faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyebilecek ve diğer meslektaşlarına zarar verebilecek her türlü faaliyetten uzak durmaları gerekmektedir. Denetim ücreti, personel ve iş alma ile ilgili hususlarda mesleki kurallara özen gösterilmesi ve birbirleriyle haksız rekabet edecek unsurlara girmemeleri gerekmektedir (Kaval, 2008: 57).

2.6.Uluslararası Denetim Standartları

Denetim faaliyeti alındıktan sonra denetim faaliyeti ile ilgili sorumlulukarı gösteren uluslararası denetim standartlarına uyulması gerekmektedir. Dünya çapında muhasebe denetim standartlarını düzenleyen Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na bağlı Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kuruludur. Bu kurulun görevleri ve alanı şunlardır (Kaval, 2008: 58):

- Uluslararası denetim standartlarını belirlemek,
- Uluslararası inceleme standartlarını belirlemek,
- Uluslararası güvence standartlarını belirlemek,
- Uluslararası benzer hizmetler standartlarını belirlemek ve
- Bu standartlara ilişkin uygulama rehberini düzenlemektir.

Bağımsız denetim standartları birden fazla ülkede faaliyet gösteren şirketlerin finansal tablolarının denetlenmesine yönelik çıkarılmış olup denetimin nasıl yapılacağı standartta düzenlenmektedir (Aniç, 2019: 21-22). Uluslararası denetim standartları çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdiği para ve sermaye piyasasının gelişmiş olduğu ülkelerin ulusal mevzuatının uyumlu olduğu görülmektedir (Kaval, 2008: 58).

2.7.Denetim Raporuyla İlgili Standartlar

Denetçi tarafından sunulan rapor, denetim sürecinin son adımıdır. Bu rapor, süreçle ilgili tüm bilgileri içermelidir. Nihai raporda olması gereken unsurlar aşağıda verilmektedir (Mennicken, 2008):

- Finansal tablolar ve Genel Muhasebe İlkelerine uygunluğu
- Finansal tablolar ve Genel Muhasebe İlkelerine uygunluğu
- Muhasebe İlke ve Politikalarını uygunluğunu sağlamak ve

- Açıklamanın yeterliliği ve uygunluğu sağlayarak belirtmektir.

Nihai raporda olması gereken unsurlar şunlardır (Mennicken, 2008):

- Finansal tabloların ve genel muhasebe ilkelerine uyumları,
- Muhasebe ilke ve politikalarına uygunluk ve
- Açıklamanın yeterliliği ve uygunluğudur.

Bu kısımda Mennicken (2008) tarafından ifade edilen ve nihai raporda olması gereken unsurlar ayrı başlıklarda incelenmektedir.

2.7.1. Finansal Tablolar ve Genel Muhasebe İlkelerine Uyumları

Denetçi, müşterinin muhasebe tablolarına göre hazırlanmış finansal tablolarını kullanmalıdır. Muhasebeciler karşılaştıkları çeşitli durumlarda uygulamak üzere muhasebe ilkelerine uyar. Bu, yönetimin listeleri hazırlarken ve sunarken muhasebe ilkelerine bağlılığı anlamına gelir ve bu da bu listelerin geçerli ve güvenilir olmasını sağlar (Mennicken, 2008).

2.7.2. Muhasebe İlke ve Politikalarını Uygulayarak Şirketin İstikrarını Sağlamak

Denetçi, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe ilkelerinin daha önce kullanılanlarla aynı olduğundan emin olmalıdır. Herhangi bir fark varsa denetçi bunu belirtmelidir. Bu, şirketin aynı standartları kullanması ve muhasebe ilke ve politikalarına uyması gerektiği anlamına gelmektedir. Çünkü istikrarsızlık yanıltıcı finansal tabloların ortaya çıkmasına neden olabilir (Mennicken, 2008).

2.7.3. Açıklamanın Yeterliliği ve Uygunluğu

Finansal tablolar yeterli ve uygun bir şekilde sunulmalıdır, bu nedenle denetçi elde edilen verilerin yeterliliğini ve doğruluğunu belirlemeli ve herhangi bir eksiklik tespit ederse bunun nedenini sormalıdır. Denetçi aşağıdaki nedenlerden dolayı finansal

tablolar hakkında görüş bildirebilir veya görüş bildirmekten kaçınabilir (Mennicken, 2008):

- Denetçi finansal tablolar hakkındaki görüşlerini nihai yazılı raporunda vermek zorundadır.
- Finansal tablolar hakkındaki görüşlerini farklı bölümlerde de ifade etmelidir.
- Denetçi görüşlerini net ve tarafsız şekilde ifade etmelidir (Simunic, 2013):

2.8.Denetçinin Hakları ve Görevleri

Denetçilerin birçok hakkı vardır. Denetçi, istediği zaman finansal raporlara ve beyanlara erişim hakkına sahiptir. Ayrıca şirket ile ilgili her türlü veri veya bilgiye erişebilir ve yöneticilerden veya amirlerden kendisine talep ettiği her türlü bilginin verilmesini isteyebilir (Boynton, 2006).

Denetçilerin sahip oldukları haklar ve görevleri aşağıda verilmektedir (Boynton, 2006);

- Şirketin kendisi veya bağlı ofisleri ile ilgili her türlü bilgiyi talep edebilir.
- Şirketin yöneticisi tarafından altı ayda bir muhasebe beyanını temin edebilir.
- Görevinin yapılması engellendiği takdirde ticaret hukukun hükümlerinin uygulanması için ilgili birimlere bu durumu bildirmelidir.
- Kanunun öngördüğü görevlerine göre görev süresini ve şeklini belirlemelidir.
- Davet edildiğinde, raporuyla ilgili genel kurul tartışmalarına katılmalıdır.
- Yasal yükümlülüklerini devretmek zorunda kalmadan istifa edebilir, ancak yeniden atanmadan üç ay önce bunu bildirmesi gerekir.
- Emeği karşılığında, imzaladığı sözleşmede belirtildiği şekilde ücret alır.
- Şirket tarafından kullanılan hesap sistemlerini ve verileri incelemelidir.

- İncelediği finansal tablolar hakkında tam bir rapor sunmalıdır.
- Başkandan genel kurula davet edilmesini isteme hakkı olmalıdır.
- İşine sadık olmalı ve üzerinde çalıştığı veri ve bilgilerle ilgili yeterli kanıt toplamalıdır.
- Görevinin yapılması engellendiği takdirde ticaret hukukun hükümlerinin uygulanması için ilgili birimlere bu durumu bildirmelidir.
- Müşterisiyle ilgili dosyaları on yıl boyunca saklamalıdır.

2.9.Denetçinin Kararını Etkileyen Faktörler

Bireysel değerlendirmeler hayatın vazgeçilmez bir unsurudur. Alınan kararlar ve yapılan öneriler çoğunlukla bireysel kararlar sonucu ortaya çıkmaktadır. Karar, uzmanlar ve deneyimli bireyler tarafından benimsenen bir faaliyettir. Bir değerlendirme yapabilmek için öncelikle, işlemlerin veya olayların iyice araştırılarak incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekir. Bu değerlendirmeler yapılırken çeşitli faktörler dikkate alınmalıdır. Değerlendirme yapılırken, muhakemenin yapıp yapılmadığı, mevcut yasalar, Bağımsız Denetim Standartları (IAS), defter tutma modelleri ve etik değerler dahilinde talimat, bilgi ve deneyimler kullanılarak karar verilmektedir (Bonner, 1999).

Denetçi kararları, uzmanların doğrudan hakemlerin odak noktasında olduğunu göstermektedir. Başarılı bir değerlendirici, uzman kararını nasıl çerçeveleyeceğine ve inceleme çalışmasına liderlik ederken alınan kararlara odaklanmalıdır. Bir denetçinin, inceleme çalışmasını iyi bir şekilde tamamlayabilecek yeterliliğe sahip olması gerekmektedir (Bik, 2010). Denetçiler rapor hazırlarken birçok kriteri birlikte değerlendirirler. Denetçilerin denetim kararını etkileyen birçok faktör vardır. Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'ne göre, denetim kararını etkileyen faktörler aşağıda verilmektedir (Schmutte, 2009):

- Denetim görevinin koşulları,

- Denetçinin nitelikleri,
- Denetim kanıtı,
- Denetimde karar verme ve
- İncelenen kararların özellikleri.

2.10. Denetim Süreci

Denetim, istenen hedeflere ulaşmak için çalışanların performansından en iyi şekilde yararlanmaya yardımcı olan çok adımlı bir süreçtir. Denetçi, denetim ile ilgili planını yapmaya başlamadan önce, bu işi yapmaya niyetli olmalıdır. Denetçi denetim kriterleri yerine getirildiğinde başarılı olunabilir. Denetçinin denetim süreci için planlarını belirlemelidir. Denetçiye sahtekâr ve ilgisiz insanlardan kaçınmalıdır. Çalışmaya başlamadan önce müşteri dikkatle incelenmelidir (Whittington and Pany, 2010).

Denetim süreci genel olarak aşağıdaki aşamaların gerçekleşmesiyle oluşur (Kaval, 2008: 65):

- Sözleşme öncesi teklifin alınması ve değerlendirilmesi faaliyetleri,
- Planlama için hazırlık geliştirme aşaması,
- Denetim yapılacağı planın hazırlanması,
- Denetçi tarafından hazırlanan planının uygulanması,
- Denetimin tamamlanarak raporların hazırlanması ve
- Rapor hazırlandıktan sonra meydana gelen faaliyetlerdir.

2.10.1. Sözleşme Öncesi Aşamalar

Denetçinin işe başlamadan önce yapması gereken bir dizi prosedür vardır (Felix vd., 2001; Kaval, 2008):

- Denetim şirketi değiştirmenin sebebi araştırılmalıdır.
- Denetim raporlarında bildirilen görüşler incelenmelidir.
- Hem kibarlıktan hem de sözleşmesini neden yenilemediklerini sormak için önceki denetçiyle iletişime geçilmelidir.
- İşin gerçekliğini kontrol etmelidir.
- İşe koyulmak için kurumla ilk temaslarını başlatmalı ve şirketi ziyaret etmelidir.
- Kurumun finansal sistemini test etmeli ve incelemelidir.
- Önceki finansal tabloları ve hatta önceki denetçinin raporlarını incelemelidir.
- İdari teşkilatı ve işverenleri incelemelidir.
- Tarafların sorumlulukları tespit edilmelidir.
- Denetimin tahmini başlama ve bitiş süresi belirlenmelidir.

Denetim şirketi ile denetlenen şirketin arasında sözleşme yapılmasıyla birlikte sözleşme ülkelerin mevzuatına göre farklılık göstermekle birlikte belirli bir süre içinde ilgili kuruma veya kuruluşa gönderilmektedir.

2.10.2. Denetim Planı

Tüm ön adımlardan sonra denetçi kendisi ve yardımcıları için bir çalışma planı oluşturur. Plan, denetçinin hazırladığı gibi yerine getirilmelidir (Gramling vd., 2004):

- Ulaşılabacak hedefler,
- Hedeflere ulaşmak için alınacak önlemler,
- Her adımı tamamlamak için gereken süreyi ayarlamak,
- Adımlar için boşa geçecek zamanı belirlemek,
- Denetim hakkında detaylı rapor vermek ve
- Prosedürü tamamladıktan sonra sorumlu kişinin imzasını almaktır.

Plan net olmalı ve her adımı içermelidir. Bir diğer önemli şey ise plan, denetçi ve yardımcılar tarafından gerçekleştirilmesi gereken görevlerin bir özetini içermelidir.

Denetim sözleşmesiyle birlikte artık denetim fiilen başlamıştır. Denetçinin görevide başlamıştır. Sorumlu ortak baş denetçi tarafından hazırlanan denetim planına uyularak denetim faaliyeti başlatılmaktadır (Kaval, 2008: 67).

2.10.3. Denetim Planının ve Programının Yazılı Bir Şekilde Hazırlanması

Denetçi sözleşme yaptıktan sonra yazılı bir program ve planın yapılması denetimin yapılabilmesi için gereklidir. Denetçiler denetim için işletmeyi farklı bölgelere bölerek denetim yapar. Finansal tabloların hesap grupları farklı görevler olarak denetim planında yer almaktadır. Denetçiler her alan için farklı denetim yapmaları zaman ve maliyeti artırabilir. Birbirleriyle ilişkili olan hesapların denetimlerinin birlikte yapılması önerilmektedir. Denetim planlarında denetçilerin yapacakları görev tanımları yapılır.

Denetim planında denetçileri hedeflerine ulaşana kadar yönlendirmek, sorunları çözmeye ve fikir birliğine varmaya çalışmak, görevleri önceliklere göre düzenlemek, bitmiş işi incelemek ve günlük performansını analiz etmek, bütün ekibin çalıştığından emin olmak, yeterli sayıda denetim elemanının sahip olmak gereklidir (Mennicken, 2008).

2.10.4. Denetim Planının Yürütülmesi

Denetim planı hazırlandıktan sonra programın yürütülmesi aşaması gelmektedir. Denetim programı veya planı iki şekilde yürütülebilir. Birincisi denetçilerin yıl içerisinde yaptıkları işlem testleridir. İkincisi ise mali yıl sonuna doğru başlayıp mali yıl tamamlandıktan sonra devam eden doğrulama testleridir. Denetim planı yürütülürken iç kontrol sisteminin doğru çalışıp çalışmadığı da kontrol edilmelidir. Hata ve hilelerin ortaya çıkma olasılıkları araştırılarak yanlış uygulamaların yapılıp yapılmadığı tespit edilir. Hatalı uygulamalar yapılmışsa işletme yönetiminin düzeltmesi konusunda uyarılır. Yıl sonunda yapılan testler genellikle mali doğrulama testleridir. Mali yıl tamamlanmadan önce stok ve demirbaşlar kontrol edilir ve mevcut ile karşılaştırılır. Denetimden elde edilen kanıtlar çalışma kağıtlarına not alınarak kaydedilir (Kaval, 2008: 68-69).

2.10.5. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması ve Raporlama

Denetim çalışması tamamlandıktan sonra müşteri diğer bir ifadeyle müşteri işletmenin denetim raporu hazırlanarak görüş bildirilmesi gerekmektedir. Denetim sonrası hazırlanan rapor denetçinin görüşünü içermektedir (Gönen ve Yıldırım, 2019: 1093). Denetim sırasında not alınan çalışma kağıtları finansal tablolar ile karşılaştırılarak herhangi bir farklılık olup olmadığı incelenir. Analitik yöntemler uygulanarak farklılıklar incelenmiş olur. Denetim faaliyetlerinin yeterli olup olmadığı değerlendirilir. Farklılıklar varsa nedenleri araştırılır. Yıl içerisinde var olan sapmalar giderilmeye çalışılır. Yönetim kuruluna mektup yazılarak düzenlenen finansal tablolardaki sorumlulukların kendilerine ait olduğu hatırlatılır. Böylece denetim raporunun ilk taslağı hazırlanmış olur. Bilançodaki değişiklik getiren olaylar varsa raporda bildirilir. Rapor yazılı olarak şirketin yönetimine sunulur (Kaval, 2008: 69).

2.10.6. Denetim Raporu Sonrası Faaliyetler

Denetim raporu tamamlandıktan sonra denetim bitmemektedir. Denetim şirketince hazırlanan rapor, şirketin genel kurulunda görüşülmesi aşamasında sorumlu ortak baş denetçi ve herhangi bir denetçi muhtemelen sorulara cevap vermek için orada hazır bulunur. Denetim şirketleri rapor tamamlandıktan sonra da raporun ilgili kuruluşlara

gönderilmesi ve kamuya duyurulması gibi sorumlulukları yerine getirip getirmediğini denetlemek zorundadır (Kaval, 2008: 70).

2.11. Denetim Belgeleri

Denetim belgeleri, denetim sürecindeki görevlerin zamanında ve uygun bir şekilde yerine getirildiğini kanıtlamak için ve izlediği prosedürler, edindiği bilgiler, politikalara bağlılık ve denetim sürecinin sonucuna dair bilgi vermek için denetçi tarafından saklanan dosyalardır. Denetim belgelerinin temel amacı denetçiye süreci yürütmede yardımcı olmak ve kararını destekleyecek kanıtlar sunmaktır (Soh ve Martinov-Bennie, 2011).



3. KARAR VERME

3.1.Karar Kavramı

Doğumdan ölüme kadar kişi yaşamın her anında ve her alanında belirli sorunlarla karşı karşıya kalır. Kişi bu sorunların üstesinden gelmek ve hayatını sürdürmek için zihnini, zekasını ve becerilerini kullanmak zorundadır. Bu sorunların üstesinden gelmek için kişi kararlar vermek zorundadır. Alınan kararların niteliği ve niceliği, bireyin gelişim dönemine ve durumun özelliklerine ve karar vermeyi gerektiren seçeneklere bağlıdır (Klein, 2008).

İlgili önceki çalışmalar incelendiğinde, karar ve karar verme arasında bir fark olduğu görülmektedir. Bu fark, karar verme davranışının bir süreç olmasıdır. Karar verme, genel olarak, bireyin hayatına olumlu bir şekilde devam edebilmesi için diğerleri arasında en uygun opsiyonu seçmesidir. Alternatif yoksa ve kişinin sadece bir seçeneği varsa, karar vermekten söz edilemez (Barry ve Edgman-Levitan, 2012).

Sözlükte, karar, şüphelerin ve tartışmaların sona erdiği ve seçilen yolun uygulandığı mantıksal sürecin son ürünü olarak tanımlanır. Karar verme, ne yapacağımızı bilmediğimizde yaptığımız şeydir. Karar vermek, diğerlerinden daha fazla fayda sağlayan seçeneği seçmektir (Triantaphyllou, 2000).

Karar, bekleyen bir duruma verilen uygun bir yanıttır. Karar verme, birçok alternatif arasından seçim yapma eylemidir. Karar verme, en basit tanımıyla, alternatifler arasından seçim yapmaktır. Karar geleceğe yönelik bir eylem tarzı ve davranışla ilgili bir irade göstergesidir.

Karar verme, kişinin bir hedefe ulaşmak için gerçekleştirebileceği ideal aksiyonu seçmesidir. Karar verme, farklı durumlar arasından seçim yapmak için tüm bilişsel ve davranışsal çabaları içerir. Günlük hayatta, kişi birçok kez karar verme davranışına başvurur. Bu karar verme durumları bazen çok karmaşık olabilir. Karar alma, bir ihtiyaç için birden fazla seçim yapma konusunda karşılaşılan bir problemin ağırlığını hafifleten bir eğilim olarak tanımlanabilir. Karar vermek söz konusu olduğunda, sonuçları önceden tasarlamak ve hedefe ulaşmak için maksimum güce sahip olmak önemlidir (Zeleny, 1976).

Tüm bu tanımların ışığında, karar vermeyi, bilimsel yöntemleri objektif ve bilinçli kullanarak oluşturulan alternatifler arasından, bir sorunu çözmek veya bir hedefe ulaşmak için tüm faktörlerin etkilerini dikkate alarak, en uygun seçeneği seçme etkinliği olarak tanımlayabiliriz. Araştırmalar, karar vermenin, alternatifler, seçimi, zihinsel bir yön, sosyal ve örgütsel bir süreç ve problem çözme teknikleri içerdiğini göstermektedir (Saaty, 2008).

3.2.Karar Türleri

Karar verme çeşitlerini ele alan araştırmacılar, seçim, anlama, yaratıcı problem çözme, uzlaşma, sonuç değerlendirme, doğru seçim, güvenilirlik, kararlılık ve bağlılık olmak üzere dokuz yapıdan bahsetmektedir (Gigerenzer, 2011).

1. Karar vermede bir ön koşul, iç kontrol ve benlik ile kararların kontrol edilmesidir.
2. Anlama, karar vermenin etkinliğini bilişsel bir süreç olarak anlaşılması manasına gelir. Bireylerin becerileri yerine getirmek için bilişsel süreçleri (okuma, hatırlama ve problem çözme) hakkında bilgi sahip olması gerekebilir.
3. Yaratıcı problem çözme, sorunun tanımlanması, alternatiflerin belirlenmesi ve yeni alternatiflerin üretilmesi amacıyla gerekli adımların atılması manasına gelir.
4. Uzlaşma karar vermede önemlidir. Aile üyeleri veya arkadaşlarla kabul edilebilir bir çözümde anlaşmak gerekir. Uzlaşmada başkalarının görüşlerini almak önemlidir.
5. Sonucu değerlendirmek, kendisi ve diğerleri için seçilen eylemlerin sonuçları hakkında düşünme düzeyidir.
6. Doğru seçim, bilgiyi etkili ve mantıklı bir şekilde elde etmek için bir ön koşuldur. Karar veren bireyler problemlerini çözmek için esnek stratejiler kullanan kişilerdir.

7. Güvenilirlik, alternatiflerin seçiminde bilginin güvenilirliğini değerlendirme yeteneğidir. Güvenilirlik, yeni bilgilerin önceki bilgilerle kontrol edilmesiyle de yapılabilir.
8. Kararlılık karar vermede önemli olan diğer bir faktördür. Nitelikli bir karar vericinin seçimde kararlı olması beklenmektedir. İleri ergenlik çağındaki gençler kararlarında daha kararlı olabilirler.
9. Bağlanma, kararların bükülmesiyle ilgilidir. Yaş ilerledikçe, karar verme durumlarında yüksek bir nitelik görülebilir. Kendiliğinden-sistematiik boyutta, bilginin nasıl elde edileceğı ve sürece nasıl dahil edileceğı belirlenir. Kendiliğinden karar verme yeteneğine sahip bireyler anında, hızlı ve bir bütün olarak kararlar alabilir (Sanfey, 2003).

Karar verme sırasındaki düşünce miktarı ve bir karara varılırken seçeneklerin tanımlanması karar biçimleri arasındaki temel farklardır. Karar verme tarzı toplanan bilgilere ve ele alınan çeşitli alternatif durumlara dayanmaktadır. Beş tür karar alma türü olup bunlar aşağıda verilmektedir (Snowden, 2007):

- 1- Rasyonel karar verme: Bireyler, araştırma ve inceleme yaparak bir durum için en uygun alternatifi seçmesidir. Rasyonel karar verme becerisi olan bireyler daha dikkatlidirler.
- 2- Sezgisel karar verme: Bireyler duyguları ve sezgileriyle karar verirler. Sezgisel karar verme yeteneğine sahip bireyler diğerlerinden daha hızlıdır ve sezgilerini kullanırlar.
- 3- Bağımlı karar verme: Birey, tavsiyelere ve rehberliğe göre karar verir. Bağımlı karar veren bireyler kararlarının sorumluluğunu başkalarına atar.
- 4- Karar vermekten kaçınmak: Birey neden karar vermemeye karar verir? Kaçamaklı karar verme mekanizması kullanan bireyler karar verme sorumluluğundan kaçma eğilimindedir.

- 5- Spontan karar verme: Birey o an ve koşuldaki durumuna göre karar verir. Spontan karar veren bireyler kendiliğinden ve doğal süreçlerine göre karar verme eğilimindedir.

Pettigrew (2014), karar verme sorunları yaşayan gençlere yönelik gözlem ve araştırmaları sonucunda sekiz farklı karar verme stratejisi belirlemiştir:

- 1- İç davranışlar: Bu karar stilini benimseyen bireyler, karşılaştıkları ilk seçeneğe yönelirler. Kararları aniden ve sadece duygulara ve arzulara dayanır.
- 2- Çırak: Bu gruptaki bireyler çözümü veya kararı çevresel koşullara veya kadere bırakır.
- 3- İtaatkar: Bu gruptaki insanlar başka birinin planına veya önerilerine boyun eğler. Kendi iradeleriyle karar veremezler.
- 4- Erteleme: Kararın ertelenmesi sorunu çözümsüz bırakır, ve bu gruptaki kişiler karar vermeyi daha sonraya bırakır.
- 5- Kendi kendine işkence: Bu gruptaki bireyler seçenekler hakkında bilgi toplamak ve bunları düşünmek için çok zaman harcarlar ve topladıkları verilerde kaybolurlar.
- 6- Planlamacılar: Bu stratejiyi benimseyenler, belirli bir hedefe götürecek seçenekleri sistematik olarak inceler ve istek ve olasılıkları dengeleyen en uygun seçeneği bulmaya çalışır.
- 7- Sezgisel aktörler: Bu karar stratejisini kullananlar karar verme sürecine mistiklik atfeder ve bilinçaltı güdülerine odaklanır. Kişi, belirli bir kararın doğru olduğundan emindir.
- 8- Donma: Bu gruptaki bireyler karar verme sorumluluğunu hissederler, ancak karar verecek gücü bulamazlar. Bir karar planı yapamazlar, erteleyemezler,

bilgi toplamaktan ve seçenekler hakkında düşünmekten kaçınırlar, fakat aynı zamanda karar vermeleri gerektiğinin de farkındadırlar.

Bazı teorisyenler kararsızlığı ayrı bir alan olarak görür ve kararsızlığın kaçınılması gereken bir durum olduğunu belirtir. Kararsız olan bireyler, karar veren ancak kararlarından memnun olmayan, yani, kararlarından rahatsız olan bireyler olarak da tanımlanabilir. Araştırmalar, en uygun ve etkili karar verme tarzının mantıklı karar verme olduğunu göstermektedir (Bechara, 2000).

Dikkatli kararlar veren bireyler, karar vermeden önce bilgi toplarlar ve alternatifleri dikkatlice değerlendirdikten sonra seçim yaparlar. Kaçamaklı karar verme tarzı uygulayan bireyler ise karar vermekten kaçınır ve kararları başkalarına bırakır ve böylece sorumluluğu başkasına devreder. Ertelemeli karar mekanizması uygulayan bireyler, karar vermeyi geçerli bir sebep olmaksızın ertelemeye çalışırlar. Panik karar verme mekanizması uygulayan bireyler ise bir karar durumu ile karşılaştıklarında zaman baskısı altında hissederler. Sonuç olarak, düşüncesiz davranış sergileme ve acele çözümlere başvurma eğilimindedirler (Sox, 2007).

Araştırmalar insanların karar vermek için birçok farklı yöntem kullandığını göstermiştir. Bireylerin kişilikleri, kişisel becerileriyle birleştiğinde, onları farklı şekillerde kararlar almaya iter.

3.3.Karar Verme Süreci

Karar, karar verme, karar verme süreci, karara ilişkin ayrı dönemleri ifade eder. Karar, geçmişten geleceğe kapsayan bir süreyi ifade eder. Bunun nedeni, karar vermenin birkaç aşamadan oluşmasıdır, yani geçmişte bahsettiğimiz dönem, şirketin karşılaştığı sorunların ortaya çıktığı ve tanımlandığı dönemi gösterir. Şu anki dönem ise sorunun tanımlandığı, bilginin toplandığı, opsiyonların belirlendiği ve incelendiği ve son olarak seçildiği dönemdir. Gelecek, kararın eyleme çevrildiği ve sonuçlarının değerlendirildiği dönemdir. Bu üç kavramı birleştirirsek, karar alma sürecinin bir bütün olması ve kararın şimdiki zamanı oluşturması koşuluyla karar verme süreci geçmişten günümüze bu sürecin bir parçası olarak tanımlanabilir (Elwyn vd., 2012),

Karar, ne tür olursa olsun, bir sonucu ifade eder. Kararın etkisini incelemek için sadece sonucu ifade eden seçimi veya tercihi incelemek yeterli değildir. Resmin tamamını görmek için, seçime gelene kadar neler olduğuna bakmak gerekir. Karar verme süreci, aşamaların birbirini takip ettiği ve nihayetinde bir seçim ile sonuçlandığı belirli bir başlangıç noktasına sahip bir grup faaliyet veya süreçtir (Frederick, 2005).

Karar verme esnek bir davranış biçimidir. Bu nedenle, farklı insanlar aynı olaylar karşısında farklı davranabilir ve bu nedenle farklı kararlar verebilir. Ancak, yürütülecek süreç veya tutulacak yol aynıdır.

Tzeng (2011) karar alma sürecinde olumlu belirsizlik kavramından bahsetmiş olup karar vermenin bilgi, işleme ve seçim olmak üzere üç bölümden oluştuğunu ifade etmektedir. Bireylerin karar verebilmeleri için bilgilerini sürekli olarak geliştirmeleri ve gözden geçirmeleri gerekir. Birey mantıklı bir karar stratejisi kullanarak karar verse bile, toplumdaki değişime bağlı olarak vereceği karar gelecekte geçersiz olabilir. Bu nedenle birey, karşılaştığı belirsiz duruma adapte olarak karar vermelidir. Olumlu belirsizlik kavramı doğrultusunda, kişi belirsizliği olumsuz bir süreç olarak nitelememeli, fakat pozitif belirsizliği mevcut bir gerçeklik ve bir süreç olarak görmelidir.

Psikolojik danışma ve rehberlik hizmetleri uzmanları, belirsizlik durumlarına uyum düzeyini artırmak ve bireye rasyonel karar verme becerileri kazandırmak destek sağlamalıdır. Birey, birden çok opsiyondan birini seçmek için bir dizi bilişsel süreçten geçirmelidir. Bu süreçte, seçenekler hakkında detaylı bilgi edinmeli, edindiği bilgileri sınıflandırmalı, önem sırasına dızmeli ve her birinin talepleri karşılama olasılığını araştırmalıdır (Higgins, 2000).

Fisher vd. (2007) 'a göre, karar verme süreci 7 aşamadan oluşmaktadır:

1. Sorunu hissetmek, yeni bir davranış tarzı aramak ve benimsemek
2. Sorunun tanımlanması, hissedilerek çözülmesi gereken problemi tanımlamak
3. Seçeneklerin oluşturulması, en olası seçeneği seçmek

4. Seçenekler hakkında bilgi toplamak, her seçeneğin olumlu ve olumsuz yönlerini ortaya çıkarmak
5. Toplanan bilgilerin talepleri karşılayıp karşılamadığı açısından değerlendirmek
6. Uygun seçeneği belirleme ve planı uygulamaya koymak
7. Sonuçların değerlendirilmesi aşamalarından oluşmaktadır.

Karar öncesi dönem, karar dönemi ve karar sonrası dönem olmak üzere karar verme süreci üç aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamaların bağımsız aşamalar olduğunu ve her karar alma aşamasının ön ve nihai karar aşamalarından oluşan alt kararlardan oluştuğunu ve aşağıdaki şekilde açıklandığını belirtmektedir (Chankong, 2008):

1. Karar öncesi dönem: Karardan önceki süre önce bir çatışma ile başlar ve bu çatışma bireyi karar vermeye motive eden bir gerilime neden olur. Birey ideal olduğunu düşündüğü seçenekleri aramaya başlar ve ulaştığı seçenekleri ve sonuçları kapsamlı bir şekilde değerlendirir. Karar alıcı olan kişi, edindiği bilgileri değerlendirir ve düzenler.
2. Karar döneminde karar verici: karar durumuna adapte olduktan sonra, kişi mevcut tüm seçenekleri karşılaştırır ve bunları tek tek elemeye başlar. Birey, ideale en yakın olduğunu düşündüğü seçeneğe döner ve karar verici olarak uygulayacağı kararı belirler.
3. Karar sonrası dönem: Karar verici, verdiği kararın uygulanması sonucunda ortaya çıkan durumu değerlendirir.

Kerr (2004) karar alma sürecini beş adımdan oluşan bir prosedürden oluştuğunu ifade etmektedir:

1. Sorunu (amacı) belirlemek,
2. Gerekli bilgileri toplamak,

3. Sonuca ulaşmak için uygun seçenekler oluşturmak,
4. Karar vermek ve
5. Kararları uygulamak ve sonuçları değerlendirmektir.

3.4. Denetim ve Karar Vermeye Katkısı

Bir şirketin en önemli amacı, sosyal sorumluluğunu yerine getirirken hissedarlarının kârını maksimize etmektir. Ancak, kârlar azalmaya başlayabilir ve şirket genel performansının baştan sona gözden geçirilmesini talep edebilir. Bu kapsamlı değerlendirme bağımsız üçüncü bir taraf tarafından gerçekleştirilir ve şirket yönetiminin, hatanın nerede olduğunu anlamasını ve gerekli değişiklikleri yapması için kararlar almasını sağlar. Bu süreçte denetim denir (Polikar, 2006).

Birçok insan, denetimin zaman ve kaynak kaybından başka bir şey olmadığını düşünür, ancak bu çok yanlış bir düşüncedir. Denetimin kapsamı özellikle Libya gibi yerlerde işletme sayısındaki artış nedeniyle büyük ölçüde artmıştır. Bu artış Arap ülkelerinde muhasebe firmalarına olan talebi de artırmıştır (Frederick, 2005).

Denetim, bağımsız bir uzmanın veya uzmanların tüm mali kayıtları ve defterleri yanlışlıklar ve tutarsızlıklar açısından kontrol ettiği bir süreçtir. Denetimin temel amacı, defterlere kaydedilen tüm işlemlerin otantik olduğunu doğrulamaktır. Denetim raporu, şirketin finansal sağlığına dair net bir delil sunar ve işletmenin gelecekteki rotasının belirlenmesine yardımcı olur (Sox, 2007).

Denetim, şirkete panoramik bir görüntü sunar ve yönetimin olası sorunları önceden anlamasını sağlar. Denetim süreci, aşağıdaki kararların alınmasını kolaylaştırır (Gold, 2007):

1. Sorunun Tespiti: Denetim süreci, yönetime şirkete ve işlemlerine dair tam bir resim sunar ve şirketin karşılaştığı sorunları anlamalarını sağlar. Bu, şirketin geleceğini güvence altına almasına da yardımcı olur.

2. Tüm Verilerin Tek Bir Yerde Toplanması: Bu, Şirket defterlerinin, sözleŐmelerinin, toplantı tutanaklarının ve dış bilgilerinin değerlendirilmesinden oluşur. Tüm verilerin bir yerde toplanması, durumun ciddiyetinin ve sorunun çeşitli sonuçlarının anlaŐılmasına yardımcı olur ve ayrıca gelecekte vergi beyanlarında da yardımcı olur.
3. zm ve Alternatifler Sağlamak: Tüm kritik veriler tek bir yerde bulunacağı için, bu, soruna hızlı bir Şekilde bir çözüm bulmaya yardımcı olur. Ayrıca ideal çözümün seçilmesinde esneklik sağlar.
4. Daha İyi Finansal Planlama Kararlarının Alınması: Denetim, Şirketin gerçekleŐtirdięi tüm parasal iŐlemleri analiz eder. Bu ise nakit akıŐının analiz edilmesine ve yönetimin nereye ne kadar yatırım yapması gerektiğini anlamasına yardımcı olur. Bu da Şirketin daha iyi borçlanma kararları almasını sağlar.
5. GeniŐleme için Alan Sağlama: Denetim, Şirketin durumunun net bir Şekilde anlaŐılmasını sağlar. Şirketin sağlığına göre, yönetim Şirketi büyütüp bytemeyeceklerine veya tüm kaynaklar açısından Şirketi daha güçlü hale getirip getiremeyeceklerine dair kararlar verebilir.
6. Daha İyi Güvenlik İçin Zemin Sağlama: Denetim, Őirketteki Şüpheli faaliyetlerin keŐfedilmesinde de önemli bir rol oynayabilir. Herhangi bir Şüpheli faaliyetin gerçekleŐtięini tespit etmek için bir sahtekarlık soruŐturması gerçekleŐtirilebilir ve yönetim bu tür faaliyetleri azaltmak için gerekli adımları atabilir.

Dolayısıyla, denetimin, Şirketin finansal durumunu anlamak için hayati bir süreç olduğu sonucuna varabiliriz. Yukarıda belirtilen avantajlar, Şirketin denetim yapmasının yararlı olduğunu göstermektedir çünkü denetim, yönetimin, Şirketin gelecekteki varlığını sağlayacak daha iyi kararlar almasına yardımcı olmaktadır.

4. LİTERATÜR TARAMASI

Finansal kararların denetim üzerine etkisiyle ilgili çalışmaların sayısı oldukça azdır. Bu kısımda denetçilerin denetim kararlarıyla ilgili literatürde yapılmış çalışmalara yer verilmektedir.

Libby ve Luft (1993) muhasebede karar belirleyicileri olarak yetenek, bilgi, motivasyon ve çevre rolleri hakkındaki anlayışlarımızın gelişimini izlemek ve temel yapıların, kavramsal ilişkilerin ve metodolojik kılavuzların bir sentezini sağlamaktır. Muhasebenin temel özelliklerini ve bu özelliklerin incelenmesi için uygun araştırma ilkelerinin bulunması gerekmektedir. Daha sonra, bu temel ilkelere uyan seçilmiş çalışmaların muhasebe ile ilgili kararlar konusundaki düşünceleri büyük ölçüde olumlu yönde etkilediği ifade edilmektedir.

Bonner (1999) 30 yıllık sürede yapılan çalışmalarda muhasebede karar alma ve bilgi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Literatürde muhasebe bilgi sistemi, denetim ve finansal bilgiyi içeren farklı alanlarda çok sayıda çalışmanın olduğu ifade edilmiştir. Çalışmanın amacı muhasebe denetiminde finansal bilgi denetim ve karar almanın etkisini ortaya çıkarmaktır. Karar almayı etkileyen faktörler incelenerek muhasebe denetimi ve karar alma sürecine katkı sağlaması beklenmektedir.

Erickson vd. (2000) şirketlerin muhasebe denetim sürecini tanımlayarak kritik ve önemli olan hususların neler olduğunu, yaşanmış önceki denetim rapolarından yola çıkarak incelenmektedir. Denetçilere denetim esnasında işlerini kolaylaştıracak yöntemler açıklanmaktadır. Finansal bilginin denetimde önemli olduğu yatırımcıların yatırım kararları almak için finansal analistlerin ve şirketlerin bilgilerine güvendiklerini ifade etmektedir.

Solomon ve Trotman (2003), Muhasebe, Organizasyonlar ve Toplum (AOS) 'da 1976-2000 döneminde yayımlanan ve denetim yargısı ve karar deneylerini rapor eden makaleleri incelemişlerdir. Söz konusu makalelerin amaçlar ve nitelikleri tanımlanmaya çalışılmış ve bunların bilimsel literatür üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesine odaklanılmıştır. Bilimsel etkiyi değerlendirirken alıntı verilerini

ve analizlerini kullanılarak diğer çalışmalarla karşılaştırma yapılmaktadır. Muhasebe, denetim ve finansal bilginin önemi vurgulanmaktadır.

Nelson ve Tan (2005), denetimdeki yargılama ve karar vermeyi araştırmışlardır. Bir denetim ortamındaki kararları veya seçimleri anlamak, değerlendirmek ve geliştirmek için psikolojik etkisini araştırmaktadır. Bu çalışmanın çoğunda laboratuvar deney yaklaşımı kullanılmaktadır, ancak anket ve saha çalışması yaklaşımlarını kullanan ilgili çalışmaların da olduğu görülmektedir. Mevcut denetim yargısı ve karar alma literatürünü (1) denetim görevi, (2) denetçi ve özellikleri ve (3) görev performansındaki denetçi ile diğer paydaşlar arasındaki etkileşim olarak üçe ayrıldığını belirtmişlerdir. 25 yılda üretilen kümülatif bilgiyi değerlendirmek ve gelecekteki araştırmalar için bilgi boşluklarını ve fırsatları belirlemek ve finansal bilginin denetimde önemini açıklamışlardır.

Dai (2014) medya şirketlerinde bağımsız denetimin önemini ortaya koymaktadır. Medya şirketleri ekonomik ve politik açıdan toplumda önemli bir konuma sahiptir. Medya şirketlerinin konsolide finansal tablolarının mevzuata uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği incelenmektedir. Medya şirketlerinin finansal bilgilerinin denetim ve iç kontrol sistemiyle etkileşimi açıklanmaktadır. Bağımsız dış denetimin finansal karar alırken önemli bir role sahip olduğu ifade edilmektedir.

Lehmann ve Norman (2006) denetçiler tarafından yapılan denetim faaliyetlerinde, denetçilerin deneyimlerinin denetim kararlarına etki edip herhangi bir probleme neden olup olmadığını araştırmaktadırlar. Deneyimli denetçilerin deneyimsiz olanlardan daha doğru karar aldıkları ifade edilmektedir. Çalışmada denetçilerin tecrübe ve mesleki ünvanları açısından denetim raporlarının düzenlenmesi, denetim görüşü ve denetim maliyetine etkisi değerlendirilmektedir. Denetçilerin deneyimlerinin finansal kararlar üzerinde dolaylı olarak etkisi olabileceği düşünülmektedir.

Erturan (2007) denetçilerin kültürel özelliklerinin denetim süreci üzerindeki etkisini araştırmıştır. Eğer denetçiler yaşadıkları kültürden etkilenirse, denetim süreci üzerinde bu etkiyi görmek mümkün olup denetçiler birey olarak biçimlendirdikleri bu kültürü, bireyin toplum kültüründen etkilendiği varsayımına dayanarak yaşadıkları kültürü işyerlerine taşıyacakları varsayılmaktadır. Bu kültürel etki, Hofstede'nin kültürel

modeline göre ölçülmektedir. Çalışmanın sonucuna göre denetçilerin, denetim sürecinin tüm aşamalarında kültürel unsurlardan etkilendiği ifade edilmektedir.

Socol (2008) denetime küresel bir bakış açısı ile bakmaktır. Denetim alanındaki temel düzenlemeler incelenmektedir. Denetimdeki önemlilik çeşitli yaklaşımlar açısından incelenmektedir. Çalışma, denetçinin denetimde yeterli bir önemlilik oluşturma ihtiyacını ortaya koymaktadır. Teorik yaklaşımdan ve bu özel temayı destekleyen örnekten, bu çalışmanın sonuçları denetimde mesleki muhakemenin önemi üzerinde durmakta ve denetimde önemlilik seçimini iyileştirmek için dikkate alınması gereken önemli konuları belirlemektedir. Bu çalışma, önemlilik düzeyini belirlerken mesleki muhakemenin kullanılmasının önemini vurgulamıştır. Ayrıca, denetimin çalışma ortamı, denetçinin karakter özellikleri, denetim kanıtı ve karar alma süreci, denetçinin mesleki muhakemesini etkileyen faktörler arasında yer almıştır.

Cianci ve Bierstaker (2009) denetçilerin ruh halinin denetim ve denetçilerin raporları üzerindeki etkisini incelemektedir. Negatif (pozitif) ruh halinin daha sistematik (sezgisel) işlemeye yol açacağı, pozitif ruh halinin ise bilgi işleme üzerindeki farklı etkilerini belgelemektedir. Denetçinin olumlu ruh hali ile denetim raporunda etik karar verme arasında pozitif bir ilişki önerilmektedir. Bu tahminler, denetçilerin mali oranlardaki dalgalanmalara ilişkin açıklamaların üretilmesini içeren bir analitik prosedürler görevi ve bilginin doğru raporlanmasını içeren iki etik görevi yerine getirip getirmediği incelenmektedir. Araştırmanın sonucuna göre denetçilerin kararlarının ruh hali durumlarından etkilendiğini göstermektedir.

Wang ve Tuttle (2009) Zorunlu denetim firması rotasyonunun denetçi-müşteri görüşmelerini nasıl etkilediğini araştırmıştır. Denetim faaliyetlerinden elde edilen deneyimlerden yola çıkarak, denetçilerin ve müşterilerin kullandığı stratejilerin sonuçlarını zorunlu rotasyonun uygulandığı veya uygulanmadığı durumlarda nasıl bir etkiye neden olduğunu inceliyoruz. Zorunlu rotasyonun, yeni bir denetçi için piyasada bulunan müşteri sayısını artırarak denetim pazarının dinamiklerini değiştirdiğini ve denetim şirketini değiştiren bir müşteri için denetim maliyetlerinin değiştiği düşünülmektedir. Dolayısıyla bu durum denetçi ve müşterinin işbirliği yapma isteğini değiştirir. Analiz sonucunda zorunlu rotasyonla denetçiler müşterinin tercihlerinden

ziyade kendi tercihlerine göre varlık değerleri üreterek daha az işbirlikçi müzakere stratejileri benimsediği ifade edilmektedir.

Demirkıran (2010) Enron vd. şirketlerde görülen krizler sonucunda finansal bilgilere olan güvenin sarsıldığı ifade edilmektedir. Raporlamada görülen hataların sebebinin kurumsal yönetimin etkin olmamasından kaynaklandığı belirtilmektedir. Şirketlerin kurumsal yönetimleriyle bağımsız denetimlerinin finansal bilgi üzerindeki önemi ortaya koyulmaktadır. Denetim ile finansal tablo bilgilerinin güvenilirliği arasındaki ilişki incelenmektedir.

Peytcheva ve Gillett (2011) denetçiler denetim raporunda görüş bildirirken üstlerin görüşlerini alarak görüş bildirdiklerini, denetçilerin bağımsız görüş bildirmelerini etkilediğini ifade etmektedir. Bu nedenle denetçilerin kendi görüşleriyle üstlerinden aldıkları görüşlerin farklılık gösterip göstermediğinin incelenmesi gerektiği belirtilmektedir. Üstlerin görüşlerinin, denetçilerin bağımsız denetim kararlarına ilişkin raporları taraflı kıldığını, tartışmayı ve aksine görüşlerin çözümünü potansiyel olarak engellediğine dair kanıtlar olduğunu ortaya koymaktadır.

Esendemir (2011) Enron krizi ile birlikte finansal bilgiye olan güvenin azaldığını ifade etmektedir. Amerika’da yaşanan krizden sonra muhasebe ve denetimin önemi ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetimin finansal kararlarda ne kadar önemli olduğu vurgulanmıştır. Bağımsız denetim ile ilgili yeni yaklaşımlar incelenmektedir. İnternet üzerinden yapılan muhasebe denetim sistemleri vurgulanmaktadır.

Nolder (2012) denetçilerin ruh hallerinin denetim kararlarını etkileyebileceği, dolayısıyla finansal kararlarda olumsuz yönde etkilenebileceğini ifade etmiştir. Denetçilerin olumsuz ruh halinin denetçilerin aldıkları kararlar üzerindeki etkisini araştırmıştır. Denetçilerin olumsuz bir ruh halinde olmalarının kararları üzerinde farklı etkileri olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Aghazadeh'in (2012) müşterilerin güven ifadelerinin denetçilerin kararları üzerine etkisini incelemiştir. Buluşsal güven, karar vericilerin güven ifadelerini güvenilirlik için bir ipucu olarak kullandıklarını göstermektedir. Bazen karar vericilerin güven ifadeleri aldatma için bir ipucu olarak kullanılabilir. Denetim ile

bu iddia incelenir. Çünkü denetim standartları denetçilerin şüpheli bir zihniyet sürdürmesi gerektiğini öngörmektedir. Bir müşteri daha güçlü bir kontrol ve iş ortamına sahip olduğunda, denetçiler güvenilirlik için bir ipucu olarak ifade edilmiş güveni kullanabilirler. Müşterinin daha güçlü bir kontrol ve iş ortamına sahip olması durumunda denetçilerin karar verme süreçlerinde ifade ettikleri güveni kullanmadığını göstermektedir. Buna karşılık, sonuçlar müşterinin daha zayıf bir kontrol ve iş ortamına sahip olması durumunda denetçilerin güven sezgisel yöntemini kullandıklarını göstermektedir. Bu nedenle denetçilerin güven duygusu üzerine yazılan raporlarının gerçeği yansıtır yansıtmadığı düşündürücüdür. Denetim raporlarında finansal bilgi kullanıcılarını olumsuz yönde etkileyebileceği düşünülmektedir.

Chiang ve Lin (2012) 1999-2008 yılları arasında Tayvan'daki kamu şirketlerinin altı aylık ve yıllık denetim raporlarını denetçi kararı ve uzmanlaşma boyutuyla analiz etmişlerdir. Denetçi-müşteri ilişkileri açısından, altı aylık denetimlerde yayınlanan olumsuz raporların, yıllık denetim raporlarında olumlu rapor haline geldiği gerçeğine dair hipotezler oluşturulmuştur. Elde edilen sonuçlara göre, önemli bir müşteri için farklı denetim raporlarının düzenlendiği tespit edilmiştir. Ayrıca, denetçilerin uzmanlıklarının ve bağımsızlıklarının artırılmasının, farklı denetim raporlarının düzenlenme seviyesini azaltabileceği sonucuna varılmıştır.

Bhattacharjee ve Moreno (2013) denetçilerin duygularının ve ruh hallerinin denetim yargısı arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Çalışmalarında denetçilerin duygu ve ruh hallerinin denetim kararları üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Sonuç olarak, denetçilerin ruh hallerinin ve duygularının denetim kararlarını etkileme potansiyeli olduğunu, denetçilerin karar alırken ve rapor hazırlarken objektif davranmaları gerektiği ifade edilmektedir.

Dai (2014) medya şirketlerinde bağımsız denetimin önemini ortaya koymaktadır. Medya şirketleri ekonomik ve politik açıdan toplumda önemli bir konuma sahiptir. Medya şirketlerinin konsolide finansal tablolarının mevzuata uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği incelenmektedir. Medya şirketlerinin finansal bilgilerinin denetim ve

iç kontrol sistemiyle etkileşimi açıklanmaktadır. Bağımsız dış denetimin finansal karar alırken önemli bir role sahip olduğu belirtilmektedir.

Wittayapoom (2014), denetçilerin mesleki karar almalarının etkinliğini incelemektedir. Çalışmada denetçilerin mesleğe olan bağlılıkları, deneyimleri, kararları ve iş bilgileri ile mesleki muhakemeleri arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Bu çalışmanın sonuçlarına göre, mesleğe olan bağlılığın, sektör ve iş bilgisinin mesleki muhakemeyle güçlü ve olumlu bir şekilde ilişkili olduğu ifade edilmektedir.

Danescu ve Chira (2014), Romanya'daki denetçilerin mesleki kararlarını etkileyen faktörleri incelemişlerdir. Denetçi, denetim riskini değerlendirmek ve test edilen işlemler ve hesaplar için uygun prosedürler oluşturmak için mesleki muhakemeleri kullanmaları gerektiği ifade edilmektedir. İstatistiksel olmayan örnekleme, riskin ölçülmesine izin vermediğini, yoruma dayalı olduğunu ve denetçiyi yanıltma ihtimalinin yüksek olduğu belirtilmektedir. İstatistiksel örnekleme yönteminin kullanılmasının denetim raporlarında yanıltıcı olabileceğini dolayısıyla finansal kararları da olumsuz yönde etkileyebileceği ifade edilmektedir.

Şişmanoğlu (2018) farklı düzeylerde denetim sürecinde yeni yayımlanan konulara göre finansal raporlamanın özünü oluşturan mesleki muhakemenin kullanılmasının, bağımsız denetçiler ve hızla değişen muhasebe süreçlerinde önde gelen önemli konulardan biri olduğu ifade edilmektedir. Bağımsız denetçilerin tecrübeleri ve bireysel görüşleri nedeniyle bu çalışmada nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda Türkiye'de bağımsız denetimde mesleki muhakemenin kullanılmasını etkileyen faktörlere ilişkin görüşler belirlenmiştir.

5. DENETİMİN FİNANSAL KARARLARDAKİ ETKİSİ ÜZERİNE LİBYA'DA BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde öncelikli olarak araştırmanın modeli, araştırmanın örneklemi, veri toplama araçları hakkında bilgiler verilmiştir. Daha sonra araştırmada kullanılan ölçeklerin yapı geçerliği ve güvenilirliği ile ilgili yapılan keşfedici faktör analizi (KFA), doğrulayıcı faktör analizi (DFA) güvenilirlik analizi, normal dağılım testi ve korelasyon analizi ile ilgili bulgulara yer verilmiştir.

5.1. Araştırmanın Modeli

Muhasebe denetimi sonrasında denetçinin raporu ve görüşleri işlemeyle ilgili finansal kararları etkilemektedir. İşletme yönetiminin denetim faaliyetlerinin finansal kararlar üzerindeki etkisinin incelenmesiyle alınacak kararların daha rasyonel olması mümkün olabilecektir. Bu nedenle denetimin karar vermeye etkisinin incelenmesi gerekmektedir. Araştırmanın modeli Şekil 5.1’de verilmiştir.



Şekil 5.1. Araştırmanın Modeli

Şekil 5.1’de görüleceği üzere iç denetimin karar verme üzerindeki etkisi araştırılmaktadır.

5.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Denetimin finansal kararlar üzerine etkisini incelemek için anket yöntemi ile veri toplanmıştır. Denetçilerin görüşlerinin kişiselliği, duygu ve düşüncelerin herkese göre farklılık göstermesi, denetçilerin kişilik özelliklerinin ve karakterlerinin denetim raporlarına yansıyabilmesi, denetçilerin titiz ve özverili çalışması nedeniyle elde edilecek verilerin düzgün bir şekilde toplanması önem arz etmektedir. Bu nedenle

katılımcılardan elde edilecek verilerin, finansal kararlarda önemi oldukça fazladır. Bu nedenle sosyal bilimlerde sıkça kullanılan anket yöntemi bu çalışmada kullanılmaktadır. Çalışmada denetçilerin denetim faaliyetlerinin finansal kararlar üzerindeki etkisi araştırılmaktadır. Libya'da yaşanan iç savaş ve farklı yönetim uygulamaları nedeniyle veri toplamak oldukça kısıtlıdır. Bu nedenle Libya'nın Bingazi şehrindeki özel ve kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanlar çalışmanın örneklemini oluşturmaktadır. Çalışmanın anakütlesini Libya Bingazi' deki üniversite, kamu kurumları ve kamu kuruluşlarında çalışan muhasebeyle ilgili kişiler oluşturmaktadır. Ana kütlenin yaklaşık 170 kişiden oluştuğu bilinmektedir. Ana kütledeki herkese anket dağıtılmıştır. Ancak anket doldurarak araştırmaya katkı sağlayanlar diğer bir ifadeyle araştırmanın örneklemini oluşturan 146 kişidir.

5.3. Veri Toplama Araçları

Çalışmanın amacına uygun olarak muhasebe denetiminin finansal kararlarda önemini ortaya koymak için Libya'da ki şirketler üzerine uygulanacak bir anket hazırlanmıştır. Anket oluşturulurken literatürde yer alan çalışmalar incelenmiştir. Çalışmanın konusuna uygun olan ölçeklerden yararlanılarak anket soruları oluşturulmuştur. İç denetim ölçeği için Salmi (2015) ve karar alma ölçeği içinde Brahmi (2018) tarafından geliştirilen ve kullanılan ölçeklerden yararlanılmıştır. İç denetim finansal kararlar üzerine etkisini değerlendirmek için alanında uzman olan öğretim üyelerinden de görüşler alınmıştır. Anket yöntemiyle toplanan veriler çeşitli istatistik analizler ile analiz edilmiştir.

5.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu araştırmanın en önemli kısıtı araştırmanın yapıldığı yerde iç savaşın olmasıdır. Çalışmanın ikinci önemli kısıtı ise bölgesel nitelikli bir araştırma olma özelliği taşımasıdır. Üçüncü önemli kısıtı ise verilerin anket ile toplanmış olması yani soruların ankette sorulan sorularla sınırlandırılmış olmasıdır. Dördüncü ve son kısıt ise anketi cevaplayan katılımcıların anketteki sorulara doğru cevap verdiklerinin varsayılmasıdır.

5.5. Araştırmanın Hipotezleri

Çalışmada iç denetimin finansal karar alma üzerindeki etkisi incelenmektedir. Bu etki hipotezler ile test edilmesi gerekmektedir. Araştırmanın hipotezleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

H1: İç denetim karar vermeyi pozitif yönde anlamlı olarak etkiler.

H2: İç denetim algısı mesleki tecrübe süresine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H3: Karar verme algısı mesleki tecrübe süresine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H4: İç denetim algısı eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H5: Karar verme algısı eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermektedir.

5.6. Demografik Bulgular

Bu kısımda araştırmaya katılan çalışanların bazı demografik bilgilerine yer verilmiştir.

Araştırmaya katılanların mesleğine ilişkin bulgular Tablo 5.1’de verilmiştir.

Tablo 5.1. *Meslek Bulguları*

Meslek	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Muhasebe Uzmanı	5	3,4	3,4
Hesap Uzmanı	20	13,7	17,1
Mali Müşavir	7	4,8	21,9
Muhasebeci	55	37,7	59,6
Muhasebe Asistanı	30	20,5	80,1
Finans ve Muhasebe Elemanı	29	19,9	100,0
Toplam	146	100,0	

Araştırmaya katılanların 5’i muhasebe uzmanı, 20’si hesap uzmanı, 7’si mali müşavir, 55’i muhasebeci, 30’u muhasebe asistanı ve 29’u da finans ve muhasebe elemanı

olarak görev yapmaktadır. Araştırmaya katılanların %37,7'si muhasebecilerden ve %20,5'i muhasebe asistanlarından diğer bir ifadeyle muhasebeci olmak için staj yapanlardan oluşmaktadır.

Araştırmaya katılanların eğitim durumuna ilişkin bulgular Tablo 5.2'de verilmiştir.

Tablo 5.2. *Eğitim Durumu Bulguları*

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
İlköğretim	14	9,6	9,6
Lise	66	45,2	54,8
Üniversite	47	32,2	87,0
Lisansüstü	19	13,0	100,0
Toplam	146	100,0	

Araştırmaya katılanların 14'ü ilköğretim, 66'sı lise, 47'si üniversite, 19'u da lisansüstü düzeyinde eğitime sahiptir. Araştırmaya katılanların %9,6'sı ilköğretim, %45,2 si lise mezunu, %32,2'si üniversite mezunu ve %13'ü lisansüstü mezunudur. Araştırmaya katılan ve lisans ve lisans üstü mezunu olanların oranı ise araştırmaya katılanların %45,2'sini oluşturmaktadır. Araştırmaya katılanların neredeyse yarısının eğitim durumunun en azından lisans düzeyinde olduğu ifade edilebilir.

Araştırmaya katılanların yaşlarına ilişkin bulgular Tablo 5.3'de verilmiştir.

Tablo 5.3. *Yaş Bulguları*

Yaş	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
25 ve altı	3	2,1	2,1
26-30 arası	4	2,7	4,8
31-40 arası	77	52,7	57,5
41 ve üzeri	62	42,5	100,0
Toplam	146	100,0	

Katılımcıların 3'ü 25 yaşın altında, 4'ü 26-30 yaş arası, 77'si 31-40 yaş arası ve 62'si de 41 ve üzeri yaşa sahiptir. Katılımcıların %52,7'si 31-40 yaş arası, %42,5'i 41 ve üzeri, %2,7'si 26-30 yaş arası ve %2,12'si 25 ve altı yaşa sahiptir. Dolayısıyla katılımcıların %95,2'si 31 ve üzeri yaşa sahip katılımcılardan oluşmaktadır.

Katılımcıların iş tecrübelerine ilişkin bulgular Tablo 5.4'te verilmiştir.

Tablo 5.4. *İş Tecrübesi Bulguları*

Tecrübe	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
5 yıldan az	55	37,7	37,7
6-10 arası	47	32,2	69,9
11-15 arası	11	7,5	77,4
16-20 arası	16	11,0	88,4
21 ve üzeri	17	11,6	100,0
Toplam	146	100,0	

Araştırmaya katılan çalışanların 55'i 5 yıldan az, 47'si 6-10 yıl arası, 11'i 11-15 yıl arası, 16'sı 16-20 yıl arası ve 17'si de 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahiptir. Katılımcıların %37,7'si 5 yıldan daha az, %32,2'si 6-10 yıl arası, %11,6'sı 21 ve üzeri, %11'i 16-20 yıl arası ve %7,5'u 11-15 yıl arası mesleki deneyime sahiptir. Katılımcıların %69,9' unun 10 yıl ve altında mesleki tesrübeye sahip oldukları görülmektedir.

Katılımcıların cinsiyetine ilişkin bulgular Tablo 5.5'te verilmiştir.

Tablo 5.5. *Cinsiyet Bulguları*

Cinsiyet	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Erkek	142	97,3	97,3
Kadın	4	2,7	100,0
Toplam	146	100,0	

Araştırmaya katılanların 142'si erkek ve 4'ü de kadındır. Katılımcıların %97,3 erkeklerden ve %2,7'si kadınlardan oluşmaktadır. Araştırmaya katılanların büyük bir kısmını erkekler oluşturmaktadır.

5.7. Ölçeklerin Yapı Geçerliği ve Güvenilirliği

Araştırmada kullanılan ölçeklerin yapı geçerliği ve güvenilirliğini test etmek için Keşfedici Faktör Analizi, Doğrulayıcı Faktör Analizi ve güvenilirlik analizleri yapılmıştır.

5.7.1. Keşfedici Faktör Analizleri

Öncelikli olarak iç denetim ölçeği için Keşfedici Faktör Analizi yapılmıştır. Analizde varimax döndürme yöntemi kullanılmış ve veri setine faktör analizi uygulanabilirliğinin test edilmesi amacıyla KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) “Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü Testi” ve Bartlett’in (Bartlett’s Test of Sphericity) “Küresellik Testi”nden yararlanılmıştır. Ölçeğin KMO ve Bartlett Değerleri Tablo 5.6’da sunulmuştur.

Tablo 5.6. *İç Denetim KMO ve Bartlett Testi*

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü		,719
Bartlett’in Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	189,035
	df	21
	Sig.	,000

KMO testi neticesinde örneklem yeterlilik değerinin 0,719 olduğu ve örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu bulgusu elde edilmiştir. Ayrıca, Bartlett küresellik testinin anlamlı olması [χ^2 (21) =189,035, sig<0.01] maddeler arasındaki korelasyon ilişkilerinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Keşfedici Faktör Analizi sonucuna göre ölçeğin toplam varyansın % 68,421’ini açıkladığı bulgusuna ulaşılmıştır.

İç denetim ölçeğin faktör yükleri hesaplanmış Tablo 5.7’de verilmiştir.

Tablo 5.7. *İç Denetim Ölçeği Faktör Yükleri*

İç Denetim Maddeler	Faktör Yüğü
İD2	,715
İD1	,627
İD5	,626
İD7	,619
İD4	,615
İD3	,598
İD8	,523

Keşfedici Faktör Analizinde ölçeğin faktör yükleri 0,523 ile 0,715 arasında elde edilmiştir. Ölçeğin altıncı maddesi olan İD6 faktör yükü düşük olduğu için analizden çıkarılmıştır.

İç denetim ölçeğinden sonra karar verme ölçeği için Keşfedici Faktör Analizi yapılmıştır. KMO testi sonucu Tablo 5.8’de verilmiştir.

Tablo 5.8. *Karar Verme KMO ve Bartlett Testi*

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü		,648
Bartlett’in Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	57,385
	df	6
	Sig.	,000

KMO testi neticesinde örneklem yeterlilik değerinin 0,648 olduğu ve örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu bulgusu elde edilmiştir. Ayrıca, Bartlett küresellik testinin anlamlı olması [$\chi^2 (6) = 57,385$, sig<0.01] maddeler arasındaki korelasyon ilişkilerinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Keşfedici Faktör Analizi sonucuna göre ölçeğin toplam varyansın % 65,125’ini açıkladığı bulgusuna ulaşılmıştır.

Karar verme ölçeğinin faktör yükleri hesaplanmış ve Tablo 5.9’da verilmiştir.

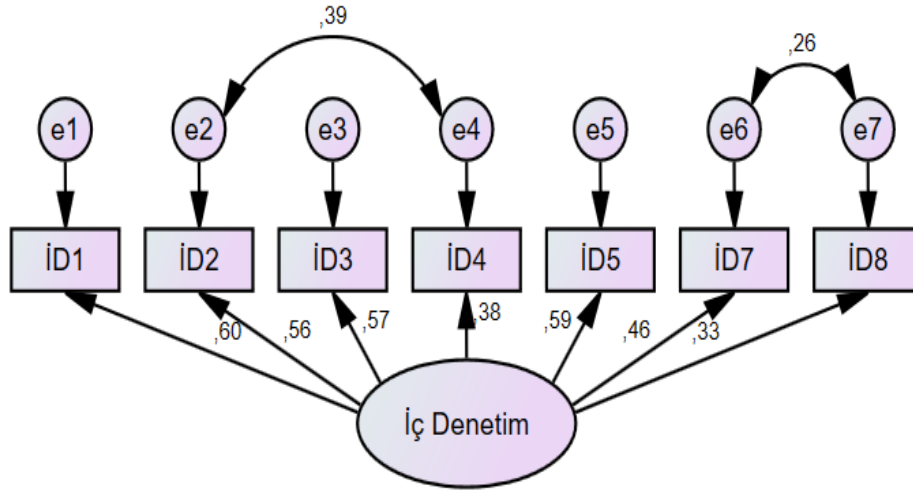
Tablo 5.9. *Karar Verme Faktör Yükleri*

Karar Verme Maddeler	Faktör Yüğü
KV1	,802
KV3	,660
KV2	,636
KV4	,568

Keşfedici Faktör Analizi sonucuna göre ölçeğin faktör yükleri 0,568 ile 0,802 arasında elde edilmiştir. Ölçeğin beşinci maddesi olan KV5 faktör yükü düşük olduğu için analizden çıkarılmıştır.

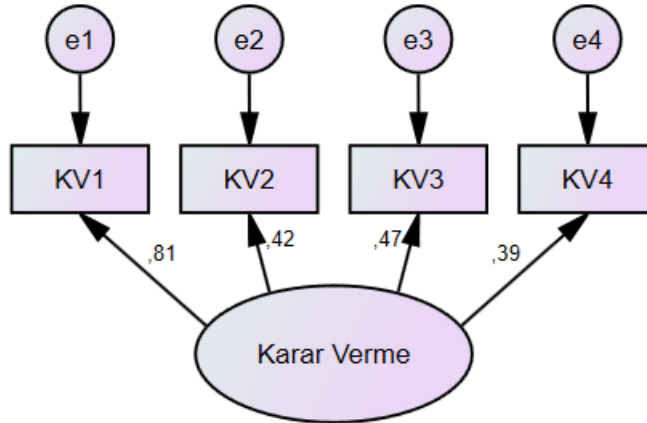
5.7.2. Doğrulayıcı Faktör Analizleri

Keşfedici Faktör Analizi sonrasında ölçekler için Doğrulayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. İç denetim ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi diyagramı Şekil 5.2’de, karar verme ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi diyagramı Şekil 5.3’te ve Doğrulayıcı Faktör Analizi sonucu elde edilen uyum iyiliği değerleri Tablo 5.10’da verilmiştir.



Şekil 5.2. İç Denetim Doğrulayıcı Faktör Analizi Diyagramı

Doğrulayıcı Faktör Analizi sonucuna göre ölçeğin faktör yükleri 0,33 ile 0,60 arasında elde edilmiştir.



Şekil 5.3. Karar Verme DFA Diyagramı

Doğrulamalı Faktör Analizi sonucuna göre ölçeğin faktör yükleri 0,39 ile 0,81 arasında elde edilmiştir.

Tablo 5.10. Doğrulamalı Faktör Analizi Uyum İyiliği Değerleri

Değişken	χ^2	sd	χ^2/sd	GFI	CFI	RMSEA
Kriter			≤ 5	$\geq .90$	$\geq .90$	$\leq .08$
İç Denetim	22,473	12	1,873	0,96	0,939	0,078
Karar Verme	0,633	2	0,317	0,998	1	0

Doğrulamalı Faktör Analizi sonucunda ölçeklerin kabul edilebilir uyum iyiliği kriterlerini karşılamakta olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

5.7.3. Güvenilirlik Analizi

Keşfedici Faktör Analizi ve Doğrulamalı Faktör Analizi sonrası ölçekler için güvenilirlik analizi yapılmıştır. Güvenilirlik analizi sonucu elde edilen alfa katsayısı değerleri Tablo 5.11’de verilmiştir.

Tablo 5.11. Güvenilirlik Analizi

Değişken	Alfa	Madde Sayısı
İç Denetim	,730	7
Karar Verme	,786	4

Güvenilirlik analizi sonucu iç denetim ve karar verme ölçeklerinin güvenilir olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

5.7.4. Normal Dağılım Testi

Verilerin normal dağılıma sahip olup olmadığını test edebilmek için çarpıklık ve basıklık değerlerine bakılmıştır.

İç denetim ölçeğinin ortalama, standart sapma, çarpıklık ve basıklık değerlerini içeren tanımlayıcı istatistik bulguları Tablo 5.12’de verilmiştir.

Tablo 5.12. *İç Denetim Ölçeği Tanımlayıcı İstatistik Bulgular*

	N	Minimum	Maximum	Ort.	Std. Sapma	Çarpıklık	Basıklık
İD1	146	1,0	5,0	2,514	1,3505	,482	-,899
İD2	146	1,0	5,0	2,863	1,1303	,012	-,789
İD3	146	1,0	5,0	3,308	1,2349	-,274	-,855
İD4	146	1,0	5,0	2,938	1,1932	,021	-,894
İD5	146	1,0	5,0	3,171	1,2225	-,149	-,767
İD7	146	1,0	5,0	3,233	1,1450	-,022	-,771
İD8	146	1,0	5,0	3,192	1,1037	-,107	-,725

İç denetim ölçeği maddeleri için çarpıklık ve basıklık değerleri -1 ile +1.5 aralığında elde edildiğinden veriler normal dağılıma sahiptir.

Karar verme ölçeği için elde edilen tanımlayıcı istatistik bulguları Tablo 5.13’te verilmiştir.

Tablo 5.13. *Karar Verme Ölçeği Tanımlayıcı İstatistik Bulgular*

	N	Minimum	Maximum	Ort.	Std. Sapma	Çarpıklık	Basıklık
KV1	146	1,0	5,0	3,082	1,1715	-,188	-,766
KV2	146	1,0	5,0	3,274	1,1775	-,138	-,865
KV3	146	1,0	5,0	3,384	1,0908	-,230	-,584
KV4	146	1,0	5,0	3,596	1,1837	-,510	-,660

Karar verme ölçeği maddeleri için de çarpıklık ve basıklık değerleri -1 ile +1 aralığında elde edildiğinden veriler normal dağılıma sahiptir.

5.8. Korelasyon Analizi

Değişkenler arasındaki ilişkiyi görebilmek için korelasyon analizi yapılmıştır. Korelasyon analizi sonucu Tablo 5.14’te verilmiştir.

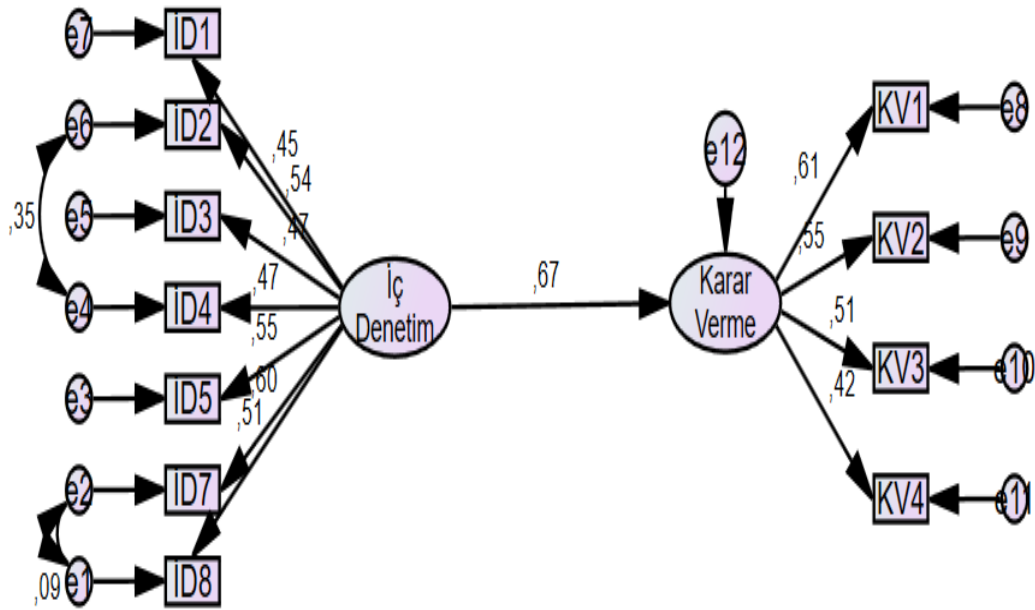
Tablo 5.14. Korelasyon Analizi

	Ort.	Std. Sapma	Çarpıklık	Basıklık	İç Denetim	Karar Verme
İç Denetim	3,0313	,74079	,196	-,169	1	
Karar Verme	3,3339	,77252	-,202	-,059	,433**	1

Korelasyon analizi sonucu iç denetim ve karar verme ölçekleri arasında 0,01 anlamlılık düzeyinde aynı yönde ve orta derecede anlamlı bir ilişki olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

5.9. Yapısal Eşitlik Modeli

Araştırma modelini test edebilmek için yapısal eşitlik modeli kurularak analiz edilmiştir. Yapısal eşitlik modeli Şekil 5.4.'te verilmiştir.



Şekil 5.4. Yapısal Eşitlik Modeli

İç denetimin karar verme üzerindeki etkisini incelemek için kurulan modelin uyum iyiliği değerleri Tablo 5.15.'te verilmiştir.

Tablo 5.15. Yapısal Eşitlik Modeli Uyum İyiliği Değerleri

Değişken	χ^2	sd	χ^2/sd	GFI	CFI	RMSEA
Kriter			≤ 5	≥ 90	≥ 90	≤ 08
İç Denetim	50,259	36	1,396	0,944	0,955	0,052

Analiz neticesinde yapısal eşitlik modelinin kabul edilebilir uyum iyiliği kriterlerini karşıladığı bulgusuna ulaşılmıştır.

Araştırmanın modeli Yapısal eşitlik modeli yönüyle analiz edilerek analiz sonuçları Tablo 5.16’da verilmiştir.

Tablo 5.16. Yapısal Eşitlik Modeli Analiz Sonuçları

Analiz Yolu			Tahmin	Std. Hata	Kritik Oran	P
Karar Verme	<---	İç Denetim	0,671	0,213	4,029	***

Yapısal eşitlik modelinin analizi sonucunda iç denetimin karar vermeyi pozitif yönde anlamlı olarak etkilediği bulgusuna ulaşılmıştır. Standardize edilmiş katsayı tahmin değeri 0,671 olarak bulunmuştur. Bu bulgu iç denetimin bir birim artması durumunda karar vermenin 0,671 birim artış göstereceği anlamına gelmektedir. Yani karar verme üzerinde iç denetimin güçlü bir etkisi bulunmaktadır. Analiz sonucunda H1 hipotezi desteklenmiştir.

5.10. Farklılık Analizleri

Bu kısımda mesleki tecrübe süresi ve eğitim durumu değişkenlerinin farklılık analizleri yapılmıştır.

5.10.1. Mesleki Tecrübe Süresi Farklılık Analizi

İç denetim ve karar verme algılarının mesleki tecrübeye göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini test etmek için anova testi yapılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 5.17’de verilmiştir.

Tablo 5.17. *Mesleki Tecrübe Süresi Anova*

		Kareler Top.	df	Kareler Ort.	F	Sig.
İç Denetim	Gruplar arası	1,430	4	,358	,645	,631
	Gruplar içi	78,141	141	,554		
	Toplam	79,571	145			
Karar Verme	Gruplar arası	2,977	4	,744	1,256	,290
	Gruplar içi	83,558	141	,593		
	Toplam	86,535	145			

Analiz neticesinde iç denetim ve karar verme algısının mesleki tecrübe süresine göre anlamlı farklılık göstermediği bulgusuna ulaşılmıştır. Analiz sonucunda H2 ve H3 hipotezleri desteklenememiştir.

5.10.2. Eğitim Durumu Değişkeni Farklılık Analizi

İç denetim ve karar verme algılarının eğitim durumuna göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini test etmek için anova testi yapılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 5.18’de verilmiştir.

Tablo 5.18. *Eğitim Durumu Anova*

		Kareler Top.	df	Kareler Ort.	F	Sig.
İç Denetim	Gruplar arası	8,378	3	2,793	5,570	,001
	Gruplar içi	71,193	142	,501		
	Toplam	79,571	145			
Karar Verme	Gruplar arası	6,640	3	2,213	3,934	,010
	Gruplar içi	79,895	142	,563		
	Toplam	86,535	145			

Analiz sonucunda iç denetim ve karar vermenin eğitim durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Farklılığın hangi eğitim durumları arasında olduğunu tespit edebilmek için Tukey sonuçlarına bakılmıştır. Tukey sonuçları Tablo 5.19’da verilmiştir.

Tablo 5.19. *Eğitim Durumu Tukey*

Bağımlı Değişken		Ort. Fark (I-J)	Std. Hata	Ort.	
İç Denetim	İlköğretim	Lise	,44372	,20834	3,2857
		Üniversite	,27356	,21559	
		Lisansüstü	-,26316	,24940	
	Lise	İlköğretim	-,44372	,20834	2,8420
		Üniversite	-,17017	,13514	
		Lisansüstü	-,70688*	,18435	
	Üniversite	İlköğretim	-,27356	,21559	3,0122
		Lise	,17017	,13514	
		Lisansüstü	-,53671*	,19250	
	Lisansüstü	İlköğretim	,26316	,24940	3,5489
		Lise	,70688*	,18435	
		Üniversite	,53671*	,19250	
Karar Verme	İlköğretim	Lise	,39015	,22071	3,5000
		Üniversite	,03723	,22839	
		Lisansüstü	-,17105	,26420	
	Lise	İlköğretim	-,39015	,22071	3,5000
		Üniversite	-,35292	,14316	
		Lisansüstü	-,56120*	,19529	
	Üniversite	İlköğretim	-,03723	,22839	3,4628
		Lise	,35292	,14316	
		Lisansüstü	-,20829	,20392	
	Lisansüstü	İlköğretim	,17105	,26420	3,6711
		Lise	,56120*	,19529	
		Üniversite	,20829	,20392	

Analiz sonuçlarına göre iç denetim algısı lisansüstü mezunları ile lise ve üniversite mezunları arasında anlamlı farklılık göstermektedir. Ortalama cevap değeri lisansüstü mezunlarda daha yüksek olduğundan farklılık lisansüstü mezunları lehinedir. Karar verme algısı ise lisansüstü mezunlar ile lise mezunları arasında anlamlı farklılık göstermektedir. Ortalama değer lisansüstü mezunlarında daha yüksek olduğundan farklılık lisansüstü mezunları lehinedir.

6. SONUÇ ve ÖNERİLER

Bu çalışmada muhasebe denetiminin finansal kararlar üzerindeki etkisi incelenmiştir. İç denetimin kurumların rasyonel karar alıp almadıklarını, alınan kararlarda kurumun amaç ve çıkarlarına uygun olup olmadığı araştırılmaktadır. Muhasebe denetiminde denetçilerin kurumun karar alma mekanizmasını etkileyebilecekleri düşünülmektedir. Muhasebe denetimi özellikle iç denetim işletmelerin finansal kararları üzerinde etkili olabilmektedir.

Muhasebe denetiminin önemi, iç denetimin önceden eksik ve hataları keşfedebilecek nitelikte olması muhasebe denetiminin önemini ortaya koymaktadır. Denetçilerin raporlarının şirket üst düzey yöneticilerinin karar almalarına katkı sağlamaktadır. Denetim kurumlardaki sorunlara çözüm bularak sorunun çözülmesine katkı sağlamaktadır. Denetim, kurumların aldıkları finansal kararları rasyonelleştirmekte ve iç denetimin önemini vurgulamakta ve kurum içerisinde alınan kararların şeffaf olmasına ve düzgün olarak yürütülmesine katkı sağlamaktadır.

Araştırmaya katılanların 5'i muhasebe uzmanı, 20'si hesap uzmanı, 7'si mali müşavir, 55'i muhasebeci, 30'u muhasebe asistanı ve 29'u da finans ve muhasebe elemanı olarak görev yapmaktadır. Araştırmaya katılanların 14'ü ilköğretim, 66'sı lise, 47'si üniversite, 19'u da lisansüstü düzeyinde eğitime sahiptir. Araştırmaya katılanların %9,6'sı ilköğretim, %45,2'si lise mezunu, %32,2'si üniversite mezunu ve %13'ü lisansüstü mezundur. Katılımcıların 3'ü 25 yaş ve altında, 4'ü 26-30 yaş arası, 77'si 31-40 yaş arası ve 62'si de 41 ve üzeri yaşa sahiptir. Katılımcıların %52,7'si 31-40 yaş arası, %42,5'i 41 yaş ve üzeri, %2,7'si 26-30 yaş arası ve %2,12'i 25 ve altı yaşa sahiptir. Araştırmaya katılan çalışanların 55'i 5 yıldan az, 47'si 6-10 yıl arası, 11'i 11-15 yıl arası, 16'sı 16-20 yıl arası ve 17'si de 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahiptir. Araştırmaya katılanların 142'si erkek ve 4'ü de kadındır. Araştırmaya katılanların büyük bir kısmını erkekler oluşturmaktadır.

Yapısal eşitlik modelinin analizi sonucunda iç denetimin karar vermeyi pozitif yönde anlamlı olarak etkilediği bulgusuna ulaşılmıştır. Standardize edilmiş katsayı tahmin değeri 0,671 olarak bulunmuştur. Bu bulgu iç denetimin bir birim artması durumunda karar vermenin 0,671 birim artış göstereceği anlamına gelmektedir. Yani karar verme

üzerinde iç denetimin güçlü bir etkisi bulunmaktadır. Analiz neticesinde iç denetim ve karar verme algısının mesleki tecrübe süresine göre anlamlı farklılık göstermediği bulgusuna ulaşılmıştır. Analiz neticesinde iç denetim ve karar vermenin eğitim durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre iç denetim algısı lisansüstü mezunları ile lise ve üniversite mezunları arasında anlamlı farklılık göstermektedir. Ortalama cevap değeri lisansüstü mezunlarda daha yüksek olduğundan farklılık lisansüstü mezunları lehinedir. Karar verme algısı ise lisansüstü mezunlar ile lise mezunları arasında anlamlı farklılık göstermektedir. Ortalama değer lisansüstü mezunlarında daha yüksek olduğundan farklılık lisansüstü mezunları lehinedir.

Analiz sonuçlarına göre genel olarak aşağıdaki yargılara varılmaktadır:

- İç denetim kurum veya kuruluşta önemli bir role sahiptir.
- Kurumlarda üst yönetim, karar almak için iç denetim raporlarına bağlıdır.
- İç denetçi denetimleri yapar ve kuruma denetlenen işlemler hakkında tavsiyelerde bulunur.
- Karar alma kurumun hedefleri ile uyumlu olmalıdır.
- Karar alma konusunda ilgili taraflara danışılmalıdır.
- İç denetimler karar vericilere çözüm bulmalarını sağlamak için doğru bilgi sağlar.
- İç denetim, uygulama sürecinde kararların nasıl uygulanacağı ve doğruluk ve gerçekçilik arayışı hakkında bilgi için temel bir referanstır.
- İç denetim, stratejik kararları kabul ederken yönetim tarafından kullanılacak bir danışman yardımcı veya danışma aracı olarak kabul edilir.

- İç denetim, kaliteli ve etkili kararlar almak için uygun ortamın sağlanmasına yardımcı olur.
- İç denetim, kuruluşun yönetimine politikalarını ve prosedürlerini uygulamalarında ve hedeflerine etkili ve verimli bir şekilde ulaşmalarında yardımcı olur.
- Muhasebe denetimi, çeşitli konuların denetlenmesine ek olarak muhasebe belgelerinin incelenmesi sürecidir.
- Mali tabloların geçerliliği, güvenilirliği ve adilliği hakkında tarafsız bir teknik görüş üretmek üzere denetlenen işletme ile ilgili bilgi verir.
- İç denetimin önemini vurgular.
- Kurum hedeflerine ulaşmak için amaçları doğrultusunda denetim raporundan yararlanarak karar vermelidir.
- İç denetim, kurumda karar almaya önemli ve etkili bir şekilde katkıda bulunur.

Öneriler:

- Denetçilere yardımcı olan, çabalarını azaltan ve görevlerini yerine getirirken odaklanmalarını ve etkinliklerini arttıran çeşitli kaynakları ve araçları sağlamak
- Kurumun denetçilere işlerini bağımsız olarak yapmaları veya diğer bir ifadeyle bağımsız çalışmak gibi çeşitli baskılardan uzaklaştırmalarını sağlayacak yollar bulmak için çalışması gereken kriterleri önceden belirlemek
- İç denetçilerin faaliyet gösterdiği bir denetim komitesi kurarak etkili bir şekilde çalışmasını sağlamak için gerekli çalışmaları yapmak.

- İç denetçilerin nihai raporunda yer alan tavsiye ve önerilere dikkat etme ve iç denetçilerin çalışanlar arasındaki prestijini artırmak
- İç denetçilere yardımcı olarak bakış açısının düzeltilmesini sağlamak
- Yüksek düzeyde etkinlik ve verimlilik ile hedeflere ulaşılmasına yardımcı olan etkili (engelsiz) bir kontrol ortamı sağlamak
- Boşlukları ve sahtekarlıkları azaltmalarına ve faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getirme konusunda uzlaşmalarına yardımcı olan modern kontrol yöntemlerini ve paradigmalarını benimsemeye çalışmak
- Sözlü yöntemin kullanılmasından kaçınırken, her çalışan için yazılı ve imzalı belgeler doldurarak fiziksel kanıtlar bırakılmak ve arşivlerde uzun yıllar saklamak.

KAYNAKLAR

- Abbott, L. J., Parker, S. & Peters, G. F. (2012). Audit fee reductions from internal audit-provided assistance: The incremental impact of internal audit characteristics. *Contemporary Accounting Research*, 29(1), 94-118.
- Aghazadeh, S. (2012). *Expressed Confidence and Skepticism: The Effect of Expressed Confidence on Auditor Judgments*. Ph. D. Thesis. The University of Oklahoma, Oklahoma.
- Ali, A. M. & Lee, T. H. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), 1.-8.
- Anıç, A. (2019). *İşletmelerin Performans Değerlendirmesinin Dış Denetim Bakımından Önemi: Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma*. Yayılanmamış Yüksek Lisans Tez, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Arens, A. A., Elder, R. J. & Beasley, M. S. (2012). *Auditing and assurance services: an integrated approach*. Boston: Prentice Hall.
- Azzone, G. & Arena, M. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- Barry, M. J. & Edgman-Levitan, S. (2012). Shared decision making-The pinnacle patient-Centered care. *New England Journal Medicine*, 366(9), 780-1.
- Bechara, A., Damasio, H. & Damasio, A. R. (2000). Emotion, decision making and the orbitofrontal cortex. *Cerebral cortex*, 10(3), 295-307.
- Bhattacharjee, S. & Moreno, K. K. (2013). The role of auditors' emotions and moods on audit judgment: A research summary with suggested practice implications. *Current Issues in Auditing*, 7(2), 1-8.
- Bik, O. P. G. (2010). *The behavior of assurance professionals: A cross-cultural perspective*. Delft: Eburon Uitgeverij BV.
- Bonner, S. E. (1999). Judgment and decision-making research in accounting. *Accounting Horizons*, 13(4), 385-398.
- Boynton, W. C. & Raymond, N. J. (2006). *Modern auditing: Assurance services and the integrity of financial reporting (8th Edition)*. New Jersey: Wiley.
- Carmona, S. (2004). Accounting history research and its diffusion in an international context. *Accounting history*, 9(3), 7-23.
- Chankong, V. & Haimes, Y. Y. (2008). *Multiobjective decision making: theory and methodology*. Mineola: Courier Dover Publications.

- Chiang, H. T. & Lin, S. L. (2012). Effect of auditor's judgment and specialization on their differential opinion between semiannual and annual financial reports. *Global Journal of Business Research*, 6(4), 1-22.
- Coşkun, S. (2018). *Yerel Muhasebe Uygulamaları İle TMS/TFRS Yakınsama Sürecinin Yeminli Mali Müsavirler ve Vergi Denetim Elemanlarının Görüşleri Doğrultusunda Değerlendirilmesi: İzmir İlinde Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Cianci, A. M. & Bierstaker, J. L. (2009). The impact of positive and negative mood on the hypothesis generation and ethical judgments of auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 119-144.
- Dai, T. U. (2014). Medya İşletmelerinde Denetimin Finansal Yönetimdeki Önemi. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(41), 325-342.
- Danescu, T. & Chira, A. (2014). Professional judgment and reticence to apply sampling techniques. *Procedia Economics and Finance*, 15, 1253-1258.
- Demirkıran, H. (2010). *Finansal Raporlamanın Güvenilirliğinin Sağlanmasında Bağımsız Denetimin Rolü: Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Elwyn, G., Frosch, D., Thomson, R., Joseph-Williams, N., Lloyd, A., Kinnersley, P., Cording, E., Tomson, D., Dodd, C. Rollnick, S. Edwards, A. & Bary, M. (2012). Shared decision making: a model for clinical practice. *Journal of general internal medicine*, 27(10), 1361-1367.
- Esendemir, E. (2011). Finansal Bilginin Güvenirliliği İle İlgili Bağımsız Denetim Süreci İle İlgili Son Gelişmeler, *Journal of Yasar University*, 23(6), 3890-3906.
- Erickson, M., Mayhew, B. W. & Felix, W. L. (2000). Why do audits fail? Evidence from Lincoln Savings and Loan. *Journal of Accounting Research*, 38(1), 165-194.
- Erturan, İ. E. (2007). *Influence of culture on auditor and audit process: A study on auditors on Turkey*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Felix, J. W., Gramling, A.A. & Maletta, M. J.(2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 513-534.
- Fisher, B., Costanza, R. Turner, R. K. & Morling, P. (2007). Defining and classifying ecosystem services for decision making. *Ecological economics*, 68(3), p. 643-653.

- Frederick, S. (2005). Cognitive reflection and decision making. *Journal of Economic perspectives*, 19(4), 25-42.
- Gigerenzer, G. & Gaissmaier, W. (2011). Heuristic decision making. *Annual review of psychology*, 62, 451-482.
- Gold, J. I. & Shadlen, M. N. (2007). The neural basis of decision making. *Annual review of neuroscience*, 30, 535-574.
- Goodwin, J. & Kent, P. (2006). The use of internal audit by Australian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 81-101.
- Gönen, S. & Yıldırım, F. (2019). Bağımsız Denetimde Kanıt ve BİST Uygulaması. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(1), 1085-1097.
- Güney, S. & Sarı, S.S. (2015). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü, *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5, 62-80.
- Güngör Tanç, Ş. (2010). *Bağımsız Denetim Karar Sürecinde İşletmenin Sürekliliği: Türkiye’de Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Gramling, A. A., Maletta, M. J. Schneider, A. & Church B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting literature*, 23(1), 194-244.
- Higgins, E. T. (2000). Making a good decision: value from fit. *American psychologist*, 55(11), 1217-1230.
- Kaval, H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kent, P. & Goodwin-Stewart, J. (2006). Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit. *Accounting & Finance*, 46(3), p. 387-404.
- Kerr, N. L. & Tindale, R. S. (2004). Group performance and decision making. *Annual Review of Psychology*, 55(1), 623-655.
- Klein, G. (2008). Naturalistic decision making. *Human factors*, 50(3), 456-460.
- Lehmann, C. M. & Norman, C. S. (2006). The effects of experience on complex problem representation and judgment in auditing: An experimental investigation. *Behavioral Research in Accounting*, 18(1), 65-83.

- Libby, R. & Luft, J. (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, organizations and society*, 18(5), 425-450.
- Louwers, T. J., Blay, A., Sinason, D., Strawser, J. & Thibodeau, J. (2008). *Auditing & assurance services*. New York: McGraw Hill.
- Mat, M. (2018). *Bağımsız Denetim Raporlarında Denetim Görüşünü Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Osmaniye.
- Mennicken, A. (2008). Connecting worlds: The translation of international auditing standards into post-Soviet audit practice. *Accounting, organizations and society*, 33(4-5), 384-414.
- Mihret, D. G. & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial auditing journal*, 22(5), 470-484.
- Moroney, R., Coram, P. & Ferguson, C. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting & Finance*, 48(4), 543-559.
- Nagy, A. L. & Cenker, W.J. (2002). An assessment of the newly defined internal audit function. *Managerial Auditing Journal*, 17(3), 130-137.
- Nelson, M. & Tan, H. T. (2005). Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A journal of practice & theory*, 24(s-1), 41-71.
- Nolder, C. J. (2012). *The Role of Professional Skepticism, Attitudes and Emotions on Auditor's Judgments*. Ph D. Thesis, Bentley University, USA.
- Pettigrew, A. M. (2014). *The politics of organizational decision-making*. Oxford: Routledge Taylor and Francis Group.
- Peytcheva, M. & Gillett, P. R. (2011). How partners' views influence auditor judgment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(4), 285-301.
- Polikar, R. (2006). Ensemble based systems in decision making. *IEEE Circuits and systems magazine*, 6(3), 21-45.
- Prawitt, D. F., Smith, J.L. & Wood, D.A. (2009). Internal audit quality and earnings management. *The accounting review*, 84(4), 1255-1280.
- Raghunandan, K., Rama, D. V. & Read, W. J. (2001). Audit committee composition, "gray directors," and interaction with internal auditing. *Accounting Horizons*, 15(2), 105-118.

- Ramamoorti, S., Bailey, A.D. & Gramling, A.A. (Eds) (2003). *Internal auditing: history, evolution, and prospects. Research opportunities in internal auditing*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Saaty, T. L. (2008). Decision making with the analytic hierarchy process. *International journal of services sciences*, 1(1), 83-98.
- Sanfey, A. G., Rilling, J. K., Aronson, J. A., Nystrom, L. E. & Cohen, J. D. (2003). The neural basis of economic decision-making in the Ultimatum Game. *Science*, 300(5626), 1755-1758.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M.A. & Scheiner, J. H. (2003). *Sawyer's internal auditing: the practice of modern internal auditing* (5th ed.). Altamonte Springs, Fla: Institue of Auditors.
- Schmutte, J. & Duncan, J. R. (2009). Professional judgment: a model for accounting and auditing decisions. *The CPA Journal*, 79(9), 32-35.
- Simunic, D. A. & Minlei, Y. (2013). The economics of setting auditing standards. *Contemporary Accounting Research*, 30(3), 1191-1215.
- Şişmanoğlu, E. & Arıkboğa, D. (2018). The Factors Affecting Using Professional Judgment in Independent Auditing: Evidences from Turkey. *İktisat ve Sosyal Bilimlerde Güncel Araştırmalar*, 2(1), 141-188.
- Snowden, D. J. & Boone, M. E. (2007). A leader's framework for decision making. *Harvard business review*, 85(11), 68-76.
- Socol, A. (2008). Materiality in The Context of An Audit Between Professional Judgment and Subjectivism. *Annals of the University of Petrosani Economics*, 8(2), 209-216.
- Soh, D. S. & Martinov-Bennie, N.(2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605-622.
- Solomon, I. & Trotman, K. T. (2003). Experimental judgment and decision research in auditing: The first 25 years of AOS. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), 395-412.
- Sox, H. C., Blatt, M. A., Higgins, M. C., & Marton, K. I. (2007). *Medical decision making*. Australian: ACP Press.
- Triantaphyllou, E. (2000). Multi-criteria decision making methods. In *Multi-criteria decision making methods: A comparative study*. Boston: Springer, MA.

- Tuğcu, S. (2019). *Bağımsız Denetim Açısından İç Denetimin Önemi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tzeng, G. H. & Huang, J. J. (2011). *Multiple attribute decision making: methods and applications*. Florida: Chapman and Hall/CRC.
- Ulusoy, Y. (2006). *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Wang, K. J. & Tuttle, B. M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 222-243.
- Whittington, R. & Pany, K. (2010). *Principles of auditing and other assurance services (17th edition)*. New York: Mc Graw Hill.
- Wittayapoom, K. (2014). Professional Judgment Effectiveness: A Study Of Tax Auditors In Thailand. *Global Conference On Business & Finance Proceedings*, 9 (1), 585-593.
- Xiao, J. Z., Zhang Y. & Xie, Z. (2000). The making of independent auditing standards in China. *Accounting Horizons*, 14(1), 69-89.
- Zeleny, M. (Ed.). (1976). *Multiple criteria decision making Kyoto 1975*. Berlin: Springer Science & Business Media.