

T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ



DENETÇİ KARAKTERİSTİKLERİ VE DENETİM KALİTESİ

CANSU KARAGÖZ

TEZ DANIŞMANI
DR. ÖĞR. ÜYESİ MURAT OCAK

EDİRNE 2021

Tezin Adı: Denetçi Karakteristikleri ve Denetim Kalitesi

Hazırlayan: Cansu KARAGÖZ

ÖZET

Bu araştırmanın amacı denetim kalitesini etkileyen denetçi karakteristiklerinin denetim kalitesi olarak ele alınan finansal tablo düzeltmelerine olan etkisini ortaya koymaktır. Bu amaca ulaşabilmek ve bağımlı değişken olan mali tabloların yıllar itibariyle aldıkları düzeltmeleri tespit etmek için gereken finansal tablolar KAP (kamuyu aydınlatma platformu)’ın internet sitesinde bulunan veri tabanında yıllar itibariyle (2017-2018-2019) incelenerek elde edilmiştir. Verilerin toplama aşamasında KAP’taki finansal denetim raporlarından denetçi isimlerine, LinkedIn (profesyonel sosyal iş ağı ve sosyal paylaşım platformu) profillerinden ise cinsiyet, mezuniyet, eğitim seviyeleri ve deneyimlerine ulaşılmıştır. Firmaların yaşlarına firma profillerinden, mali bilgilere KAP’tan ulaşılmış ve finnet mali analiz programından yararlanılmıştır. Gecikme süreleri yayınlanma tarihleri baz alınarak yine bağımsız denetim rapor yayımlanma zamanına bakılarak ulaşılmıştır.

Bu araştırma ana sektör bazında hazırlanarak bu kapsamda; hizmet, imalat, perakende, elektrik dağıtım, teknoloji, taşıma, pazarlama, ticaret sektörlerine yer verilmiştir. Finansal firmaların finansal tablo şekilleri farklı olduğundan araştırmaya dâhil edilmemiştir. Bağımsız denetim raporlarının incelemeye alındığı firmalar yalnızca BIST’te (Borsa İstanbul) işlem gören firmalar olup araştırmamızın kısıtı yalnızca BIST’teki denetçileri kapsamaktadır.

Araştırmada analiz aşamasının ilk basamağı araştırmaya konu olan modelin bağımlı ve kukla değişkeninin tanımlanmasıdır. Bu aşamanın ardından araştırmanın modeli, değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistik, korelasyon analizi ve son olarak lojistik regresyon analizine yer verilmiştir.

Araştırma sonucunda ulaşılan bulgulara göre alınan düzeltmeler azaldıkça

müşteri sayısı artmaktadır. Firma yaşı arttıkça toplam varlık artmıştır ve firmalarda görev süresi arttıkça müşteri sayısının da arttığı tespit edilmiştir. Firmalar faaliyette bulundukları süreye bağlı olarak genelde büyüme eğilimindedir. Bu eğilimin doğal bir sonucu olarak müşteri sayısı da artmaktadır. İşletme bölümü mezunu olan öğrencilerin diğer bölümlere göre (İktisat, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü, Kamu Yönetimi vb.) daha az düzeltme aldıkları görülmektedir. Bunun nedeni daha ağırlıklı muhasebe eğitimi almış olmalarından kaynaklanmaktadır. Bu durum da denetimin amacına ulaşmasını, denetimin kalitesini olumlu yönde etkilenmesini sağlamaktadır. Cinsiyet değişkeni açısından incelendiğinde kadın bağımsız denetçilerin daha fazla düzeltme aldıkları görülmektedir. Bu durum kadınların iş hayatındaki kaygı düzeylerinin erkeklere göre daha yoğun olmasından, hata yapmaktan daha fazla kaçınıyor olmalarından ve detaya daha fazla yönelmeleri sebebiyle ana hatlardan uzaklaşabilmelerinden kaynaklanıyor olabilir.

Big4 denetçilerin daha az düzeltme aldıkları görülmektedir. Bu durumun nedenleri arasında denetçilerin çalıştığı firmanın alanında uzman, tecrübeli, güçlü kadrosunun olması etkili olabilir. Bu durum denetimin kalitesini olumlu etkilemektedir. Big4 denetçilerinin müşteri sayılarının fazla olduğu tespit edilmiştir. Big4 ile aktif karlılık arasında doğrusal ve pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetçi Karakteristikleri, Denetim Kalitesi.

Name of Thesis: Auditor Characteristics and Audit Quality

Prepared by: Cansu KARAGÖZ

ABSTRACT

The purpose of this study is to reveal the effect of auditor characteristics that affect audit quality on financial statement adjustments considered as audit quality. In order to achieve this goal, the financial statements required to determine the corrections received by the financial statements, which are the dependent variables, have been obtained by examining them in the database on the KAP website by years (2017-2018-2019). During the data collection phase, the names of the auditors from the financial Audit reports in the KAP, and the gender, graduation, education levels and experiences from LinkedIn (professional social business network and social networking platform) profiles are obtained. The ages of the companies, company profiles, financial information are obtained from the KAP and the finnet financial analysis program is used. Delay periods are based on the date of publication, again by looking at the time of the independent audit report.

This research is prepared on the basis of the main sector and within this scope, service, manufacturing, retail, electricity distribution, technology, transportation, marketing and trade sectors were included. Financial statements of financial companies are not included in the study since they are different. The companies whose independent audit reports are examined are only companies that are traded in BIST, and the limitation of the research covers only the auditors in BIST.

The first step of the analysis phase in the research is to define the dependent and dummy variables of the model subject to the research. After this stage, the

research model, descriptive statistics for variables, correlation analysis and finally logistic regression analysis are included.

According to the findings obtained as a result of the research, as the corrections taken decrease, the number of customers increases. As the age of the firm increased, the total assets increased, and it is determined that the number of customers increased as the term of office increased. Firms generally tend to grow depending on the time they operate. As a natural result of this trend, the number of customers is also increasing. It is observed that students who graduated from the Business Department receive less corrections compared to other departments (Economics, Labour Economics and Industrial Relations Department, Public Administration, etc.). The reason for this is that they have received a heavier accounting education. This situation ensures that the audit achieves its purpose and positively affects the quality of the audit. When analysed in terms of gender variable, it is seen that female independent auditors get more corrections. This may be due to the fact that the anxiety levels of women in business life are more intense than men, they avoid making mistakes more, and they can move away from the main lines because they focus more on details.

Big4 auditors appear to receive fewer adjustments. Among the reasons of this situation, the fact that the company where the auditors work has an expert, experienced and strong staff may be effective. This situation positively affects the quality of the audit. It is determined that Big4 auditors have more customers. A linear and positive relationship is found between Big4 and return on assets.

Key Word: Independent Audit, Auditor Characteristics, Audit Quality.

ÖNSÖZ

Hızla gelişen teknoloji hayatımıza onlarca kolaylık sağlamakla birlikte işletmelerin faaliyet gösterdiği çevrelerin oldukça karmaşık bir hale gelmesine sebep olmuştur. Yeni oluşan sektörler ve alanlar güvenilir bilgiye duyulan ihtiyacı arttırmıştır. Bu seyir her alanda denetimin gerekliliğini arttırarak finansal tablolardan edinilen bilginin işletmelerin ihtiyaç duyduğu düzeyde olup olmadığı, denetçinin ya da denetim ekibinin denetimi hangi yeterlilikte yaptığı konusu ve işletmeler için “kaliteli denetime nasıl ulaşabiliriz?” sorunsalını beraberinde getirmiştir. Denetimde kalite arayışında denetçinin rolünün olup olmadığı ve denetçinin karakteristiklerinin ne ölçüde denetimin kalitesini etkilediğini düşünüyor olmam beni denetim kalitesinde denetçi karakteristikleri üzerine çalışmaya yönlendirmiştir.

Tez çalışmam boyunca bana rehberlik eden, değerli görüşleriyle ve bilgisiyle tüm süreç boyunca destek ve ilgisini esirgemeyen tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Murat OCAK hocama, denetimi çok yönlü olarak bize aktararak sevdiren hocam Prof. Dr. Kıymet Tunca ÇALIYURT’a, tez çalışmamı değerlendirmeyi kabul ederek jürimi onurlandıran değerli bilgilerini ve düşüncelerini paylaşarak tezime değer katan Dr. Öğr. Üyesi Vildan Evrim ÖZTÜRK ile Dr. Öğr. Üyesi Elçin ŞİŞMANOĞLU’na teşekkürü bir borç bilirim.

Tezin hazırlanması sürecinde maddi manevi desteğini esirgemeyen, mesleki alandaki başarısı ile denetimde gelişen ve değişen mevzuatla ilgili rehberlik eden eşim Hasan Hüseyin KARAGÖZ’e, ailem oldukları için her zaman büyük bir gurur ve onur duyduğum; eğitim hayatım boyunca benden desteğini esirgemeyen ailem; babam Mevlüt YILMAZ ve annem Ümügülsüm YILMAZ’a, her zaman her türlü desteğini esirgemeyen Ahmet-Sevil BALCI ailesine teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ	1
1.DENETİM KAVRAMI	3
1.1. Denetim	3
1.2. Denetimin Önemi	5
1.3. Denetim Türleri.....	7
1.3.1. Amaçları Açısından Denetim Türleri.....	8
1.3.1.1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi	8
1.3.1.2. Uygunluk Denetimi	9
1.3.1.3. Faaliyet Denetimi	9
1.3.2. Kapsamı Açısından Denetim Türleri	10
1.3.3. Uygulama Amacına Göre Denetim Türleri	11
1.3.4. Uygulanma Zamanına Göre Denetim Türleri	12
1.3.5. Denetçinin Statüsü Açısından Denetim Türleri.....	13
1.4. Bağımsız Denetim.....	14
1.5. Bağımsız Denetime Gereksinim Duyulma Nedenleri.....	15
1.6. Bağımsız Denetim Raporu	18
1.7. Bağımsız Denetim Görüşü	18
1.8. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi	19
1.8.1. Bağımsız Denetimin Dünyadaki Gelişimi	19
1.8.2. Bağımsız Denetimin Türkiye’deki Gelişimi	20
1.9. Bağımsız Denetimin Amaçları.....	22
1.10. Bağımsız Denetimin Faydaları	22

1.10.1. İşletmeyle İlgili Diğer Çıkar Gruplarına Sağladığı Faydalar	24
1.10.2. Kamu Otoritesine Sağladığı Faydalar	24
1.10.3. Denetlenen Firmaya Sağladığı Faydalar	25
1.11. Bağımsız Denetim Süreci	27
1.12. Bağımsız Denetimde Yetkili Denetçiler ve Şirketler	29
1.13. Kalite Kavramı.....	32
1.13.1. Muhasebe Hizmetlerinde Kalite	33
1.13.2. Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi	34
2.BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE	39
2.1. Kalitenin Ölçümü	39
2.1.1. Tahakkuk.....	39
2.1.2. Kar Yönetimi	39
2.1.3. Raporlamada Agresiflik	41
2.1.4. Risk Odaklılık.....	43
2.1.5. Raporlamada Gecikme	44
2.1.6. Denetim Görüşü.....	45
3.BAĞIMSIZ DENETÇİ KARAKTERİSTİKLERİ VE BU	
KARAKTERİSTİKLERİN DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ	46
3.1. Denetçinin Demografik Özellikleri.....	46
3.1.1. Cinsiyet	46
3.1.2. Eğitim Durumu, Öğrenim Branşı ve Uygulamalı Mesleki Eğitim	47
3.1.3. Mesleki Yeterliliği (Sertifikasyon)	49
3.1.4. Deneyimi	51
3.1.5. Big4 Denetim Firmalarında Çalışma	51
4. DENETİM KALİTESİ İLE DENETÇİ KARAKTERİSTİKLERİ	
ARASINDAKİ İLİŞKİYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	53
4.1. Araştırma Kapsamı	53
4.2. Veri Toplama Yöntemi.....	53
4.3. Araştırma Verilerinin Analizi	54
4.3.1. Değişkenlerin Tanımlanması.....	54
4.3.2. Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistik	56

4.3.3. Korelasyon Analizi	57
4.3.4. Lojistik Regresyon Analizi.....	60
SONUÇ, TARTIŞMA VE ÖNERİLER	64
KAYNAKÇA	68



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistik.....	56
Tablo 2.Korelasyon Analizi	58
Tablo 3.Lojistik Regresyon Analizi.....	61



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.Bağımsız Denetim Süreci	28
---------------------------------------	----



KISALTMALAR LİSTESİ

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICPA: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)

BIST: Borsa İstanbul

Big4: 4 Büyükler

IOSCO: Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (The International Organization of Securities Commissions)

JIS: Japon Standartları Enstitüsü (Japanese Industrial Standard)

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (The International Federation of Automatic Control)

IIA: İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)

KAP: Kamuyu Aydınlatma Platformu

KGK: Kamu Gözetim Kurumu

KPMG: Denetim, Vergi ve Danışmanlık Hizmetleri Sağlayıcı

LinkedIn: Profesyonel Sosyal İş Ağı ve Sosyal Paylaşım Platformu

MS: Milattan Sonra

PDD: Piyasa Defter Değeri

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TDK: Türk Dil Kurumu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

GİRİŞ

21.yy’da gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde bağımsız denetim giderek daha çok önem kazanmaya başlamıştır. Firmaların büyüüp gelişmeleri muhasebe sistemlerinin karmaşık hale gelmesine neden olmuştur. Firmaların karmaşılaşan bu sistemler, hata ve hileler ile başa çıkabilmelerinin yolu da kaliteli bir denetim anlayışından geçmektedir. Denetimin olmadığı bir işletmede işletme varlıklarının çalınma riski ile birlikte yolsuzlukların yaşanması da ihtimal dâhilindedir. Bundan dolayı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin tamamında bağımsız denetim anlayışı benimsenmesi gereken politikalar arasındadır.

Bağımsız denetim ile birlikte denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek olan meslek mensuplarının mesleğin gerektirdiği bilgi ve yeterliğe sahip olması da bağımsız denetim kadar önem taşımaktadır. Buna ek olarak bağımsız denetimi gerçekleştirecek olan denetçilerin topluma karşı sorumlulukları da bulunduğundan bu sorumluluk çerçevesinde hareket edilmelidir. Aksi takdirde denetçinin vereceği kararlar önce denetlenen işletme sonra da ülke ekonomisi açısından olumsuz sonuçlar doğuracaktır. Denetçiler, gerçekleştirdikleri görevin kamu görevi olduğunu unutmayarak buna uygun davranmalıdır. Denetim kalitesi, bağımsız denetim ekibinin denetimi gerçekleştirmeye uygun yeterlik ve yeteneklerinden etkilenmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetim uygulamalarının denetim standartlarına, yasal ve hukuki düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Kesimli, 2015). Bağımsız denetim raporları gerçeği yansıttığı ölçüde denetimde kalite ve finansal tablo kullanıcılarının güvenilir bilgi alması sağlanabilir. Denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi için denetçinin uzmanlığı önemli bir konudur. Finansal tabloların değerlendirilmesi için hangi kanıtlara ihtiyaç duyulduğu, hangi verilerin raporlamada dikkate alınacağı denetçinin karar vermesi gereken önemli hususlar arasındadır (Hayes, Dassen, Schilder ve Wallage, 2005: 424).

Araştırmanın birinci bölümünde, denetimin tanımına, önemine ve türlerine, bağımsız denetime, bağımsız denetimin tarihsel gelişimi, amaç ve faydalarına değinilerek kalite kavramından bahsedilmiştir.

Araştırmanın ikinci bölümünde kalite bağımsız denetimde kalite kavramına yer verilerek kalitenin ölçümü, tahakkuk, kâr yönetimi, raporlamada agresiflik, risk odaklılık, raporlamada gecikme ve denetim görüşü kavramlarına yer verilmiştir.

Araştırmanın üçüncü bölümünde bağımsız denetçi karakteristikleri ve bu karakteristiklerin denetim kalitesine etkisi incelenmiştir. Bu çerçevede denetçinin cinsiyet, eğitim durumu, mesleki yeterlilik, deneyim, Big4 denetim firmalarında çalışma kavramlarına yer verilmiştir.

Araştırmanın dördüncü bölümünde denetim kalitesi ile denetçi karakteristikleri arasındaki ilişkiye yönelik bir araştırma yapılmıştır.

Araştırmanın son bölümünde sonuç, öneri ve tartışmalara yer verilmiştir.

1. DENETİM KAVRAMI

Bu bölümde denetimin tanımına, önemine ve türlerine; bağımsız denetime, bağımsız denetimin tarihsel gelişimi, amaç ve faydalarına değinilerek kalite kavramından bahsedilmiştir.

1.1. Denetim

“Dene” kökünden türeyen denetim kelimesi nitelik itibariyle yeterliliğin değerlendirilmesi, bir şeye yakın olma ölçüsü, gerçekteki değer, konu itibariyle bir şeyin olması gerektiği vb. anlamlar içermektedir. Bununla birlikte Türk Dil Kurumu (TDK), bu kavramı “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, teftiş, murakabe, kontrol” olarak tanımlamıştır (Batmaz, 2015, s.8).

Denetim; bir dönem ya da birimin ekonomik olay ve faaliyetleri ile ilgili işlemlerinin denetim standartları çerçevesinde belirlenen ölçütlere uygunluğunu irdelemek, tespit edilen bilgiler çerçevesinde iç ve dış paydaşlara rapor düzenlemek için bağımsız denetçiler tarafından objektif olarak delillerin toplandığı ve deliller ışığında bir sonuca varıldığı sistematik aşamalar bütünüdür (Güredin, 2014, s.11).

Denetimde ekonomik bir birim ve bu birime ait bir dönem olmak zorundadır. Firmaların faaliyetleri karşısında kaydettiği her türlü bilgi ve işlemler kendi kriterleri doğrultusunda usule uygun olabilir. Fakat bu durum işlemlerin tamamen doğru olduğu anlamına gelmemelidir. Bundan dolayı denetçiler işletmelerin yapmış olduğu bu iş ve işlemlerin denetim standartlarına ve önceden belirlenen ölçütlere uygun olup olmadığını denetlemek ve denetleme sonucunda bir rapor hazırlayarak bunu ilgililere paylaşmak için bilgi toplarlar. Denetçi uygunluk standardını incelerken farklı yollara başvurarak deliller toplamaktadır. Toplanan verilerin kanıt sayılabilmesi için yüksek derecede güvenilir olması, belirli bir sayıya ulaşması ve yeterli kalite olması gerekmektedir. Denetleme aşamasında denetçinin mutlaka bağımsız olması gerekmektedir. Denetimin tamamlanması ise denetçinin araştırmaları sonucunda elde

ettiği delillere dayanarak değerlendirme yapması ve değerlendirme sonucunda rapor düzenlemesi ile gerçekleşir (Özgül ve Akmeşe. 2013, s.185).

Denetimin barındırdığı anlamın dışında işletme açısından da denetimin incelenmesinin önemi büyüktür. İşletmenin fonksiyonları arasında da bulunan denetim, işletmenin diğer fonksiyonlarının gelişimini, sonuçlarını, gelecekteki durumunu ve tahminini sağlamaktadır (Özgül ve Akmeşe. 2013, s.185). Denetim kavramı işletme bilimi çerçevesinde tanımlanırsa bir planın ya da bir organizasyonun proje veya programın belirlenen çıktı ve işleyiş standartları ile sorgulama, gözlem ve araştırma yolu ile standartlara uygunluk derecesi, sonuçların değerlendirmeye alınması ile sistematik ve nesnel bir taraflara iletilme aşamasıdır (Köse, 2007, s.5).

Yönetim ile birlikte muhasebenin de önemli bir fonksiyonu olan denetim ekonomik olay ve eylemlerle ilgili teorilerin belirlenen standartlara uygunluğunun belirlenmesi ve sonuçların taraflara bildirilmesini amaçlayarak objektif olarak ispatların değerlendirilmesi aşamalarını gerçekleştiren aşamalar bütünüdür (Yakar, 2015:252). Ekonomik işlemler gerçekleştiren işletmelerde denetimin uygulanması gerekmektedir. Denetim aşamasında işletmenin gerçekleştirdiği iş ve işlemler ile denetçinin incelemeleri sonucunda ortaya konan ve ilkelere dayanılarak tespit edilen sonuçların karşılaştırılması esastır (Güney ve Sarı, 2015, s.3).

Teknolojik ve ekonomik gelişmelerin 21. yy'daki öneminin artması ile birlikte içinden çıkılmaz ve kompleks bir yapıya dönüşen muhasebe denetimi ödeme ve tahsilatların izlenmesi anlamından sıyrılarak geniş çaplı bilgi ve deneyim gerektiren uzmanlık alanlarından biri haline gelmiştir (Karanfiloğlu, 1999, s.28). Giderek daha önemli bir kavram olan denetim, olan ile olması gerekenin karşılaştırılmasıdır. Denetimin giderek daha önemli hale gelmesinde denetim ve muhasebe skandalları sonucunda yaşanan ekonomik bunalımlar önemli bir etkindir (Ataman, 2010, s.18). Geçmiş ile gelecek köprüsünü değerlendiren denetimin amaçlar çerçevesinde karşılaştırma yapması sonucunda hedeflere varma seviyesini ortaya konmuş olur ve bu durum ilgililere iletilir (Doğan, 2015, s.112).

Denetimin özellikleri aşağıda belirtilmiştir (Başpınar, 2005, s.35):

Denetim bir süreçtir: Farklı evreler halinde gerçekleştirilen denetim birbirini takip eden süreçlerin başlangıç ile sonucu arasında bulunan faaliyetler ile bir plan çerçevesinde sürdürülmektedir.

İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar: Organizasyonların ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırladıkları beyan ve finansal raporlar iddia niteliği taşımaktadır.

Önceden saptanmış ölçütler: İşletmelere ait finansal tablo ve finansal diğer bilgilerin belirlenen standartlar çerçevesinde incelenmesi ile denetçiler güvenirlik ve doğruluk ile ilgili bir rapor hazırlarlar. Belirlenen standartlar arasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve kanunlar bulunmaktadır.

Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme: Bağımsız ve objektif bir uzman olan denetçi işletmenin finansal rapor ve diğer bilgilerinin doğruluğunu araştırması esnasında gerekli kuruluş ve ilgili bireylerden uygun ve yeterli özellikte delil toplamak ve bu delilleri değerlendirmek durumundadır.

İlgi duyanlara sonuç bildirme: Denetim tamamlandıktan sonra raporlara gereksinim duyanlar arasında kamu kesimi, işletmenin çıkar grupları, farklı kurum ve kuruluşlar ile üçüncü şahıslardan bulunmaktadır.

Denetim sürecinin son aşamasında ise denetçi tarafından işletmenin ileri sürdüğü iddialar hakkındaki görüşler bulunmaktadır. Bu görüşleri bir rapor halinde düzenleyen denetçi görüş bildirmekten kaçınma, şartlı görüş, olumsuz görüş ve olumlu görüş gibi raporlar hazırlayabilir.

1.2. Denetimin Önemi

Teknolojik gelişmelerin hızla artması sonucunda 21.yy'da ekonomik değişimlerde de farklılıklar ortaya çıkmıştır. E-ticaretin yaygınlaşması, mobil bankacılığın gelişmesi, firmaların ve kamu kuruluşlarının uluslararası piyasaya daha

kolay açılması, bankacılık işlemlerinin daha kolay olması ve insanların teknolojiye çabuk uyum sağlaması gibi gelişmeler iktisadi faaliyetlerin insan yaşamına nasıl kolay ve hızlı adapte olduğunu göstermektedir. İktisadi faaliyet ve gelişmeleri hızlandıran bu olaylar küresel boyutlardaki iş ve işlemlerin denetlenmesini zorunlu hale getirmiştir. Kuruluş ve kişilerden meydana gelen oluşumlar finansal tablo bilgilerini farklı amaçları gerçekleştirmek için kullanabilirler. Bunlar finansal tablo kullanıcıları olarak adlandırılmaktadır (Özbulut, 2014).

Finansal tablo bilgilerinden faydalanmak isteyen kişi ve kuruluşlar işletmeye ait bilgilerin doğru, güvenilir ve tam olması konusunda emin olmak isterler. Bu durum denetimin önemini ortaya koymaktadır. Finansal tablo kullanıcıları aşağıda belirtildiği gibi sınıflandırılabilir (Sevinç, 2016, s.32):

(a) *İşletme yöneticileri*; Ticari işletmelerin amacı kar elde etmektir. İşletmenin faaliyet dönemini karla mı yoksa zararla mı kapattığı dolayısı ile finansal sorumlulukların yerine getirilip getirilmediği işletme yöneticilerinin kendi performanslarını görebilmek için bilmek isteyecekleri konulardır. İşletme yöneticileri söz konusu başarı sonuçlarını muhasebe bilgilerine bakarak kontrol edebilirler.

(b) *Çalışanlar*; İşletme çalışanları, işletmenin başarısı ile yakından ilgilidirler. İşletmenin başarısını gösteren bilgiler sayesinde ücret taleplerini belirleyerek, işletmedeki geleceklerinin ne ölçüde güvencede olduğunu tahmin etmeye çalışırlar.

(c) *Hissedarlar*; İşletmenin başarısını sağlamak işletme ortak ve sahiplerinin amaçları arasındadır. Bu amaç doğrultusunda işletmenin ve yetkilendirdikleri yöneticilerin performanslarını görerek işletmeyi iyi yönetip yönetemediklerini muhasebe bilgilerine bakarak kontrol edebilir ve buna göre yöneticinin görevde kalıp kalamayacağına karar verebilirler.

(d) *Kredi kuruluşları (Bankalar vb.)*; Kredi verenler, kredi verdikleri işletmelerin finansal yapılarını bilmek isterler. Çünkü söz konusu kredi için işletmenin ödeme gücü, nakit ve karlılık durumu, finansal yapısı bilgilerine başvurarak kredi verip vermeme kararını verirler.

(e) *Devlet*; Devlet, maliye teşkilatları vasıtasıyla işletmelerden alacakları vergi dolayısı ile finansal tablo bilgilerini etkin kullanmaktadırlar. Türkiye’de beyan esasına göre vergi tarh ve tahakkuk edildiğinden devlet, işletmelere ait vergi matrahlarında hata olup olmadığını finansal tablo bilgilerinden öğrenebilmektedir.

(f) *Kamu Oyu*; Makro planda ekonomik yapının oluşması ve refahın temin edilmesinde mikro plandaki işletmelerin gerçekleştirecekleri faaliyetlerin etkisi söz konusudur. Bu nedenle işletmenin verecekleri kararları, faaliyetleri ve faaliyet sonuçları kamuoyu tarafından sürekli takip edilecektir. İşletmelerin yerine getirmeleri gerekli sorumluluklar adına kamuoyunu aydınlatmaları beklenir. Kamuoyu aydınlatma fonksiyonu ise, muhasebenin hizmet sunma amaçlarından biri olduğu söylenebilir.

(g) *Diğer finansal tablo kullanıcıları*; Müşteri, diğer ticari tedarikçi, satıcı, yatırımcı ve kamu işletmeleri ismi altında yer alan diğer finansal tablo kullanıcıları da işletmeler ile iş yapmadan önce işletmelerin finansal yapıları, bu finansal yapıları sayesinde işletmelerin marka değeri, prestiji ve pazar yapısı konularında bilgi sahibi olmakta ve işletme ile gerek uzun ve gerek ise kısa vadede ticari bir ilişkiye girme konusunda karar vermektedirler.

1.3. Denetim Türleri

Alanyazında farklı sınıflandırmalara tabi tutulan denetim farklı kriterler göz önünde bulundurularak çeşitlendirilmiştir. Denetimin amaçları, kapsamı, yapılış nedeni, uygulama zamanı ve denetçinin statüsü gibi sınıflandırmalar genel kabul gören sınıflandırmalar arasında bulunmaktadır (Bozkurt, 2000, s.239). Aşağıda bu sınıflandırmalara ait açıklamalara detaylı olarak yer verilmiştir.

1.3.1. Amaçları Açısından Denetim Türleri

Denetimlerin farklı amaçlar taşıdığı söylenebilir. Yani her denetim aynı amacı taşımayabilir. Denetimin amaçlarına göre de denetim kriterleri değişebilir. Bu çerçevede denetim, finansal tabloların bağımsız denetimi, uygunluk denetimi ve performans denetimi olarak çeşitlendirilebilir (Bozkurt, 2000, s.239). Bu kavramlara aşağıda yer verilmiştir.

1.3.1.1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

En sık kullanılan denetim türlerinden olan ve denetim denince akla ilk gelen denetim türlerinden olan finansal tabloların bağımsız denetimi muhasebe denetimi, bağımsız dış denetim ve mali tablolar denetimi olarak da adlandırılır. Finansal tabloların bağımsız denetimi iktisadi bir birim ya da döneme ait verilerin belirlenen ölçütlere göre uygunluğunun belirlenmesi ve sonuçların raporlanarak ilgililere belirtilmesi aşamalarından oluşmaktadır. Bağımsız denetçinin sonuçları raporlamasında güvenilir, doğru ve tam bilgiler ışığında karar vererek delilleri değerlendirmesi önemlidir (Bozkurt, 2000, s.239).

Finansal tablolar denetiminde amaç, tarafların bilgilendirilmesi için işletme finansal tablolarının belirlenen kriterler çerçevesinde incelenerek farkları ve bu tabloların belirlenen standartlara uygunluğunu ortaya koymayı amaçlamaktadır (Erdoğan, 2005, s.4).

Muhasebe defterleri, uzman ve bağımsız personeller tarafından denetlenmelidir. Bağımsız personeller denetlenecek firma ile iletişimi olmayan ve kişisel çıkarlar taşımayan, istek ve yönlendirmelerden etkilenmeyen bireyler olmalıdır (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009, s.22).

Belirlenen ölçütlere göre uygunluğun belirlenmesi finansal tablo denetiminde amaçtır. Denetim kapsamına giren ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanması gereken tablolar arasında nakit akım, öz sermaye değişim, dağıtılmayan karlar, gelir tablosu ve bilanço bulunmaktadır (Güredin, 2014, s.16).

1.3.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi işletme işlem ve faaliyetlerinin ilgili mevzuata, belirli kural ve yöntemlere uygun olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla yapılan denetim türüdür. Bir otorite tarafından belirlenen standartlara uyulup uyulmadığı uygunluk denetimi sayesinde belirlenir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017, s.14).

Bu denetimin amacı üst makamların belirlediği standartlara uyumun sağlanıp sağlanmadığını tespit etmektir. İşletme içi ve işletme dışından da olabilen yetkili üst makam muhasebe kayıtlarının muhasebe el kitabı ile muhasebe ve finansman müdürlüğünün yayınladığı genelgelere uygun yapıp yapılmadığı denetlenmektedir (Güredin, 2014, s.17).

İşletmeler faaliyet amaçlarına ulaşabilmek için belirli politikalar ve kurallar dizisi oluşturmak durumundadır. Bunlar yasalar ve hükümetlerin yapmış oldukları düzenlemeler ile belirtilmekte olup bu düzenlemelerde işletmelerin uymak durumunda oldukları ve iç işleyişe yansıyan kriterler vardır. İşletme bölümlerinin belirlenen kriterlere uyup uymadığının belirlenmesi için işletme tarafından denetim yapılması talep edilebilir. Uygunluk denetimi işletme bölümlerinin ölçütlere uyma derecesini belirlerken denetçinin uymak zorunda olduğu kurallar ise denetim standartlarından oluşmaktadır (Erdoğan, 2005, s.4).

Uygunluk denetimi bununla birlikte işletmenin faaliyetlerinin ve mali işlemlerinin belirlenen standartlara, yöntemlere, mevzuata ve kurallara uyup uymadığının tespit edilmesini anlamı taşımaktadır. Örneğin iç denetçiler tarafından iç kontrol prosedürleri kriter olarak ele alınarak işletmenin faaliyetleri, mali işlemleri ölçülebilmektedir (Kepekçi, 2000, s.2).

1.3.1.3. Faaliyet Denetimi

Bu denetim türü faaliyet gösteren işletmenin faaliyetlerinin etkinliğini denetlemektedir. İşletmenin etkinliği amaçlarına ulaşabilmesinde kaynaklarını verimli kullanma derecesini gösterirken, etkenlik ise amaçlara ulaşmadaki başarı

ölçüsünü ifade etmektedir (Bozkurt, 2000, s.29).

Başka bir ifade ile faaliyet denetimi işletmenin verimlilik ve etkinliğini tespit etmek için faaliyetlere dair yöntem ve usullerin uygulanarak incelenmesi aşamalarını kapsamaktadır (Kepekçi, 2000, s.3).

Bu denetim işletmenin herhangi bir bölümünün metotlar ve prosedürler dâhilinde etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesidir. Muhasebe ile sınırlı olmayan faaliyet denetiminde incelemeler pazarlama, üretim metotları, bilgisayar operasyonları ve denetçinin bilgi sahibi olduğu organizasyon yapısını gibi alanları da içerebilir. Bu denetim tamamlandıktan sonra işletme yöneticileri faaliyetlerin geliştirilmesi için denetçiden tavsiye niteliğinde öneriler beklemektedir (Elder, Beasley ve Arens,, 2010, s.13).

1.3.2. Kapsamı Açısından Denetim Türleri

Kapsam açısından geniş olsa da dar kapsamlı denetim türlerine de rastlanmaktadır. Kapsamı açısından denetim türleri genel ve özel amaçlı denetim olmak üzere iki başlık altında incelenebilir (Dalak, 2000, s.5):

- **Genel Amaçlı Denetim:** Bu denetim türünde firmanın ilgililere ve üçüncü şahıslara sunmuş olduğu bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve diğer finansal bilgilerden oluşmaktadır. Amaç finansal tablo bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini test ederek farkları ortaya koymaktır. Böylece bu raporlar doğrultusunda makul güvence sağlanabilir.
- **Özel Amaçlı Denetim:** Özel amaçlı denetim türü, işletme yönetimine her herhangi bir konuda bilgi sağlamak için yapılan denetim çalışmalarından meydana gelmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK), bağımsız denetim standartları tebliği “Başlangıç Hükümleri” kısmının “Tanımlar” bölümünün 6. Maddesinde işletmelerin tasfiye, devir, bölünme ve birleşme gibi işlemleri esnasında herhangi

bir tarihteki finansal tablolarını usule uygun bağımsız özel amaçlı denetimden geçirilmesi gerektiğini belirtmektedir (www.spk.gov.tr, 2018).

1.3.3. Uygulama Amacına Göre Denetim Türleri

Uygulama amacına göre denetim türleri incelendiğinde zorunlu (yasal) ve isteğe bağlı olmak üzere iki başlık altında incelendiği görülmektedir.

- **Zorunlu Denetim:** Yasa veya kanun ile zorunlu hale getirilen bu bağımsız denetim türünde ülkelerin çoğunda anonim şirket ve ortaklarının denetimi zorunludur. Aşağıda zorunlu denetimin temel özellikleri belirtilmiştir (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009, s.22):

Bu denetim türü özel bir konu, alan veya döneme işaret eden ve kendi içinde de ara sıra denetim, kısmi denetim ve ara denetim gibi bölümlere ayrılabilir. Denetimin özellikleri aşağıda belirtildiği gibi sıralanabilir (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009, s.21):

- İlgili kanun hükümlerine göre denetçi atanmaktadır.
- Zorunlu denetçinin hakları yasa ile güvence altına alınmıştır ve değiştirilemez.
- Denetçi firma ortaklarını temsil ederek onların vekili konumundadır.
- Denetçinin kendi alanında uzman ve muhasebe alanında da yetkin olması gerekmektedir.
- Zorunlu bağımsız denetim tam bir denetimdir, kısmi olarak değerlendirilemez.
- Zorunlu bağımsız denetim teşebbüsler için zorunludur.

Türkiye’de de anonim şirketler ve ortaklıklarına ilişkin denetim Bakanlar Kurulu’nun kararına bağlı olarak değişmekte ve devamlı güncellenmektedir.

- **İsteğe Bağlı Denetim:** Müşteri memnuniyeti ve avantajlarından yararlanmak için yapılan ve herhangi bir kanuni zorunluluğu bulunmayan denetim türüdür. İsteğe bağlı denetim yardım kuruluşlarının, bireylerin, ortaklık oluşumların ve bağımsız teşebbüslerin denetimi ile daha çok bağlantılıdır. İsteğe bağlı denetimde denetimin doğası ve kapsamı işletme müşterileri tarafından belirlenmektedir, buna bağlı olarak da müşteri tarafından belirlenen sınırlara bağlı kalınarak denetim yapılması gerekmektedir (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009, s.24).

1.3.4. Uygulanma Zamanına Göre Denetim Türleri

Sürekli ve sınırlı denetim olarak iki bölümde incelenebilen uygulama zamanına göre denetim türleri, denetimde uygulama aralıklarına göre yapılmakta olup denetim yıl sonunda ya da ara dönemlerde yapılmaktadır. Bağımsız denetim türleri olarak da incelenebilen sürekli ve sınırlı denetim aşağıdaki gibi açıklanabilir (Selimoğlu vd., 2011, s.9):

- **Sürekli Denetim:** Sermaye Piyasası Kurulu'nun denetiminde olan firmaların, halka açık şirketlerin, sigorta şirketlerinin, bankaların mali tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluğunun denetlenmesini kapsamaktadır (Selimoğlu vd., 2011, s.9).

Sürekli denetimde, finansal tablolar yılsonunda incelendiği ve hesaplar üzerinde değişikliğe gidilme ihtimali olmadığı için denetim sonucuna ait görüşlerin daha güvenilir olacağı, incelemelerin daha sağlıklı bir ortamda yapılabileceği ve kanıt toplama işlemlerinin daha kolay olacağı söylenebilir (Selimoğlu vd., 2011, s.9).

- **Sınırlı Denetim:** Bu denetim türünde devamlı olarak bağımsız denetim yapan denetim kuruluşlarının bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri aracılığıyla denetim yaptıran ortaklık sermaye piyasası kurumlarının hazırlamış olduğu denetim türüdür (Başpınar, 2005).

Bu denetim emeklilik yatırım fonları şirketlerinin, aracı kurumların, gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve fonlarının, hisse senedi pay piyasasında işlem gören şirketlerin ara mali tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak denetlenmesini içermektedir (Selimoğlu vd., 2011, s.9).

Sınırlı denetim türünde belirli bir döneme ait olan mali tabloların kesin ve tam bilgiler içermemesi nedeniyle değişken ve geçici rakamlar ile karşılaşılabilir. Zaman açısından da kısıtlamalar bulunan sınırlı denetimde mali tabloların güvenilirliğinde tam bir güvenceden söz edilememektedir (Selimoğlu vd., 2011, s.9).

1.3.5. Denetçinin Statüsü Açısından Denetim Türleri

Denetçinin statüsü açısından incelendiğinde denetim; iç ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Aşağıda bu denetim türlerine değinilmiştir:

- **İç Denetim:** İç denetimin amacı ve tanımı İç Denetçiler Enstitüsü (IIA-The Institute of Internal Auditors) tarafından şu şekilde belirtilmektedir: İşletmeye yardımcı olmak için işletme faaliyetlerini inceleyen, firma bünyesinde kurulan bir değerlendirme ölçütüdür. Bu denetimde amaç işletme paydaşlarının görev ve yükümlülüklerini etkin bir biçimde yerine getirmelerini sağlamaktır. Bu çerçevede dikkat edilmeyen faaliyetlerin, gözden kaçan işlemlerin analizlerini yaparak bilgi ve tavsiyeler ile işletmeye katkı sağlar (Robertson, 1990, s.7).

İşletme hesaplarının sürekli olarak incelendiği ve eğitimli personel tarafından gerçekleştirilen iç denetim, işletmenin kendi personeli tarafından yapılmakta ve bağımsız değerlendirmeyi temel alarak yönetsel bir inceleme olarak ifade edilebilir (Sazena, Srivinas ve Rai, 2009, s.26).

İşletmenin faaliyetlerindeki aksaklıkları belirlemek için yapılan iç denetim, faaliyetleri incelemek, değerlendirmek amacıyla işletme içerisinde kurulan bir bağımsız denetim sürecidir. Finansal işlemler ile birlikte finansal olmayan işlemler de iç denetimin kapsamı dâhilindedir. Farklı bir deyişle iç denetim, faaliyet,

uygunluk ve finansal denetimleri kapsamaktadır (Kepekçi, 2000, s.3).

- **Dış Denetim:** Dış denetim en basit tanımıyla firmanın kendi personelleri dışında yaptırdığı denetim türüdür. Bağımsız denetim olarak da adlandırılan dış denetimde uzman denetçiler tarafından dönemsel ve özel amaçlarla denetim faaliyetleri gerçekleştirilir. Bu denetimde amaç işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu denetlemek, muhasebe kayıtlarındaki hata ve usulsüzlükleri tespit etmek, eksik ve doğru tarafları tespit etmek gibi amaçlar bulunmaktadır (Bozkurt, 2013, s.56-62).

Bağımsız denetçi tarafından yapılan bu dış denetim türü, bağımsız dış denetim ve kamu denetimi olarak iki başlık altında sınıflandırılabilir:

1.4. Bağımsız Denetim

Ticari ve mali işlemlerin varlığı denetim olgusunu ortaya çıkarır. Bağımsız denetimde amaç; finansal tablo ve diğer mali bilgilerin doğruluğunu araştırmak, tabloların belirlenen finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığını tespit etmek, makul güvencenin oluşturulması için delil elde etmek ile genel kabul görmüş denetim standartlarına bağlı kalarak belge ve defterlerin incelenerek rapor olarak sunulmasıdır. Farklı bir ifadeyle bu denetim işletmelerin Sermaye Piyasası Kurulu'na ya da diğer kamu kurum ve kuruluşlarına açıklayacakları tabloları genel kabul gören denetim standartlarına göre bilgilerin doğruluğunu ve gerçekliğini araştıran, araştırma sonucunda da bunları raporlayarak sunmayı amaçlayan işlemler bütünüdür (Erdoğan, 2002, s.59).

Bağımsız denetimdeki en önemli unsur denetçinin bağımsızlığıdır. Denetçi, denetim aşamalarının tamamında nesnel, tarafsız, ön yargısız ve güven verici olmalıdır. Kullanıcılar finansal tablolardaki bilgilere gereksinim duyduğundan yatırım ve yönetim konularında doğru kararlar verebilmek için bağımsız bir denetçi tarafından yapılacak olan denetime gereksinim duyulmaktadır. Bağımsızlığın bu noktada çok önemli olduğu söylenebilir. Denetçinin hazırladığı rapor karar verme aşamasında önemli bir kriterdir (Akçay ve Bilen, 2018).

Bağımsız denetimde önemli olan konulardan bir diğeri de finansal raporlama ve denetim standartlarıdır. Verileri denetçi tarafından değerlendirilmesi aşamasında bu standartlar kullanılır. Bağımsız denetçi Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama standartları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre karar vermek durumundadır. Bağımsız denetimde diğer önemli hususlar arasında firmanın faaliyet gösterdiği sektör, bağımsız denetimin yapılma nedeni, vergi kanunları, sektöre bağlı kurallar bulunmaktadır. Bu hususlara dikkat edilerek gerçeği yansıtan raporlar hazırlamak denetçinin temel görevleri arasındadır (Başpınar, 2005).

Denetim öncesinde bağımsız denetçinin firmanın finansal tabloları ile dipnotlarını elde etmesi gerekmektedir. Bunlar maddi ve maddi olmayan öğeler ile birlikte değerlendirilmelidir. İşletmenin muhasebe birimi bağımsız denetim sürecinde denetçi ile birlikte hareket etmelidir. Finansal tabloların oluşturulma aşaması da inceleme kapsamına dâhildir. Denetim böylece finansal tablolar düzenlenmeden önce başlar ve düzenlenmesi aşamasında da aktif olarak bulunur. Denetimin bir parçası da denetçinin gözlemde bulunması, muhasebe kayıtlarını incelemesi, araştırması ve bu doğrultuda rapor hazırlayarak eksikleri tespit etmesidir. Denetimde amaç işletmenin iç ve dış paydaşları ile birlikte çalışarak finansal verilerin doğruluğunu tespit etmektir. Kanıtlar bu noktada finansal tablolar ile ilgili olanlar ve olmayanlar olarak ikiye ayrılır. Kanıtlar önem sırasına göre dikkate alınır. Bağımsız denetim kavramının bir yıldan uzun süren, birbirini takip eden ve tek bir faaliyeti içermeyen faaliyetler bütünü olduğu söylenebilir. 2001 yılında yaşanan “Enron” olayının ardından risk odaklı denetim ile iç ve dış denetimin önemi daha iyi kavranmıştır (Demir ve Çiftçi, 2016).

1.5. Bağımsız Denetime Gereksinim Duyulma Nedenleri

İşletmeler ekonomik değer yaratarak ülkelerin vergi gelirlerinde artışa, istihdama, ihracata katkı sağlayarak ülkeye döviz girişi sağlamakta kalkınmayı hızlandırmaya aracı olmaktadır. 21. yy’da teknolojinin gelişmesine paralel olarak ekonomik olgu ve olayların artışı hızlanarak işlemler küresel ve kompleks bir hal

almıştır. Bilgiye ulaşmak isteyen bireyler çeşitli yollar ile verileri elde etse de elde edilen bu verilerin güvenilirliği hususunda şüpheler bulunmaktadır. Bu durum da riskleri artırmaktadır. Verilere ulaşmak için asıl kaynağa ulaşmak zorlaşmakta bu da diğer veri kaynaklarından faydalanılmasına yol açmaktadır. Bilgi riskleri arasında şu hususlar yer almaktadır: Verilerin karışık olması, verilerin büyük yer tutması, bilgi kaynağının taraflı olması ve istenilen verinin yakınında olmamak (Selimoğlu, 2015, s.6).

Birçok farklı neden bağımsız denetimin ortaya çıkmasında etkili olmuştur. İşletme yöneticileri ile bilgi talep edenler arasındaki farklı çıkar çatışmaları bilginin belirli bir kesimin elinde olmasına ya da farklı yansıtılmasına yol açabilmektedir. İşletme yönetimi ya da sahipleri kendi çıkarları doğrultusunda finansal tabloları çarpıtarak gerçeği yansıtmayan bilgiler vererek finansal tablo ve diğer bilgi kullanıcılarını yanıltabilmektedir. Bu durum negatif ekonomik sonuçlar yaratabilirken bireyler bu durumlar sonucunda hatalı yatırım kararları verebilmektedir. Risk düzeyinin azaltılması için objektif, nesnel, herhangi bir kişisel çıkar barındırmayan, finansal veri kullanıcılarına aynı mesafede duran denetçilerin hazırladığı belge ve bilgiler, bilgiye ihtiyaç duyan kişilerin gereksinimlerini gerçeğe en uygun biçimde karşılayabilir. İşletmenin büyüklüğü, elde edilen verilerin karmaşık olması vb. sebepler muhasebe sisteminin anlaşılmasını zor hale getirebilmektedir. Bu durum bilgi kullanıcılarının yorumlarında hataya sebebiyet verebilir. Bilgi kullanıcılarının mantıklı kararlar verebilmesi ve finansal tablolara güvenle yaklaşabilmesi için denetçilerin aldığı ücret dışında hiçbir çıkara sahip olmaması, bağımsız olması, bilgi ve tecrübeye sahip olması ve işinde uzmanlaşmış olması gerekmektedir. Bu süreçlerden geçen finansal tabloların güvenilir ve makul bir güvence sağladığı söylenebilir (KGK, 2018).

Bağımsız denetim sayesinde bilgi kullanıcıları dünyanın neresinde olursa olsun uzman bir denetçinin işletmeyi objektif olarak değerlendirilmesi sonucunda güvenilir bilgiye ulaşarak yatırım kararı verebilirler. Bağımsız denetim güvenilir, tam ve doğru bilgiye ulaşılmasında kullanıcılara geniş olanaklar sunmaktadır (KGK, 2018).

Kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi için işletmeler bağımsız denetimi tercih edebilirler; fakat bağımsız denetim ile kontrol edilebilen, bağımsız denetimin yasalar tarafından zorunlu kılındığı şirketler de bulunmaktadır. 23.01.2013 tarih ve 2012/42413 sayılı karar ile ilk kez Resmi Gazete’de bağımsız denetimi zorunlu olan şirketler için standartlar belirlenmiştir. Bağımsız denetime tabi olması gereken şirketler için 29.05.2018 tarih ve 67 no’lu vergi sirküleri ile standartlar genişletilmiştir. Buna göre I sayılı listede belirtilen standartlar Sermaye Piyasası Kurulu araçları ile piyasalarda ve borsada işlem görmeyen ama Sermaye Piyasası Kurulu’nun halka açık firmalar olarak kabul ettiği işletmelerden oluşmaktadır. II sayılı listede ise hangi firmaların bağımsız denetime tabi tutulması gerektiği diğer hususlar başlığı altında belirtilmiştir (KGK, 2018).

Varlığını sürdürerek kar elde etmek işletme yönetiminin temel hedefleri arasındadır. Bilgi kullanıcıları ve yatırımcılar ise doğru yatırım kararları ile doğru sonuca ulaşmayı hedeflemektedir. Finansal tabloların doğru yorumlanmasının önemi bu noktada ortaya çıkmaktadır. Finansal tabloların açık ve anlaşılır olması hem işletme yöneticilerinin hem de bilgi kullanıcılarının doğru karar vermesine yardımcı olmaktadır. Yatırımcı, bilgi kullanıcıları ve işletme yöneticilerinin doğru karar verebilmeleri için anlaşılır, güvenilir ve doğru bir finansal tabloya gereksinim duyulmaktadır. Bu gereksinim de bağımsız denetim aracılığıyla sağlanmaktadır. İşletme dışından birine denetimin yaptırılması işlemi bağımsız denetim olarak adlandırılırken bu işlemi yapan kişi de denetçi olarak adlandırılmaktadır (Erdoğan, 2005).

Piyasaların gelişimi, bireylerin kar elde etmelerinin sağlanması ve doğru karar verilmesi finansal tabloların güvenilir olmasına bağlıdır. Bilgiye gereksinim duyan iç ve dış paydaşların finansal tablolar ile ilgili tam, doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmaları mümkün olmadığından bu işlemin gerçekleştirilmesi için objektif, nesnel, bağımsız, kendi çıkarları ile hareket etmeyen, toplum yararını gözetten, güvenilir, profesyonel, tecrübeli ve işinde uzman denetçiler tarafından yapılması gerekmektedir. Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kavramları bu ihtiyacı karşılamak için ortaya çıkmıştır (Erdoğan, 2005).

1.6. Bağımsız Denetim Raporu

Bağımsız denetim raporu denetim işlemi sonucunda işletmenin iç ve dış paydaşları ile ilgililere duyurulan ve finansal tablolar hakkındaki görüşlerin denetçi tarafından objektif olarak ifade edildiği raporlardan oluşmaktadır (Dinç ve Atabay, 2016, s.1533)

Denetim raporunun içeriği ve şekli Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın 402. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre denetim sonucunda raporda denetim türü, sonucun açık bir şekilde ifade edilmesi, nitelik ve içeriğin amaca uygun olarak belirtilmesi gerekmektedir (Karakoç, 2013, s.27-28).

1.7. Bağımsız Denetim Görüşü

Kamu Gözetim Kurumu (KGK)’nın yayınladığı Bağımsız Denetim Standartları 700’de “Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur” şeklinde bir açıklama mevcuttur (KGK, 2018). Denetçi denetim sonucunda vardığı görüşünde hile ve hatalı bir işlemin olup olmadığı, finansal tablolar ile ilgili yapılması gereken tüm denetimlerin yapılıp yapılmadığı ve makul bir güvence sağlanıp sağlanmadığı ile ilgili bir karar verir. Denetçi denetim sonucunda işletmenin finansal tablolarının tam, doğru ve güvenilir bilgiyi yansıttığına ve denetim ve raporlama standartlarına uygunluğuna kanaat getirdiğinde olumlu görüş bildirir. Fakat denetimin konusu ile bağlantılı ve makul derecede olan kanıtları değerlendiren denetçi hata tespit ettiğinde hatanın tablo içinde ve tek başına önemli olduğu ve hatanın yaygın olmadığı görüşüne ulaşması durumunda şartlı (sınırlı) görüş bildirmektedir. Denetçinin hatanın yaygın ve önemli olduğu yönünde görüş bildirmesi durumunda ise denetim olumsuz sonuçlanır ve olumsuz görüş bildirilir. Tespit edilemeyen hataların finansal tablolar üzerinde yaygın bir etkiye sahip olabileceğini düşünen veya görüşün oluşmasına yetecek kadar kanıta ulaşamayan denetçi görüş bildirmekten kaçınmaktadır (Dinç ve Atabay, 2016, s.1533).

1.8. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Bu bölümde bağımsız denetimin dünyadaki ve Türkiye’deki gelişimine yer verilmiştir.

1.8.1. Bağımsız Denetimin Dünyadaki Gelişimi

Bağımsız denetim siyasi, ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak küresel alandaki gelişimini sürdürmüştür. Denetimin gelişimi incelendiğinde MS 1. yy’da Mısır’da devlet hazinesinin denetlendiğine dair bulgulara rastlanmıştır. Bağımsız denetim ilk olarak kamu kurumlarının bütçelerinin denetlenmesinde kullanılmaya başlanmıştır. 1289 yılında İngiltere’de kullanılan “Denetçi” sözcüğü ile birlikte 1581’de İtalya’da muhasebe denetçileri örgütü kurulmuştur. İngiltere’de Sanayi devriminin ardından işlem sayısının artması, firma sayısının çoğalması ve firma sahiplerinin yapılan işlemlerin hileli olup olmadığını incelemek istemesiyle denetim tam olarak kullanılmaya başlanarak gelişimini arttırmıştır. İngiliz Şirketler Kanunu 1845’te her şirket için bir denetçi atanmasını zorunlu kılmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak muhasebe işlemlerinin düzenlenmesi için muhasebecilerin örgütlenerek meslek birlikleri kurmaya başlamaları da önemli gelişmeler arasındadır. 20.yy’da güç dengelerinin değişmesi ve Amerika Birleşik Devletleri’nin (ABD) dünyanın ekonomik gücünü elinde bulundurması ile denetimin gelişimi Amerika’da varlığını sürdürmüştür (Kavut ve Adiloğlu, 2016, s.36-40).

1934 yılında ABD’de Sermaye Piyasası Kanunu ile halka açık firmaların denetimi tamamlanan finansal tablolarının yayınlanması uygun görülmüştür. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA- American Institute of Certified Public Accountants) tarafından 1947 yılında Amerika’da Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları yayınlanmıştır. Belirtilen standartta denetimde uyulması gereken kurallar ile denetçi olabilmenin şartlarını belirtilmiştir (Kavut ve Adiloğlu, 2016, s.36- 40).

Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi tarafından 1991’de Uluslararası

Denetim Standartları yayınlanmıştır. Denetimin önemi 2001 yılındaki Enron olayı sayesinde daha çok anlaşılmıştır. 2002 yılında yatırım yapanların korunması için “Sarbanes Oxley Yasası” ile mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğu arttırılmış ve güvence verilmiştir. Bu yasa ile ayrıca bağımsızlık ilkesi tekrar düzenlenerek denetçiye ait nitelikler belirlenmiştir (Kavut ve Adiloğlu, 2016, s.36- 40).

1.8.2. Bağımsız Denetimin Türkiye’deki Gelişimi

Türkiye’de 1987’de ilk defa bağımsız denetim uygulamalarına rastlanmıştır. Bankalara denetim zorunluluğu getirilerek, Sermaye Piyasası Kurulu’na bağlı şirketlerin de denetime tabi tutulmasıyla denetimin kapsamı genişletilmiştir. Denetimin uygulandığı kuruluşlar arasında hisseleri halka arz olmuş ortaklıklar, borsada işlem görmüş şirketler, menkul kıymet yatırım fonları ve ortaklıkları, diğer aracı kurumlar ve aracılık faaliyetinde bulunan bankalar bulunmaktadır. 1989 yılında yayınlanan Sermaye Piyasası Kurulu tebliği ile muhasebenin uygulama standartları, temel kavramları, denetim raporlarının kural ve şekilleri ile finansal tablo kural ve şekilleri düzenlenmiştir. 2002 yılında denetçinin bağımsızlığını ortaya koyan Sermaye Piyasası Kurulu olası spekülasyonları engellemek amacıyla tebliğ yayınlamıştır. SPK tarafından 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı mükerrer gazetedeki Bağımsız Denetim Standartları “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile yayınlanmıştır. Bu tebliğ Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC- The International Federation of Automatic Control) yayınladığı denetim standartları ile de uyum içerisindedir (Coşkun, 2009, s.238-240).

13.06.1989 tarih ve 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik” kanunu ile de bağımsız denetim meslek olarak kabul edilmiştir. Muhasebecilik bu kanun ile meslek haline getirilerek yasallaştırılmıştır. Vasıflı ve kaliteli bir meslek halini alan denetçilik ve muhasebecilik için 3568 sayılı yasa düzenlenmiştir. 3568 sayılı yasada denetçi ve muhasebecilerin sorumluluk ve hakları belirlenerek mesleğe özen, kalite ve düzenleme getirilmiştir (KGK, 2018).

01.01.1957 tarihinde Türkiye’de Türk Ticaret Kanunu (TTK) uygulandığı halde ekonomik gelişmeler ve küresel büyümeler neticesinde gelişmelerden uzak kalarak etkinliğini yitirmiştir. Dünyadaki siyasi ve ekonomik olayların takip edilmesini kolaylaştırmak adına Avrupa ülkelerinin ortak para birimini kullanma kararı önemli bir gelişmedir. Türkiye Cumhuriyeti Avrupa Birliğine girmek, çağın gerektirdiği ekonomik adımları atmak, rekabet gücüne sahip olmak ve dünya piyasasında yer almak için 2005’te Türk Ticaret Kanunu’nu güncellemek için adımlar atmıştır. Uzun süren çalışmalar kapsamında Yeni Türk Ticaret Kanunu 13.01.2001 tarihinde kabul edilerek 14.02.2011 tarihinde yayınlanmış ve 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe alınmıştır (Coşkun, 2009, s.238-240).

Yenilikçi ve çağdaş bir tutum Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun hazırlanmasında etkili olmuştur. Firmalar açısından değerlendirildiğinde rekabet gücünü artırmak, ilgili tarafları aydınlatmak için denetim ve şeffaflık konularında düzenlemeler uygulanmıştır. Türkiye’deki işletmelerin dünya standardına taşınması için çalışmalar yapılmıştır. Denetim standartları ve muhasebe uygulamaları ile ilgili bakış açısını değiştiren bu yasa ile önemli farklılık ve yenilikler uygulamaya konmuştur. Raporlama sistemi yenilenerek mali veri kullanıcılarını ilgilendiren uluslararası standartlar uygulamaya konmuş ve yalnızca vergi hesaplamak için uygulanan muhasebe sistemi terk edilmiştir. 6102 sayılı TTK ile Kamu Gözetim Kurumu’na (KGK) denetim ve muhasebe standartlarını belirleme ve düzenleme ile kamu gözetimi yetkisi tanınmıştır (Uluslan ve Eren, 2012, s.12-14).

6102 sayılı kanun ile belgeler, defter ve denetim konusunda bağımsız denetim, muhasebe standartlarının uygulama kuralları ve envanter değerlendirme yöntemlerine yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

21. yy’da Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumu (KGK)’nın görevleri arasında denetim standartlarına göre denetlemeleri, kontrolleri yapma, denetim kuruluşlarına yetki verme, bağımsız denetçi sınavlarını yapma ile denetim standartlarını belirleme yetkisi verilmiştir (KGK, 2018).

1.9. Bağımsız Denetimin Amaçları

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde denetimin amacı aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir (KGK, 2018):

MADDE 5 – (1) “Denetim, finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara, TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır.”

“(2)Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatta veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir.”

“(3)Denetim, denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar.”

Önceden belirlenen kriterler ile mali tablolardan açıklanan bilgilerin uyumunun sağlanması, farklılıkların belirlenmesi ve rapor hazırlanması denetim faaliyetinin amacını oluşturmaktadır. Bundan dolayı denetimin, kriterlerin ve ölçülebilir bilgilerin karşılaştırılması aşamasından oluşmaktadır (Karanfiloğlu, 1998: 29). Oluşabilecek hata ve hilelerin engellenmesi, hile ve hataların tespit edilmesi, mali tablolar hakkında rapor oluşturmak ve hazırlanmış olan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyumunu kontrol etmek denetimdeki temel amaçlar arasındadır (Güney ve Sarı, 2015, s.7).

1.10. Bağımsız Denetimin Faydaları

Bağımsız denetim sayesinde işletme yöneticileri ve diğer bilgi kullanıcıları

gerçek ve doğru bilgiye ulaşma olanağı sağlarlar. Alanında uzman, tecrübeli, güvenilir ve yalnızca toplumun çıkarlarını gözeten bağımsız bir denetçi işletmelerin finansal tablolarının doğruluğunu, gerçeği açıkça ortaya koyar ve hazırladığı raporla objektif olarak görüşlerini belirtir. Para piyasasındaki büyümeler, ekonomik ve teknolojik değişimler küresel anlamda büyümelere yol açtığından Türkiye’de de güvenilir ve doğru bilgiye dolayısıyla denetime duyulan ihtiyaç artmıştır. Bağımsız denetim sayesinde güvenilir ve doğru bilgi sunularak hem kamuya hem de sermaye piyasasına yardımcı olunmaktadır. Bağımsız denetim sayesinde finansal tablolardan kaynaklı yatırım riski azaltılarak işletmelere yapılan yatırımların daha isabetli olabilmesi sağlanabilmektedir (Özçelik, Şenol ve Aktürk, 2014).

Hile yapılarak yönetim tarafından işletmenin zarara uğratılması veya kayıtların gerçeği yansıtmamasının tespit edilmesi de bağımsız denetimin sayesinde ortaya çıkarılmaktadır. Bağımsız denetim ile birlikte hileler belirlenerek daha büyük zararların önüne geçilmiş olur ve üst yönetim işletmenin geleceği hakkında daha sağlıklı karar verebilir. Finansal tabloların dışında kalan, tabloları yorumlayamayan veya hataları tespit edemeyen ortakların haklarının korunması sağlanarak finansal tabloların denetimi yapılmış olur. Denetimin zorunlu olması ile üst yönetimin dürüst olma, kamuya doğru ve güvenilir bilgi verme ve gerçekçi olması sağlanır (Ulusoy, 2005, s.279-283).

Yatırım kararlarında temel kriterlerden biri de finansal tablolardır. Bağımsız denetim sonucunda şeffaf olan finansal tablolar sayesinde yatırımcılar daha rasyonel kararlar alındığından bağımsız denetim işlemi ülkenin ekonomik kalkınmasına dolaylı olarak yardımcı olur. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin yabancı yatırımcılar için tercih edilebilmesi ve yabancı sermaye getirisi açısından denetim işlemleri sonucunda finansal tabloların şeffaf, doğru ve güvenilir olması önemlidir. Bununla birlikte yerli yatırımcıların da yatırımlarını ülkelerinde değerlendirebilmesi ve milli servetin dışarıya yönlendirilmemesi açısından da denetim önem kazanmaktadır. Etkin bir denetim sistemi ile finansal tabloların güvenilir ve doğru bilgi ile kamuoyunu aydınlatmasını sağlanarak yerli veya yabancı yatırımcıların ülkede yatırım yapmasına olanak tanınır (Ulusoy, 2005, s.279-283).

1.10.1. İşletmeyle İlgili Diğer Çıkar Gruplarına Sağladığı Faydalar

Kredi kurumlarının işletmelerin talep ettiği krediyi karşılayabilmesi güvenilir, şeffaf ve doğru bilgiler içeren finansal tabloların varlığına bağlıdır. Bağımsız denetimden geçen finansal tablolar ile kredi veren kurumlar işletmelerin taleplerini değerlendirebilir. Bununla birlikte doğru yatırım kararlarının verilmesi de bağımsız denetim sonucunda ortaya çıkan raporlar ile mümkündür. Bağımsız denetim ayrıca işveren, işçi ve sendikaların sosyal yardımları ve ücret pazarlığında güvenilir ve tarafsız bilgiler sunarak yol gösterir. Firma birleşmeleri, satın alınması ve kısmen devredilmesinde satıcı ve alıcılara objektif ve güvenilir bilgiler sunmaktadır. İşletmenin iç ve dış paydaşlarına, finansal tablo bilgi kullanıcılarına işletmenin mali yapısı, faaliyetlerin verimlilik derecesi, işletmenin karlılık durumu ile ilgili tarafsız, doğru ve güvenilir bilgiler sağlamaktadır (Güredin, 2014, s.25).

Globalleşmenin getirdiği gelişmeler kapsamında gelişmekte olan ülkelere yapılan yatırımların artması, işletmelerde birleşme, devir ve satın almaların küresel olarak artış yaşaması bilgi kirliliğinden kurtularak objektif ve güvenilir bilgilere duyulan ihtiyacı arttırmaktadır. İşletmelerin bağımsız denetim sayesinde doğru ve güvenilir finansal tablolar hazırlaması, gelişen sermaye piyasalarına kolaylıkla girebilmesi, muhasebe sistemlerini daha güçlü bir hale getirmeleri sağlanabilmektedir (Selimoğlu vd., 2012, s. 3).

Bu sayede işletmenin daha güvenli bir geleceğe adım attığı, ömrünün uzayacağı, iç ve dış paydaşlarına karşı daha şeffaf olabileceği söylenebilir.

1.10.2. Kamu Otoritesine Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetim yalnızca firmaya değil kamuda da kontrol ve gözetim unsuru olarak vergi problemlerinin çözümü ve vergi gelirlerinin arttırılmasında önemli katkılar sağlar. İşletme mükelleflerince belirlenen vergiye esas matrahın tespitinde muhasebe kayıtlarından yararlanılmaktadır. Bağımsız denetim sayesinde vergi kaçak ve kayıplarının takibi yapılmakta işletme mali tablolarının vergi

denetiminde daha az zaman harcanmaktadır (Esendemir, 2011b, s.3896).

Kamu kuruluşlarının bağımsız denetim ile sağladıkları avantajlar aşağıda belirtilmiştir (Güredin, 1994, s.17):

- Denetimi yapılan mali tablolara duyulan güven artarak zaman ve maliyet kayıpları en aza indirilir. Bu sayede vergi beyannameleri daha kolay yapılır.
- Bağımsız denetçiler tarafından denetlenen kamu yararına faaliyette bulunan kurumların yeniden denetiminde kapsam daraltılır, yapılan ilk denetim sayesinde ayrıntılı ve özel denetim faaliyetlerine gerek kalmamaktadır.
- İşletmelerin iflas ya da borçluluk hallerinde denetlenen finansal tablolar sayesinde güvenilir ve bağımsız bilgiler ilgili kurumlara bilgiler sunmaktadır.

Mali piyasalara olan güvenin sağlanması ve sürdürülmesi için 21. yy da bağımsız denetim sektörünün etkinliğini artırması ve şeffaflığın hızla sağlanması gerekmektedir. Bundan dolayı mali piyasalar açısından önem arz eden konulardan biri de bağımsız denetimin etik kurallara, standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi ve etkinliğinin sağlanmasıdır (Güredin, 1994, s.17).

1.10.3. Denetlenen Firmaya Sağladığı Faydalar

İşletme sahip, paydaş ve yöneticilerinin işletmenin sağlıklı yönetilmesinde dikkat ettikleri hususlardan biri de gerçekçi ve rasyonel kararların verilmesidir. Bunun sağlanmasının ön koşulu da bilgilerin güvenilir ve objektif olmasıdır. İşletme kararlarını genellikle mali yönlerden ele alır. Başarılı sonuçlara varılması ve işletmenin büyüyerek güven kazanmasının ön koşulu da bu bilgilerin doğru olmasıdır. Bilgiyi en fazla kullananlar ise karlılığı takip etmek ve firmaya tahsis edilen sermayenin durumunu öğrenmek isteyen işletme ortak ve sahipleridir. İşletme çalışanları da bilgi kullanıcıları arasında yer almaktadır. İşletmenin başarısı çalışanların alacağı ücreti de etkileyebileceğinden iş devamlılığının sağlanması ve çalışanların güvenle işletmede kalmayı sürdürebilmesi için işletmenin mali gücü ve

geleceği çok önemlidir (Yılancı vd., 2012, s.14).

Doğru bilgi akışında bağımsız denetimin rolü yadsınamaz. Bundan dolayı bağımsız denetim işletmenin geleceğe yönelik doğru karar vermesinde, analiz ve öngörüler yapmasında işletmeye yol gösterir. Bağımsız denetim işletme yöneticileri ve çalışanlarının hatalı işlem yapması ve hilelerin önüne geçmesini sağlarken mali tabloların da bu sayede güvenilirliğini sağlamış olur. Finansal tabloların güvenilir ve şeffaf olması ile de yatırımcılar, kredi veren kurum ve kuruluşların güveni kazanılır, böylece işletme faiz oranı düşük kredi kullanımı sağlayarak uygun koşullarda finansman olanağı elde eder. Bu sayede paydaşların hakları da güvence altına alınmış olur (Özyürek, 2012, s.104).

Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı faydalar aşağıda belirtilmiştir (Güredin, 1994, s.16):

- İşletmelerin finansal tablo doğruluk ve güvenilirliği artmaktadır.
- Denetlenen finansal tablolar sayesinde kredi olanakları genişletilmektedir.
- İşletme politikalarına toplu bir biçimde uyum sağlanarak, şeffaflık ve güvenilir bilgi güvencesi verilmektedir. Böylece yatırımcıların ilgisi işletmeye çekilerek işletmenin piyasadaki itibarı artmaktadır.
- Hata ve hileli davranışların önüne geçilerek işletmenin iç paydaşlarının kötü yöndeki eğilimlerinde azalma olmaktadır.
- Bağımsız denetim sonucunda firmanın muhasebe kayıtlarında yapılan hatalar ortaya çıkarılır. Böylece gider ve gelir kayıtlarının daha doğru ve güvenilir tutulmasına olanak sağlanır.
- Devlet tarafından yapılan denetim yükünde azalma yaşanarak finansal tabloların şeffaf hali kamuya sunulur. Böylece vergi beyannameleri daha sağlıklı yapılarak vergi kaçırmanın önüne geçilmiş olur.

1.11. Bağımsız Denetim Süreci

Bağımsız denetim aşağıdaki süreçlerden geçmektedir (Aydın, 2006, s.252):

- 1) Denetimde ilk basamak denetleme yaptırmak isteyen işletmenin denetleme firmalarına başvurması ile başlamaktadır. Finansal tablolarını denetletmek isteyen işletme sistematik biçimde birbirini takip eden süreçlerden geçer, süreç tamamlandığında denetçinin de görüşlerini içeren bir rapor işletmeye sunulur.
- 2) Denetim talebinde bulunan işletmeye dair bilgiler toplayan denetim firmaları işletmeye ait risk değerlendirmesi yaptıktan sonra denetim talebinin karşılanıp karşılanmayacağını işletmeye bildirir. Talebin olumlu sonuçlanması durumunda finansal tablolarını denetletmek isteyen işletmeye teklif verilir, teklifin ardından tarafların karşılıklı anlaşması ile bağımsız denetim süreci başlar.

İşletmenin denetim firmasına başvurmadan önce denetim yaptırmayı yaptırmaması da denetim sürecinin zorluğunu ve yoğunluğunu etkilemektedir. İşletme daha önce denetim yaptırdıysa bu durumda denetim firması önceki bilgiler etrafında fazla yoğunluk yaşanmadan kolaylıkla yürütülebilir. İşletmenin ilk kez denetim yaptırmaması durumunda ise ek olarak çok fazla çalışma yapılması gerekmektedir. Bu durum da denetim aşamalarının zorlu ve yoğun geçeceği anlamına gelmektedir (Aydın, 2006, s.252).

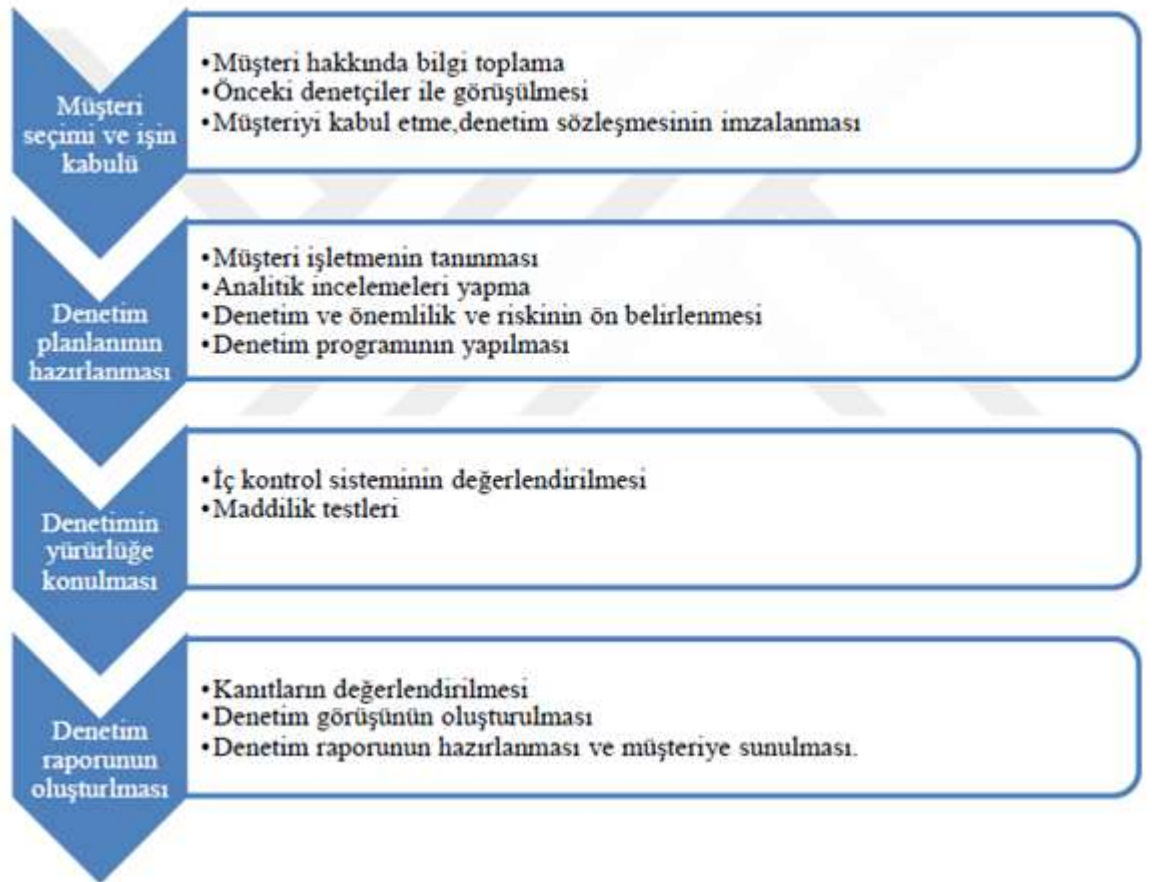
Denetime başlanmadan önce denetim firması tarafından özen ile bir plan ve program dâhilinde denetimin ne kadar süreceği, denetimin tahmini tamamlanma süresi, denetim standartlarına uyan yeterli kanıtların toplanması gerekmektedir. Denetim firması tarafından toplanan kanıtlar yürütülen faaliyetler ile karşılaştırılarak görüşler çalışma kâğıtlarında ifade edilir. Denetim aşamasının tamamlanmasının ardından ise işletmenin finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirliği hususunda bir sonuca ulaşılarak bu durum denetçi görüşü ile raporda belirtilir (Aydın, 2006, s.252).

Dört aşamadan oluşan denetim sürecinde aşamalar aşağıda belirtildiği gibidir

(Yılancı vd., 2012: 45):

- Müşteri seçimi ve denetimin yapılmasına karar verilmesi
- Denetime ait planlama yapılması
- Denetim programının yürütülmesine dair işlemler
- Bulguların kanıtlara dayanarak raporlanması

Birbirini takip eden aşamalardan oluşan denetim müşterinin seçilerek denetimin yapılmasına karar verilmesi ile başlamaktadır. Bu aşamadan sonra denetime ait planlama yapılarak denetim programları yürütülür, son aşamada ise bulgular kanıtlara dayanarak raporlanır.



Şekil 1.Bağımsız Denetim Süreci

Yılancı vd., 2012: 45'den akt. Özgül, 2019, s.19

1.12. Bağımsız Denetimde Yetkili Denetçiler ve Şirketler

Bireysel olarak denetim hizmeti veren ya da herhangi bir denetim şirketine bağlı olarak çalışan kişilere bağımsız denetçi denilmektedir (Erdoğan, 2001: 4). İşletme yöneticileri iç kontrol sistemi ile şirketin finansal tablolarını meydana getirirler, bağımsız denetçiler ise bütünlük denetimin bir parçası olan ve iç kontrolün etkinliği ile ilgili fikir sağlayan finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğini tespit ederler (Johnstone vd, 2013, s. 3).

Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'na göre bağımsız denetçiler KGK tarafından yetkilendirilen Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre ve 01 Haziran 1989 tarih ve 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”na göre serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ruhsatına sahip olan bireylerdir. Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda olduğu gibi Türkiye’de de denetim ve muhasebe gelişim aşamalarında olan bilim dallarıdır (Çürük, 2004, s.150).

Kıdemlerine göre bağımsız denetim firmalarında hizmet eden bağımsız denetçiler (a) Sorumlu Ortak Baş Denetçi, (b) Baş Denetçi, (c) Kıdemli Denetçi, (d) Denetçi ve (e) Denetçi Yardımcısı unvanları almaktadır (Yavaşoğlu, 2001, s.31). Sorumlu ortak baş denetçiler; baş denetçi unvanına sahip, denetim çalışmasını sorumluluk alarak yürüten, bağımsız denetim raporunu imzalamaya yetkili gerçek kişilerden oluşmaktadır. Bu unvan için denetçi olarak fiilen 3, kıdemli denetçi unvanı ile fiilen 6 ya da en az 10 yıl çalışmış olmak gerekmektedir. Denetçi yardımcılığı da minimum 2 yıl staja tabi olunan ve burada geçen sürenin diğer unvanların kazanılması için sayıldığı bir unvandır (Karacan ve Uygun, 2012: 47). Sorumlu ortak baş denetçilerin, denetçilerle yardımcılarının yapmış oldukları çalışmalarda problemleri saptamaları, denetim hizmetinde eğitilmelerini sağlamaları ve yapılan çalışmaların denetimin öncesinde ve sonrasında incelenmesi gerekmektedir (Messier vd, 2006, s.44-45).

Toplum tarafından yüksek güvenilirliğe ve sorumluluğa sahip olması gereken bağımsız denetçilerin bilgi kullanıcılarına karşı yükümlülükleri bulunmaktadır.

Bağımsız denetimin uzman ve alanında yetkin kişiler tarafından yapılabilmesi için staj, sınav ve eğitim gibi şartların sağlanması gerekmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetçi unvanına sahip meslek mensuplarının bağımsız denetim işlemlerini gerçekleştirmesi gerekmektedir. Ülkelerin birçoğu yasa ve yönetmelik çerçevesinde denetçi olarak atanma kriterleri, denetlenecek firmada kimlerin denetçi olabileceği ve denetim görevinde kimlerin yer alabileceği gibi hususları düzenlemiştir. (Sağmanlı ve Cömert, 2010, s.42). Türkiye’de de bu maddeler Kamu Gözetim Kurumu tarafından Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 14. ve 15. Maddelerinde düzenlenmiştir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde bulunan denetçi olabilmek için gereken şartların sınıflandırma yapılarak açıklanması anlaşılabilirlik açısından önemlidir. Bununla birlikte bağımsız denetçilerin çalışma ve yetki belgesini almaları, meslek sınavlarını başarı ile tamamlamaları da aranan şartlar arasındadır. Bağımsız denetçi olabilmek için yapılan sınavlar ve diğer şartlar ile bağımsız denetçilerin alması gereken çalışma ve yetki belgeleri bağımsız denetçinin uygulama alanlarına göre çeşitlilik gösterebilir (KGK, 2018).

Kamu Gözetim Kurumu tarafından bireysel denetçiler ve bağımsız denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi yapılmaktadır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği çerçevesinde Kamu Gözetim Kurumu tarafından verilen yetki belgelerinde bağımsız denetçilere “Bağımsız Denetçi Belgesi” uygun görülen sermaye şirketlerine de “Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi” verilmektedir. Bu belgelere sahip olmayan denetçi ve şirketlerin bağımsız denetim işlemlerinde görev alması mümkün değildir. Sermaye Piyasası Kurulu da Bağımsız Denetim Standartları ile ilgili tebliğinde bağımsız denetim yapabilmek için Kamu Gözetim Kurumu tarafından yetkilendirme şartının gerekli olduğunu bildirmiş ve Kamu Gözetim Kurumu tarafından standart ve yönetmeliklere göre değişiklikler yapmıştır (KGK, 2018).

Kamu Gözetim Kurumunun Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde bağımsız denetimin bireysel ya da şirket olarak yapılabilme usulleri düzenlenmiştir. Bu çerçevede kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ve bu kuruluşların faaliyet alanları, personel sayısı, firma büyüklüğü vb. kıstaslara göre Kamu Gözetim Kurumu tarafından tespit edilen firmaların denetimi sadece denetim firmaları tarafından

denetlenebilir, bu kapsamın dışında kalan firmaların denetimi ise denetçiler ya da denetim firmaları tarafından yapılmaktadır (KGK, 2018).

İşletmelerde ve denetim firmalarındaki hiyerarşik örgüt yapısında, sahip ve ortaklar en tepede bulunmaktadır. Sahip ve ortaklar denetim işlemlerinin tamamının yönetiminden sorumludur. Hiyerarşik örgüt yapısında denetim işlemlerinde sahip ve ortaklardan sonra personel ve baş denetçilerin yaptığı işlemleri yöneticiler gözden geçirirler. Denetime ait günlük faaliyetleri baş denetçiler izlemektedir. Baş denetçiler denetim işlemlerine ait girişleri yapan personelin yaptığı işlemleri kontrol ederler. Personel ve baş denetçiler bir seferde daha az denetim sözleşmesini kontrol ederken, yönetici ve ortaklar aynı anda yapılan pek çok denetim sözleşmesini kontrol ederler (Johnstone, vd.2013, s.10).

Ernst&Young, Pricewaterhouse-coopers, Deloitte ve KPMG dünyadaki 4 büyük bağımsız denetim firmasıdır. Bu firmaların organizasyon şeması karmaşık bir yapıya sahiptir. Bu firmaların üye firmalarından oluşan dünya genelinde ağırları bulunmaktadır. Bu üye firmaların tamamı ortak bir kalite ve marka standartları ile ortak adı paylaşmak konusunda sözleşme yapmıştır. Uluslararası faaliyet gösterebilen bazı küçük denetim firmaları da bir çeşit firma ağı kullanırlar. Örnek vermek gerekirse Baker Tilly ismiyle faaliyette bulunan sınırlı sayıda yerel veya bölgesel firma bulunmaktadır. Farklı bir grup da Moore Stephens adıyla faaliyette bulunur. Bu ağlardaki denetim firmalarının bazıları da Türkiye’de faaliyet göstermektedir (Johnstone, vd. 2013, s.10).

Kamu Gözetim Kurumu tarafından Türkiye’de 2020 yılında 320 bağımsız denetim şirketi sicile kayıtlıdır. Yıllan yıla sürekli artan bağımsız denetim şirketleri Türkiye’de bağımsız denetimin kapsamının daha fazla şirketin denetimini kapsayacak şekilde her yıl genişletilmesi ile bağlantılı olduğu söylenebilir. Kamu Gözetim Kurumu’nun bağımsız denetim işlemlerine ait yetki ve sorumlulukları sürekli artarak kalite kontrolü yapılmasında ve bağımsız denetim şirketlerinin etkin bir şekilde denetim yapmasında önemli görevler taşımaktadır (KGK, 2018).

1.13. Kalite Kavramı

Kalite ile ilgili çalışmaların Babil'in altıncı kralı Hammurabi ve onun "Hammurabi Yasalarına" kadar uzandığı görülmektedir. Kavram olarak 19. yy da ortaya çıkan kalite kavramında üreticiler ürünlerine kendi markalarını yapıştırarak kalite kavramının gelişimine katkıda bulunmuştur. ABD'de endüstri devrimi Frederick Taylor'un iş planlamasını ustabaşı ve işçilerin önceliğinden alıp, endüstri mühendislerine vermesi ile başlamıştır. Henry Ford tarafından 1930 yılında yönetimin beş işlevi arasında belirtilen kalite kötünün iyiden ayrılması olarak tanımlanmıştır. 1930'lu yıllarda miktar ve hata cinslerinin tespit edilmesinden oluşan kalite kontrol, 1940'lı yıllarda istatistikî metotların uygulanması şeklinde biçimlenmiştir. 1950'li yıllarda kalite kontrol, bir ekip veya bireyin yükümlülüğü altında değerlendirilmiştir (Taner ve Kaya, 2005, s.355).

Kalite, satış öncesi, satış sırası ve sonrasında yapılan faaliyetlerin bütünleştirilmesi, kullanıcıları maksimum düzeyde tatmin eden, optimum düzeyde hizmet anlayışı sunan işlemler bütünüdür. Kalitenin bir aşama olduğu söylenebilir, ürün ve hizmetin süreklilik oluşturan bir nitelik kazanabilmesi için satış öncesi, satış sırası ve satış sonrası hizmetlerin devamlılığı sağlanmalıdır (Bilge, 2010: 332). Kalite, Amerikan Kalite Kontrol Derneği'ne göre kusursuzu oluşturmanın sistematik bir bütünüdür. Japon Standartları Enstitüsü (JIS- Japanese Industrial Standard) de kaliteyi ürün ve hizmeti ekonomik bir yöntem ile üreten ve müşterilerin taleplerini karşılayan bir üretim sistemi olarak tanımlamaktadır (Taner ve Kaya, 2005, s.354).

Kalitenin sorunlar ortaya çıkmadan alınması gereken tedbirler bütünü olduğu söylenebilir. Bundan dolayı önlemler alındığı halde sorunların ortaya çıkması problemlerin basit ve çözülebilecek düzeyde olduğunu gösterir. Müşterinin tatmin edilmesi kalitenin varlığına bağlıdır (Taner ve Kaya, 2005, s.355).

Kaliteye bağlı olarak müşteri tatmininin sadakat oluşturmaya beklenmektedir. Kalite kavramında sadakat müşterilerin devamlılığını ifade eder. Müşterilerin sürekliliği sayesinde de işletmeler kar edebilirler (Bilge, 2010, s.332).

1.13.1. Muhasebe Hizmetlerinde Kalite

Muhasebe hizmetlerinde kalite göstergeleri aşağıdaki gibi açıklanabilir (Pekdemir, 2010, s.53):

- Güvenilirlik (Reliability): Müşterilerin sadakatinin sağlanması, işletme performansında tutarlılığın sağlanması,
- Yetkinlik (Competence): Faaliyetlerin hayata geçirilmesinde tecrübe, bilgi ve yeteneğin olması,
- Erişilebilirlik (Accessibility): Müşterilerin muhatap bulabilmesi, gereken meslek mensuplarına kolayca ulaşabilmesi,
- İletişim (Communication): İşletmenin sürekli olarak müşterilerin anlayacağı bir dilde açıklama yapması,
- Anlama/Bilme (Understanding/Knowing): Müşterilerin ihtiyaçlarını bilme, anlama, tanıyabilme,
- İnanılrlık (Credibility): Dürüst, güvenilir ve inanılır bir yapıya sahip olma.
- Sağlamlılık/Tutuculuk (Security): Tehlike, risk ve kuşkulardan kaçınma,
- Somutlaştırma (Tangibility): Bilgilerin hissedilebilir ve somut bir hale getirilmesi olarak açıklanabilir.
- Naziklik (Courtesy): Müşteriler ile saygı ve nezaket çerçevesinde dostça ilişkiler kurma ve düşünceli davranma,
- Cevap Verilebilirlik (Responsiveness): Hizmetin verilmesi için istekli ve hazır durumda bulunma.

1.13.2. Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi

Muhasebe açısından denetim kalitesi alanyazında sürekli tartışılan fakat üzerinde ortak bir tanımın olmadığı bir kavramdır. Finansal raporlama aşamasına katılan tüm bilgi kullanıcılarına göre denetim kalitesi değişmektedir. Denetçiler açısından denetim kalitesi, denetlenen işletmenin denetim standartlarına göre başarılı olarak denetlenmesi iken finansal tablo kullanıcılarına göre başarılı denetim finansal tablolarda önemli yanlışlıkların bulunmamasıdır. Denetim şirketlerine göre denetim sürecinde ortaya çıkan problemlerin yönetilebilmesi başarılı bir denetim yapıldığını göstermektedir. Düzenleyici ve denetleyici kurumlara göre ise mesleki standartlara tam olarak uyum sağlayan denetim başarılı bir denetimdir. İşletmeler açısından ekonomik olarak ortaya çıkan problemlerin önlenmesi kamuoyu açısından yüksek kaliteli denetim anlamındadır (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik ve Velury, 2013, s. 385-388).

Firmalar arasındaki ticari ilişkilerin artması, firma faaliyetlerinin yoğunluk kazanması, küreselleşme ve ticari ilişkilerin artması ile mali tablolara olan doğru, güvenilir ve tam bilgiye olan gereksinim de giderek artmaktadır. Kurumların ve mali piyasaların küreselleşmesi ile de işletme sahip ve ortaklarının sayısı artmakta ve işletmelerin mali durumu sadece pay sahiplerini değil, devleti, satıcıları, kredi verenleri, firmaya yatırım yapacakları, kısaca tüm toplumu ilgilendirmektedir. İç ve dış paydaşların doğru ve güvenilir bilgi gereksinimi açısından mali bilgilerin güvenilirlik düzeyi de önem kazanmaktadır (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014, s.28).

Finansal raporlar güvenilirlikleri ölçüsünde paydaşlara yardımcı olmaktadır. Güvenilir bilgi sunan finansal rapor sayesinde alınan kararlar da amacına ulaşabilir. Güvenilir bir finansal tablonun varlığı, güvenilir ve doğru bilgi üretilmesini sağlar, bu durum da ancak muhasebe sistemlerinin bağımsız denetlenmesi ve finansal raporlamaya verilen önem ile ilgilidir (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik ve Velury, 2013, s.385-388).

Alanyazındaki çalışmalar incelendiğinde bağımsız denetimin firma yönetimi ve sahipleri ile bilgi kullanıcıları arasındaki asimetrik bilgi sorununu azalttığı

söylenebilir. Bu sayede mali raporlama kalitesi de artmaktadır. Farklı bir deyişle bağımsız denetim işletmelerde iç ve dış paydaşların sahip olduğu asimetrik bilgi sorunundan kaynaklanan maliyetleri azaltabilen bir yapıya sahiptir. Bu nedenle denetim kalitesi finansal raporlama kalitesini etkilemektedir. Finansal raporlama kalitesi ile denetim kalitesi arasında paralel bir ilişki söz konusudur. Francis (2011) aşağıdaki fonksiyonun denetim ve finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişkiyi açıkladığını belirtmektedir (Akt. Balsarı ve Varan, 2014, s.70):

Finansal Raporlama Kalitesi= f (denetim harici faktörler için kontrol değişkenleri +denetimin özellikleri}

Belirtilen fonksiyonu açıklamak gerekirse finansal raporlama kalitesinin denetim kalitesinden etkilendiği ve denetim kalitesi ile finansal raporlama kalitesi arasında doğrudan bir ilişki olduğu söylenebilir.

Denetim kalitesi, denetçilerin denetlemeye alınan işletmenin muhasebe bilgi sisteminde meydana gelen ihlali belirlemesi ve bunun bildirilmesi için değerlendirilen ortak ihtimaldir. İhlalin denetçi tarafından belirlenme ihtimali, örneklem derecesi, belirli bir denetimde kullanılan denetim prosedürleri ve denetçinin teknolojik yeterliklerine bağlıdır (DeAngelo, 1981, s.186).

Denetim kalitesi, denetime alınan işletmenin mali tabloları ile ilgili uygun görüş belirtmek, görüşlerin nesnel yargılar ile ve kanıtlar ile desteklenmesi aşamalarından oluşmaktadır. Denetçi; yeterli, uygun, bağımsız ve güvenilir denetim kanıtları ile desteklenen denetim raporları meydana getirdiğinde denetimin kaliteli bir hizmet sunduğu sonucuna varılabilir (Eroğlu, 2017, s.896).

Denetim çalışmaları genel kabul görmüş muhasebe ve denetim standartları ile uyum ölçüsünde olduğu takdirde denetçi güvenilir bir yargıya ulaşabilir. Belirtilen standartlar bağımsız denetçi, bağımsız denetim firmaları ve denetlenen firmaların uymak zorunda oldukları kalite kriterlerinden oluşmaktadır (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014, s.30).

Denetim Kalitesi; bağımsız denetçi veya denetim kuruluşunca, kanuni

düzenleme, denetim standartları, kalite kontrol standartları ve genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu olarak denetimin bağımsız olarak gerçekleştirilmesi, denetim sonunda ise önem belirten kar ya da hata/hilelerin belirlenmesi ve denetim sonucundaki tüm detayların kamuoyuyla paylaşılması olarak açıklanabilir (Yaşar, 2013, s.467- 468).

21.yy'ın başlarında yaşanan muhasebe skandalları ile denetim firmaları tarafından hazırlanan raporların ve finansal tabloların güvenilirliğine şüphe ile yaklaşılmaya başlanmıştır. Finansal raporlar ile ilgili doğru, güvenilir ve tam bilginin sunulması ve bilgi kullanıcılarının çıkarlarının gözetilmesi bağımsız denetimin temel amaçlarından biridir (Yaşar, 2013, s.467- 468).

Bilgi kullanıcılarının çıkarlarını gözetmek, bağımsız denetim sisteminin güvenilirliğini artırmak, topluma objektif bilgiler sunmak için bağımsız denetim çalışmaları ile ilgili yasal düzenlemeler ve uluslararası meslek kuruluşları tarafından yayımlanan standartlardaki ortak amaç kaliteli bir denetim faaliyetinin yürütülebilmesine yardımcı olmaktır (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014).

21.yy'ın başında Amerika Birleşik Devletlerinde yaşanan Enron skandalı ile denetimin kalitesine olan güven sarsılmıştır. Bu olaydan sonra bağımsız denetimde kalite kavramı önem kazanmaya başlamıştır. 02.12.2001 tarihinde dünyanın en büyük doğalgaz boru hattı firmalarından olan Enron'un iflası Amerika Birleşik Devletleri'nde büyük bir şok etkisi yaratmıştır. Tüm dünyada büyük yankılar yaratan Enron skandalı ile bağımsız denetim şirketleri, çağdaş muhasebe sistemleri ve yasal düzenlemeler ile standartların tekrar gözden geçirilmesini gerektirmiştir (Arel, Brody, Pany, 2005).

1985 yılında Internoth ve Houston Natural Gas isimli iki doğalgaz firmasının birleşmesi ile oluşan ve Amerika Birleşik Devletleri'nin Houston (Texas) merkezli şirketi olan Enron, zamanla boru hattı işletmeciliğinden çeşitli alanlarda faaliyet göstererek türev finansal araçları etkin ve yoğun bir şekilde kullanmıştır (Arel, Brody, Pany, 2005).

Enron skandalı sonrasında kamu işletmelerinin denetimi, kamusal yönetim,

kamu güveni ve diğer birçok şirkette finansal raporlama ile ilgili zorluklar yaşanmıştır. Bununla birlikte Enron ve WorldCom'a ek olarak Adelphia, Tyco, Qwest ve diğer firmalarda da finansal raporlama yetersizlikleri ve yolsuzluklar tespit edilmiştir. Bu durum da uluslararası denetim standartları dışında bağımsız denetim ile ilgili yeni düzenlemelerin yapılması gerekliliğini ortaya koymuştur. Bunun sonucunda da 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde Sarbanes-Oxley yasası (Sarbanes-Oxley Act of 2002) uygulamaya konmuştur. Bu yasa dünyanın tamamında kısa sürede uygulanmaya başlanmıştır (Arel, Brody, Pany, 2005).

Yaşanan gelişmeler bağımsız denetimde kalite için birtakım standart ve düzenlemelerin yapılma gerekliliğini ortaya koymaktadır. Standartlara olan uygunluğun kontrol edilmemesi ya da standartların yetersiz kalması durumunda kalite ile ilgili birtakım sorunlarla karşılaşilmektedir. Yaşanan bu problemler sonucunda denetimde kalitenin sağlanması için standartlara uygunluk denetiminin sağlanması ve yeni standartların geliştirilmesi gerekmektedir (Arel, Brody, Pany, 2005).

Bağımsız denetimde kalitenin sağladığı faydalar aşağıda belirtilmiştir (Oktay, 2003, s.50):

- Kaliteyi prensip edinen bağımsız denetim firmaları, üst düzey nitelikler taşıyan firmaların çalışmak istediği firmalar arasındadır.
- Düzenleyici otoriteler ve meslek kuruluşları tarafından herhangi bir yaptırıma tabi olma ihtimali azalmaktadır.
- Kalite ile bağımsız denetim işletmesinin pazar payı karlılığı ve rekabet gücü artarak diğer firmalar karşısındaki üstünlüğü artmaktadır.
- Bağımsız denetim firmasının ilke edindiği kalite sayesinde güvenilirlik ve itibar korunarak geliştirilmektedir.
- Kalite sayesinde finansal tablo kullanıcılarına olan sorumluluk yerine getirilerek denetim sonuçlarına olan güven artmaktadır.

- Kalite sayesinde bağımsız denetim firmalarının müşteri potansiyeli korunarak yeni müşterilerin kazanılma ihtimali artmaktadır. Potansiyel müşteriler haklı ve geçerli bir nedenleri olmadıkça denetim firmalarını değiştirme gereksinimi duymayacaktır (Oktay, 2003, s.50).
- Kalite ile sermaye piyasasının başarı oranında artış yaşanmaktadır. Sermaye piyasasının başarısı sermaye piyasasına yatırım yapmış veya yapacak olan tasarruf sahiplerinin yarar ve haklarının muhafaza edilmesine, kamuoyunun doğru ve tam bilgilerle aydınlatılmasına, firmaların mali tablolarının kaliteli bir bağımsız denetimden geçerek onaylanmasına bağlı olmaktadır (Ergun, 1999).
- Kalite ile bağımsız denetim firmasının karşılaşacağı dava sayısında azalma yaşanabilecektir. Bağımsız denetim firması aleyhinde tehlike unsuru arasında kamu kurumları, bankalar ve yatırımcıların denetimin başarısızlığını ileri sürerek dava açmaları bulunmaktadır. Denetimde kalitenin sağlanamaması durumunda, davalar kayıp ile sonuçlanabilecek ve bağımsız denetim firmasının mahkeme masrafları, müşteri kaybı, yüklü miktarda tazminat ödemeleri ve piyasa itibarının zedelenmesi gibi olumsuz sonuçlar doğabilecektir (Ergun, 1999).

2.BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE

Bağımsız denetçilerin denetledikleri finansal tablolara ait bilgilerin, bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları düzeyde olup olmadığı veya güvenilir olup olmadığından emin olmak isterler bu durum bağımsız denetimde kalite kavramını ön plana çıkarmaktadır. Bu bölümde kalitenin ölçümüne yer verilmiştir.

2.1. Kalitenin Ölçümü

Alanyazında kalite ölçümü ile ilgili farklı yöntemlere de yer verilmekte olup bu bölümde denetimde kalite ölçme unsurlarına değinilmiştir.

2.1.1. Tahakkuk

İç ve dış paydaşlara finansal tablolar ile ilgili hile ya da hatanın olmadığı yönünde yeterli bir güvence sağlamak bağımsız denetimin amaçları arasındadır. Bağımsız denetim tamamlandıktan sonra finansal tabloların gerçeği yansıtarak doğru bilgiler içerip içermediğinin bir rapor olarak kamuoyuna açıklanması, bilgi kullanıcılarının ve toplumun çıkarlarının gözetilmesine dikkat edilmelidir. Firmaların ihtiyari tahakkuklar ile elde ettikleri karları tahakkuk esasına uygun olarak yönetmeleri halinde olumlu görüş dışında görüşte bulunulması daha yüksek bir ihtimal taşımaktadır. Ortaya çıkan sonuç ihtiyari tahakkukların hem mutlak hem de işaretli değerlerinin ilgili modelde kullanılması neticesinde değişkenlik yaratmamaktadır. Yani işletmelerin ihtiyari tahakkuka başvurma ihtimalleri arttıkça ya da firmalar en alt noktayı yukarı ya da aşağı yönetim alternatiflerinden hangisini tercih ederse etsin işletmelerin finansal tablolarına olumlu görüş dışında bir görüş alma ihtimalleri artmaktadır (Ocak, 2016).

2.1.2. Kar Yönetimi

Alanyazında iki başlık altında toplanan kâr yönetimi, yasal düzenlemeler,

standartlar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda tahakkuk kullanımı yolu ile kârın istenilen düzeye getirilmesi "tahakkuk esaslı kâr yönetimi" olarak belirtilmektedir. "İşlem esaslı kâr yönetiminde tahakkuk esaslı kâr yönetimi uygulamalarından bağımsız olarak finansal tablolar ve muhasebeyi ilgilendiren ekonomik işlem ve faaliyetlere ait zamanlamanın yapılarak karın istenen düzeye getirilmesinin ardından finansal tablo kullanıcılarına sunulması işlemleri gerçekleşmektedir. Uygulamaların her ikisinde de finansal tablolarda kaliteye dikkat edilmemektedir. Finansal tablolarda bu tür uygulamalara yer verilmesi işletme yönetimine yanlış bilgiler verilmesine, gerçeğe uygun olmayan finansal tablonun sunulmasına ve yanlış kararlar verilmesine neden olmaktadır. Firmaların işlemleri ayarlayıp tahakkukları kullanarak karı yönetmeleri durumunda finansal tablolarda olumlu görüş alınması ihtimali düşmektedir. Tahakkuk esaslı kâr yönetiminde finansal tablolar üzerinde muhasebe verileri gerçekleştiğinden bağımsız denetim sonucunda bu durumun tespit edilmesi olumlu görüş verilmesini engelleyecektir. Muhasebeye konu olmadan gerçekleşen işlem esaslı kâr yönetiminde denetim etkili olsa bile bu durumun ortaya çıkması gerçekleşmeyebilir (Ocak, 2016).

Kar yönetimi muhasebe manipölasyonuna ilişkin kavramlardan biridir (Stolowy ve Breton, 2003, s.4). Kâr yönetimi; firmanın farklı nedenlerden dolayı yasal düzenlemeler, muhasebe standartları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde raporlanan kar seviyesinin değiştirilmesi ile karın kalitesinin etkilenmesi, muhasebeye ilişkin işlemler yolu ile muhasebeye konu olan işlemlerin düzenlenmesi gibi işlemleri içermektedir. Kalite içeren kar işletmenin ekonomik gerçekliğini ifade ederek içinde bulunulan durumu yansıtır (Krishnan ve Parsons, 2008, s.78'den akt.Ocak ve Güçlü, 2014).

Kâr yönetimi alanyazında iki başlık altında toplanarak kavramsal olarak yer edinmiştir. Bunlardan ilki yönetim kademesine atanan yöneticinin eski yöneticiyi başarısız kılması ya da firmanın karlılığına olumsuz etki eden kalemlerin bilançodan toplu olarak çıkarılması ve yöneticinin kendisini başarılı olarak gösterdiği çalışmalardan meydana geliyorsa bu durum alanyazında Büyük Temizlik Muhasebesi (Big Bath Accounting), işletme değerinin muhafaza edilmesi ve karın

dengelenmesi amacıyla raporlanan geçmiş karlardaki oynaklıkların (dalgalanmaları) ortadan kaldırılması durumunda yapılan işlem ise karın düzleştirilmesi ya da karın istikrarlı hale getirilmesi olarak alanyazında yer almaktadır (Kirschenheiter ve Melumad, 2002, s.762'den akt.Ocak ve Güçlü, 2014).

2.1.3. Raporlamada Agresiflik

Kar yönetiminin firmalar tarafından başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için birtakım yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemlerden biri de agresif muhasebedir. Bu yöntem muhasebe standart ve ilkelerinde meydana gelen belirsizlikten ve sübjektif yargılardan oluşabilir. Farklı bir ifade ile agresif muhasebe şirketlerin finansal tablolarının kar oranının istenen seviyeye getirilmesi için süslenmesi işlemlerini kapsar. Bu uygulamalar gerçek finansal verilerin yatırımcılar tarafından görülmesini engeller. Agresif muhasebe uygulamaları kısa vadede firmalara önemli avantajlar sunduğundan firma ortak ve yöneticileri tarafından yoğun olarak tercih edilmektedir. Belirtilen avantajlarına rağmen uzun vadede şirketlerin hem itibarını hem de maddi durumunu olumsuz etkilediğinden telafisi zor durumlar ile karşılaşılmasına sebebiyet verebilmektedir (Koç, 2019).

Firma değerinin maksimize edilmesini amaçlayan işletmelerin bu amaçlarına ulaşmaları için işletme yönetiminin kar elde etmesi gerekmektedir. İşletmeler tarafından ulaşılmak istenen kar, yöneticileri agresif muhasebe uygulamalarına itmektedir (Rezaee, 2002, s.87).

Bilanço bir şirketin ekonomik durumunu yansıtırken, gelir tablosu da faaliyetlerin durumlarını ortaya koymaktadır. Yılsonunda faaliyet durumlarını süsleyen işletmeler bu sayede durumlarını iyi gösteren faaliyet raporları düzenlemektedir. Bu raporlar da yatırımcılar ve bilgilere gereksinim duyan dış paydaşlar tarafından ilgi ile takip edilmektedir. Bundan dolayı yönetim ve ortaklar hazırlanan raporların yılsonunda güzel çıkmasını beklemektedir. İşletmelerin belirli hedeflere ulaşabilmek için yasal sınırlar içerisinde bilinçli olarak tercih ettikleri agresif muhasebe uygulamalarında kasıt söz konusudur. Agresif muhasebe

uygulamaları arasında değeri düşen aktifler için karşılık ayrılmaması, kayıt altına alınması gereken giderlerin kayıt altına alınmaması ve işletmenin borç ve yükümlülüklerinin bir kısmının bilanço'ya aktarılmaması örnek olarak gösterilebilir. Bu uygulamaların kullanılmasının ana nedenlerinden biri de işletmenin kredibilitesini arttırmaktır. Çünkü, mali tabloları iyi olan, karlılık seviyesi yüksek olan işletmeler kredi kuruluşlarından daha fazla miktarda borç alabilir ya da yatırımcıları daha kolay yatırım yapmaya ikna edebilirler (Alptürk E., 2018, s.5).

Agresif muhasebe uygulamaları ile ilgili farklı görüşler bulunmaktadır. ABD'de bu uygulamalar hile olarak kabul edilmektedir. İngiltere'de ise agresif muhasebe kanun ve yönetmeliklerdeki esneklik ve boşluklardan yararlanılarak yapılan ve içerisinde hile barındırmayan finansal işlemlerden oluşmaktadır (Jones, 2011, s.5).

Hile ve agresif muhasebe uygulamalarının her ikisinde de var olan durum bilinçli olarak değiştirilmektedir. Finansal tabloların değiştirilmesi veya farklı raporlamalar ile işletmenin var olan durumu iyi ya da kötü yönde gösterilmektedir. Ama yine de hile ile agresif muhasebe uygulamalarının farklı olduğu söylenebilir. Bu farklardan en önemlisi agresif muhasebenin kanuni sınırlar içerisinde kalmasıdır. Agresif muhasebe genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygundur. Hile ise yasal sınırların dışında olan işlemler bütünüdür. Ocak ve Güçlü agresif muhasebe uygulamalarının hile olarak değerlendirilmesinin oldukça yanlış olduğunu ifade etmişlerdir. Ocak ve Güçlü agresif muhasebenin esneklikler kullanılarak yasal sınırlar içerisinde kalan uygulamalardan oluştuğunu ve işletme verilerinin belli başlı amaçlar doğrultusunda yönlendirilme işlemlerinden oluştuğunu belirtmişlerdir (Ocak ve Güçlü, 2014, s.129).

Raporlamada agresiflik kavramı işletmenin taşıdığı risklerin incelenmesine dair firma yönetimi politikasını, muhasebe bilgi sistemindeki uygulama seçiminde agresif veya ılımlı politikaları da içeren finansal raporlama ile alakalı firma yönetiminin bilgi işleme sürecini, çalışanlarına ve muhasebe fonksiyonlarına olan bakış açısını kapsamaktadır (<https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>).

Kalitenin düşmesine neden olan işlemler arasında işletme tarafından yıllık faaliyet raporlarında yer alan açıklamalar ya da abartılı nitelikteki olumlu basın açıklamaları; yatırımcıların, karlılık ile ilgili yatırım uzmanlarının, diğer üçüncü şahısların veya alacaklıların gerçek dışı ya da aşırı derecede agresif beklentileri gösterilebilir (<https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>).

2.1.4. Risk Odaklılık

Zarara uğrama tehlikesi olarak da belirtilebilen risk kavramının işletmedeki karşılığı, işletmenin stratejik yönetim aşamalarında belirlenen hedeflere varmasına engel olan unsurların tamamından oluşmaktadır (Keskin Anıl, 2010).

İşletmede etkin işleyen bir iç denetim sisteminin varlığı risklerin tespit edilerek asgari seviyeye indirilmesi ve bu bağlamda uygun öneriler geliştirilmesi ile sağlanabilir. Yalnızca bireye veya belirli bir faaliyete yönelik olarak yapılan geçmiş dönemlere ait hata incelemesi geleneksel anlayıştaki denetim kapsamındadır. 21.yy'da risk odaklı gerçekleştirilen denetimde ise işletmenin geçmiş faaliyetlerinden çok gelecekteki yönetimi üzerinde durulmaktadır (Keskin Anıl, 2010).

Risk odaklı iç denetim, firmaların risk profillerinin tespit edilerek denetim aşamasının risk profili etrafında tespit edilmesi, denetim kaynaklarının risk profiline göre biçimlenmesi ve kaynakların bu çerçevede tahsis edilmesi ile denetimin etkinliğini arttırma anlayışına dayanmaktadır. Bu doğrultuda mikro ve makro seviyede risk analizi gerçekleştirilmektedir. Mikro risk analizinde faaliyetlerin her biri için iç kontrollerin değerlendirilmesi, risklerin giderilmesi, tanımlanmasına dair uygulamalar gerçekleştirilmektedir. Makro risk analizinde riske dayalı düzenlenecek yıllık denetim planında denetim planlarının en riskli faaliyetlerinden başlanarak denetim öncelikleri belirlenmektedir. Riske dayalı denetim yaklaşımının süreçleri aşağıda belirtilmiştir (Yılancı, 2012'den akt. Keskin Anıl, 2010):

- Denetime konu olacak işletme amaçları ile risklerin tespit edilmesi,
- Risk sınırlarının yönetim tarafından belirlenmesi,

- Amaçlara ulaşmak için planlanan kontrol aşamalarının uygunluğu,
- Risklerin kontrol edilme biçimi ya da işletme hedeflerine ulaştıracak kontroller ile ilgili hipotez ve araştırma sorularının belirlenmesi,
- Hipotezlerin sınanması,
- Sonuçların raporlanması.

Yıllık denetim planlarının risk odaklı yapılmasını ifade eden risk odaklı denetim sürecinde, işlem aşamalarının belirlenerek, işletmeye ait risk haritasının tespit edilmesi ve riskli faaliyetlerden başlanarak kaynakların planlaması yapılmalıdır. İşletmenin dış ve iç sebepler ile karşı karşıya kaldığı risklerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi etkili iç kontrol sistemi ile gerçekleşmektedir. Bu çerçevede faaliyetlere ait riskler tanımlanarak risklerin değerlendirilmesi yapılmakta ve risklerin bertaraf edilmesi için iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi gerekmektedir (Yılancı, 2012).

Finansal raporlara dayanarak risk değerlendirmesi yapan işletmeler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak finansal tablolarını hazırlayarak riskleri tanımlamakta, risklerin analizi ve yöntemini belirlemektedir. Örnek vermek gerekirse kayıt dışı işlemlerin belirlenmesi ve risklerin boyutlarının değerlendirilmesi, risklerin sonuçlarının işletmeye etki etme düzeyini belirlenmesi ya da finansal tabloda öngörülerin yapılabilmesi, analizinin sağlanabilmesi belirtilen faaliyetler arasında yer alabilir (Yılancı, 2012).

2.1.5. Raporlamada Gecikme

İşletme yönetiminde bilanço tarihinden sonra finansal tabloların imzalanması veya onaylanması aşamasında gecikmeler yaşandığında bağımsız denetçinin gecikme nedenini gözden geçirmesi gerekmektedir. Gecikmenin sebepleri işletmenin sürekliliği kavramıyla ilişkili olan durum ve olaylar ise bağımsız denetçinin ek bağımsız denetim tekniklerini uygulama nedenleri ile belirsizliğin nedenine dair

vardığı kanaati belirten görüşlerini ifade etmesi gerekmektedir (<https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>).

2.1.6. Denetim Görüşü

Kamu Gözetim Kurumu, Bağımsız Denetim Standartları 700’de denetçi ile ilgili “denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur” hükmü bulunmaktadır. Denetçi, yukarıda belirtilen maddedeki görüşünü ifade ederken finansal tablolar ile ilgili denetimlerin tamamının yapıldığını, finansal tabloların makul bir güvence sağlayıp sağlamadığını, hile ve hatalı işlemlerin olup olmadığını belirtmelidir. Denetçinin olumlu görüş bildirmesi için yapılan denetimin denetim ve raporlama standartlarına uygun olması, hizmetin doğru ve gerçeği yansıtması gerekmektedir. Denetçinin şartlı görüş bildirmesinin nedenleri arasında ise denetim konusuna uygun olmayan kanıtların varlığı ya da kanıt sayısının yetersiz olması, finansal tablolarda tespit edilen hatanın kısmen önemli olması ve belirlenen hatanın etkin olmasıdır. Hatanın yaygın ve önemli olduğu görüşünün baskın olması durumunda denetçi tarafından olumsuz görüş bildirilir. Bağımsız denetçinin görüş bildirmekten kaçındığı durumlar arasında ise, tespit edilemeyen hataların finansal tablolar üzerindeki etki gücünün yüksek olabilmesi ihtimali ile görüş oluşmasına yetecek kadar kanıt elde edilememesidir (KGK, 2018).

3.BAĞIMSIZ DENETÇİ KARAKTERİSTİKLERİ VE BU KARAKTERİSTİKLERİN DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ

Çalışmanın bu bölümünde alanyazında yer alan denetçi karakteristiklerinden bağımsız denetçinin demografik özelliklerine ait bilgiler detaylandırılmıştır.

3.1. Denetçinin Demografik Özellikleri

Bu bölümde çalışmanın temel araştırma konularını oluşturması bakımından denetçi ile ilgili demografik özelliklere değinilmiştir.

3.1.1. Cinsiyet

Denetim kalitesi ile cinsiyet arasında bazı çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Yapılan bu çalışmalar aşağıda özetlenmiştir:

Blandona, Argiles-Bosch ve Ravenda (2019) tarafından yapılan “Denetim Hizmetlerinin Kalitesi Üzerinde Cinsiyet Etkisi Var Mıdır?” başlıklı araştırmada, 2008-2015 yılları arasındaki İspanyol borsa şirketlerinin verilerinden faydalanılmıştır. Araştırma sonucunda denetim hizmetlerinin kalitesinde kadın denetçilerin olumlu bir etkisinin olduğu görülmüştür.

Reheul vd (2017), “Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Denetçi Cinsiyeti, Deneyimi ve Raporlaması” başlıklı araştırmada denetim görüşleri ile denetçi özellikleri arasındaki ilişki araştırılmıştır. Araştırma sonucunda denetçilerin cinsiyetinin denetim kalitesi üzerinde etkili olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Montenegro ve Bras (2015) “Denetim Kalitesi: Denetim Firmalarının Cinsiyet Yapısı Önemli midir?” isimli araştırmada denetim şirketlerinin ortaklık yapısı (cinsiyet faktörü açısından) ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçlamıştır. Çalışma sonuçlarına göre denetim şirketlerinde çalışan kadın Yeminli Mali Müşavirlerin yüksek denetim kalitesi oluşturduğu görülmüştür. Bununla birlikte kadın egemen denetim firmalarında agresif muhasebe uygulamalarının daha az olduğu sonucuna varılmıştır.

Ittonen, Vahamaa ve Vahamaa (2013) tarafından yapılan “Kadın Denetçiler ve Kalite Artışları” adlı çalışmada denetçi cinsiyeti ile denetim ve finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişki araştırılmıştır. Araştırma sonucunda cinsiyetler arasındaki davranışsal farklılıkların denetim kalitesini etkileyebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Breesch ve Branson (2009), “Denetçi Cinsiyetinin Denetim Kalitesi Üzerine Etkileri” başlıklı araştırmalarında denetçi kalitesinin denetçi cinsiyeti üzerinde etkili olup olmadığını araştırmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen bulgulara göre kadın denetçiler erkek denetçilere göre hataları daha fazla keşfetme potansiyeline sahiptir. Bununla birlikte kadın denetçilerin erkek denetçilere göre risk odaklı denetim yaklaşımını daha fazla benimsedikleri görülmüştür.

Bengtsson, Persson ve Willinhag (2005) da denetimde zaman baskısının kadınları erkeklere göre daha fazla etkilediğini belirtmiştir. Bununla birlikte kadın denetçiler erkek denetçilere göre finansal tablolara ilişkin hata ve hileleri daha fazla rapor etmektedir. Bazı durumlarda ise kadın denetçilerin erkek denetçilere göre kendilerine olan güvenlerinin az olması nedeniyle finansal tablolardaki hata ve hileleri rapor etme durumları erkeklere göre daha az olabilmektedir.

3.1.2. Eğitim Durumu, Öğrenim Branşı ve Uygulamalı Mesleki Eğitim

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sisteminin Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 14. ve 15. maddesinde bağımsız denetçilerin öğrenim, branş ve durumları ile uygulamalı mesleki eğitim ve kapsamına dair aşağıdaki ifadeler yer almaktadır:

MADDE: 14 (a) “Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,”

MADDE 15 – (1) “Denetçi olmak isteyenlerin en az 3 yıl süreyle, finansal tablo denetimi dâhil olmak üzere mesleki konularda denetim üstlenen bağımsız denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı eğitim almaları şarttır.”

(2) “En az on beş yıl mesleki tecrübeye sahip olanlarda uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmaz.”

(3) “Bu Yönetmelik uygulamasında mesleki tecrübe bağımsız denetimde fiilen geçirilen süredir. Ancak, 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki faaliyetlerde veya aynı Kanun uyarınca staj ve stajdan sayılan hizmetlerde bulunulan süreler de bu sürenin hesabında dikkate alınır. Bu sürenin hesabında bu fıkra da belirtilen faaliyetlere başlama tarihi esas alınır ve kamu kurum ve kuruluşlarında geçirilen süreler hariç olmak üzere, bir yıldan fazla süreyle bu faaliyetlere ara verilmesi durumunda ara verilen fazla süreler dikkate alınmaz. Dört yılı aşmamak ve bu fıkradaki faaliyet ve hizmetlerle aynı tarihlere denk gelen süreler mükerreren sayılmamak şartıyla 14 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen alanlardaki lisans ve lisansüstü eğitim süreleri bu süreye ilave edilir.”

(4) “Uygulamalı mesleki eğitim alanlar, uygulamalı mesleki eğitim döneminde denetçi yardımcısıdır ve denetçilerin refakatinde denetim çalışmalarına katılırlar. Bu dönemde, refakatinde denetçi yardımcısı çalıştıranlar, teorik bilgilerin uygulamaya geçirilmesi amacıyla, denetçi yardımcılarının gerekli mesleki yeterliliği kazanmaları için her türlü tedbiri alır. Denetçi, denetçi yardımcılarını denetimlerde görevlendirmek, denetlenen işletme ile olan görüşmelerde bulundurmamak, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları çalışma kağıtlarını incelemek gibi konularda yetkili ve yükümlüdür.”

(5) “Uygulamalı mesleki eğitim, gerekli şartların sağlandığını gösteren bilgi ve belgelerin, ilgili denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi tarafından Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirim süresi içerisinde, Kuruma bildirilmesiyle başlar”

(6) “Uygulamalı mesleki eğitime, refakatinde uygulamalı mesleki eğitim

alınabilecek denetçiler ile uygulamalı mesleki eğitim alacak olanlara ve bunların takibine ilişkin hususlar kurum tarafından düzenlenir.”

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>

3.1.3. Mesleki Yeterliliği (Sertifikasyon)

Denetçilerin mesleki bilgi ve yeterliğe sahip olmaları gerekmektedir. Bununla birlikte meslek mensupları sorgulayan, merak eden, devamlı araştıran bir yapıda olmalıdır. Denetçilerin sürekli yeni bir bilgi ile karşılaşmaları ihtimal dâhilinde olduğundan elde edilen bilgilerin amacına uygun olarak kullanılması önemlidir. Edinilen bilgilerin incelenmesi ve farklı kaynaklar ile desteklenmesi gerekmektedir. Denetçiler açısından güvenilir ve doğru bilgi oldukça önemli olup denetimin sağlıklı yapılabilmesi için gereklidir (TÜRMOB Yayınları, 2017).

Bilgi hazinesinin genişletilmesi ve mesleki eğitimlerin devamlı yenilenmesi için meslek mensuplarının birliğin ve odaların verdiği eğitime katılması gerekmektedir. Bununla birlikte aylık çıkarılan kitap ya da dergilerden de yararlanılabilir. Odalar ve birlik tarafından düzenlenen konferans ve seminerler de mesleki gelişimi desteklemek için önem arz etmektedir. Odalar ve birlik meslek mensuplarına yardımcı olmak, yeterlilik ve eğitim için gerekli önlemleri almak durumundadır (<https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>).

Bağımsız denetçilerde mesleki yeterliliğin aranması ve sağlanması bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılır. Mesleki yeterlik, lisans eğitimi ve devamında eğitim-öğretimle birlikte bağımsız denetim yapabilecek düzeyde mesleki deneyime sahip olmayı belirtir (<https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>).

Bağımsız denetim sonucunda ortaya çıkan raporlardan faydalanan bilgi kullanıcıları, denetçinin alanında uzman, tecrübeli, bilgili ve denetimin gerektirdiği sabır ve denetim ilkeleri ile donatıldığını bilme, eksik ve hatalı bir işlem karşısında talepte bulunma hakkına sahiptir. Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim

kuruluşları, denetimde kaliteye önem vermeli ve başvuran müşterilerin de kaliteli denetim yapıldığından emin olmaları sağlanmalıdır. (<https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>).

Bağımsız denetim kuruluşları tarafından işe alınacak denetçi yardımcılarında bağımsız denetim kuruluşları ve ilgili meslek kuruluşlarınca yapılan sınav sonuçlarının incelenmesi, mesleki eğitim için yeterlilik oluşturacak en az lisans düzeyinde bir eğitim mezuniyeti şartı aranması, tezkiyeler, kurs değerlendirme tutanakları, mülakat sonuçları, bağımsız denetçi sıfatı verilecek denetçi yardımcılarında mesleki yeterliliğin varlığının araştırılması, istihdam edilen denetçi yardımcılara gerekli mesleki deneyim ve eğitimin kazandırılması için gereken tedbirlerin alınması zorunludur. Bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerin mesleki gelişimlerinin sürekli devam etmesi için gereken tedbirleri almalıdır. Bağımsız denetçiler de kendi yeterlilikleri ile birlikte beraber çalıştıkları denetçi ve denetçi yardımcılarının mesleki yeterliliklerinin sağlanması, geliştirilmesi ve korunmasından sorumludur. Denetçilerin, meslek mensuplarının yetişmesinde kendi çalışmaları ve çabaları önemlidir. Bundan dolayı bağımsız denetçi ve bağımsız denetçi yardımcılarının tamamının mesleki yeterlilik için ulusal ve uluslararası gelişmeler, yayınlar ve bağımsız denetimle ilgili mevzuatı takip etmeleri, düzenlenen konferans, kurs ve seminerlere katılmaları kaliteli bir denetim için önem arz etmektedir. Mesleki yeterlilik sağlayamayan ya da mesleki yeterliliklerini sonradan kaybeden bağımsız denetçilerin işine son verilerek kurula en geç 6 (altı) iş günü içerisinde bildirilir (<https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>).

Lisans eğitiminin ardından verilen eğitimler mesleki deneyimin kazanılmasını ve bağımsız denetim yapabilecek düzeye gelinmesini ifade etmektedir. Mesleki yeterliliğin aranması ve sağlanması bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğundadır. Bağımsız denetim sonucunda iç ve dış paydaşların denetçinin ortaya koyduğu görüşten faydalanması ve gereken kararları verebilmesi için denetçide mesleki yeterliliği, bağımsızlığı, dürüstlüğü ve diğer özellikleri arama hakkına sahiptir. Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları, denetim hizmetlerinin kaliteli olmasını sağlamalı ve müşterilerin sadakatini kazanmak için

gereken yükümlülükleri eksiksiz yerine getirdiklerini ispat etmelidir. (<https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>).

3.1.4. Deneyimi

Öğrenme süreci olarak da açıklanabilen mesleki deneyim, örgün ve yaygın eğitimle kişisel yeteneklerin gelişimini ve daha yüksek beceriye sahip olma sürecini geliştirmektedir. Deneyim ile denetçinin denetim becerisi gelişir. Denetçinin mesleki deneyimi görevlerin sayısı ve süresini etkiler. Deneyim, uzmanlığı artırır. Denetçinin aldığı denetim sayısı arttıkça verilen denetim yargısındaki kalite de artar. Denetim kalitesi denetçinin mesleki deneyiminden doğrudan etkilenir (Zahmatkesh ve Rezazadeh, 2017, s.79, Prasanti vd., 2019, s.225). Mesleki deneyimi daha fazla olan denetçiler deneyimi daha az olan denetçilere göre daha fazla bilgi ve görüşe sahip olacaklardır. Bu nedenle denetçinin mesleki tecrübesi arttıkça belirlenecek olan kararların daha fazla hesap verilebilir olabileceği söylenebilir. Denetim kalitesini doğrudan etkileyen mesleki deneyim yüksek düzeyde güvenilirlik sağlamaktadır (Noverini vd, 2020, s.273).

3.1.5. Big4 Denetim Firmalarında Çalışma

21.yy'da denetim şirketleri denetim ücretleri, endüstriyel uzmanlık, büyüklük, ün vb. faktörler ile rekabet etmektedir. Denetim firmalarının nasıl yönetildiği ve denetim kalitesi ile ilgili şeffaflığın olmaması da denetim kalitesinde belirsizlikler yaratmaktadır. Bundan dolayı denetim kalitesine etki eden çeşitli faktörler bulunmaktadır (IOSCO 2009, 4). 21.yy başlarında gerçekleşen iflaslar ve yaşanan firma skandallarından sonra denetimin kalitesine verilen önem artmıştır. Yaşanan bu olaylardan sonra denetimin kalitesi uygulayıcılar, düzenleyiciler ve standart oluşturan kurumlarca önemli unsurlardan biri haline gelmiştir. (Deumes vd, 2012, s.2).

Denetim kalitesi, finansal raporlama ile birlikte kurumsal yönetimin de etkin

bir biçimde yürütülmesinde büyük bir önem taşımaktadır. 21.yy’da denetim alanında çok uluslu ve büyük firmaların yalnızca dört büyük (big4) denetim firması tarafından denetlenebileceği görüşü yaygındır. Bu görüşün oluşmasında denetim firmalarının büyüklüğü ve kalitesi etkilidir. Bağımsız denetimin kalitesini etkileyen unsurlar arasında bağımsız denetim firmasının büyüklüğü, bağımsız denetim ücreti, bağımsız denetçinin sektöre ait uzmanlığı, tahakkuklar, bağımsız denetim hizmet süresi, denetimde rotasyon, denetçi görüşü vb. unsurlardır. Bağımsız denetim firması büyüklüğünün denetim kalitesi göstergesi olarak diğer tüm göstergelere kıyasla daha çok tercih edildiği söylenebilir (Wan Zanani, Shahnaz ve Nurasyikin, 2008).

Bağımsız denetim yapmaya yetkili olan birçok bağımsız denetim şirketi olsa da bu denetim şirketlerinin gelirleri dört büyük denetim firmasının gelirlerinden oldukça düşüktür. Türkiye’deki bağımsız denetim sektörüne de dört büyük denetim firmaları hâkimdir. BİST 100 firmalarının bağımsız denetimlerinin tamamına yakınının da dört büyük bağımsız denetim firmaları tarafından üstlenildiği görülmektedir (Onay ve Benligiray, 2021).

4. DENETİM KALİTESİ İLE DENETÇİ KARAKTERİSTİKLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Araştırmanın bu bölümünde araştırmanın kapsamına, veri toplama yöntemine, araştırma verilerinin analizine, araştırma yöntemleriyle bulgu ve sonuçlara yer verilmiştir.

4.1. Araştırma Kapsamı

Araştırmanın bu bölümünde araştırmaya dâhil edilen örneklemin seçimi, araştırmanın aşamaları, araştırmanın hipotezleri ve modelin istatistiki tanımlaması yapılarak modelde kullanılmış olan bağımlı, bağımsız ve kontrol değişkenlerinin ölçümünün nasıl yapıldığı aşağıda detaylı olarak ele alınmıştır.

4.2. Veri Toplama Yöntemi

Bu araştırmada amaç denetim kalitesini etkileyen denetçi karakteristiklerinin denetim kalitesi olarak ele aldığımız finansal tablo düzeltmelerine olan etkisini ortaya koymaktır.

Bağımlı değişken olan mali tabloların yıllar itibariyle aldıkları düzeltmeleri tespit etmek için gereken finansal tablolar KAP'ın internet sitesinde bulunan veri tabanında yıllar itibariyle (2017-2018-2019) incelenerek elde edilmiştir.

Verilerin toplama aşamasında KAP'taki finansal denetim raporlarından denetçi isimlerine, LinkedIn (profesyonel sosyal iş ağı ve sosyal paylaşım platformu) profillerinden ise cinsiyet, mezuniyet, eğitim seviyeleri ve deneyimlerine ulaşılmıştır. Firmaların yaşlarına firma profillerinden, mali bilgilere KAP'tan ulaşılmış ve finnet mali analiz programından yararlanılmıştır. Gecikme süreleri yayınlanma tarihleri baz alınarak yine bağımsız denetim rapor yayımlanma zamanına bakılarak ulaşılmıştır.

Bu araştırma ana sektör bazında hazırlanarak bu kapsamda hizmet, imalat, perakende, elektrik dağıtım, teknoloji, taşıma, pazarlama, ticaret sektörlerine yer verilmiştir. Finansal firmaların finansal tablo şekilleri farklı olduğundan araştırmaya dâhil edilmemiştir. Bağımsız denetim raporlarının incelemeye alındığı firmalar yalnızca BIST’te işlem gören firmalar olup, araştırmamızın kısıtı yalnızca BIST’teki denetçileri kapsamaktadır.

4.3. Araştırma Verilerinin Analizi

Araştırmada analiz aşamasının ilk basamağı araştırmaya konu olan modelin bağımlı ve kukla değişkeninin tanımlanmasıdır. Bu aşamanın ardından araştırmanın modeli, değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistik, korelasyon analizi ve son olarak lojistik regresyon analizine yer verilmiştir.

4.3.1. Değişkenlerin Tanımlanması

Bağımsız denetimin kalitesinin ölçümünde bağımsız denetim raporlarında yer alan hatalara ilişkin düzeltmeler önemli bir veri olup, bağımsız denetim raporunu hazırlayan denetçinin karakteristiklerinin söz konusu hataların oluşumunda ne kadar etkili olduğunu incelemek amaçlı “düzeltme” verileri bağımlı değişken olarak alınmıştır. Bu kapsamda test ve kontrol değişkenleri belirlenmiştir.

Araştırmada test değişkeni olarak ele alınan unsurlardan ilki eğitim branşıdır. Bağımsız denetçinin eğitimini İşletme Fakültesi’nde mi yoksa diğer (İktisat, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü, Kamu Yönetimi vb.) bölümlerden herhangi birinde mi aldığı önemli bir husustur(*İşletme*). İkinci unsur denetçinin cinsiyetidir(*Cinsiyet*). Bu değişkende cinsiyetin hazırlanan bağımsız denetim raporlarında etkisinin olup olmadığı araştırılmaktadır. Üçüncü unsur bağımsız denetçinin bir yıl içerisinde denetlediği müşteri sayısıdır(*Müşteri Sayısı*). Dördüncü unsur denetçinin deneyimidir(*Deneyim*). Denetçinin ilgili müşteriyi kaç yıldan beri denetlediği (denetçi bazında ilişki süresi) ise diğer bir test değişkenidir(*İlişki Süresi*).

Son unsur ise denetim firmasının big4 (deloitte, PwC, KPMG, E&Y) denetim firmalarından biri olup olmadığıdır(big4).

Araştırmada kontrol değişkeni olarak belirlenen unsurlar aşağıda belirtilmiştir:

1. Firmanın aktif toplam varlığı(*AktifVarlığı*),
2. Firmanın kaldıraç aktiflerinin ne kadarını yabancı kaynaklardan finanse etmiş olduğu(*Kaldıraç*),
3. Firmanın yaşı(*FirmaYaşı*)
4. Piyasa değeri(*PD*),
5. Gecikme değişkeni(Finansal tabloların yayınlanma süreleri)(*Gecikme*)
6. Firma aktif karlılığı(*AktifKarlılık*),

Müşteri sayısı, deneyim, ilişki süresi, aktif büyüklük, gecikme değişkeni ve firma yaşının doğal logaritması modellere dâhil edilmiştir.

4.3.2. Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistik

Tablo 1. Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistik

Değişkenler	Gözlem	Ortalama	Std.Sapma	Min.	Max.
Düzeltilme	444	0,1396	0,347	0	1
İşletme	444	0,5405	0,4989	0	1
Cinsiyet	444	0,1463	0,3539	0	1
MüşteriSayısı	444	5,6306	3,4027	1	13
LN MüşteriSayısı	444	1,5072	0,7158	0	2,5649
Deneyim	444	23,7274	6,5758	11	47
LN Deneyim	444	3,1317	0,2602	2,3978	3,8501
İlişkiSüresi	444	2,2004	1,2235	1	7
LN İlişkiSüresi	444	0,6381	0,5508	0	1,9459
Big4	444	0,7252	0,4469	0	1
LN AktifVarlığı	444	20,4871	1,8785	15,5848	25,7128
Kaldıraç	444	0,5673	0,2241	0,0291	0,9845
FirmaYaşı	444	40,8558	14,7029	7	84
LN FirmaYaşı	444	3,6321	0,42	1,9459	4,4308
PD	444	2,7186	4,5233	0	56,9463
Gecikme	444	58,5495	11,8435	24	131
LN Gecikme	444	4,0486	0,2109	3,178	4,8751
AktifKarlılık	444	0,0452	0,0997	-0,5407	0,5086

Tablo 1’de değişkenlere ait tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir. Araştırma 444 gözlem üzerinden yapılmıştır.

Tablo 1 incelendiğinde verilerde 444 gözlemden (0,1396) %13,96'sı düzeltme(*Düzeltilme*) almıştır. %54,05'i (0,5405) işletme mezunu(*İşletme*) ve %14,63'ü (0,1463) kadındır(*Cinsiyet*). Denetçiler minimum 1 maksimum 13 firmayı denetlemiştir.

Bağımsız denetçilerin deneyimi minimum 11 ile maksimum 47 yıldır(*Deneyim*). Denetçi ile denetlenen firma arasında minimum 1 maksimum 7 yıl ilişki süresi vardır(*İlişkiSüresi*).

Örneklemdaki firmaların %72,52'sini 4 büyük denetim firmalarından biri denetlemiştir(*big4*). Denetlenen firmalar minimum 7 maksimum 84 yaşındadır. Firmaların yaş ortalaması 40,8558'dir(*FirmaYaşı*). Raporlarda gecikme minimum 24 maksimum 131 gündür(*Gecikme*). Raporlar ortalama 58,54 günde yayınlanmıştır.

4.3.3. Korelasyon Analizi

İki veya daha fazla değişken arasındaki ilişkiyi gösteren Korelasyon Analizinde amaç, değişkenler arasındaki ilişkinin yönünü ve derecesini belirlemektir (Seçer, 2013).

Tablo 2.Korelasyon Analizi

	Düzeltilme	İşletme	Cinsiyet	LnMüşteriSayısı	LnDeneyim	LnİlişkiSüresi	Big4	LnToplamVarlık	Kaldıraç	LnFirmaYaşı	PD	LnGecikme	AktifKarlılık
Düzeltilme	1												
İşletme	-0.0458	1											
Cinsiyet	0.0354	0.0750	1										
LnMüşteri Sayısı	-0.146***	-0.101**	-0.159***	1									
Ln Deneyim	0.0842*	0.000270	-0.283***	0.0668	1								
LnİlişkiSüresi	-0.00575	-0.0780	0.0202	0.0863*	0.126***	1							
big4	-0.101**	-0.142***	0.0551	0.137***	-0.288***	0.0575	1						
LnToplamVarlık	0.0353	0.00990	0.0815*	-0.127***	-0.179***	0.0617	0.420***	1					
Kaldıraç100	0.00680	0.0321	0.0710	-0.0943**	-0.138***	0.0102	0.126***	0.339***	1				
LnFirmaYaşı	-0.0653	-0.113**	0.00107	0.0623	-0.110**	-0.0167	0.343***	0.260***	-0.0507	1			
PD	0.0595	0.0319	0.00341	-0.0236	-0.0543	-0.0771	0.0654	-0.0144	0.216***	-0.00872	1		
LnGecikme	0.0556	-0.0333	-0.100**	0.0145	0.0484	0.0313	-0.167***	-0.170***	0.0645	-0.0122	-0.0240	1	
AktifKarlılık	0.0369	-0.129***	0.00102	-0.0180	-0.0341	-0.0209	0.161***	0.0346	-0.424***	0.118**	-0.0325	-0.223***	1

* $p < 0.1$, ** $p < 0.05$, *** $p < 0.01$

Tablo 2 incelendiğinde ulaşılan sonuçlar aşağıda özetlenmiştir:

$p < 0.01$ düzeyinde negatif yönlü ilişki içerisinde olan değişkenler

“LnMüşteriSayısı” ile “Düzeltilme” arasında negatif (-0.146) yönlü, “İşletme” mezuniyeti ile “LnMüşteriSayısı” arasında negatif yönlü (-0.101), “İşletme” mezuniyeti ile “Cinsiyet” arasında pozitif (0.0750) yönlü, “LnDeneyim” ile “Cinsiyet” arasında negatif yönlü (-0.283), “big4” ile “İşletme” arasında (-0.142), “big4” ile “LnDeneyim” arasında negatif (-0.288) yönlü, “LnToplamVarlık” ile “LnMüşteriSayısı” arasında negatif (-0.127 yönlü), “LnToplamVarlık” ile “LnDeneyim” arasında negatif (-0.179) yönlü, “Kaldıraç100” ile “LnMüşteriSayısı” arasında negatif (-0.0943) yönlü, “Kaldıraç100” ile “LnDeneyim” arasında negatif (-0.138) yönlü “LnGecikme” ile “big4” arasında negatif (-0.167) yönlü, “LnGecikme” ile “LnToplamVarlık” arasında negatif (-0.170) yönlü, “AktifKarlılık” ile “İşletme” arasında negatif (-0.129) yönlü, “AktifKarlılık” ile “Kaldıraç” arasında negatif (-0.424) yönlü, “AktifKarlılık” ile “LnGecikme” arasında negatif (-0.223) yönlü anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.

$p < 0.05$ düzeyinde negatif yönlü ilişki içerisinde olan değişkenler

“LnMüşteriSayısı” ile “LnİşletmeBölümü” arasında negatif (-0.101) yönlü, “big4” ile “Düzeltilme” arasında negatif (-0.101) yönlü, “Kaldıraç” ile “LnMüşteriSayısı” arasında negatif (-0.0943) yönlü, “LnFirmaYaşı” ile “İşletme” arasında negatif (-0.113) yönlü, “LnFirmaYaşı” ile “LnDeneyim” arasında negatif (-0.110) yönlü, “LnGecikme” ile “Cinsiyet” arasında negatif (-0.100) yönlü anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.

$p < 0.01$ düzeyinde pozitif yönlü ilişki içerisinde olan değişkenler

“LnİlişkiSüresi” ile “LnDeneyim” arasında pozitif (0.126) yönlü, “big4” ile “LnMüşteriSayısı” arasında pozitif (0.137) yönlü, “LnToplamVarlık” ile “big4” arasında pozitif (0.420) yönlü, “Kaldıraç” ile “big4” arasında pozitif (0.126) pozitif, “Kaldıraç” ile “LnToplamVarlık” arasında pozitif (0.339) yönlü, “LnFirma Yaşı” ile “big4” arasında pozitif (0.343) yönlü, “LnFirmaYaşı” ile “LnToplamVarlık”

arasında pozitif (0.260) yönlü, “PD” ile “Kaldıraç” arasında pozitif (0.216) yönlü, “AktifKarlılık” ile “big4” arasında pozitif (0.161) yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.

$p < 0.05$ düzeyinde pozitif yönlü ilişki içerisinde olan değişkenler

“AktifKarlılık” ile “LnFirmaYaşı” arasında pozitif (0.118) yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.

$p < 0.1$ düzeyinde pozitif yönlü ilişki içerisinde olan değişkenler

“LnDeneyim” ile “Düzeltilme” arasında pozitif (0.0842) yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. “LnİlişkiSüresi” ile “LnMüşteriSayısı” arasında pozitif (0.0863) yönlü, “LnToplamVarlık” ile “Cinsiyet” arasında pozitif (0.0815) bir ilişki tespit edilmiştir.

4.3.4. Lojistik Regresyon Analizi

Bu araştırmada lojistik regresyon modeli kullanılarak denetçi karakteristik özelliklerinin finansal tablo düzeltme üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Lojistik regresyon analizinin kullanım amacı istatistikte kullanılan diğer model yapılandırma teknikleriyle aynıdır. En az değişkeni kullanarak en iyi uyuma sahip olacak şekilde bağımlı (sonuç) değişkeni ile bağımsız değişkenler kümesi (açıklayıcı değişkenler) arasındaki ilişkiyi tanımlayabilen ve genel olarak kabul edilebilir modeli kurmaktır. Lojistik regresyonu, doğrusal regresyondan ayıran en belirgin özellik ise lojistik regresyonda bağımlı değişkeninin kategorik değişken olmasıdır (Aktaş ve Erkuş, 2009).

Aşağıda belirtilen Lojistik Regresyon modelinin analiz edilmesinden önce test değişkenleri aşamalı olarak modele alınmıştır. Bu işlemin ardından tamamı modele alınarak anlamlılıklarına bakılmıştır.

Tablo 3.Lojistik Regresyon Analizi

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
DEĞİŞKEN	düzeltilme	düzeltilme	düzeltilme	düzeltilme	düzeltilme	düzeltilme	düzeltilme
LnAktif	0.211*	0.176	0.172	0.185*	0.170	0.174	0.185*
	(0.111)	(0.108)	(0.108)	(0.110)	(0.107)	(0.107)	(0.102)
Kaldıraç	0.343	0.465	0.492	0.336	0.510	0.496	0.189
	(0.871)	(0.873)	(0.864)	(0.901)	(0.862)	(0.863)	(0.884)
LnFirmaYaşı	-0.435	-0.581	-0.587	-0.531	-0.589	-0.582	-0.418
	(0.504)	(0.483)	(0.482)	(0.528)	(0.482)	(0.481)	(0.435)
PD	0.0381	0.0441*	0.0406	0.0401	0.0424	0.0406	0.0368
	(0.0266)	(0.0263)	(0.0263)	(0.0266)	(0.0266)	(0.0263)	(0.0260)
LnGecikme	1.063	1.190	1.036	1.148	1.021	1.039	1.151
	(0.774)	(0.761)	(0.756)	(0.788)	(0.758)	(0.756)	(0.765)
AktifKarlılık	2.359	2.719	2.727	2.729	2.797	2.752	2.045
	(1.839)	(1.785)	(1.817)	(1.903)	(1.813)	(1.811)	(1.885)
İşletme	-0.692*						-0.752*
	(0.405)						(0.422)
Cinsiyet		0.757*					0.801*
		(0.427)					(0.466)
LnMüşteriSayısı			-0.0413				-0.0512
			(0.246)				(0.262)
LNDeneyim				0.625			0.983
				(1.050)			(1.103)
LnİlişkiSüresi					0.165		0.248
					(0.303)		(0.322)
Big4						-2.181**	-2.663**
						(1.032)	(1.221)
Constant	-6.491	-7.171	-6.186	-9.216	-6.150	-6.337	-10.49*
	(4.560)	(4.417)	(4.470)	(5.697)	(4.400)	(4.380)	(5.828)
Pseudo R2	0.1552	0.1563	0.1490	0.1420	14.96	0.1489	0.1478
Chi2	59.71***	63.69***	60.72**	51.26**	60.99**	60.69***	53.07***
Observations	444	444	444	444	444	444	444

Standard errors in parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Tablo 3 incelendiğinde İşletme bölümü mezunu olan denetçilerin diğer

bölmelere göre (İktisat, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü, Kamu Yönetimi vb.) daha az düzeltme aldıkları görülmektedir. Bunun nedeni daha ağırlıklı muhasebe eğitimi almış olmalarından kaynaklanmaktadır. Bu durum da denetimin amacına ulaşmasını, denetimin kalitesini olumlu yönde etkilenmesini sağlamaktadır (-0,692, -0,752). Denetim kalitesi, denetçinin aldığı eğitim seviyesi ve eğitimin alanı ile de ilgilidir. İşletme lisans programlarında denetim ve denetimin kalitesi ile ilgili daha kapsamlı eğitim verildiğinden bu durum denetimin kalitesini de etkilemektedir.

Cinsiyet değişkeni açısından incelendiğinde kadın bağımsız denetçilerin daha fazla düzeltme aldıkları görülmektedir. Bu durum kadınların iş hayatındaki kaygı düzeylerinin erkeklere göre daha yoğun olmasından, hata yapmaktan daha fazla kaçınıyor olmalarından ve detaya daha fazla yönelmeleri sebebiyle ana hatlardan uzaklaşabilmelerinden kaynaklanabilir. Denetimin kalitesini olumsuz etkileyen bu durumda kadın bağımsız denetçilerin hataların kaynağını aramaları gerekmektedir. Alanyazın incelendiğinde ise farklı sonuçlara ulaşılmıştır. Özyurt (2010) yaptığı araştırmada erkek denetçilerin denetim sırasında bilgileri seçerek kullanmaya meyilli olduğunu; kadınların ise daha kapsamlı bilgiler kullanmaya meyilli olduğunu ifade etmiştir. Özyurt (2010)'a göre erkek denetçinin bilgi edinme stratejisi biraz daha basit ve sezgisel olurken; kadının bilgi edinme stratejisi daha ayrıntılı olmaktadır. Bu da kadınların finansal tablolardaki hata ve hileleri erkeklere oranla daha çok bulmalarına sebep olabilmektedir. Kadın denetçilerin genel olarak daha ayrıntıcı olması karmaşık görevlerde daha etkili çalışmalarına sebep olabilmekte; ayrıca çok ve orta karmaşık görevlerde daha çok istihdam edilmelerini sağlamaktadır. Bengtsson, Persson, Willinhag (2005)'e göre ise kadınların kendilerine olan güvenleri daha az olma eğiliminde oldukları için erkeklere göre daha çok empati göstermektedirler. Bu da kadın denetçilerin, erkek denetçilere göre finansal tablolardaki hile ve hataları daha az rapor etmelerine ve görüşlerinin arkasından daha az kararlılıkla gitmelerine neden olabilmektedir.

Big4 denetçilerin daha az düzeltme aldıkları görülmektedir. Bu durum nedenleri arasında denetçilerin çalıştığı firmanın alanında uzman, tecrübeli, güçlü kadrosunun olması etkili olabilir. Bu durum denetimin kalitesini olumlu

etkilemektedir. Alanyazın incelendiğinde denetim kalitesi üzerine yapılan çalışmaları inceleyen Hay vd. (2006) denetim firması büyüklüğünün denetim kalitesinin ölçümünde, en iyi gösterge olduğunu ifade etmişlerdir.

Müşteri sayısı ile kalite, denetçi deneyimi ile alınan düzeltme ve firma ile ilişkili olunan görev süresi ile alınan düzeltmeler arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir.



SONUÇ, TARTIŞMA VE ÖNERİLER

Teknolojik gelişmeler ve buna bağlı küreselleşme her alanda olduğu gibi muhasebe mesleğinde de büyük değişimlerin yaşanmasına neden olmuştur. Bu değişim kendisini yenileyebilen, gelişimine katkı sağlayabilen, düşünebilen, analiz edebilen denetçilerin varlığını zorunlu kılmaktadır. Değişim, bağımsız denetçilerde ve bağımsız denetimde bulunması gereken en önemli özelliklerden biridir. Bu nedenle denetçilerin iş yaşamları boyunca mesleki olarak kendilerini geliştirmeleri gerekmektedir.

Denetim tarafsız olduğu çerçevede başarıya ulaşabilir. Denetlenecek şirket ile denetim kalitesini gözden geçirecek denetçi arasındaki tarafsızlığın sağlanması gerekmektedir. Denetimin kalitesini belirleyecek olan kişinin denetim faaliyetlerini gerçekleştirenlerden biri olmamasına dikkat edilmelidir. Bu sayede denetimi gerçekleştiren ekibin oluşturduğu rapor tarafsız bir denetçi tarafından incelenebilecek, hata ve eksikler daha kolay görülebilecek ve değerlendirme tarafsız yapılabilecektir. Denetim ekibinin bir konu hakkında tam olarak sonuca ulaşamadığı durumlarda firma ortakları ve diğer ortaklar ile ortak bir karara varılmaktadır. Ortak karara varılması görüş farklılıklarının dikkate alınması olarak uygulamada yer edinmekte bu durum denetimde tek kişinin yalnız başına karar vermemesi açısından önemlidir.

Bu araştırmada amaç denetim kalitesini etkileyen denetçi karakteristiklerinden olan finansal tablo düzeltmelerine yönelik bir araştırma yapmak, araştırmanın bulgularına göre sonuçlar ortaya koymak ve ortaya konan bu sonuçlarla denetçi, denetim yapılan firma, müşteri, paydaş ve diğer kişi ve kurumlara bu kapsamda bilgi sunmaktır.

Bu kapsamda ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibidir:

Bağımsız denetçilerin deneyimi 11 ile 47 yıl arasındadır. Verileri kullanılan firmalar 1-7 yıl aralığında denetime girmektedir. Firmaların yaşı 7-84 yıl arasındadır. Raporlarda gecikme aralığı 24-131'dir. Firmaların toplam büyüklüğünün ortalaması 20,4871'dir. Firmalar aktiflerini 0,5673 oranla yabancı kaynaklarla finanse

etmektedir. Firmaların aktif karlılığının ortalaması 0.0452'dir.

Alınan düzeltmeler azaldıkça müşteri sayısı artmaktadır. Bu durum yapılan denetimin kalitesinin artmasına bağlı olarak daha fazla tercih edildiğini gösterir. Firma yaşı arttıkça toplam varlık artmıştır ve firmalarda görev süresi arttıkça müşteri sayısının da arttığı tespit edilmiştir. Firmalar faaliyette bulundukları süreye bağlı olarak genelde büyüme eğilimindedir. Bu eğilimin doğal bir sonucu olarak müşteri sayısı da artmaktadır. Acar, Senal ve Usul (2011) tarafından yapılan araştırmanın sonuçlarına göre firma yaşı arttıkça genel olarak müşteri ve denetim sayısı artmaktadır.

İşletme bölümü mezunu olan öğrencilerin diğer bölümlere göre (İktisat, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü, Kamu Yönetimi vb.) daha az düzeltme aldıkları görülmektedir. Bunun nedeni daha ağırlıklı muhasebe eğitimi almış olmalarından kaynaklanmaktadır. Bu durum da denetimin amacına ulaşmasını, denetimin kalitesini olumlu yönde etkilenmesini sağlamaktadır.

Cinsiyet değişkeni açısından incelendiğinde kadın bağımsız denetçilerin daha fazla düzeltme aldıkları görülmektedir. Bu durum kadınların iş hayatındaki kaygı düzeylerinin erkeklere göre daha yoğun olmasından, hata yapmaktan daha fazla kaçınıyor olmalarından ve detaya daha fazla yönelmeleri sebebiyle ana hatlardan uzaklaşabilmelerinden kaynaklanıyor olabilir. Denetimin kalitesini olumsuz etkileyen bu durumda kadın bağımsız denetçilerin hataların kaynağını aramaları gerekmektedir. Alanyazında da araştırmanın bulgularını destekleyen ve farklı sonuçlara ulaşılan bulgulara rastlanmıştır. Blandona, Argiles-Bosch ve Ravenda (2019) denetim hizmetlerinin kalitesinde kadın denetçilerin önemli bir rol oynadığı sonucuna ulaşılmıştır. Reheul vd (2017)'un yaptığı çalışmaların sonucunda ise denetçilerin cinsiyetinin denetim kalitesi üzerinde etkili olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Montenegro ve Bras (2015)'ın yapmış olduğu çalışma sonuçlarına göre ise de kadın Yeminli Mali Müşavirlerin yüksek denetim kalitesi oluşturduğu sonucuna ulaşılmakla birlikte kadın egemen denetim firmalarında agresif muhasebe uygulamalarının daha az olduğu sonucuna varılmıştır. Ittonen, Vahamaa ve Vahamaa (2013) tarafından yapılan çalışma sonuçlarına göre ise cinsiyetler arasındaki

davranışsal farklılıklar denetim kalitesine etki etmektedir. Kadın denetçiler kazanç yönetimi üzerinde daha kısıtlayıcı bir etkiye sahiptir. Breesch ve Branson (2009)'un yaptığı çalışmanın sonuçlarına göre kadın denetçiler erkek denetçilere göre hataları daha fazla keşfetme potansiyeline sahiptir. Bununla birlikte kadın denetçilerin erkek denetçilere göre risk odaklı denetim yaklaşımını daha fazla benimsedikleri görülmüştür. Bengtsson, Persson ve Willinhag (2005)'ın yaptıkları araştırma sonuçlarına göre de denetimde zaman baskısı kadınları erkeklere göre daha fazla etkilemektedir. Bununla birlikte kadın denetçiler erkek denetçilere göre finansal tablolara ilişkin hata ve hileleri daha fazla rapor etmektedir. Bazı durumlarda ise kadın denetçilerin erkek denetçilere göre kendilerine olan güvenlerinin az olması nedeniyle finansal tablolardaki hata ve hileleri rapor etme durumları erkeklere göre daha az olabilmektedir.

Big4 denetçilerin daha az düzeltme aldıkları görülmektedir. Bu durum nedenleri arasında denetçilerin çalıştığı firmanın alanında uzman, tecrübeli, güçlü kadrosunun olması etkili olabilir. Bu durum denetimin kalitesini olumlu etkilemektedir. Big4 denetçilerinin müşteri sayılarının fazla olduğu tespit edilmiştir. Big4 ile aktif karlılık arasında doğrusal ve pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Kesimli (2018) yaptığı çalışmada sektörde kâr kaybısının olduğunu, gözetimin etkili olmadığını, denetim kalitesinde kanunların denetim kalitesini iyileştirici rolünün yeterli olmadığını, mevzuat ve yasaların birçok açıdan ihlal edildiğini ortaya koymuştur. Denetim kalitesinin düşük olmasının nedenleri arasında denetim firmaları, denetçiler ve müşteriler bulunmaktadır. Bununla birlikte Kesimli (2018) yaptığı çalışmada dört büyüklerin kaldırma oranının yüksek olduğunu bu nedenle denetim kalitesinin düşük olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Müşteri sayısı arttıkça kalitenin azaldığı görülmektedir. Bu durum nicel fazlalığa hakim olmanın zor olabileceğine bir örnek olarak gösterilebilir. Acar, Senal ve Usul (2011) tarafından yapılan araştırmanın sonuçlarına göre ise denetimin kalitesine hizmet içi eğitime gerekli önemin verilmemesi, teknik bilgi, personel niteliği, denetim firmasının büyüklüğü ve yabancı bir firmanın temsilci olarak faaliyette bulunma gibi faktörler etki etmektedir.

Belirtilen sonuçlar değerlendirildiğinde bağımsız denetimde sürekli mesleki eğitim faaliyetlerinin daha önemli hale geldiği görülmektedir. Bu nedenle bağımsız denetçilerin mesleki beceri ve deneyimlerinin sürekli geliştirilmesi gerekmektedir. Denetim şirketlerinde gösterilen örnek davranışlar şirket kültürünü etkilemekte denetçi de bu durumu benimsemektedir.

Denetimin kalitesinin artırılması için denetim firmalarında kalite kültürünün geliştirilmesi, personellerin kalite odaklı bir kültür içinde yetiştirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte şirketteki tüm personelin kalite kontrol politika ve prosedürlerinin gerekli olduğuna, denetim faaliyetlerinin mesleki standartlara ve mevzuata uygun şekilde yapılması ve buna uygun rapor düzenlenmesinin gerekliliğine inanmaları gerekmektedir.

Kalite kontrol sistemi unsurlarına dönük olarak düzenlenen politika ve prosedürlerin etkin olarak uygulandığına yönelik bir izleme süreci oluşturulmalıdır. Süreçte tespit edilen bir eksiklik ortaklara bildirilmelidir. Hata ve eksiklerin tekrarlamaması için bir eylem planı oluşturulmalı ve gereken adımlar atılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Acar, D., Senal, S., & Usul, H.(2011). Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 273.
- Akçay, A., & Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 227-256.
- Aktaş, C., & Erkuş, O. (2009). Lojistik regresyon analizi ile Eskişehir'in sis kestiriminin incelenmesi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi* 8 (16), 47-59.
- Alptürk, E. Bilanço Oyunları Ve Muhasebe Hileleri.https://www.xing.com/net/cem_malimuesavirler/vergi-icin-degil-bilgiicinmuhasebe-205642/bilanco-oyunlari-ve-muhasebehileleri21411045/21411045/#21411045 adresinden alınmıştır.
- Arel, B., Brody, R. G., & Pany, K. (2005). Audit firm rotation and audit quality. *The CPA Journal*, 75(1), 36.
- Ataman, Başak (2010). Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış. *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, 8, (7), 17-27.
- Aydın, N. (2006). *Bankacılık Uygulamaları*. Eskişehir Üniversitesi Yayınları, Eskişehir
- Balsarı, Çağnur Kaytmaz ve Varan, Seçil (2014). Kaliteli Finansal Raporlamada Denetimin Rolü ile İlgili Tartışmalar. *Mali Çözüm Dergisi*, 1, (24), 69-90.
- Başpınar, A. (2005) Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, 3 (5) s.35-62
- Batmaz, Yavuz (2015). Denetim Üzerinden Kamu Yönetimindeki Değişimi Anlamak. *Sayıştay Dergisi*, 9(8), 5-18.

- Bengtsson, C., Mats, P. , Peter, W. (2005). Gender and Overconfidence. *Economics Letters*, 86, 2, s.199-203.
- Blandona, J. G., Argilés-Boschb, J. M. and Ravenda, D. (2019). Is There A Gender Effect On The Quality Of Audit Services?. *Journal of Business Research*, 96 (1), 238–249.
- Bilge, F. Atıl (2010). Turizm Sektöründe Kalite Anlayışı ve Konya’da Faaliyet Gösteren Turizm Belgeli Otellerde Alan Araştırması. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 10 (20), 331-346.
- Bozkurt N (2000). *Muhasebe denetimi. İstanbul: Alfa Yayınları*.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim kavrami ve denetim anlayışındaki gelişmeler. *Denetışim*, (12), 56-62.
- Breesch, D. and Branson, J. (2009). The Effects Of Auditor Gender On Audit Quality. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 8.
- Coşkun A. (2009). Uluslararası Denetim – Güvence Standartları ve TTK’da Denetim. *IX. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu. Parelel Oturum II*, s.238-240.
- Çürük, T. (2004), Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe Şeffaflığına Etkisi Üzerinde Uygulamalı Bir Çalışma: Türkiye Örneği, *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 31, 149-165.
- Dalak, G. (2000). Denetim ve kalite denetimi. *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (1), 65-79.
- DeAngelo, Linda Elizabeth. (1981), Auditors Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), 183-199.
- Demir, E., Çiftci, Y.(2016) Denetçi bağımsızlığının etik ilkeler çerçevesinde incelenmesi: Bir denetim firması uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 18 (31), 88-97

- Deumes, R., C. Schelleman, H. V. Bauwhede ve A. Vanstraelen. (2012). Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality? *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* 31(4). 193-214.
- Dinç E. ve Atabay E. (2016).“Güvence Denetim Standartları Ve Güvence Denetim Süreci, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21, s.1527-1535
- Doğan, Kadir Caner (2015). Yönetimin Bir Fonksiyonu Olarak Denetim ve Kamu Yönetimindeki Yeri. *Ombudsman Akademik Dergisi*, (3), 107-141.
- Elder JE, Beasley MS ve Arens AA (2010) Auditing and Assurance Services; An Integrated Approach (13. Edition, Pearson Education, New Jersey).
- Erdoğan, Melih (2001), *Denetim*, Eskişehir.
- Erdoğan, M. (2002), Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetim Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, C.3, S.1. s.59
- Erdoğan, M. (2005) *Denetim*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Ergun, Ü. (1999). Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü. *Muhasebe ve Bilim dünyası Dergisi*, 1, s.157-165.
- Eroğlu, N. Z. (2017). Bağımsız Denetim İşlerinde Kalite Kontrolünün Sağlanması (Bildiri) 4. Uluslararası Eğitim ve Sosyal Bilimler Konferansı, İstanbul
- Esendemir, E. (2011b). Finansal Bilginin Güvenilirliği ile ilgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci ile ilgili Son Gelişmeler. *Journal of Yasar University*, 23(6), 3890-3903.
- Güney, S. ve Sarı, S. S. (2015). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü. Siirt Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (4), 62-80.

Güredin, Ersin. (1994). Denetim. İstanbul : Türkmen Yayınevi

Güredin, Ersin (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Hay, D.C.,Knechel, W.R., and Wong, N.(2006), “Audit Fees: A Meta-Analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes”, *Contemporary Accounting Research*, 23, 141-191.

Hayes, Rick, Roger Dassen, Arnold Schilder ve Philip Wallage (2005). Principles of Auditing-An Introduction to International Standards on Auditing. 2. Basım. Essex, Pearson Education Limited.

<https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>

International Organization of Securities Commissions (IOSCO). (2009). “Transparency of Firmsthat Audit Public Companies: Consultation Reports”
<https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD302.pdf>

Ittonen, K., Vähämaa, E., & Vähämaa, S. (2013). Female auditors and accruals quality. *Accounting Horizons*, 27(2), 205-228.

Johnstone, K. Vd. (2013), Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit, 9th Ed., USA: South-Western/Cengage Learning

Jones, M., (2011). Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals. West Sussex, John Wiley and Sons Ltd.

Karacan, S. ve Uygun, R. (2012). Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlu Denetim ve Raporlama, Kocaeli: Umuttepe Yayınları

Karakoç, M. (2013). TTK İle Bağımsız Denetimde Meydana gelen Gelişmeler.

Muhasebe Ve Finansman Dergisi, sayı Temmuz 2013, s. 27-28

Karanfiloğlu, Y. (1999). Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri. *Sayıştay Dergisi, (35), 28-37.*

Kavut L., Adiloğlu B. (2016). Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi: Düünden Bugüne. 12.01.2020 tarihinde <http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=secmeler-2016.pdf> adresinden erişilmiştir.

Kesimli, İ. (2015). *Türk bağımsız denetim firmalarının uluslararası kalite kontrol standardı açısından incelenmesi*. Doktora Tezi. Trakya Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Edirne.

Kesimli, İ. (2018). Denetim firmalarında kalite endeksi. *Electronic Journal of Vocational Colleges-August/Ağustos 2018.*

Kepekci C (2000) *Bağımsız denetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Keskin Anıl, D. (2010). İşletmelerin sürekliliğini sağlamada kritik öneme sahip risk yönetimi ve risk odaklı denetim yaklaşımı. *Denetışim Dergisi. 1, 20-14*

KGK, (2013-2014). Bağımsız Denetim Standartları BDS200-BDS810 6 Aralık 2019 tarihinde <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5167/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Standartlar%C4%B1> adresinden erişilmiştir.

Kirschenheiter, M. ,Melumad, Nahum D.(2002). “Can “Big Bath” and Earnings Smoothing Co-Exist As Equilibrium Financial Reporting Strategies?, *Journal of Accounting Research, 40,;3.*

Knechel, Robert W., Krishnan, Gopal V., Pevzner, Mikhail, Shefchik, Lori B., Velury, Umak., 2012, “*Audit Quality: Insights from the Academic Literature*”, *Auditing: A Journal of Practice&Theory, 32,1, 385-421.*

Koç, M.S.(2019). Agresif Muhasebe ve Muhasebede Manipölasyon Yöntemleri: Bir

İşletme Örneği. Yüksek Lisans Tezi. Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Uşak.

Krishnan, C. V., Parsons, L. M. (2008). “Getting to Bottom Line: An Exploration of Gender and Earnings Quality”, *Journal of Business Ethics*, 78, 1/2

Köse, Ömer (2007). Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim. Ankara: Sayıştay 145. Yıl Yayınları.

Messier, William F. Vd. (2006). Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach, 4th Ed., Boston: McGraw Hill Irwin.

Montenegro, T. M., and Bras, F. A. (2015). Audit Quality: Does Gender Composition of Audit Firms Matter?. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 44 (3), 264-297.

Noverini, C., Hutahacan T.F., Gustylia A., Veronica A. ve Gunawan E. (2020). Effect of independence, professionalism and experience on audit quality. *Journal of Business, Management, and Accounting*, 2(2), 272-280.

Ocak, Murat. (2016). Kâr Yönetimi, Bağımsız Denetim Görüşü ve Denetim Firması Değişimi Arasındaki İlişkiler: Borsa İstanbul İmalat Sektörüne Yönelik Bir Araştırma. *Business and Economics Research Journal*. 7, 3, 89-110

Ocak, M. ve Güçlü. F.C.(2014). Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*. 6, 3, s. 123-135.

Oktay, S. (2003). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi*.

Onay, A. & Benligiray, S. (2021). Denetçi görüşlerinin ve denetim kalitesinin kazanç yönetimi ile ilişkisi: Borsa İstanbul şirketleri üzerinde bir araştırma.

In *International Symposium of Scientific Research and Innovative Studies* (Vol. 22, p. 25).

Özbulut, B. (2014). *Türkiye’de e-ticaretin gelişimi ve uygulamada karşılaşılan sorunlar* (Master's thesis, İstanbul Ticaret Üniversitesi).

Özçelik, H., Şenol, H., Aktürk, A. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve farkındalık Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 3,5, s.67

Özgül, T. (2019). *Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetime Tabi Firmaların Denetim Kalitesi Algılarının İncelenmesi ve Türkiye Geneline Bir Uygulama*. Doktora Tezi. Selçuk Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Konya.

Özgül, A. ve Akmeşe, S. (2013). İç Denetim Mesleğinin Akademik Eğitimden Beklentileri, Mesleki Akademik Gelişim İçin Öneriler, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, YAYIN NO: 5, İstanbul.

Özyurt, A. (2010). *Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi. Hacettepe Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara.

Özyürek, H. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4 (2), 95-105.

Pekdemir, R. (2010). Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler (Editör: İpek Türker). XVIII. Türkiye Muhasebe Kongresi, Güçlü ve Özgür Bir Ülke İçin Muhasebe Kültüründe Devrim. Ankara: TÜRMOB, 1-32.

Prasanti, D.H., Ramadhanti W. ve Puspasari (2019). Effect of independence, work experience and competence on audit quality with professional ethics as moderating variable. *Jurnal Akuntansi Aktual*, 6(1), February, 223-233.

- Rezaee, Z. (2002). *Financial Statement Fraud Prevention and Detection*. New York. John Wiley and Sons Inc.
- Reheul, A. M., Van Caneghem, T., Van den Bogaerd, M., & Verbruggen, S. (2017). Auditor Gender, Experience and Reporting in Nonprofit Organizations. *Managerial Auditing Journal*.
- Robertson JC (1990) *Auditing*, (6. Edition. Homewood, Boston).
- Sağmanlı, M. ve Cömert, E. (2010), Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması, *Mali Çözüm Dergisi*, 98, 41-69.
- Stolowy, H., & Breton, G. (2003). La gestion des données comptables: une revue de la littérature. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 9(1), 125-152.
- Sazena, RG, Srinivas K ve Rai U (2009). *Auditing and Business Communications*, (edited by R.G. Sazena, et al., Global Media. ProQuest Ebook Central, <https://ebookcentral.proquest.com/lib/ondokuz-ebooks/detail.action?docID=3011454> (01.12.2019).
- Seçer, İ. (2013). SPSS ve LISREL ile pratik veri analizi. *Ankara: Anı Yayıncılık*.
- Selimoğlu SK vd. (2011) *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Özbaran Ofset.
- Selimoğlu, S., Uzun, Ş., Uyar, S., Özbirecikli, M., Arsoy, A. P, ve Başar, B. (2012). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi.
- Selimoğlu, S. ve Yeşilçelebi G. (2014). Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (64), 27-52.
- Selimoğlu, S.K., Özbirecikli, M., Uzun, Ş. Ve Uyar, S. (2015). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Türmob Yayınları-479
- Selimoğlu SK, Özbirecikli M ve Uzun Ş (2017), *Bağımsız denetim*, Ankara: Nobel

yayıncılık.

Sevinç, F. (2016). *Finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararları etkileyen, Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olayların 10 no'lu muhasebe standardı açısından incelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.

Şenyiğit, B. Y. ve Zeytinoğlu, E. (2014). Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması. *İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 25, 77

Taner, Bahar ve Kaya, İlke (2005). Toplam Kalite Yönetimi'nin Başarıyla Uygulanma Esasları, Bir Hizmet İşletmesi Örneği. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (14), 353-362

TÜRMOB Yayınları.(2017)Meslek Mevzuatı, Ankara: Mu-Den A.Ş. Yayın No:494:77-78

Uluslan H., Eren E., Köylü Ç., (2012) 6102 Sayılı Yeni TTK'nun Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma. *The Journal Of Accounting And Finance*, 2 . s.12-14

Ulusoy, Y. (2005). Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2), 265-300.

Wan Z. A. W., Shahnaz, I. ve Nurasyikin, J. (2008). The Impact of Board Composition, Ownership and CEO Duality on Audit Quality: *The Malaysian Evidence. Malaysian Accounting Review* , 7(2), 17-28.

www.spk.gov.tr, (2018) <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> , (07.12.2019).

Yakar, S. (2015). Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 14 (54), 251-263.

Yaşar, A. (2013). Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim

Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi ile ilişkisi: Türkiye Değerlendirmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22 (1), 465-480.

Yavaşoğlu, Mustafa (2001), *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim*, Ankara: SeÇkin Yayıncılık.

Yılancı, M., Yıldız, B., & Kiracı, M. (2012). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir: TC Anadolu Üniversitesi Yayını, (2473).

Zahmatkesh S. (2017). The effect of auditor features on audit quality. *Tekhne Review of Applied Management Studies*, 15, 79-87.