

**T.C.**  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**İŞLETME BİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ  
DENETİME TABİ FİRMALARIN DENETİM KALİTESİ  
ALGILARININ İNCELENMESİ VE TÜRKİYE  
GENELİNDE BİR UYGULAMA**

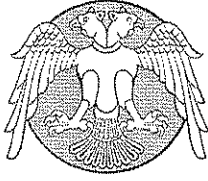
**Taner ÖZGÜL**

**DOKTORA TEZİ**

**Danışman**  
**PROF. DR. Fehmi KARASİOĞLU**

**Konya – 2019**





T. C.  
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Bilimsel Etik Sayfası

Öğrencinin	Adı Soyadı	Taner ÖZGÜL	
	Numarası	144127001010	
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme/İşletme	
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input type="checkbox"/>	Doktora <input checked="" type="checkbox"/>
	Tezin Adı	BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ FİRMALARIN DENETİM KALİTESİ ALGILARININ İNCELENMESİ VE TÜRKİYE GENELİNDE BİR UYGULAMA	

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Öğrencinin İmzası  
(İmza)



T. C.  
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Doktora Tezi Kabul Formu

Öğrencinin	Adı Soyadı	Taner ÖZGÜL	
	Numarası	144127001010	
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme/İşletme	
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input type="checkbox"/>	Doktora <input checked="" type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU	
Tezin Adı	BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ FİRMALARIN DENETİM KALİTESİ ALGILARININ İNCELENMESİ VE TÜRKİYE GENELİNDE BİR UYGULAMA		

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetime Tabi Firmaların Denetim Kalitesi Algılarının İncelenmesi ve Türkiye Genelinde Bir Uygulama” başlıklı bu çalışma 5.11.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı	Danışman ve Üyeler	İmza
Prof.Dr Fehmi KARASİOĞLU	Danışman	
Prof.Dr. Mehmet GÖKÜŞ	Üye	
Doç. Dr. Haluk DUMAN	Üye	
Dr. Öğr. Üyesi Alper Tunga ALKAN	Üye	
Dr. Öğr. Üyesi Namık Kemal ERDEMİR	Üye	

## ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR

Doktora tez dönemi boyunca “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetime Tabi Firmaların Denetim Kalitesi Algılarının İncelenmesi ve Türkiye Geneline Bir Uygulama” konulu tezde yardımları olan başta danışmanım Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU olmak üzere, Prof. Dr. Mehmet GÖKÜŞ, Prof. Dr. Mehmet Fedai KAYA, Doç Dr. Haluk DUMAN, Dr. Öğr. Üyesi Namık Kemal ERDEMİR ve Dr. Öğr. Üyesi Alper Tunga ALKAN, hocalarıma teşekkürlerimi sunarım.

**Taner ÖZGÜL**

**Konya, 2019**





Bu çalışmayı,

Onlara olan borcumu hiçbir zaman ödeyemeyeceğim ve her zaman yanımda olan annem Mehlika ÖZGÜL ve babam Mehmet Ali ÖZGÜL' e ithaf ediyorum.



**T. C.**  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**

<b>Öğrencinin</b>	Adı Soyadı	Taner ÖZGÜL		
	Numarası	144127001010		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme/İşletme		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input type="checkbox"/>	Doktora <input checked="" type="checkbox"/>	
	Tezin Danışmanı	Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU		
Tezin Adı	BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ FİRMALARIN DENETİM KALİTESİ ALGILARININ İNCELENMESİ VE TÜRKİYE GENELİNDE BİR UYGULAMA			

### ÖZET

Dünya ekonomisi bilimsel gelişmelerle beraber artık daha dinamik bir yapıya dönüşmekte, dolayısıyla ekonomide rol alan faktörlerden her birinin önemi gün geçtikçe daha da artmaktadır. Firmalardan etkilenen ve firmaları etkileyen unsurlar olarak adlandırabileceğimiz firma paydaşlarının işletme hakkında sahip olmaları gereken bilgilere ulaşmaları onların doğru karar vermelerini sağlayacak ve bu da ekonomide beklenen gelişmeleri sağlayacaktır. Aksi halde gereken bilgilere paydaşların ulaşamaması ya da hatalı bilgilere ulaşması durumunda verecekleri kararlar yanlış olacak, bu da birçok firma paydaşının refahını olumsuz yönde etkileyecek ve netice olarak ülke ekonomisine yansımaları olumsuz olacaktır.

Bu tezin amacı; bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetime tabi firmaların denetim kalitesi algılarının incelenmesidir. Bu doğrultuda bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetime tabi firmalar üzerinde bir anket uygulaması yapılmıştır. Ankette firma özellikleri ve bağımsız denetim kalitesinin belirlenmesi hedeflenmiştir. Araştırma kapsamında toplanan veriler istatistiksel olarak analiz edilmiş, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetime tabi

firmaların denetim kalitesi algıları belirlenmiştir. Sonuçlar ilgili literatür doğrultusunda tartışılıp öneriler sunulmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde denetim kavramı, türleri, amaçları süreci, denetçi türleri ve denetim konusuyla ilgili standartlara değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise kalite ve muhasebe hizmetlerinde kalite konusuna değinilmiştir. Denetim kalitesi kavramına yönelik yapılan çeşitli akademik tanımlara yer verilmiş ve denetim kalitesini oluşturan faktörler açıklanmıştır. Kalitesiz bir denetimin işletme, paydaş ve ülke ekonomisi açısından doğurduğu sonuçlar ve kaliteli bir denetim için küresel ve ulusal ölçekte çözüm arayışlarına değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde bağımsız denetimin finansal raporlama, finansal raporlama kalitesi, kurumsal yönetim ve firma performansı üzerindeki etkileri açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde ise bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetime tabi firmaların denetim kalitesi algılarının incelenmesine yönelik Türkiye genelinde otuz üç adet bağımsız denetim kuruluşu ve yüz adet bağımsız denetime tabi firmayla yapılan anket çalışması, uygulaması ve analizine yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim Kalitesi, Bağımsız Denetim, Finansal Raporlama Kalitesi.





**T. C.**  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**

<b>Öğrencinin</b>	Adı Soyadı	Taner ÖZGÜL	
	Numarası	144127001010	
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme/İşletme	
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input type="checkbox"/>	Doktora <input checked="" type="checkbox"/>
	Tezin Danışmanı	Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU	
Tez İngilizce Adı	INVESTIGATION OF AUDIT QUALITY PERCEPTIONS OF INDEPENDENT AUDIT ORGANIZATIONS AND COMPANIES SUBJECT TO INDEPENDENT AUDIT AND AN APPLYING IN GENERAL TURKEY		

### SUMMARY

With the scientific developments, the world economy is now becoming a more dynamic structure, so the importance of each of the factors in the economy is increasing day by day. Accessing the information that the company's stakeholders, which are affected by the companies and which affect the companies, should have the information they need to have about the business will enable them to make the right decision and this will provide the expected developments in the economy. Otherwise, if the stakeholders do not have the necessary information or if they reach the wrong information, the decisions they will make will be wrong, which will adversely affect the welfare of many companies and consequently the negative impact on the national economy.

The aim of this thesis is; and the audit quality perceptions of independent audit firms and companies subject to independent audit. To this end, a survey was conducted on independent auditing firms and companies subject to independent auditing. The survey aimed to determine firm characteristics and independent audit quality. The data collected within the scope of the research were analyzed

statistically and the audit quality perceptions of independent audit firms and companies subject to independent audit were determined. The results were discussed in the light of the relevant literature and recommendations were presented.

In the first part of the study, the concept of audit, types, objectives process, auditor types and standards related to audit are mentioned.

In the second part of the study, quality and quality of accounting services are discussed. Various academic definitions regarding the concept of audit quality are included and the factors that make up the audit quality are explained. The results of a poor quality audit in terms of the firm, stakeholder and country economy and the search for a global and national solution for a quality audit are discussed.

In the third part of the study, the effects of independent audit on financial reporting, financial reporting quality, corporate governance and firm performance are explained. In the fourth part independent audit firm and the audit subject firms audit quality perception in Turkey to examine thirty-three independent auditor and made with the company subject to one hundred independent audit survey, it is included in the application and analysis.

**Keywords:** Audit Quality, Independent Audit, Financial Reporting Quality.

## İÇİNDEKİLER

<b>BİLİMSEL ETİK SAYFASI</b> .....	<b>i</b>
<b>DOKTORA TEZİ KABUL FORMU</b> .....	<b>ii</b>
<b>ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR</b> .....	<b>iii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>v</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>vii</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>ix</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>xiv</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> .....	<b>xv</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>

### 1. BÖLÜM

#### DENETİM KAVRAMI VE KAVRAMSAL AÇIKLAMALAR

1.1. Denetim Kavramı .....	3
1.2. Denetimin Unsurları .....	4
1.3. Denetim ve Benzer Kavramlar .....	5
1.3.1. Kontrol .....	5
1.3.2. Teftiş .....	6
1.3.3. Revizyon .....	6
1.4. Denetim ve Muhasebe İlişkisi .....	7
1.5. Denetim Türleri .....	7
1.5.1. Konu ve Amaca Göre Denetimin Türleri.....	7
1.5.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	10
1.6. Bağımsız Denetimi Ortaya Çıkaran Faktörler .....	13
1.6.1. Çıkar Çatışmaları .....	13
1.6.2. Karmaşık Muhasebe Sistemleri.....	14
1.6.3. Doğru ve Güvenilir Bilgi İsteği.....	14
1.6.4. Ekonomik Kalkınmanın Bağımsız Denetim Gereksinimi.....	14
1.6.5. Finansal Sistemin Bağımsız Denetim Gereksinimi .....	15
1.6.6. Diğer Nedenler .....	15
1.7. Bağımsız Denetimin Amaçları .....	16
1.8. Bağımsız Denetimin Sağladığı Yararlar.....	17
1.8.1. Denetlenen Firmaya Sağladığı Yararlar.....	17
1.8.1. Kamu Otoritesine Sağladığı Yararlar.....	18
1.8.2. İşletmeyle İlgili Diğer Çıkar Gruplarına Sağladığı Yararlar.....	18
1.8.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağladığı Yararlar .....	19
1.9. Bağımsız Denetim Süreci .....	19

1.10.	Denetçi Kavramı ve Türleri .....	20
1.11.	Denetimde Standartlar ve Önemi.....	21
1.11.1.	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları .....	21
1.11.2.	Uluslararası Denetim Standartları .....	22
1.11.3.	İç Denetim Standartları .....	23

## 2. BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

2.1.	Kalite Kavramı .....	25
2.1.1.	Kalitenin Özellikleri.....	26
2.1.2.	Muhasebe Hizmetlerinde Kalite Anlayışı .....	26
2.2.	Denetim Kalitesi Kavramı.....	27
2.2.1.	Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler .....	29
2.2.1.1.	Örgüt Kültürü.....	29
2.2.1.2.	Denetim Kültürü .....	30
2.2.1.3.	Denetim Komitesi .....	30
2.2.1.4.	İç Denetim ve İç Kontrol Sistemi .....	31
2.2.1.4.	Denetim Firmasının Büyüklüğü.....	31
2.2.1.5.	Denetçi Kalitesi ve Tecrübesi .....	32
2.2.1.6.	Denetim Süreci .....	33
2.2.1.7.	Denetim Ücreti.....	33
2.2.1.8.	Denetim Firmasına Rotasyon (Değişim) Uygulaması .....	34
2.2.1.9.	Denetim Dışı Hizmetler .....	35
2.2.1.10.	Yasal Sistem .....	35
2.2.1.11.	Etik Kurallar .....	36
2.2.1.12.	Kalite Kontrol Sistemi .....	36
2.2.1.13.	Kalite Güvence Sistemi .....	37
2.2.1.14.	Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim .....	37
2.2.1.15.	Denetim Standartlarına Uyum .....	38
2.2.1.16.	Denetçi Bağımsızlığı.....	38
2.2.1.17.	Mesleki Aidiyet.....	39
2.2.1.18.	Denetim Ekibinin Nitelikleri .....	39
2.3.	Kalitesiz Bağımsız Denetimin Dünyadaki Sonuçları .....	39
2.3.1.	Enron Skandalı .....	40
2.3.2.	WorldCom Skandalı.....	40
2.3.3.	Parmalat Skandalı.....	41
2.3.4.	Waste Management Skandalı .....	41
2.3.5.	Sunbeam Skandalı .....	42
2.3.6.	Cendant Skandalı .....	42

2.4.	Kalitesiz Bağımsız Denetimin Türkiye’deki Sonuçları.....	43
2.4.1.	Pamukbank.....	44
2.4.2.	İmar Bankası .....	44
2.4.3.	Egebank.....	45
2.4.4.	Toprakbank .....	45
2.5.	Kaliteli Denetim İçin Küresel Ölçekte Çözüm Arayışları.....	46
2.5.1.	Avrupa Birliğinde Kamu Gözetim Sistemi ve 2006\43\EC Sayılı Direktif 46	
2.5.2.	ABD Kamu Şirketleri Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB).....	47
2.5.3.	İngiltere Finansal Raporlama Konseyi (FRC) .....	48
2.5.4.	Fransa Yasal Denetim Yüksek Konseyi (H3C) .....	48
2.5.5.	İtalya Devlet Genel Muhasebe Ofisi (RGS).....	49
2.5.6.	Hollanda Finansal Piyasalar Kurumu (AFM) .....	49
2.6.	Uluslararası Düzenleyici Kurumlar ve Kuruluşlar .....	49
2.6.1.	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	49
2.6.2.	Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB).....	50
2.6.3.	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) .....	50
2.6.4.	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB).....	51
2.6.5.	Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu ( IAESB).....	51
2.6.6.	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE).....	51
2.6.7.	Kamu Gözetim Kurumu (POB) .....	52
2.7.	Türkiye’de Bağımsız Denetim Kalitesine İlişkin Kurumlar .....	52
2.8.	Türkiye’de Bağımsız Denetim Kalitesiyle İlgili Kurumlar.....	53
2.8.1.	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği.....	53
2.8.2.	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu.....	53
2.8.3.	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu .....	54
2.8.4.	Sermaye Piyasası Kurulu .....	54
2.8.5.	Hazine Müsteşarlığı .....	55
2.8.6.	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK).....	55
2.8.7.	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK).....	55
2.8.8.	Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK).....	56
2.8.9.	Türkiye’de Kamu Gözetim Sistemi ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) .....	56
2.9.	Bağımsız Denetim Kalitesine Yönelik Yapılan Çalışmalar .....	57
2.9.1.	Bağımsız Denetim Kalitesine Yönelik Yapılan Uluslararası Çalışmalar .....	58
2.9.2.	Bağımsız Denetim Kalitesine Yönelik Yapılan Ulusal Çalışmalar .....	63

### 3. BÖLÜM

#### BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN FİRMA VE FİNANSAL RAPORLAMA ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

3.1. Bağımsız Denetim ve Finansal Tablo İlişkisi.....	68
3.1.1. Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetim İhtiyacı.....	68
3.2. Finansal Tabloların Hazırlanmasındaki Varsayımlar .....	69
3.2.1. İşletmenin Sürekliliği .....	69
3.2.2. Muhasebenin Tahakkuk Esası.....	69
3.2.3. Önemlilik ve Birleştirme.....	70
3.2.4. Netleştirme (Mahsup Etme) .....	70
3.2.5. Raporlama Sıklığı .....	71
3.2.6. Karşılaştırmalı Bilgi .....	71
3.2.7. Sunuluşun Tutarlılığı.....	72
3.3. Finansal Raporlama Kalitesi .....	72
3.4. Ükelere Özgü Faktörler Açısından Finansal Raporlama Kalitesi .....	72
3.4.1. Kültür Faktörü.....	73
3.4.2. Politik sistem.....	73
3.4.3. Finansal Piyasaların Gelişmişlik Düzeyi .....	73
3.4.4. Ekonomik ve Sosyal Koşullar .....	74
3.4.5. Muhasebe Meslek Örgütleri ve Muhasebe Sistemleri .....	75
3.4.6. Rekabet Ortamı .....	75
3.4.7. Yasal Sistem.....	75
3.4.8. Vergi Sistemi.....	76
3.4.9. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslar arası Muhasebe Standartları (UMS), .....	76
3.5. İşletmeye Özgü Faktörler Açısından Finansal Raporlama Kalitesi .....	77
3.5.1. Etik Anlayışı .....	77
3.5.2. İşletmenin Performansı .....	78
3.5.3. İşletme Büyüklüğü .....	78
3.5.4. Sermaye Yapısı .....	79
3.5.5. Ortaklık Yapısı .....	79
3.5.6. Kurumsal Yönetime Verilen Önem .....	79
3.5.7. İşletme Yönetiminin Özellikleri.....	82
3.5.8. Muhasebe Bilgi Sisteminin Yapısı.....	82
3.5.9. İç Denetim.....	83
3.5.10. Bağımsız Denetim Kalitesi .....	84
3.5.11. Denetim Komitesi .....	84
3.6. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Finansal Raporlama Kalitesi.....	85

3.6.1.	İhtiyaca Uygunluk .....	86
3.6.2.	Gerçeğe Uygun Sunum .....	86
3.6.3.	Karşılaştırılabilirlik .....	87
3.6.4.	Doğrulanabilirlik .....	88
3.6.5.	Zamanında Sunum .....	88
3.6.6.	Anlaşılabilirlik .....	89
3.7.	Bağımsız Denetim ve Kurumsal Yönetim İlişkisi .....	89
3.7.1.	Adillik (Eşitlik / Adalet) İlkesi .....	90
3.7.2.	Şeffaflık .....	90
3.7.3.	Hesap Verilebilirlik .....	91
3.7.4.	Sorumluluk .....	91
3.8.	Bağımsız Denetim ve Performans ilişkisi .....	92

#### 4. BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ FİRMALARIN DENETİM KALİTESİ ALGILARININ İNCELENMESİNE YÖNELİK TÜRKİYE GENELİNDE BİR UYGULAMA

4.1.	Araştırmanın Amacı .....	93
4.2.	Araştırmanın Önemi .....	93
4.3.	Araştırmanın Sınırlılıkları .....	94
4.4.	Araştırmanın Kapsamı ve Örneklemi .....	94
4.5.	Araştırmanın Yöntemi .....	95
4.6.	Araştırmanın Değişkenleri .....	95
4.7.	Araştırmanın Modeli .....	95
4.8.	Hipotez Geliştirme .....	96
4.9.	Verilerin Analizi .....	97
<b>SONUÇ ve ÖNERİLER.....</b>		<b>134</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>		<b>139</b>
<b>EKLER.....</b>		<b>159</b>
EK - 1: Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Yönelik Anket Soruları .....		159
EK - 2: Bağımsız Denetime Tabi Firmalara Yönelik Anket Soruları .....		163
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>		<b>167</b>

## TABLOLAR LİSTESİ

Tablo - 1: Muhasebe ve Denetimin Karşılaştırması.....	7
Tablo - 2: Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Ait Güvenilirlik Analizi.....	98
Tablo - 3: One-Sample Kolmogorov-Smirnov Testi .....	104
Tablo - 4: Bağımsız Denetim Kuruluşları Frekans Tablosu .....	104
Tablo - 5: Cinsiyet Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması .....	107
Tablo - 6: Yaş Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması .....	108
Tablo - 7: Firma İçindeki Unvan Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması.....	109
Tablo - 8: Eğitim Durumu Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması.....	110
Tablo - 9: Denetim Mesleğindeki Çalışma Süresi Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması.....	111
Tablo - 10: Uluslararası Denetim Firması İle İlişki Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması .....	112
Tablo - 11: Denetim Kuruluşlarının Hizmet Süresi Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması .....	113
Tablo - 12: Denetim Kalitesi Alt Boyutlarının Birbirleri İle İlişkisi (Korelasyonu)	115
Tablo - 13: Bağımsız Denetime Tabi Şirketlere Ait Güvenilirlik Analizi.....	117
Tablo - 14: One-Sample Kolmogorov-Smirnov Testi .....	123
Tablo - 15: Denetime Tabi Firmalara Ait Frekans Tablosu.....	123
Tablo - 16: Cinsiyet Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması .....	125
Tablo - 17: Yaş Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması .....	126
Tablo - 18: Eğitim Durumu Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması.....	128
Tablo - 19: Şirketteki Pozisyon Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması.....	129
Tablo - 20: Denetim Kalitesi Alt Boyutlarının Birbirleri İle İlişkisi (Korelasyonu)	132



**KISALTMALAR LİSTESİ**

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AFM	: Hollanda Finansal Piyasalar Kurumu
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
CRCC	: Yasal Denetçiler Bölgesel Birliği
CNCC	: Yasal Denetçiler Ulusal Birliği
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
FASB	: Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
FEE	: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (The European Federation of Accountants)
FRC	: Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council)
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
H3C	: Fransa Yasal Denetim Yüksek Konseyi
IAESB	: Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (International Accounting Education Standards Board)
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board)
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)

IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)
IESBA	: Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants)
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)
ISAS	: Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing)
ISO	: Uluslararası Standartlar Örgütü (International Organization for Standards)
ISQC	: Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (International Standards for Quality Control)
JIS	: Japon Endüstriyel Standartları (Japanese Industrial Standards)
IIASB	: Uluslararası İç Denetim Standartları Kurulu (International Internal Audit Standards Board)
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
PCAOB	: Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)
POB	: Mesleki Gözetim Kurumu (Professional Oversight Board)
RGS	: İtalya Devlet Genel Muhasebe Ofisi
SAS	: Denetim Standartları Tebliği (Statements on Auditing Standards)
SEC	: Sermaye Piyasası Kurulu (Security Exchange Board)
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SOA	: Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SSC	: İtalya Standart Belirleme Komitesi
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
XKURY	: Kurumsal Yönetim Endeksi
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

## GİRİŞ

İşletmelerin sürekli olduğu varsayımından hareketle, işletmeler hakkındaki bilgilere güven olduğu sürece işletmeler daha sağlam adımlarla, istikrarlı bir şekilde yaşamına devam eder. Ancak işletmeler finansal durumu hakkında bilgi verdiği finansal tablolarına olan güveni kaybettiği zaman, işletmeden etkilenen ve işletmeyi etkileyen tüm grupların buna ilişkin bir tepkileri olacak, işletmenin ve dolayısıyla ekonominin geleceğini etkileyecektir. Dolayısıyla işletmeler finansal bilgilerini paydaşlarına gereği gibi sunmak zorundadır. Bu hem işletme hem de paydaşlarının menfaati için büyük önem arz eder. İşletme paydaşlarından bir ya da bir kaçının lehine bir finansal raporlama işletmenin ve diğer paydaşların aleyhine sonuçlanır. Bu sonuç da tarihte örneklerine sıkça rastladığımız ve ileride bahsedeceğimiz iflasları da beraberinde getirir.

İşletmelerin, finansal raporlarının paydaşlar arasındaki asimetrik bilgi<sup>1</sup> sorununa yol açmadan sunması gereklidir. Çünkü böyle bir sorun piyasalarda yapılacak birçok alım ve satım sözleşmelerini olumsuz yönde etkileyecek bu da ekonomiyi olumsuz yönde etkileyecektir. Dolayısıyla finansal raporların bilgi asimetrisini ortadan kaldırması gibi bir fonksiyonu vardır. Bu fonksiyon ise ancak kaliteli finansal raporlarla mümkün olmaktadır. Kaliteli bir finansal raporlamada ise birçok faktörün etkili olmasının yanında bağımsız denetim faaliyetleri de bu konuda büyük önem arz etmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde, denetim ve ilişki kavramlar tanımlanmış, işletmeleri ve işletme paydaşlarını denetime yönelten nedenler açıklanmıştır. Ayrıca muhasebe fonksiyonunun çıktılarının denetimin girdisi olması nedeniyle muhasebe

---

<sup>1</sup> Asimetrik Bilgi: Ticari bir faaliyette taraflardan birinin diğerine göre daha değerli bilgilere sahip olmasıdır (Otluoğlu, 2015: 25-26).

ve denetim ilişkisi üzerinde durulmuş, son olarak da denetim s¼reci ve bu s¼reçte ¼nem arz eden denetçi ve denetim standartlarına yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise kalite ve muhasebe hizmetlerinde kalite konusuna değinilmiş aynı zamanda finansal tablo ve finansal raporlama hakkında kısaca bilgi verilmiştir. Daha sonra finansal raporlama kalitesi kavramından bahsedilmiş ve finansal raporlama kalitesine farklı açıdan yaklaşımlar ele alınmıştır.

Çalışmanın üç¼nc¼ bölümünde ise denetim kalitesi kavramına yönelik yapılan çeşitli akademik tanımlara yer verilmiş ve denetim kalitesini oluşturan fakt¼rler açıklanmış, kalitesiz bir denetimin işletme, paydaş ve ¼lke ekonomisi açısından doğurduğu sonuçlar ve kaliteli bir için küresel ve ulusal ¼lçekte ç¼z¼m arayışlarına değinilmiştir.

Çalışmanın d¼rd¼nc¼ ve son bölümde ise bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetime tabi firmaların denetim kalitesi algılarının incelenmesine yönelik T¼rkiye genelinde otuz üç adet bağımsız denetim kuruluşu ve y¼z adet bağımsız denetime tabi firmayla yapılan anket çalışması, uygulaması ve analizine yer verilmiştir.

## 1. BÖLÜM

### DENETİM KAVRAMI VE KAVRAMSAL AÇIKLAMALAR

Denetim kavramı geniş bir kavram olup, bu kavram öncelikli olarak etimoloji, işletme bilimi ve daha sonra konumuz olan muhasebe denetimi çerçevesinde ele alınmıştır.

#### 1.1. Denetim Kavramı

Türkçede denetim kavramı, “dene” kökünden türemiş, (Aktaran: Batmaz, 2015:8) içeriği itibariyle bir şeyin olması gerekene, gerçekte olduğuna, ne kadar yakın olduğunun sınanması ve nitelik itibariyle de yeterliliğinin değerlendirilmesi şeklinde anlam kazanmıştır. Nitekim Türk Dil Kurumu Sözlüğü, söz konusu kavramın isim halini “denetleme” olarak belirtmiş ve onu da “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, teftiş, murakabe, kontrol” şeklinde tanımlamıştır (Batmaz, 2015:8).

Denetime etimolojik bakışın yanı sıra işletme bilimi çerçevesine baktığımızda ise esas olarak işletme veya yönetim biliminin temel fonksiyonlarından olduğunu söylemek mümkündür. İşletmenin fonksiyonları sıralandığında, denetim bu fonksiyonların sonundadır ve işletmenin diğer fonksiyonlarının ilerleyişini, neticesini ve hatta bazen de geleceğini sorgulamasını ve tahmin etmesini sağlar (Özgül vd. 2012:185). İşletme bilimi çerçevesinde denetim kavramını tanımlamak gerekirse denetim; bir örgütün veya belirli bir planın, programın ya da projenin, önceden belirlenmiş işleyiş ve çıktı standartlarıyla, araştırma, gözlem, sorgulama yoluyla uygunluğunun derecesini, bulguların değerlendirilmesini, nesnel ve sistematik bir tavırla taraflara aktarılması sürecidir (Köse, 2007:5).

Denetim yönetimin bir fonksiyonu olmasının yanında muhasebenin de bir fonksiyonudur. Bu bağlamda denetim; iktisadi aktivite ve olaylarla alakalı savların daha öncesinden öngörölmüş ölçütlere uygunluklarını tespit etmek ve neticeleri ilgililere iletmek için tarafsız olarak delil toplama ve kanıtları değerlendirme faaliyetlerini yerine getiren sistematik süreçtir (Yakar, 2015:252). Denetimin, iktisadi aktivitelerde bulunan birimlere uygulanması esastır. Denetim sürecinde yapılan,

denetçilerin savunduğu ilkeleri ve şirketlerin gerçekleştirdikleri faaliyetler ve olaylar sonucunda ortaya koyduğu bilgileri karşılaştırmaktır (Güney ve Sarı, 2015: 3).

Ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak muhasebeleştirimin karmaşık ve içinden çıkılmaz bir hale dönüşmesi sebebiyle çeşitli tahsilat ve ödemeleri izleme manasındaki muhasebe denetimi, bu manadan ayrılarak şu anda ileri seviyede deneyim ve bilgi gerektiren bir uzmanlık alanı haline dönüşmüştür (Karanfiloğlu, 1998: 28). Denetim, bugünkü durumu tespit etmek ve bugün olması gerekenlerle karşılaştırma yapmaktır. Günden güne daha da önemli hale gelmektedir. Elbette bunun en önemli sebepleri, tüm dünyada muhasebe ya da denetim skandalları ve bunun neticesi olarak değerlendirebileceğimiz iktisadi krizlerdir (Ataman, 2010: 18). Denetim, geçmiş ve gelecek arasındaki durumu değerlendirmek için bir araçtır. Nitekim denetim, hedefler doğrultusunda karşılaştırma yapar, hedeflere ulaşılma derecesini belirler ve mevcut durumu ilgili gruplara bildirir (Doğan, 2015: 112).

## 1.2. Denetimin Unsurları

Denetim kavramını oluşturan çeşitli unsurlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

**Süreçtir:** Denetim sürecinin bazı aşamaları vardır. Bu aşamalar denetim için gereken delil ve bilgilerin elde edilmesi, işlenmesi ve bunların değerlendirilmeye tabi tutulması; değerlendirmenin sonucuna bakılarak denetim görüşü oluşturulması ve oluşturulan görüşün denetim raporuyla ilgililere iletilmesi safhaları vardır. Denetim sürecine, bilginin üretilmesi ve karar alma süreci şeklinde bakılmalıdır. Denetim sistematik bir süreçtir. Bu sistematik süreç akılcı olarak birbirini takip eden sistemleştirilmiş safhalardan oluşur. Denetim süreci bir anlama ve plana sahiptir, akılcıdır, planlı olarak işler ve bilimseldir (Güredin, 2014: 11).

**İktisadi Faaliyetlere ve Olaylara İlişkin İddialar (Savlar):** Firma yönetimi mali tablolarında eksiksizlik, tamlık, doğruluk gibi bazı iddialarda bulunur. Muhasebe denetimiyle aynı anlama gelen mali tablo denetiminde denetime konu olan firmanın savlarıdır (Yılancı vd., 2012: 4).

**Önceden Saptanmış Ölçütler:** Denetçi tarafından, firmanın savı özelliğindeki mali tablolar önceden belirlenmiş kriterlerle mukayese edilir, bu kriterlere göre doğru ve güvenilir olduğuna karar verilir. Bu kriterler, yasalar, sözleşmeler, yönetimce

belirlenmiş hedefler ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri olabilir (Başpınar, 2005: 36).

**Tarafsızca Kanıt Bulma Değerlendirme:** Bir denetçi, denetim faaliyeti neticesinde aktaracağı denetim görüşünü yeterli olan bir miktarda ve kaliteye sahip olan delile dayandırılmalıdır (Kavut vd., 2009: 17). Tarafsız kavramıyla kastedilen, denetimle direkt ilgili olmayan birisi tarafından denetimin yapılmasını ve denetçinin tarafsızca delil elde ederek testlerin yerine getirilmesini ifade eder. Yani tarafsızlık yalnızca denetim konusuyla ilgili bilgi, çalışma ya da işlem unsurlarıyla doğrudan ilgili olmayan, bağımsız birisi tarafından yerine getirilebilir (Yılancı vd., 2012: 4).

**İlgi Duyanlara Bildirme:** Firmayla alakalı mali olaylarla pek çok kişi ve firmanın direkt ya da endirekt alakası vardır. Denetçi alakalıları, firmanın mali bilgileriyle ilgili gerçekleştirdiği denetimin neticesinde vardığı neticeyi yazılı bir şekilde raporunda ifade eder. Bu işlem, denetimde son aşamada yapılır (Başpınar, 2005: 36).

### **1.3. Denetim ve Benzer Kavramlar**

Denetim terimi, genellikle kontrol, revizyon, teftiş kavramlarıyla aynı manada kullanılıyor olsa da denetim, bunun dışında metot ve amaçları ihtiva eden ve çoğunlukla bunların neticelerinden de faydalanan, birçok yolsuzluk ve hataları, bunlardan sorumlu olanları tespit etmekten daha ziyade, denetim yapılan alanlarda yolsuzluk ve hata ihtimalini minimuma indirerek, üretim faaliyetlerinde faydalanılan araçlardan daha verimli, etkin ve ekonomik olarak faydalanılmasını sağlayacak metotlarla ilgili kılavuzluk etmeyi, daha iyi uygulamalarla ilgili çeşitli örneklerin tespit edilmesi ve geliştirilmesiyle yönetimde daha iyi faaliyetlerin ortaya konulması konusunda yol gösteren bir eylemdir (Köse, 2007: 6). Denetim kavramı yerine kullanılan benzer kavramlar aşağıda ifade edilmiştir.

#### **1.3.1. Kontrol**

Kontrol çalışması denetim yapılmadan önce yapılmadan önceki çalışmadır. Bir çalışmanın amaçlanan biçimde neticelenmesi için ya da amaca varmak için bir takım tedbirler alınır. Bu tedbirler neticeler elde etmek, neticeyi kontrol altına almak içindir. İlk olarak tedbirler alınır ve daha sonra gereken sistem oluşturulur, sonra uygulama yapılır, uygulamaların neticeleri için ölçme yapılır. Amaçlanan neticelere



uygun olup olmadığı tespit edilmeye çalışılır. Bu aşamalar içerisinde amaçlara varmak için uygulanan tedbirler, bir kontrol çalışmasıdır. Bu amaçlara varma düzeyini ya da meydana gelen sapmaların belirlenmesi denetim çalışmasıdır (Başpınar, 2005: 36).

Denetim faaliyeti ve kontrol arasındaki fark kontrolün genellikle işlemlerin uygulanması esnasında aşamaların içinde olmasıdır. Denetim ise işlemler, faaliyetler ya da süreçler gerçekleştirildikten sonra işlemler, faaliyetler ya da süreçlerden bağımsızca gerçekleştirilmektedir. Denetim ve kontrol arasındaki başka bir fark da kontrolde devamlılığın olmasıdır. Denetim faaliyetlerinin sadece başlangıcından ve sonundan bahsetmek mümkünken kontrol devamlıdır. Kontrolün, denetime nazaran daha soyut olduğunu söylemek mümkündür. Denetim faaliyetlerini ise somut bir şekilde gözlemleyebiliriz. Kontrol firma içindeki herkesle ilgilidir. Bunun yanında yalnızca firma içindeki bazı kişiler denetim faaliyetini yerine getirir (Yılancı vd., 2012: 4).

### **1.3.2. Teftiş**

Resmi bir otoriteyle ilgili bir anlam içeren teftiş kavramı, Latin dilinde içine bakmak (in-specere) ve bakmak (specere) manalarına gelmekte olup daha yakın olarak araştırmak, resmi inceleme ve soruşturma manasına gelmektedir. Teftiş faaliyetini gerçekleştirene müfettiş adı verilmektedir (Okur, 2010: 573). Ülkemizde denetim ve teftiş kavramlarının zaman içerisinde farklı anlamda ve işlevde kullanılması yaygınlaşmaktadır. Burada önemli olan, denetim ve teftişin hangi anlam ve işlevde olacağına açıklanması ve birbirine karıştırılmadan yürütülmesidir. Denetim, tanımlanmış ve standartlara bağlanmış bir faaliyet olduğuna göre, teftişin de tanımlanması ve işlevinin ortaya konulması, uluslararası yaklaşımlar da göz önüne alınarak özellikle kamuda hangi yapıda ve düzeyde yürütüleceğinin belirlenmesi gerekmektedir (Örenay, 2012: 92-93).

### **1.3.3. Revizyon**

Revizyon, gözden geçirmek, tekrar incelemektir. Daha çok finansal olayların ve vergi hesaplarının (belge vs.) incelenmesidir. Gözden geçirmek, tekrar incelemek anlamına gelir. Revizyon daha çok finansal olayların incelenmesi ve denetlenmesi

için kullanılmaktadır. Çoğu kez muhasebe kayıtları tamamlandıktan sonra hesapların vergi yasalarına veya uygulanan diğer muhasebe sistemine uygunluğunun bir kez daha incelenmesi anlamına gelir. (Selimoğlu vd., 2012: 6).

#### 1.4. Denetim ve Muhasebe İlişkisi

Muhasebe belli bir döneme ait işletmenin finansal durumu, faaliyet performansı, finansal durumundaki değişiklikler, nakit akışı gibi finansal ve finansal olmayan bilgilerin sunulması fonksiyonunu icra etmektedir Türkiye muhasebe standartlarına göre finansal bilginin ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunulması esastır. Bu bağlamda işletme çevresinin ihtiyacı olan finansal ve finansal olmayan bilginin hazırlanması ve sunulması muhasebenin görevi iken, yürürlükteki yasal mevzuata uygunluğunun kontrolü ve makul güvence sağlanması denetimin işlevidir. Muhasebe ve denetim kıyaslaması Tablo - 1' de gösterilmiştir.

**Tablo - 1: Muhasebe ve Denetimin Karşılaştırması**

<b>MUHASEBE</b>	<b>DENETİM</b>
Finansal nitelikli verilerin kaydedilmesi	Finansal nitelikli verilerin doğruluğunun incelenmesi
İşlemlerin GKGMİ ve yasal mevzuata uygun yapılması	İşlemlerin GKGMİ ve yasal mevzuata uygunluğunun incelenmesi
Muhasebe Standartlarından yararlanır	Denetim Standartlarından yararlanır
Finansal tabloların hazırlanması	Finansal tabloların doğruluğunun güvenilirliğinin değerlendirilmesi
Finansal tabloların ilgililere sunulması	Denetim raporunun ilgililere sunulması

Kaynak: Kavut vd., 2009:19

#### 1.5. Denetim Türleri

Aşağıda denetimin türlerine değinilmiş ve kısaca açıklanmıştır.

##### 1.5.1. Konu ve Amaca Göre Denetimin Türleri

Denetim faaliyetini konuya ya da amaca göre sınıflandırmak mümkündür. Denetimle varılması düşünülen amaçlar açısından denetim; uygunluk, mali tablolar,

faaliyet ve son olarak özel amaçlı denetim şeklinde incelenebilir (Kavut vd., 2009: 39).

**Uygunluk Denetimi:** Firmaların çalışmalarının belirlenmiş metot, kural ve hukuka uygunluğunun tespiti için yapılır. Bu denetimde bir otorite tarafından belirlenen kurallara ne kadar uyulduğu ile ilgili çalışma yapılır. İlgili otorite bir kamu kurumu da olabilir, firma üst düzey yönetimi de olabilir (Selimoğlu vd.,2012: 8). Firma içerisinde uygunluk denetimiyle ilgili olarak örnek verilmesi gerekirse; firmanın kasasında belli bir miktarda parayı bulundurması üst yönetim tarafından konulmuş bir kural olabilir. Bundaki amaç, rutin ihtiyaç haricindeki paranın bankaya yatırılarak değerlendirilmesi ve çalınma, dolandırılma gibi ihtimallerin azaltılmasıdır. Diğer taraftan denetim yapan kişi; konulmuş kurallara ne kadar uyulduğunu ve ne kadar etkili olduğunu tespit etmeli ve bu tespitlerini üst yönetime bildirmelidir (Erdoğan vd, 2012: 6).

**Mali Tablolar Denetimi:** Ekonomik birimler olan firmalarla ilgili mali bilgilerin oluşturulmasını ve iletilmesini üstlenen muhasebenin bu fonksiyonunu, finansal tablolar meydana getirmektedir. Mali tablolarda ifade edilen finansal ve finansal olmayan bilgilerin güvenilirlik, tamlık ve doğruluk esaslarına uygun olması gerekmektedir. Mali piyasalarda esas, güvenilir ve doğru bilgidir. Fakat pek çok sebepten dolayı, mali bilgilerin güvenilir ve doğru olması ihtimali azalmaktadır. Güvenilir ve doğru olmayan bilgilerle ilgili riskin mümkün olduğunca azaltılması için en doğru yöntem bağımsız denetimdir (Oktay, 2013: 44). Finansal tablo denetiminin amacı, finansal tablolarda belirlenmiş kriterlerle uyum derecesini araştırmaktır. GKGMİ (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)' ne göre oluşturulması gerekli olan finansal tablolar, bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, özsermaye değişim tablosu ve kar dağıtım tablosudur (Güredin, 2014: 16).

**Faaliyet Denetimi:** Faaliyet denetimi, firmanın hedeflerine ne kadar ulaştığını ve iktisadi olarak faaliyet gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla firma politikalarını, politikaların uygulama neticeleriyle ilgili değerlendirme yapma ve yönetime bazı öneriler sunma faaliyetleridir. Başka bir anlatımla firmadaki faaliyetlerin verimlilik ve etkinlik yönlerinden değerlendirilmesi, geliştirilmesi amacıyla firma yönetimine öneriler sunma faaliyetidir (Karanfiloğlu, 1998: 31).

Etkinlik, firma bölümleri esasında belirlenen hedeflere varmanın ölçüsüdür. Verimlilik kavramı ise tespit edilen hedefler ile bu hedeflere varmak amacıyla faydalanılan kaynaklar arasındaki orandır. Faaliyet denetiminde amaç, başarı denetimiyle ilgilidir ve geliştirme yapılacak ve/veya düzeltilmesi gereken sahaları belirlemek ve önerilerde bulunmaktır. Faaliyet denetimi, firmanın başarısına yönelik denetimdir ya da yönetime yönelik bir denetim olarak da tanımlanabilir ve çoğunlukla finansal tablolarda yapılan denetimden ya da uygunluk denetiminden nispeten daha zor bir denetim olduğu söylenebilir. Çünkü etkinlik ve verimlilik kriterlerini tespit ederek değerlemek ve bunlarla ilgili tanımlanan amaçlara ne kadar uygun olduğunu belirlemek gerekir ki bu da oldukça zordur (Erdoğan vd, 2012: 6).

Bu denetimde firmanın çalışmaları tarafsız kriterlerle değerlendirilmeye çalışılır. Firmanın çalışma faaliyetlerinin ne kadar yeterli olduğu, daha iyi neticeler alabilme imkânları değerlendirilir. Buna yönelik olarak öneriler sunulur. Amacı, yöneticilere ve firma dışındaki kişilere firma çalışmaları ile ilgili tarafsız bilgi sunmaktır. Bu denetime verimlilik denetimi, yönetimin denetimi adları da verilmektedir. Bu faaliyet danışman firmalarca gerçekleştirilir. Yapılan analizlerin sonuçları yalnızca finans ve muhasebe yönetimlerini ilgilendirmez. Ayrıca üretim metotları, pazarlamayla ilgili stratejileri, firma örgütlemesi gibi tüm işlevleri inceler (Erdoğan 2002: 38).

**Özel Amaçlı Denetim:** Belli bir konuyla ilgili karar veren birime, detaylı bilgiyi iletmek ve öneriler sunmak maksadıyla bir firmanın hesaplarını, finansal tablolarını ve bu tabloların dayanağı olan belgeler için inceleme yapılmasıdır. Özel amaçlı denetime yönelik incelemeler;

- Firmaların satın alınması, devredilmesi ve firmalardaki birleşme işlemlerinden önce gerçekleştirilen incelemeler,
- Kredi kurumlarında kredi vermeden önce gerçekleştirilen incelemeler,
- Tespit edilen yolsuzlukların veya ihmallerin incelenmesi,
- Vergiyle ilgili incelemeler,
- Kamu kurumlarınca gerçekleştirilen incelemeler,

- Mahkemeler tarafından yaptırılan bazı özel incelemeler şeklinde özetlenebilir (Karanfiloğlu, 1998: 31).

### 1.5.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

**İç Denetim:** Yönetimin bizzat veya personeline ya da oluşturduğu bir birime yaptırdığı denetim olarak tanımlanabilir (Okur, 2010: 576) İç denetimin fonksiyonu, iç kontrol sistemine yönelik yeterlilik ve etkinlik çalışmaları yaparak yönetime yardımcı olmaktır. İç denetim, firmadaki faaliyetlerin neticelerini ilgili prosedürlerdeki amaçlarla mukayese eder, belirlenen farkları analiz eder ve düzeltici tedbirler gerekiyorsa bunların alınmasını talep eder. Halen faaliyette bulunan pek çok küçük firmada iç kontrol faaliyetini yerine getiren yöneticiler, iç denetim faaliyetini de yerine getirmektedir. Ancak firmalar büyüdüğünde iç denetimi yerine getirecek uzman personele gereksinim vardır. Buna örnek olarak bankalarda iç denetimi yerine getiren banka müfettişlerini gösterebiliriz (Güney ve Sarı, 2015: 6).

İç denetimle ilgili faaliyetler; firmanın yönetim ve kontrolle ilgili yapıları, finansal faaliyetlerinin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçleriyle alakalı etkinlikler hakkında değerlendirme yapma ve geliştirme amacıyla sistemli, devamlı, disiplinli ve genel kabul görmüş standartlarla yerine getirilir (Gönülaçar, 2010: 3).

İç denetçiler görevleriyle ilgili;

- Firmanın muhasebe faaliyetlerinin ve oluşturulan raporların ne kadar doğru olduğunu belirlemek,
- Firmadaki faaliyetlerin, bütçedeki hedeflere ve planlara ne kadar uygun olduğunu belirlemek,
- Firma yönetimince oluşturulan politikalar, yönergeler ve uygulamalara uygun olup olmadığını belirlemek,
- Firmadaki hataları ya da hileleri tespit etmek,
- Uygunluk ve faaliyet denetimlerinin yerine getirilmesi,
- Firma yönetiminin talep ettiği özel denetimleri yerine getirmek biçiminde özetlenebilecek faaliyetleri yerine getirir (Kavut vd., 2009: 37).

**Kamu Denetimi:** Kamu denetimi, idarenin öngördüğü standartlardan yola çıkarak, uygulamanın bu standartlara göre vaziyetini ortaya koymak ve uygun tavsiyelerde bulunmak biçiminde tanımlanmaktadır. Kamu kurumlarının, daha genel bir ifadeyle yürütmenin eylem ve işlemleri, farklı şekillerde, çeşitli organ ve makamlarca denetlenmektedir. Bu denetim biçimleri; kamuoyu denetimi, yasama organının denetimi, yargı denetimi ve idarenin denetim olarak sınıflandırılabilir (Akyel vd., 2012: 8). Kamu denetçisi, kamu kuruluşlarının denetiminde (teftiş) faaliyet gösteren, devleti temsilen denetimi gerçekleştiren ve denetim neticesinde oluşturduğu raporu ilgili birimlere ileten denetçilerdir. Örneğin; Sayıştay Denetçisi veya Maliye Müfettişi gibi (Selimoğlu vd.,2012: 9).

**Bağımsız Denetim:** Finansal tablo ve bilgilerin, finansal raporlama standartlarına ne kadar uygun ve doğru olduğu konusunda güvence sağlamak için yapılır. Uygun ve yeterli bağımsız denetim delillerini bulma amacıyla, denetim standartlarında belirtilen bağımsız denetim metotlarını kullanarak kayıt, defter ve belge çerçevesinde denetim yapmak ve bunları değerlendirme işlemine tabi tutarak raporlamayı ifade etmektedir (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014: 30).

Türkiye’de bağımsız denetçi değişikliği ve denetim görüşüne ilişkin yasal düzenlemelere bakıldığında; BDDK, SPK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılan düzenlemelerin, 2 Kasım 2011 tarihinden sonra KGK tarafından yapılan düzenlemelerin ve daha sonra 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’yla yapılan kanuni düzenlemelerin bu konuda etkisinden bahsetmek mümkündür (Yaşar, 2015: 83).

Dünyada meydana gelen denetim ve muhasebe skandalları neticesinde muhasebe mesleğine duyulan güvende azalma meydana gelmiştir. Türkiye’deki denetim fonksiyonunun güvenilir ve bağımsız olmasını sağlamak için 660 Sayılı Kanun Hükümdeki Kararname’yle KGK oluşturulmasına karar verilmiş ve bağımsız denetim ile alakalı bütün yetkiler bu kuruma verilmiştir. KGK yayımladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde belirtilen şartları sağlamaları durumunda muhasebe meslek mensuplarına “bağımsız denetçi” unvanını vermektedir. Ayrıca bağımsız denetimle alakalı, yaptırım, ceza ve diğer düzenlemeleri de belirlemektedir (Dölen, 2015: 176).

660 Sayılı KHK'nın 2. maddesine göre, bağımsız denetim şu şekilde tanımlanmıştır:

*“Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.”*

Dünya genelinde iktisadi şartların devamlı biçimde değişmesi, firmalar arasındaki artmakta olan rekabet ve ayrıca bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişme, firmaları olumlu ve olumsuz biçimde etkisi altına almaya başlamıştır. Firmaların iş kapasiteleri artarken, yaptıkları işlemler de artmış ve bu nedenle maliye ve muhasebe kayıtları karmaşık hale gelmiştir. Bu karmaşık durum firmalara ait mali işlemlerin denetlenmesini zorlaştırırken, hile içeren işlemlerin de oluşabileceği ortamların meydana gelmesine sebebiyet vermiştir. (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 35).

Hata ve hile içeren işlemlerin sonucunda firmanın raporları gerçeği göstermemektedir. Böyle bir durum firma içi ve dışı menfaat sahiplerinin verecekleri finansal kararlarda yanılgılara neden olmaktadır. Gerçek olmayan bu bilgilerle firmada verilecek kararlar firmanın hedeflerini gerçekleştirmesini engellemekte, varlıklarının da kaybolmasına sebebiyet vermektedir. Bunun yanında firma dışındaki finansal bilgi kullanıcıları söz konusu bilgiler doğrultusunda yatırım kararları vereceklerinden dolayı iktisadi varlıklarını kaybetme ihtimalleri artacaktır. (Hatunoğlu vd. 2012:170).

Karar alıcı, firma tarafından açıklanmış bilgilerin, alacağı kararlar için yeterli düzeyde güvenilir olup olmadığını araştırması gerekir. Araştırması esnasında bazı metotları uygulasa da öncelikli olarak, bu girişimin iktisadi yönden ne kadar değerli olduğu belirlemelidir. Güvenilir bir bilginin yararı, o bilgi için yapılması gereken giderden fazla olduğunda, karar alıcı bu yolu seçmelidir. Açıklanmış olan bilgilerin güvenilirliğinin araştırılmasında uygulanan yöntem, firmanın mali bilgilerinin bağımsız olan bir şahıs tarafından denetime tabi tutularak doğru olup olmadığını

ortaya konulmasıdır. Tarafsızlığı, doğruluğu, bütünlüğü ve denetlenerek doğrulanan bilgi, karar alma için “güvenilir bilgi” olmaktadır (Erdoğan 2002: 63).

Yukarıda verilen tanımlardan hareket edildiğinde muhasebe denetimiyle ilgili olarak kısaca şunlar ifade edilebilir; bağımsız denetim faaliyeti ekonomik bir birimin belirli bir zaman dilimini kapsar, denetlenmesi planlanan bilgilerle daha önce tespit edilmiş kriterlerin karşılaştırması yapılır, denetçi bağımsız biçimde nesnel olarak faaliyetlerini yerine getirir, denetçi yeterli seviyede mesleki bilgi ve deneyime sahiptir, denetçi uygun metotları kullanarak yeterli düzeyde delil toplar, bu delilleri değerlendirir ve sonuçta denetçi, firmanın durumunu objektif bir biçimde ortaya koyan bir rapor sunar (Kandemir ve Akbulut, 2013: 41).

Bağımsız denetim sürecinin sağlıklı bir şekilde tamamlanabilmesi için bağımsızlık ve güvenilirlik unsurları önem arz etmektedir. Denetimin bağımsızlığı ancak bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçinin taraf olmadan, bağımsız olarak hareket etmesine bağlıdır. Bu nedenle, bağımsızlık kavramı genel kabul görmüş denetim standartlarında da yer almaktadır (Dölen, 2015: 2).

## **1.6. Bağımsız Denetimi Ortaya Çıkaran Faktörler**

Bağımsız denetim tarihsel süreç içerisinde bazı ihtiyaçların ortaya çıkması neticesinde ortaya çıkmış bir kavramdır. Aşağıda bu hususlardan kısaca bahsedilmiştir.

### **1.6.1. Çıkar Çatışmaları**

Mali tablo kullanıcıları ile mali tabloları hazırlayan yöneticiler arasındaki çıkar çatışması, mali bilgilerin doğruyu ve gerçeği yansıtmamasına neden olabilir. Bu durum, mali bilgiyi kullananların yanlış karar almasına ve zarar görmesine neden olacaktır. Çıkar çatışması mali tabloları hazırlayan yöneticilerle ortaklar arasında da meydana gelebilir. Firmanın mali durumunun farklı görünmesine ortakların doğru karar almamalarına neden olacaktır (Kavut vd., 2009: 15). Vekalet teorisi olarak isimlendirilen teoriye göre; asil-vekil arasındaki ilişkiler ortaklık yapısını haiz bütün firmaları etkilemektedir. Yönetim faaliyetinin profesyonel yöneticilere devredilmiş



olan firmalarda asil-vekil sorunlarıyla karşılaşmaktadır. Bunun sebebi ise asil ve vekilin amaçlarındaki farklılıklardır (Çelik ve Bedük, 2013: 62-63)

### **1.6.2. Karmaşık Muhasebe Sistemleri**

Ülkelerin diğer ülkelerle aralarındaki siyasi ilişkiler, küreselleşme, göçler dünyadaki iktisadi şartların devamlı olarak değişmesi ile sonuçlanmakta, firmalar arasında yükselen rekabet ve bilgi teknolojilerindeki hızlı ilerleme firmaları olumlu ve olumsuz şekilde etkilemektedir. Firmaların iş kapasiteleri artarken, bunun yanında işlem hacimlerinin artması dolayısıyla finansal sistem ve muhasebe sistemiyle ilgili kayıtlar da karmaşık hale gelmiştir. Bu karmaşık durum firmaların finansal işlemlerinin denetlenmesini de daha çok zorlaştırırken, hileli işlemlerin yapılması, daha uygun koşulların da meydana gelmesine sebep olmuştur (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015:35).

### **1.6.3. Doğru ve Güvenilir Bilgi İsteği**

Denetim gereksinimini meydana getiren ve / veya mecbur eden en önemli sebep ilgililerin doğru ve güvenilir bilgi isteğidir. Bu istek denetim gereksinimini meydana getiren en önemli unsurdur. Muhasebe sürecinde ortaya çıkan finansal veriler, bu verileri kullananların amaçlarıyla örtüşecek bir biçimde ve sağlıklı olabilmesi için; güvenilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir olmalıdır (Kavut vd., 2009: 14).

### **1.6.4. Ekonomik Kalkınmanın Bağımsız Denetim Gereksinimi**

Bir ülkede ekonominin kalkınması, özel girişimlerin gelişmesi ile mümkündür. Özel girişimler iki yolla kaynağa erişebilmektedirler. Bunun ilki kredi veren kurumlar, ikincisi ise sermaye piyasalarıdır. Kredi veren kurumlar, firmaların mali tablolarını değerlendirmeye tabi tutarak kredi vermektedirler. Özel firmalar, sermaye piyasalarına girerek tahvil veya hisse senedi ihraç etmek suretiyle fon oluştururlar. Firmaların, kaynak temini için tercih ettikleri her iki yolda da, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolara gereksinim bulunmaktadır. Bu nedenle iktisadi kalkınmanın en önemli faktörlerinden olan sermaye piyasalarının gelişimi ve uzun vadeli kredi kapasitesinin artmasında, bağımsız denetimin büyük katkısı vardır

(Esendemir, 2011b:3896). Potansiyel yatırımcılar sahip oldukları birikimleri mali tablolarından emin olduğu şirketlerin araçlarına yatırabilirler, aksi halde bundan kaçınırlar. Bu durum Finansal kurumlar açısından da söz konusudur.

### **1.6.5. Finansal Sistemin Bağımsız Denetim Gereksinimi**

Firmalara fon sağlayan kredi kurumları firmaya kullandırdıkları borçları izlemek veya kredi kullandırma kararını almak için mali bilgilere gereksinim duyarlar. Kredi kurumları için bu sebeplerle firmaların mali bilgileri oldukça öneme sahiptir (Yılancı vd., 2012: 14). Bunun yanında bağımsız denetim, fon talep eden pozisyonundaki denetimden geçen firmanın sermaye piyasalarına ulaşımını ve az maliyete sahip sermayeye erişimini kolay hale getirir. Bunun yanında denetimden geçen firmadaki verimsizlik ve hatalar azalır. Denetim yapan kişi, firmanın sahip olduğu riskler ve verimlilikler ile ilgili firma yönetimine öneriler sunmaktadır (Esendemir, 2011b: 3902).

Firmalarda, mali tabloların bağımsız denetçilerce denetimi, kanuni zorunlulukların haricinde, firma içindeki ve dışındaki bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla gerçekleştirilmektedir (Esendemir, 2011b: 3902).

Güvence Hizmetleri, yatırım yapanlar ve karar alanlar mali bilgiler ve firma performansının ölçülmesiyle ilgili bağımsız bir güvence talep ederler. Güvence hizmetleri, karar alanlar için bilgi niteliğini artıran bağımsız mesleki hizmetlerdir. Firmada karar almakla sorumlu olan kişiler, kararlarına esas olması ve yararlandıkları bilgilerin güvenilirliğini artırmak üzere güvence hizmetlerine ihtiyaç duyarlar. Güvence hizmeti, güvence sağlayan denetçinin bağımsızlığı ve incelenen bilgilerin tarafsızlığı sebebiyle değerlidir. Güvence hizmeti bağımsız denetim yapanlar tarafından veya diğer profesyonellerce verilen hizmetlerdir (Güredin, 2014: 4).

### **1.6.6. Diğer Nedenler**

Yukarıda belirtilen faktörlerin haricinde de denetimi zorunlu hale getiren bazı faktörler vardır. Bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgilere direkt ulaşmasındaki

sorunlar da denetim sisteminin oluşmasını mecbur kılmaktadır. Çeşitli niteliklere sahip bilgi kullanıcıları denetimi yapabilmesi, denetim yapabilse de, zamanın kısıtlı olması ve maliyetin yüksek olması nedeniyle bunun akılcı olması mümkün değildir. Dolayısıyla bağımsız denetim zorunluluğu oluşmaktadır (Kavut vd., 2009: 16).

Örnek olarak; bağımsız denetim yatırımı yapmak isteyen kişiler bazında düşünürsek bir yatırımcının firmanın mali bilgileri için denetim yapmaya yetkisi yoktur. Bu durumda, mali bilgilerin oluşturulması ile bu bilgileri kullananlar arasında bağımsız bir denetçinin, denetim faaliyetini yerine getirmesi en doğru seçimdir. Bunun nedeni denetçi yalnızca bu işi yapan profesyonel bir kişidir. Bu nedenle bilgiyi üreten ve kullanan taraflar denetçinin uzmanlığına güveneceklerdir. Bunun yanında taraflar, bağımsız bir biçimde faaliyetlerini sürdüren uzmanlar olmasından dolayı tarafsızlığından şüphelenilmeyecektir (Yıllancı vd., 2012: 15).

### **1.7. Bağımsız Denetimin Amaçları**

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde denetimin amacı aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:

*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.*

*(4) Denetimin unsurlarını, denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturur.*

Denetim faaliyetinin amacı, mali tablolarda açıklanan bilgiler ile önceden belirlenmiş kriterler arasındaki uyumun derecesini tespit etmektir. Dolayısıyla denetim, ölçülebilir bilgilerin ve kriterlerin karşılaştırılması sürecidir (Karanfiloğlu, 1998: 29). Başka bir ifadeyle, hazırlanmış olan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığını belirlemek, mali tablolar hakkında rapor vermek, hata ve hileleri tespit etmek ve oluşabilecek hata ve hileleri engellemektir (Güney ve Sarı, 2015: 7).

### **1.8. Bağımsız Denetimin Sağladığı Yararlar**

Denetim faaliyetlerinin çeşitli kesimlere sağladığı yararlar bulunmaktadır. Bu yararlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

#### **1.8.1. Denetlenen Firmaya Sağladığı Yararlar**

Yöneticiler, firmayı iyi yönetebilmek için karar verirken kaliteli bilgilere gereksinim duyarlar. Bir firmada verilerin kararların birçoğu mali niteliklidir. Eğer bu kararlar güvenilebilecek bilgiler değilse başarılı sonuçlar meydana gelmeyecektir. Firma sahip ve ortakları, bilgi kullanmada önemli unsurlardır. Sahipler veya ortaklar firmaya tahsis ettikleri sermayenin durumunu ve karlılığını izlemek amacıyla bilgiye gereksinim duyarlar. Firma içinden başka bir bilgi kullanıcısı da firma çalışanlarıdır. Çalışanların iş devamlılığı ve ücretleri firma başarısıyla ilişkili olduğundan dolayı mali bilgiye ihtiyaç duyarlar (Yılancı vd., 2012: 14).

Bağımsız denetimin doğru bir bilgi akışında önemli rolü vardır. Bu yönüyle firmayla ilgili olarak geleceğe yönelik öngörü ve analizler yapılmasında ve geleceğe yönelik doğru kararlar verilmesinde önemli rol oynar. Mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesini sağlar. İşletme yönetimi ve çalışanlarının hile yapmasının engellemesini sağlar. Bağımsız denetime tabi tutulmuş mali tablolarla firmaya olan güvenilirlik de artış göstermektedir. Bu nedenle kredi kurumları nezdinde firmanın kredibilitesi artar, firmanın düşük maliyetli finansman

bulması kolaylaşır. Böyle bir firmada tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur (Özyürek, 2012: 104).

### **1.8.1. Kamu Otoritesine Sağladığı Yararlar**

Bağımsız denetim, vergi gelirlerinin artırılmasında ve vergi problemlerinin çözümünde pozitif katkı sağlamaktadır. Vergiye esas matrahın firma mükelleflerince belirlenmesi, muhasebedeki kayıtlara istinaden yapılmaktadır. Bağımsız denetimden geçen mali tabloların vergi denetimine yönelik olarak daha az zaman harcanması, başka vergi kayıp ve kaçaklarının takibine fırsat vermektedir (Esendemir, 2011b: 3896).

### **1.8.2. İşletmeyle İlgili Diğer Çıkar Gruplarına Sağladığı Yararlar**

Bağımsız denetimden geçen finansal tablolar kredi kurumlarına kredi sağlamayla ilgili doğru karar almalarına yardımcı olur, mevcut ve potansiyel tasarruf sahibi yatırımcılara doğru yatırım kararı vermelerinde yardımcı olur. İşveren ve işçi sendikaları için ücret ve sosyal yardımların pazarlığında tarafsız bilgiler sunarak yardımcı olur. Bir firmanın satışa sunulması, satın alınması veya başka bir firmayla birleşmesinde alıcı ve satıcılara güvenilir nesnel bilgiler sunar. Firmayla ilgili olan taraflara, özellikle müşterilere, denetimden geçen firmanın kârlılık durumu, faaliyetlerinin ne kadar verimli olduğu ve mali yapısı konusunda doğru bilgiler sağlar (Güredin, 2014: 25).

Küreselleşme neticesinde uluslararası işletmelerde birleşmelerin artışı ve uluslararası yatırımların da gelişmekte olan ülkelere kayması, ekonominin lokomotifi olan firmaları farklı şartlara uyum göstermeye mecbur kılmaktadır. Firmaların rekabet güçlerini artırmak ve gelişen sermaye piyasalarına kolaylıkla girebilmek amacıyla mevcut muhasebe sistemlerini daha işler duruma getirip şeffaf, karşılaştırılabilir, doğru finansal tablolar hazırlanması ve bunların bağımsız denetime tabi tutularak güvenilirliğinin artırılması gerekmektedir (Selimoğlu vd.,2012: 3).

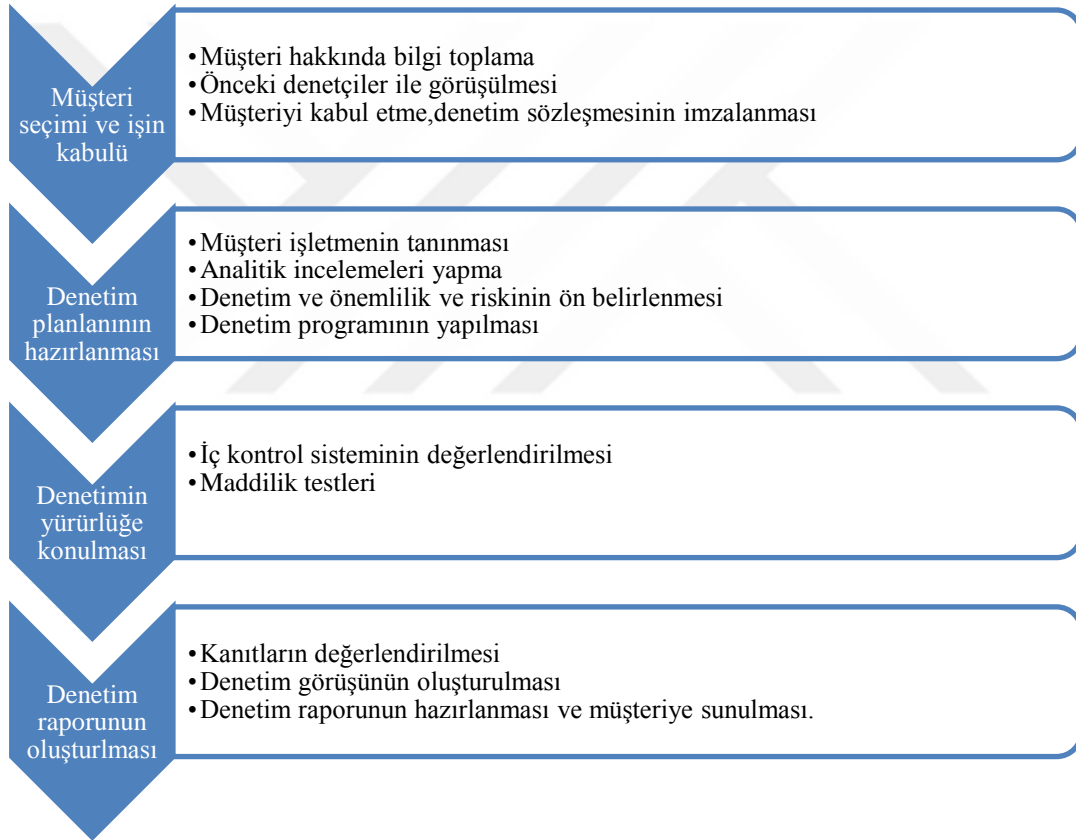
Bunun yanında satıcı firmalar da bağımsız denetimden geçmiş finansal raporlara istinaden alıcı işletmelerin borçlarını vadesinde ödeme gücüne sahip olup olmadığını değerlendirme imkanı bulacaklardır.

### 1.8.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağladığı Yararlar

### 1.9. Bağımsız Denetim Süreci

Denetim işi, birbirini takip eden aşamalardan oluşan bir süreçtir. Bu süreç müşterinin seçilmesi ve kabul edilmesi ile başlar, denetim sürecinin planlanması ve denetimin yürütülmesiyle devam eder, denetim raporunun hazırlanmasıyla da sona erer. Bağımsız denetim süreci aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır (Yılancı vd., 2012: 45).

**Şekil - 1: Bağımsız Denetim Süreci**



Kaynak: Yılancı vd., 2012: 45

Her denetim sürecinin, denetçiye mutlaka bir maliyeti vardır. Bu maliyet, sürecin etkili, verimli bir şekilde yönetilmesi açısından önemlidir. Denetim faaliyeti iyi bir şekilde yönetilemediğinde zaman, insan ve maddi kaynaklar amacına uygun kullanılmadığı anlamına gelir. Buna bağlı olarak denetim kalitesi düşer ve denetimden beklenen faydalar azalır. (Alparslan ve Haksever, 2013: 48).

### 1.10. Denetçi Kavramı ve Türleri

Muhasebe denetimiyle ilgili bir başka önemli konu ise “denetçi” kavramıdır. Denetçileri sınıflandırmak mümkün olmakla birlikte en genel sınıflama; iç – dış (bağımsız) denetçi, kamu - özel sektör (serbest çalışan) denetçi ayrımıdır. Bu denetçi türlerinin çalışma şartları, mesleki organizasyonları birbirinden farklıdır (Yılcı vd., 2012: 7).

Denetçiler icra ettikleri faaliyetler baz alınarak farklı şekillerde adlandırılmaktadır. Bunlara aşağıda değinilmiştir.

**Bağımsız Denetçiler:** Bağımsız denetçiler; eğitimleri, uzmanlıkları, yetenekleri ve bağımsızlık özellikleriyle denetim sürecinde çok önemli bir fonksiyonu yerine getirirler. Bu nedenle denetledikleri firmaya karşı sorumluluklarının yanı sıra sosyal bir sorumluluk da taşırlar (Karasu, 2014: 6). Bağımsız denetçiler, Türkiye Denetim Standartları doğrultusunda güvenilir, nitelikli ve bağımsız şekilde denetim faaliyetini gerçekleştirir. Dolayısıyla, bağımsız denetimin güvenilir ve bağımsız olabilmesi amacıyla bütün yetki ve sorumluluklar tek bir kurumda toplanmış bulunmaktadır (Dölen, 2015: 176).

**İç Denetçiler:** İç denetçiler, yönetim için denetim yaparak konmuş kriterlere ve bu kriterleri esas alan yordamlara firma tarafından uyulup uyulmadığını düzenli bir şekilde gözden geçirir. Ayrıca yordamların fonksiyonelliğini araştırmak suretiyle bu yordamları geliştirmek ve yeni yordamlar meydana getirmek de iç denetim bölümünün görevleri arasında yer alır. Bu görevlerin en etkili biçimde gerçekleştirilmesi, üst yönetim için çok önemlidir. Çünkü iç denetimden gelecek raporlar, üst yönetimin özellikle de iç kontrolle alakalı kararlarını etkileyecektir. Örneğin iç denetim, kullanılan bilgisayar sisteminin yazılım ve donanım seviyesinde iç kontrolün etkinliği sağlamada yeterli olmadığını tespit ederek bu durumu tepe yönetimine rapor edebilir. Bu rapor, tepe yönetiminin yeni bir bilgisayar sisteminin alınması için yatırım kararı vermesi neticesini oluşturabilir (Erdoğan vd, 2012: 7).

**Kamu Denetçileri:** Bu denetçiler kamu ile ilgili kurumlara bağlı bir biçimde faaliyet gösteren denetçilerdir. Farklı devlet kurumlarında kurulmuş ve örgütlenmiş bu birimler, kamu ve özel sektörde faaliyette bulunan firmalarının kanunlara,

yönetmeliklere, devletin iktisat politikalarına ve kamu yararına bağlı olma seviyelerini takip eder ve denetlerler. Kamu denetçileri, çalıştırıldıkları kendi kuruluşlarının denetimlerini yapmanın yanı sıra vergi mükelleflerinin de sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini denetlerler (Erdoğan vd, 2012: 7).

### **1.11. Denetimde Standartlar ve Önemi**

Denetim faaliyetlerinde bir birliktelik oluşturmak amacıyla standartlar geliştirilmiştir. Bu standartlardan aşağıda bahsedilmiştir.

#### **1.11.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

1947 yılında AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) tarafından kurulan ve muhasebe çevreleri tarafından benimsenen genel kabul görmüş denetim standartları, bir manada denetim faaliyetinin esas yapısını meydana getirmektedir. Denetim standartları, bir taraftan denetçilerin sahip olması gerekli özellikleri tespit ederken, bir taraftan da denetçinin denetim esnasında takip etmesi gereken yolu ve denetçinin denetim faaliyetinin çıktısı olan denetim raporlarının niteliğini belirler (Erdoğan vd, 2012: 11).

Genel kabul görmüş denetim standartlarının muhasebe denetimi yönüyle önemi şu şekilde sıralanabilir: Genel kabul görmüş denetim standartları, bir muhasebe denetçisinin hangi donanımları haiz olması ve mesleğe nasıl girmesi gerektiğini tespit ederek, mesleğe tarafların güven duymasını ve kabul görmesini sağlamaktadır. Genel kabul görmüş denetim standartları tüm denetçilerin her denetim sırasında asgari yapması gerekenleri ve yazacağı raporda asgari olması gerekenleri de ortaya koymuştur. Genel kabul görmüş denetim standartları, denetimin planlanması, iç kontrolün incelenmesi, kanıt toplanması gibi bir denetimde yapılması gereken işleri ortaya koyduğu için denetçiye iyi bir yol haritası çizmiş olmaktadır (Yılcı vd., 2012: 21).

Genel kabul görmüş denetim standartları, denetim faaliyetlerinde uyulması gereken asgari standartlardır. Eğer denetçi standartlarla tavsiye edilen yollardan birinin uygulanmasının olanaksız olduğunu bir durumla karşılaşırsa, denetçinin karar başka bir yolu takip etmesi kaçınılmazdır. Ancak bu durumda tüm sorumluluk



denetçiye ait olacaktır. Olumsuz bir sonucun oluşması halinde bunun yükleneceği külfet denetçiye ait olacaktır (Güredin, 2014: 42).

### **1.11.2. Uluslararası Denetim Standartları**

Muhasebe denetimi mesleğiyle ilgili önemli bir kuruluş da Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonudur (International Federation of Accountants - IFAC). Bu federasyona bağlı olarak kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board- IAASB) denetim, kalite kontrol, inceleme ve diğer güvence hizmetleri için uluslararası standartları oluşturan organdır. Bu kurul 2004'te birçok ülke tarafından kabul gören Uluslararası Denetim Standartlarını (UDS-International Auditing Standards – IAS) yayımlamıştır. UDS, denetçiler ve muhasebe denetimi konusunda ayrıntılı bir düzenleme ve açıklama ihtiva etmektedir (Yılancı vd., 2012: 8).

Uluslararası Denetim Standartlarının (ISAS) hedeflerinin gerçekleştirilmesi, bağımsız denetimi yapan şahıslara bağlıdır. Denetim kalitesinde gerçek farklılığı, bu kişilerin bilgisi, deneyimi ve müşteriye tanıma seviyesi oluşturmaktadır. Denetim sürecinde, yüksek kaliteli denetim yapma hedefine, denetçinin doğru ve uygun yargıya ulaşması ile varılabilir. Bağımsız denetimde çalışan kişilerin iyi eğitim almaları ve yeterliklerini, mesleki gelişim ile devamlı ilerletmeleri gerekmektedir. (Esendemir, 2011c:646- 647).

Bağımsız denetimin sosyal ve iktisadi yanının ciddi bir öneme sahip olması, denetim uygulamalarının belirli bir sistematik içinde, kaliteli ve güvenilir olması gerekliliğini de beraberinde getirmektedir. Mali durum ve performansın doğru ve güvenilir olarak raporlanmasında nasıl ki kaliteli muhasebe ve mali raporlama standartları olmazsa olmaz bir fonksiyonu görmekte ise aynı biçimde yine mali bilginin doğru ve güvenilirliğini sağlamada etkili bir mekanizma olarak kabul edilen bağımsız denetim faaliyetinin güvenilir olması da kaliteli bağımsız denetim standartları ile sağlanmaktadır. Söz konusu standartların ise kanuni olarak veya meslek mensupları ve/veya kuruluşları tarafından tespit edilmiş ve genel olarak kabul edilmiş olması gerekmektedir (Okur, 2007: 6).

Türkiye'de KGK, 660 Sayılı KHK ile kendisine tevdi edilen Türkiye Denetim Standartlarını yayımlama yetkisiyle, IFAC'ın yayımladığı uluslararası standartları referans alma yöntemini benimsemiştir. Bugün, genel olarak bakıldığında KGK, bağımsız denetime, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartların yanında bağımsız denetçilere ilişkin etik kurallar yayımlanmıştır. KGK tarafından IFAC düzenlemelerine uygun bir şekilde yayımlanan bu düzenlemelerin hepsi TDS olarak belirtilmekle birlikte bağımsız denetime yönelik standartlarda Bağımsız Denetim Standardı (BDS) ifadesi kullanılmaktadır (Yanık ve Karataş, 2017: 3).

Bu standartlar tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetiminde uygulanır. Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi bağlamında kaleme alınmıştır. Standartlar, finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda, görüşüne temel oluşturacak şekilde denetçinin makul bir güvence elde etmesini gerektirir. Standartların diğer tarihi finansal bilgilerin denetimlerinde kullanılması halinde şartların gerekliliklerine göre uyarlanmaları gerekmektedir (Uyar, 2015: 19).

### **1.11.3. İç Denetim Standartları**

Uluslararası İç Denetim Standartları Kurulu (IIASB) tarafından oluşturulan ve güncellenen standartlar, dünyada iç denetçiler, akademisyenler, paydaşlar ve diğer konu uzmanlarından oluşan çok daha geniş bir kitlenin görüş ve düşüncelerini temsil etmektedirler. Standartlar, iç denetim birimi faaliyetlerinin değerlendirilmesi için kullanılan bir araçtır. İç denetimin nasıl olması gerektiğini gösterir. İç denetimin planlanması ve raporlanması ile iç denetçilerin dürüst, yansız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerini sağlamaktadır. Ayrıca standartlar, iç denetçilerin çalıştığı her kurumda, iç denetim mesleğinin tamamına hizmet etmek üzere oluşturulmuştur (Çevikbaş, 2011: 58).

İç Denetim Standartlarının yapısı, nitelik standartları ve performans standartları olarak iki şekilde ifade edilebilir. Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetlerini ifa eden kurumların ve kişilerin özelliklerine ilişkindir. Performans

standartları iç denetimin doğasını açıklar ve bu hizmetlerin performansı değerlendirmekte kullanılan kalite kriterlerini sağlar.

#### İç Denetim Standartları;

- İdeal iç denetim uygulamasıyla ilgili temel ilkeleri tanımlamak.
- Katma değer sağlayan iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye ilişkin bir çerçeve oluşturmak.
- İç denetim performansının ölçülmesinde uygun bir alan oluşturmak.
- Kurumsallaşma konusunda ilerleme sağlamak biçiminde özetlenebilecek amaçları vardır (<http://archive.ismmmo.org.tr>, 2015: 51-52).

Firmalara yönelik denetim faaliyetlerinin kalitesinden bahsetmeden önce kalite kavramı, bu konudaki tartışmalar ve finansal raporlama kalitesinden bahsetmekte yarar olduğu kanaatindeyiz. Bu konu ikinci bölümde ele alınacaktır.

## 2. BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bu bölümde kalite, denetim kalitesi, bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler, denetim kalitesinden ödün verildiğinde ortaya çıkan durumlar, denetim kalitesinde rolü olan kurumlardan bahsedilecektir.

#### 2.1. Kalite Kavramı

Kaliteyle alakalı çalışmalara bakıldığında milattan önceki yıllarda ‘‘Hammurabi Yasalarına’’ kadar uzandığı bilinmektedir. Kalitenin kavram olarak ortaya çıkmasıysa 19. yüzyıla denk gelmektedir. Üreticiler o yıllarda kalite bilinci ile ürünlerine markalarını yapıştırmaktan mutlu olmaya başlamışlardır. ABD’de Frederick Taylor’un iş planlamasını ustabaşı ve işçilerin önceliğinden alıp, endüstri mühendislerine vermesi ile başlattığı uygulama, endüstri devrimini başlatmıştır. 1930’lu yıllarda kalitenin anlamı, kötünün iyiden ayrılması biçiminde Henry Ford tarafından yönetimin beş işlevi arasında incelenmiştir. Hata cinsleri ve miktarının saptanmasıyla ilgili olan bu kontrol, 1940’lı yıllarda istatistikî metotların uygulanması biçimine dönüşmüştür. Kalite kontrol, 1950’lerde bir şahsın ya da ekibin yükümlülüğüne bırakılmıştır (Aktaran: Taner ve Kaya, 2005: 355).

Kalite, kullanışlı, iktisadi ve kullanıcıyı maksimum süre tatmin eden optimum hizmeti ve ürünü satış öncesinde, satış sırasında ve satış sonrası faaliyetleri ile bütünleştirmek suretiyle üretmek anlamına gelmektedir. Kalite bir süreçtir ve sonradan eklenemeyeceğinden dolayı hizmet ve ürünün devamlılık arz eden bir özellikte satılabilmesi, satış öncesi ve sonrasında yapılacak olanlara bağlı olmaktadır. (Bilge, 2010: 332). Amerikan Kalite Kontrol Derneğinin tanımına göre kalite, mükemmeli aramanın sistemli bir yaklaşımı anlamına gelmektedir. Japon Standartları Enstitüsü (JIS)’ne göre ise kalitenin tanımı, hizmet veya ürünü iktisadi bir yöntemle üreten ve tüketici isteklerini cevaplayan bir üretim sistemi anlamına gelmektedir. (Taner ve Kaya, 2005: 354).

Kalite bir önlemdir. Problemler belirmeden önlem almayı amaçlar. Dolayısıyla önlemlere rağmen beklenilmeyen problemler ortaya çıkar ise, bu problemler daha kolay çözülebilecek problemlerdir. Kalite, müşterinin tatminidir.

Müşteri tatmininin ise zamanla sadakate dönüşmesi zorunlu olmaktadır. Sadakat, sürekli müşteri anlamına gelmektedir. Sürekli müşteriye kâr getiren müşteri manasına gelmektedir (Bilge, 2010: 332).

Aşağıda kalitenin temel kavramlarından bahsedilecektir.

### **2.1.1. Kalitenin Özellikleri**

Kalite hem objektif ve hem de subjektif şeklinde ifade edebileceğimiz özelliklere sahiptir. Kalitenin objektif özellikleri insan faktörünün dışında olan özelliklerdir. Kalitenin subjektif özellikleri ise objektif özellikleri, hissetmekten, görmekten, düşünmekten kaynaklı olan özellikleridir. Kalitenin subjektif özellikleri olarak adlandırılan özellikleri ne kadar objektif bir hâle dönüştürülebiliyorsa o kadar kontrol etme imkânı meydana gelmektedir. Standardizasyon, objektif ölçüler temeline göre işleyen bir metottur. Objektif temellere subjektif özelliklerin eklenmesiyle kalite kavramı oluşmaktadır. Standarda uygun ürün, asgari anlamda kaliteye sahip ürün anlamına gelmektedir. Ancak her standart ürün muhakkak en yüksek kalitede ürün anlamına gelmez. Bununla birlikte kaliteli ürün de standarda uygun anlamı taşımamaktadır (Bilge, 2010: 4-5).

### **2.1.2. Muhasebe Hizmetlerinde Kalite Anlayışı**

Muhasebe bilgi sisteminin firmanın tümünü kapsamı ve sağlıklı işleyen belge ve bilgi üretimi firma bünyesindeki iç kontrol sistemi ile birlikte hata ve hilelerin önüne geçilmesinde ve üretilen mali bilgilerin karar alıcıların doğru karar almaları yönündeki kaliteyi artırabilir bu durum aynı zamanda bağımsız denetim kalitesini de pozitif yönde etkileyebilir.

Muhasebe ve denetim mesleğince verilen hizmetlerin kalitesini ortaya koyabilecek faktörler;

- Güvenilirlik (Reliability): Müşteri bağlılığını sağlama ve hayata geçirilen performansta tutarlılık.
- Cevap Verilebilirlik (Responsiveness): Hizmeti vermek için hazır bir durumda ve istekli olma.

- Yetkinlik (Competence): Hizmeti sunabilmek için gereken yetenek, bilgi ve tecrübeye sahip olma.
- Erişilebilirlik (Accessibility): Meslek mensuplarına müşterilerinin kolayca ulaşımına açık olma ya da yaklaşılabilme.
- Naziklik (Courtesy): Müşterilerle nazik, saygı çerçevesinde, düşünceli bir biçimde ve dostça ilişkiler kurma.
- İletişim (Communication): Devamlı bir biçimde müşterilerini onların anlayacağı bir lisanda bilgilendirme.
- İnanlırlık (Credibility): İnanılan, güvenilen ve dürüst bir yapıya sahip olma.
- Sağlamlık/Tutuculuk (Security): Kuşku, risk ya da tehlikelerden uzak durma.
- Anlama/Bilme (Understanding/Knowing): Müşterilerin gereksinimlerini tanıyabilme, anlama ve bilme.
- Somutlaştırma (Tangibility): Verileri somut ve hissedilebilir hale getirme biçiminde sıralamak mümkündür (Pekdemir, 2010: 53).

## 2.2. Denetim Kalitesi Kavramı

Firmaların faaliyetlerinin büyük bir hızla artması, globalleşmesi ve firmalar arasındaki ticari ilişkilerin de artmasıyla beraber mali tablolara ilişkin güvenilir bilgiye olan ihtiyaç da her geçen gün artmaktadır. Mali piyasaların ve kurumların globalleşmesine paralel bir şekilde firmaların paydaşlarının sayısı da gün geçtikçe artmakta ve firmaların mali durumu yalnızca hisse sahiplerini değil, firmaya yatırım yapacakları, kredi verenleri, satıcıları, devleti, dolayısı ile tüm toplumu ilgilendirir duruma gelmektedir. Paydaşların güvenilir ve doğru bilgi gereksinimi bakımından mali verilerin güvenilirlik seviyesinin de önemi artmaktadır. (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014: 28).

Paydaşlar için bu denli öneme sahip olan finansal raporlar güvenilir olduğu sürece paydaşların verecekleri kararlar amaçlarına uygun olacaktır. Finansal raporların, bu niteliklere sahip olabilmesi için öncelikli olarak güvenilir olması gerekir. Doğru ve güvenilir bilgi ancak kaliteli bir finansal raporlamayla mümkün olmaktadır.

Teorik çalışmalara bakıldığında bağımsız denetim, firma sahipleri ve firma yönetimiyle, mali tablo kullanıcıları arasındaki asimetrik bilgi sorununu azaltmak suretiyle, mali raporlama kalitesini de artırmaktadır. Başka bir ifadeyle bağımsız denetim; firmalarda, paydaşlar arasında var olan asimetrik bilgi sorunları sebebiyle ortaya çıkan maliyetleri azaltan bir fonksiyonu da yerine getirmektedir. Dolayısıyla finansal raporlama kalitesini etkileyen faktörlerden biri de denetim kalitesidir. Başka bir ifade ile denetim kalitesi ile finansal raporlama kalitesi arasında doğrudan bir ilişki vardır. Francis (2011)'e göre fonksiyon finansal raporlama kalitesi ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi açıklamaktadır. (Aktaran: Balsarı ve Varan, 2014: 70).

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

Bu fonksiyondan yola çıkarak denetim kalitesi ile finansal raporlama kalitesi arasında doğrudan bir ilişki olduğunu ve denetim kalitesinin finansal raporlama kalitesini artırdığını söylemek mümkündür

Denetim kalitesi, bir denetçinin, denetlenen firmanın muhasebe sisteminde oluşan bir ihlali tespit etmesi ve ihlali bildirmesi için piyasa tarafından değerlendirilen ortak ihtimal biçiminde tanımlanmaktadır. Belirli bir denetçinin ihlali ortaya çıkarma olasılığı, denetçinin teknolojik yeteneklerine, belli bir denetimde kullanılan denetim prosedürlerine, örnekleme derecesine vs. bağlı olmaktadır (DeAngelo, 1981: 186).

Denetim kalitesi, denetimden geçen firmanın mali tablolarıyla ilgili uygun görüşü oluşturmak, bu görüşü objektif yargılarla ve gereken delillerle desteklemektir. Yani denetçiler güvenilir, bağımsız, uygun ve yeterli denetim delilleriyle desteklenen denetim raporları oluşturduklarında kaliteli bir denetim hizmet sunmuş olacaktırlar (Eroğlu, 2017: 896).

Denetçinin güvenilir bir yargıya ulaşabilmesi, denetim çalışmalarının belli standartlara uygun bir şekilde yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu standartlar ise denetlenen firmalar, bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçilerin uyması zorunlu kalite kriterleridir (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014: 30).

Denetim Kalitesi; denetim kuruluğu ya da bağımsız dış denetçi tarafından, GKGDS, kalite kontrol standartları, denetim standartları ve kanuni düzenlemelere uygun olarak bağımsız dış denetim çalışması yapılması, bu denetim çalışması neticesinde önemli özellikteki hata ve/veya kâr yönetiminin tespit edilmesi ve bu hata ve/veya kâr yönetiminin kamuya açıklanması biçiminde tanımlamak mümkündür (Yaşar, 2013: 467- 468).

### **2.2.1. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler**

Mali tabloların denetimini yapan bağımsız denetçiler, firmaların mali tablolarının güvenilirlik seviyesini artırarak sermaye piyasasında bilgi risklerini azaltma hususunda önemli bir görevi üstlenmektedir. Başta kreditorler, satıcılar ve yatırımcılar olmak üzere bütün mali tablo kullanıcıları, denetimden geçmiş mali tablolarla daha verimli ve etkin kararlar alabilmektedir. Böyle bir durum kaynakların ekonomide daha akılcı bir şekilde kullanılmasına da ortam hazırlamaktadır. İstenilen bütün bu neticelere varabilmek için denetimin kaliteli bir biçimde yapılması gerekmektedir (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014: 80). Denetim kalitesini etkileyen birçok firma içi ve firma dışı faktör bulunmaktadır.

#### **2.2.1.1. Örgüt Kültürü**

Örgütler kendilerine özgü kültür oluşturan birer küçük ölçekte toplum biçiminde görülebilirler. Bu küçük toplumun kabullendiği, geliştirdiği, sahiplendiği değerler, uygulamalar, semboller, inançlar, normlar, teknolojiler, süreçler, yapılar, yönetim tarzları, manevi ve maddi değerlerin bütünü o örgütün kültürünü oluşturmaktadır (Nişancı, 2012: 1279).

Örgüt kültürü örgütte iletişim yönteminin tespitine de yardımcı olmaktadır. Yöneticilerin eylemleri, onların sözlerinden daha etkili olmaktadır. Dürüstlüğü ve şeffaflığı kültürlerine yerleştiren firmalar, örgütte iletişim zorluğu çekmezler (Selimoğlu vd.,2012: 39).

Örgüt içinde sahip olunan kültür ile denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi arasında doğrudan bir ilişki vardır. Eğer örgüt denetimin etkin yürütülmesi için gerekli ortamı sağlayabilecek değerlere sahipse ve bunun yanında



denetime ihtiyaç bırakmayacak şekilde faaliyetlerini doğru ve dürüst bir şekilde gerçekleştiriyorsa burada gerçekleştirilen denetimin kalitesi de yüksek olacaktır.

#### **2.2.1.2. Denetim Kültürü**

Toplumun, bağımsız denetim bilincine sahip olması ve denetimin önemini iyi idrak etmesi gerekmektedir. Devlet ve toplumda denetim faaliyetlerine yönelik gereken gözetim yoksa istenilen neticelere varılamaz. Böyle bir durumda toplumsal bir bilincin önemi büyüktür. Toplumda, bireylerde, devlette ve tüm firmalarda denetim bilincinin artması denetim kalitesi açısından önem arz etmektedir (Çelebi vd., 2015: 78-81 ).

Denetim kültürü, bir toplumun büyük bir kesiminin denetim kavramına karşı pozitif bir algıya sahip olması ve denetimin topluma bir değer kattığına inanması anlamına gelmektedir. Toplum genelinde denetimin sağladığı faydalar anlaşıldıkça ve toplum bu konuda tatmin oldukça denetim olgusu toplumda yerleşir ve tarihsel bir özellik kazanır. Bu bağlamda ağacın kökleri gibi artık bu kültür de sağlam bir şekilde toplum kültürünün önemli bir parçası haline gelir ve süreklilik kazanır. Denetim kültürü aslında toplumda var olan yazılı kuralların ötesinde bir kavramdır. Çünkü yazılı kuralların yaptırımı olsa da uygulamada birçok problem yaşanabilmektedir. Toplumların hepsinde yasalar olsa da suç oranları birbirinden nasıl farklılaşabiliyorsa denetim konusunda da yazılı kuralların ötesinde denetim kültürüne sahip olmak, aslında yazılı kuralların uygulanmasını kolaylaştırır (Karasioğlu, 2017: 14-15).

#### **2.2.1.3. Denetim Komitesi**

Denetim komitesi, pay sahipleri, yönetim kurulu üyeleri ve düzenleyicilerin beklentilerine cevap verecek bir rehber görevi vardır. Denetim komitesinin firmalarda oluşturulması, dış ve iç denetim sürecinin katma değerini, etkinliğini, finansal raporlama ve iç kontrol sisteminin yeterliğini ve kalitesini artıracaktır. Denetim komitesi katkılarıyla kurumların, firmaların ve müşterilerin varlıklarını muhafaza edecek, finansal bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlayacak, faaliyetlerinin politika, plan ve yordamlarla yasa ve düzenlemelere uygunluğu hususunda makul güvence verecektir (Yakar, 2015: 260).

#### **2.2.1.4. İç Denetim ve İç Kontrol Sistemi**

İç denetçinin görevi, firma içindeki uygulamaları kontrol etmekten, bağımsız denetçinin sorumluluk ve göreviyse etkili bir denetim planlaması ile denetim faaliyetini gerçekleştirmek ve dosyalama safhasında delil olabilecek belgelerin doğru bir biçimde belgelenmesini ve denetim raporlarının hazırlanmasını sağlamaktır (Göçen, 2010: 108).

Firmalarda iç kontrol sisteminin, firmanın geleceği bakımından büyük önemi vardır. İç kontrol yapısıyla firma fonksiyonları alt fonksiyonlara ayrılmakta, her fonksiyon için değişik şahıslar görevlendirilerek şahısların birbirlerini kontrol etmelerine imkân sağlanmakta, iyi bir kayıt, belge ve rapor düzeniyle şahısların sorumlulukları tespit edilmekte, hile ve hata yapmaları engellenmekte, varlıklara erişime sınır getirilerek firmada kötü niyetli davranışlar ve kayıplar önlenmektedir. İç kontrol, kamu sektöründe ve özel sektörde, bütün dünyanın kullandığı bir sistemdir. İç kontrolün sisteminin, mali raporlama güvenilirliği, faaliyetlerin verimlilik ve etkinliğiyle kanunlara ve düzenlemelere uygunluğu sağlamaktır (Yakar, 2015: 252). Dolayısıyla firmalarda iç denetim ve iç kontrol sistemi bağımsız denetim faaliyetinin etkinliği için uygun bir ortam sağlar.

#### **2.2.1.4. Denetim Firmasının Büyüklüğü**

Denetim firmasının büyüklüğü, denetim kalitesini etkilemektedir. Bununla ilgili literatürde yapılmış çeşitli çalışmalara rastlamak mümkündür.

Acar vd., (2011) yaptıkları çalışmada denetim firmasının büyük olmasının denetim kalitesini bazı yönlerden etkilediği sonucuna varmışlardır. Yapılan görüşmelerde bunun sebebinin büyük denetim firmalarının daha fazla kaynağa ve personele sahip olmalarına bağlamışlardır.

Abay (2013), çalışmasında, bağımsız denetim firmalarının küçük ya da büyük olması mali şeffaflığı etkilediği sonucuna varmıştır. Uluslararası çalışmalara paralel şekilde bu araştırmada da bağımsız denetimin finansal şeffaflığı etkilemiş olduğu tespit edilmiştir. Küçük denetim firmalarının birleşme yoluyla büyümeleri muhasebe uygulamalarını ve mali şeffaflığı da olumlu olarak etkileyecektir. Gelecekte yapılacak kanuni düzenlemelerin bu konuyu dikkate alması ve bunu teşvik etmesi

sermayedarların ve paydaşların uzun dönemde karlılığını olumlu bir şekilde etkileyecektir.

Bekçi ve Gör (2013), yaptıkları araştırmada, denetim kalitesi boyutu olan firma büyüklüğü ve çalışma süresinin, çıkar sahipleri, denetim ve denetçinin niteliği, pay ve bilgi dağıtımı, müşteri firma özellikleri ve yönetim kurulunun bağımsızlığıyla ilişkili olduğunu ve denetim kalitesini etkilediği neticesine varmışlardır.

Bu çalışmalarda da görüldüğü üzere denetim kalitesi ve denetim firmasının büyüklüğü arasında olumlu ilişkiler tespit edilmiş ve denetim firmasının büyüklüğünün denetim kalitesine olumlu katkılar yapacağı sonucuna ulaşılmıştır.

#### **2.2.1.5. Denetçi Kalitesi ve Tecrübesi**

Denetimin fonksiyonlarını ifa edebilmesi için en başta uygun özelliklere sahip personellerin seçilmesi ve görevlerini etkin bir biçimde yerine getirebilmesi için eğitilmeleri zorunlu olmaktadır. Personellerin kariyerleri boyunca da denetimdeki gelişmeler ve denetimin dış çevresel şartları (kamu yönetimindeki gelişmeler ve sosyal çevredeki değişimler, vs.) hususunda yeterli seviyede bilgilendirilmesi büyük önem arz etmektedir (Köse, 2007: 57).

Bağımsız denetçi olabilmek için Bağımsız Denetim Yönetmeliği' nin 14. Maddesinde;

*“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 fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,*

*b) Meslek mensubu olması,*

*c) Türkiye’de yerleşik olması,*

*ç) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,*

*d) 15 inci maddede belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,*

*e) 16 ncı maddede belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması,”*

ve devamında geçen nitelikleri haiz olmak gerekmektedir;

Ayrıca Bağımsız Denetim Yönetmeliği' nin 27. Maddesinde; “(5) Denetim kuruluşları tarafından, denetçilere denetçi, kıdemli denetçi ve başdenetçi unvanları verilebilir. Denetçilikte altı yılını doldurmayanlara kıdemli denetçi ve on yılını doldurmayanlara başdenetçi unvanı verilemez.” ifadesi ile denetçiler tecrübeleri bağlamında sınıflandırılmaktadır.

#### **2.2.1.6. Denetim Süreci**

Müşteri kabulünden denetim raporunun sunulmasına kadar olan bütün aşamalar denetim sürecini oluşturmaktadır. Bu aşamalarda gerçekleştirilen faaliyetler denetim amacıyla örtüşmeli ve denetim kalitesine katkıda bulunmalıdır. Söz gelimi toplanan kanıtlar işletmenin finansal durumu hakkındaki iddiaların doğruluğunu ve yanlışlığını ortaya koymaya uygun niteliği haiz olması gerekir. Dolayısıyla kanıt toplama aşaması gibi denetim kalitesi için, bütün aşamalar büyük öneme sahiptir.

#### **2.2.1.7. Denetim Ücreti**

Denetim faaliyetinin karşılığı olarak bağımsız denetime tabi firmanın bağımsız denetim kuruluşuna ödediği ücrete denetim ücreti adı verilir. Denetim ücretleri iki yönden denetim kalitesine etki etmektedir. Öncelikli olarak denetlenen firmada, daha yüksek ücretle çalışan denetim firmasının, nispeten daha kaliteli denetim hizmeti sunacağıyla ilgili bir algı oluşabilmektedir. Bunun haricinde denetim harici ücretlerin yüksek olması, denetim gelirleri içinde denetim harici hizmet gelirlerinin çok büyük bir yüzdeye sahip olmasına, bu nedenle denetlenen firmaya mali bağımlılığın fazla olmasına sebep olabilmektedir. (Acar vd., 2011: 301).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 32.maddesinde;

*(1)Denetim ücreti, denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini sağlayacak şekilde belirlenir. Denetlenen işletmeye ilgili mevzuat uyarınca izin verilen hizmetlerin sağlanması durumunda denetim ücreti bundan etkilenmez.*

*(2) Denetim hizmetleri için kurum tarafından ilgili yıl için ücret tarifeleri belirlenebilir.*

(3) Ücret tarifesinin belirlenmemiş olduğu yıllarda, yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan ücret tutarlarının Maliye Bakanlığı'nca o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle bulunacak tutarlar uygulanır.

Şeklinde denetim ücretlerine üst ve alt sınırlar getirilmiştir.

#### **2.2.1.8. Denetim Firmasına Rotasyon (Değişim) Uygulaması**

Rotasyon, denetlenen firmaya, belli bir müddet denetim hizmeti sunulduktan sonra, meydana gelebilecek samimiyet tehdidini engellemek maksadıyla belli bir müddet o müşteriye denetim hizmeti verilmemesi manasına gelmektedir ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr), 2019). Denetçi rotasyonu genelde iki farklı açıdan ele alınmaktadır. Bunlar, denetim firması seviyesinde ve sorumlu ortak baş denetçi seviyesinde yapılan rotasyonlardır. Rotasyondaki amaç, denetim faaliyeti kamunun yararına yapıldığı için denetçinin mesleki şüpheciliğine ve bağımsızlığına zarar verebilecek denetçi-müşteri firma ilişkisine engel olabilmektir. Fakat rotasyonun yararlarının yanında maliyetleri de vardır. Mesela denetçi rotasyonunu savunan taraflar, bağımsızlığın bu şekilde artabileceğini savunurken; rotasyona karşı çıkanlarsa denetçinin aynı firmayla çalışma süresindeki azalmanın, denetçinin o firmada uzmanlaşmasını sınırlandırabileceğini ve böyle bir durumun denetim faaliyetinde önemli hataların bulunmasına engel olabileceğini öne sürmektedir (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014: 80).

Denetçinin denetlediği firma ile çalışma süresinin uzunluğu bağımsızlık şüpheleri artırmış olmasından dolayı pek çok ülkede, denetçinin belli bir sürenin sonunda mecburi olarak rotasyonunu gündeme getirmiş ve bu konu tartışmaya açılmıştır. Bu tartışmalar, ABD'de meydana gelen muhasebe skandalları ve Arthur Andersen şirketi olayıyla 2002'deki Sarbanes-Oxley Yasasında, denetçi bağımsızlığının ve denetim kalitesinin sağlanması amacıyla denetim süresinin azami beş sene olabileceğine karar verilmiştir (Balsarı ve Varan, 2014: 74).

Denetçi bağımsızlığını ve dolayısıyla denetim kalitesinin artırılması ile ilgili olarak zorunlu rotasyon uygulamasına yönelik Türkiye'de KGK, BDDK, TTK, SPK'nın çeşitli düzenlemeleri mevcuttur. Denetçi rotasyonu ile birlikte denetçinin,

mesleki şüpheciliğinin ve denetçi bağımsızlığının artması amaçlanmaktadır. Bundan dolayı denetim kalitesi artabilecektir. (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014: 92).

Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 26. Maddesinde; *“Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dâhil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda, beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri üstlenemezler.”* diyerek rotasyonu hüküm altına almaktadır.

#### **2.2.1.9. Denetim Dışı Hizmetler**

Denetim firmaları genelde müşterilerine, kendi uzmanlık ve becerileriyle tutarlı olan pek çok denetim dışı hizmet vermektedir. Fakat denetim dışı hizmetlerin verilmesi, denetim ekibi üyelerinin ya da denetim firmasının bağımsızlığına ilişkin tehditler oluşturabilmektedir. Bu tehditler genel olarak şahsi menfaat, kendi kendini denetleme ve taraflı olma tehditleridir. Bu tehditlere, önlem alınması ile kabul edilebilecek bir seviyeye indirilemeyecekse bu denetim dışı hizmetler sunulmamalıdır (A.Doğan, 2016: 13).

Acar vd., yaptıkları araştırmada, denetim firmalarının denetim dışı hizmetlerden elde ettikleri gelirlerin, denetimden elde edilen gelirlere göre oranının yüksek olduğu belirlemişlerdir. Böyle bir durumun bağımsızlığa zarar verebileceği ve bundan dolayı da bağımsız denetim kalitesinde azalma meydana gelebileceğini düşünmektedirler (Acar vd., 2011: 302).

#### **2.2.1.10. Yasal Sistem**

Bağımsız denetimde kalitenin sağlanabilmesi, bunun yasal olarak da desteklenmesiyle mümkün olabilmektedir. Bununla ilgili ülkemizde 6102 Sayılı TTK kapsamında ihdas edilen KGK, muhasebe ve denetim hususlarındaki yetkileri kendi bünyesine almıştır. Kurul ABD, AB ve dünyada meydana gelen gelişmelere paralel bir biçimde oluşturulmuştur. 6102 Sayılı TTK'nda bağımsız denetime yönelik taleplerin karşılanması için önemli adımlar atılmıştır (Dinç ve Cengiz, 2014: 227). Ülkemizdeki bu gelişmelere paralel olarak denetimin kalitesini oluşturacak hukuki bir ortamın mevcut olması, denetim kalitesi açısından olumludur.

### **2.2.1.11. Etik Kurallar**

Etik, hayatın her anında davranışlara yön veren prensiplerin ve standartların bir bütünü olarak yanlış ve doğruyu birbirinden ayırmak şeklinde algılandığından dolayı, tarihi süreçte çeşitli kültürler ve toplumlar daima kendilerine ait kurallar oluşturmuşlardır. Bu kuralların esasları bazen geleneklere ve dine, bazen ise meslek gruplarının niteliklerine bağlı bir şekilde oluşmuştur. Bu duruma bağlı olarak etik ve meslek etiği kavramı, ülkemizde ve dünyada hemen hemen her alanda gündem olmakta ve bunun neticesi olarak da çeşitli seviyelerde de olsa bütün meslek dallarında kendilerine özgü olarak “meslek etiği” ile alakalı kuralların konulması yönünde gayretlerin olduğu görülmektedir (Sakarya ve Kara, 2010: 57).

Bağımsız denetim mesleğinde de etik önem arz etmektedir. Zira bir denetim firmasında denetim konusunda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip insan kaynağı bulunmadığı zamanlarda, sistem mükemmel olsa bile pek çok sorun yaşanabilmektedir. Bu sebeple, denetim sisteminin başarıyla çalışması için yasal mevzuatın yanında, denetçilerin bir takım özelliklere sahip olması da önem arz etmektedir. Bu özelliklerin başındaysa etik kavramı bulunmaktadır. (Koçberber, 2008: 65-66). Denetimden beklenen faydaların sağlanabilmesi ve meslek saygınlığının muhafazası için meslek mensupları sorumluluk, gizlilik, tarafsızlık, dürüstlük, güvenilirlik gibi meslekle ilgili etik kurallara uymalıdır (Demir, 2015: 342).

### **2.2.1.12. Kalite Kontrol Sistemi**

Bağımsız denetim firmasında, etkili bir biçimde işleyen kalite kontrol sisteminin var olması, sistem ile alakalı bilgilerin ilgili otoritelere raporlanması ve ilgili otoritelerce denetimi ve gözetimi; bağımsız denetim kalitesini, kalitenin muhafazasını, geliştirilmesini ve devamlılığını etkileyen önemli unsurlardan biridir (Oktay, 2013: 54).

02.10.2013 tarihinde, 28783 Sayılı Resmi Gazete’de “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardı” yayımlanmıştır. İlgili düzenlemeler neticesinde,

denetim firmalarının, denetim faaliyetlerinin standartlara uygunluğunu onaylamak için etkili bir kalite kontrol sistemi kurmaları ve kayıtlarını eksiksiz bir biçimde düzenlemeleri konusunda zorunluluk getirilmiştir (Eroğlu, 2017: 904).

#### **2.2.1.13. Kalite Güvence Sistemi**

Kalite güvence sistemi, denetim faaliyetinde gereken kaliteyi ve kamuoyunun bağımsız denetime olan güvenini oluşturmak maksadıyla bağımsız denetim firması ya da bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirilen denetimin, belirlenmiş ilke ve standartlara uygun bir biçimde yapılmasını sağlamak amacıyla oluşturulan bir sistemdir. Ülkemizde 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye göre, bağımsız denetime tabi firmaların denetimini gerçekleştiren bütün bağımsız denetim firmaları, bağımsız denetçilerin denetimi ve gözetimi ile bunların kalite güvence sistemi denetimleri Kamu Gözetimi Kurumunca yapılır (Karasu, 2014: 98-100).

#### **2.2.1.14. Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim**

Bağımsız denetim konusundaki gelişmeleri uluslararası ölçekte değerlendirildiği takdirde, öncelikle mali raporlamanın ve denetim kalitesinin artırılması amaç edinilmiştir. Denetimin kalitesinin artırılmasıyla ilgili olarak yerel düzenlemelerine hakim olan genel yaklaşımsa bu alanın yoğun ve sıkı biçimde düzenlenmesi ve denetçilerin gözetimi yani yaptıkları denetimlerin incelenmesi, başka bir anlatımla, denetimin denetimini gerçekleştirerek denetime güvence vermek olmuştur (Akdoğan vd., 2016 252).

Ülkemizde, KGK'nin kurulmasına kadar geçen zamanda, Sermaye Piyasası Kurulunun, bağımsız denetim firmalarına ilişkin denetim ve gözetimleri bağımsız denetim kalitesini sağlamadığı istatistiksel veriler ve yapılan akademik çalışmalardan ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, PCAOB uygulamasındaki gibi, bağımsız denetim firmalarına ilişkin olarak KGK tarafından yapılacak olan denetimlerin niteliği ve sayısı ve kadar, ilgili denetimler neticesi uygulanması olası müeyyidelerin kararlı bir şekilde uygulanması, denetim faaliyetlerinde caydırıcılığın sağlanması ve bununla ilgili olarak da denetim kalitesinin sağlanması noktasında önemli olmaktadır (Yaşar, 2013: 478).



### **2.2.1.15. Denetim Standartlarına Uyum**

KGK, denetim firmalarının denetim ve muhasebe standartlarına uygun faaliyette bulunup bulunmadığını kontrol etmektedir. Denetim kalitesi için bu durum olumlu olsa da eleştirildiği noktalar bulunmaktadır. Kurumun muhasebe, standartlar ve denetimde tek kurum olması ve politikanın gölgesinde faaliyette bulunması, bağımsızlığının sağlanması konusu mesleki ve akademik alanda tartışılan hususlardandır. Uluslararası uygulamalara bakıldığında denetim standardını ve muhasebe standardını oluşturan kurumla bağımsız denetimin gözetim faaliyetini gerçekleştiren kurumun farklı olduğu görülmektedir. Böyle olmasıyla muhtemel menfaat çatışmalarının önlenmesi bakımından gerekli görülmektedir (Dinç ve Cengiz, 2014 233).

### **2.2.1.16. Denetçi Bağımsızlığı**

Bağımsızlık standardı, bir denetçinin serbest meslek mensubu olarak faaliyet göstermesini, objektif ve etik davranışlarda bulunmasını öngörmektedir. Firmalar bilgi kullanıcılarına finansal tablolar vasıtasıyla güvenilir ve doğru finansal bilgi sunduklarını teyit etmek amacıyla denetim hizmetini satın alır. Bu sebep denetçi, denetim faaliyetinde aynı zamanda iki tarafa hizmet sunmaktadır. Bu anlamda bağımsızlık, taraflar arasında menfaat birliğinin muhafazası manasında denetçinin objektif bir biçimde faaliyette bulunmasını ve bununla beraber mesleğinin gerekliliklerini ifa edecek dürüstlükte olmasını gerektirmektedir. Denetim raporunun oluşturulmasında da denetçi bağımsız olmalıdır. Denetçi, müşterileriyle finansal ilişkileri bakımından kamuoyunda bağımsızlığı konusunda kuşkuya mahal vermemelidir (Selimoğlu vd., 2012: 10).

Bağımsızlık kavramıyla ilişkili diğer bir kavramda “tam bağımsızlık” kavramıdır. Tam bağımsızlık maddi ve manevi olarak herhangi bir ilişkisi olmamak demektir. Ancak denetim şirketlerinin üzerinde, denetim yaptıkları şirketlerin yöneticisi konumunda olan kişiler aynı zamanda şirketin işverenidirler. Yapılan iş karşılığında denetleyici olan kurumun bir menfaati söz konusudur. Yapılan denetim esnasında, denetimin görüşüne etki edebilecek düzeyde ortaya çıkarılacak eksiklikler ya da yanlışların, özellikle yönetimden kaynaklananların geçici bir süre göz ardı

edilmesi veya tamamen bilinçli olarak incelenmemesi olasılığı yüksek olmaktadır (Dilbaz, 2016: 212)

#### **2.2.1.17. Mesleki Aidiyet**

Bağımsız denetçilerin mesleki aidiyetleri, denetim kalitesine etki eden faktörlerden biridir. Dolayısıyla denetçilerin meslekle ilgili duygu, tutum ve davranışları iş verimliliğine ve motivasyonuna pozitif katkı sağlayacaktır.

Selimoğlu ve Yeşilçelebi (2014), 103 bağımsız denetçiden elde ettikleri veriler ışığında mesleki aidiyetle bağımsız denetim kalitesi arasında doğrudan bir ilişki olduğu neticesine ulaşmışlardır. Bunun nedeni bağımsız denetçinin, denetim faaliyetini severek yapması neticesinde daha özenli ve dikkatli çalışması ve kaliteli bir denetim faaliyetini gerçekleştirmesini sağlayacaktır (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014: 47).

#### **2.2.1.18. Denetim Ekibinin Nitelikleri**

“Denetim Ekibi” kavramı bağımsız denetim yönetmeliğinde şu şekilde tanımlanmıştır: *“Denetim ekibi; bağımsız denetim kuruluşu adına belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, sorumlu denetçi ve onun sorumluluğu altında görev yapan bağımsız denetçilerden oluşan ekiptir.”* (Bağımsız denetim yönetmeliği madde 4.) Denetim ekiplerinin gereken teknik bilgi ve yeterliliği haiz olduğu kabul edilir. Bunun yanı sıra denetçiler, tecrübe ve bilgilerini, mesleğe yeni başlamış denetim elemanlarına ve denetçi yardımcılara aktarmak suretiyle, onların mesleki yönden üstün özellikli, denetim hususunda ileri uzmanlık düzeyine sahip bağımsız denetçiler olarak yetişmelerine gayret ederler, mesleki tecrübelerini ve bilgilerini birbirlerine aktarırlar (Akyel vd., 2012: 16).

### **2.3. Kalitesiz Bağımsız Denetimin Dünyadaki Sonuçları**

Firmaların finansal raporlarının amacına uygun bir biçimde denetlenmemesi gerek firma bazında gerekse de toplumsal bazda büyük problemleri beraberinde getirmiştir. Dünya çapında etki meydana getiren bu problemleri muhasebe skandalları olarak adlandırılmaktadır. Muhasebe skandalları, kamuyu direk olarak ilgilendiren büyük firmaların güvenilir çalışanlarınca veya yöneticilerince

gerçekleştirilen, suçların ortaya çıkmasıyla gerçekleşen, iş hayatı veya politikayla alakalı skandallardır. Bu suçlar genel olarak; fonların yanlış yönetilmesi ya da kullanımı amacıyla kullanılan karmaşık yöntemler, gelirlerin gerçekleşenlerden fazla gösterilmesi, giderlerin olduğundan düşük gösterilmesi, firmanın aktif değerinin gerçeğinden fazla gösterilmesi veya borçların eksik gösterilmesiyle oluşmakta ve bazı zamanlarda da diğer bir firma veya iştiraklerdeki yetkili şahıslarla işbirliğiyle gerçekleştirilebilmektedir (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013: 44).

### **2.3.1. Enron Skandalı**

Kalitesiz bir denetim beraberinde birçok bireysel, sosyal ve ekonomik sorunları getirmektedir. Enron ve benzeri skandalların en büyük nedenlerinden biri hiç kuşkusuz denetçilerin etik değerlerden uzak kalmalarıdır (Dinç ve Cengiz, 2014: 225). Enron, yaptığı yatırımların değer kaybetmesinden kaynaklanan büyük zararlarını küçük ortaklıklarına aktarmıştır. Daha sonra da bu işletmelerin finansal sonuçlarını konsolide finansal tabloların kapsamına almayarak zararları yatırımcılarından gizlemiştir. Bu konuda Enron'u denetleyen firma olan Arthur Anderson finansal raporların denetimiyle alakalı yükümlülüklerini yerine getirmemiştir (Aktaran: Süer, 2004: 4-5).

Enron olayından sonra meydana gelen gelişmeler neticesinde muhasebe mesleği ve piyasaların beklentileri bir değişim geçirmiştir. Bu değişim safhası, kaliteli bilgiye nasıl erişilebileceği istikametindedir. Kaliteli bilgiye, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu, karşılaştırılabilir, kapsamlı dipnotlar içeren, riskleri tam ve doğru yansıtan, ekonomik gerçekleri gösteren, güvenilir mali tablolarla erişilebilir (Süer, 2004: 13). Daha sonra yürürlüğe giren Sarbanes - Oxley ve benzer kanuni düzenlemelerin esas amacı, bu negatif algının ortadan kaldırılarak sermaye piyasalarına tekrar güvenin sağlamaktır (Karavardar, 2015: 43).

### **2.3.2. WorldCom Skandalı**

GKGMİ' lerin ihlaliyle alakalı olan Worldcom skandalında Worldcom, giderlerini varlık hesaplarına kaydederek karını 3,8 milyar dolar artırmıştır. Bu giderler fiber optik ve veri iletim hatları için ödenmiş olan kiralardan meydana gelmekteydi. Worldcom, hat maliyetleri şeklinde isimlendirilen bu tutarların bir

bölümünü 2000 yılı üçüncü çeyreğiyle 2002 yılı birinci çeyreği aralığında varlık hesaplarında göstererek giderleri azaltmış ve karların çok fazla hesaplanmasını sağlamıştır (Aktaran: Erzi, 2010: 109-110).

Enron'ın iflasının etkileri devam ederken, SEC, ABD'nin ikinci en büyük telefon firması WorldCom' un gerçekte 3.8 milyar dolar olan karını bu rakamdan yüksek raporladığı tespit etmiştir. WorldCom firması da, iflas etmesinden sonra hesaplarında usulsüzlük yaptığı tespit edilen Enron firması gibi, Arthur Andersen denetim firmasıyla çalışmaktaydı (Eroğlu, 2017: 898). Bu safhadan sonra, denetçiler ve yöneticilerle beraber bütün sorumlular, firma kayıtlarını tahrif etmelerinden dolayı çeşitli hapis cezaları almışlardır (Uyar, 2015: 188).

### **2.3.3. Parmalat Skandalı**

Parmalat gibi yoğunlaştırılmış sahipliği (yönetimin belli bir grupta) olan firmalarla Worldcom ve Enron gibi firmalarda meydana gelen mali krizler arasında farklılıklar vardır. Worldcom ve Enron' da, firma yöneticileri gelir manipülasyonu yapmışlar ve hisse ve tahvil fiyatlarından oluşan kazancın ve sahip olunan opsiyonların olduğundan fazla gösterilmesi yoluyla gerçekleştirilen muhasebe hilelerine başvurmuşlardır. Parmalat firması ise; borçlarını ödeyemeyecek duruma gelmesi, halka açıldığı yıl (1990) ile iflas ettiğini açıkladığı tarih (2003) arasında Grup'un finansal kaynaklarını tüketmesinden kaynaklanmaktadır (Göçen, 2010: 107-116).

### **2.3.4. Waste Management Skandalı**

1996'daki ilk vaka, ABD'nin büyük şirketlerinden Waste Management ile alakalıdır. Bu vakada, Arthur Andersen firmasının 1992 yılından itibaren oluşturduğu denetim raporlarının, şirketin kârlarının, toplamda bir milyar dolar fazla gösterilmesine sebep olduğu, ABD'deki Sermaye Piyasası Kurulu SEC tarafından duyurulmuş ve mahkeme kararıyla ortaya çıkmıştır. Yapılan incelemeler neticesinde Arthur Andersen firması yöneticilerinin etik dışı davranışlarda buldukları tespit edilmiştir (Dinç ve Cengiz, 2014: 230).

Firma, mali tablolarını yanlış beyan etmesine karşın denetim firması denetim raporunu olumlu görüş biçiminde düzenlemiştir. Denetim firması, firmanın gelirlerinde %12’lik bir hata yapmasına karşın bu kayıt ve işlemleri önemli olmadığını beyan etmiş ve SEC, denetim firmasının müşterisini kayırmaya dönük bu işlemleri görmezlikten geldiğini ifade etmiştir (Atmaca, 2012: 194).

### **2.3.5. Sunbeam Skandalı**

Waste Management skandalından sonra, ikinci büyük Arthur Andersen denetim skandalı meydana gelmiştir. Büyük ev aletleri üreten Sunbeam, 1990’lı yılların sonunda ödeme güçlüğü çekmiştir. 1996’nın Temmuz ayında genel müdür olarak atanan Al Dunlop, göreve başladığı yıllarda şirket kârlarını büyük oranda artırmış ve 1996 yılında, 12,5 Dolar olan firma hisselerinin, 1998 yılının Mart ayında 52 Dolara çıkmasını sağlamıştı. Daha sonra SEC tarafından yapılan araştırmaya göre, Al Dunlop, 1996 yılında firma zarar etmiş olmasına rağmen firmayı karlı gösterebilmek amacıyla, 1997 yılında üretilen ızgaraların büyük bir bölümü depoda dururken, kayıtlarda satılmış biçiminde göstererek kârı ve ciroyu yükseltmiştir. Maksudı, ani kâr sıçramasıyla, hisselerini iyi fiyata satmak suretiyle menfaat sağlamak ve bu alanda “kurtarıcı” imajını yaygınlaştırmaktır. Arthur Andersen denetçileri, bu hileyi belirledikleri halde 1996 ve 1997 mali tablolarını, bu durumu açıklamaksızın onaylamışlar, yani yapılmış olan muhasebe hilesine göz yummuşlardır (Aysan, 2015: 19).

### **2.3.6. Cendant Skandalı**

Firmanın bünyesinde oluşturulan fonların usule aykırı biçimde kayıt altına alınması, gelirlerin muhasebe ilkelerine aykırı olduğunun saptanması ve giderlerin ise olduğundan daha az gösterilmesini muhteva eden bir skandaldır. Firma denetimden başarıyla geçebilmek amacıyla usullere aykırı işlemleri neticesinde oluşturduğu fonları denetimden detaylı biçimde geçmeyecek firmalara aktarmıştır. Ernst&Young adlı denetim firmasıysa bu aşamada yaşananları ortaya çıkaramamış ve düzenlediği denetim raporunda bu usulsüzlüklere yer vermemiştir (Atmaca, 2012: 194).

Cendant; 49 milyon dolar olan nakitlerini 100 milyon dolar fazla göstererek 149 milyon dolar şeklinde rapor etmiştir. Yanlış olan bu beyan, yıl sonunda banka hesap ekstrelerinde 100 milyon dolar tutarında bir banka işleminin olmaması neticesi rahat bir biçimde görülebileceği için, herhangi biri denetçinin sözkonusu hileli işlemi fark edebileceğini düşünebilir. Fakat, denetçilerin Cendant'ın ilgili döneme ilişkin finansal tablolarına ilişkin görüşünde herhangi bir değişikliğe gitmemesi, bu örneğin bir “problem” olduğunun farkına varmadıkları anlamına gelmektedir. Ernst&Young firmasının Cendant'ın denetiminde bulunan bir denetçi, problemlı işlemin belirlenmesinde başarısızlığa ilişkin “Cendant'da çalışanların bunun gibi şeyler yapabilecek kişiler olabileceğini asla düşünmedik” biçiminde açıklamaktadır (Aktaran: Erzi, 2010: 81).

#### **2.4. Kalitesiz Bağımsız Denetimin Türkiye'deki Sonuçları**

Dünyada olduğu gibi Türkiye'de de bir takım finansal skandallar meydana gelmiştir. Bankacılık sektöründe grup şirketlerine kullanılan kredilerle ilgili faizlerin tahakkuk ve tahsiliyle ilgili banka kayıtlarında büyük sorunlar göze çarpmıştır. Bankacılık sektöründe yapılan denetimler neticesinde birçok bankanın faaliyet izni BDDK tarafından iptal edilmiştir.

Bankalar Kanunu' na göre bankalar bağımsız denetime tabidir. Pamukbank, İmar Bankası, Egebank, Toprakbank gibi bankalar bağımsız denetimden geçmiş olmalarına rağmen haklarında bağımsız denetim firmaları tarafından olumlu rapor düzenlenmiştir. Söz konusu bankaların döneminde yürürlükte olan 3182 Sayılı Bankalar Kanunu' nun 54.maddesinde; *“Bankalar bilançoları ile kar ve zarar cetvellerinin bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerince onaylı birer örneğini genel kurullarının toplandığı tarihten itibaren 3 ay içinde yönetim kurulu ve denetçilerinin raporları ile birlikte Müsteşarlık ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na tevdi ederek Resmi Gazete ve yurt çapında yayın yapan bir gazete ile ilan etmek zorundadırlar”* ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetim bu dönemde bankalar üzerinde herhangi bir olumlu etkiye sahip olmamıştır.

### 2.4.1. Pamukbank

BDDK'nın 2002 yılında açıkladığı 'Pamukbank Bilgilendirme Raporu'ndaki bilançodaki bulgulara göre Pamukbank; büyük rakamlara varmış olan krediyle ilgili riskleri saklamak maksadıyla tahsili geciken ve şüpheli duruma gelen kredileri sözkonusu hesaplarda takip etmek yerine, yine kredilerle ilgili hesaplarda takip etmiştir. Gruba ait firmalarına aktarılmış olan kredilerin vadeleri banka tarafından devamlı uzatılmış, bu kredilerle ilgili faizlerin tahakkuku ve tahsilatı ise yapılmamıştır. Bunun yerine yalnızca faizlere ilişkin reeskont yapılmış olup, kur farkları ve reeskontu da tek düzen hesap planına uymayacak biçimde krediler ve diğer aktiflerdeki yardımcı hesaplarda takip edilmiştir. Banka her dönemin sonunda kredi zararlarını ortadan kaldıracak ve bir miktar da kâr meydana getirecek biçimde reeskont uygulamak suretiyle, büyük zararların oluşmasına ve bu zararların devamlı büyümesine rağmen, finansal tablolarında kârları göstermeyi sürdürmüştür (Aktaran: Ayan, 2007: 72-73).

Finansal yapısındaki eksikliklerin giderilmesi istenilmesine karşın 4389 Sayılı Bankalar Kanununun 14 üncü maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları çerçevesinde alınması istenen önlemleri almayan, yükümlülüklerinin toplam değeri varlıklarının toplam değerini aşan, faaliyetini sürdürmesi mevduat sahiplerinin hakları ve mali sistemin istikrar ve güveni açısından tehlike oluşturan, kaynaklarını bankanın emin bir biçimde çalışmasını tehlikeye düşürecek şekilde bankanın yönetim ve denetimini doğrudan ya da dolaylı olarak, tek başına ya da birlikte elinde bulunduran ortaklarının lehlerine kullandıran Pamukbank T.A.Ş.'nin, temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetiminin 4389 Sayılı Bankalar Kanununun 14 üncü maddesinin (3) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devredilmesine karar verilmiştir (BDDK, 2002: 1).

### 2.4.2. İmar Bankası

İmar Bankası T.A.Ş.'nin aktif büyüklüğünün yaklaşık % 80'inin bankanın hakim sermayedarına dolaylı ve doğrudan biçimde kullanıldığı, bilanço dışı yükümlülüklerinin ise hemen hemen tamamının aynı gruba ilişkin biçimde üstlenildiği dikkate alınarak; genel ekonomiye olabilecek etkileriyle beraber kamuya

maliyeti en az olacağı sonucuna varılan bankanın bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme yetkisinin iptali kararı verilmiştir. Sonuçta, alınan kararlar İmar Bankası T.A.Ş.'nin yönetim ve denetimi tasarruf mevduatı sahiplerinin tüm mevduatının ödenmesini müteakip tasfiye edilmek üzere fona devredilmiştir (BDDK, 2003: 1-2).

#### **2.4.3. Egebank**

Kaynaklarını bankanın güvenli bir biçimde çalışmasını tehlikeye düşürecek şekilde hissedarlarının oluşturduğu sermaye grubuna aktaran, zararı özkaynaklarını aşarak yabancı kaynaklara sirayet eden, mali bünyesindeki zafiyeti taahhütlerini karşılayamayacak boyutlara ulaşan ve faaliyetlerini sürdürmesi mevduat sahiplerinin haklarını ve mali sistemin güven ve istikrarını tehlikeye düşüren Ege Giyim Sanayicileri Bankası A.Ş.'nin, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devredilmesine karar verilmiştir (BDDK, 2001a: 1).

#### **2.4.4. Toprakbank**

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun 30.11.2001 gün ve 538 Sayılı kararıyla; kaynaklarını bankanın emin bir şekilde faaliyet göstermesini tehlikeye düşürecek biçimde hissedarlarının meydana getirdiği sermaye grubuna aktaran, zararı özkaynaklarını aşarak yabancı kaynaklara sirayet eden, mali bünyesindeki zayıflık sonucu faaliyetlerini devam ettirmesi mevduat sahiplerinin haklarını ve mali sistemin güven ve istikrarını tehlikeye düşüren Toprakbank A.Ş.'nin yönetim ve denetimi 4389 Sayılı Bankalar Kanununun 14 üncü maddesinin (3) ve (4) numaralı fıkralarına istinaden Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devredilmiştir (BDDK, 2001b: 1).

Banka tarafından kamuya açıklanmış olan finansal tablolara göre, ilk kez 30.06.2001 dönemi finansal tablolarda 62,5 trilyon TL zarar yer almıştır. Ancak, önceki dönemde kârı 14,8 trilyon TL ve 1999 yılı itibarıyla 17 trilyon TL'dir. Bu durumun kötüleştiği 30 Eylül 2001 dönemine ait finansal tablolarda zararın 123 milyon TL, özkaynağın ise negatif 38 milyon TL biçiminde yayınlanmasıyla kamuoyuna duyurulmuştur. Bankaya ait finansal tabloların bağımsız denetim raporları, 24.08.2001' den sonra Banka' nın finansal yönden önemli zaafiyete



düşüğünü ve kötüleşerek sürdüğünü göstermektedir. Fakat, Bankaya BDDK tarafından bildirilen önemli konular, vaktinde ve herhangi bir muhtevayla kamuya açıklanmamış, bu konular yalnızca hakim ortaklar ve banka yönetimi tarafından öğrenilmiştir (Sancak, 2013: 114). Dolayısıyla bu durum bankanın bağımsız denetimi yapılmış olmasına karşın, bağımsız denetim burada fonksiyonunu ifa etmediğini göstermektedir.

## **2.5. Kaliteli Denetim İçin Küresel Ölçekte Çözüm Arayışları**

Küresel ölçekte yaşanan finansal skandallar, bağımsızlık ve etik konusu üzerinde şüphe yaratarak, denetim konusundaki algıları olumsuz yönde etkilemiştir. Oysa özellikle sermaye piyasaları yönüyle bakıldığı zaman bağımsız denetim temelde bir güvenilirliğin sağlanması için büyük önem arz etmektedir. Mali alanda yaşanan bu olumsuzlukların giderilmesi ve yeniden güvenilir bir ortamın oluşturulması için çeşitli ulusal ve uluslararası kuruluşlar birçok düzenleme yapmıştır (Demir ve Çiftçi, 2016: 90).

Avrupa Birliği ve Amerika Birleşik Devletleri ülkeleri başta olmak üzere başka pek çok ülkede, denetimde etkinliğin ve bağımsızlığın sağlanarak, halka açık şirketlere ve mali piyasalara olan güveninin tekrar kazanılması maksadıyla birçok düzenleme hayata geçirilmiştir. Bunların içinde dikkati çeken çok önemli düzenlemelerden biri denetçiyle firma yönetimi arasındaki yakın olan ilişkileri azaltmak suretiyle denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, dolayısıyla da denetim kalitesinin artması için denetim firması ya da sorumlu ortak denetçi veya rotasyonu uygulamasının getirilmesidir. Küresel ölçekte yapılan bu düzenlemeler Türkiye’de önce SPK ve BDDK düzenlemelerinde ve sonra da TTK ’deki bağımsız denetim düzenlemelerinde etkili olmuştur (Tuan, 2015: 292).

### **2.5.1. Avrupa Birliğinde Kamu Gözetim Sistemi ve 2006/43/EC Sayılı Direktif**

AB’de kanuni finansal denetim uygulamasına 1984 tarihli 84/253/ECC Sayılı 8 numaralı Direktif yön vermektedir. Ancak denetim ve muhasebe alanında ortaya çıkan uluslararası skandallar, AB’yi bu konuda kapsamı geniş düzenlemeler yapmaya itmiştir. Bu maksatla, Revize 8 Numaralı Direktif olarak adlandırılan

2006/43/EC Sayılı direktif kabul edilerek, 29.06.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bütün denetim firmaları ve denetçilerin kamu gözetimine tabi olmasını öngören bu direktife göre, Avrupa Birliği'ne üye olan bütün ülkeler kamu gözetimiyle ilgili kanuni düzenlemelerini yapmak ve kamu gözetim sistemini oluşturmak mecburiyetindedir (Karasu, 2014: 87).

Bu yönergenin hedefi, üçüncü şahısların menfaatlerinin muhafazası için üye ülkelerin muhasebe uygulamalarıyla ilgili mevzuat hükümlerinde uyumu sağlamaktır. Sekizinci Yönerge, belirli türdeki şirketlerin finansal tablolarının denetimini yapmakla yetkili olan kişi ya da kişilerce denetimini öngörmektedir. Bunun yanında denetçilerin sahip olması gerekli özellikleri ve denetim faaliyetleriyle alakalı üye ülkeler için öngörülen uyum prensiplerini de içermektedir (Köse, 2007: 273).

### **2.5.2. ABD Kamu Şirketleri Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)**

ABD'de 2001 yılının sonunda Enron'un ve 2002' de Worldcom'un şaşırtıcı bir biçimde iflası, dikkatleri bağımsız denetim şirketlerine yöneltmiştir. Çünkü her iki firmanın da gelir tablosu ve bilançoları bağımsız denetim firması Arthur Andersen'in denetiminden geçmiş ve bu denetim firmasının müflis firmalarda, denetimi bağımsız bir biçimde yapmadığı ve etik kurallara uymayarak danışmanlık hizmeti sunduğu saptanmıştır. Muhasebe skandallarından sonra kamuoyunun güvenini yeniden kazanmak ve bağımsız denetime ilişkin kuralları tekrar düzenlemek amacıyla ABD'de 30.07.2002'de Sarbanes-Oxley Yasası kabul edilmiştir (Yavuz, 2011: 149).

Sarbenas-Oxley (SOX) Yasası' yla bağımsız denetim firmalarının kalite standartları ve gözetimi kurallara bağlanmıştır. ABD Kamu Şirketleri Muhasebe Gözetim Kurumu tarafından ortaya konmuştur. Bu yasayla denetçi bağımsızlığının tanımı yapılmış (çıkar çatışmalarının önlenmesi, bağımsızlık standartları, rotasyon), tepe yönetimin (Yönetim Kurulu) mali tabloların doğru olmasından direkt ve ferdi olarak sorumlu olmaları sağlanmış, finansal bildirimlerin denetçilerin gözetiminde yapılması gibi bildirim sorumlulukları getirilmiştir (Çelebi vd., 2015: 82).

PCAOB, halka açık firmaların denetimini yapanlar üzerinde kamu gözetimini yapan, kâr amaçsız bir özel sektör kuruluşudur. 2010 yılından itibaren, yatırımcıların güvenini sağlamak amacıyla aracı kuruluşların raporlarının federal güvenlik yasalarına uygunluğu konusunda kamu gözetimi yapmaktadır. Menkul kıymetleri halka açık olmayan firmalar üzerinde PCAOB'nin herhangi bir müeyyidesi bulunmamaktadır. PCAOB'nin tüm standart ve kurallarının ABD' de, SEC tarafından onaylanması şarttır. PCAOB oluşturulurken, halka açık firmaların ilk defa bağımsız kamu gözetimine tabi olması benimsenmiştir (Durmuş ve Aytulun, 2016: 57).

### **2.5.3. İngiltere Finansal Raporlama Konseyi (FRC)**

İngiltere'de kurumsal yönetim, mali raporlama ve bağımsız denetim konularında bağımsız yetkili otorite Mali Raporlama Komitesi (Financial Reporting Council-FRC)'dir. FRC denetim ve muhasebe standartlarını, aktüeryal faaliyetler ile alakalı mesleki standartları, yatırımcıların ortak olarak sorumluluklarıyla ilgili ilkeleri ve kurumsal yönetim ilkelerini oluşturmaktadır. Bunun yanında denetim faaliyetleri ve kurumsal raporlama kalitesini artırmak maksadıyla izleme faaliyetlerini yürütmekte ve gereken adımları atmaktadır. Bu kapsamda aktüerler ve muhasebecilerle ilgili disiplin faaliyetlerini yürütmekte, aktüeryal ve muhasebe meslek örgütlerini denetlemektedir (www.kgk.org.tr, 2018).

### **2.5.4. Fransa Yasal Denetim Yüksek Konseyi (H3C)**

H3C'nin bağımsız denetim üzerindeki sorumlulukları ve rolü yasalarda ve Ticaret Yasası'nda tanımlanmış ve düzenlenmiştir. Bunları şu şekilde ifade etmek mümkündür: Denetim firmaları ve denetçilerin yetkilendirilmesi ile alakalı olarak H3C denetim firmaları ve denetçilerin yetkilendirmelerine ilişkin ilk düzey kararları için temyiz makamıdır. Kanuni denetim firmaları ve denetçilerin onaylanması ve tescili istinaf mahkemelerinin yükümlülüğündedir. Bölgesel ve ulusal mesleki kuruluş olan CRCC (Yasal Denetçiler Bölgesel Birliği) ve CNCC'nin (Yasal Denetçiler Ulusal Birliği) desteği ile kalite güvence sistemlerinin gözetimi, KAYİK'lerin, denetim firmalarının ve denetçilerin incelemeleri ve denetimleri direkt olarak H3C tarafından yerine getirilmekte ve H3C tarafından tam zamanlı bir şekilde

çalıştırılan inceleme personellerince gerçekleştirilmektedir. Bu yasalar yapılan denetimlere H3C Genel Sekreterinin direkt olarak dâhil olabilmelerini öngörmektedir ([www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr), 2018).

### **2.5.5. İtalya Devlet Genel Muhasebe Ofisi (RGS)**

İtalya Devlet Genel Muhasebe Ofisi (RGS)'nin faaliyetleri şu şekildedir: Stajların yürütülmesi, kanuni denetçilerin yetkilendirilmesi ve sicilinin tutulmasıyla devamlı eğitimi; denetim, bağımsızlık ve etikle alakalı olarak Standart Belirleme Komitesi (SSC) tarafından taslakları yapılan standartları oluşturmak ve onaylamaktır ([www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr), 2018).

### **2.5.6. Hollanda Finansal Piyasalar Kurumu (AFM)**

Bağımsız denetim faaliyetleri ile alakalı kamu gözetimini yapmak görevi, mali piyasalar ile alakalı bütün faaliyetleri gözetleme yükümlülüğü bulunan Mali Piyasaları Düzenleme ve Denetleme Otoritesindedir (AFM). Kanuni bağımsız denetimler AFM tarafından yetkilendirilen denetim firmalarınca yapılmakta ve bu denetim firmalarının gözetimi de AFM tarafından yerine getirilmektedir. Bunun yanında AFM'nin kamu gözetimi kapsamı, hisseleri Euronext N.V. Borsası'nda işlem gören firmaların bağımsız denetimini yapan Avrupa Birliği'ndeki veya dışındaki başka ülke denetim firmalarının gözetimini de kapsayacak biçimde genişletilmiştir ([www.kgk.org.tr](http://www.kgk.org.tr), 2018).

## **2.6. Uluslararası Düzenleyici Kurumlar ve Kuruluşlar**

Muhasebe ve denetim faaliyetlerinin kalitesinde etkili faktörlerden olan bu alanda faaliyet gösteren kurumlar aşağıda açıklanmıştır.

### **2.6.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)**

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, 1977'de Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulma kararı alınmıştır. IFAC üyesi muhasebe örgütlerinin toplam sayısı yüz elli altı olup, bu örgütler yüz on dört ülkeyi temsil etmektedirler. IFAC üyesi muhasebe meslek örgütleri, dünya ölçeğinde, iki milyondan fazla muhasebe meslek üyesini temsil etmektedir. Türkiye'de de,

“Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” (TMUD) 1977’de kurucu üye olarak IFAC’ta yerini almıştır. 1994’de de “Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği” (TÜRMOB) IFAC’ a üye olmuştur (Karasu, 2014: 87).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), sürdürülebilir ve güçlü piyasalar, örgütler ve ekonomilerin gelişmesine katkı yaparak kamu yararına hizmet etmektedir. Mali raporlamanın şeffaflığını, hesap verebilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini savunmakta; muhasebe mesleğinin gelişmesine yardım etmektedir. Kamuya yararlı olma görevi olan IFAC, bilhassa Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu (IESBA) desteğiyle, muhasebecilere yönelik yüksek kalitede etik standartların benimsenmesine, geliştirilmesine ve uygulamaya konulmasına katkı sağlamaktadır. IFAC, standartları yapan bu kurula, insan kaynağı temin eder, iletişimlerine destek sağlar ve kurul mensuplarının aday gösterilme ve seçilme süreçlerine olanak sağlar ([www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr), 2018).

### **2.6.2. Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB)**

IAASB denetim, kontrol inceleme, kalite ve diğer güvence hizmetlerinin uluslararası standartlarını belirleyen kuruldur. Bu kurul 2004 yılında birçok ülkenin kabul ettiği Uluslararası Denetim Standartlarını (UDS) yayımlamıştır. UDS, muhasebe denetimi ve denetçiler hususunda detaylı bir açıklama ve düzenleme muhteva etmektedir (Yılcı vd., 2012: 9). Kurul, gözden geçirme, denetim, diğer güvence, kalite kontrol ve alakalı hizmetler konusunda kalitesi yüksek standartları bağımsız olarak belirlemektedir. Ayrıca, uluslararası ve ulusal standartların yakınsamasını kolay hale getirecek kamu çıkarına hizmet etmektedir. Her sene düzenli biçimde Uluslararası Denetim, Güvence Bildirimleri El Kitabını güncelleyerek yayınlamaktadır (İbiş, 2011: 117).

### **2.6.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)**

IFAC bünyesinde faaliyette bulunan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB); merkezi Londra’da bulunan, özerk, bağımsız muhasebe standartları oluşturma ve yayınlama hususunda genel kabul görmüş tek makamdır. 2001’den

sonra faaliyete başlamıştır. Kurul dokuz kişiden oluşur. Kurul; kamu yararı için, genel amaçlı mali tabloların karşılaştırılabilir ve şeffaf bilgiler içermesi, yüksek kalitede, uygulanabilir ve anlaşılabilir dünya çapında muhasebe standartlarını geliştirmeyi amaçlamaktadır. Bunun yanında kurul, ulusal muhasebe standartları yapımcılarıyla beraber çalışarak, dünya çapında muhasebe standartlarını birbirlerine yakınlaştırmayı amaçlamaktadır (Başpınar, 2005: 42).

#### **2.6.4. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)**

Merkezi New York'ta bulunan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu 1973'te kurulmuştur ve şu anda ABD'de muhasebe standartları oluşturulması işlevini ifa etmektedir. FASB, "Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)" biçiminde isimlendirilen muhasebe standartlarıyla, standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları muhteva eden "Statements of Concepts" ve oluşturulan standartları açıklamaya, detaylandırmaya ilişkin açıklamaları muhteva eden "Interpretations" yayımlamakta ve faaliyetleri muhasebe firmalarıyla diğer örgütlerin ve kişilerin gönüllü yardımlarıyla finanse edilmektedir. FASB, Amerikan muhasebe standartlarının hazırlanmasında yetkilendirilmiş kuruluştur. 2002'de, FASB ile IASB bir yakınlaşma anlaşması imzalamak suretiyle, aralarındaki mevcut farklılıkların giderilmesine karar vermişlerdir (Başpınar, 2005: 43).

#### **2.6.5. Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu ( IAESB)**

Bu kurul dünyada muhasebe mesleği eğitiminde, Uluslararası Eğitim Standartları (IESS) belirleyerek kamu güvenini sağlamayı amaçlamaktadır. Önceden IFAC Eğitim Komitesi olarak faaliyete başmaştı. Bunun yanında kurul, iki kilit noktaya yoğunlaşmıştır. Bunlar: Akreditasyon esasları (deneyim, eğitim ve yeterlik testleri) ve mesleki eğitimin devamlılığıdır (Durmuş ve Aytulun: 2016: 53).

#### **2.6.6. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)**

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu, Avrupa'da muhasebecilik mesleğini temsil eden en üst kurum olmak özelliğini taşımaktadır. Yirmi dokuz ülkeden, kırk bir meslek organizasyonunu bir araya getirmiştir. FEE'ye mensup meslek kuruluşları; yirmi beş Avrupa Birliği üyesi ülkeyi, yedi AB'ye aday ülkeyi ve üç

EFTA üyesi olan ülkeyi temsil etmektedir. Bu ülkelerde bulunan üye kuruluşların yaklaşık %94'ü AB ülkelerinden olmak üzere, 500.000 meslek üyesini kapsamaktadırlar. FEE'de temsil edilen meslek üyelerinin yaklaşık %45'i serbest olarak faaliyet göstermekte, geriye kalan %55'i ticaret, sanayi, devlet ve eğitim sektöründe bir kuruluş ya da kuruma bağlı olarak çalışmaktadır (Başpınar, 2005: 43).

### **2.6.7. Kamu Gözetim Kurumu (POB)**

POB, 1977'de, raporlama ve kamu gözetimi sorumluluğuyla, SEC'e bağlı oluşturulan bağımsız bir özel sektör kuruluşudur. ABD'de, muhasebe mesleğiyle ilgili gözetim yapmaktadır. Mensupları, kamuya açık firmaları denetleyen denetim firmalarıdır. Kurumun faaliyetleri, on yedi bin kamuya açık firmanın denetimini kapsamına almaktadır. Bu kurum, yatırımcılara, düzenleyicilere ve kamuoyuna, halkla açık firmaların denetimden geçmiş mali tablolar için güven sağlamaktadır (Durmuş ve Aytulun: 2016: 59)

### **2.7. Türkiye'de Bağımsız Denetim Kalitesine İlişkin Kurumlar**

Türkiye'de denetim hususunda yetkisi bulunan birçok kurum kendi görev alanlarıyla alakalı olarak çeşitli düzenlemeler yapmış olduğundan, bu hususta dağınık bir yapı meydana gelmiştir. Bu dağınık yapının neticesi olarak denetim standartlarının tespiti ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi gibi konularda ilgili kurul ve kurumların uygulamalarındaki farklılıklar gündeme gelmiştir. Buna benzer tespitler, 2005'te Türkiye'deki denetim ve muhasebe konusundaki uygulamalar hakkında Dünya Bankası tarafından hazırlanmış olan Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporunda da açık bir şekilde belirtilmiştir. 2007 yılında yayımlanan bu raporda, denetim firmalarını ve kanuni denetçileri tescil, onaylama, etik standartların kabulü, sürekli eğitim, denetim uygulamalarının iç kalite kontrolü, kalite güvence, tahkikat ve disiplin uygulamalarını düzenlemek üzere kamu gözetim sisteminin kurulması gereği ifade edilmiştir (Karasu, 2014: 88). Türkiye'de denetim alanında Kamu Gözetimi Kurumu kurulana kadarki süreçte etkili olan kurumlara yer verilmiştir.

## **2.8. Türkiye’de Bağımsız Denetim Kalitesiyle İlgili Kurumlar**

Türkiye’ de bağımsız denetim kalitesini artırmaya yönelik olarak çeşitli kurumlar oluşturulmuştur.

### **2.8.1. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği**

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile kurulmuş bir meslek odasıdır. TÜRMOB çatısı altında, Türkiye genelinde çok sayıda meslek mensubu bulunmaktadır. Bu Kanuna göre meslek icrasına hak kazananlara "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir" ve "Yeminli Mali Müşavir" denir (Başpınar, 2005: 43). Bağımsız denetim faaliyeti TURMOB’ un kurulduğu dönemde yeminli mali müşavirler tarafından yapılmaktadı. Yeminli mali müşavirlerin mesleğin onur ve vakarına aykırı hareket etmeleri, görevlerini yapmamaları veya kusurlu yapmaları durumunda haklarında disiplin cezaları verilmekteydi. Bu durum da bağımsız denetim kalitesine olumlu etki eden bir faktördü.

### **2.8.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu**

1990’lı yıllarda dönemde bankacılık sektörünün düzenlenmesi ve denetlenmesinde parçalı bir yapı bulunmaktadır. Hazine Müsteşarlığı; Bankacılık Kanununun uygulanmasından, Kanuna ilişkin ikincil düzenlemelerin hazırlanmasından, yerinde denetimlerin gerçekleştirilmesinden ve bankalara yönelik idari ve cezai yaptırımların uygulanmasından sorumlu iken, Merkez Bankası da; bankaların uzaktan gözetiminden ve tasarruf mevduatını sigorta eden Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’nun (TMSF) idare ve temsilinden sorumludur. 1999 yılında bankacılık sektörünün düzenlenmesi ve denetlenmesindeki bu parçalı yapının ortadan kaldırması ve sektöre ilişkin tek bir bağımsız denetleyici ve düzenleyici kurumun kurulması kararlaştırılmıştır. Buradaki temel amaç, düzenleme ve denetimin etkinliğinin artırılması ve bağımsız bir karar alma mekanizmasının oluşturulmasıdır. Bu gelişmelerin sonucu olarak, 4389 Sayılı Bankacılık Kanunu ile Haziran 1999’da Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun (BDDK) kurulmasına karar



verilmiş ve Kurum Ağustos 2000’de faaliyetlerine başlamıştır (www.bddk.org.tr, 2018).

### **2.8.3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu**

03.10.2003 tarihinde yürürlüğe konulan “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” uyarınca enerji piyasasında faaliyet gösteren firmaların bağımsız denetimine yönelik yapılan düzenlemeler, SPK düzenlemeleriyle paralellik göstermektedir. İlgili yönetmelik, enerji piyasasında faaliyette bulunan lisans sahibi olan tüzel kişiler, sertifika sahibi tüzel ve gerçek kişilerle yetki belgesi sahibi özel ve resmi firmaların bağımsız denetim firmaları tarafından denetimi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve yetkilerinin sürekli veya geçici olarak kaldırılmasıyla ilgili esas ve usulleri kapsamaktadır. Yönetmelikte bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak kuruluşların, 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunuyla bu kanuna istinaden yürürlüğe giren tebliğ ve yönetmelikler uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi almaları mecburidir (Başpınar, 2005: 52).

### **2.8.4. Sermaye Piyasası Kurulu**

1987’de bankacılık sektöründe bağımsız denetimin mecburi hale getirilmesiyle ilk zorunlu denetim uygulamasına başlanmıştır. Sermaye piyasasında bağımsız denetimin uygulamasının esası, 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve 1996 yılında yürürlüğe konulan Seri: X, No: 16 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ olmuştur (Karasu, 2014: 88). Sermaye Piyasası Kurulu, Sarbanes-Oxley Kanunu sonrasında Kasım 2002’de Seri X/19 numaralı tebliğle bağımsız denetim ile alakalı bazı önemli düzenlemeleri (denetimden sorumlu komite, denetçi bağımsızlığı, yönetim kurulu üyelerinin finansal tablolarla ilgili sorumluluğu vs.) oluşturmuştur. İlgili düzenlemede ve sonrasında ülkemiz için PCAOB’ a benzer bir model gündeme gelmemiştir. Fakat aradan geçen zaman zarfında hem dış (AB’ nin 8. Yönerge Taslağı gibi) hem de iç gelişmelerin de etkisiyle Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfınca 10 - 12 Nisan 2005 tarihlerinde gerçekleştirilen İkinci Uluslararası Muhasebe Konferansında

Sermaye Piyasası Kurulundan katılan Cemal Küçüksözen: “SPK olarak PCAOB’un Türkiye’de uygulanabilirliğini tartışmak istediklerini” ifade etmiştir (Uzay, 2006: 4).

### **2.8.5. Hazine Müsteşarlığı**

7397 Sayılı Sigorta Murakabe Yasası sigorta ve reasürans firmalarının faaliyetlerini düzenlemektedir. Hazine Müsteşarlığı bu yasadan aldığı yetkiyle 08.09.2003 tarihinde yürürlüğe giren Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmeliği yayımlamıştır. 1996’da yürürlüğe giren mülga yönetmelik ile ilk kez sigorta ve reasürans firmalarında bağımsız denetim mecburi hale getirilmiş olup, mer’i yönetmelikler ile de bu husus tekrar düzenlenmiştir. Yönetmelikte açıklık bulunmayan durumlarda, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve bu kanunla ilgili mevzuat hükümleriyle, uluslararası denetim standartları uygulanacağı ifade edilmiştir (Başpınar, 2005: 54).

### **2.8.6. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)**

TMUDESK’in muhasebe standartlarıyla alakalı amaçları: TMS’lerin, IAS’lar ile uyumunu sağlamak, mali tabloların sunulması, düzenlenmesine esas olacak muhasebe standartları yayımlamak, geliştirmek, TMS’lerinin ülke çapında uygulanmasını ve kabulünü sağlamak, Türkiye ekonomisinin gereksinimlerini, yapısını göz önünde bulundurmak, mali tabloların sunulması ve düzenlenmesiyle ilgili mevzuatla muhasebe standartları ve yöntemlerinin uyumuyla ilgili faaliyetleri gerçekleştirmektir. Türkiye’de muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe terim ve kavramlarından, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde faydalanmaktır (Kocamaz, 2012: 116). TMUDESK’ in yetkileri daha sonra Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)’ ya devredilmiştir.

### **2.8.7. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)**

1999’da 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na ilave edilen bir maddeyle özerk ve bağımsız olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun oluşturulması kabul edilerek ve 4487 Nolu Yasayla TMSK kurulmuştur. 7 Mart 2002’de çalışmalarına başlayan kurul dokuz üyeden oluşmaktadır. Kurulun stratejisi,

uluslararası muhasebe standartlarıyla tamamen uyumlu standartları yayımlamaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluyula yapılmış olan lisans anlaşmaları çerçevesinde kurul tarafından, bir kavramsal çerçeve, otuz sekiz adet muhasebe standardı, yirmi bir adet yorumdan oluşan uluslararası finansal raporlama standartları setinin tercümesi yapılarak Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır (Başpınar, 2005: 111).

TMSK, bu görevlerini 02.11.2011 tarihli Kanun Hükmünde Kararnameyle oluşturulan “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”na devretmiştir. TMSK’ nin, borsa dışındaki firmalar için standartların uygulanmasını sağlama hususunda herhangi bir müeyyide gücü olmamıştır (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 7). Kamu Gözetim Sistemi ve Kamu Gözetimi Kurumu’ nun kurulmasıyla faaliyetine son verilmiştir.

#### **2.8.8. Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)**

Türkiye’de denetim alanında en önemli gelişmelerden biri, 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulunun (TÜDESK) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. TÜDESK, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na göre meslek ruhsatı sahibi olan meslek elemanlarının denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlemlerini disiplinli biçimde yürütebilmesi için uluslararası denetim standartlarını saptaması ve yayınlaması amacıyla TÜRMOB tarafından kurulmuştur. TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibariyle Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından hazırlanarak yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları’nın tercümesini yapmıştır. TÜDESK’in yapmış olduğu Uluslararası Denetim Standartları’nın tercümesi, TÜRMOB tarafından yayımlanmıştır (Koroğlu, 2015: 40). Kamu Gözetim Sistemi ve Kamu Gözetimi Kurumu’ nun kurulmasıyla faaliyetine son verilmiştir.

#### **2.8.9. Türkiye’de Kamu Gözetim Sistemi ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)**

Bağımsız denetim konusu, hem uluslararası hem de ulusal ölçekte uzun zamandır tartışılmakta ve çeşitli düzenlemelere konu olmaktadır. Ülkemizde bazı kurum ve kuruluşların (SPK, BDDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı ve meslek

kuruluşları) kendi yetki ve sorumluluk alanlarında ayrı ayrı düzenlemelere gitmeleri sonucu yaşanan karmaşa, denetim alanındaki faaliyetlerin tek elde toplanması gerektiği düşüncesini oluşturmuştur. 2011’de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması ile denetim ve muhasebe konusunda standart yapma yetkisi tek elde toplanmış bulunmaktadır (Demir ve Çiftçi, 2016: 96).

660 Sayılı KHK’ nın 3. maddesine göre, bu kurum kararnamede belirtilen görevleri yerine getirmek üzere kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip, başbakanlıkla ilişkili bir kamu kurumudur. Başbakan, bu kurumun, yönetimi ile ilgili yetkilerini gerekli gördüğü takdirde bir bakan eliyle yürütebilir. 26.11.2011 tarihli ve 28124 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan tezkere ile KGK Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiştir (Karasu, 2014: 90).

660 Sayılı KHK’ nın 1. maddesinde ve gerekçesinde KGK’nın kuruluş gerekçesi ve amacı, Türkiye’de bağımsız denetim alanında mevcut olan parçalı yapının ortadan kaldırılarak uygulama birliğinin gerçekleştirilmesi, denetimde gerekli güven ve kalitenin artırılması ve bu alanda Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlanması amacıyla denetim standartlarını belirlemek, denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz olacak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş ve görevleri ile ilgili esasları düzenlemek şeklinde belirlenmiştir (660 Sayılı KHK).

## **2.9. Bağımsız Denetim Kalitesine Yönelik Yapılan Çalışmalar**

Denetim kalitesi konusunda yapılan çalışmalar, denetim kalitesini etkileyen çeşitli faktörlerin denetim kalitesini nasıl etkilediği konusunda yoğunlaşmıştır. Ayrıca denetimi çeşitli boyutları ile ele alan çalışmalar da bulunmaktadır. Yapılan çalışmalarda incelenen unsurların birçoğunun denetim kalitesine etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

### 2.9.1. Bağımsız Denetim Kalitesine Yönelik Yapılan Uluslararası Çalışmalar

DeAngelo (1981), diğer unsurlar sabit kalmak koşuluyla, büyük denetim şirketlerinin daha bağımsız ve kaliteli bir denetim hizmeti verdiklerini teorik olarak ifade etmiştir (DeAngelo, 1981).

Deis ve Giroux (1996), denetçi değişiminin, denetim ücreti, denetim zamanı ve denetim kalitesini ne yönde etkilediğini incelemiştir. Çalışma, Texas' ta faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarından alınan 232 çalışma kâğıdı inceleyerek yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda, denetim ücreti ve denetim saatleri arasında güçlü bir ilişkinin olduğu, denetim ücreti ve denetim saatlerinin denetim kalitesine pozitif etkisi olduğu saptanmıştır.

Becker vd. (1998), denetim kalitesi ve kazanç yönetimi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmada, büyük denetim firmalarınca denetlenen şirketlere kıyasla diğerlerince denetlenen şirketlerin daha yüksek ihtiyari tahakkuk raporlayacakları hipotezini test etmiştir. (1989-1992 dönemleri için 10.379'u 6 büyükler, 2.179'u 6 büyükler dışındakilerce denetlenen şirket örneğine ait veriler esas alınmıştır). Bu çerçevede, bağımsız dış denetim kalitesine gösterge olarak 6 büyükler; kâr yönetiminin göstergesi olarak ise, Jones (1991) model yoluyla hesaplanan ihtiyari tahakkuklar kullanılmıştır. Söz konusu değişkenler esas alınmak suretiyle de bağımsız denetim kalitesinin ihtiyari tahakkuklar yoluyla kâr yönetimi üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Denetimin etkinliği ve kazançların yönetimini sınırlama kabiliyetinin denetçinin kalitesine göre değişmesi beklenmektedir. Düşük kaliteli denetçilerle karşılaştırıldığında, yüksek kaliteli denetçiler şüpheli muhasebe uygulamalarını algılama ve tespit edildiğinde kullanımlarına itiraz etmeleri ve / veya denetim raporunu nitelendirmeleri daha olasıdır. Dolayısıyla, yüksek kaliteli denetim, kazanç yönetiminde etkili bir caydırıcılık görevi görür, çünkü yanlış bildirim algılanırsa ve ortaya çıkarsa, yönetimin itibarını zedeleyebilir ve firma değeri düşebilir. Bu nedenle, kazanç yönetiminin, daha düşük kalite denetçilerine sahip firmalarda, daha yüksek kalitede denetçi bulunan firmalardan daha fazla olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Colbert ve Murray (1998), bağımsız dış denetim kalitesi ve denetim firması büyüklüğü arasındaki ilişkiyi analiz ettiği çalışmada, bağımsız dış denetim kalitesi, AICPA'nın, Halka Açık Olmayan Şirketler Uygulama Biriminin (Private Companies Practice Section) denetim programından elde edilen sonuçlara dayalı olarak ölçmüştür. Halka Açık Olmayan Şirketler Uygulama Birimi'nin Temmuz 1996 yılına ait denetimin denetimi ile ilgili kamuya açık olan 422 dosyası üzerinde gerçekleştirilen çalışmada, bağımsız dış denetim kalitesi ile denetim firması büyüklüğü, önceki denetimlerin sayısı ve denetimin denetimi oranları arasındaki ilişki lojistik regresyon yöntemiyle analiz etmiştir. Çalışmada, yerinde denetimler ile ilgili olarak, bağımsız dış denetim kalitesi ve denetim firması büyüklüğü arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Swanger (1998), dış ve iç denetimin aynı denetim şirketi tarafından yapılması, bağımsız denetim şirketinin algılanan bağımsızlığı üzerinde negatif bir etkiye olduğunu tespit etmiştir. Bunun yanında, bağımsız denetim hizmeti sunan personelden başka bir danışma birimince iç denetim hizmeti sunulmasının denetim firmasının bağımsız olarak algılanması üzerinde olumlu bir etkisi olduğu tespit etmiştir.

Carcellove vd. (2002), denetim kalitesiyle ilgili araştırmalarında yönetim kurulunun bağımsız olmasının, denetim kalitesine etkisinin olumlu yönde olduğunu panel lojistik regresyon metodu ile belirlemişlerdir.

Kim, Chung ve Firth (2003), 6 büyükler ve 6 büyükler dışındakiler arasındaki denetim etkinliği farklılığının, şirket yöneticileri ve bağımsız dış denetçilerinin karşılaştığı raporlama güdülerindeki (teşvikler) uyumsuzluk veya yakınsamadan etkilenip etkilenmediği ve nasıl etkilendiği araştırmışlardır. Çalışma sonuçları, şirket yöneticilerinin raporlanan kârları artırma yönünde teşviklerinin olması durumunda, fırsatçı kâr yönetiminin engellenmesinde, 6 büyüklerin diğer denetim firmalarından daha etkili olduklarını göstermektedir (Kim, Chung ve Firth, 2003).

Krishnan (2003), bağımsız dış denetim kalitesi ile ihtiyari tahakkuklar arasında bir ilişki olup olmadığı incelemiştir. Çalışma sonucu, 6 büyüklerce (Arthur Andersen, Coopers & Lybrand, Ernst & Young, Deloitte & Touche, KPMG Peat

Marwick, Price Waterhouse) denetlenen şirketlerin, 6 büyükler dışındakilerce denetlenen şirketlerden daha düşük ihtiyari tahakkuk raporladıkları; hisse senedi getirileri ve ihtiyari tahakkuklar arasındaki ilişkinin, 6 büyüklerce denetlenen şirketlerde, diğerlerinden daha fazla olduğunu göstermiştir. Bununla birlikte, 6 büyüklerce denetlenen şirketlerin ihtiyari tahakkuklarının gelecekteki kârlılık ile ilişkisinin, 6 büyükler dışındakilerce denetlenen şirketlerden daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Knechel vd. (2007), dört büyük denetim şirketi arasındaki rotasyonlara ilişkin olarak yapılan bir araştırmada ise rotasyon sonrası kalite değişiminde sektörel uzmanlaşmaya sahip denetçilerin farkını incelemişlerdir. Araştırma sonucunda dört büyük denetim şirketleri arasındaki rotasyon sonrasında, gelen yeni denetçinin sektörel uzmanlaşmaya sahip ise önemli kabul edilebilecek düzeyde olumlu getirileri olduğunu ve algılanan denetim kalitesini artırdığı tespit etmişlerdir (Knechel vd., 2007).

Al-Thuneibat, Al Issa, ve Baher (2010), denetçi firma - müşteri ilişkisinin uzunluğunun ve denetim firmasının büyüklüğünün Ürdün' deki denetim kalitesi üzerindeki etkisini analiz etmişlerdir. Bu çalışmanın nüfusu, hisse senetlerinin Amman Menkul Kıymetler Borsasında yıllar boyu halka açık olduğu (2002-2006) tüm firmaları kapsamaktadır. Bulgular, verilerin istatistiksel analizi, denetim firmasının görev süresinin denetim kalitesini olumsuz etkilediğini göstermektedir (olumsuz olarak). Çalışmanın verileri, 2002-2006 yılları arasında Ürdün Borsasına, hizmet ve sanayi sektör işletmelerinin finansal verilerinden elde edilmiştir. Analizin sonucunda, denetim firmasıyla, denetimden geçen firma arasındaki uzun dönemli sözleşmelerin, denetim kalitesini olumsuz yönde etkilediği tespit edilmiştir. Bu durum denetim firması ile denetlenen işletmenin uzun süreli sözleşme yapmaları halinde, denetim kalitesinin azalacağına göstergesi olarak istatistikî olarak saptanmıştır. Çalışmada ayrıca, denetim firmalarının büyüklüğüyle denetim kalitesi arasında istatistikî olarak anlamlı bir ilişki saptanamamıştır.

Chambers ve Payne (2010), Sarbanes Oxley Kanunu'nun kabul edilmesinin öncesinde ve sonrasında denetim kalitesine verilen önemin değişip değişmediğini ve ayrıca bağımsız denetçinin bağımsızlığının, Sarbanes Oxley Kanunu'nun kabul

edilmesinin öncesinde ve sonrasında artıp artmadığını araştırmışlardır. Çalışmanın verileri, Amerikan borsalarında işlem gören firmaların verilerinden ve bağımsız denetçilerin bağımsızlığını ölçmeye yönelik olarak hazırlanan anketin, bağımsız denetim firmalarının denetçilerine uygulanarak elde edilmiştir. Analizin sonucunda, denetim kalitesine verilen önem Sarbanes Oxley Kanunu'nun kabul edilmesinin sonra artmış olduğu tespit edilmiştir. Çalışmanın bir diğer bulgusu ise, bağımsız denetçinin bağımsızlığının, Sarbanes Oxley Kanunu'nun kabul edilmesinden sonra deneyimi fazla olan denetçilerin bağımsızlığını artırdığı istatistiksel olarak tespit edilmiştir.

Arezo (2011), denetim kalitesi üzerine yazılmış çalışmaların taraması yapmıştır. Literatürde bağımsız denetim kalitesi ölçümünde kullanılan direkt ölçümler ve endirekt ölçümler olarak ikiye ayrıldığı, bu ayrımın ise kullanılan verilerden kaynaklandığı yazar tarafından tespit edilmiştir. Direkt ölçümlerde, denetimden geçen işletmelerin finansal raporları, denetim firmasının kalite kontrol dokümanları ve işletmelerin borsa performansı gibi değişkenler kullanıldığı buna karşın endirekt ölçümlerde, denetim firmasının büyüklüğü, bağımsız denetçinin uzmanlığı, denetim ücreti ve ekonomik bağımsızlık gibi değişkenlerin kullanıldığı tespit edilmiştir. Literatürde ayrıca bağımsız denetim kalitesi ölçümüne yönelik bir başka yaklaşım ise davranışsal olarak denetim kalitesinin tespit etmeye yönelik yapılan çalışmalardır. Bu çalışmalarda kullanılan veriler; bağımsız denetçinin uzmanlığı, bağımsız denetçinin deneyimi, bağımsız denetçinin yeteneği, bağımsız denetçinin iş performansı, denetim firmasının teknik yeterliliği, denetim firmasında çalışan bağımsız denetçi sayısı, denetim firmasının teknik yeterliliği gibi değişkenler analiz edildiği tespit edilmiştir.

Zureigat (2011), Ürdün'de faaliyet gösteren 198 şirketin verisini kullanarak denetim kalitesinin sahiplik yapısı üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışmada lojistik regresyon analizi kullanmış olup, denetim kalitesi ile finansal yapı arasında pozitif yönde ve istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki belirlemiştir.

Campa (2013), dört büyük denetim firmasındaki denetim ücreti ile dört büyükler dışındaki denetim firmalarında uygulanan ücret ve prim sisteminin bağımsız denetim kalitesi ile arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Çalışmanın verileri,



2005-2011 yılları arasında İngiltere’de faaliyet gösteren ve borsada işlem gören işletmelerden elde edilmiştir. Veriler, regresyon modeli ve T-Testi kullanılarak değişkenler arası ilişki tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın sonucunda, denetim ücret ve primlerinin denetim kalitesinin pozitif yönlü etkilediği istatistikî olarak tespit edilmesine karşın yazar, denetim sırasındaki kullanılan toplam saatin, denetim stratejisinin ve denetim takımlarını gibi bağımsız denetim kalitesine etki eden değişkenlerin bir arada kullanılarak elde edilen sonuçların istatistikî olarak daha anlamlı olacağı görüşünü savunmuştur.

Svanberg ve Öhmen (2013), denetimde zaman baskısı ve denetim firmasının etik kültürünün denetim kalitesi ile arasında bir ilişki olup olmadığını araştırmışlardır. Çalışmanın verileri, anket yöntemi ile İsviçre’de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarının denetçilerine uygulanarak elde edilmiştir. Elde edilen veriler faktör analizi ile analiz edilmiştir. Analizin sonucunda, denetim kalitesinin azalması ile denetim için bütçelenen zaman baskısının pozitif ve anlamlı bir ilişkinin olduğu istatistiksel olarak tespit edilmiştir. Çalışmanın bir diğer bulgusu ise, denetim firmasının etik kültürünün bağımsız denetim kalitesini pozitif yönlü olarak etkilediği istatistiksel olarak tespit edilmiştir.

Tandiontong (2013), örgütsel ve mesleki aidiyetin, denetim kalitesine ve iş tatminine etkisini araştırmıştır. Çalışmanın neticesinde örgütsel ve mesleki aidiyetin, denetim kalitesini olumlu açıdan etkilediğini tespit etmiştir.

Hassan ve Farouk (2014), bağımsız denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisini 2007-2011 yılları arasında Nijerya çimento sektöründe faaliyet gösteren şirketler üzerinde incelemişlerdir. Çalışmada bağımsız değişken olarak denetçinin bağımsızlığı ve denetçinin büyüklüğü (4 büyükler ve diğerleri) kullanılmıştır. Çoklu regresyon modeli yardımıyla yaptıkları analizlere göre yazarlar, denetçi büyüklüğü ve denetçi bağımsızlığının finansal performans üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu, ancak denetçi bağımsızlığının finansal performans üzerinde denetçi büyüklüğünden daha fazla etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Bağımsız denetim kalitesine yönelik yapılan uluslararası çalışmalar genel itibariyle değerlendirildiğinde ise; denetim kalitesi ile örgütsel ve mesleki aidiyet,

finansal yapı, denetçi büyüklüğü, denetçi bağımsızlığı, yönetim kurulunun bağımsız olması, Sarbanes Oxley Kanunu, etik kültür, denetim ücreti, denetim saatleri, denetim firmasının büyüklüğü, rotasyon ve denetçinin sektörel uzmanlaşmaya sahip olması arasında pozitif yönlü ilişkiler tespit edilmiş ve bu konuların denetim kalitesini olumlu olarak etkileyeceği sonucuna varılmıştır. Diğer bir dikkat çekici konu ise denetim kalitesi ile dış ve iç denetimin aynı denetim şirketi tarafından yapılması, zaman baskısı ve uzun dönemli sözleşmeler arasında negatif ilişkilerin tespit edilmesidir. Dolayısıyla bahsedilen konuların denetim kalitesini olumsuz olarak etkilediği ortaya konulmuştur.

### **2.9.2. Bağımsız Denetim Kalitesine Yönelik Yapılan Ulusal Çalışmalar**

Göğer (2006), araştırmasına katılmış olan denetçilerin verdikleri cevaplar doğrultusunda, ülkemizde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesini belirleyen faktörleri şu şekilde sıralamıştır: Denetim şirketlerinin kendilerine uygun olan bir kalite kontrol sistemlerinin olması ve bu sistemi etkili bir biçimde kullanmaları, bağımsız denetçiler işe alınırken gereken özen gösterilmeli, denetim şirketleri tarafından terfilerle alakalı prosedürlere ve politikalara sahip olunması ve ilgili prosedürlere uygun bir biçimde davranılması, bağımsız denetçilerin sektör bazında uzmanlaşmaları, denetim şirketlerinin ve denetçilerin rotasyona dahil olmaları, denetim sektöründeki yüksek rekabet ortamı, denetim faaliyetlerinin karşılığı olan ücret seviyesi, denetçi performanslarının değerlendirilmesi ve tamamlanmış olan denetim faaliyetlerinin bağımsız kişilerce incelenmesi.

Türk (2009), denetim şirketi müşterilerinin algılamış oldukları hizmet kalitesinin müşteri tatminini pozitif ve anlamlı yönde etkilemiş olduğunu belirlemiştir. Aynı biçimde, tatmininse sadakati pozitif ve anlamlı açıdan etkilediği belirlemiştir. Araştırma modelinde, algılanan kalitenin direkt olarak sadakate etkisi de araştırılmış ve test neticelerine göre, algılanan kalitenin direkt olarak sadakati pozitif ve anlamlı açıdan etkilediğini belirlemiştir. Başka bir anlatımla, verilen hizmetin kalite seviyesi artırıldıkça müşteri daha fazla tatmin olacak buysa, müşteri sadakatini artıracaktır. Sadık müşteriler denetim şirketlerinin gelir ve kârlılığı üzerinde olumlu bir etki meydana getirecektir. Bu sebeple, denetim şirketlerinin

müşterilerini tatmin amacıyla müşterilerinin ne talep ettiklerini ve denetim ve/veya denetim dışı hizmetlerin kalitesiyle ilgili algılarını bilmeleri gerekmektedir.

Karacaer ve Özek (2010), denetçi büyüklüğüyle isteğe bağlı tahakkuklar arasında negatif bir ilişki tespit etmiştir. Başka bir anlatımla, ülkemizdeki ilk dört büyük denetim şirketinin, denetledikleri işletmelerin kâr yönetimi uygulamalarını kısıtladıkları tespit etmiştir. İlk dört denetim şirketinin denetlediği işletmelerde denetim zorluğu artmasıyla beraber kâr yönetiminin de buna paralel olarak arttığı; ancak denetim görüşünün de kâr yönetimi üzerinde bir etkisinin olmadığı tespit etmiştir. Ancak, ilk dördün haricindeki denetim şirketlerinin denetlediği firmalar için denetim zorluğuyla kâr yönetimi arasında bir ilişki bulunamazken, denetim görüşlerinin şart ya da açıklama muhteva etmesin isteğe bağlı tahakkuklarla pozitif ilişkili olduğu tespit etmiştir. Neticeler ayrıca, kâr yönetiminin işletmelerin büyüklüğü, performansı, kâr değişimi ve borçlanma seviyesiyle ilişkili olduğunu göstermiştir.

Esendemir (2011a), çalışması kapsamında, İzmir’de faaliyet gösteren YMM’lerin, denetim kalitesi ile ilgili toplam 13 boyut ve bu boyutlarla ilgili 65 alt boyuttan, 10 boyut ve 48 alt boyutu tespit etmiştir. Bu araştırma sonuçları göstermektedir ki, ülkemizde bu mesleği icra edenler, denetim kalitesiyle alakalı süreçler ve kavramlar hakkında bilgi sahibidirler.

Acar vd. (2011), yaptıkları çalışmada denetim şirketlerinin, denetim personeline yeterli düzeyde eğitim desteği sağladığını belirlemişlerdir. Araştırmada denetim şirketlerinin elde ettiği denetim dışı hizmet gelirinin denetim gelirin oranının yüksek olduğu belirlenmiştir. Böyle bir durumun bağımsızlığa zarar vereceği ve bu nedenle bağımsız denetim kalitesinde azalmaya sebep olabileceği düşünülmektedir. Fakat denetim şirketlerinin büyük bölümünün denetim standartları bilgi seviyesinin yeterli olmadığı tespit edilmiştir. Denetim şirketlerinin büyük bölümünün kalite güvence sistemlerini oluşturmadıkları, kalite güvence sistemlerine sahip şirketlerinse son dönemlerde kalite güvenceyle ilgili bir incelemede geçmedikleri belirlenmiştir. Denetim şirketlerinin büyük bir bölümünün yayımlanan denetim raporlarının şeffaflığı sağlama ve kamuyu aydınlatma konusundaki yeterlilik seviyesini kısmi olarak yetersiz buldukları belirlenmiştir.

Yaşar (2011), araştırmasında, ülkemizde bağımsız denetim kalitesinin kâr yönetiminde bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Ülkemizde, bağımsız denetim firmalarına dönük denetim ve gözetim faaliyetlerinin zayıf olduğu, müşterilerinin kâr yönetimine izin veren denetçilerin yakalanma olasılıklarının düşük ve denetçilere yönelik cezaların caydırıcı olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Dolayısıyla, Türk firmaları üzerine yaptığı çalışmasının sonucunda, denetim firması büyüklüğünün kâr yönetimini sınırlandırdığı savının, en azından, gelişmekte olan ülkelerde her zaman geçerli olmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Ünlü (2012), denetçilerin sektörel uzmanlaşma ile birlikte eğitim, yaş, tecrübe, teknik bilgi gibi kişisel özelliklerin denetim kalitesini belirlemede en önemli faktörler olduğunu düşündüklerini belirlemiştir. Ayrıca çalışmadan, denetçilerden büyük bir çoğunluğunun denetim ekiplerini oluştururken sektörel uzmanlaşmayı göz önünde bulundurdıkları ve ekiplerde en az bir uzmanın bulunmasına özen gösterdikleri sonucu çıkmıştır. Anket çalışmasının bir bölümünde ise limited şirketlerin denetimi konusunda sektörel uzmanlaşmanın gerekliliği ve önemi açısından denetçilerin görüşleri alınmaktadır. Ayrıca bu tür şirketlerin denetiminde görevlendirilecek personelin belirlenmesine ilişkin bir çalışma olmadığı, buna uygun işe alım ve organizasyon süreçlerinde herhangi bir değişikliğin yaşanmadığı ortaya koyulmuştur. Şirketlerin bu konuda aksiyon almamalarına karşın, çalışanların KOBİ'lerin denetiminde ayrı bir sektörel uzmanlaşmanın gerekliliğini vurguladıkları görülmüştür.

Varıcı (2012), otuz sekiz firmanın 2010 yılı denetim raporlarını ele almıştır. Araştırma bulguları on dokuz firmanın 2009'da hile yaptığını destekler özelliindedir. Bu firmaların mali durum ve denetim raporlarında bir farklılık olmayıp durumları daha da kötüleşmiştir. Bu firmaların tamamında süreklilikle alakalı sorunlar vardır. On dokuz firmanın büyük bölümü 2010' da faaliyetlerinin büyük bir kısmını durdurmuştur. Bazı firmaların sahipleri değişmiştir. Sekiz firmada denetçi değişikliği yapılmıştır. Sekiz firmanın iflas riski vardır. On dokuz firmanın tamamına dönük büyük alacak davaları vardır. Yine bu on dokuz firmanın çoğunda haciz işlemleri sürmektedir. Tıpkı 2009 yılında olduğu gibi 2010 yılında da hesaplarda tutarsızlıklar,

hesaplarla ilgili mutabakatların yapılamaması ve sermayenin büyük bir kısmının kaybedilmesi gibi durumlar mevcuttur.

Selimoğlu ve Yeşilçelebi (2014), araştırmalarında, mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesini olumlu olarak etkilediği sonucuna varmışlardır. Bunun nedeniye bağımsız denetçilerin mesleklerini sevmesi neticesinde daha özenli ve dikkatli çalışması kaliteli bir denetim yapmasını sağlayacağı sonucuna ulaşmışlardır.

Solak (2015), bağımsız denetçinin iş performansı ile denetim kalitesi arasında istatistiksel olarak güçlü ve anlamlı bir ilişkinin olduğu belirlemiştir. Bağımsız denetçinin zaman baskısından kaynaklı iş yüküyle denetim kalitesi arasında istatistiki açıdan anlamlı bir ilişkiye rastlamamıştır.

Ada (2016), denetlenen işletme, bağımsız denetçi, yasal düzenlemeler ve kurumların bağımsız denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisini tespit etmiş; bağımsız denetim firması ve bilişim teknolojisi kullanımının, bağımsız denetim kalitesi üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca bağımsız denetim firması, bağımsız denetçi, yasal düzenlemeler, kurumlar ve bağımsız denetim kalitesinin birtakım demografik değişkenler açısından fark gösterdiği de tespit edilmiştir. Son olarak, araştırma sonucunda ulaşılan bulgular ışığında bağımsız denetim süreci ve kalitesine ilişkin değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur (Ada, 2016).

Aslanoğlu vd. (2016), analize dâhil edilen firmaların, dört büyük denetim şirketiyle çalışmasının yaratıcı muhasebe uygulamalarını sınırlandırmadığını tespit etmişlerdir. Bu netice, denetçilerin denetledikleri firmalarda karşılaştıkları yaratıcı muhasebe uygulamalarını denetim görüşünde belirtmedikleri biçiminde yorumlanabilir. Bu neticenin, denetim şirketlerinin yaratıcı muhasebe uygulamalarıyla karşılaşmaları halinde müşterilerini değiştirmedikleri şeklinde anlaşılması mümkündür. Netice olarak, baş denetçilerin değişmesinin nedenleri arasında yaratıcı muhasebe uygulamalarının, bir etkisinin olmadığını söylemek mümkündür.

Cengiz ve Gör (2016), kuramsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesine pozitif ve anlamlı bir katkı sağladığını tespit etmişlerdir. Bu netice, literatürle uyum

sağlamakta ve literatürde bulunmayan sektör değişkeninin de denetim kalitesine etki edebileceğini tespit etmişlerdir.

Dilbaz (2016), bağımsız denetim şirketleri tarafından ortaya konulan bağımsız denetim görüşlerinin ‘olumsuz’ olarak nitelendirilebileceği olayların olduğu zamanda değil, yıllık bir çalışmanın sonucunda ortaya çıkması, bu rapordan yola çıkarak karar vermek isteyen bağımsız denetim raporu ilgilileri için doğru bir karar alabilmeleri için zamanlama yönünden müspet bir etki yapmadığını belirlemiştir. Çalışmada incelenen şirketlerden bazılarında, özellikle grup şirketi diye iadlandırabileceğimiz şirketlerde, denetleyen denetim şirketinin aynı olmasının denetim şirketinin farklı şirketler için bildireceği görüşü etkileyebileceği sonucuna ulaşmıştır.

Gör (2016), araştırmasında, kurumsal yönetim uygulamalarının her bir boyutu bir ya da daha fazla denetim kalitesi boyutunu etkileyerek denetim kalitesine olumlu katkı yaptığı sonucuna ulaşmıştır. Yapılan analizler sonucunda kurumsal yönetim uygulamalarındaki artışın denetim kalitesinde olumlu etki yaptığı neticesi ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle denetim firmalarının daha çok kurumsal yönetim uygulaması yürüterek, daha kaliteli denetim faaliyetleri gerçekleştirmesi beklenmektedir.

Cengiz vd. (2017), yaptıkları araştırma sonucunda, bağımsız denetim kalitesiyle finansal performans arasında pozitif ilişkiler olduğunu tespit etmiştir. Bu sonuç, bağımsız denetim kalitesinin finansal performansı da artırdığını ortaya koymaktadır.

Türkiye’de yapılan çalışmalar genel itibariyle değerlendirildiğinde; denetim kalitesi ile mesleki aidiyet, kurumsal yönetim uygulamaları, yeterli düzeyde eğitim desteği, denetlenen işletme, bağımsız denetçi, yasal düzenlemeler ve kurumlar, bağımsız denetçinin iş performansı arasında pozitif ilişkiler tespit edilmiş ve denetim kalitesine katkı yapıldığı ortaya konulmuştur.

### 3. BÖLÜM

#### BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN FİRMA VE FİNANSAL RAPORLAMA ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Bağımsız denetim kalitesini daha iyi irdelemek için finansal raporlamadan kalitesinden de bahsedilmesinde yarar görülmüştür. Bu açıdan ilgili kavramlar açıklandıktan sonra finansal bilginin kaynağı olan finansal raporlar ve finansal raporlama kalitesinden söz edilmiştir.

#### 3.1. Bağımsız Denetim ve Finansal Tablo İlişkisi

Muhasebe bilgi sisteminde oluşturulan mali bilgiler, kullanıcılara finansal tablolar aracılığıyla sunulur. Finansal tablolar, kaydedilmiş olan ve elde edilen bilgilerin belli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullananlara ulaştırılmasını sağlayan araçlardır. Diğer bir ifadeyle finansal tablolar firmanın finansal durumunun ve finansal performansının şekillendirilmiş bir ifadesidir (Alparslan ve Haksever, 2013: 90)

Finansal tablolar, ilgili dipnotlar dâhil olmak üzere, tarihî finansal bilgilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, bir işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri göstermek amacıyla biçimlendirilmiş sunumudur. İlgili dipnotlar genellikle önemli muhasebe politikaları ile diğer açıklayıcı bilgilerin özetinden oluşur. “Finansal tablolar” terimi, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam bir finansal tablo setini ifade etmekle birlikte, tek bir finansal tabloyu da ifade edebilir (Bağımsız Denetim Standardı 200, 6).

#### 3.1.1. Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetim İhtiyacı

Finansal raporlama faaliyeti bağımsız denetim faaliyetlerinin etkin şekilde yapılıyor olmasıyla birlikte daha etkin bir şekilde icra edilecektir. Yani finansal raporlama süreci daha belirgin ve formel aşamalardan oluşacağı için kaliteli bir finansal raporlama faaliyeti neticesinde elde edilen finansal raporlar daha kaliteli

olacaktır. Dolayısıyla bağımsız denetimden geçen finansal raporlar üzerinde büyük bir düzeltme olmayacağı için düzeltme maliyetleri de olmayacaktır.

### **3.2. Finansal Tabloların Hazırlanmasındaki Varsayımlar**

Finansal tablolar hazırlanırken bir takım varsayımlardan hareket edilmektedir.

#### **3.2.1. İşletmenin Sürekliliği**

İşletme ekonomik yarar oluşturan bir örgüttür. Bu manada işletmenin sürekliliği ekonomik hayat için gereklidir. İşletmenin sürekli olmaması genel ekonomik yapıyı ve işletmeden yarar elde eden çalışanları, yatırımcıları, borç verenler kişi veya kurumları, işletmenin müşterilerini ve kamu idaresi olarak menfaat elde eden tarafları olumsuz yönde etkiler. İşletme ömrünün süresiz olmasıysa işletmenin kendisini geliştirme ve yenilemesi zorunluluğunu meydana getirir ve sonuçta ekonomik hayatın sürekliliğini sağlar (Tepegöz ve Türedi, 2015: 44)

#### **3.2.2. Muhasebenin Tahakkuk Esası**

Finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevede “Tahakkuk esaslı muhasebeleştirme uyarınca, işlemler ile diğer olaylar ve durumları raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve hakları üzerindeki etkileri, bu etkilerin gerçekleştiği dönemde gösterilir. Nakit girişleri ve ödemelerin farklı bir dönemde gerçekleşmiş olması bu durumu etkilemez. Tahakkuk esaslı muhasebeleştirmenin önemi, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve hakları ile bunlarda belirli bir dönemde meydana gelen değişimlere ilişkin bilginin, işletmenin geçmiş ve gelecekteki performansının değerlendirilmesinde sadece döneme ait nakit girişleri ve ödemelerine ilişkin bilgiye nazaran, daha iyi bir temel sağlamasından kaynaklanır.”

Bir gelir, tahsil edildiğinde veya gider ödendiğinde değil, meydana geldiği zaman tanımlanır ve kaydedilir. Örnek vermek gerekirse bir firma, X1 yılının ekim ayında 20.000 TL satış yaptığını ve müşterisinin de ödemesini X2 yılının ocak ayında (yaklaşık dört ay sonra) yapacağını varsayarsak, tahakkuk esasına uygun olarak satış geliri, müşterinin ödemeyi yaptığı X2 yılında değil de, satışın yapıldığı X1 yılına ait olması gerekir (Banar ve Ekeril, 2012: 26).



### 3.2.3. Önemlilik ve Birleştirme

Önemlilik, mali tabloların sunulması esnasında yanlış beyan edilen ya da atlanan bir açıklamanın veya kalemin mali tablolara göre iktisadi karar alan mantıklı bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek bir öneme sahip olmasıdır (Erdoğan, 2006: 113).

Önemlilikle ilgili ilk yargı meydana getirilirken denetçiler, mali tabloların hatalı beyan edilme ihtimali olduğunu fakat gene de basiretli kullanıcıların verecekleri kararları etkileyemeyeceğini varsaydıkları maksimum tutarı tespit ederler. Bu tespit mali tabloyu kullananların kararlarını değiştirmesi için gerekli tutardan daha yüksek bir tutar önemli kabul edilmektedir. Gerçekler değiştikçe ve deliller elde edildikçe önemlilik kavramı, ilk planlama oluşan yargıdan son raporlamadaki yargıya doğru değişmesi muhtemeldir. Nicel yaklaşımlarla oluşturulan ilk önemlilikle ilgili yargı, nitel unsurların muhtemel etkilerine göre azaltılabilir ya da artırılabilir. Bu tespit niteliksel ve niceliksel önemlilik göz önünde bulundurulur. Nicel önemlilik kavramı, iktisadi yapıdadır ve herhangi bir olgunun firmanın mali performansına etkisine dayanmaktadır. Nicel önemlilik kavramı herhangi bir olgunun etkisi, esas ölçü kabul edilen bir kalemin (mesela toplam varlıklar veya net kar gibi) belirli bir tutarını ya da yüzdesini aşması halinde olay yanıltıcı beyan şeklinde açıklanır. Nitel önemlilik kavramıysa kolaylıkla tespit edilebilen gayri maddi olgulardan oluşur ancak tanıma göre ölçülmeleri zordur. Tecrübeli denetçiler, bir riske ait niteliksel özelliklerinin önem düzeyinin bir biçimde sezgisel olarak oluşturabilmektedir (Erdoğan, 2006: 114).

### 3.2.4. Netleştirme (Mahsup Etme)

Bu düşünceye göre firmalarda, borçlar ve varlıklar veya giderler ve gelirler netleştirme yapılarak sunulmaması gerekir. Firma, borçları, varlıkları, giderleri ve gelirlerini finansal tablolarda ayrı ayrı göstermesi gerekir. Örneğin, bir işletmeye ait alacaklar toplamı 20.000TL.ve borçlar toplamı 15.000TL. ise borç ve alacağın birbirleriyle karşılaştırılması neticesinde, alacak fazlasının 5.000TL. 'dir. Bilançoda ise, borç ve alacak farkı olan tutar 5.000TL. olarak değil de alacakların 20.000TL.ve borçların da 15.000TL. şeklinde gösterilmesi gerekir (Banar ve Ekerkil, 2012: 26).

Yani firma, Türkiye Finansal Raporlama Standardı izin vermedikçe ya da mecbur etmedikçe borçları ve varlıkları veya giderleri ve gelirleri netleştiremez. Netleştirme hem karşılaştırılabilirliği hem de güvenilirliği olumsuz etkileyecektir (Ağca vd., 2013: 125). Bu duruma halka açık anonim şirketler örnek gösterilebilir.

### 3.2.5. Raporlama Sıklığı

Raporlama sıklığı da finansal raporlama varsayımlarından biridir. Kaliteli bir finansal raporlama için raporlama dönemleri önem arz etmektedir. TMS 1'e göre raporlama sıklığı:

*“Bir işletme, tam bir finansal tablolar setini (karşılaştırılabilir bilgileri içerecek şekilde) en az yılda bir kez sunmalıdır. Bir işletme, raporlama dönemi sonunu (bilanço tarihini) değiştirdiğinde ve finansal tablolarını bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönem için hazırladığında, finansal tabloların kapsadığı dönemin açıklanmasına ilaveten aşağıdaki bilgileri de açıklamalıdır:*

*(a) Finansal tablolarının bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönemi kapsamasının nedenini, (b) Finansal tablolarında sunulan tutarların tümüyle karşılaştırılabilir olmadığını”* şeklinde ifade edilmektedir; (TMS-1: md.49).

Finansal tablolar, firma yönetiminin isteğiyle ayda, üç ayda ya da altı ayda bir olacak şekilde çeşitli aralıklarla rapor edilebilir. Bunun yanında kanuni mecburiyet sebebiyle mali tabloların rapor edilme sıklığı değişme gösterebilmektedir (Banar ve Ekergil, 2012: 27). €®

### 3.2.6. Karşılaştırmalı Bilgi

Kullanıcıların, firmanın mali durumundaki değişimleri izleyebilmeleri için, firmanın mali tablolarının, kendi içinde ya da sektör içinde mukayese edilebilmelerine olanak sağlanmalıdır. Mukayese işlemi firmanın geçmiş yıllarıyla mukayeseyi ve aynı dönemde başka firmalarla mukayeseyi kapsamalıdır. Mali tabloların sunumu ve takip edilen muhasebe politikalarının tutarlılığı karşılaştırılabilirlik açısından önem arz eder (Ağca vd., 2013: 125).

### 3.2.7. Sunuluşun Tutarlılığı

Mali tablo unsurlarının sınıflandırılması ve sunuluşu, dönemden döneme aynı şekilde devam ettirilmelidir. Buna göre mali tablolarının sınıflandırılması hususunda dönemler arasında bir farklılık olmaması gerekir. Dönemler arasında sınıflandırmanın değişmesi, farklı dönemler arasında analiz ve mukayese yapılmasını da zorlaştırır (Banar ve Ekergil, 2012: 28). Muhasebe yöntemlerinde yapılan değişikler mali tabloların tutarlılıklarını etkileyecektir. Dolayısıyla bu değişiklikler ve olası parasal etkiler mali tablo dipnotlarında açıklanması gerekir.

### 3.3. Finansal Raporlama Kalitesi

Rapor kavramının yalnız başına durağan bir niteliği vardır. Bir makama iletilmediği sürece bir veri şeklinde bekler. Ancak raporun, bir kişi vasıtasıyla başkasına iletilmesiyle raporlama kavramını olarak ifade edilir. Başka bir ifadeyle raporlama dinamik niteliği haiz bir kavramı ifade etmektedir (Pekdemir, 2016: 11).

Klasik muhasebe yaklaşımında, mali tablolar firmaların mali raporlama faaliyetinin en önemli çıktısı olmasına karşın, firmaların açıkladıkları bilgiler yalnızca mali tablolar ile sınırlı değildir. Bunun tamamlayıcı özelliğinde olan ilave bilgilerle tamamlayıcı özellikte tablolar da mali tablolarla beraber oluşturulur ve raporlanır. Bu sebeple bugün mali tablolar kavramı mali raporlar kavramı haline gelmiştir. Bilhassa pay senetleri halka açık firmaların kamuya sunduğu bilgilerin mali tablolarda yer alan bilgilerin ilerisine geçerek daha fazla detaylı bilgiler muhteva etmesi bir mecburiyet haline gelmiştir (Çelik, 2015: 7).

Finansal raporlama kalitesi, bir firmanın raporlanan finansal durumunun firma performansını hangi doğrulukla yansıttığı ve gelecekteki nakit akışlarının tahmin ederken ne ölçüde faydalı olduğudur (Robinson ve Henry, 2009: 724).

### 3.4. Ülkelere Özgü Faktörler Açısından Finansal Raporlama Kalitesi

Finansal raporlama kalitesiyle ilgili literatürde çok fazla sayıda çalışma yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmalarda birçok faktör saptanmakta ve bu faktörleri ülkelere özgü olan ve işletmelere özgü olan faktörler olarak sınıflandırmaktadırlar (Gürel ve Durak, 2014: 48).

### 3.4.1. Kültür Faktörü

Uluslararası muhasebe sahasında yapılmış araştırmalar, ülkelerin muhasebe sistemlerinin çevresel unsurlardan etkilenerek biçimlendiğini ortaya koymaktadır. Kültürel değerler, çevresel unsurların önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Jaggi, 1975 yılındaki çalışmasında bir ülkenin sahip olduğu kültürel çevrenin finansal raporlamada kuvvetli bir etkiye sahip olduğunu ifade etmiştir (Karabınar ve Kışlalıoğlu, 2014: 238).

Türkiye'nin kültür yapısına bakıldığında genel olarak belirsizlikten kaçınma şeklinde bir özellik göstermesine rağmen, ayrıntılı kanun ve kurallar tekdüzen muhasebe uygulamalarının uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Belirsizlikten kaçınma sebebiyle genel olarak muhasebe bilgilerinin gizli kalmasını isteme ve rekabetten kaçınma özelliği bulunmaktadır. Ülkemizde muhasebe bilgilerinin şeffaflığı kanunların zorlayıcı hükümleriyle oluşturulmaya çalışılmaktadır (Gümüş vd., 2016).

### 3.4.2. Politik sistem

Belli bir dönemde devletin siyasi fikirlerinin muhasebe uygulamalarına etkisi olmaktadır. Çünkü siyasi istikrar, ekonomik kalkınma ve yasalara göre yürütülen muhasebe de burada doğrusal bir pozisyonda yer almaktadır, buna karşılık “yönetici iradesi” subjektif ekonomik yasaların yerini alırsa, ekonomik işler tahrip olabilmektedir (Haftacı ve Zainiguli, 2016: 145).

Türkiye muhasebeyle ilgili uygulamalarını Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlaştırmak için 2005'ten başlayarak, sermaye piyasalarındaki işletmelerin IAS/IFRS'yi uygulamaları zorunlu hale getirmiştir. Avrupa Birliği ile müzakere sürecine giren ülkemiz için, TTK'nin Avrupa Birliği müktesebatıyla uyumlu hale gelmesi bir mecburiyet durumuna gelmiştir (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 9).

### 3.4.3. Finansal Piyasaların Gelişmişlik Düzeyi

Mali piyasalar; “mali varlık” biçiminde adlandırılan kıymetli evrak özelliğindeki evrakların satılıp alındığı piyasalardır. Mali piyasa terimi, fon talep ve

arz edenler, akımı sağlayan araç ve gereçlerle fon akımlarını düzenleyici kurumlar, bunları düzenleyen idari ve yasal kuralları muhteva eder (SPL, 2014: 4).

Firmaların finansman ihtiyaçlarını karşıladığı yerlerle, sermaye piyasalarının gelişmiş olduğu yerlerde, finansal raporlara ve onların içeriğine olan beklentilerin farklılık göstermesi doğal bir durumdur. Dolayısıyla literatürde çoğunlukla sermaye piyasalarının kredi piyasalarına nazaran daha nitelikli mali raporlar talep ettiği düşünülmektedir (Elitaş vd., 2011: 10).

#### **3.4.4. Ekonomik ve Sosyal Koşullar**

Ekonomik faaliyetlerin daha önemli hale gelmesiyle birlikte, ekonomik faaliyetleri kaydeden, raporlayan muhasebenin de önemi artmaktadır. Bu sebeple muhasebecilerin, güncel gelişmeleri izleyerek kendilerini geliştirmeleri önem arz etmektedir (Erdoğan ve Solak, 2016: 112). Bunun yanında, enflasyonist ortamlarda yapılan muhasebenin, finansal raporlara büyük ölçüde yansıtacağı düşünülürse meydana gelmesi muhtemel olumsuz etkileri bertaraf edecek muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi zorunlu hale gelecektir (Durak ve Gürel, 2014: 100).

Ülke ekonomilerinin ve dolayısıyla küresel ekonomik sistemin sorunsuz bir şekilde işleyebilmesi, kaynakların etkin kullanımı ve uluslararası sermaye yatırımlarının verimli alanlara yapılması ile mümkündür. Doğru yatırımlar ve etkin kaynak kullanımı da sorunsuz bir şekilde işleyen finansal sistem sayesinde olabilir. Finansal sistemler büyük oranda muhasebe bilgilerinin kalitesi ile doğrudan ilişkilidir. Kalitesiz muhasebe bilgisi, yatırımcıların beklentileri ve gerçek durum arasında bir dengesizlik meydana getirir ve piyasadaki güven duygusunu zedeleyerek büyük finansal sıkıntılara yol açar. İkelere dayanılarak hazırlanmış finansal tablolar, firmaların finansal pozisyonlarını, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını mümkün olan en gerçekçi bir şekilde gösterir (Karabayır, 2012: 65).

Ekonomik unsurların yanında ülkenin sosyal niteliklerinin de mali raporlama üzerinde etkisi bulunmaktadır. Ülkedeki eğitim düzeyi göz önüne alınması gereken unsurlardan biridir. Eğitim düzeyi yüksek toplumlar daha nitelikli bilgi taleplerini daha kompleks muhasebe sistemlerini kullanmak suretiyle giderebilmektedirler. Muhasebe standartları ve uygulamalarının daha karmaşıklaşmasıyla beraber, onların

uygulanması ve yorumlanmasının da daha eğitimli şahıslarca yapılması gereksinimini beraberinde getirmektedir (Durak ve Gürel, 2014: 101).

#### **3.4.5. Muhasebe Meslek Örgütleri ve Muhasebe Sistemleri**

Meslek mensuplarının bir araya gelerek oluşturduğu odalar ve mesleki birlikler yalnızca mesleğe kabul edilme kriterlerinin saptanması gibi hususları değil, bunun yanında çıkarılmasında paydaş oldukları alanla alakalı yayınlarla muhasebenin uygulama ve teorik taraflarına dönük önemli katkıları olmaktadır (Elitaş vd., 2011: 13).

Muhasebe sistemleri, ülke şartları doğal bir şekilde oluşan ve gelişen sistemlerdir. Bu sebeple, standardizasyon tüm ülkelerin mali raporlama kalitesini artıracığı söylemek mümkün değildir. Yatırımcı haklarının iyi korunduğu ve firmaların da manipülasyonu önleyici yönde nitelikleri haiz olduğu hallerde, UFRS ile uyum sağlayan mali raporların firmaların değerlerini daha iyi bir şekilde yansıtması beklenilmektedir. Firmalara özgü niteliklerin mali raporlama kalitesine etkisi olduğu düşünüldü zaman, sadece UFRS ile uyum sağlayan mali raporlama yapmak, mali raporlama kalitesinin yüksek olduğu manasına gelmemektedir (Durak ve Gürel, 2014: 105).

#### **3.4.6. Rekabet Ortamı**

Ülkede uygulanan ekonomik sistemin yapısı, kapitalist ya da sosyalist yapılanmalar, muhasebe uygulamalarına etki eder. Örneğin, her şeyin hükümetin kontrolünde olduğu bir ekonomik ortamda kamuya mali tablo açıklaması beklenmez. Rekabetin yoğun olduğu kapitalist ekonomilerde ise karar alıcılar açısından mali tabloların belirli standartlar dâhilinde düzenlenip kamuoyuna raporlanması önem kazanır (Haftacı ve Zainiguli, 2016: 145).

#### **3.4.7. Yasal Sistem**

Yasal sistemler, firmalara muhasebe standartlarını uygulamaları hususunda zorlayarak denetçilerin ve yöneticilerin çalışmalarının kontrol edilmesine ortam hazırlayarak raporlama kalitesini doğrudan olarak etkilemektedir. IASB, IAS/IFRS'yi oluşturup ve yayımlamaktadır. Fakat standartların uygulanmasını

sağlama hususunda müeyyide yetkisine sahip değildir. Bu yetki, ülkelerdeki menkul kıymetler borsasıyla ilgili mahkeme ya da kurallara bırakılmıştır. Bunun yanında IAS/IFRS' nin ilke bazlı olması yani ayrıntı içermemesi yöneticilerin bunu fırsat olarak görmesine neden olmaktadır. Böyle bir durum, yasal sistemlerin standartları uygulanması konusunda zorlayıcı bir güç olmasının önemini arttırmaktadır (Aktaran: Gençoğlu ve Ertan, 2012: 6).

#### **3.4.8. Vergi Sistemi**

Vergi matrahının idare tarafından saptanması durumunda muhasebeye gereksinim duyulmaz iken, matrahın yükümlülere saptanarak beyan edilmesi durumunda muhasebeye gereksinim duyulmaktadır. Türkiye'de olduğu gibi birçok ülkede kişiler ve kurumlar vergi matrahlarını hesap ederek vergi dairelerine beyan etmektedirler. Böyle bir durum, muhasebe uygulamaları ile vergi uygulamalarının birbirine en yakın olduğu durumdur. Muhasebe sistemlerinin oluşmasında, vergiyle ilgili düzenlemelerin muhasebe düzenlemelerini etkileme düzeyi, ülkeler arasında farklılık göstermektedir (Elitaş vd., 2011: 11).

#### **3.4.9. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS),**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları, muhasebede ortak bir lisan meydana getirmek amacıyla ortaya konan gayretlerin bir sonucudur. Yani uluslararası finansal raporlama standartları karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun finansal tabloların oluşturulmasına ve bu finansal tablo kullanıcılarının, finansal tablolardan en yüksek seviyede yararlanmasına imkân sağlamak maksadıyla uluslararası, ulusal ve toplulukların bir araya gelerek oluşturdukları bir muhasebe setidir (Ülkü ve Gökğöz, 2013: 40).

Bunun yanında uluslararası muhasebe standartları; mali tablolara, muhasebe ve mali raporlamaya hissedilen güvenin ve inancın artması, mali tabloların uluslararası seviyede mukayese edilebilirliğinin artması, açık, şeffaf, güven veren ve küresel bir ekonominin oluşturulması, firmaların yabancı ve yerli yatırımcılar karşısında güvenilirliğinin artması vb. birçok avantajı da beraberinde getirmektedir (Aksoy, 2005: 194).

Bunun yanında muhasebe standartları, mevzuatlarda dağınık bir şekilde bulunan uygulamaları da bir düzene oturtmaktadır. Muhasebe standartlarına uyulmadan oluşturulan mali tablolar, nicelik ve nitelik yönüyle yetersiz olacağından yanlış değerlendirmeler yapılmasına ve yanlış kararlar verilmesine sebep olacaktır. Muhasebe ilkelerinde tek düzeni hayata geçirmek, uygulamalardaki farklılıkları gidermek gibi maksat ve sebeplerden ötürü muhasebe standartlarına önemli seviyede gereksinim duyulmaktadır (Kocamaz, 2012: 109).

Gümüş vd., yaptığı araştırma sonuçlarına göre UFRS'nin, Afro-Avrasya ülkelerinde kabul edilip edilmemesinin arkasında yatan neden, %35 oranında o ülkelerin kültürel özellikleridir. Bireycilik oranı yüksek olan toplumların, UFRS'leri kabul edip uygulamaya alma konusunda daha isteksiz oldukları, bireycilik oranı düşük olan ülkelerin ise tüm dünyada ortak bir raporlama dili anlamına gelen UFRS'leri, kabul eden topluluklar arasına girmede daha istekli oldukları gözlemlenmiştir. Güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma ve erillik boyutlarıyla UFRS'lerin kabul edilme durumları arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Bunun arkasında yatan neden ise ekonomik, yasal ve piyasa baskısı gibi diğer faktörlerin çok daha baskın olması ve UFRS'lerin uluslararası ticaretin kaçınılmaz bir enstrümanı haline gelmiş olması şeklinde ifade edilebilir. Bu çalışmadan edinilen bulgular ışığında, tüm dünyada tek bir raporlama dili olması düşüncesine dayanan UFRS'lerin, temel prensiplerde olmasa da, ülkelerin sosyo-ekonomik yapılarına göre, esnetilebilir nitelikte olması daha uygun olacaktır denilebilir (Gümüş vd., 2016).

### **3.5. İşletmeye Özgü Faktörler Açısından Finansal Raporlama Kalitesi**

İşletme özelliklerinin de finansal raporlama kalitesine etkisi bulunmaktadır. Etik anlayışı, işletme performansı, işletme büyüklüğü, sermaye yapısı gibi unsurlar finansal raporlama kalitesini etkilemektedir.

#### **3.5.1. Etik Anlayışı**

Mali raporların eksiksiz, doğru ve güvenilir bir şekilde menfaat gruplarına sunulması, mali bilgi üretiminin etik kurallara uyumuyla mümkün olmaktadır. Muhasebecilerin etik kurallara uyarak hazırladığı mali raporlar, paydaşlar ve menfaat



gruplarının kararlarındaki yanılma olasılığını azaltacaktır (Yılmaz ve Kaya, 2014: 17).

Denetçilerin bağımsızlığıyla alakalı olarak Hodge (2003) yaptığı çalışmada, denetimden geçmiş mali bilgilerin güvenilirliğindeki azalmanın olası bir sebebi, beş sene öncesinden bu güne kadar, denetçilere yönelik bağımsızlık algısındaki azalma olduğunu tespit etmiştir. Aynı zamanda bu çalışmada, denetçi bağımsızlığıyla güvenilirlik arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (Hodge, 2003: 1).

### **3.5.2. İşletmenin Performansı**

Firmaların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde yer alan raporlamayla alakalı esnekliklerden faydalanmaları veya esneklik sınırlarını geçerek, mali durum ve faaliyet sonuçlarını mevcut durumdan farklı göstererek mali bilgileri değiştirmek suretiyle yani mali manipülasyon yaparak performanslarını olduğundan farklı yansıtmaktadırlar (Küçüksözen, 2004: 49). Bu da finansal raporlama kalitesine olumsuz etki etmektedir.

### **3.5.3. İşletme Büyüklüğü**

Finansal raporlama kalitesi ile işletme büyüklüğü arasındaki ilişkiyi büyüklük hipoteziyle ifade etmek mümkündür. Büyük işletmelerin küçük işletmelere nazaran politik açıdan daha duyarlılık gösterdikleri ve bu nedenle bu işletmelere daha fazla servet transferi yüklenildiği varsayımına dayanır. Büyüklük hipotezi, politik maliyet hipotezi şeklinde de adlandırılmaktadır. Politik maliyetler, yalnızca kanunlar ya da yönetmelikler vasıtasıyla hükümet müdahalesi şeklinde meydana gelmez; bunun yanında fırsat maliyetiyle neticelenen müşterilerden, sendikalardan gelen misillemeler biçiminde de meydana gelebilir. Çünkü büyük işletmelerin işletmede çalışanlar, devlet, rakip, müşteriler ve diğer işletmeler dâhil işletmeyle alakalı birçok tarafın dikkatini çekmesi çok daha kolay olmaktadır. Bu nedenle, politik maliyetlerin büyüklüğü de, çoğu kez işletme büyüklüğüyle ilgilidir. Bu nedenle, büyük işletme yöneticileri, işletmece katlanılan politik maliyetleri aşağı çekmek amacıyla gelirin rapor edilmesini geciktiren muhasebe uygulamalarını seçme eğiliminde olabilirler (Aktaran: Ulusan, 2007: 175).

Gör vd., yaptığı araştırmalarda işletme büyüklüğünün finansal raporlamanın süresi üzerinde etkisi olan en önemli değişken olduğu sonucuna varmıştır (Gör vd., 2016).

#### **3.5.4. Sermaye Yapısı**

Firmaların faaliyetler ve varlıklarının finansmanında kullandıkları fonların bileşimi, sermaye yapısı olarak adlandırılmaktadır. Sermaye yapısı, temel olarak iki bileşenden oluşur. İlki, hisse senedi ihracıyla ve dağıtılmayan karlar aracılığı ile arttırılabilen özkaynaklar, diğeriyse borçlanma yani yabancı kaynaklar. Sermaye piyasasındaki bir yatırımcı, yatırım kararını alırken esas olarak firmaların mali raporlarına dikkat etmektedir. Bu sebeple sermaye piyasalarından fon sağlamak isteyen firmaların, daha kaliteli mali raporlama yapması, istenilen bir durum olmaktadır. Genel olarak borçlanmayla finansman sağlamayı seçen firmalardaysa, finansal raporlamayı dikkate alma eğiliminin görel olarak daha zayıf olduğu söylemek mümkündür (Arıcı, 2014: 21).

Firma yöneticileri daha düşük bir maliyetle borçlanmak veya borçlanma şartlarını ihlalden kaçınma gayretindeyseler, firmanın sermaye yapısının borç yönünde değişimiyle beraber, mali bilgi manipölasyonu ihtimali de artmaktadır (Küçüksözen, 2004: 271). Bu durum finansal raporlama kalitesini de olumsuz olarak etkilemektedir.

#### **3.5.5. Ortaklık Yapısı**

Finansal açıklamaya en çok yatırımcılar ihtiyaç duyar. Şirketin ortaklık yapısı açıklama düzeyini de etkiler. Ortak sayısı az olan şirketlerde ortaklar şirket faaliyetleri ile yakından ilgilenebildiklerinden kamuya fazla bilgi açıklanmasına gerek olmaz. Ancak ortaklarının sayısı çok olan şirketlerin açıklama düzeylerinin de fazla olması beklenmektedir. Dolayısıyla finansal raporlama kalitesi ortak sayısının artmasına paralel olarak artmaktadır (Akman, 2009: 55).

#### **3.5.6. Kurumsal Yönetime Verilen Önem**

Kurumsal yönetim kavramı ilk olarak 1992 yılında yayımlanan ve Cadbury Report olarak anılan raporla ortaya çıkmıştır. Daha sonraki dönemde OECD

tarafından ortaya konulan “Kurumsal Yönetim İlkeleri” uluslararası alanda kabul görmüş ve bir nevi standart halini almıştır. Söz konusu ilkeler zaman içerisinde birçok ülkede ulusal düzenleme olarak yürürlüğe konmuştur (Akdoğan vd., 2016: 5).

Kurumsal yönetimin tanımını yapmak gerekirse ortakların haklarını gözeten, küçük yatırımcı haklarını da en yüksek düzeyde gözetmek suretiyle karar veren, kredi verenlerin, tedarikçilerin, müşterilerin korunmasına dikkat eden, sendikaların ve işçilerin haklarını gözetip yönetim de söz sahibi olması için gerekli ortamı hazırlayan, hükümet, devlet ve yerel yönetimlerle devamlı iletişimde olan, sivil toplum kuruluşları ve medyayla iletişimde olan ve firmanın ikinci ve üçüncü nesillere sıhhatli bir biçimde devredilmesini sağlayan yönetim kurulunu merkeze alan bir yönetim biçimidir (Cengiz, 2013: 408). BDDK’ nin çıkardığı ve 1 Kasım 2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmış olan Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik’ te ise kurumsal yönetim: “Banka üst yönetiminin bankayı, belirlenmiş hedefler, Bankacılık Kanunu ve kanuna istinaden çıkarılan düzenlemeler ile ilgili diğer mevzuat, esas sözleşme ve banka içi düzenlemeler ile bankacılık etik kuralları doğrultusunda, tüm menfaat ve pay sahipleri ile tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini koruyacak biçimde yönetmesi” olarak tanımlanmıştır (Karadeniz, 2015: 318).

Firmalar pay sahiplerine ve firmayla alakalı başka kurum ve kişilere mali olan veya mali olmayan bilgileri iletmekle sorumludurlar. Alakahlara iletilen bilgilerin kolay, açık, ulaşılabilir ve anlaşılabilir olmaları önem arz etmektedir. Bu sebeple firmalar, yatırımcıların güvenini kazanmak ve muhafaza etmek maksadıyla kurumsal yönetim yaklaşımı koşullarını oluşturmalı ve geliştirmelidirler. Kamuyu aydınlatma ve saydamlık kavramları ekonomide yer alan bütün kesimlerle ilgili olduğundan bu kavramlar kurumsal yönetim anlayışında en temel noktalardır (Pamukçu, 2011: 134).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında da olduğu gibi 2012’de yürürlüğe girmiş olan 6102 Sayılı TTK, Kurumsal Yönetim konusunda da önemli düzenlemeler getirmiştir. Böylece kurumsal yönetim, Türkiye’de hukuki bir zemine oturtulmuştur. Ayrıca kurumsal yönetimin önemli ilkelerinden biri olan “Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık” hususunda yer alan düzenlemeler, işletmelerin yayımlayacakları finansal tabloların hazırlanmasında KGK tarafından çıkartılan

Türkiye Finansal Raporlama Standartları Setinin temel alınması gerektiğini ifade etmektedir. Bu ifade, Kurumsal Yönetim ile UFRS arasındaki ilişkinin ortaya konması açısından önemli noktalardan biri olarak görülebilmektedir (Bayraktaroğlu, 2016: 80). Bu ise ülkemizde finansal raporlama kalitesi için uygun bir ortam anlamına gelmektedir.

Liu ve Lu (2007), Çin Halk Cumhuriyetinde 1999 ve 2005 arasında mali raporlama kalitesiyle kurumsal yönetim arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Netice olarak, kurumsal yönetim düzeyi yüksek olan işletmelerde kâr yönetiminin nispeten daha düşük düzeylerde olduğunu tespit etmişlerdir.

Hutchinson vd. (2008), Avustralya'daki firmalarda kurumsal yönetim uygulamalarının mali raporlama kalitesi üzerindeki etkileri incelemişlerdir. Bunu yaparken reform öncesi dönem olan 2000 yılı öncesine ait mali raporları ve reform sonrası dönem olan 2005 yılı sonrasına ait mali raporları karşılaştırmışlardır. Araştırma neticesinde kurumsal yönetimin, ihtiyari tahakkukları ve kar yönetimi uygulamalarını kısıtlaması nedeniyle kar kalitesini pozitif açıdan etkilediğini tespit etmişlerdir.

Ebaid (2009), Mısır'da 2005'ten sonra başlamış olan gönüllü kurumsal yönetim uygulamasının, yatırımcıların algıları ve kâr kalitesi üzerindeki etkilerini anket yöntemiyle incelemiştir. Netice olarak, kurumsal yönetimi gönüllü bir şekilde uygulayan işletmelerde, mali raporlama kalitesini arttırdığını ve bu uygulamaların yatırımcı kararlarında etkili olduğunu tespit etmiştir.

Machuga ve Teitel (2009), Meksika'da kurumsal yönetim ilkeleri 2001'de mecburi olarak uygulanmaya başlamasıyla birlikte, işletmelerin yönetim kurullarının niteliklerinin, kâr kalitesindeki etkisini 1998-2002 yılları arasında araştırmışlardır. Kurumsal yönetim ilkelerinin kabulüyle birlikte, kâr kalitesinin de arttığını ortaya koymuşlardır.

Küçük ve Uzay (2009), yaptıkları çalışmada şu sonuçlara ulaşmıştır: Hileli mali raporlamanın oluşumuna çoğunlukla birbirleriyle ilişkili pek çok unsur sebep olmaktadır. Buna göre, hileli mali raporlamanın sebepleri üç başlık altında incelenebilir: Kuvvetli dış ve iç baskılar, zayıf kurumsal yapı ve zayıf iç kontrol

yapısıdır. Hileli mali raporlamanın amacı, genel olarak firmanın gelirlerini ya da aktif değerini olduğundan daha yüksek göstermektir. Bunun yanında bunun tam tersi de amaçlanabilmektedir. Başka bir ifadeyle, kâr elde edilmiş bir dönemi firma kârsız ya da daha düşük kâr elde edilmiş biçimde gösterebilir.

Karğın ve Arıcı (2015), çalışmalarında, kurumsal yönetim anlayışının mali raporlama kalitesindeki rolünü, karların sürekliliği bağlamında araştırmışlardır. Yapılan analizler neticesinde XKURY' de işlem gören işletmelerin elde ettiği kârların başka işletmelere nazaran daha devamlı olduğunu belirlenmiştir. Bu nedenle, ülkemizdeki kurumsal yönetim uygulamalarıyla mali raporlama kalitesi arasında pozitif bir ilişki vardır.

### **3.5.7. İşletme Yönetiminin Özellikleri**

Yöneticiler ile işletme paydaşları arasında menfaat çatışmaları bulunabilir. Yani yöneticiler kendi menfaatlerini düşünerek finansal raporlamaya gidebilmektedirler. Bu durumda aralarında bir menfaat çatışması oluşabilmektedir. Yöneticilerin, bu çatışmayı engellemek için her iki tarafın da yüklenmek durumunda kaldığı maliyetlere temsilci maliyetleri denir. Temsilci maliyetlerini azaltmak için yöneticilerin istenilen düzeyde bilgi sağlamaları gerekir (Akman, 2009: 21). Dolayısıyla finansal raporlama kalitesinde işletme yöneticilerinin bu yöndeki gayretleri büyük önem arz etmektedir.

### **3.5.8. Muhasebe Bilgi Sisteminin Yapısı**

Bilgi sistemleri; veriyi alma, biçimlendirme ve anlamlandırma süreçlerinden geçirme, kaydetme, dönüştürme, istenildiği zaman geri elde etme ve kaynaklara iletme gibi işlemleri içeren bir kurallar bütünüdür. Bilgi sistemleri; plan yapma, kontrol etme, analiz işlemlerinden oluşan ve karar verebilmek için bilgi toplanması, bilgiyi muhafaza etme ve yayma amaçlarına hizmet eden birbirleriyle ilişkili unsurlar grubu olarak da tanımlanabilir. Bilgi sistemlerinin temel amacı, ham veriyi alıp işe yarar bir bilgiye dönüştürmek ve gerektiği zaman o bilgiye erişebilmeyi mümkün kılmaktır (Meral, 2016: 84).

Muhasebe bilgi sistemiye bilgi kullanıcılarınca ihtiyaç hissedilen bilgileri üretme amacıyla, mali özellikli faaliyetlerle alakalı verileri derleyen, gerektiği zaman kullanmak için biriktiren, işlemek suretiyle rapora dönüştüren, güvenilir ve doğru bilgilerin üretilmesi maksadıyla süreçleri kontrol altına alan bir bilgi sistemidir (Demir, 2010: 143).

Firmalarda muhasebe bilgi sistemi oluşturulurken iletilecek mali raporlarla firma yönetimine, denetim kuruluşlarına ve bütün kamuoyuna doğru bilgilerin sunulması amaçlanmalıdır (Pamukçu, 2011: 140). Dolayısıyla kaliteli bir finansal raporlama için etkin işleyen bir muhasebe bilgi sistemine ihtiyaç vardır.

### **3.5.9. İç Denetim**

İç denetim, bilgi üretim faaliyetiyle ilgilidir. Yönetim faaliyetlerindeki gibi, bilgi yönetim sürecinde de bütün araçlarla ilgili iç denetimin yapılması gerekmektedir. Muhasebe bilgi sisteminde de tüm süreçlerin devamlı denetimi, bilgi hatalarını önleyecek benzer hataların daha sonraki üretim süreçlerinde tekrarı önlenecektir. Etkili denetim faaliyetleriyle üretilen bilgilerin kalitesi artacak ve mali bilgilerini dış denetime hazırlamış olacaktır (Acar ve Özçelik, 2011: 17)

James, yaptığı araştırmada, firmaların raporlarını tepe yönetimine ileten bir iç denetim bölümüne sahip olmaları, mali raporları kullananların bu bölümü hileli mali raporlamayı engelleme yeteneği hususundaki güvenini azalttığını ortaya koymuştur. Mali raporlamaya olan güvenin en yüksek seviyeye çıkabilmesi için, firmaların iç denetim işlevlerini dışarıdaki gruplara veya iç denetim bölümlerine yaptırırsalar da raporlamayı muhakkak denetim komitesine yaptırmalıdır (James, 2003: 1).

Gist vd., iç kontrol raporuyla ilgili yaptıkları araştırma ve iç kontrol raporunun yönetim tarafından oluşturulması durumunda; bağımsız denetçiler ve mali tabloları kullananların, firmanın iç kontrol sisteminin yanlış ve hatalı mali raporlar oluşturmasını engelleyebileceği algısına sahip olduklarını ortaya koymuşlardır. Bunun yanında bu araştırma sonuçları, mali tablo kullanıcılarının iç kontrol raporunun, iç kontrolle alakalı kanuni yükümlülüğü yönetime yüklediği biçiminde algıya sahip olduklarını ortaya koymuştur (Gist vd., 2004: 123).

### 3.5.10. Bağımsız Denetim Kalitesi

Bağımsız denetimin amacı mali denetimdir. Bağımsız denetimin gerçekleştirdiği mali denetim, muhasebenin bir dalı değildir. Muhasebe ve başka işlemlerin verilerine ve neticelerine dayanan bir disiplin biçiminde ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetim, yönetimin mali işlemlerinin değerlendirilmesindeki ve yorumlamasındaki olumlu ya da olumsuz tarafları ortaya koyar. Firmanın mali tablolarının onaylanması işlevini üstlenmektedir (Eroğlu, 2017: 896). Kaliteli mali raporlamanın en önemli özelliği güvenilir olmasıdır. Mali tabloların güvenilir olması ise kaliteli bir bağımsız denetimle mümkündür.(Balsarı ve Varan, 2014: 69). Bağımsız denetimi gerçekleştirecek bağımsız denetim firmalarının da mali raporlama kalitesine katkısı önem arz etmektedir. Bu açıdan bakıldığında denetim firmasının nitelikleri, denetim firmasının büyüklüğü, denetim firmasında çalışanların özellikleri, denetim dışında sunulan hizmetler, ücret, denetim raporunun saydamlığı, çalışma süreleri, yasal mevzuat, iç denetim ve iç kontrol sistemi, kurumsal yönetim gibi unsurların bağımsız denetime ve finansal raporlamaya etkisi vardır (Bekçi ve Gör, 2015: 168).

### 3.5.11. Denetim Komitesi

Denetim komitesi, firmalarda mali bilgilerinin kamuya açıklanması, bağımsız denetim ve iç denetim süreçlerinin etkinlik işleyişini gözetim çalışmalarını yerine getirir. Firmada iç kontrol sistemi ile iç denetim bölümü yok ise bunun oluşturulmasını ve bunların sağlıklı bir şekilde işlenmesini sağlamaktadır. Ayrıca yönetim kurulu; yönetim, bağımsız denetçiler ve iç denetçiler arasında köprü işlevini yerine getirmektedir. Denetim komitesi Bağımsız denetçilerin bağımsızlık özelliğini güçlendirip bağımsız denetim kalitesini de arttırmaktadır. Ayrıca denetim komitesi doğru mali tabloların oluşturulmasına katkı sağlamakta, yatırımcılarda güvenin artmasına ve bu nedenle sermaye piyasalarının gelişimine katkı sunmaktadır (Kandemir ve Akbulut, 2013: 53).

Tuan (2016), yaptığı araştırmada, denetim komitesinin mesleki deneyimi ve mali uzmanlıkla ilgili değişkenleriyle finansal raporlama süresi arasındaki ilişkinin negatif yönlü olduğunu belirlemiştir. Bu durum, denetim komitesi üyelerinin mali

uzmanlığa ve mesleki deneyime sahip olmasının mali raporlama süresini kısalttığını göstermektedir. Bunun yanında, denetim komitesinin büyüklüğü, değişkeniyle mali raporlama süresi arasındaysa istatistikî anlamda ilişkinin pozitif yönlü olduğu belirlenmiştir. Böyle bir durum, denetim komitesi üye sayısının artmasıyla birlikte mali raporların sunum süresinin uzadığını ortaya koymaktadır.

Doğan (2016), denetim komitesinin kurulmasının finansal raporlama kalitesini arttığını tespit etmiştir. Denetim komitesinin yapısal özelliklerinden, bağımsızlık ve toplantı sıklığıyla mali raporlama kalitesi arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki tespit etmiş ve denetim komitesinin boyutu ile mali raporlama kalitesi arasında bir ilişkiye rastlamamıştır.

Jenkins (2002), tarafından yapılan araştırmada, daha bağımsız denetçiler ve daha etkin denetim komitesinin, yönetimin gelirle ilgili manipülasyonları azaltacağını belirlemiş ve denetçi bağımsızlığıyla denetim komitesi etkinliği arasında büyük ölçüde negatif bir ilişkinin olduğu neticesine varılmıştır. Araştırmada bu iki denetim sisteminin yönetimin gelirlere yönelik manipülasyonlarını azaltması açısından, birbirlerinin yerine de konulabileceği neticesine varılmıştır.

### **3.6. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Finansal Raporlama Kalitesi**

Uluslararası finansal raporlama standartları kapsamında finansal tabloların temel niteliksel özellikleri: İhtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun şekilde sunum; destekleyici özellikleri ise karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik şeklinde tespit edilmiştir. Niteliksel özellikleri, temel ve destekleyici özellikler şeklinde sınıflandırılmaktadır. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum özelliklerine temel özellik; karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik özellikleriyse destekleyici özellik şeklinde sınıflandırılmaktadır (Banar ve Ekergil, 2012: 28).

Duman, çalışmasında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası' ndaki firmalara, yatırım yapmayı amaçlayan yatırımcılara, karar almalarında yardımcı olacak kamuya açıklanmış olan mali olan ve mali olmayan bilgilerin araştırma sürecinde eksiksiz, doğru ve zamanında sunulduğu tespit etmiştir (Duman, 2010: 219).



### 3.6.1. İhtiyaca Uygunluk

Mali tablolarda bulunan bilgiler, bilgi kullanıcılarının karar almaları esnasındaki gereksinimlerine uygun olmalıdır. Bir bilgi, kullanıcıların geçmişe, bugüne ve geleceğe ait olayları sağlıklı değerlendirmelerini sağlıyor ve neticede kullanıcının alacağı kararları değiştirebiliyorsa ihtiyaca uygun bilgi olduğunu söylemek mümkündür. Bir bilginin açıklanmamış olması, yanlış ya da eksik açıklanmış olması, kullanıcı kararlarını etkileyebilecek bir özellikteyse, böyle bir bilgi önemlidir. Önemlilik ilkesine göre bilgi kullanıcılarının alacakları kararları etkileyebilecek bilgilerin mali tablolarda sunulması gerekir. Önemlilik ilkesi de ihtiyaca uygunluk özelliğini desteklemektedir (Ağca vd., 2013: 125).

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de: bir finansal bilgi, gelecekle ilgili sonuçların tahmin edilmesinde bilgi kullanıcıları tarafından bir veri şeklinde kullanılabilirse, “tahminler için kullanılabilir” niteliğini haizdir. Bunun için bir tahmin ya da öngörü olmasına gerek yoktur. Tahminler için kullanılabilir bir niteliği haiz bir finansal bilgi, kullanıcıların öngöründe bulunmasında kullanılır. Bir finansal bilgi, daha önceden yapılan değerlendirmeler için bir geri bildirim sağlıyorsa “teyit etme” niteliğinden bahsedilmiştir (<https://kgk.gov.tr>, 2019).

Karğın vd., yapmış olduğu araştırmada, Türkiye’de pay senetleri sermaye piyasasında işlem gören firmaların 2005’ten itibaren UFRS’ ye göre oluşturdukları mali tablolarda yer alan mali bilginin ihtiyaca uygunluğunda artış olduğunu tespit etmiş, böyle bir sonuç da ihtiyaca uygun mali bilgilerin, piyasaların durumunu daha iyi gösterdiğini ortaya koymuştur. Böyle bir durum, bilgi kullanıcılarının piyasalara dönük alacakları iktisadi kararlarda olumlu etki meydana getirecektir (Karğın vd., 2015).

### 3.6.2. Gerçeğe Uygun Sunum

Mali bilgiler iktisadi olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Tam olarak gerçeğe uygun sunum sağlanabilmesi üç özelliğe bağlıdır. Bu özellikler; tam, tarafsız ve hatasız sunumdur (Örten, 2016: 5).

Mali raporlarda tam bir sunum, iktisadi olayın kullanıcılarca anlaşılması amacıyla açıklamalar ve tanımlamalar da dâhil edilerek gereken bütün bilgileri

içermesi demektir. Tarafsız sunum, mali bilginin gösteriminde ve seçiminde önyargı taşımaması manasına gelir. Tarafsız sunum, mali bilgilerin bilgi kullanıcılarınca olumsuz veya olumlu olarak değerlendirilmesi ihtimalini artıracak biçimde yönlendirici olmaması manasına da gelir. Hatasız sunum ise iktisadi olayın tanımlanmasında ihmallerin ya da hataların olmaması ve raporlanan bilginin oluşturulmasında kullanılan sürecin hatasız bir biçimde seçilmiş ve uygulanmış olması manasına gelmektedir (Çelik, 2015: 19).

### 3.6.3. Karşılaştırılabilirlik

Firmaya ait rapor edilen mali bilgiler, raporlayan firmayla ilgili bilgiler, başka firmalarla ilgili benzer bilgiler ile ve aynı firmanın diğer bir döneme veya bir tarihe ait benzer bilgileriyle karşılaştırılabiliyorsa yararlı ve karşılaştırılabilir bilgidir. Sunulmuş olan bilgilerin karşılaştırılabilmesi, bu bilgilerin tekdüze olması demek değildir. Bir bilginin karşılaştırılabilir özelliğe sahip olması için farklı şeylerin farklı, benzer şeylerinse benzer bir biçimde görünmesi gerekmektedir. Mali bilginin karşılaştırılabilir olması, benzer şeylerin farklı gösterilmesiyle artırılmaz ve aynı şekilde farklı şeylerin benzer gösterilmesiyle de artırılmaz (Banar ve Ekeril, 2012: 29)

Karşılaştırılabilirlik kavramıyla alakalı olan tutarlılık kavramından da bu bağlamda bahsetmekte yarar vardır. Tutarlılık kavramı, karşılaştırılabilirlikle alakalıdır ancak aynı manaya gelmemektedir. Tutarlılık, mali raporları oluşturan firmada dönemden döneme veya firmalar arasında belirli dönemde, belirli kalemler için belirli metotların kullanılması manasına gelir. Mali bilgilerin karşılaştırılabilirliği bir amaçsa, tutarlılık bu amacı hayata geçirmeye yardımcı olmaktadır. Temel niteliksel özelliklerin sağlanmasıyla beraber belli bir düzeyde karşılaştırılabilirliğe erişmek mümkün olmaktadır. Bir iktisadi olayın gerçeğe uygun olarak sunumuyla benzer bir iktisadi olayın diğer bir firmaca gerçeğe uygun bir biçimde sunumu, belli bir düzeyde karşılaştırılabilir olması gerekir (Çelik, 2015: 20).

Vergi kanunları açısından konuya bakıldığında ise yöntem değişikliklerinin kısıtlanabildiğini ve bu durumun finansal tablolara yansıtılmasına kanunların izin vermediğini görmekteyiz. Örneğin Vergi Usul Kanunu Madde 320'de: "*Bir iktisadi*

*değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez” ifadesi yer almaktadır. Bu durum vergi kanunları ile muhasebe standartları arasında finansal raporlama kalitesi bağlamındaki farklılığı ortaya koymaktadır.*

#### **3.6.4. Doğrulanabilirlik**

Firmalarca bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin, firma dışındaki taraflarca doğrulanmış ve denetlenmiş bir seviyede olması gerekmektedir. Doğrulanabilirlik, çeşitli bilgi seviyesindeki bağımsız gözlemcilerin belli bir açıklamanın gerçeğe uygunluğu konusunda görüş birliğinde olması manasına gelir (Banar ve Ekergil, 2012: 30).

#### **3.6.5. Zamanında Sunum**

Zamanında sunum kavramı, mali bilgilerin karar alanlar için kararlarını etkileyebileceği bir anda mevcut olması manasına gelmektedir (Örten, 2016: 6). Başka bir anlatımla, mali bilgilerin zamanında sunulması, ilgili bilgilerin karar üzerinde etki yapma yeteneğini yitirmeden sunulması manasına gelmektedir. Karar verici için gereken bilgilerin gecikerek sunulması ya da ulaşılabılır olmaması, vereceği kararlarda hata yapmasına ve bu nedenle de zarar görmesine neden olabilmektedir (Gürel ve Durak, 2014: 48). Mesela, malzeme alışları haftalık stok raporuyla yapılıyorsa stok raporları ilgili olduğu haftanın stok durumunu doğru bir şekilde yansıtması gerekir ve ilgili raporun bir haftadan daha eski olmaması gerekir. Yöneticiler için zaman çok önemli bir faktördür. Karar vermek için raporların tamamlanmasını beklemeye zamanları olmayabilmektedir. Mesela dönem sonu işlemleri sebebiyle mali tablolar dönemin sonunda hazırlanmamış olabilir. Bu tabloların oluşturulması on beş gün sürüyorsa bir yönetici sonraki dönemin on beş günü kararlarında bu raporları kullanamayacaktır (Ağca vd., 2013: 128)

Mali raporların zamanında sunulmaması gibi bir durum sermaye piyasalarında uzun vadede mali raporlara duyulan güven duygusuna zarar verebilmektedir (Tuan, 2016: 100).

İka ve Ghazali, yaptıkları çalışmada denetim komitesinin etkinliğiyle raporlama zamanlaması arasındaki ilişkiyi araştırmaktır. Örnekleme, Endonezya dışında bulunan iki yüz on bir mali firma bulunmaktadır. Araştırmadaki bulgular, raporlama zamanlaması ile denetim komitesinin etkinliği arasında ilişkinin mevcut olduğunu göstermiştir. Bu netice, denetim komitesinin etkin olmasının mali raporların hazırlanma süresini, yani firmaların denetlenmiş mali tablolarını kamuya açıklamaları için gerekli süreyi azaltacağı düşünülmektedir (İka ve Ghazali, 2012: 403).

Yadirichukwu ve Ebimobowei, araştırmalarında, denetim komitesinin bağımsız olmasının ve mali uzmanlığının, mali raporların sunumundaki gecikmeleri azalttığı, denetim komitesinin toplantı sıklığının ve büyüklüğünün ise mali raporlama süresini etkilemediği sonucuna varmışlardır (Yadirichukwu ve Ebimobowei, 2013).

### **3.6.6. Anlaşılabilirlik**

Mali bilgilerin öz ve açık bir biçimde tanımlanması, sınıflandırılması ve sunulması onu daha anlaşılır hale getirmektedir. Bazı iktisadi olaylar, tabiatı gereği karmaşık bir şekildedir ve basitleştirilmesi çok zordur. Bu özelliklerdeki bilgilerin mali raporlara alınmaması, raporlarda yer alan bilgilerin kolay bir şekilde anlaşılmasını sağlayabilmektedir. Fakat bu durumda da, raporlar eksik olduğundan ötürü yanıltıcı olabileceklerdir (Çelik, 2015: 22).

Bir finansal raporlama süreci ne kadar kaliteli olursa olsun bunun bir denetim faaliyeti olmadan sonlandırılması muhakkak eksik bir süreç olacaktır. Buna istinaden yapılacak son aşama ise bağımsız denetim faaliyetidir. Üçüncü bölümde bağımsız denetim faaliyetinin finansal raporlama kalitesine etkisi incelenecektir.

### **3.7. Bağımsız Denetim ve Kurumsal Yönetim İlişkisi**

1990'larda tartışılmaya başlanan Kurumsal Yönetim kavramı 2000'lerin başlarında yönetim konusundaki suiistimaller neticesi ortaya çıkan finansal krizlerle sıkça tartışılmaya başlamıştır. Bilhassa ABD'de Enron, WorldCom, Xerox ve Avrupa'da Parmalat firmalarında ortaya çıkan yönetimden kaynaklanan muhasebe skandallarıyla tepe yöneticilerin baş aktör biçiminde algılandığı son global finansal

kriz, kurumsal yönetim kavramını daha önemli bir hale getirmiştir (Gökgöz, 2012: 323)

Kurumsal Yönetim kavramıyla firmaların pay sahiplerine ve diğer çıkar gruplarına en yüksek fayda sağlayacak şekilde yönetilmesi amaçlanmaktadır. Kurumsal Yönetim, toplumun ve yatırımcının güveninin oluşturulmasında en önemli role sahiptir. Firmalar, hissedarlara ve firmayla alakalı diğer kurum kişilere mali ve mali olmayan bilgileri iletmekle sorumludurlar. İlgililere iletilen bilgilerin kolay, açık ve erişilebilir anlaşılabilir olmaları önem arz etmektedir. Bu sebeple firmalar, yatırımcı güvenini kazanmak ve koruyabilmek amacıyla kurumsal yönetim yaklaşımı koşullarını oluşturmak ve geliştirmek zorundadırlar (Pamukçu, 2011: 134).

Aşağıda kurumsal yönetimle ilgili, adillik şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk kavramlarına değinilecektir.

### **3.7.1. Adillik (Eşitlik / Adalet) İlkesi**

Verimli ve etkin ve bir kurumsal yönetimin hayata geçirilmesi, firmaların kurumsallaşma fikri ve faaliyetleriyle başlamaktadır. Kurumsallaşmayla beraber firmalar, sınırlarını aşabilmekte, iç ve dış çevresini de giderek genişletebilmektedir. Bunun neticesinde de firma bir takım ortaklar edinmiş olmaktadır. Ortaklığın var olması, haklarının da var olması ve korunması ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır. Bu ortaklık bir sözleşmeyle ortaya çıkmaktadır. Bu ortaklığın tüm ilişkileri bu sözleşme çerçevesinde tespit edilmiştir. Söz konusu sözleşmeye göre bütün ortakların hakları adil bir biçimde karşılanması gerekir (Türedi vd., 2015: 59). Bağımsız denetim ortakların sözleşmeden kaynaklanan haklarını finansal tablolar aracılığıyla doğru bir biçimde gösterilmesini sağlamaktadır.

### **3.7.2. Şeffaflık**

Mali raporlar, bir firmayla paydaşları arasında köprü vazifesi gören bir iletişim aracı olmaktadır. Bu araç aynı zamanda paydaşlara ait menfaatlerin ve mali şeffaflığın korunmasında da etkili olmaktadır. Bu iletişim aracının etkililiği, denetim uygulamalarının kalitesi ve başarısıyla direkt olarak ilişkilidir (Abay, 2013: 165). Bu nedenle bağımsız denetim, firmaların mali tablolarının daha şeffaf olmasını

sağlamaktadır. Etkin bir bağımsız denetim, firmaların güvenilirliğini artıracaktır. Devletin firmaları denetlemesi daha kolay olacaktır. Dış ülkelerin ve kredi kurumlarının yerli firmalara güveni artmış olacak (özellikle mali tablolar daha güvenilir ve şeffaf olacak) ve bu nedenle ülkemizdeki yatırım sayısı artacak ve iktisadi kalkınma manasında önemli gelişmeler yaşanabilecektir (Karadeniz, 2015: 317).

### **3.7.3. Hesap Verilebilirlik**

Hesap verebilirlik ilkesi; üst yöneticilerin faaliyetlerin devamı amacıyla aldığı kararların sonucunda sorumlu tutulmaları ve buna bağlı olarak hesap verebilmelerini ifade etmektedir. Bu yönüyle hesap verebilirlik ilkesi sorumluluk ilkesi ile azami seviyede ilişkilidir (Türedi vd., 2015: 60). Ayrıca söz konusu ilke, paydaşların ve diğer bütün çıkar sahiplerinin firma yönetim kurulunun verdiği kararları, yaptığı işlem ve faaliyetleri sorgulayabilmesine olanak vermektedir. (Güngör ve Güney, 2019: 42). Bağımsız denetim ise; finansal raporların işletme performansını olumsuz gösterdiği durumlarda, bu olumsuzluğa neden olanların hesap vermesini sağlayan bir rol üstlenmektedir.

### **3.7.4. Sorumluluk**

Genel anlamda bir işletmenin sorumluluğu; işletmenin faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan herhangi bir durumun sonuçlarının üstlenilmesi anlamına gelir. İşletmenin sosyal sosyal sorumluluğu ise toplumla her zaman etkileşimde olan işletmenin topluma zararlı olmaması ve aksine faydalı olması anlamına gelmektedir

Değişen yönetim anlayışları çerçevesinde ve kurumsal yönetimin oluşturulması bağlamında sorumluluk kavramı giderek daha çok dikkat edilen bir husus haline gelmiştir. Sorumluluk kavramı sadece işletme yöneticilerine ya da ortaklarına yönelik değil, paydaşlara yani tüm topluma karşı olmalıdır. Üst yöneticiler ya da yönetim kurulları tarafından kararların verilmesi aşamasında toplumsal ahlak, genel kabul görmüş etik değerler vb. diğer manevi unsurlar da göz önünde bulundurulmalıdır (Türedi vd., 2015: 59). Bağımsız denetim finansal raporların denetimi yaparak, sorumluluk taşıyanlara sorumluluklarını yerine getirmesi konusunda baskı yapmak suretiyle işletme – paydaş ilişkisinin geliştirilmesini sağlar.

### 3.8. Bağımsız Denetim ve Performans ilişkisi

Bir işletmeden beklenileni yerine getirmesini “işletmenin performansı” olarak adlandırmak mümkündür. Bir işletmenin performansının yüksek olması durumunda; yatırımcıların o işletmenin hisse senetlerini satın alması veya daha önceden satın alanların elde tutmaya devam etmesi, kredi kurumlarının kredi vermeye daha istekli olması, yöneticilerin daha fazla prim alması gibi istenilen durumlar gerçekleşecektir.

Firma performansının düşük kaldığı dönemlerde bazı firmalar etik dışı davranışlar gösterebilmektedir. Şöyle ki; olmayan yüksek karın meydana geldiği dönemlerde yedek akçe ayırarak karın gelecek dönemlere aktarılması söz konusu olabilir. Ayrıca performansının ve dolayısıyla başarısının beklentinin altında kaldığını gören yönetici prim alamayacağı için karı gelecek döneme aktarabilir. (Fırat, 2018: 277) Bağımsız denetim, bu ve benzeri olumsuz bir durumların yaşanmaması için önemli bir fonksiyonu yerine getirir.

## **4. BÖLÜM**

### **BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ FİRMALARIN DENETİM KALİTESİ ALGILARININ İNCELENMESİNE YÖNELİK TÜRKİYE GENELİNDE BİR UYGULAMA**

Bu safhada uygulamada izlenen yol ve yöntemler açıklanmıştır. Denetim kalitesini etkileyen unsurlara ilişkin araştırma modeli, geniş literatür taraması ve uzman görüşleri ile nihai sonuca ulaşmıştır. Elde edilen bilgi ve bulgular detaylı olarak sunulmuştur.

#### **4.1. Araştırmanın Amacı**

Araştırmanın amacı Duff (2004)' un bağımsız denetim kalitesi modelinde kullandığı bağımsız denetim kalitesinin boyutlarını ifade eden itibar, kabiliyet, cevap verme yeteneği, bağımsızlık, empati, müşteri hizmetleri, bilgi ve uzmanlığın denetim kalitesi üzerine etkilerini belirlemektir. Ayrıca bu konuda bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetime tabi şirketlerin düşüncelerini tespit edip konuyla ilgili literatüre katkıda bulunmaktır.

#### **4.2. Araştırmanın Önemi**

Bağımsız denetim işletmenin tüm paydaşlarının ekonomik amaçlarına hizmet eden önemli bir faaliyettir. Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarda her bir paydaş işletme üzerinde sahip olduğu hakları net bir şekilde görerek ekonomik kararlar alacaktır. Ancak finansal bilgiler paydaşlardan birinin ya da birkaçının çıkarına hizmet ederse diğer paydaşlar yanlış ekonomik kararlar alacak ve ekonomiye sağlayacağı katma değer azalacaktır. Bu denli önemli bir misyon üstlenen bağımsız denetim kalitesi ile ekonomiye sağlanan katma değer arasında doğrudan bir ilişki olup, kaliteli bir bağımsız denetim paydaşların ekonomik çıkarlarına ve ulusal ekonomiye önemli katkı sağlayacaktır. Çalışmamız kapsamında bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetime tabi firmaların denetim kalitesine yönelik algılarının belirlenmesi bağımsız denetim faaliyetlerinin etkinliği, gözetimi ve imajı açısından yapılması gerekenlere ışık tutacaktır.



### 4.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmada anketlerin belli bir süre ve bütçede içinde tamamlanabilmesi için zaman ve maliyet sınırlılıkları vardır. Dolayısıyla araştırmadaki denetçiler sadece bağımsız denetim kuruluşlarında görev yapan denetçiler olup, diğer bağımsız denetçileri kapsamamaktadır. Araştırma Türkiye’ de faaliyet gösteren ulusal ve uluslararası özel şirketlere yönelik olarak yapılmıştır. Kamu sermayeli şirketler araştırmaya dahil edilmemiştir.

### 4.4. Araştırmanın Kapsamı ve Örneklemi

Tezin amacına yönelik olarak bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetime tabi şirketlerin üzerinde bir uygulama yapılmıştır. Örneklem alınırken en önemli husus örneklemin evreni temsil etmesidir. Araştırma yaparken içinde bulunulan zaman ve maliyet sınırlılıkları da göz önüne alınarak mümkün olan en büyük örneklem alınmıştır.

Örneklem sayısının tespiti için aşağıdaki formül kullanılmıştır (Aktaran: Esendemir, 2011:150).

$$n = \frac{NZ^2G^2}{(N - 1)E^2 + Z^2G^2}$$

- n : Örneklem büyüklüğü  
 $E^2$  : Örneklem hatası  
 N : Ana kitle büyüklüğü  
 $G^2$  : Standart Sapma  
 Z : Güven Aralığı

KGK’ nın internet sitesinden alınan bilgiye göre genel kriterlere göre denetim yaptıran 3996 tane firma ve 240 bağımsız denetim şirketi vardır (<https://denkur.kgk.gov.tr>, 2018). Bu bilgilere göre; %95 güven seviyesi, %16 hata payıyla 38 tane bağımsız denetime tabi şirket tesadüfî örnekleme yöntemiyle seçilmiştir. Aynı şekilde, %95 güven seviyesi, %16 hata payıyla 33 bağımsız denetim şirketi tesadüfî örnekleme yöntemiyle seçilmiştir.

#### 4.5. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma için gerekli veriler Duff (2004)' un, Auditqual Bağımsız Denetim Kalitesi Modelinden faydalanılarak hazırlanan anket formu ile toplanmıştır. Araştırmada likert ölçeği kullanılmıştır. Anket hem bağımsız denetime tabi şirketlere hem de bağımsız denetim şirketlerine uygulanmıştır. Her iki ankette de temelde iki bölüm bulunmaktadır. Bağımsız denetime tabi şirketlere birinci bölümde, cevaplayanın cinsiyeti, yaşı, eğitim durumu, şirketteki pozisyonu; ikinci bölümde ise denetim kalitesi ile ilgili çoktan seçmeli olarak hazırlanan kırk beş soru sorulmuştur. Diğer yandan bağımsız denetim şirketlerine ise birinci bölümde cinsiyet, yaş, şirket içindeki unvan, eğitim durumu, denetim mesleğindeki çalışma süresi, şirketin uluslararası denetim şirketi ile ilişkisi ve şirketin faaliyet süresi; ikinci bölümde ise bağımsız denetim kalitesini yani bağımlı değişkeni etkileyen itibar, kabiliyet cevap verme yeteneği, bağımsızlık, empati, müşteri hizmetleri, bilgi ve uzmanlık bağımsız değişkenleri ile ilgili çoktan seçmeli olarak hazırlanan kırk beş soru sorulmuştur.

Anket uygulaması öncelikle pilot uygulamayla başlamıştır. Otuz adet bağımsız denetim şirketi ve otuz adet bağımsız denetime tabi şirket üzerinde anket yapılmıştır. Pilot uygulamasına ilişkin Cronbach's Alpha değerlerine bakıldığında 0,70'in üzerinde çıktığı saptanmış ve kullanılan ölçeklerin güvenilir olduğu görülmüştür. Daha sonra asıl anket uygulamasına geçilmiştir. Asıl anket uygulamasında otuz üç adet bağımsız denetim şirketi ve yüz adet bağımsız denetime tabi şirkete sorular yöneltilmiştir.

#### 4.6. Araştırmanın Değişkenleri

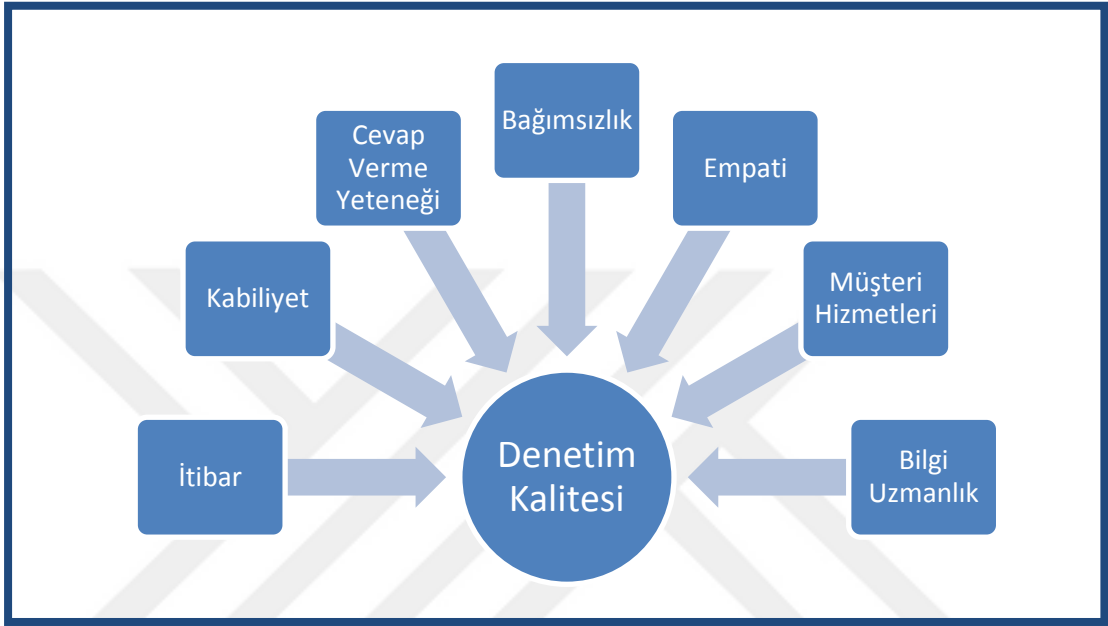
Araştırmanın bağımlı değişkeni denetim kalitesidir. Bağımsız değişkenleri ise denetim kalitesine etki eden bağımsız denetim şirketlerinin sahip olduğu itibar, kabiliyet, cevap verme yeteneği, bağımsızlık, empati, bilgi ve uzmanlık ve onların müşteri hizmetlerine verdiği önem şeklindedir.

#### 4.7. Araştırmanın Modeli

Duff (2004)' un, Auditqual Bağımsız Denetim Kalitesi Modelinde yer alan itibar, kabiliyet, cevap verme yeteneği, bağımsızlık, empati, müşteri hizmetleri ve

bilgi ve uzmanlık unsurları bağımsız denetim kalitesinin bileşenleri oluşturmaktadır. Araştırmada bağımsız denetim kalitesi bu boyutlar üzerinden incelenecek olup, Şekil 2'deki modele göre yürütülecektir.

**Şekil - 2: Araştırmanın Modeli**



#### 4.8. Hipotez Geliştirme

Duff (2004)' un, Auditqual Bağımsız Denetim Kalitesi Modelinde yer alan bileşenlerden yola çıkarak bağımsız denetim kuruluşlarının denetim kalitesi algılarına yönelik aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H1:Cinsiyet ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

H2:Yaş ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

H3: Firma içindeki unvan ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

H4: Eğitim durumu ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır

H5: Denetim mesleğindeki çalışma süresi ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

H6: Uluslararası denetim firması ile ilişki ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

H7:Denetim kuruluşlarının hizmet süresi ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

H8: Bir denetim kalitesi alt boyutu ile başka bir denetim kalitesi alt boyutu arasında istatistiksel ilişki vardır.

Aynı şekilde bağımsız denetime tabi şirketlerin denetim kalitesi algılarına yönelik aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H9: Cinsiyet ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

H10: Yaş ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

H11: Eğitim durumu ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

H12: Şirketteki pozisyon ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

H13: Bir denetim kalitesi alt boyutu ile başka bir denetim kalitesi alt boyutu arasında istatistiksel ilişki vardır.

Araştırmada elde edilen veriler ışığında bu hipotezler test edilmiştir.

#### **4.9. Verilerin Analizi**

Ankete verilen yanıtlar SPSS (Statistical Program for Social Sciences) istatistik programıyla analiz edilmiştir. Verilen yanıtların doğru veya yanlış olarak değerlendirilmediği durumlarda uygun olan güvenilirlik türü Cronbach Alfa' dır (Doğanay vd.,2014:154). Dolayısıyla güvenilirlik analizinde Cronbach Alfa kullanılmıştır. Ayrıca, frekans dağılımı, değişkenlerin ortalamaları ve standart sapmaları hesaplanmış, normallik testi için Kolmogorov Smirnov testi yapılmıştır. Verilerin normallik testi sonuçları ve merkezi eğilimlerine bakılarak parametrik olmayan testlerin yapılmasına karar verilmiştir. Birbirinden bağımsız iki grubun tek bir sürekli değişken bağlamında karşılaştırılması için parametrik olmayan

durumlarda “Mann Whitney U” testi kullanılır. (Doğanay vd., 2014:179). Çalışmamızda iki gruplu testler için Mann Whitney U testi kullanılmıştır. İkiiden çok grubu tek bir sürekli değişken açısından karşılaştırmak için parametrik olmayan durumlarda Krukal Wallis H testi kullanılır (Doğanay vd., 2014:181). Çalışmamızda ikiden çok gruplu testlerde Krukal Wallis H testi kullanılmıştır. Ayrıca boyutlar arasındaki ilişkiler incelenmesi amacıyla korelasyon analizi yapılmıştır.

#### 4.9.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Ait Verilerin Analizi

Öncelikli olarak güvenilirlik analizi yapılmıştır. Araştırmada, ölçeklerin güvenilirliğinin saptanmasında, Cronbach Alfa değeri kullanılmıştır. Tablo 2’de ölçek sorularının her birine ait ortalama, standart sapma değeri ve Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayıları verilmiştir.

**Tablo - 2: Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Ait Güvenilirlik Analizi**

İfadeler	Ort.	Düzyey	St.S	Cronbach's Alpha
<b>İtibar</b>				
Denetim firmalarının güven veren bir imajı vardır.	4,3	Çok Yüksek	0,8	0,813
Denetim firmaları dürüsttür.	4,3	Çok Yüksek	0,7	
Denetim firmaları tarafsızdır.	4,1	Yüksek	0,9	
Denetim firmaları iyi itibar görmektedir.	4	Yüksek	0,9	
Denetim firmaları işinin ehlidir.	3,9	Yüksek	1	
Denetim firmaları kendisine karşı açılan davalarda nadiren ihmalkâr bulunmuştur.	2,9	Orta	1,2	
<b>Kabiliyet</b>				
Denetim firmalarının sorumlu ortakları müşteri firmayı tanıma konusunda isteklidir.	4,4	Çok Yüksek	0,7	0,867
Denetim firmalarının sorumlu ortakları işinin ehlidir.	4,3	Çok Yüksek	0,7	
Denetim firmalarının sorumlu ortakları yüksek etik standartlara sahiptir.	4,2	Yüksek	0,9	

Denetim firmalarının sorumlu ortakları denetimin ilk planlama safhasından başlayarak denetim süreci boyunca aktif olarak denetim faaliyetine katılırlar.	4,1	Yüksek	0,7	
Denetim firmalarının personelleri yüksek etik standartlarda işlem yapmaktadırlar.	4,1	Yüksek	0,9	
Denetim firmalarının personelleri işinin ehlidir.	3,9	Yüksek	0,8	
<b>Cevap Verme Yeteneği</b>				
Denetim firmalarının sorumlu ortakları genellikle rahat bir şekilde ulaşılabilir durumdadır. (ör. telefon)	4,4	Çok Yüksek	0,8	0,868
Denetim firmaları detaylı denetim maliyeti bilgisi verme konusunda isteklidir.	4,1	Yüksek	0,6	
Denetim firmaları müşterilerin elde etmek istediği sonuçları üreten muhasebe sistemini oluşturmada beceriklidir.	3,9	Yüksek	1	
Denetim firmalarının sorumlu ortakları ile denetlenen firma yöneticileri arasında iyi bir uyum söz konusudur.	3,9	Yüksek	0,9	
Denetim firmalarının elemanları denetleme esnasında mümkün olduğunca az rahatsızlık vermektedir.	3,9	Yüksek	1,1	
Denetim firmaları denetleme zamanlarının planlanmasında esnek davranır.	3,5	Yüksek	1	
Denetim firmalarının denetim ekipleri denetim planında zamanı kısa tuttuğu için müşteri işletme zaman baskısında maruz kalmaktadır	3,4	Orta	1,1	
Denetim firmalarının sorumlu ortakları ile denetlenen firma yöneticileri arasındaki ilişki nispeten gayri resmidir.	3,3	Orta	1,3	
Denetim firmalarının ofisleri fiziksel olarak müşteriye yakındır.	3	Orta	1,2	
<b>Bağımsızlık</b>				
Denetim firmaları mesleki muhakemesini hiçbir tesir altında kalmadan açıklar.	4,4	Yüksek	0,8	0,834
Denetim firmaları üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği itibarını oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınır.	4,1	Yüksek	0,9	
Denetim firmaları ilave vergi danışmalığı hizmeti sağlayabilmektedir.	4,1	Yüksek	1	
Denetim firmaları ilave başka danışmanlık hizmetleri sağlayabilmektedir.	4,1	Yüksek	1,1	
Denetim firmaları müşteri işletmelere denetim dışı hizmetler sağlamamaktadır.	3,9	Yüksek	1,2	

Denetim firmaları ilave muhasebe hizmetleri sağlayabilmektedir.	3,6	Yüksek	1,2	
Denetim firmaları ilave iç denetim hizmetleri sağlayabilmektedir.	3,5	Yüksek	1,2	
Denetim dışı hizmet gelirlerinin denetim gelirlerine oranı denetim firmalarının müşteriye olan finansal bağımlılığını artırabilecek bir boyuttur.	3,5	Yüksek	1	
Müşterilerin görüşlerini almak amacıyla denetim firmaları firma dışından elemanlar görevlendirmektedir.	3,2	Orta	1,1	
<b>Empati</b>				
Denetim firmalarının sorumlu ortakları denetim esnasında ortaya çıkabilecek sorunlar için önceden hazırlıklıdır.	4,2	Yüksek	0,9	0,84
Denetim firmalarının sorumlu ortakları müşteri firmaların yöneticileriyle yakından ilgilenmektedir.	4	Yüksek	0,9	
Denetim firmalarının denetim ekipleri müşterilerle yakından ilgilenmektedir.	3,9	Yüksek	0,9	
Denetim firmalarının sorumlu ortakları müşterilerin çıkarlarını en iyi şekilde gözetmektedir.	3,5	Yüksek	1,3	
<b>Müşteri Hizmetleri</b>				
Denetim firmaları müşteriye sunduğu hizmetlerin kalitesini sürekli gözden geçirmektedir.	4,1	Yüksek	1	0,853
Denetim firmalarının sorumlu ortakları, müşteri firmaların önemli elemanlarıyla düzenli toplantılar yapmaktadır.	4,1	Yüksek	0,7	
Denetim firmalarının sorumlu ortakları denetlenen işletmelere düzenli ziyarette bulunur.	3,9	Yüksek	0,7	
Denetim firmalarının denetim ekipleri ile denetlenen işletme yönetimi arasında yoğun bir iletişim vardır.	3,8	Yüksek	0,8	
Denetim firmalarının denetim ekipleri ile müşterinin denetim komitesi arasında yoğun bir iletişim vardır.	3,8	Yüksek	0,7	
Denetim firmalarının denetim ekipleri "muhasebe danışmanlığı hizmeti" verme konusunda isteklidir.	3,5	Yüksek	1	
<b>Bilgi ve Uzmanlık</b>				
Denetim firmalarının aynı sektörde birden fazla müşterisi vardır.	4,3	Yüksek	0,8	0,735
Denetim firmalarının üst düzey yöneticileri müşteri işletmenin sektörü hakkında çok bilgi sahibidir.	4,1	Yüksek	0,9	
Denetimi gerçekleştiren denetçilerin müşteri işletmenin sektörü hakkında çok bilgisi vardır.	3,8	Yüksek	0,8	

Denetlenen şirketlerin bilgili ve aktif bir denetim komitesi vardır.	3,5	Yüksek	1,1
Bir denetim faaliyeti sırasında denetçi denetim firmasının diğer ortağı tarafından iç denetime tabi tutulmaktadır.	3,1	Orta	1,1

**Not:** Katılım düzeyi: 1 (kesinlikle katılmıyorum) ile 5 (kesinlikle katılıyorum) olacak şekilde puanlanmıştır

Cronbach's Alpha değerlerine bakıldığında 0,70'in üzerinde çıktığı saptanmış ve kullanılan ölçeklerin güvenilir olduğu görülmüştür. Hesaplanan ortalamalar için katılım düzeylerini 1-2,59 arası değerleri düşük, 2,60 - 3,39 arası değerleri orta ve 3,40 - 4,29 arası değerleri yüksek, 4,30 - 5,00 arası değerleri çok yüksek katılım düzeyi olarak belirlenmiştir.

Denetim kalitesini boyutları itibariyle incelediğimizde; itibar boyutu ile ilgili sorulara genel olarak katılım 4,30 - 5,00 arasındaki ortalamalarla yani yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Bu ise ankete cevap veren denetçilerin denetim firmalarının itibar sahibi olduğunu düşündüklerini göstermektedir. Yani ankete katılan denetçiler denetim firmalarının denetlenen firmalar ve toplumun diğer kesimleri tarafından saygı gördüğünü düşünmektedir. Denetim firmaları kendisine karşı açılan davalarda nadiren ihmalkâr bulunmuştur sorusuna ise orta düzeyde katılım göstermiş olmaları bu konuda açılan davaların bir kısmını kaybettiklerini göstermektedir.

Kabiliyet boyutu açısından katılımcıların görüşlerini incelediğimizde genel olarak anket sorularına katılımın 4,30 - 5,00 arasındaki ortalamalara sahip, yani yüksek düzeyde olduğunu görmek mümkündür. Diğer taraftan sorumlu ortakların ehliyet sahibi ve müşterileri tanıma konusunda istekli olmaları konularında ise çok yüksek düzeyli bir katılım gerçekleşmiştir. Bu durum, ankete katılanların genel olarak denetçilerin denetim işini yaparken gerekli bilgi, tecrübe, dikkat, özen ve müşteri işletmeyi anlama isteğine sahip olduklarını göstermektedir.

Cevap verme yeteneği çerçevesinde denetim kalitesini incelediğimizde genel olarak anket sorularına katılımın 4,30 - 5,00 arasındaki ortalamalara sahip, yani yüksek düzeyde olduğunu görmek mümkündür. Yani ankete katılan denetçilerin çoğunluğu müşterilerinin sorularına veya taleplerine sözlü veya yazılı bakımdan cevap verdikleri konusunda hemfikirdir. Özellikle sorumlu ortaklara rahat bir biçimde ulaşıldığını düşünmektedirler. Bunun yanında; "Denetim firmalarının denetim ekipleri denetim planında zamanı kısa tuttuğu için müşteri işletme zaman



baskısında maruz kalmaktadır” ifadesine orta düzeyde bir katılım gerçekleşmiştir. Bunun anlamı; zaman baskının bazen yaşanıyor olmasıdır. Zaman baskısı denetim kalitesini olumsuz etkileyen bir durumdur. Çünkü yeterli olmayan bir zaman diliminde gerçekleştirilen bir faaliyetin eksik ve yanlış olma ihtimali daha fazla olacaktır. Dolayısıyla böyle bir koşul denetim kalitesine ve dolayısıyla finansal raporlama kalitesine olumsuz etki edecektir. Ayrıca “Denetim firmalarının sorumlu ortakları ile denetlenen firma yöneticileri arasındaki ilişki nispeten gayri resmidir” ifadesine ise orta düzeyde bir katılım gerçekleşmiştir. Bunun anlamı; bazı denetçiler ilişkileri resmi, bazıları ise gayri resmi şekilde yürütmektedirler. Denetim gibi bir konuda ilişkilerin resmi olmasının denetim kalitesine olumlu yansıyacağı kanaatindeyiz. Bu durumda denetim firmalarına yönelik rotasyon uygulamasının gelecekte ilişkileri daha gayri resmi hale getireceğini söylemek mümkündür. Ayrıca yanında denetim firmalarının müşterilere fiziksel olarak yakın olması konusuna ise orta düzeyde katılmış olmaları aslında birçok firmanın fiziksel olarak uzakta olduğu anlamına gelmektedir. Bu durumu günümüzde teknolojik gelişmelerin mesafeleri önemsiz hale getirmesinin bir sonucu olarak görmek mümkündür.

Ankete katılan denetçilerin bağımsızlık boyutu açısından denetim kalitesi hakkındaki görüşlerine baktığımızda; denetim şirketleri tarafından sürdürülen faaliyetlerin 3568 Sayılı Kanun kapsamında tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında olmaması gerekir. Ancak bu hizmetlerin verildiği konusunda genel olarak anket sorularına katılımın 4,30 - 5,00 arasındaki ortalamalara sahip olduğunu, dolayısıyla yüksek düzeydeki katılımı görmek mümkündür. Bu durum bağımsızlık konusuna ve denetim kalitesine olumsuz anlamda etki etmektedir. Aynı şekilde bağımsız bir denetimi olmayan bir finansal raporun kalitesi de aynı şekilde olumsuz olarak etkilenmektedir. “Müşterilerin görüşlerini almak amacıyla denetim firmaları firma dışından elemanlar görevlendirmektedir.” Sorusuna ise orta düzeyde bir katılım gerçekleşmiştir. Müşteri görüşü müşteri ilişkileri yönetimi bağlamında değerlendirildiğinde, verilen hizmetin kalitesine doğrudan etki eden bir faktördür. Gerek firma içinden gerekse firmaya yönetim danışmanlığı yapan başka bir firma tarafından görevlendirilen kişilerin müşteri görüşü alması ve bu görüşler doğrultusunda hizmet verilmesi hizmet kalitesi anlamında önem arz etmektedir. Bunun denetim kuruluşu dışındaki bir firmadan yapılması ise objektiflik açısından

önemlidir. Ankete verilen cevaplarda; denetim firmalarının bazıları müşterilerin görüşlerini almak amacıyla firma dışından elemanlar görevlendirmektedir, bazıları ise görevlendirmemektedir. Dolayısıyla denetim firmalarının bazıları, müşteri görüşü alma konusunda önemli adımlar atması gerekmektedir.

Empati alt boyutuyla konuya yaklaştığımızda; denetim şirketlerinin denetim faaliyetlerini denetçiler eliyle yapmasından dolayı denetçilerin kendilerini müşterilerin yerine koyup onların sorunlarını, isteklerini, düşüncelerini anlayabilme becerisine sahip olmaları gerekir. Katılımcıların anketteki empati boyutuna ilişkin ifadeler yüksek düzeyde katıldıklarını ifade edebiliriz. Dolayısıyla denetçiler denetim faaliyetleri esnasında kendilerini müşterilerin yerine koyarak onları anlayabildiklerini söyleyebiliriz.

Müşteri hizmetleri bakımından denetim kalitesi ile ilgili olarak denetçilerin verilen ifadelerle ilişkin cevaplarını incelediğimizde genel anlamda yüksek düzeyde bir katılım düzeyini olduğunu ifade edebiliriz. Anket sorularına cevap veren denetçiler denetim kuruluşlarının müşterilerin denetim faaliyeti ve danışmanlık hizmeti taleplerini müşteri beklentileriyle örtüşecek bir hizmet kalitesi anlayışıyla yerine getirdiklerini ifade etmişlerdir.

Bilgi ve Uzmanlık boyutu denetim kalitesi açısından ayrı öneme sahip bir konudur. Zira denetim şirketlerinin bilgi ve uzmanlıkları eşit değildir. Onların sektörel tecrübeleri de bu konuda bir öneme sahiptir. İfadelerle verilen cevaplar incelendiğinde yüksek bir katılım düzeyinden bahsedebiliriz. Bu da kabiliyet boyutunu desteklemektedir. Buna karşın; “Bir denetim faaliyeti sırasında denetçi denetim firmasının diğer ortağı tarafından iç denetime tabi tutulmaktadır.” ifadesine orta düzey bir katılım gerçekleşmiş, bu durum da denetim şirketlerinin bazılarının iç denetim faaliyeti konusunda yeterli olmadığı düşüncesini ortaya koymuştur. Denetimin kalitesi söz konusu olduğunda bunun için en önemli faktör olan denetçinin de faaliyetlerinin bazı ilkeler doğrultusunda iç denetime tabi tutulmasının denetimin kalitesi açısından önemli olduğu düşünülebilir.

Güvenilirlik analizi sonrasında verilerin normal dağılıp dağılmadığını görebilmek için one-sample kolmogorov-smirnov testi uygulanmıştır.

**Tablo - 3: One-Sample Kolmogorov-Smirnov Testi**

	İtibar	Kabiliyet	Cevap Verme Yeteneği	Bağımsızlık	Empati	Müşteri Hizmetleri	Bilgi ve Uzmanlık
<b>Kolmogorov-Smirnov Z</b>	0,681	1,013	0,669	0,887	1,231	1,117	0,931
<b>Sig. (p)</b>	0,743	0,256	0,761	0,411	0,097	0,165	0,351

Tablo 3'teki Sig. (p) değerlerinin incelediğimizde itibar boyutunda Sig. (p)=0,743>0,05, kabiliyet boyutunda Sig. (p)=0,256>0,05, cevap verme yeteneğin boyutunda Sig. (p)=0,761>0,05, bağımsızlık boyutunda sig. (p)=0,411>0,05, empati boyutunda Sig. (p)=0,097>0,05, müşteri hizmetleri boyutunda Sig. (p)=0,165>0,05, bilgi ve uzmanlık boyutunda Sig. (p)=0,351>0,05 olduğu görülmüştür. Sig. (p)değerleri tüm boyutlarda 0,05'in üzerinde olduğunda dolayı ölçek toplam puanlarının normal dağıldığını söyleyebiliriz. Normal dağılımlı veriler için parametrik veya parametrik olmayan analiz yöntemlerinden biri seçilmesi mümkündür. Analizlerde verilerin merkezi eğilimlerine bakılarak parametrik olmayan analiz yöntemleri tercih edilmiştir.

**Tablo - 4: Bağımsız Denetim Kuruluşları Frekans Tablosu**

<b>Cinsiyet</b>			
	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>
<b>Erkek</b>	21	63,6	63,6
<b>Kadın</b>	12	36,4	36,4
<b>Toplam</b>	33	100	100
<b>Yaş</b>			
	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>
<b>24-35</b>	22	66,7	66,7
<b>36-47</b>	7	21,2	21,2
<b>48-59</b>	4	12,1	12,1
<b>Toplam</b>	33	100	100
<b>Firma İçindeki Unvan</b>			
	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>
<b>Sorumlu Ortak Baş Denetçi</b>	4	12,1	12,1
<b>Kıdemli Denetçi</b>	3	9,1	9,1
<b>Denetçi</b>	26	78,8	78,8

<b>Toplam</b>	33	100	100
<b>Eğitim Durumu</b>			
	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>
<b>Lisans</b>	22	66,7	66,7
<b>Yüksek Lisans</b>	11	33,3	33,3
<b>Toplam</b>	33	100	100
<b>Denetçi Çalışma Süresi</b>			
	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>
<b>1-5 yıl</b>	21	63,6	63,6
<b>6-10 yıl</b>	5	15,2	15,2
<b>11-15 yıl</b>	5	15,2	15,2
<b>16-20 yıl</b>	2	6,1	6,1
<b>Toplam</b>	33	100	100
<b>Uluslararası Denetim Firması İle İlişkili Durumu</b>			
	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>
<b>Evet</b>	10	30,3	30,3
<b>Hayır</b>	23	69,7	69,7
<b>Toplam</b>	33	100	100
<b>Firma Hizmet Süresi</b>			
	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>
<b>1-5 yıl</b>	24	72,7	72,7
<b>6-10 yıl</b>	5	15,2	15,2
<b>11-15 yıl</b>	3	9,1	9,1
<b>16 yıl ve üzeri</b>	1	3	3
<b>Toplam</b>	33	100	100

Ankete katılanların %63,6'sı erkek ve %36,4'ü kadındır. Bu durum bağımsız denetçilik mesleğinde erkeklerin ağırlıkta göstermektedir.

Ankete katılanların %66,7'si 24-35, %21,2'si 36-47 ve %12,1'i 48-59 yaşları arasındadır. Bu durum ankete katılanların yaşlarının genel olarak 36'nın altında olduğunu göstermektedir.

Ankete katılanların %12,1'i sorumlu ortak baş denetçi, %9,1'i kıdemli denetçi ve %78,8'i denetçidir. Denetçilerin anket çalışmasında daha çok yer aldığı görülmektedir

Ankete katılanların %66,7'si lisans ve %33,3'ü yüksek lisans mezunudur. Burada eğitim durumunun en az lisans seviyesi olması yasal zorunluluk olmasının yanında üçte birlik bir kısmının yüksek lisans düzeyinde olması denetim kalitesine katkı bakımından olumludur.

Ankete katılanların % 63,6'sı 1-5 yıl, %15,2'si 6-10 yıl, %15,2'si 11-15 yıl, %6,1'i 16-20 yıl deneyime sahiptir. Daha önce yönelttiğimiz, firma içindeki unvan sorularına verilen cevaplara paralel olarak denetim mesleğinde çalışma süresi sorusuna da verilen cevaplarda 1-5 yıl cevabı çoğunlukta verilmiştir.

Ankete katılanların %30,3'ü bağlı oldukları firmanın uluslararası bir denetim firmasıyla ilişkili olduğunu ifade etmişlerdir.

Ankete katılanların bağlı oldukları firmaların %72,2'si 1-5 yıl, %15,22'si 6-10 yıl, %9,1'i 11-15 yıl ve %3'ü 16 yıl veya daha fazla faaliyet süresi bulunmaktadır. Bu durum ankete cevap verenlerin genelde yeni kurulmuş denetim firmaları olduğu görülmektedir.

**Tablo - 5: Cinsiyet Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması**

Cinsiyet		N	Otalama	Std. Hata	Man-Whitney U	Sig. (p)
İtibar	Erkek	21	23,19	0,97	113,500	0,638
	Kadın	12	24,16	0,96		
Kabiliyet	Erkek	21	24,90	0,81	119,000	0,791
	Kadın	12	25,25	1,04		
Cevap Verme Yeteneği	Erkek	21	32,85	1,46	126,000	1,000
	Kadın	12	34,25	1,85		
Bağımsızlık	Erkek	21	34,00	1,43	120,500	0,836
	Kadın	12	35,00	1,68		
Empati	Erkek	21	15,38	0,69	108,000	0,495
	Kadın	12	16,00	1,03		
Müşteri Hizmetleri	Erkek	21	22,76	0,84	101,000	0,344
	Kadın	12	23,91	1,03		
Bilgi ve Uzmanlık	Erkek	21	18,52	0,73	107,000	0,474
	Kadın	12	19,25	0,93		

**Not:** Analizler için aşağıdaki hipotez kullanılacaktır.

**H<sub>1</sub>:** Cinsiyet ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

Cinsiyet ile denetim kalitesi alt boyut değişken puanlarının her biri arasında ( $p > 0,05$  olduğundan) anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. Buna göre  $H_1$  hipotezi kabul edilmemiştir. Yani araştırmaya katılan hem kadın hem de erkek denetçilerin denetim kalitesinin tüm boyutları hakkındaki düşüncelerinde herhangi bir farklılık olmadığını söylememiz mümkündür. Kadın ve erkeğin birçok konu hakkında farklı düşünceleri olsa da denetim kalitesi hakkında aynı görüşe sahip oldukları görülmektedir.

Geçmişte yaşanan muhasebe skandalları denetçilik mesleğini icra edecek kişilerde taşıması gereken vasıfları yasal olarak ortaya koymuştur. Bu bağlamda kamu adına icra edilen bağımsız denetim mesleğini icra eden denetçilerde bulunması gereken en önemli özellikler; bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlüktür. Bu durum, mesleğin icrasında mesleki titizliği ve özeni objektif olarak göstermeyi zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetim mesleğinin icrasında hatta günümüzde birçok mesleğin icrasında cinsiyet ayrımı ortadan kalkmıştır.

**Tablo - 6: Yaş Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması**

Yaş	N	Ortalama	Std. Hata	Kruskal Wallis Test	Sig.(p)	
İtibar	24-35	22	23,68	0,95	2,110	0,348
	36-47	7	22,28	1,01		
	48-59	4	25,00	2,04		
Kabiliyet	24-35	22	24,86	0,87	1,265	0,531
	36-47	7	24,71	1,08		
	48-59	4	26,50	1,04		
Cevap Verme Yeteneği	24-35	22	33,86	1,59	0,670	0,715
	36-47	7	32,71	1,74		
	48-59	4	31,75	2,01		
Bağımsızlık	24-35	22	35,27	1,44	2,845	0,241
	36-47	7	33,00	2,08		
	48-59	4	31,75	1,93		
Empati	24-35	22	15,86	0,68	1,527	0,466
	36-47	7	15,28	1,64		
	48-59	4	14,75	0,94		
Müşteri Hizmetleri	24-35	22	24,04	0,77	4,281	0,118
	36-47	7	21,85	1,35		
	48-59	4	20,75	1,79		
Bilgi ve Uzmanlık	24-35	22	19,45	0,70	5,344	0,069
	36-47	7	16,57	1,13		
	48-59	4	19,00	1,29		

**Not:** Analizler için aşağıdaki hipotez kullanılacaktır.

**H<sub>2</sub>:** Yaş ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

Yaş, bir insanın hayata ve olaylara bakışını çoğu kez değiştiren bir faktördür. Yaş değişkeni mesleki tecrübe, bilgi ve uzmanlıkla doğru orantılı olarak değişkenlik gösterebilir. Örneğin bağımsız denetim faaliyetini uzun yıllar icra eden bir denetçi daha fazla bir pratik bilgiye sahip olmasının yanında, sahip olduğu tecrübe ile karşılaştığı vakaları nasıl ve hangi boyutları açısından ele alması gerektiği ve makul bir güvenceyi nasıl sağlayacağı konusunda mesleğe yeni başlayan bir denetçiye göre daha fazla birikimlidir. Ancak burada daha yaşlı ve daha genç denetçilerin denetim kalitesi görüşleri paraleldir. Yani anketi yanıtlayan tüm yaş aralıklarındaki denetçilerin denetim kalitesinin tüm boyutları hakkındaki düşünceleri paralellik arz etmektedir. Yaş ile denetim kalitesi alt boyut değişken puanlarının her biri arasında

( $p > 0,05$  olduğundan) anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. Buna göre  $H_2$  hipotezi kabul edilmemiştir.

**Tablo - 7: Firma İçindeki Unvan Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması**

Firma içindeki Unvan		N	Ortalama	Std. Hata	Kruskal Wallis Test	Sig.(p)
İtibar	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	4	24,00	1,77	0,088	0,957
	Kıdemli Denetçi	3	23,66	2,18		
	Denetçi	26	23,46	0,84		
Kabiliyet	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	4	25,50	1,32	0,037	0,982
	Kıdemli Denetçi	3	25,66	0,88		
	Denetçi	26	24,88	0,77		
Cevap Verme Yeteneği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	4	30,50	2,39	1,763	0,414
	Kıdemli Denetçi	3	33,66	0,88		
	Denetçi	26	33,76	1,39		
Bağımsızlık	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	4	34,25	3,01	0,609	0,738
	Kıdemli Denetçi	3	32,66	2,40		
	Denetçi	26	34,57	1,29		
Empati	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	4	16,25	1,65	1,685	0,431
	Kıdemli Denetçi	3	14,33	1,20		
	Denetçi	26	15,65	0,67		
Müşteri Hizmetleri	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	4	21,75	1,75	2,240	0,326
	Kıdemli Denetçi	3	21,00	2,51		
	Denetçi	26	23,65	0,72		
Bilgi ve Uzmanlık	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	4	18,75	1,49	0,690	0,708
	Kıdemli Denetçi	3	18,00	1,15		
	Denetçi	26	18,88	0,68		

**Not:** Analizler için aşağıdaki hipotez kullanılacaktır.

**$H_3$ :** Firma içindeki unvan ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

Firma içindeki unvan, çalışanın örgütsel anlamda statüsünü gösterir. Bu durum, daha alt statüde çalışanların daha teknik, daha üst statüde çalışanların daha yönetsel bir bakış açısıyla bakmasını gerektirmektedir. Araştırma sonucunda tüm unvanlara sahip katılımcıların denetim kalitesi görüşlerinde bir fark olmadığı belirlenmiştir. Firma içindeki unvan ile denetim kalitesi alt boyut değişken puanlarının her biri arasında ( $p > 0,05$  olduğundan) anlamlı bir farklılık



bulunamamıştır. Buna göre  $H_3$  hipotezi kabul edilmemiştir. Yani ankete cevap veren sorumlu ortak baş denetçi, kıdemli denetçi ve denetçilerin denetim kalitesinin tüm boyutları hakkında aynı düşüncelere sahiptir.

**Tablo - 8: Eğitim Durumu Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması**

Eğitim Durumu	N	Ortalama	Std. Hata	Mann-Whitney U	Sig. (p)	
İtibar	Lisans	22	23,86	0,61	114,000	0,788
	Yüksek Lisans	11	22,90	1,78		
Kabiliyet	Lisans	22	25,04	0,65	104,000	0,512
	Yüksek Lisans	11	25,00	1,42		
Cevap Verme Yeteneği	Lisans	22	33,36	1,08	117,500	0,893
	Yüksek Lisans	11	33,36	2,73		
Bağımsızlık	Lisans	22	34,59	1,10	115,500	0,833
	Yüksek Lisans	11	33,90	2,50		
Empati	Lisans	22	15,36	0,66	93,000	0,278
	Yüksek Lisans	11	16,09	1,11		
Müşteri Hizmetleri	Lisans	22	23,00	0,65	96,500	0,344
	Yüksek Lisans	11	23,54	1,49		
Bilgi ve Uzmanlık	Lisans	22	18,86	0,63	120,500	0,985
	Yüksek Lisans	11	18,63	1,20		

**Not:** Analizler için aşağıdaki hipotez kullanılacaktır.

**H<sub>4</sub>:** Eğitim durumu ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

Denetçilerin lisans eğitimi almış olmaları yasal bir zorunluluk iken yüksek lisans yapmış olmaları isteğe bağlıdır. Yüksek lisans yapmak eğitim düzeyini artırmakta ancak teorik eğitim kalitesi, iş başında alınan eğitim, çalışma hayatındaki diğer eğitim programları, sempozyum, seminer ve konferanslar gibi diğer eğitim unsurları da bu konuda önem az etmektedir. Araştırmamıza katılan lisans ve yüksek lisans mezunu denetçilerin görüşlerinin birbiriyle aynı doğrultuda olduğu görülmektedir. Eğitim durumu ile denetim kalitesi alt boyut değişken puanlarının her biri arasında ( $p > 0,05$  olduğundan) anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. Buna göre  $H_4$  hipotezi kabul edilmemiştir. Yani anketi cevaplayan hem lisans hem de yüksek lisans mezunu denetçilerin denetim kalitesinin tüm boyutları hakkındaki düşüncelerinde farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

**Tablo - 9: Denetim Mesleğindeki Çalışma Süresi Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması**

Denetim mesleğindeki çalışma süresi		N	Ortalama	Std. Hata	Kruskal Wallis Test	Sig.(p)
İtibar	1-5 yıl	21	23,85	0,73	0,298	0,960
	6-10 yıl	5	22,20	3,51		
	11-15 yıl	5	23,20	1,06		
	16-20 yıl	2	24,50	3,50		
Kabiliyet	1-5 yıl	21	25,52	0,67	2,405	0,493
	6-10 yıl	5	22,00	2,68		
	11-15 yıl	5	26,00	1,22		
	16-20 yıl	2	25,00	1,00		
Cevap Verme Yeteneği	1-5 yıl	21	33,90	1,18	0,509	0,917
	6-10 yıl	5	30,80	5,75		
	11-15 yıl	5	33,20	1,88		
	16-20 yıl	2	34,50	0,50		
Bağımsızlık	1-5 yıl	21	34,71	1,06	0,421	0,936
	6-10 yıl	5	33,40	5,63		
	11-15 yıl	5	33,60	2,48		
	16-20 yıl	2	35,00	1,00		
Empati	1-5 yıl	21	16,23	0,53	2,913	0,405
	6-10 yıl	5	13,00	2,58		
	11-15 yıl	5	16,20	1,31		
	16-20 yıl	2	14,00	2,00		
Müşteri Hizmetleri	1-5 yıl	21	24,09	0,53	3,086	0,379
	6-10 yıl	5	21,00	3,16		
	11-15 yıl	5	23,00	1,34		
	16-20 yıl	2	19,50	3,50		
Bilgi ve Uzmanlık	1-5 yıl	21	19,71	0,48	4,467	0,215
	6-10 yıl	5	16,40	2,92		
	11-15 yıl	5	17,60	0,81		
	16-20 yıl	2	18,00	2,00		

**Not:** Analizler için aşağıdaki hipotez kullanılacaktır.

**H<sub>5</sub>:** Denetim mesleğindeki çalışma süresi ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

Deneyim, mesleğin kaliteli olarak yürütülmesinde teorik eğitim kadar önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim mesleğindeki çalışma süresi ile denetim kalitesi alt boyut değişken puanlarının her biri arasında ( $p > 0,05$  olduğundan)

anlamli bir farklılık bulunamamıştır. Buna göre  $H_5$  hipotezi kabul edilmemiştir. Çeşitli tecrübelerle sahip denetçilerin denetim kalitesinin tüm boyutları hakkındaki düşüncelerinde bir farklılık olmadığını söylememiz mümkündür.

**Tablo - 10: Uluslararası Denetim Firması İle İlişki Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması**

Firmanız uluslararası denetim firması ile ilişkili mi?		N	Ortalama	Std. Hata	Mann-Whitney U	Sig.(p)
İtibar	Evet	10	26,20	1,05	50,500	0,011
	Hayır	23	22,39	0,81		
Kabiliyet	Evet	10	26,50	0,73	77,500	0,138
	Hayır	23	24,39	0,82		
Cevap Verme Yeteneği	Evet	10	37,80	1,74	51,000	0,012
	Hayır	23	31,43	1,26		
Bağımsızlık	Evet	10	37,10	1,90	80,500	0,174
	Hayır	23	33,17	1,27		
Empati	Evet	10	17,00	0,57	82,500	0,197
	Hayır	23	15,00	0,75		
Müşteri Hizmetleri	Evet	10	25,90	0,82	43,000	0,004
	Hayır	23	22,00	0,74		
Bilgi ve Uzmanlık	Evet	10	20,70	0,85	58,500	0,026
	Hayır	23	17,95	0,66		

**Not:** Analizler için aşağıdaki hipotez kullanılacaktır.

**$H_6$ :** Uluslararası denetim firması ile ilişki ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

Firmanız uluslararası denetim firması ile ilişkili mi sorusu ile itibar cevap verme yeteneği, müşteri hizmetleri, bilgi ve uzmanlık puanı arasında ( $p < 0,05$  olduğundan) anlamlı bir fark vardır. Buna göre  $H_6$  hipotezi kabul edilmiştir. “Firmanız uluslararası denetim firması ile ilişkili mi?” sorusuna, evet diyenlerin hayır diyenlere oranla toplam puanları daha yüksektir. Bu da uluslararası denetim firması ile ilişkili denetim firmasında çalışan denetçilerin denetim faaliyetlerinin itibar, cevap verme yeteneği, müşteri hizmetleri, bilgi ve uzmanlık boyutlarında daha kaliteli denetim yapıldığı düşüncesinde oldukları anlamına gelmektedir. Bu durum uluslararası denetim firmalarının denetim kalitesi anlamında daha yüksek bir imaja sahip olduklarını göstermektedir. Diğer taraftan kabiliyet, bağımsızlık ve empati boyutlarında anlamlı bir farklılık yoktur.

Firmanız uluslararası denetim firması ile ilişkili mi sorusu ile diğer denetim kalitesi alt boyut puanları arasında ( $0,05 < p$  olduğundan) anlamlı bir fark yoktur. Buna göre diğer boyutlarda  $H_0$  hipotezi kabul edilmemiştir. Yani uluslararası denetim firması ile ilişkili olsun veya olmasın tüm denetçilerin denetim kalitesinin diğer boyutları hakkındaki düşüncelerinde bir herhangi farklılık olmadığını söylemek mümkündür.

**Tablo - 11: Denetim Kuruluşlarının Hizmet Süresi Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması**

Firmanız kaç yıldır bağımsız denetim hizmeti vermektedir		N	Ortalama	Std. Hata	Kruskal Wallis Test	Sig.(p)
İtibar	1-5 yıl	24	23,25	0,85	0,246	0,970
	6-10 yıl	5	24,40	2,29		
	11-15 yıl	3	24,66	1,76		
	16 yıl ve üzeri	1	23,00	.		
Kabiliyet	1-5 yıl	24	25,08	0,76	2,355	0,502
	6-10 yıl	5	24,40	1,83		
	11-15 yıl	3	26,66	1,45		
	16 yıl ve üzeri	1	22,00	.		
Cevap Verme Yeteneği	1-5 yıl	24	32,91	1,31	2,514	0,473
	6-10 yıl	5	36,60	3,61		
	11-15 yıl	3	34,00	2,51		
	16 yıl ve üzeri	1	26,00	.		
Bağımsızlık	1-5 yıl	24	34,16	1,30	2,039	0,564
	6-10 yıl	5	37,20	3,23		
	11-15 yıl	3	32,66	2,40		
	16 yıl ve üzeri	1	30,00	.		
Empati	1-5 yıl	24	15,50	0,64	6,378	0,095
	6-10 yıl	5	18,00	0,89		

	<b>11-15 yıl</b>	3	15,33	0,33		
	<b>16 yıl ve üzeri</b>	1	7,00	.		
<b>Müşteri Hizmetleri</b>	<b>1-5 yıl</b>	24	22,62	0,73	7,517	0,057
	<b>6-10 yıl</b>	5	26,20	1,24		
	<b>11-15 yıl</b>	3	25,00	1,00		
	<b>16 yıl ve üzeri</b>	1	16,00	.		
<b>Bilgi ve Uzmanlık</b>	<b>1-5 yıl</b>	24	18,62	0,64	5,521	0,137
	<b>6-10 yıl</b>	5	21,00	0,94		
	<b>11-15 yıl</b>	3	19,00	1,52		
	<b>16 yıl ve üzeri</b>	1	11,00	.		

**Not:** Analizler için aşağıdaki hipotez kullanılacaktır.

**H<sub>7</sub>:** Denetim kuruluşlarının hizmet süresi ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

Firmaların hizmet süresi örgütsel öğrenme ile ilişkilidir. Firmalar karşılaştıkları soruna veya fırsata nasıl bir tepki vereceklerini zamanla tecrübe edebilirler. Çalışmada farklı hizmet süresi olan firmalardaki denetçilerin denetim kalitesi hakkındaki düşüncelerinin aynı olduğu belirlenmiştir. Denetim kuruluşlarının hizmet süresi ile denetim kalitesi alt boyutu değişken puanlarının her biri arasında ( $p > 0,05$  olduğundan) anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. Yani ankete katılan denetçilerin bağlı oldukları firmaların hizmet süreleri farklı olsa da denetim kalitesinin tüm boyutları hakkındaki düşünceleri aynıdır. Dolayısıyla H<sub>7</sub> hipotezi kabul edilmemiştir.

Tablo 12’de korelasyon analizi sonuçları verilmiştir. Korelasyon analizi; iki veya daha fazla değişken arasında bir ilişkinin mevcudiyetini belirleyen, ilişki varsa bu ilişkinin şiddetini tespit eden istatistiksel bir analizdir. İlişkinin pozitif yönü olması her bir değişkenin aynı yönde değer kazanması, ilişkinin negatif yönlü olması değişkenlere ait değerlerden biri artarken diğerlerinin azalması anlamına gelmektedir.

**Tablo - 12: Denetim Kalitesi Alt Boyutlarının Birbirleri İle İlişkisi  
(Korelasyonu)**

		Kabiliyet	Cevap Verme Yeteneği	Bağımsızlık	Empati	Müşteri Hizmetleri	Bilgi ve Uzmanlık
İtibar	Pearson Correlation	0,729***	0,702***	0,709***	0,364*	0,530**	0,637***
	Sig. (p)	0,000	0,000	0,000	0,037	0,001	0,000
Kabiliyet	Pearson Correlation		0,700***	0,512**	0,384*	0,468**	0,492**
	Sig. (p)		0,000	0,002	0,027	0,006	0,004
Cevap Verme Yeteneği	Pearson Correlation			0,833***	0,647***	0,737***	0,697***
	Sig. (p)			0,000	0,000	0,000	0,000
Bağımsızlık	Pearson Correlation				0,580**	0,668***	0,687***
	Sig. (p)				0,000	0,000	0,000
Empati	Pearson Correlation					0,778***	0,808***
	Sig. (p)					0,000	0,000
Müşteri Hizmetleri	Pearson Correlation						0,783***
	Sig. (p)						0,000

**Not:** Korelasyon katsayısının (r) yorumu:

\*0.201-0.400 arasında ise düşük korelasyon

\*\*0.401-0.600 arasında ise orta şiddette korelasyon

\*\*\*0.601-0.800 arasında ise yüksek korelasyon

\*\*\*\*0.800> ise çok yüksek korelasyon olduğu yorumu yapılmıştır.

Analiz için aşağıdaki hipotez kullanılacaktır.

**H<sub>8</sub>:** Bir denetim kalitesi alt boyutu ile başka bir denetim kalitesi alt boyutu arasında istatistiksel ilişki vardır.

Bir denetim kalitesi alt boyutu ile başka bir denetim kalitesi alt boyutu arasında farklı düzeylerde istatistiksel ilişki vardır. Bundan dolayı H<sub>8</sub> hipotezi kabul edilmiştir.

Denetçilerin verdikleri cevaplara yönelik korelasyon analizine göre İtibar ile Empati ve Kabiliyet ile Empati arasında pozitif yönlü düşük bir ilişki olduğunu söyleyebiliriz. İtibar ile Müşteri Hizmetleri, Bağımsızlık, Müşteri Hizmetleri, Bilgi ve Uzmanlık ile Kabiliyet; Bağımsızlık ile Empati arasında pozitif yönlü orta bir ilişki olduğu söylenebilir.

Cevap Verme Yeteneği ile Müşteri Hizmetleri arasında pozitif yönlü yüksek bir ilişki vardır. Cevap verme yeteneği bir firmadaki teknik olanakların yeterli olup olmadığını gösterir. Müşteri hizmetleri ise müşteriyi anlama konusunda firmada

bulunan istek ve gayreti ifade eder. Dolayısıyla elde edilen pozitif yönlü yüksek ilişki aslında denetim firmasının müşterileri anladığı ve aynı paralelde cevapların verildiği anlamını taşımaktadır.

Kabiliyet, Cevap Verme Yeteneği, Bilgi ve Uzmanlık ile İtibar arasında pozitif yönlü yüksek bir ilişki olduğunu söyleyebiliriz. Yani denetim firmalarının sahip oldukları ehliyet anlamındaki kabiliyet, teknik olanakların yeterli olması anlamındaki cevap verme yeteneği, müşteri firma ve müşteri firmanın sektörünü tanımayı ifade eden bilgi uzmanlık boyutlarının itibar ile pozitif yönlü yüksek bir ilişkisi vardır. Denetim firmalarının sahip oldukları bu vasıfların onların imajlarını artırdığı görülmektedir.

Cevap Verme Yeteneği ile Kabiliyet, Empati, Bilgi ve Uzmanlık arasında pozitif yönlü yüksek bir ilişki olduğunu söyleyebiliriz. Burada denetçiler, bağımsız denetim firmalarının müşteri isteklerine cevap vermesiyle ehliyet, müşteriyi tanıma, anlama, müşteri firmanın sektörünü tanıma konularının beraber gittiğini ifade edebiliriz

Bağımsızlık ile Müşteri Hizmetleri, Cevap Verme Yeteneği, Bilgi ve Uzmanlık; arasında ise pozitif yönlü yüksek bir ilişki olduğunu söyleyebiliriz. Denetçiler, denetim faaliyetlerinin bağımsız olarak yapılmasıyla denetim firmalarının müşteriyi anlama, teknik yeterlilik, müşteri firmayı ve sektörünü tanıma konularının beraber gittiğini söylemek mümkündür.

Empati ile Müşteri Hizmetleri, Bilgi ve Uzmanlık, arasında ise pozitif yönlü yüksek bir ilişki olduğunu söyleyebiliriz. Denetçilerin verdikleri cevaplara yönelik korelasyon analizinde empati boyutu müşteri hizmetleri, bilgi ve uzmanlık boyutlarıyla pozitif yönlü ve yüksek ilişki olduğu tespit edilmiştir. Yani denetçiler denetim firmasında empatinin artmasıyla müşteri hizmetlerinin ve bilgi ve uzmanlığın da arttığını düşünmektedir. Empati kendini müşteri yerine koymaktır. Dolayısıyla bu da beraberinde müşteriyi anlama olan müşteri hizmetleri ve müşteriyi tanımayı ifade eden bilgi ve uzmanlığı da beraberinde getirir.

Müşteri Hizmetleri ile Bilgi ve Uzmanlık arasında ise pozitif yönlü yüksek bir ilişki olduğunu söyleyebiliriz. Yani denetçiler, denetim firmalarının müşteriyi

anlama gayreti ile bilgi ve uzmanlık boyutunu ifade eden müşteri firmayı ve sektörünü tanıma konularının atbaşı gittiğini düşünmektedirler.

Netice olarak denetim kalitesinde boyutlar arasında çeşitli düzeylerde ve pozitif ilişkiler tespit edilmiştir. Bunun anlamı bir denetim kalitesi boyutunda kalite arttıkça bu durum başka bir denetim kalitesi boyutundaki kaliteyi de artıracaktır. Bu durumun tersini de söylemek mümkündür. Örneğin bilgi ve uzmanlık ile itibar arasında pozitif yönlü yüksek bir ilişki tespit edilmiştir. Bilgi ve uzmanlığın artması denetim kalitesini artıracak ve bu durum da denetim firmasının itibarını artıracaktır. Dolayısıyla denetim firmaları kaliteli bir denetim faaliyetini bir bina inşa eder gibi, tüm denetim kalitesi faktörlerine ayrı bir önemiyet vererek yürütmelidir.

Bağımsız denetim kuruluşlarıyla ilgili genel bir değerlendirme yapmak gerekirse; denetçilerin denetim kalitesinin her bir boyutunda olumlu düşüncelere sahip olduğunu söyleyebiliriz. Özellikle de denetçilerin toplum tarafından saygı gördüğünü düşünmeleri, onların bu saygınlıklarını kaybetmemek adına daha dikkatli ve özenli denetim faaliyetleri sunacaklarına işaret etmektedir. Bu durumun ise denetim kalitesine yansımaları olumlu bir şekilde olacaktır.

#### 4.9.2. Bağımsız Denetime Tabi Şirketlere Ait Verilerin Analizi

Öncelikli olarak güvenilirlik analizi yapılmıştır. Araştırmada, ölçeklerin güvenilirliğinin saptanmasında Cronbach Alfa değeri kullanılmıştır. Tablo 13'te ölçek sorularının her birine ait ortalama, standart sapma değeri ve Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayıları verilmiştir.

**Tablo - 13: Bağımsız Denetime Tabi Şirketlere Ait Güvenilirlik Analizi**

İfadeler	Ort.	Düzye	St S.	Cronbach's Alpha
<b>İtibar</b>				
Denetim firmamız dürüsttür.	4,44	Çok yüksek	1,067	0,748
Denetim firmamızın güven veren bir imajı vardır.	4,38	Çok yüksek	1,042	
Denetim firmamız iyi itibar görmektedir.	4,35	Çok yüksek	1,019	



Denetim firmamız tarafsızdır.	4,28	Yüksek	1,181	
Denetim firmamız işinin ehlidir.	4,19	Yüksek	1,042	
Denetim firmamız kendisine karşı açılan davalarda nadiren ihmalkâr bulunmuştur.	2,67	Orta	1,477	
<b>Kabiliyet</b>				
Denetim firmamızın sorumlu ortakları işinin ehlidir.	4,40	Çok yüksek	0,888	0,926
Denetim firmamızın personelleri işinin ehlidir.	4,35	Çok yüksek	0,869	
Denetim firmamızın sorumlu ortakları şirketimizi tanıma konusunda isteklidir.	4,30	Çok yüksek	1	
Denetim firmamızın personelleri yüksek etik standartlarda işlem yapmaktadırlar.	4,27	Yüksek	0,897	
Denetim firmamızın sorumlu ortakları yüksek etik standartlara sahiptir.	4,19	Yüksek	1,022	
Denetim firmamızın sorumlu ortakları denetimin ilk planlama safhasından başlayarak denetim süreci boyunca aktif olarak denetim faaliyetine katılırlar.	4,15	Yüksek	1,048	
<b>Cevap Verme Yeteneği</b>				
Denetim firmamızın sorumlu ortağı genellikle rahat bir şekilde ulaşılabilir durumdadır. (ör. telefon)	4,49	Çok yüksek	0,847	0,657
Denetim firmamızın sorumlu ortakları ile şirketimizin yöneticileri arasında iyi bir uyum söz konusudur.	4,26	Yüksek	0,981	
Denetim firmamızın elemanları denetleme esnasında mümkün olduğunca az rahatsızlık vermektedir.	4,13	Yüksek	1,06	
Denetim firmamız detaylı denetim maliyeti bilgisi verme konusunda isteklidir.	4,04	Yüksek	1,118	
Denetim firmamız şirketimizin elde etmek istediği sonuçları üreten muhasebe sistemini oluşturmada beceriklidir.	4,03	Yüksek	1,096	
Denetim firmamız denetleme zamanlarının planlanmasında esnek davranır.	3,71	Yüksek	1,25	
Denetim firmamızın ofisi fiziksel olarak şirketimize yakındır.	3,35	Orta	1,381	
Denetim firmamızın sorumlu ortakları ile şirketimizin yöneticileri arasındaki ilişki nispeten gayri resmidir.	2,98	Orta	1,557	

Denetim ekipleri denetim planında zamanı kısa tuttuğu için şirketimiz zaman baskısında maruz kalmaktadır.	2,87	Orta	1,39	
<b>Bağımsızlık</b>				
Denetim firmamız üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınır.	4,35	Çok yüksek	1,029	0,719
Denetim firmamız mesleki muhakemesini hiçbir tesir altında kalmadan açıklar.	4,22	Yüksek	0,97	
Denetim firmamız bize ilave vergi danışmalığı hizmeti sağlayabilmektedir.	3,39	Orta	1,413	
Denetim firmamız şirketimize denetim dışı hizmetler sağlamamaktadır.	3,26	Orta	1,528	
Denetim firmamız bize ilave muhasebe hizmetleri sağlayabilmektedir.	3,22	Orta	1,433	
Denetim firması bize ilave iç denetim hizmetleri sağlayabilmektedir.	3,05	Orta	1,486	
Denetim firmamız bize ilave başka danışmanlık hizmetleri sağlayabilmektedir.	3,05	Orta	1,459	
Denetim dışı hizmet gelirlerinin denetim gelirlerine oranı denetim firmamızın bize olan finansal bağımlılığını artıracak bir boyuttur.	2,95	Orta	1,403	
Şirketimizin görüşlerini almak amacıyla denetim firmamız firma dışından elemanlar görevlendirmektedir.	2,75	Orta	1,366	
<b>Empati</b>				
Denetim ekipleri şirketimizle yakından ilgilenmektedir.	4,05	Yüksek	1,104	0,843
Denetim firmamızın sorumlu ortakları denetim esnasında ortaya çıkabilecek sorunlar için önceden hazırlıklıdır.	4,01	Yüksek	1,059	
Denetim firmamızın sorumlu ortakları şirketimizin çıkarlarını en iyi şekilde gözetmektedir.	3,92	Yüksek	1,178	
Denetim firmamızın sorumlu ortakları şirketimizin yöneticileriyle yakından ilgilenmektedir.	3,70	Yüksek	1,251	
<b>Müşteri Hizmetleri</b>				
Denetim firmamız bize sunduğu hizmetlerin kalitesini sürekli gözden geçirmektedir.	3,98	Yüksek	1,11	0,893
Denetim ekipleri ile şirketimizin denetim komitesi arasında yoğun bir iletişim vardır.	3,73	Yüksek	1,221	

Denetim ekipleri ile şirketimizin yönetimi arasında yoğun bir iletişim vardır.	3,72	Yüksek	1,164	
Denetim firmamızın sorumlu ortakları şirketimize düzenli ziyarette bulunur.	3,68	Yüksek	1,254	
Denetim firmamızın sorumlu ortakları, şirketimizin önemli elemanlarıyla düzenli toplantılar yapmaktadır.	3,59	Yüksek	1,264	
Denetim ekipleri “muhasabe danışmanlığı hizmeti” verme konusunda isteklidir.	3,45	Yüksek	1,459	
<b>Bilgi ve Uzmanlık</b>				
Denetim firmamızın üst düzey yöneticileri şirketimizin sektörü hakkında çok bilgi sahibidir.	3,98	Yüksek	1,137	0,728
Denetimi gerçekleştiren denetçinin şirketimizin sektörü hakkında çok bilgisi vardır.	3,96	Yüksek	1,091	
Denetim firmamızın aynı sektörde birden fazla müşterisi vardır.	3,87	Yüksek	1,203	
Şirketimizin bilgili ve aktif bir denetim komitesi vardır.	3,63	Yüksek	1,284	
Denetim esnasında denetçi, denetim firmamızın diğer bir ortağı tarafından iç denetime tabi tutulur.	3,07	Orta	1,365	

**Not:** Katılım düzeyi: 1 (kesinlikle katılmıyorum) ila 5 (kesinlikle katılıyorum) olacak şekilde puanlanmıştır

Cronbach's Alpha değerlerine bakıldığında 0,70'in üzerinde çıktığı saptanmış ve kullanılan ölçeklerin güvenilir olduğu görülmüştür. Hesaplanan ortalamalar için katılım düzeylerini 1 - 2,59 arası değerleri düşük, 2,60 - 3,39 arası değerleri orta ve 3,40 - 4,29 arası değerleri yüksek, 4,30 - 5,00 arası değerleri çok yüksek katılım düzeyi olarak belirlenmiştir.

Denetim kalitesi denetime tabi firmalar bakımından boyutları düzeyinde ele alındığında ise; itibar boyutuyla alakalı ifadelere çoğunlukla katılım yüksek ve çok yüksek seviyede meydana gelmiştir. Bu durum ise katılımcıların denetim firmalarının iyi bir itibara sahip olduğunu düşündüklerini göstermektedir. Yani katılımcılar denetim firmalarının kendileri ve toplumun diğer kesimleri tarafından iyi bir itibar gördüğünü düşünmektedir. Denetim firmaları kendisine karşı açılan davalarda nadiren ihmalkâr bulunmuştur sorusuna ise orta düzeyde katılım göstermiş olmaları bu konuda denetim firmalarına açılan davaların bir kısmının denetim firmalarının kaybettiğini göstermektedir. Bu durum denetim firmalarının imajına

olumsuz etki etse de geneli itibariyle bakıldığında denetim firmalarının saygın bir imaja sahip olduğu görülmektedir.

Kabiliyet boyutu bakımından ise katılımcıların yanıtlarına baktığımızda genel olarak verilen ifadelere katılımın yüksek ve çok yüksek olduğunu söyleyebiliriz. Bu durum, katılımcıların genel olarak denetçilerin denetim faaliyetinde gerekli bilgi, tecrübe, dikkat, özen ve müşteri işletmeyi anlama isteğine sahip olduklarını göstermektedir.

Cevap verme yeteneği açısından denetim kalitesini değerlendirdiğimizde çoğunlukla katılımcılar verilen ifadelere yüksek ve çok yüksek seviyede katıldıklarını ifade etmişlerdir. Yani ankete katılanlar genel olarak müşterilerinin isteklerine yeterli düzeyde cevap verdiklerini düşünmektedirler. Özellikle sorumlu ortaklara rahat bir şekilde ulaşıldığı konusunda hemfikirler. Bunun yanında denetim firmalarının müşterilere fiziksel olarak yakın olması hususunda ise orta seviyede katılmaları ise bazı firmaların fiziksel olarak uzakta olduğu anlamını taşımaktadır. Bu durumu ise bugünün iletişim teknolojilerindeki gelişmenin mesafeleri önemsizleştirmesinin neticesi olarak görmek mümkündür. “Denetim firmamızın sorumlu ortakları ile şirketimizin yöneticileri arasındaki ilişki nispeten gayri resmidir” ifadesine ise orta düzeyde katılmışlardır. Bu durum denetime tabi firma yöneticilerinin bir kısmının denetim firmalarının sorumlu ortakları ile ilişkilerinin resmi bir kısmının ise gayri resmi olduğunu düşündüklerini göstermektedir. Bu durumu ülkemiz kültürü bağlamında ele aldığımızda denetlenen ve denetçi arasındaki ilişkinin resmi olması denetim kalitesi bağlamında olumlu kabul edilse bile gayri resmi ilişkileri olan denetçilerin de bu konuda alması gerekli bir mesafenin olduğunu da belirlemek gerekir. “Denetim ekipleri denetim planında zamanı kısa tuttuğu için şirketimiz zaman baskısında maruz kalmaktadır” şeklindeki ifadeye ise orta düzeyde katılmış olmaları denetim kalitesi bakımından olumludur. Denetlenen firmanın zaman baskısına maruz kalması denetim kalitesi bakımından istenmeyen bir durumdur. Çünkü denetimin icrasında denetlenen firmanın gereken ortam ve motivasyonu sağlaması denetim kalitesi bakımından önemli bir husustur. Örneğin denetçinin denetlenen firma ile bir denetim takvimi yapması ve takvim içerisinde denetime ilişkin bilgi ve belgelerin önceden denetlenen firma çalışanları tarafından

hazırlanması denetim kalitesini artıracığı gibi denetimde zaman baskısını da ortadan kaldırır. Aynı zamanda diğer mali nitelikli işlemlerin denetimine de vakit kalacaktır.

Denetim kalitesine bağımsızlık boyutunda baidığında ise, denetim faaliyetlerinin bağımsız bir biçimde yerine getirildiği konusundaki ifadeler orta düzeyde bir katılım olduğunu görebiliriz. Denetim şirketleri ise bu ifadelere çoğunlukla yüksek düzeyde katılım göstermişlerdir. Yani denetlenen firmalar bağımsız denetim kuruluşlarının onların düşündükleri kadar bağımsız olmadığı kanaatindedirler.

Denetim kalitesine empati boyutuyla yaklaştığımızda; denetim kuruluşlarının denetim faaliyetlerini denetçiler vasıtasıyla yapmasından ötürü denetçilerin kendilerini müşterilerin yerine koyup onların problemlerini, taleplerini, fikirlerini anlayabilme kabiliyetini haiz olmaları gerekir. Katılımcıların anketteki empati boyutuyla ilgili verilen ifadeler yüksek düzeyde katıldıklarını söyleyebiliriz. Yani katılımcılar, denetçilerin denetim sırasında kendilerini müşterilerinin yerine koyarak onları anlayabildiklerini ifade etmişlerdir.

Müşteri hizmetleri çerçevesinde denetim kalitesiyle ilgili olarak denetlenen firma yöneticilerinin verilen ifadelerle ilgili yanıtlarına baktığımızda ise genel olarak yüksek düzeyde bir katılım olduğundan bahsedebiliriz. Katılımcılar denetim şirketlerinin verdikleri hizmetlerin kendilerinin beklentileri doğrultusunda olduğunu ifade etmişlerdir.

Bilgi ve uzmanlık boyutu bakımından denetim kalitesini ele aldığımızda; katılımcıların verilen ifadeler yüksek düzeyde katılmışlardır. Bu da kabiliyet boyutunu desteklemektedir.

Yapılan anket neticesinde elde edilen verilerin normal dağılım gösterip göstermediğine ilişkin olarak One-sample kolmogorov-smirnov testi uygulanmıştır. Bu testten elde edilen sonuçlar Tablo 14'te verilmiştir.

**Tablo - 14: One-Sample Kolmogorov-Smirnov Testi**

	İtibar	Kabiliyet	Cevap Verme Yeteneği	Bağımsızlık	Empati	Müşteri Hizmetleri	Bilgi ve Uzmanlık
<b>Kolmogorov-Smirnov Z</b>	1,698	1,882	0,849	0,847	1,275	1,001	1,179
<b>Asymp. Sig. (p)</b>	0,006	0,002	0,466	0,471	0,078	0,269	0,124

Tablo 14'e bakıldığında, Sig. (p) değerleri 0,05 den büyük olanların ölçek toplam puanlarının normal dağıldığı saptanmış (Asymp. Sig. (p) satırında gölgelendirilmiş hücrelerde), Sig. (p) değerleri 0,05 den küçük olanların ölçek toplam puanlarının normal dağılmadığı saptanmıştır (Asymp. Sig. (p) satırında gölgelendirilmemiş hücrelerde). Normal dağılımlı veriler için parametrik veya parametrik olmayan analiz yöntemlerinden biri seçilmesi mümkündür. Analizlerde parametrik olmayan analiz yöntemleri tercih edilmiştir.

**Tablo - 15: Denetime Tabi Firmalara Ait Frekans Tablosu**

<b>Cinsiyet</b>			
	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>
<b>Kadın</b>	34	34	34
<b>Erkek</b>	66	66	66
<b>Toplam</b>	100	100	100
<b>Yaş</b>			
	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>
<b>18-29</b>	19	19	19
<b>30-39</b>	33	33	33
<b>40-49</b>	27	27	27
<b>50-59</b>	18	18	18
<b>60-üzeri</b>	3	3	3
<b>Toplam</b>	100	100	100
<b>Eğitim Durumu</b>			
	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>
<b>İlköğretim</b>	6	6	6

<b>Lise</b>	20	20	20
<b>Önlisans</b>	9	9	9
<b>Lisans</b>	52	52	52
<b>Yüksek lisans</b>	13	13	13
<b>Toplam</b>	100	100	100

**Şirketteki Pozisyonu**

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>
<b>Yönetim Kurulu Üyesi</b>	12	12	12
<b>Genel Müdür</b>	13	13	13
<b>Genel Müdür Yardımcısı</b>	3	3	3
<b>Müdür (Mali İşler, Muhasebe)</b>	50	50	50
<b>Müdür Yardımcısı (Mali İşler, Muhasebe)</b>	22	22	22
<b>Toplam</b>	100	100	100

Ankete katılanların %34'ünü kadınlar ve %66'sını erkekler oluşturmaktadır. Bu durum ankete katılanların çoğunluğunun erkek olduğunu göstermektedir.

Ankete katılanların % 19'u 18-29; %33'ü 30-39; %27'si 40-49; %18'i 50-59 yaşları arasında ve %3'ü ise 60 ve üzeri yaşlardadır. Yaşların 30 – 49 arasında olması ankete cevap verenlerin genç ve orta yaşta olduğunu göstermektedir.

Ankete katılanların %6'sı ilköğretim; %20'si lise; %9'u önlisans; %52'si lisans; %13'ü yüksek lisans mezunudur. Lisans mezunlarının çoğunlukta olması katılımcıların eğitim düzeylerinin genellikle yüksek olduğunu göstermektedir.

Ankete katılanların %12'si yönetim kurulu üyesi; %13'ü genel müdür; %3 genel müdür yardımcısı; %50'si müdür ve %22'si müdür yardımcısı pozisyonundadır. Anketi genellikle müdür ve müdür yardımcılarının cevaplama katılımcıların genellikle orta kademedeki olduğunu göstermektedir.

**Tablo - 16: Cinsiyet Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması**

Cinsiyet	N	Ortalama	Std. Hata	Man-Whitney U	Sig.(p)	
İtibar	Kadın	34	25,08	0,71	950,000	0,208
	Erkek	66	23,90	0,58		
Kabiliyet	Kadın	34	27,32	0,54	812,500	0,022
	Erkek	66	24,80	0,66		
Cevap Verme Yeteneği	Kadın	34	35,88	0,87	752,000	0,007
	Erkek	66	32,81	0,68		
Bağımsızlık	Kadın	34	30,79	1,08	1107,000	0,913
	Erkek	66	29,95	0,86		
Empati	Kadın	34	17,14	0,47	757,500	0,007
	Erkek	66	14,92	0,49		
Müşteri Hizmetleri	Kadın	34	24,26	0,85	798,500	0,018
	Erkek	66	21,06	0,77		
Bilgi ve Uzmanlık	Kadın	34	20,44	0,55	660,500	0,001
	Erkek	66	17,51	0,53		

**Not:** Analizler için aşağıdaki hipotez kullanılacaktır.

**H<sub>0</sub>:** Cinsiyet ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

Cinsiyet ile itibar ve bağımsızlık puanı arasında ( $p > 0,05$  olduğundan) anlamlı bir fark yoktur. Bu durumda itibar ve bağımsızlık boyutları için  $H_0$  hipotezi kabul edilmemiştir. Yani denetim kalitesinin itibar ve bağımsızlık boyutlarında kadın ve erkekler aynı fikre sahip bulunmaktadır. Bunun yanında itibar ve bağımsızlık boyutları dışındaki boyutlarda ise  $H_0$  hipotezi kabul edilmiştir. Cinsiyet ile kabiliyet, cevap verme yeteneği, empati, müşteri hizmetleri, bilgi ve uzmanlık puanları arasında ( $p < 0,05$  olduğundan) anlamlı bir fark vardır. Tablo 16'ya bakıldığında kadınların kabiliyet, cevap verme yeteneği, empati, müşteri hizmetleri, bilgi ve uzmanlık toplam puan ortalaması erkeklere oranla daha yüksektir. Yani kadınlar bu boyutlarda denetimin kalitesinin daha yüksek olduğunu düşünmektedirler. Kadın ve erkek yöneticilerin denetim kalitesiyle ilgili düşüncelerinde bir fark olması aslında bakış açılarındaki farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Yani kadınlar duygusal bir yapıya sahip oldukları için müşterilerle empati kurmakta ve müşteri hizmetleri konusunda erkeklere nazaran daha fazla mesleki hassasiyet gösterdikleri anlaşılmaktadır. Ayrıca muhasebecilik mesleğinin erkek hâkim meslek algısı



kadınların mesleki hassasiyetleri üzerinde kabiliyetlerini geliştirme, müşteri sorularına cevap verme, bilgi sahibi olma ve uzmanlaşma konusunda erkeklere göre daha hassas oldukları görülmektedir. Dolayısıyla iş hayatındaki farklı düşünceler ve özellikle kadın bakış açısının kaliteyi de beraberinde getireceği muhakkaktır. Yine de ortalamalar incelendiğinde erkek ve kadın arasında yüksek bir farkın olmadığı görülecektir. Başka bir ifade ile denetim kalitesine ait alt faktörlere ilişkin hassasiyet erkeklerde de mevcuttur.

**Tablo - 17: Yaş Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması**

Yaş	N	Ortalama	Std. Hata	Kruskal Wallis Test	Sig. (p)	
İtibar	18-29	19	25,52	1,02	5,893	0,207
	30-39	33	24,54	0,80		
	40-49	27	23,88	0,81		
	50-59	18	24,00	1,10		
	60-üzeri	3	19,66	3,84		
Kabiliyet	18-29	19	27,73	0,68	9,254	0,055
	30-39	33	25,24	1,06		
	40-49	27	25,77	0,65		
	50-59	18	25,16	1,16		
	60-üzeri	3	19,00	3,51		
Cevap Verme Yeteneği	18-29	19	37,05 <sup>a</sup>	1,12	11,207	0,024
	30-39	33	32,06 <sup>a,b</sup>	1,03		
	40-49	27	33,81 <sup>a,b</sup>	0,93		
	50-59	18	34,55 <sup>a,b</sup>	1,33		
	60-üzeri	3	29,66 <sup>b</sup>	2,02		
Bağımsızlık	18-29	19	32,68	1,66	3,605	0,462
	30-39	33	29,33	1,22		
	40-49	27	29,77	1,24		

	<b>50-59</b>	18	30,50	1,53		
	<b>60-üzeri</b>	3	27,33	2,02		
<b>Empati</b>	<b>18-29</b>	19	17,57	0,55	8,763	0,067
	<b>30-39</b>	33	14,90	0,78		
	<b>40-49</b>	27	16,11	0,59		
	<b>50-59</b>	18	15,16	0,80		
	<b>60-üzeri</b>	3	11,33	3,17		
<b>Müşteri Hizmetleri</b>	<b>18-29</b>	19	24,84	0,98	6,181	0,186
	<b>30-39</b>	33	21,09	1,25		
	<b>40-49</b>	27	22,03	1,12		
	<b>50-59</b>	18	22,27	1,17		
	<b>60-üzeri</b>	3	17,00	3,78		
<b>Bilgi ve Uzmanlık</b>	<b>18-29</b>	19	20,89 <sup>a</sup>	0,70	17,177	0,002
	<b>30-39</b>	33	16,69 <sup>a,b</sup>	0,79		
	<b>40-49</b>	27	19,22 <sup>a</sup>	0,70		
	<b>50-59</b>	18	19,22 <sup>a</sup>	0,79		
	<b>60-üzeri</b>	3	12,66 <sup>b</sup>	2,60		

**Not:** Ortalamalar sütununda a ve b şeklinde ifade edilen aynı üstel harflere sahip gruplar arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Fark bulunan değişkenlerde ikili karşılaştırma yapılarak fark oluşturulan grup tespit edilmiştir. Analizler için aşağıdaki hipotez kullanılacaktır.

**H<sub>10</sub>:** Yaş ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

Yaş ile cevap verme yeteneği puanı 18-29 yaş grubu ile 60-üzeri yaş grubu arasında cevap verme yeteneği toplam puanında anlamlı bir farklılık vardır. Ayrıca yaş ile bilgi ve uzmanlık puanı arasında ( $p=0,002 < 0,05$  olduğundan) anlamlı bir fark vardır. Yani 18-29, 40-49 ve 50-59 yaş grubu ile 60-üzeri yaş grubu arasında bilgi ve uzmanlık toplam puanında anlamlı bir farklılık vardır. Buna göre cevap verme yeteneği ve bilgi ve uzmanlık boyutlarında  $H_{10}$  hipotezi kabul edilmiştir.

Yaş ile denetim kalitesi diğer alt boyutları puanları arasında ( $p > 0,05$  olduğundan) anlamlı bir farklılık bulunmadığından dolayı diğer boyutlarda hipotez kabul edilmemiştir.

Yaş faktörü iş hayatında önemli bir faktördür. Bazen yaş beraberinde tecrübeyi de getirir. Ancak bu her zaman böyle olmayabilir. Yaş faktörü birçok konuyla ilgili düşünceleri de değiştirmesi doğaldır. Anketimizde çeşitli yaşlardaki yöneticilerin denetim kalitesiyle ilgili düşüncelerinde de farklılıklara rastlamaktayız. Örneğin cevap verme yeteneği ve bilgi ve uzmanlık boyutlarında genel anlamda 60 yaş ve üzeri kişilerin denetim kalitesi düzeyiyle ilgili olarak diğer yaş gruplarına göre daha düşük olduğunu düşündüklerini söylemek mümkündür.

**Tablo - 18: Eğitim Durumu Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması**

Eğitim Durumu	N	Ortalama	Std. Hata	Kruskal Wallis Test	Sig.(p)	
İtibar	İlköğretim	6	24,00	2,64	2,228	0,694
	Lise	20	23,85	1,18		
	Önlisans	9	26,33	1,14		
	Lisans	52	24,21	0,59		
	Yüksek lisans	13	24,15	1,32		
Kabiliyet	İlköğretim	6	24,83	1,57	2,550	0,636
	Lise	20	25,45	1,31		
	Önlisans	9	26,11	1,40		
	Lisans	52	26,11	0,61		
	Yüksek lisans	13	24,23	1,70		
Cevap Verme Yeteneği	İlköğretim	6	31,50	2,65	8,919	0,063
	Lise	20	36,45	1,21		
	Önlisans	9	36,11	1,67		
	Lisans	52	33,36	0,72		
	Yüksek lisans	13	31,38	1,66		
Bağımsızlık	İlköğretim	6	27,50 <sup>b</sup>	3,13	9,648	0,047
	Lise	20	33,65 <sup>a</sup>	1,55		
	Önlisans	9	33,00 <sup>a</sup>	2,79		
	Lisans	52	28,73 <sup>b</sup>	0,84		
	Yüksek lisans	13	30,38 <sup>a,b</sup>	1,59		
Empati	İlköğretim	6	13,00	2,11	3,167	0,530
	Lise	20	16,20	0,92		
	Önlisans	9	15,00	1,55		
	Lisans	52	15,96	0,47		
	Yüksek lisans	13	15,46	0,95		

<b>Müşteri Hizmetleri</b>	<b>İlköğretim</b>	6	16,33	2,37	5,812	0,214
	<b>Lise</b>	20	22,60	1,62		
	<b>Önlisans</b>	9	21,88	1,94		
	<b>Lisans</b>	52	22,84	0,73		
	<b>Yüksek lisans</b>	13	21,53	1,79		
<b>Bilgi ve Uzmanlık</b>	<b>İlköğretim</b>	6	17,66	1,89	2,488	0,647
	<b>Lise</b>	20	18,40	1,14		
	<b>Önlisans</b>	9	20,44	1,01		
	<b>Lisans</b>	52	18,59	0,53		
	<b>Yüksek lisans</b>	13	17,38	1,31		

**Not:** Ortalamalar sütununda a ve b şeklinde ifade edilen aynı üstel harflere sahip gruplar arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Fark bulunan değişkenlerde ikili karşılaştırma yapılarak fark oluşturulan grup tespit edilmiştir. Analizler için aşağıdaki hipotez kullanılacaktır.

**H<sub>11</sub>:** Eğitim durumu ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

Eğitim durumu ile bağımsızlık puanı arasında anlamlı ( $p=0,047<0,05$  olduğundan) bir fark vardır. Yani İlköğretim ve lisans eğitim grubu ile Lise ve Ön lisans eğitim grubu arasında bağımsızlık toplam puanında anlamlı bir farklılık vardır. Bu durumda H<sub>11</sub> hipotezi kabul edilmiştir.

Eğitim durumu ile denetim kalitesi diğer alt boyutları puanları arasında ( $p>0,05$  olduğundan) anlamlı bir farklılık bulunmadığından dolayı diğer boyutlarda hipotez kabul edilmemiştir.

Eğitim iş hayatında niteliği artıran bir faktördür. Aynı zamanda yapılan işin kalitesini ölçmek de teknik anlamda iyi bir bilgi birikimini gerektirir. Ankete katılan yöneticilerin verdiği cevaplara bakıldığında, İlköğretim ve Lisans mezunu yöneticilerin denetim kalitesi hakkındaki düşünceleri bağımsızlık boyutunda daha düşük olduğu yönündedir.

**Tablo - 19: Şirketteki Pozisyon Değişkenine Göre Denetim Kalitesi Alt Boyutları Puanlarının Karşılaştırılması**

Şirketteki Pozisyonunuz?		N	Ortalama	Std. Hata	Kruskal Wallis Test	Sig.(p)
<b>İtibar</b>	<b>Yönetim Kurulu Üyesi</b>	12	22,91	1,64	8,657	0,070
	<b>Genel Müdür</b>	13	21,76	1,65		
	<b>Genel Müdür Yardımcısı</b>	3	24,00	1,73		
	<b>Müdür (Mali İşler, Muhasebe)</b>	50	24,60	0,52		

	<b>Müdür Yardımcısı (Mali İşler, Muhasebe)</b>	22	25,95	0,95		
<b>Kabiliyet</b>	<b>Yönetim Kurulu Üyesi</b>	12	24,25 <sup>b</sup>	1,53	11,317	0,023
	<b>Genel Müdür</b>	13	22,15 <sup>b</sup>	1,89		
	<b>Genel Müdür Yardımcısı</b>	3	23,00 <sup>b</sup>	2,30		
	<b>Müdür (Mali İşler, Muhasebe)</b>	50	26,80 <sup>a</sup>	0,47		
	<b>Müdür Yardımcısı (Mali İşler, Muhasebe)</b>	22	26,27 <sup>a</sup>	1,18		
<b>Cevap Verme Yeteneği</b>	<b>Yönetim Kurulu Üyesi</b>	12	31,83	1,50	5,634	0,228
	<b>Genel Müdür</b>	13	31,15	1,98		
	<b>Genel Müdür Yardımcısı</b>	3	34,66	0,66		
	<b>Müdür (Mali İşler, Muhasebe)</b>	50	34,54	0,70		
	<b>Müdür Yardımcısı (Mali İşler, Muhasebe)</b>	22	34,90	1,28		
<b>Bağımsızlık</b>	<b>Yönetim Kurulu Üyesi</b>	12	28,50	1,98	2,898	0,575
	<b>Genel Müdür</b>	13	28,07	1,72		
	<b>Genel Müdür Yardımcısı</b>	3	31,66	2,02		
	<b>Müdür (Mali İşler, Muhasebe)</b>	50	30,82	0,94		
	<b>Müdür Yardımcısı (Mali İşler, Muhasebe)</b>	22	30,95	1,62		
<b>Empati</b>	<b>Yönetim Kurulu Üyesi</b>	12	13,41	1,40	9,157	0,057
	<b>Genel Müdür</b>	13	13,46	1,26		
	<b>Genel Müdür Yardımcısı</b>	3	17,00	1,00		
	<b>Müdür (Mali İşler, Muhasebe)</b>	50	16,70	0,38		
	<b>Müdür Yardımcısı (Mali İşler, Muhasebe)</b>	22	15,72	0,88		
<b>Müşteri Hizmetleri</b>	<b>Yönetim Kurulu Üyesi</b>	12	18,00 <sup>b</sup>	1,83	14,933	0,005
	<b>Genel Müdür</b>	13	17,84 <sup>b</sup>	1,75		
	<b>Genel Müdür Yardımcısı</b>	3	24,33 <sup>a</sup>	2,84		
	<b>Müdür (Mali İşler, Muhasebe)</b>	50	23,56 <sup>a</sup>	0,70		
	<b>Müdür Yardımcısı (Mali İşler, Muhasebe)</b>	22	23,45 <sup>a</sup>	1,34		
<b>Bilgi ve Uzmanlık</b>	<b>Yönetim Kurulu Üyesi</b>	12	17,16	1,55	4,382	0,357
	<b>Genel Müdür</b>	13	16,07	1,51		
	<b>Genel Müdür Yardımcısı</b>	3	20,66	2,02		
	<b>Müdür (Mali İşler, Muhasebe)</b>	50	19,04	0,51		
	<b>Müdür Yardımcısı (Mali İşler, Muhasebe)</b>	22	19,18	0,76		

**Not:** Ortalamalar sütununda a ve b şeklinde ifade edilen aynı üstel harflere sahip gruplar arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Fark bulunan değişkenlerde ikili karşılaştırma yapılarak fark oluşturulan grup tespit edilmiştir. Analizler için aşağıdaki hipotez kullanılacaktır.

**H<sub>12</sub>:** Şirketteki pozisyon ile denetim kalitesi alt boyutları arasında istatistiksel ilişki vardır.

Şirketteki pozisyon ile Kabiliyet puanı arasında anlamlı ( $p=0,023<0,05$  olduğundan) bir fark vardır. Yönetim Kurulu Üyesi, Genel Müdür ve Genel Müdür Yardımcısı ile Müdür (Mali İşler, Muhasebe) ve Müdür Yardımcısı (Mali İşler, Muhasebe) unvan grubu arasında Kabiliyet toplam puanında anlamlı bir farklılık vardır. Şirketteki pozisyon ile Müşteri Hizmetleri puanı arasında ( $p=0,005<0,05$  olduğundan) anlamlı bir fark vardır. Yani Yönetim Kurulu Üyesi ve Genel Müdür ile Genel Müdür Yardımcısı, Müdür (Mali İşler, Muhasebe) ve Müdür Yardımcısı (Mali İşler, Muhasebe) unvan grubu arasında Müşteri Hizmetleri toplam puanında anlamlı bir farklılık vardır. Bu durumda kabiliyet ve müşteri hizmetleri boyutlarında  $H_{12}$  hipotezi kabul edilmiştir. Şirketteki pozisyon ile denetim kalitesi diğer alt boyutları puanları arasında ( $p>0,05$  olduğundan) anlamlı bir farklılık bulunamadığından diğer boyutlarda hipotez kabul edilmemiştir.

Kabiliyet ve müşteri hizmetleri boyutlarında yönetim kurulu üyeleri ve genel müdürlerin denetim kalitesinin daha düşük olduğunu düşündüklerini söyleyebiliriz. Yani genel olarak üst kademeler bu boyutlarda denetim kalitesinin düşük olduğunu düşünmektedir.

**Tablo - 20: Denetim Kalitesi Alt Boyutlarının Birbirleri İle İlişkisi  
(Korelasyonu)**

		Kabiliyet	Cevap Verme Yeteneği	Bağımsızlık	Empati	Müşteri Hizmetleri	Bilgi ve Uzmanlık
İtibar	Pearson Correlation	0,725***	0,601***	<b>0,324*</b>	0,519**	0,465**	0,386*
	Sig. (p)	0,000	0,000	<b>0,001</b>	0,000	0,000	0,000
Kabiliyet	Pearson Correlation		0,619***	<b>0,357*</b>	0,653***	0,617***	0,601***
	Sig. (p)		0,000	<b>0,000</b>	0,000	0,000	0,000
Cevap Verme Yeteneği	Pearson Correlation			<b>0,520**</b>	0,607***	0,614***	0,486**
	Sig. (p)			<b>0,000</b>	0,000	0,000	0,000
Bağımsızlık	Pearson Correlation				0,565**	0,554**	0,442**
	Sig. (p)				0,000	0,000	0,000
Empati	Pearson Correlation					0,793***	0,649***
	Sig. (p)					0,000	0,000
Müşteri Hizmetleri	Pearson Correlation						0,592**
	Sig. (p)						0,000

Not: Korelasyon katsayısı (r)'nin yorumu;

\*0.201-0.400 arasında ise düşük korelasyon

\*\*0.401-0.600 arasında ise orta şiddette korelasyon

\*\*\*0.601-0.800 arasında ise yüksek korelasyon

\*\*\*\*0.800> ise çok yüksek korelasyon olduğu yorumu yapılmıştır.

Analizler için aşağıdaki hipotez kullanılacaktır.

**H<sub>13</sub>**: Bir denetim kalitesi alt boyutu ile başka bir denetim kalitesi alt boyutu arasında istatistiksel ilişki vardır.

Boyutlar arasında çeşitli düzeylerde istatistiksel ilişkiler geçerli olduğundan dolayı H<sub>13</sub> hipotezinin geçerli olduğunu söylemek mümkündür.

İtibar ile Bağımsızlık ve Kabiliyet arasında pozitif yönlü düşük bir ilişki olduğunu söylenebilir.

İtibar ile Empati ve Müşteri Hizmetleri; Müşteri Hizmetleri ile Bağımsızlık ve Bilgi ve Uzmanlık; Bağımsızlık ile Empati ve Bilgi ve Uzmanlık; Cevap Verme Yeteneği ile Bağımsızlık ve Bilgi ve Uzmanlık arasında pozitif yönlü Orta bir ilişki olduğunu söyleyebiliriz. İtibar ile Kabiliyet, Cevap Verme Yeteneği, Bilgi ve Uzmanlık; Kabiliyet ile Cevap Verme Yeteneği, Empati, Müşteri Hizmetleri, Bilgi ve Uzmanlık; Cevap Verme Yeteneği ile Empati; Empati ile Müşteri Hizmetleri ve Bilgi ve Uzmanlık arasında pozitif yönlü yüksek bir ilişki olduğunu söylenebilir.

Korelasyonlarla ilgili olarak denetim kalitesi anlamında boyutlar arasında farklı seviyelerde ve pozitif ilişkiler olduğu belirlenmiştir. Bunun durum, bir denetim

kalitesi boyutunda kalitenin artmasının başka bir denetim kalitesi boyutundaki kaliteyi de artıracığı anlamına gelir. Bu durumun tersi de geçerlidir. Örneğin kabiliyet ile itibar arasında pozitif yönlü yüksek bir ilişki tespit edilmiştir. Kabiliyetin artması denetim kalitesini artıracak ve bu durum da denetim firmasının itibarını artıracaktır.





## SONUÇ ve ÖNERİLER

Günümüzde işletme paydaşlarının finansal bilgi ihtiyacı her zamankinden daha fazla olmakla beraber her geçen gün artarak devam etmektedir. Zira ekonomide yer alan yatırımcı, devlet, ortak, müşteri ve satıcı gibi unsurların alacakları kararların sağlıklı olması ve tüm tarafların haklarının korunması asimetrik bilgiden uzak finansal tabloların sunulması ile mümkün olabilmektedir. Ne var ki çıkar çatışmaları, finansal raporlama faaliyetlerinin kalitesini olumsuz yönde etkileyen bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum, finansal raporların güvenilirliği üzerine gölge düşürmekte, bilgi kullanıcılarının ekonomik davranışlarını belirsiz kılmakta, dolayısıyla doğru bir ekonomik karar vermek zorlaşmaktadır. Böyle bir durum, ülke ekonomisi ve geleceği açısından son derece olumsuz bir durumu oluşturmaktadır. Çünkü muhasebe bilgi kullanıcılarının sayısı her geçen gün artmakta ve finansal bilgiler toplumun geniş kesimlerini eskiye oranla daha çok etkilemektedir. Zaman, her geçen gün daha değerli hale gelmekte ve finansal raporların zamanlı olarak hazırlanması önemli bir kalite unsuru olmaktadır. Tarihsel süreçte bu konuda yaşanan birçok problem olmasına karşın günümüzde bu konuda gelinen nokta da önem arz etmektedir.

KGK' nın kurulmasıyla beraber önemli bir gelişim kat eden bağımsız denetim mekanizması, yatırımcı menfaatlerinin korunması, denetim raporlarının bağımsız ve doğru bir şekilde hazırlanması, kamu çıkarlarının muhafaza edilmesi, doğruluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik ilkeleri doğrultusunda finansal bilgilerin sunulmasının sağlanması ve bu istikamette başta borsadaki firmalar, banka ve sigorta firmaları olmak üzere tespit edilen büyük firmaların denetimlerinin gözetimi ve takibi hususunda beklentileri yükseltmiştir.

Bağımsız denetim kalitesini ilk tanımlayan DeAngelo' nun tanımında bahsedilen “muhasebe sisteminde meydana gelen bir ihlalin denetçi tarafından tespit ve ifşa etme olasılığı” aslında ilgili tarafların görelî değerlendirmesi neticesinde ortaya çıkan bir olasılıktır. Çalışmamızın amacı ise denetim kuruluşları ve denetime tabi şirketlerin denetim kalitesi algılarının ölçülmesidir. Bu amaçla Duff (2004)' un, Auditqual Bağımsız Denetim Kalitesi Modelinden faydalanılmıştır. Çalışmamızda

otuz üç bağımsız denetim kuruluşu ve yüz bağımsız denetime tabi şirkete anket uygulanmıştır.

Yapılan araştırma neticesinde elde edilen sonuçları değerlendirdiğimizde; Tablo – 2’ de görüldüğü üzere bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler, denetim firmalarının iyi bir itibara sahip olduğunu düşünmektedirler. Finansal raporlama kalitesi bağlamında konuya yaklaşıldığında ise itibar sahibi denetim firmalarında çalışan denetçilerin denetledikleri finansal raporların da kaliteli olarak değerlendirildiğinden söz etmek mümkündür. Denetçiler kendilerine karşı açılan davaların bir kısmını kaybetmeler dahi, bu durumun denetim kuruluşlarının toplumdaki saygın imajlarına gölge düşürecek bir büyüklüğe ulaşmadığını ifade etmek mümkündür.

Denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler yasal anlamda bazı ehliyetleri haiz olmaları gerekmektedir. Bu diploma, sınav, staj gibi mecburiyetlerdir. Ancak bunun yanında çalışma hayatı boyunca elde ettikleri gerek mesleki gerekse sektörel tecrübeler onların müşterilerini tatmin etme boyutu bakımından da önem arz etmektedir. Tablo – 2’ de görüldüğü üzere denetçilerin müşterilerin taleplerini ileri boyutta karşılayacak ehliyete sahip oldukları konusunda yüksek düzeyde kanaatleri vardır. Finansal raporlama kalitesi bağlamında değerlendirildiğinde ise, denetçinin sahip olduğu eğitim ve tecrübe anlamındaki yüksek nitelikleri, denetimini yaptığı finansal raporların da kalitesi artıracaktır.

Denetim hizmetlerindeki diğer önemli bir konu da denetçinin yaşıdır. Denetçinin ilerleyen yaşı aynı zamanda tecrübe ve bilgi birikimini beraberinde getirmektedir. Meslekte ileri yaş ve mesleki tecrübeye sahip altmış yaş ve üzeri denetçiler, denetledikleri firmalarda karşılaştıkları farklı vakalarda, mesleki şüphencilik ve makul bilgi güvenilirliğinin sağlanması bağlamında değerlendirildiğinde, hata ve hileleri tecrübelerinden yola çıkarak daha kısa sürede tespit edebilmektedir. Buna karşılık gelişen teknolojiler, yeni denetim teknik ve programları mesleğe yeni başlayan genç denetçilerin mesleki tecrübe zayıflığını ortadan kaldırmakta hatta hata ve hileleri tespit etmede daha başarılı olabilmektedir. Ayrıca bağımsız denetim mesleğinde usta çırak ilişkisi diğer mesleklerde olduğu gibi büyük önem arz etmektedir. “Üstatlar” zamanla tecrübelerini genç meslektaşlarına aktararak mesleğin

gelişmesine ve zafiyet göstermemesine katkı sunmaktadır. Finansal raporlama kalitesi bağlamında konuya yaklaştığımızda ise, bir finansal raporun kalitesini artıran en önemli husus olan bağımsız denetimin tecrübeye sahip denetçiler tarafından yapılması onun kalitesini artıracaktır. Değişen dünya koşullarının finansal raporları da değiştirdiğinden hareketle daha küresel ve zamanlı finansal raporların oluşturulması son bilimsel gelişmelerin ışığında oluşturulmuş yeni tekniklerin bağımsız denetimde kullanılmasıyla mümkündür. Bu konuda genç denetçilere büyük görevler düşmektedir.

Hala günümüzde çok tartışılan denetçilerin bağımsızlığı konusunda ise denetçiler, bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız olduklarını düşünmektedirler. Son yıllarda bu düşüncenin arttığını ve artmasında ise denetçilerin gözetimini yapan KGK' nın önemli bir rolü olduğu kanaatindeyiz. Finansal raporlama kalitesi açısından da denetçinin bağımsızlığı önemli bir husustur. Çünkü bir finansal raporun etkilediği birçok çıkar grubu vardır. Çıkar grupları, finansal raporları düzenleyenlerin ve denetleyenlerin de bu raporlardan çıkar elde ettiklerini bilmektedir. Dolayısıyla KGK gibi bir kurumun gözetiminde yapılan denetimin bağımsız olduğu düşüldüğünde, bunun finansal raporların kalitesine de olumlu yansıyacağını söylemek mümkündür.

Bağımsız denetim kuruluşlarının uluslararası bir denetim firması ile ilişkili olması bakımından konuyu değerlendirdiğimizde; çalışmaya katılan firmaların, Tablo – 4' de görüldüğü üzere, çoğunluğunun yeni kurulmuş olması nedeniyle bağımsız denetim firmalarının, zamanla itibar elde etmek yerine bir uluslararası denetim firmasının Türkiye temsilciliğini alarak itibar kazanmayı tercih ettiği görülmektedir. Bunun temelinde ise denetlenen firmalar için en önemli konu olan “denetim firmasına güven” vardır. Bağımsız denetim firmaları, önlerine gelen farklı vakalar karşısında anında cevap verme ve çözüm bulma amacıyla uluslararası bir firma ile ilişki kurmayı tercih etmektedir. Denetlenen müşterilerine ulusal denetim hizmetleri yanında uluslararası denetim hizmetlerini kolayca ve kaliteli olarak sunma imkânı sağlamaktadır. Uluslararası denetim firmaları ile ilişkiler sayesinde yeni bilgi ve denetim tekniklerine ulaşılmakta ve böylece denetçilerin denetime tabi firmalara

sundukları denetim kalitesi de artmaktadır. Kaliteli denetlenen bir finansal raporun da kalitesi aynı doğrultuda artmış olacaktır.

Çalışmada farklı hizmet süresi olan firmalardaki denetçilerin, Tablo – 9’ da görüldüğü üzere, denetim kalitesi hakkındaki düşüncelerinin aynı olduğu belirlenmiştir. Bu durum bağımsız denetim firmalarının kurumsal bir yapıya sahip olduklarını ve aynı zamanda çalışan denetçilerin de asgari kurum kültürünü taşıdıklarını ve benimsediklerini göstermektedir. Kurum kültürünün benimsenmesi olumlu bir örgüt iklimi oluşturmakta ve bu da denetim kalitesine ve dolayısıyla finansal raporlara yansımaktadır.

Bağımsız denetime tabi firmalar ise, Tablo – 13’ te görüldüğü üzere, genel anlamda bağımsız denetim kuruluşları ile aynı doğrultuda cevap verseler de denetçinin bağımsızlığı konusunda orta düzeyli bir katılım göstermişlerdir. Bu durum finansal raporlama kalitesi bağlamında nispeten olumsuz bir durumu ifade etmektedir. Ancak bu durumun KGK öncesi bir algının devamından kaynaklanabileceği de ifade etmek mümkündür. Netice itibarıyla zaman içerisinde bağımsız denetime tabi firmaların da bu konudaki düşüncelerinin, denetçi bağımsızlığı doğrultusunda değişebileceğini söyleyebiliriz.

Günümüzde güven kültürü yüksek olan ülkelerde dahi denetim konusunda birçok problemler yaşanmakta ve bu konuda yapılan çalışmalar devam etmektedir. Denetim kalitesi konusunda esas olan ve en karmaşık olan konu ise etik konusudur. Zira etik konusunun problem olmaktan çıktığı bir zamanda diğer problemlerin aslında çözülmesinin çok daha kolay olacaktır.

Dünyada gerçekleşen tüm olaylarda olduğu gibi bütün ekonomik olaylarda da tek bir doğrunun olduğu, objektif bir gerçeğin ancak bir bilgi olduğu noktasından hareket ettiğimizde yatırımcı, devlet, ortak, müşteri ve satıcı gibi unsurların her ne şartta olursa olsun bilgi asimetrisinden uzak, şeffaf, zamanlı, kolay ulaşılabilir bir bilgiye ihtiyacı olduğu bilincinin yerleşmesi için gerek yasal gerek idari düzenlemeler zamanın koşullarıyla örtüşmesi gerekir.

Son olarak şimdi olduğu gibi gelecekte de denetim konusunda yaşanacak birçok problemin çözümünde önemli bir konu denetim kültürü kavramına da

gelecekte yapılacak araştırmalar açısından değinmek gerekirse; denetimin tek tek bireylerin ve dolayısıyla tüm toplumun çıkarına olduğu bilincinin topluma yerleşmesi ve toplumun buna değer atfetmesi denetim kültürü anlamına gelmektedir. Dolayısıyla denetim kültürüne sahip toplumlarda bağımsız denetim kalitesi ve dolayısıyla finansal raporlama kalitesinin artacağını söylemek mümkündür. Gelecekte “toplumsal denetim kültürünün yerleşmesi” ve bunun yanında “bağımsız denetim kuruluşlarındaki örgüt ikliminin denetim kalitesine etkisi” konusunda yapılacak çalışmalar bağımsız denetim kalitesi ve finansal raporlama kalitesi üzerinde olumlu etkiler meydana getirecektir.



## KAYNAKÇA

- 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu. (1981). T.C. Resmi Gazete, 17416, 30 Temmuz 1981.
- 3182 Sayılı Bankalar Kanunu. (1985). T.C. Resmi Gazete, 18742, 25 Nisan 1985.
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu. (1989). T.C.Resmi Gazete, 20194, 13 Haziran 1989.
- 4389 Sayılı Bankalar Kanunu. (1999). T.C. Resmi Gazete, 23734, 18 Haziran 1999.
- 4487 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ile Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanununun Bir Maddesinin Değiştirilmesine Dair Kanun. (2011). T.C. Resmi Gazete, 23910, 18 Aralık 1999.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. (2011). T.C. Resmi Gazete, 27846, 13 Ocak 2011.
- 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (2011). T.C. Resmi Gazete, 6223, 6 Nisan 2011.
- 7397 Sayılı Sigorta Murakabe Kanunu. (1959). T.C. Resmi Gazete, 10394, 21 Aralık 1959.
- Abay, Ramazan (2013). Denetim Yapısı İle Finansal Şeffaflık Üzerine Bir İnceleme. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (2), 165-174.
- Acar, Ayşegül (2016). Risk Odaklı Denetim. Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi, (1), 55-66.
- Acar, Durmuş ve Özçelik, Hakan (2011) Muhasebe Bilgi Kalitesini Etkileyen Kritik Başarı Faktörleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (49), 10-23.
- Acar, Durmuş, Serpil, Senal ve Usul, Hayrettin (2011). Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 11 (22), 273-306.

Ada, Şebnem (2016). Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerinde Etkili Olan Faktörler: Türkiye Örneği, Doktora Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.

Ağca, Ahmet, Alagöz, Ali, Erdoğan, Melih, Azaltun, Murat (2013). Muhasebede Bilgi Yönetimi (1. Baskı). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi.

Akdoğan, Nalan ve Çetinkaya, Neslihan (2016). Türkiye'de Bulunan Büyükşehir Belediyeleri'nin Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Açısından İncelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18 (Özel Sayı -1), 897-915

Akman, Nazlı (2009). Finansal Açıklama Üzerinde Kültürün Etkisi: UFRS Öncesi ve Sonrası, Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Aksoy, Tamer (2005). Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi. Mali Çözüm Dergisi, (71), 182-199.

Akyel, Recai, Özdemirci, M. Bilada, Gülmez, İsmail, Şimşek, M. Fahri ve Seven, Mehmet Umumi (2012). Murakabe Heyeti'nden Sayıştay'a Yüksek Denetleme Kurulu.

[https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/yuksek\\_denetleme\\_kurulu\\_tarihcesi.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/yuksek_denetleme_kurulu_tarihcesi.pdf), Erişim Tarihi: 24.09.2018.

Alpaslan, Halil İ. ve Hakesever, Ömer (2013). Türk Bağımsız Denetim Sektöründe Kalite Güvence Sistemleri Uygulamaları. Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi, 3 (1), 45-69.

Al-Thuneibat, Ali Abedalqader, Al Issa, Ream Tawfiq Ibrahim ve Baker, Rana Ahmad Ata (2011). Do Audit Tenure and Firm Size Contribute To Audit Quality?: Empirical Evidence From Jordan. Managerial Auditing Journal, 26(4), 317-334.

Arı, Mustafa (2009). Finansal Raporlama Skandalları ve Mali Tabloların Güvenirliliği. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (23), 409-420.

Arıcı, Nuray Demirel (2014). Sermaye Piyasalarında Muhasebe Bilgilerinin Kalitesi: Borsa İstanbul Üzerine Bir Uygulama, Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Aslanoğlu, Suphi, Cengiz, Dinç, Yusuf Selim ve Dilsiz, M. Şükrü (2016). Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: BİST’de Bir Uygulama. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (69), 1-24.

Ataman, Başak (2010). Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış. Maliye Finans Yazıları Dergisi, (87), 17-27.

Atmaca, Metin (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 19 (1), 191-205.

Avrupa Birliği ve Avrupa Birliği Konseyi. (Mayıs 2006), Directive 2006/43/EC of The European Parliament and of the Council. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:02006L0043-20140616&from=EN>, Erişim Tarihi: 11.11.2019.

Ayan, Ebubekir (2007). Türkiye’de Bankacılık Risklerinin Yönetiminde Basel-II Uzlaşısı ve Faiz ile Kur Risklerine İlişkin Bir Uygulama, Doktora Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.

Aysan, Mustafa A. (2015). Arthur Andersen - Muhasebe Mesleği Amiral Gemisinin Öyküsü. (Editör: Göksel Yücel). Muhasebe Vak'aları. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, 1-32.

Bağımsız Denetim Standardı 200. (2017). T.C. Resmi Gazete, 30263, 7 Aralık 2017.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (2012). T.C. Resmi Gazete,28509, 26 Aralık 2012.

Balsarı, Çağnur Kaytmaz ve Varan, Seçil (2014). Kaliteli Finansal Raporlamada Denetimin Rolü İle İlgili Tartışmalar. Mali Çözüm Dergisi, (124), 69-90.

Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. (2006). T.C. Resmi Gazete, 26333, 1 Kasım 2006.

Başpınar, Ahmet (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, (148), 35-62.

Batmaz, Yavuz (2015). Denetim Üzerinden Kamu Yönetimindeki Değişimi Anlamak. Sayıştay Dergisi, (98), 5-18.



Bayraktaroğlu, Hakan (2016). İşletmelerde Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Etkin İç Denetimin Rolü ve Önemi Üzerine Bir Alan Araştırması. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18 (1), 185-214.

BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu). (2001a). Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Kararı(Karar Sayısı: 384).[https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/mevzuat\\_0160.pdf](https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/mevzuat_0160.pdf), Erişim Tarihi: 08.09.2019.

BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu). (2001b). Basın Açıklaması. [https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/duyuru\\_0056\\_01.pdf](https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/duyuru_0056_01.pdf), Erişim Tarihi: 30.09.2019.

BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu). (2002). Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Kararı(Karar Sayısı: 742).[https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/mevzuat\\_0174.pdf](https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/mevzuat_0174.pdf), Erişim Tarihi: 08.09.2019.

BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu). (2003). Basın Açıklaması [https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/duyuru\\_0185\\_01.pdf](https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/duyuru_0185_01.pdf), Erişim Tarihi: 08.09.2019.

BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu). (2012). BDDK' nın kuruluşu ve yapısı, BDDK' nın Faaliyetleri, BDDK' nın Denetimine Tabi Kuruluşlar, [https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php /23979 /mod\\_resource /content/1 /BBDK\\_pdf.pdf](https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php /23979 /mod_resource /content/1 /BBDK_pdf.pdf), Erişim Tarihi: 29.09.2019.

Becker, Connie L., Defond, Mark I., Jiambalvo, James ve Ubramanyam, K.R. (1998). The Effect of Audit Quality on Earnings Management. Contemporary Accounting Research, 15 (1), 1-24.

Bekçi, İsmail ve Gör, Yusuf (2016). Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi Üzerine Bir Araştırma, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 7(1), 165-194.

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.

Campa, Domenico (2013). “Big 4 Fee Premium” And Audit Quality: Latest Evidence From UK Listed Companies. Managerial Auditing Journal, 28 (8), 680-707.

Cengiz Selim ve Gör, Yusuf (2016). Kurumsal Yönetim Uygulamaları ve Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksinde Bir Araştırma. Mali çözüm Dergisi, (136), 59-82.

Cengiz, Selim (2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma. Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, 15 (2), 403-448.

Cengiz, Selim, Dinç, Yusuf ve Güngör, Selim (2017). Bağımsız Denetim Kalitesinin Finansal Performans Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi: Borsa İstanbul’da Bir Uygulama. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9 (19), 171-197.

Chadegani, Arezoo Aghaei (2011). Review of Studies on Audit Quality. International Conference on Humanities, Society and Culture. Singapore: IACSIT Press, 312-317.

Chambers, Dennis ve Payne, Jeff (2011). Audit Quality and Accrual Persistence: Evidence From The Preand Post-Sarbanes-Oxley Periods. Managerial Auditing Journal, 26 (5), 437-456.

Colbert, Gary ve Murray, Dennis (1998). The Association Between Auditor Quality and Auditor Size: An Analysis of Small CPA Firms. Article in Journal of Accounting, Auditing and Finance, 13(2),135-150.

Çağrı, Köroğlu (2015). Türkiye’de Cumhuriyetin İlanından Günümüze Kadar Muhasebe Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler. Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8 (3), 31-44.

Çelebi, Işın, Gülen, Coşkun ve Gençaslan, Göksel Yüksel (2015). Güleç Temiz Toplum İçin Bağımsız Denetim ve Kalite Sorunu. Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, 52 (602), 77-87.

Çelik, Neriman ve Bedük, Aykut (2013). Vekâlet Teorisi Yaklaşımı ile İşlem Maliyeti Arasındaki İlişki. Sakarya İktisat Dergisi, 3, 43-67.

Çevikbaş, Rafet (2011). Türkiye’de İç Denetim Kurumu. Türk İdare Dergisi, (471-472), 47-67.

DeAngelo, Linda Elizabeth. (1981), Auditors Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economics, 3 (3), 183-199.

Demir, Berna (2010). Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi. Uluslararası Muhasebe ve Finansman Dergisi, (48), 142-153.

Demir, Berna (2012). Muhasebeye Yön Veren Gelişmeler ve Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Eğitime Yansımaları. Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi, 1 (4), 109-120.

Demir, Berna (2015). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik. Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi, 4 (4), 341-352.

Demir, Esra ve Çiftçi, Yavuz (2016). Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 18 (31), 88-97.

Dilbaz, Ahmet (2016). Finansal Durumun Doğruluğu Hakkında Bilgi Verilmesinde Bağımsız Denetim Şirketlerinin Hazırladığı Denetim Raporları ve Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Dinç, Yusuf ve Cengiz, Selim (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5 (1), 221-236.

Doğan, Aziz (2016). Bağımsız Denetimde Müşteri Kabulü. Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi, (3), 1-21.

Doğan, İrem (2016). Denetim Komitesinin Finansal Raporlama Kalitesi Üzerindeki Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Doğan, Kadir Caner (2015). Yönetimin Bir Fonksiyonu Olarak Denetim ve Kamu Yönetimindeki Yeri. Ombudsman Akademik Dergisi, (3), 107-141.

Doğanay, Ahmet, Ataizi, Murat, Şimşek, Ali, Salı, Jale Balaban ve Akbulut, Yavuz (2014). Sosyal bilimlerde Araştırma Yöntemleri. (3.Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Dölen, Tuğba (2015). Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin ve Denetimin Bağımsızlığının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17 (2), 175-189.

Dönmez, Adnan ve Çavuşoğlu, Kürşad (2015). Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması. Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 1(3), 34-67.

Dönmez, Adnan ve Ersoy, Ayten (2006). Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi. Bilig Dergisi, (36), 69-91.

Duff, Angus (2004). Auditqual: Dimensions of Audit Quality. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland. [https:// www.researchgate.net /profile/Angus\\_Duff/publication/263995388\\_AUDITQUAL\\_Dimensions\\_of\\_audit\\_quality/links/0deec53c7cd33e134c000000/AUDITQUAL-Dimensions-of-audit-quality.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Angus_Duff/publication/263995388_AUDITQUAL_Dimensions_of_audit_quality/links/0deec53c7cd33e134c000000/AUDITQUAL-Dimensions-of-audit-quality.pdf), Erişim Tarihi: 9.11.2019

Duman, Haluk (2010). Kamunun Aydınlatılması İlkesi Kapsamında Kazanç Yönetimi Uygulamalarının Finansal Raporlama Kalitesi ve Şirket Performansı Üzerine Etkisi: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Bir Uygulama, Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Durak, Gürol ve Gürel, Eymen (2014). Finansal Raporların Kalitesine Etki Eden Ülkeye Özgü Faktörler. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (64), 95-110.

Durmuş Ahmet Hayri, Aytulun, Arif (2016). Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Ulusal Ve Uluslararası Kuruluşlar Risk Tabanlı Denetim ve Denetim Standartları. <http://tmud.org.tr/Files/Arsiv/MUHASEBEDENETİM.pdf>, Erişim Tarihi: 24.09.2018.

Elitaş, Cemal, Yıldız, Feyyaz ve Üç, Mustafa (2011). Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kıta Avrupa Karşılaştırması. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11 (2), 1-18.

Emeh, Yadirichukwu ve Appah Ebimobowei (2013). Audit Committee And Timeliness Of Financial Reports: Empirical Evidence From Nigeria. Journal of Economics and Sustainable Development, 4, (20), 14-26.

Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik. (2003). T.C. Resmi Gazete, 25248, 3 Ekim 2003.

Erdoğan, Melih, Erdoğan, Nurten, Cömert, Nuran, Uzun, Ali Kamil ve Yılcı, Münevver (2012). Sağlık Kurumlarında Kalite Yönetimi. (1. Baskı). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi.

Erdoğan, Meltem (2008). Bankacılık Sektöründe Asimetrik Bilgi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (20), 1-20.

Erdoğan, Murat (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği. Doğu Üniversitesi Dergisi, (5), 51-63.

Erdoğan, Nurten (2006). Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliği. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (31), 112-119.

Erkan Meral (2016). Türkiye’de Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kamu Gözetimi Kurumu’nun Bilgi Sistemleri Denetiminde Üstlendiği Misyon. Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi, (1), 83-99.

Eroğlu, Nevber Zeynep (2017). Bağımsız Denetim İşlerinde Kalite Kontrolünün Sağlanması (Bildiri) 4. Uluslararası Eğitim ve Sosyal Bilimler Konferansı, İstanbul.

Erzi, Handan (2010). Sarbanes-Oxley Yasasının Yolsuzluk Vakalarının Ortaya Çıkarılmasındaki Rolü: Yasa Öncesi ve Sonrasında Yaşanan Şirket Yolsuzluk

Vakaları Üzerine Mukayeseli Bir İnceleme, Yüksek Lisans Tezi, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hatay.

Esendemir, Ebru (2011a). Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma, Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Esendemir, Ebru (2011b). Finansal Bilginin Güvenilirliği İle İlgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci İle İlgili Son Gelişmeler. *Journal of Yasar University*, 23(6), 3890-3903.

Esendemir, Ebru (2011c). Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeler Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarında İnsan Kaynakları Yönetimi. *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (2), 646-667.

Ferhan, Güler ve Uyar (2015). Ünal Adli Muhasebecilik Mesleği ve Mesleğin Dünya'daki Gerekliliği: Worldcom Skandalı. *Sobider Sosyal Bilimler Dergisi*, (5), 178-192.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. (2005). *Resmi Gazete*, 25702, 16 Ocak 2005.

Gençoğlu, Ümit Gücenme ve Ertan, Yasemin (2012). Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye'deki Durum. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (53), 1-24.

Giroux, Gary A. ve Deis, Donald R. (1992). Determinants of Audit Quality in Public Sector. *The Accounting Review*, 67 (3), 462-479.

Gist, Willie E., McClain, Guy ve Shastri, Trimbak (2004), User Versus Auditor Perceptions of the Auditor's Report on Internal Control: Readability, Reliability and Auditor Legal Liability. *American Business Review*, 22 (2), 117-129.

Göçen, Ceren Ayça (2010). Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası. *Mali Çözüm Dergisi*, (97), 107-129.

Göğer, Tuğba (2006). Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Gökgöz, Ahmet (2012). Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 26 (3-4), 313-331.

Gönülaçar, Şener (2010). Kamuda İç Denetçiler ile Müfettişler Arasındaki Görev Örtüşmesi Sorununa Bir Çözüm Önerisi: İngiltere Eğitim Sisteminde İç Denetim ve Teftişin Rol ve Sorumlulukları. Mali Hukuk Dergisi, (148), 25 -32.

Gör, Yusuf (2016). Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Gör, Yusuf, Serkan, Terzi ve Şen, İlker Kıymetli (2016). Şeffaflık Açısından Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Finansal Raporlamanın Süresi Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul Örneği. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18 (Özel Sayı-1), 673-705.

Gümüş, Yusuf, Uslu, Meryem ve Özyaşar, Hasan (2016). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kabulünde Milli Kültürün Etkisi: Afro-Avrasya Ülkeleri Üzerine Bir Uygulama. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (Afro-Avrasya Özel Sayısı)-596-609.

Güney, Selami ve Sarı, Salim Sercan (2015). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü. Siirt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (4), 62-80.

Güngör, Bener ve Güney, Güven (2019). Kurumsal Yönetim Performansının Hisse Senedi Getirileri ile İlişkisi: Türkiye Örneği. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 23 (1), 37-66.

Güredin, Ersin (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler (14. Baskı). Türkmen Kitabevi.

Gürel, Eymen ve Durak, Gürol (2014). İşletmesel Raporlama, Mali Çözüm Dergisi, (122), 45-62.

Haftacı, Vasfi ve Badem A.Cemkut (2011).Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe

Haftacı, Vasfi ve Zainiguli, Rexiti (2016). Muhasebe Uygulamalarını Etkileyen Faktörler ve Çin Muhasebe İklimi. *İşletme Bilimi Dergisi*, 4(1), 141-159.

Hassan, Shehu Usman ve Farouk, Musa Adeiza (2014). Audit Quality and Financial Performance of Quoted Cement Firms in Nigeria. *European Journal of Business and Management*, 6, (28), 73-82.

Hatunoğlu, Zeynep, Koca, Nurettin ve Kılı, Mustafa (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (20), 169-189.

Hermanson, Dana R., Neal, Terry L. ve Riley, Richard R. (2002). Board Characteristics And Audit Fees, *Contemporary Accounting Research*, 19 (3), 1-38.

Hodge, Frank D. (2003). Investor's Perceptions of Earnings Quality, Auditor Independence and The Usefulness of Audited Financial Information, *Accounting Horizons*, 17(1), 37-48.

Hutchinson, Marion R., Percy, Majella ve Erkurtoglu, Leyal (2008). An Investigation of The Association Between Corporate Governance, Earnings Management and The Effect of Governance Reforms. *Accounting Research Journal*, 21 (3), 239-262.

Ibrahim El-Sayed Ebaid, (2013). Corporate Governance and Investors' Perceptions of Earnings Quality: Egyptian Perspective, *Corporate Governance. The International Journal of Business in Society*, 13 (3), 261-273.

Ika, Siti Rochmah, Ghazali, Nazli A. Mohd. (2012). Audit Committee Effectiveness and Timeliness of Reporting: Indonesian Evidence, *Managerial Auditing Journal*, 27 (4), 403-424.

İbiş, Cemal (2011). Türmob ve TMUD' un Uluslararası Meslek Örgütleri İle Olan İlişkileri. IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. 12-13 Ekim. İstanbul: İSMMMO, Yayınları 113-128.

İSMMMO (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası) (2015). İç Denetime Genel Bir Bakış. [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic\\_denetim\\_2015.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf), Erişim Tarihi: 24.09.2018.



KGK (Kamu Gözetimi Kurumu) (2019). Bir denetim faaliyetinin üstlenilmesinde dikkat etmem gereken rotasyon sürelerine ilişkin düzenlemeler nelerdir? <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8091/Bir-denetim-faaliyetinin-u%CC%88stlenilmesinde-dikkat-etmem-gereken-rotasyon-su%CC%88relerine-ilis%CC%A7kin-du%CC%88zenlemeler-nelerdir?>, Erişim Tarihi: 11.11.2019.

James, Kevin L. (2003). The Effects of Internal Audit Structure on Perceived Financial Statement Fraud Prevention, *Accounting Horizons*, 17 (4), 315-327.

Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (2011). T.C. Resmi Gazete, 28103, 2 Kasım 2011.

Kandemir, Tuğrul ve Akbulut, Halim (2013). Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, (9) 20, 37-55.

Karabayır, Mehmet Emin (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Muhasebe Kalitesi: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Örneği, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Karabınar, Selahattin ve Kışlalıoğlu, (Varol 2014). Muhasebe Kültürü İle İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmaların Ampirik Analizi. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17 (31), 233-254.

Karacaer, Semra ve Özek, Pelin (2010). Denetim Firmasının Büyüklüğü ve Kâr Yönetimi İlişkisi: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (48), 60-74.

Karadeniz, Yasin (2015). 6102 Sayılı TTK Kapsamında Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Nitel Bir Araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 7 (4). 313-335.

Karagül, Arman ve Özdemir, Ali (2010). Finansal Bilgi Kalitesinin Analitik Hiyerarşi Süreci Tekniğiyle Değerlendirilmesi: Bankacılık Sektörü Uygulaması. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10 (3), 43-58.

Karakoç, Mehtap (2013). Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (59), 17-38.

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

Karasioğlu, Fehmi (2017). İşletme Sahip ve Yöneticilerine Denetim Kültürü Kazandırılması: Konya Yerelinde Bir Uygulama. Bilimsel Araştırma Projesi. Konya: Selçuk Üniversitesi.

Karasu, Rauf (2014). Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Amme İdaresi Dergisi, 47 (1), 79-105.

Karavardar, Alper (2015). Hile Üçgeni Faktörlerinin Kanaat Fonksiyonları İle Tayini: Bir Türkiye Uygulaması. Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 11 (43), 27-45.

Karğın, Mahmut ve Demirel, Arıcı Nuray (2015). Muhasebe Bilgilerinin Kalitesini Ölçmeye Yönelik Bir Çalışma: Borsa İstanbul Örneği. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (67), 1-22.

Karğın, Mahmut, Aktaş, Rabia ve Arıcı, Nuray Demirel (2015). Kurumsal Yönetimin Finansal Raporlama Kalitesindeki Rolü: Borsa İstanbul Üzerine Karşılaştırmalı Bir Uygulama. Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 22 (2), 501-519.

Kavut, Lerzan, Taş, Oktay ve Şavlı, Tuba (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. İSMMMO Yayınları.

Kaygusuz, Sait, Aslan, Ümmühan ve Kepçe, Nazlı (2012). Genel Muhasebe -I (1. Baskı). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi.

KGK (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu). KGK Stratejik Plan. 2016-2020. [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/STRATEJIK\\_PLAN\\_18\\_10\\_sonweb.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/STRATEJIK_PLAN_18_10_sonweb.pdf), Erişim Tarihi: 24.09.2018.

Kim, Jeong-Bon, Chung, Richard ve Firth Michael (2003). Auditor Conservatism, Asymmetric Monitoring, and Earnings Management Contemporary Accounting Research, 20 (2), 323-59.

Knechel, W. Robert, Naiker, Vic ve Pacheco, Gail (2007). Does Auditor Industry Specialization Matter? Evidence from Market Reaction to Auditor Switches. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26 (1), 19-45.

Kocamaz, Hilal (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2, (2), 105-120.

Koçberber, Seyit (2008). Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği. *Sayıştay Dergisi*, (68), 65-89.

Köroğlu, Çağrı (2015). Türkiye’de Cumhuriyetin İlanından Günümüze Kadar Muhasebe Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (3), 31-44.

Köse, Ömer (2007). Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim (2. Baskı) Ankara: Sayıştay 145. Yıl Yayınları.

Krishnan, Gopal. V. (2003). Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management?. *Accounting Horizons*, 17, 1-16.

Küçük, Ergün ve Uzay, Şaban (2009). Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (32), 239-258.

Küçüksözen, Cemal (2004). Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Machugaa, Susan ve Teitel, Karen (2009). Board of Director Characteristics and Earnings Quality Surrounding Implementation of A Corporate Governance Code in Mexico. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18, 1-13.

Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (50), 1-16.

Nişancı, Zehra Nuray (2012). Toplumsal Kültür-Örgüt Kültürü İlişkisi ve Yönetim Üzerine Yansımaları. *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, 1 (1), 1279-1293.

Niu, Flora F. (2006). Corporate Governance and The Quality of Accounting Earnings: A Canadian Perspective *International Journal of Managerial Finance*, 2 (4), 302-327.

Oktay, Sadiye (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, (100), 42-94.

Okur, Mahmut (2007). Bağımsız Denetimin Denetimi Yeterlilik Etüdü. <http://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/985>, Erişim Tarihi: 24.09.2018.

Okur, Yaşar (2010). Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme. *Maliye Dergisi*, (158), 570-586.

Otluoğlu, Emir (2015). Asimetrik Bilgi ve Sermaye Yapısı Kararları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Uygulama, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Örenay, Hami (2012). Teftiş ve Denetim Kavramları ve Denetiminin Yeniden Yapılanması. *Denetim Dergisi*, (9), 92-93.

Özgül, Arzu ve Akmeşe, Serhat (2013). İç Denetim Mesleğinin Akademik Eğitimden Beklentileri, Mesleki Akademik Gelişim İçin Öneriler. (Editörler: Ali Kamil Uzun ve A. Murathan Bayrı). *Akademik Forum 2012 Denetim Mesleğinin Gelişimi ve Beklentiler*. İstanbul: İç Denetim Enstitüsü, 168-218.

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

Pamukçu, Fatma (2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (50), 133-148.

Pekdemir, Recep (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.

Pekdemir, Recep (2016). TMS/IFRS'lerin Etkili Öğretilmesinde 'Üç Boyutlu Yaklaşım' ve "TMS 2 - Stoklar" Üzerinde Uygulanması. (Editör: Göksel Yücel). Seçmeler. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, 7-18.

Robinson, Thomas R., Henry, Elainei, Greuning, Hennie van, Broihahn, Michael A. (2009). International financial statement analysis. CFA Institute Investment Series.

Safsoy, Sevilay Sena (2013). Denetim Mesleğinin Gelişiminde ve Tanınmasında Üniversite Denetim Kulüplerinin Oynayacağı Roller ve Beklentiler. (Editörler: Ali Kamil Uzun ve A. Murathan Bayrı). Akademik Forum 2012 Denetim Mesleğinin Gelişimi ve Beklentiler. İstanbul: İç Denetim Enstitüsü, 219-227.

Sakarya, Şakir ve Kara, Suat (2010) Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması, KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 12 (18), 57-72.

Sancak, İ. Ethem (2013). Payları Borsada İşlem Gören Bankaların Sermaye Piyasası Açısından Gözetimi, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.

Selimoğlu, Seval Kardeş ve Yeşilçelebi Gül (2014). Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (64), 27-52.

Selimoğlu, Seval, Uzay, Şaban, Uyar, Süleyman, Özbirecikli, Mehmet, Arsoy, Aylin Poroy, ve Başar, Banu (2012). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz (1. Baskı). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi.

Semra, Karacaer ve Özek, Pelin (2010). Denetim Firmasının Büyüklüğü ve Kâr Yönetimi İlişkisi: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (48), 60-74.

Serpil, Senal (2011). Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Solak, Bilal (2015). Bağımsız Denetçilerin İş Yükünün İş Performanslarına ve Denetim Kalitesine Etkisi, Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.

SPL (Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu).(Ekim 2014). Finansal Piyasalar.

<http://bizdosyalar.nevsehir.edu.tr/251e26563cc3fddabe6ce826c045b91d/spl.pdf>,

Erişim Tarihi: 24.09.2018.

Susan L. Swanger and Eugene G. Chewning, Jr. (2001). The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor Independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20, (2), 115-129.

Süer, Ayça Zeynep (2004). Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler, Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri. 6. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu. 16 - 19 Nisan. İstanbul: İSMMMMO Yayınları, 1-14.

Svanberg, Jan ve Öhman, Peter (2013). Auditors' Time Pressure: Does Ethical Culture Support Audit Quality?. *Managerial Auditing Journal*, 28 ( 7), 572-591.

Şahin, Ali (2010). Örgüt Kültürü-Yönetim İlişkisi ve Yönetmelik Etkinlik. *Maliye Dergisi*, (159), 21-35.

Şenyiğit, Yiğit Bora ve Zeytinoğlu, Emin (2014). Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Yönetim Dergisi, (77), 79-98.

Tandiontong, Mathius (2013). The Influence of Professional Commitment of Accountants, rganization Commitment of Public Accountant Firms to Job Satisfaction of Auditor's and mplementation of Independent Audit on Financial Statetments and Its Implication to Audit Quality. The 2013 IBEA, International Conference on Business, Economics, and Accounting. 20 – 23 March. Bangkok:

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.

Taş, Oktay, Şavlı, Tuba ve Kavut, Lerzan (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi-49/--2212>, Erişim Tarihi: 24.092018.

Tepegöz, Şükrü Mete ve Türedi, Hasan (2015). İşletmenin Sürekliliği Varsayımı ve Denetçinin Sorumluluğu. Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8 (2), 43-52.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu. (2005). T.C. Resmi Gazete, 25702, 16 Ocak 2005.

Tosunoğlu, Büşra ve Yeşilçelebi, Gül (2016). Kültürün İç Denetim Üzerindeki Etkisinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi. Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 2(1), 73-87.

Tuan, Koray (2015). Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması: Sistemin Artıları-Eksileri Üzerine Tartışmalar. Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, (16), 291-309.

Tuan, Koray (2016). Finansal Raporlama Zamanlılığına Farklı Bir Bakış. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (69), 99-114.

Türedi, Hasan, Karakaya, Gencay ve İldem, Mehmet (2015). Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi. Sayıştay Dergisi, (26), 55-74.

Türk Ticaret Kanunu. (2011).T.C. Resmi Gazete, 27846, 14 Şubat 2011.

Türk, Zeynep (2009). Denetim Firmalarının Sunduğu Hizmet Kalitesi, Müşteri Tatmini ve Sadakati: Servperf Ölçeği. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 18 (1), 399 - 416.

TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) (2010). Uluslararası Eğitim Bildirileri El Kitabı. <https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/d6194ae1-f3fb-459b-bf44-1d7beb517700/uluslararasi-egitim-bildirileri-el-kitabi---turkce>, Erişim Tarihi: 24.09.2018.

TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) (2013). Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El kitabı. <http://www.tmud.org.tr/files/etik%20kur%20el%20kit.%202013.pdf>, Erişim Tarihi: 24.09.2018.

TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği). (Temmuz 2015). 23 Avrupa Ülkesinde Muhasebe Denetim Mesleğinin Kamu Gözetiminin Organizasyon Yapısı. [http://aydinsmmmo.org.tr/new/web\\_panel/ckfinder/files/files/Haberler/KITAP\\_REV\\_IZE\\_16\\_10\\_2015.pdf](http://aydinsmmmo.org.tr/new/web_panel/ckfinder/files/files/Haberler/KITAP_REV_IZE_16_10_2015.pdf), Erişim Tarihi: 24.09.2018

Ulusan, Hikmet (2007). Muhasebe Politikası Seçiminin Ekonomik Belirleyicileri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 62 (2), 167-198.

Uyar, Süleyman (2015). Denetim Standartlarına Göre Sınırlı Bağımsız Denetim (Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi). Mali Çözüm Dergisi, (130), 15-39.

Uzay, Şaban (2006). Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 8(4). 175-210.

Ülkü, Sema ve Gökğöz, Ahmet (2013). Lisans ve Önlisans Düzeyinde Öğrenim Gören Öğrencilerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Konusundaki Bilgi Düzeylerinin ve Farkındalıklarının Ölçülmesi: Yalova Örneği. Mali Çözüm Dergisi, (116), 39-56.

Ünlü Yasemin (2012). Denetim Kalitesini Arttıran Bir Faktör Olarak Sektörel Uzmanlaşmanın Önemine İlişkin Denetçi Algısının Ölçülmesi, Yüksek Lisans Tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Varıcı, İdiris (2012). Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi. Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, (5), 122-144.

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



Yanık, Serap ve Karataş, Muharrem (2017). Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları Muhasebe ve Finansman Dergisi, (73), 1-25.

Yardımcıoğlu, Mahmut ve Ada, Şebnem (2013). Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, (1) 43-55.

Yaşar, Alpaslan (2011). Bağımsız Dış Denetim Kalitesinin Kar Yönetimi Üzerine Etkisi: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Kayıtlı İşletmeler Üzerine Bir Uygulama, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

Yaşar, Alpaslan (2013). Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi İle İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 22 (1), 465-480.

Yaşar, Alpaslan (2015). Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (65), 81-96.

Yavuz, Mustafa (2011). Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi. Mali Çözüm Dergisi, (107),147-162.

Yılandıcı, Münevver, Yıldız, Birol ve Kiracı, Murat (2012). Muhasebe Denetimi (1. Baskı). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi.

Yılmaz, Recep ve Kaya, Murat (2014). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Etik Kuralları İle İlişkisi. İşletme Bilimi Dergisi, 2 (1), 17-35.

Zureigat, Qasim Mohammad (2011). The Effect of Ownership Structure on Audit Quality: Evidence from Jordan. International Journal of Business and Social Science, 2 (10), 38-46.

## EKLER

### EK - 1: Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Yönelik Anket Soruları

Sayın Yetkili,

Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana bilim dalında, Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU' nun danışmanlığında yürütülmekte olan doktora tez çalışması kapsamında düzenlemiş olan bu anket sorularına verilen cevaplar gizli tutulacak, ankete isim yazılmayacaktır. Analizin sağlıklı yapılabilmesi için sorulara içtenlikle ve dikkatlice cevap verilmesi, boş soru bırakılmaması çok büyük önem taşımaktadır. Bilimsel araştırmaya yaptığınız katkıdan dolayı şimdiden çok teşekkür ederim.

Saygılarımla;

Öğr. Gör. Taner ÖZGÜL

Selçuk Üniversitesi Doğanhisar MYO

Selçuk Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü,

İşletme Ana Bilim Dalı

Doktora Öğrencisi

#### **1) Kişisel Bilgiler**

##### **1.Cinsiyetiniz**

a.Bayan

b.Bay

##### **2.Yaşınız**

a.20–29

b.30–39

c.40–49

d.50–59

e.60-üzeri

##### **3.Eğitim Durumunuz**

a.Lisans

b.Yüksek lisans

c.Doktora

#### 4. Bağımsız Denetçi Olarak Çalışma Süreniz

a.1-5 Yıl

b.6-10 Yıl

c.11-15 Yıl

d.16-20 Yıl

e.20-25 Yıl

f.25 Yıl-Üzeri

II. Denetim kalitesine ilişkin aşağıdaki ifadelere, katılım düzeyinizi 1 (kesinlikle katılmıyorum) ile 5 (kesinlikle katılıyorum) arasındaki ölçek sisteminde belirtiniz lütfen.

**1: Kesinlikle katılmıyorum**

**5: Kesinlikle katılıyorum**

<b>İtibar</b>	1	2	3	4	5
1.Denetim firması işinin ehlidir	1	2	3	4	5
2.Denetim firması en yüksek dürüstlük standardına sahiptir	1	2	3	4	5
3.Denetim firması kendisine karşı açılan davalarda nadiren ihmalkar bulunmuştur.	1	2	3	4	5
4.Denetim firması tarafsızdır	1	2	3	4	5
5.Denetim firması dürüştür	1	2	3	4	5
6.Denetim firmasının güven veren bir imajı vardır.	1	2	3	4	5
7.Denetim firması iyi itibar görmektedir.	1	2	3	4	5
<b>Kabiliyet</b>	1	2	3	4	5
8.Sorumlu ortak işinin ehlidir.	1	2	3	4	5
9.Sorumlu ortak yüksek etik standartlara sahiptir	1	2	3	4	5
10.Sorumlu ortak ilk planlama safhasından başlayarak denetim süreci boyunca aktif olarak denetim faaliyetine dahil olmuştur.	1	2	3	4	5
11.Sorumlu ortak kullanıcının samimi çıkarlarına uygun mali duruma sahiptir.	1	2	3	4	5
12.Sorumlu ortak müşteri firmayı tanıma konusunda isteklidir.	1	2	3	4	5
13.Denetim firması personeli oldukça yetkindir.	1	2	3	4	5
14.Denetim firması elemanları yüksek etik standartlarda işlem yapmaktadırlar.	1	2	3	4	5

<b>Cevap Verme Yeteneği</b>	1	2	3	4	5
15.Denetim firması yönetimin elde etmek istediği sonuçları üreten muhasebe sistemini oluşturmada beceriklidir.	1	2	3	4	5
16.Denetim firması detaylı maliyet bilgisi verme konusunda isteklidir.	1	2	3	4	5
17.Denetim firması denetleme zamanlarının planlanmasında esnek olma konusunda isteklidir	1	2	3	4	5
18.Denetim firması ofisleri fiziksel olarak müşteriye yakındır	1	2	3	4	5
19.Sorumlu ortak genellikle rahat bir şekilde ulaşılabilir durumdadır (r. telefon)	1	2	3	4	5
20.Sorumlu ortak ile denetlenen firma yöneticileri arasında iyi bir uyum söz konusudur.	1	2	3	4	5
21.Sorumlu ortak ile denetlenen firma yöneticileri arasındaki ilişki nispeten gayri resmidir.	1	2	3	4	5
22.Denetim firması elemanları denetleme esnasında mümkün olduğunca az rahatsızlık vermektedirler	1	2	3	4	5
23.Denetim ekibi denetim planında zamanı kısa tutuğu için insanlar zaman baskısında maruz kalmaktadır.	1	2	3	4	5
<b>Bağımsızlık</b>	1	2	3	4	5
24.Denetimi gerçekleştiren denetim firması şirkete denetim dışı hizmetler sağlamamaktadır.	1	2	3	4	5
25.Müşterilerin görüşlerini almak amacıyla denetim firması firma dışından elemanlar görevlendirmektedir.	1	2	3	4	5
26.Denetim dışı hizmet gelirlerinin denetim gelirlerine oranı denetim firmasının müşteriye olan finansal bağımlılığını artıracak bir boyuttur.	1	2	3	4	5
27.Denetçi mesleki muhakemesini hiçbir tesir altında kalmadan açıklar.	1	2	3	4	5
28.Denetçi nc kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınır.	1	2	3	4	5
29.Denetim firması ilave vergi danışmalığı hizmeti sağlayabilmektedir	1	2	3	4	5
30.Denetim firması ilave başka danışmanlık hizmetleri sağlayabilmektedir	1	2	3	4	5
31.Denetim firması ilave muhasebe hizmetleri sağlayabilmektedir	1	2	3	4	5
32.Denetim firması ilave iç denetim hizmetleri	1	2	3	4	5

sağlayabilmektedir					
<b>Empati</b>	1	2	3	4	5
33.Sorumlu ortak proaktiftir ve katkıda bulunmaktadır.	1	2	3	4	5
34.Sorumlu ortak müşteri firmanın yöneticileriyle yakından ilgilenmektedir.	1	2	3	4	5
35.Sorumlu ortak müşterinin çıkarlarını en iyi şekilde gözetmektedir.	1	2	3	4	5
36.Denetim ekibi müşteriyle yakından ilgilenmektedir.	1	2	3	4	5
<b>Müşteri Hizmetleri</b>	1	2	3	4	5
37.Denetim firması müşteriye sunduğu hizmetlerin kalitesini sürekli gözden geçirmektedir.	1	2	3	4	5
38.Sorumlu ortak, müşteri firmanın önemli elemanlarıyla düzenli toplantılar yapmaktadır.	1	2	3	4	5
39.Sorumlu ortak düzenli olarak müşteri firmalara ne kadar katma değer sağladığı belirlemektedir.	1	2	3	4	5
40.Sorumlu ortak denetleme sahasına düzenli ziyarette bulunur.	1	2	3	4	5
41.Denetim ekibi muhasebe konusunda danışmanlık hizmeti vermeye isteklidir.	1	2	3	4	5
42.Denetim ekibi ile müşterinin denetim komitesi arasında yoğun bir iletişim vardır	1	2	3	4	5
43.Denetim ekibi ile denetlenen firma yönetimi arasında yoğun bir iletişim vardır	1	2	3	4	5
<b>Bilgi ve Uzmanlık</b>	1	2	3	4	5
44.Denetim firmasının aynı sanayi alanında birden fazla müşterisi vardır	1	2	3	4	5
45.Denetim firması müşterinin hizmet verdiği sanayi alanıyla ilgili araştırma yapar	1	2	3	4	5
46.Denetim ortağı denetim esnasında firmanın diğer ortakları tarafından iç denetime tabidir.	1	2	3	4	5
47.Denetim firması müşterinin hizmet verdiği sektörle ilgili çok bilgi sahibidir	1	2	3	4	5
48.Müşterinin bilgili ve aktif bir denetim komitesi vardır.	1	2	3	4	5
49.Denetim firmasının üst düzey yöneticileri ve denetimi gerçekleştiren denetçi, müşteri firmanın sektörü hakkında çok bilgi sahibidir.	1	2	3	4	5

**EK - 2: Bağımsız Denetime Tabi Firmalara Yönelik Anket Soruları**

Sayın Yetkili,

Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana bilim dalında, Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU' nun danışmanlığında yürütülmekte olan doktora tez çalışması kapsamında düzenlemiş olan bu anket sorularına verilen cevaplar gizli tutulacak, ankete isim yazılmayacaktır. Analizin sağlıklı yapılabilmesi için sorulara içtenlikle ve dikkatlice cevap verilmesi, boş soru bırakılmaması çok büyük önem taşımaktadır. Bilimsel araştırmaya yaptığınız katkıdan dolayı şimdiden çok teşekkür ederim.

Saygılarımla;

Öğr. Gör. Taner ÖZGÜL

Selçuk Üniversitesi Doğanhisar MYO

Selçuk Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü,

İşletme Ana Bilim Dalı

Doktora Öğrencisi

**I) Kişisel Bilgiler****1.Cinsiyetiniz**

a.Bayan

b.Bay

**2.Yaşınız**

a.20–29

b.30–39 ü,

c.40–49

d.50–59

e.60-üzeri

**3.Eğitim Durumunuz**

a. İlköğretim

b.Lise

c.Önlisans

d.Lisans

e.Yüksek lisans

f.Doktora

#### 4. Firmadaki Konumunuz

- a.Yönetim Kurulu Üyesi
- b. Genel Müdür
- c. Genel Müdür Yardımcısı
- d. Mali Koordinatör
- e. Muhasebe Müdürü

II. Denetim kalitesine ilişkin aşağıdaki ifadelere, katılım düzeyinizi 1 (kesinlikle katılmıyorum) ile 5 (kesinlikle katılıyorum) arasındaki ölçek sisteminde belirtiniz lütfen.

**1: Kesinlikle katılmıyorum**

**5: Kesinlikle katılıyorum**

<b>İtibar</b>	1	2	3	4	5
1.Denetim firması işinin ehlidir	1	2	3	4	5
2.Denetim firması en yüksek dürüstlük standardına sahiptir	1	2	3	4	5
3.Denetim firması kendisine karşı açılan davalarda nadiren ihmalkâr bulunmuştur.	1	2	3	4	5
4.Denetim firması tarafsızdır	1	2	3	4	5
5.Denetim firması dürüştür	1	2	3	4	5
6.Denetim firmasının güven veren bir imajı vardır.	1	2	3	4	5
7.Denetim firması iyi itibar görmektedir.	1	2	3	4	5
<b>Kabiliyet</b>	1	2	3	4	5
8.Sorumlu ortak işinin ehlidir	1	2	3	4	5
9.Sorumlu ortak yüksek etik standartlara sahiptir	1	2	3	4	5
10.Sorumlu ortak ilk planlama safhasından başlayarak denetim süreci boyunca aktif olarak denetim faaliyetine dahil olmuştur.	1	2	3	4	5
11.Sorumlu ortak kullanıcının samimi çıkarlarına uygun mali duruma sahiptir.	1	2	3	4	5
12.Sorumlu ortak firmamızı tanıma konusunda isteklidir.	1	2	3	4	5
13.Denetim firması personeli oldukça yetkindir.	1	2	3	4	5
14.Denetim firması elemanları yüksek etik standartlarda işlem yapmaktadırlar.	1	2	3	4	5

<b>Cevap Verme Yeteneği</b>	1	2	3	4	5
15.Denetim firması yönetimin elde etmek istediği sonuçları üreten muhasebe sistemini oluşturmada beceriklidir.	1	2	3	4	5
16.Denetim firması detaylı maliyet bilgisi verme konusunda isteklidir.	1	2	3	4	5
17.Denetim firması denetleme zamanlarının planlanmasında esnek olma konusunda isteklidir	1	2	3	4	5
18.Denetim firması ofisleri fiziksel olarak firmamıza yakındır	1	2	3	4	5
19.Sorumlu ortak genellikle rahat bir şekilde ulaşılabilir durumdadır (r. telefon)	1	2	3	4	5
20.Sorumlu ortak ile denetlenen firma yöneticileri arasında iyi bir uyum söz konusudur.	1	2	3	4	5
21.Sorumlu ortak ile denetlenen firma yöneticileri arasındaki ilişki nispeten gayri resmidir.	1	2	3	4	5
22.Denetim firması elemanları denetleme esnasında mümkün olduğunca az rahatsızlık vermektedirler	1	2	3	4	5
23.Denetim ekibi denetim planında zamanı kısa tutuğu için insanlar zaman baskısında maruz kalmaktadır.	1	2	3	4	5
<b>Bağımsızlık</b>	1	2	3	4	5
24.Denetimi gerçekleştiren denetim firması şirkete denetim dışı hizmetler sağlamamaktadır.	1	2	3	4	5
25.Firmamızın görüşlerini almak amacıyla denetim firması firma dışından elemanlar görevlendirmektedir.	1	2	3	4	5
26.Denetim firmalarının denetim dışı hizmet gelirlerinin denetim gelirlerine oranı denetim firmasının firmamıza olan finansal bağımlılığını artıracak bir boyuttur.	1	2	3	4	5
27.Denetçi mesleki muhakemesini hiçbir tesir altında kalmadan açıklar.	1	2	3	4	5
28.Denetçi nc kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibacı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınır.	1	2	3	4	5
29.Denetim firması ilave vergi danışmalığı hizmeti sağlayabilmektedir	1	2	3	4	5
30.Denetim firması ilave başka danışmanlık hizmetleri sağlayabilmektedir	1	2	3	4	5
31.Denetim firması ilave muhasebe hizmetleri sağlayabilmektedir	1	2	3	4	5



32.Denetim firması ilave iç denetim hizmetleri sağlayabilmektedir	1	2	3	4	5
<b>Empati</b>	1	2	3	4	5
33.Sorumlu ortak proaktiftir ve katkıda bulunmaktadır.	1	2	3	4	5
34.Sorumlu ortak firmamızın yöneticileriyle yakından ilgilenmektedir.	1	2	3	4	5
35.Sorumlu ortak firmamızın çıkarlarını en iyi şekilde gözetmektedir.	1	2	3	4	5
36.Denetim ekibi firmamızla yakından ilgilenmektedir.	1	2	3	4	5
<b>Denetim Firması Hizmetleri</b>	1	2	3	4	5
37.Denetim firması firmamıza sunduğu hizmetlerin kalitesini sürekli gözden geçirmektedir.	1	2	3	4	5
38.Sorumlu ortak, firmamızın önemli elemanlarıyla düzenli toplantılar yapmaktadır.	1	2	3	4	5
39.Sorumlu ortak düzenli olarak firmamıza ne kadar katma değer sağladığı belirlemektedir.	1	2	3	4	5
40.Sorumlu ortak firmamıza düzenli ziyarette bulunur.	1	2	3	4	5
41.Denetim ekibi muhasebe konusunda firmamıza danışmanlık hizmeti vermeye isteklidir.	1	2	3	4	5
42.Denetim ekibi ile firmamızın denetim komitesi arasında yoğun bir iletişim vardır	1	2	3	4	5
43.Denetim ekibi ile firmamızın yönetimi arasında yoğun bir iletişim vardır	1	2	3	4	5
<b>Bilgi ve Uzmanlık</b>	1	2	3	4	5
44.Denetim firmasının aynı sanayi alanında birden fazla müşterisi vardır	1	2	3	4	5
45.Denetim firması firmamızın sanayi alanıyla ilgili araştırma yapar	1	2	3	4	5
46.Denetim ortağı denetim esnasında denetim firmasının diğer ortakları tarafından iç denetime tabidir.	1	2	3	4	5
47.Denetim firması firmamızın faaliyette bulunduğu sektörle ilgili çok bilgi sahibidir.	1	2	3	4	5
48.Firmamızın bilgili ve aktif bir denetim komitesi vardır.	1	2	3	4	5
49.Denetim firmasının üst düzey yöneticileri ve denetimi gerçekleştiren denetçi, firmamızın sektörü hakkında çok bilgi sahibidir.	1	2	3	4	5



**T. C.**  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**Müdürlüğü**



### ÖZGEÇMİŞ

<b>Adı Soyadı:</b>	Taner ÖZGÜL
<b>Doğum Yeri:</b>	Gaziantep
<b>Doğum Tarihi:</b>	26.04.1977
<b>Medeni Durumu:</b>	Bekâr

### Öğrenim Durumu

Derece	Okulun Adı	Program	Yer	Yıl
<b>İlköğretim</b>	Org. Kenan Evren		Gaziantep	1991
<b>Lise</b>	Gaziantep Lisesi		Gaziantep	1994
<b>Lisans</b>	Selçuk Üniversitesi	İİBF/İşletme	Konya	1999
<b>Yüksek Lisans</b>	Gaziantep Üniversitesi	SBE/İşletme	Gaziantep	2004

### Becerileri

<b>İlgi Alanları:</b>	
<b>İş Deneyimi:</b>	
<b>Aldığı Ödüller:</b>	
<b>Hakkımda Bilgi Almak İçin</b>	

<b>Önerebileceğim Şahıslar:</b>	
<b>Telefon:</b>	
<b>Adres:</b>	

**İmza:**

