

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

**BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLERDE  
DENETİM KALİTESİNİN ŞİRKETLERİN FİNANSAL  
PERFORMANSI ÜZERİNE ETKİSİ: BORSA  
İSTANBUL'DA BİR UYGULAMA**

**BİLAL KESEN  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN  
DR. ÖĞR. ÜYESİ MEHMET NURİ SALUR**

**KONYA-2019**



T.C.  
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



### BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Öğrencinin	Adı Soyadı	BİLAL KESEN		
	Numarası	168111011004		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme/İşletme		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	X	
		Doktora		
Tezin Adı	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerde Denetim Kalitesinin Şirketlerin Finansal Performansı Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul' da Bir Uygulama			

Bu tezin hazırlanmasında 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 Adı Soyadı  
İmzası

BİLAL KESEN  
*Bilal Kesen*



T.C.  
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU

Öğrencinin	Adı Soyadı	Bilal KESEN
	Numarası	168111011004
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme / İşletme
	Programı	Yüksek Lisans
	Tez Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR
	Tezin Adı	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerde Denetim Kalitesinin Şirketlerin Finansal Performansı Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerde Denetim Kalitesinin Şirketlerin Finansal Performansı Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama” başlıklı bu çalışma 11/06/2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Sıra No	Danışman ve Üyeler		
	Unvanı	Adı ve Soyadı	İmza
1	Dr. Öğr. Üyesi	Mehmet Nuri SALUR	
2	Prof. Dr.	Yunus CERAN	
3	Doç. Dr.	Hüseyin ÇETİN	



T.C.  
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



### ÖZET

Öğrencinin	Adı Soyadı	BİLAL KESEN		
	Numarası	168111011004		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İŞLETME / İŞLETME		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	X	
		Doktora		
	Tez Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR		
Tezin Adı	Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerde Denetim Kalitesinin Şirketlerin Finansal Performansı Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul' da Bir Uygulama			

Bağımsız denetim, firmaların hazırlamış olduğu finansal tabloların firma dışı üçüncü kişiler tarafından denetlenmesi ve elde edilen sonuçların raporlanmasıdır. Özellikle 2000'li yılların başında meydana gelen muhasebe skandalları bağımsız denetime olan güveni azaltmış ve bu güveni tekrar kazanmak isteyen mesleki düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar belirli yasalar ve standartlar oluşturmuştur. Bu düzenlemeler sonucunda, bağımsız denetimin kalitesinin arttığı ve dolayısıyla güven ortamının oluştuğu gözlenmiştir.

Bağımsız denetimin daha kaliteli olduğu piyasalarda sağlanacak güven ortamı, beraberinde yatırımcılar, kreditorler ve potansiyel ortaklar gibi farklı finansal tablo kullanıcılarının daha sağlıklı kararlar vererek sağlam adımlar atmasını sağlayacaktır. Kaliteli bir denetimin varlığını bilen işletme dışı kullanıcılar, işletmeye gerek duydukları yatırım teşviklerini ve kredileri temin edecek, dolayısıyla günümüzde işletmelerin karşılaştıkları finansal sorunlar çözülecek ve işletmelerin bu kredilerle yerine getirmiş oldukları faaliyetler sonucu finansal performanslarının artması beklenecektir.

Bu çalışmanın amacı bağımsız denetim kalitesinin firmaların finansal performansı üzerinde etkili olup olmadığının araştırılmasıdır. Araştırma kapsamında, BİST imalat sektöründe işlem gören 148 firmanın 2013-2018 yılları arası finansal tabloları incelenmiştir. Denetim kalitesini ölçmek için bağımsız değişken olarak, denetim firmasının dört büyük denetim firmalarından biri olup olmadığı ve denetim görüşü değişkenleri kullanılmıştır. Finansal performans ölçütleri için ise bağımlı değişkenler olarak Aktif Karlılık Oranı (ROA), Özsermaye Karlılığı Oranı (ROE) ve TobinQ oranları kullanılmıştır. Elde edilen veriler çoklu doğrusal regresyon analizi yöntemi ile EViews ve SPSS programları yardımıyla incelenmiştir. Yapılan analizler sonrasında, denetim kalitesinin ROA, ROE ve TobinQ değişkenlerini farklı oranlarda etkilediği sonucuna varılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Kalitesi, Finansal Performans, ROA, ROE, TOBİNQ.



T.C.  
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



### ABSTRACT

Author's	Name and Surname	BİLAL KESEN		
	Student Number	168111011004		
	Department	BUSINESS ADMINISTRATION		
	Study Programme	Master's Degree (M.A.)	X	
		Doctoral Degree (Ph.D.)		
	Supervisor	Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR		
Title of the Thesis/Dissertation	The Effect of The Quality of Audit on The Financial Performance Of Companies Subject to Independent Audit: An Application in Borsa İstanbul			

The independent audit is the process of auditing the financial statements of the companies by third parties outside the firm and of reporting the results obtained. Accounting scandals that occurred especially in the beginning of 2000s decreased confidence in independent audit. Accordingly, professional regulatory and supervisory bodies seeking to regain this trust have established specific laws and standards. As a result of these regulations, it has been observed that the quality of the independent audit has increased and thus an environment of confidence has been established in the markets.

The confidence environment to be provided in the markets where the independent audit is of higher quality, will enable the users of different financial statements such as investors, creditors and potential partners to take sound steps by making healthier decisions. The users of the financial statements other than the company, who believe that the audit is of high quality, will give the enterprises the investment incentives and loans that are required. Therefore, the financial problems faced by the enterprises will be solved and the financial performance of the enterprises will be expected to increase as a result of the activities financed by these loans.

The purpose of this study is to analyze whether the independent audit quality has an effect on the financial performance of the firms. The financial tables between 2013-2018 of 148 firms traded in the BIST manufacturing sector were examined within the scope of the research. Whether the audit firm is one of the four major audit firms and the audit opinion variables were used as independent variables to measure the quality of the audit. The Return on Equity (ROE), the Return on Assets (ROA), and TobinQ ratios were used as dependent variables for financial performance measures. The data were analyzed by means of multiple linear regression analysis with EViews and SPSS programs. According to analyses, it was concluded that the quality of the audit affects the ROA, ROE and TOBIN Q variables in different rates.

## İÇİNDEKİLER

<b>BİLİMSEL ETİK SAYFASI.....</b>	<b>II</b>
<b>YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU .....</b>	<b>III</b>
<b>ÖZET .....</b>	<b>IV</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>V</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ .....</b>	<b>IX</b>
<b>TABLolar LİSTESİ .....</b>	<b>X</b>
<b>KISALTMALAR.....</b>	<b>XI</b>
<b>TEŞEKKÜR .....</b>	<b>XII</b>

### 1.BÖLÜM

#### BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. BAĞIMSIZ DENETİM TANIMI .....	3
1.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ .....	4
1.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ .....	5
1.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI.....	6
1.4.1. <i>Bağımsız Denetimin Denetlenen Firmaya Yararları</i> .....	7
1.4.2. <i>Bağımsız Denetimin Kamuya Yararları</i> .....	7
1.5. DENETİM TÜRLERİ.....	8
1.5.1. <i>Amaçlarına Göre Denetim Türleri</i> .....	8
1.5.1.1. Finansal Tabloların Denetimi .....	9
1.5.1.2. Uygunluk Denetimi .....	9
1.5.1.3. Faaliyet Denetimi .....	9
1.5.2. <i>Denetçinin Statüsü Yönünden Denetim Türleri</i> .....	10
1.5.2.1. İç Denetim .....	10
1.5.2.2. Kamu Denetimi .....	10
1.5.2.3. Bağımsız Denetim .....	10
1.5.3. <i>Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri</i> .....	11
1.5.3.1. Sürekli Denetim .....	11
1.5.3.2. Sınırlı Denetim.....	11
1.5.3.3. Özel Denetim .....	11

### 2.BÖLÜM

#### BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİ

2.1. KALİTENİN TANIMI .....	12
2.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİ.....	13
2.3. KALİTELİ DENETİMİN ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ .....	15
2.4. DENETİM STANDARTLARI .....	17
2.5. ULUSLARARASI DÜZENLEYİCİ KURULUŞLARIN BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ STANDARTLARI .....	19

2.5.1. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü ( <i>American Institute of Chartered Public Accountants / AICPA</i> ).....	21
2.5.1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ( <i>Generally Accepted Auditing Standards / GAAS</i> ).....	21
2.5.1.1.1. Genel Standartlar .....	22
2.5.1.1.2. Çalışma Alanı Standartları .....	23
2.5.1.1.3. Raporlama Standartları .....	23
2.5.1.2. Denetim Standartları Tebliğleri ( <i>Statments on Audit Standards / SASs</i> ) .....	24
2.5.1.3. Kalite Kontrol Standartları Tebliğleri ( <i>Statements on Quality Control Standards / SQCS</i> ) .....	25
2.5.2. <i>Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act / SOA)</i> .....	25
2.5.3. <i>Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board / PCAOB)</i> .....	27
2.5.4. <i>Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants / IFAC)</i> .....	28
2.5.4.1. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ( <i>International Auditing and Assurance Standards Board / IAASB</i> ).....	29
2.5.5. <i>Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board / IASB)</i> .....	30
2.5.6. <i>Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council /FRC)</i> .....	31
2.5.7. <i>Avrupa Birliği</i> .....	31
2.6. ULUSAL DÜZENLEYİCİ KURULUŞLARIN BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ STANDARTLARI .....	33
2.6.1. <i>Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)</i> .....	33
2.6.2. <i>Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)</i> .....	34
2.6.3. <i>Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu (BDDK)</i> .....	35
2.6.4. <i>Hazine Müsteşarlığı</i> .....	35
2.6.5. <i>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu</i> .....	36
2.6.6. <i>Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu</i> .....	36
2.7. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	37
2.7.1. <i>Örgüt Kültürü</i> .....	41
2.7.2. <i>Denetim Firmasının Büyüklüğü</i> .....	42
2.7.3. <i>Denetçi Kalitesi ve Tecrübesi</i> .....	43
2.7.4. <i>Denetim Süreci</i> .....	44
2.7.5. <i>Denetim Firmasında Şeffaflık</i> .....	45
2.7.6. <i>Denetim Ücreti</i> .....	47
2.7.7. <i>Denetim Firmasına Rotasyon Uygulaması</i> .....	48
2.7.8. <i>Denetim Dışı Hizmetler</i> .....	50
2.7.9. <i>Yasal Sistem</i> .....	52
2.7.10. <i>Kurumsal Yönetim ve Etik Kurallar</i> .....	52
2.7.11. <i>Denetim Bilinci</i> .....	55
2.7.12. <i>İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim</i> .....	56

2.7.13. Denetim Komitesi.....	57
2.7.14. Kalite Güvence Sistemi.....	59
2.7.15. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemi .....	61
2.7.16. Denetçi Bağımsızlığı .....	62

### 3.BÖLÜM

#### BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ VE FİNANSAL PERFORMANS İLİŞKİSİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

3.1. İŞLETMELERDE FİNANSAL PERFORMANS.....	64
3.2. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ VE FİNANSAL PERFORMANS ARASINDAKİ İLİŞKİ66	
3.3. METODOLOJİ .....	74
3.3.1. Araştırmanın Veri Seti ve Örneklemi.....	74
3.3.2. Araştırmanın Değişkenleri .....	75
3.3.3. Araştırmanın Yöntemi ve Modeli.....	78
3.3.4. Araştırmanın Analizi.....	78
3.3.5. Araştırmada Elde Edilen Bulgular .....	82
3.3.5.1. Tanımlayıcı İstatistikler.....	82
3.3.5.2. Korelasyon Analizi.....	83
3.3.5.3. Çoklu Regresyon Analizi.....	84
<b>SONUÇ .....</b>	<b>87</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>89</b>

## ŞEKİLLER LİSTESİ

**Şekil 2.1:** Denetim Kalitesi Çerçevesi



## TABLolar LİSTESİ

**Tablo 2.1:** Denetim Kalitesinin Niteliklerini Belirleyen Unsurlar

**Tablo 3.1:** Analiz Kapsamına Alınan Şirketlerin Alt Sektörlere Dağılımı

**Tablo 3.2:** Bağımlı ve Bağımsız Değişkenler

**Tablo 3.3:** Regresyon Modelleri

**Tablo 3.4:** Yatay Kesit Bağımlılığı Test Sonuçları

**Tablo 3.5:** Birim Kök Test Sonuçları

**Tablo 3.6:** F ve Hausman testi

**Tablo 3.7:** Tanımlayıcı İstatistikler

**Tablo 3.8:** Korelasyon Analizi

**Tablo 3.9:** Çoklu Regresyon Analizi

**KISALTMALAR**

**ROA:** Aktif Karlılık Oranı

**ROE:** Özsermaye Karlılık Oranı

**DNTK:** Denetimin kalitesi

**DNTR:** Denetim Raporu Sonucu

**ŞİZE:** Şirket Büyüklüğü

**LEV:** Kaldıraç Oranı



## TEŞEKKÜR

Öncelikle yüksek lisans çalışmamın her anında yanımda olan ve yardımlarını esirgemeyen değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR' a teşekkürü borç bilirim.

Çalışmam sırasında bana en büyük manevi desteği sağlayan ve daima yanımda olan aileme, değerli üstadım SMMM Veli ERDİNÇ' e, teknik ve manevi desteklerini esirgemeyen değerli arkadaşım Mehmet KOCA ve Elmas ERCAN' a, değerli büyüğüm Şaban KÜÇÜKDOĞRU' ya sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.



## GİRİŞ

Sanayi devriminden sonra teknolojik gelişmelerle birlikte ülkeler arasındaki yapay sınırların kalkması ticareti uluslararası düzeye taşıyarak küresel sermayeyi ortaya çıkarmıştır. Ulusal sermayenin aile şirketlerini çok ortaklı ve çok uluslu şirketler haline getirmesiyle gerek şirket ortaklarının gerekse dış kullanıcıların güvenecekleri ortamı sağlaması açısından kaliteli güvenilir finansal tablolara ihtiyaç artmıştır.

Finansal tabloların denetimi; şirketler tarafından hazırlanan finansal tabloların hata ve yanlış beyandan arındırılmış olmasını, kullanıcıya güven veren nitelikte ve kalitede doğru bilgiler sunmasını, bunun yanında bu tabloların şirket ortaklarının çıkarlarını korunmasını ve yatırım niyetinde olan kullanıcılara yön veren nitelikte olmasını sağlayan süreçtir. Bu tanım doğrultusunda finansal tabloların en önemli özelliği güvenilir olması ve güvenilir denetim firmaları tarafından hazırlanmasıdır. Çünkü yakın tarihte Artur Anderson, Enron ve World Com gibi şirketlerde yaşanan finansal skandallar finansal tablo kullanıcılarının güvenini büyük ölçüde sarsmıştır. Bu durum finansal raporlama kalitesinin ve bağımsız denetim şirketlerinin kalitesinin, şirketler açısından kritik öneme sahip olduğunu bir kez daha güçlü bir şekilde ortaya koymuştur.

Çalışmamızda; günümüz koşullarında finansal tabloların tek başına yeterli olması için firmaların finansal yeterliliğinin de etkin olması gerektiğinden hareketle; finansal tabloların aynı zamanda güvenilir denetim firmaları tarafından denetlemesinin ve denetim faaliyetinin kaliteli olabilmesi durumunda finansal performansa nasıl bir etki bıraktığını araştırmak ve bu sayede literatüre katkıda bulunmak amaçlanmıştır. Bu doğrultuda çalışmamızda, bağımsız denetim kalitesinin firmaların finansal performansı üzerinde etkili olup olmadığı, BİST imalat sektöründe işlem gören firmalar üzerinde incelenmiştir.

Çalışmamızda, bağımsız denetime tabi olan işletmelerde denetim kalitesinin işletmelerin finansal performansı üzerine etkisi ile alakalı farklı çalışmalar ortaya koyulmuştur. Yabancı literatürde benzer çalışmalar yer almakta ancak bu çalışmaların daha çok bağımsız denetim ve finansal performans konularını ayrı ayrı ele aldığı görülmüştür. Yerli literatürde ise bu alanda yapılan araştırmaların oldukça sınırlı

olduğu gözlemlenmiştir. Bu bakımdan, araştırmamızın yerli literatüre önemli bir katkıda bulunacağı düşünölmektedir. Ayrıca çalışmamız, bağımsız denetim kalitesinin farklı açılardan da ölçölebileceği, bu alanda ileride yapılacak daha kapsamlı araştırmalar için bir temel oluşturacaktır.

Çalışmamızın birinci bölümünde bağımsız denetimin tanımı yapılarak özellikleri, önemi ve gerekliliklerine değinilmiştir. Ardından, bağımsız denetimin firma ve kamuya yararları anlatılmış ve çeşitli açılardan denetim türleri özetle açıklanmıştır. İkinci bölümde, kalitenin genel tanımı yapılarak bağımsız denetim kalitesine değinilmiş, düzenleyici ve denetleyici kuruluşların kaliteli bir denetim oluşturmak için ortaya koymuş oldukları ulusal ve uluslararası denetim standartlarına yer verilmiştir. Son olarak üçüncü bölümde ise bağımsız denetim kalitesi ile finansal performans arasındaki ilişkiye değinilerek Borsa İstanbul (BİST) imalat sektörü bünyesinde gerçekleştirdiğimiz uygulamamız ile bağımsız denetim kalitesinin firmaların finansal performansları üzerinde ne derecede etkili olduğunu istatistiksel sonuçlar vererek açıklamaya çalıştık.

## 1.BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM

Denetim kavramının ortaya çıkışına tarih süresince baktığımızda çok eskilere dayandığını görebiliriz. Öyle ki bulunan bilgiler ışığında denetim kavramının, M.Ö. 3000’li yıllarda yaşayan Babil ve Ninua topluluklarının ekonomik etkinliklerinin denetlendiğine rastlanmıştır (Arkun, 1980: 18). Kral I. Edward zamanında ise memurlar tarafından halktan toplanan vergi hasılatlarının, düzenli bir şekilde toplanıp toplanmadığını ve vergi memurlarının herhangi bir usulsüzlük yapıp yapmadıklarını gözlemek amacıyla denetçi memurlar görevlendirmiştir (Tarmur, 1997: 31). Böylelikle ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlanan “auditor” deyimini XIX. yüzyılın sonlarında ana görevleri hatalı işlemleri tespit etmek ve hileli işleri izlemek olan uzman muhasebecileri ortaya çıkarmıştır. Günümüz deyimiyile bağımsız denetim uygulaması ilk olarak İngiltere de gerçekleşmiştir (Ulusoy, 2006:8).

#### 1.1. Bağımsız Denetim tanımı

Tarih boyunca denetim kelimesi çeşitli kavramları belirtmek amacıyla kullanılmış olup günümüzde ise etkinliği daha da gelişerek “kontrol ve uygunluk” kavramlarıyla özdeşleştirilebilecek her alanda özellikle muhasebe alanında karşımıza çıkan bir kavram haline gelmiştir.

Türk dil kurumuna göre ‘denetim’ kelime anlamı itibariyle bir görevin veya işin yolunda yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek veya yapılan yanlışlıkları ortaya çıkartmak için yapılan araştırma, teftiş etme, bakı, murakabe ve kontrol etmek anlamlarına gelmektedir (TDK).

Black’s Hukuk sözlüğünde ise denetim “muhasebe kayıtlarını analiz etmek, çözümlenmek ve doğrulamak üzere yapılan sistematik kontrollerdir” şeklinde tanımlanırken Denetim Kavramları Komitesince (Auditing Concept Comitt) iktisadi faaliyet ve olayların önceden belirlenmiş kavram ve ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve elde edilen sonuçları ilgililere ulaştırmak için yapılan kanıt toplama ve kontrol işlemi olarak tanımlanmıştır (Özyurt, 2010).

Denetim hakkında daha çeşitli öngörülere ve tanımlamalara yer vermek mümkün olsa da yapılan bu tanımlamaların temelinde kendilerine kaynak temin edilen

kişi veya kurumların temin edilen bu kaynakları nasıl veya ne şekilde kullandıklarının kontrolü niteliğinde olan *hesap verme* sorumluluğu kavramı vardır (Erdoğan, 2002).

Bağımsız denetim işletmelerin kendi birimlerince oluşturulmuş finansal tabloların işletme dışı kişi ve kurumlarca bu işi meslek edinmiş güvenilir ve işinde uzman kimseler tarafından denetlenmesi ve elde edilen sonuçların raporlanması şeklinde ifade edilebilmektedir (Çelik, 2005).

KGK'nın yayımladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde bağımsız denetim: “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 bağlanması”

şeklinde tanımlanmıştır (KGK: <http://www.kgk.gov.tr>).

## 1.2. Bağımsız Denetimin Özellikleri

Yapılan denetim tanımlamalarından sonra denetimin özelliklerini şu şekilde ifade edebiliriz (Erdoğan, 2002):

*Denetim bir süreçtir:* Bu süreç denetim faaliyetini yerine getirebilmek için ihtiyaç duyulan bilgilerin toplanmasından elde edilen bilgilerin işlenmesi ve raporlanmasına bu raporlarında ilgili kişilere ulaşmasına kadar olan tüm sürecin sistematik bir şekilde işlenmesini ifade etmektedir.

*Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgilidir:* Denetim sırasında incelenecek olan iktisadi faaliyetler ve finansal tabloların doğruluklarının araştırılması gereklidir. Muhasebenin iktisadi faaliyetleri tespit etme, değerlendirme ve raporlama işlevleri vardır.

*Denetim esnasında önceden belirlenmiş ölçütler kullanılır:* Denetçi, denetim sonucunda elde ettiği bulguları ve raporları ilgililere iletmek için ortak bir dil kullanır.

*Denetim tarafsızdır:* Denetçi bilgileri tarafsız ve titizlikle elde etmeli hiç bir baskı altında kalmadan ve önyargılı davranmadan tarafsızca yürütmeli ve sonuçlandırmalıdır.

*Denetim sonuç bildirir:* Denetim sürecinin son evresidir ve denetçi inceleme ile ilgili bulgularını, görüş ve önerilerini yazılı bir rapor ile açıklar. Denetçinin ortaya çıkarmış olduğu bu raporda sunulan bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu ya kabul eder ya da reddeder.

*Denetim ileriye dönüktür:* Denetim geçmişte meydana gelen olayları, işlemleri ve faaliyetleri inceleyerek bir sonuç elde etse de aslında gelecekte ortaya çıkabilecek zararları önleyici tedbirler ortaya koyan gelecek sigortası niteliğindedir.

### **1.3. Bağımsız Denetimin Önemi ve Gerekliliği**

Sermaye piyasalarını denetleyici ve düzenleyici nitelikteki otoritelerin en etkili sorumlulukları; kamuyu aydınlatma sürecini tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirerek yatırım kararlarının en uygun şekilde alınmasını sağlamaktır. Bu sorumluluk neticesinde piyasaların etkili ve güvenilir şekilde işlenmesini sağlayan düzenleyici kuruluşlar ilgililerin piyasalarda yapmış oldukları tasarrufların hak ve yararlarını korumaktadır (Artunç, 2002).

Bağımsız denetim faaliyetinin önemini ve kalitesini arttıran başlıca sebep, yapmış olduğumuz tanımlamalar neticesinden de anlaşılacağı üzere güvenilir bilgiyi sağlamaktır. Diğer bir sebep olarak ise yönetime finansal tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde geleceğe ait kararların alınmasına, oluşabilecek zararların önlenmesine ve çıkarımlarda bulunulmasına olanak sağlamasıdır (Holmes ve Overmyer, 1975).

Toplumun meydana getiren kişi ve kuruluşlar, bunlar; ortaklar, çalışanlar, bankalar, yatırımcılar, potansiyel müşteriler, tedarikçiler vb. kısaca işletme ilgilileri, sağlayacakları tasarruflarda ve verecekleri kararlarda güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. Fakat bu bilgilere işletme yönetimi tarafından ulaşmaları hem zor hem de güvenilir olmama riski taşımaktadır. Bu riskin sebepleri ise (Bozkurt, 1998);

- Muhasebe bilgilerinin karmaşıklığı
- İlgililerin işletme dışından olması

- Bilgiyi sağlayanların eğilimleri

Tüm bu etkenler neticesinde güvenilir bilgiye ihtiyaç duyan ilgililer verecekleri kararlarda risk etkenini en aza indirmek veya karşılaşılabilecekleri olumsuz sonuçları önceden belirleyebilmek isterler. İşte bu noktada devreye bağımsız denetim kavramı girmektedir. Bağımsız, tarafsız ve güvenilir raporlar sunmak ve sunulan raporları ilgililere ulaştırmakla yetkili kuruluşlar, piyasada meydana gelebilecek riskleri engelleyerek sermaye piyasası otoriterlerine yardımcı olmakta ve kamuyu bu konuda bilinçli olarak yönlendirmektedirler.

Ayrıca; teknolojik gelişmeler sonucunda dünyanın giderek küçülmesi, küresel rekabetin ortaya çıkması ve bu rekabetin giderek şiddetlenmesi, işletme hacminin artması, işletmelere olan otoriter müdahalelerin ve işletme ile ilgili çıkar gruplarının giderek kuvvetlenmesi ve bu çıkar gruplarının her geçen gün artması, bağımsız denetimin gerekliliği ile paralellik arz etmektedir (Aktuğlu, 1996: 11-12).

Genel olarak değinecek olursak denetim ihtiyacı, ilgililerin ihtiyaç duydukları bilgi ve güvenceyi çeşitli faktörlerden dolayı elde edememelerinden ortaya çıkmakta ve denetim işlevi sosyal refahın ve istikrarın sağlanmasında önemli bir yere sahiptir (Lee ve Azham, 2008:1).

#### **1.4. Bağımsız Denetimin Yararları**

Bağımsız denetim, genel kabul görmüş denetim standartlarına (AICPA) göre mesleki esaslar, çalışma esasları ve raporlama esasları olmak üzere uluslararası normlara dayanarak yapılır. Denetim çalışmalarının amacı, denetlenen firmaların finansal tabloları hakkında bir görüş bildirmektir. Dolayısıyla kayıtlara ve bu kayıtlar neticesinde oluşturulan finansal tablolara güven duyulması hem işletme içi hem de işletme dışı ilgililer için önemlilik arz etmektedir. Çünkü işletme ile ilgili gruplar bu finansal tablolara güvenerek tasarruflarını değerlendirir veya kararlar alır ve almış oldukları kararları uygularlar (Türedi, 2000:157).

Güvenilir bilgi sağlayarak işletmelere finansal tablolarında analiz, tahmin, denetim ve raporlamalarında yardımcı olmak ve gelecekle ilgili kararların alınmasında adeta bir kılavuz görevi gören denetim işlevi sağladığı faydalar açısından önemli

olmakla birlikte hem denetlenen işletmeye hem de kamuya çeşitli faydalar sağladığı da bilinmektedir (Çelen, 2001:185; <https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi>).

#### **1.4.1. Bağımsız Denetimin Denetlenen Firmaya Yararları**

Bağımsız denetimin işletmeye sağlamış olduğu yararlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Güredin, 1994:16);

- İşletmenin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan belgelere ve bu belgelerin kayıt altına alınması ile oluşturulan finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar ve böylece finansal tabloların güvenilirliğini artırır.
- İşletmede meydana gelen faaliyet ve olayların yasal düzenlemelere uygun olup olmadığını araştırır ve herhangi bir usulsüzlük halinde düzeltir (Doğan, 1996:133).
- Denetlenmiş olan finansal tablolar, sunulacak olan finansal tablolar ve vergi beyannamelerine esas oluşturacakları için bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış olup ortaya çıkabilecek vergi denetimi riskini azaltmaktadır.
- Denetlenmiş olan finansal tablolar işletme yöneticilerin gelecekle ilgili alacakları kararlara ışık tutmaktadır (Dabbağoğlu, 1998:4).
- İşletme yönetimi ve çalışanların gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlere yardımcı olur ve sahtekarlık yapma eğilimlerin kısıtlanmasını sağlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar ve raporlar üzerinde analiz yapılarak ilgililere tam ve güvenli bilgi aktardığı için kredi olanaklarının da artmasına imkan sağlar.
- Bağımsız denetim sayesinde işletmenin piyasadaki itibari değeri artmakta ve yatırım aracı olarak daha güvenli bir hal almaktadır.

#### **1.4.2. Bağımsız Denetimin Kamuya Yararları**

Bağımsız denetimin kamuya yararlarını ise aşağıdaki şekilde açıklayabiliriz (Güredin, 1994:17);

- Piyasalarda her şeyden önce güvenli bilgi ortamının oluşması gerekmekte ve sermaye piyasa kurulunun etkin ve verimli şekilde faaliyetler gerçekleştirebilmesi için tüm ilgili ve önemli bilgilerin kamuoyuna sunulan

raporlarda yer alması gerekmektedir. Bu olay örgüsünü en güzel şekilde tamamlayacak faaliyet ise bağımsız denetim işlemidir.

- Finansal kurumlar veya kreditorler teşebbüs sağlayacakları işlemlerin finansal durumları hakkında bilgi sahibi olabilecekleri raporlar isterler. Bu raporların işletme dışında güven duyabilecekleri tarafsız ve yetkili organlarca onaylanmış olması gerekmektedir. Bu raporların istenilen niteliklerde olması için bağımsız denetim işlemine tabi tutulması gerekmektedir (Uman, 1985: 16).
- Denetlenmiş finansal tablolar, ücretlerin ve sosyal yardımların görüşülmesi aşamasında işverene ve işçi sendikalarına tam ve güvenilir bilgiler sağlamaktadır.
- Denetlenmiş finansal tablolar alım, satım veya devir durumlarında ilgililere nesnel bilgiler sunduğu gibi borçluluk durumlarında ve firmanın iflas hallerinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde de ilgililere ve özellikle adli mercilere güvenilir bilgi sağlamaktadır.
- İşletme ile ilgililere özellikle müşterilerine işletmenin karlılığı, finansal yapısı ve faaliyet verimliliği hakkında bilgiler sağlar.
- Denetlenmiş finansal tabloların kamuya açıklanması ile işletmeye yatırım yapacak tasarruf sahipleri bilgi sahibi olur ve işletme ile ilgili oluşabilecek risklerden korunmuş olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili tüm kurum ve kuruluşlara tam ve güvenilir bilgi sağlarlar.

### **1.5. Denetim Türleri**

Denetim işlevini denetimin yapılış amacına, denetimin kimin yaptığına ve denetçinin statüsü dikkate alınarak amaçlarına göre, statüsüne göre ve yapılış zamanına göre denetim türleri olmak üzere üç farklı sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

#### **1.5.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri**

Amaçlarına göre denetim ayrımı yapılırken finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

### **1.5.1.1. Finansal Tabloların Denetimi**

İşletmeler bir dönem boyunca meydana gelen finansal olayları muhasebe sistemi sayesinde kayıt altına alırlar ve dönem sonunda kaydedilen bilgileri raporlayabilmek üzere finansal tabloları oluştururlar. Finansal tablolar kayıt edilen muhasebe verilerinin özetlenmesi ile elde edilmekte olup aynı zamanda muhasebe kayıtlarında takibi gerçekleştirilemeyen fakat finansal tablolarda gösterilmesi gereken bilgiler de yer almakta olup denetim kapsamına dahil edilmektedir.

Finansal tabloların denetiminde amaç, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal raporların, firmanın faaliyetlerini ve finansal yapısını genel geçer kurallara vergi mevzuatına, muhasebe usul ve esaslarına, Türkiye muhasebe standartlarına uygun olup olmadığının kontrol edilmesi ile güvenilirliğin ortaya konmasına yönelik olarak yapılan denetim faaliyetini kapsamaktadır (Güngörmüş,2014; Hesap Uzmanları Derneği, 2004:11).

### **1.5.1.2. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi, yetkili üst makamlar tarafından belirlenen kural ve yöntemlere göre hareket edilip edilmediğinin araştırılmasıdır. Bu üst makam işletme içinde olabileceği gibi işletme dışından da olabilir.

Örneğin muhasebe kayıtlarının işletmedeki mali işler müdürlüğü tarafından yayınlanan yönergelerle göre yapılıp yapılmadığının araştırılması bir iç denetim örneği teşkil etmekte iken vergi memurlarının vergi kanunlarına uyulup uyulmadığını araştırması ise bir dış denetim örneğini göstermektedir (Karacan ve Uygun, 2016:44)

### **1.5.1.3. Faaliyet Denetimi**

Verimlilik denetimi olarak da adlandırılan faaliyet denetimi işletmelerin belirlemiş oldukları hedeflere veya işkolu çerçevesindeki çeşitli standartlara ulaşıp ulaşılmadığının araştırılması ile ortaya çıkan denetim türüdür (Karacan ve Uygun, 2016:44).

Faaliyet denetimi işletmelerin satın alma, pazarlama, insan kaynakları vb. yürütmüş olduğu faaliyetlerinin usul ve yöntemlerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmesi amacıyla yapılan denetim türüdür (Kepekçi,2004:3).

### **1.5.2. Denetçinin Statüsü Yönünden Denetim Türleri**

Denetçi statüsüne göre yapılan denetim türleri üçe ayrılmaktadır.

#### **1.5.2.1. İç Denetim**

İşletme içinde uygun maliyet ile etkin kontrol sistemini oluşturmak amacıyla yapılan denetim türüdür. İşletme içinde oluşturulan bağımsız bir birim tarafında yürütülür ve bu birim örgütün hedeflerine ulaşması noktasında belirlemiş olduğu standartların doğru işleyip işlemediğini denetler (Özeren, 1999)

#### **1.5.2.2. Kamu Denetimi**

Kamu denetimi, mevzuat hükümleri kapsamında kamu denetim elemanları tarafından yürütülen denetim türüdür (Güredin, 1998:14).

Kamu denetimi, kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının güvence altına alınması amacıyla kamu kurumlarınca kendi personellerine yaptırdıkları denetim türüdür. Yüksek denetleme kurulu ve Sayıştay bu kurumlara örnek verilebilir (Gürbüz, 1998:17).

#### **1.5.2.3. Bağımsız Denetim**

Bağımsız denetim, firmaların talebi ile finansal tablolar, uygunluk ve faaliyet denetiminin işletme dışı bağımsız denetçiler tarafından bir sözleşme çerçevesinde ücret karşılığı yapılan bir denetim türüdür.

Bağımsız denetim, denetim işlevinin işletmeden bağımsız alanında uzman kişi veya kişilerce yürütülen denetim türüdür (Güredin, 1998:16).

Denetçi firmanın finansal tablolarını yasal çerçeveler ışığında denetler ve elde etmiş olduğu denetim raporunu işletme içi ve dışı kullanıcılara ulaştırır.

### 1.5.3. Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri

Denetim işlevi yapılış zamanına göre sürekli, sınırlı ve özel denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

#### 1.5.3.1. Sürekli Denetim

Diğer bir ifadeyle devamlı denetim, işletmelerin göstermiş olduğu faaliyetleri boyunca yapmış olduğu muhasebe çalışmalarını sürekli olarak yıl içerisinde iç denetçiler tarafından denetlenmesi ve gerekli düzenlemelerin yapılması sağlayan denetim türüdür (Gürbüz, 1995:16).

#### 1.5.3.2. Sınırlı Denetim

Ara denetim olarak da nitelendirilen sınırlı denetim, yıl içerisinde önceden belirlenmiş tarihlerde ve gerek duyulduğu zamanlarda üç aylık, altı aylık gibi kısa dönemlerin incelemeye tabi tutulduğu denetim türüdür (Ayrancı, 2010)

SPK'ya tabi şirketler üçüncü, altıncı ve dokuzuncu aylarda ara finansal tablolarını düzenlemek zorundadırlar. Düzenlenen bu finansal tabloların altıncı ay sonu itibarıyla bağımsız denetimden geçmesi zorunludur.

#### 1.5.3.3. Özel Denetim

SPK'ya tabi işletmelerin devir, bölünme, tasfiye, birleşme işlemlerinde ve halka arz durumlarında yaptırmak zorunda oldukları denetim türüdür.

Özel denetim ile gerçekleştirilmek istenen pratik maksat, hatalı iş ve işlemleri ortaya çıkartmak, bilançonun gerçeklik ve doğruluk ilkesine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini tespit etmek, esas sermayenin artırımı ve azaltılması, birleşme, halka arz ve şirketin tasfiyesi gibi işlemlerin yasal kurallara ve şirket ana sözleşmesine uygun olarak yapılıp yapılmadığını saptamaktır (<http://www.bulutbulut.com/ozel-denetim>).

## 2.BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİ

#### 2.1. Kalitenin Tanımı

İnsanoğlu yaşamı boyunca gereksinim duyduğu ihtiyaçlarını karşılayabilmek ve bu ihtiyaçları elde edebilmek için çabalamıştır. Gereksinim duyulan bu ihtiyaçların istenilen düzeyde olması ve tatmin seviyesine ulaştırmasını kalite kavramı ile tanımlayabiliriz. Kalite günlük yaşantımızda genellikle eksik, yanlış veya kapsamı açısından daha dar kalıplar ile kullanılan bir kavramdır. Bu yüzden kalite denilince birçoğumuzun aklına sadece tatmin seviyesine ulaştıran maddeler gelmektedir. Oysa kalite, sadece madde olarak değil yaşantımızda fayda sağlayan ve madde ile ifade edilemeyen hizmetleri de kapsayan oldukça geniş kapsamlı bir kavramdır (Ertuğrul, 2004:3).

Günümüzde teknolojik gelişmeler ve bu gelişmeler neticesinde oluşan küresel pazar sayesinde, önceleri ürün veya hizmetin kullanıcıyı genellikle ne derecede memnun ettiği anlaşılan kalite kavramı yerini gerek ürün ve hizmet sağlayanlar gerekse bu ürün veya hizmeti tüketenler açısından daha farklı bir bakış açısına bırakmıştır (Bal, 2001).

Sözlük anlamı olarak “bir şeyin iyi veya kötü olma özelliği” olarak tanımlanan kalite ile ilgili rastlanılan ilk yazılı belge M.Ö. 3000 li yıllarda yazılmış olan Hamurabi yasasında ki “bir ev ustasının yetersizliğinden dolayı sadece ev yıkılırsa evin bedeli usta tarafından ödenir eğer aynı zamanda can kaybı da olursa ustanın eli kesilir” cümlesi ile ifade edilmiştir (TDK; Bozkurt, 1998; Şimşek, 2001).

Kalite, tanımlanmaya çalışıldığı gibi “mutlak anlamda en iyi” değildir. İnsanlar, ürün veya hizmetin kalitesi hakkında ortak bir görüş üzerinde anlaşamayabilirler çünkü kişiler kendileri için fayda ve memnuniyet sağlayacak şeyi ne ise onu kalite olarak nitelendirirler. Bu mal, hizmet veya faaliyetten memnun kaldıklarında kaliteli olduğunu aksi durumda ise kalitesiz olduğunu belirtirler. Bu sebeple çeşitli literatürlerde, endüstride ve günlük hayatımızda kalite farklı tanımlamalarla ifade edilmekte olup herhangi bir kavram birliği bulunmamaktadır (Kobu, 1994; Grant, 1996). Örneğin Juran (1974) kaliteyi, “amaca veya kullanıma

uygunluk” olarak tanımlarken, Deming (1998), müşterilerin mevcut ve gelecekte ihtiyaç duyacakları gereksinimlerin sürekli karşılanması olarak tanımlamıştır (Durukan ve İkiz, 2007:34).

Kalite ile ilgili çeşitli kişi ve kurumlarca yapılmış olan tanımlamalar aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir (Oktay ve Özçomak, 2001);

- Alman Standartları Enstitüsü (DIN), kaliteyi, ürün veya hizmetin öngörülen gereksinimlere uyum sağlama yeteneği olarak tanımlamaktadır.
- Amerikan Kalite Kontrol Derneğine (ASQC) göre kalite, bir ürün veya hizmetin öngörülen gereklilikleri karşılayabilmek için ortaya konulan karakteristiklerin tümüdür.
- TS-ISO 9005’ e göre kalite, ürün, hizmet veya faydanın gerekli olan veya gereksinim duyulabilecek ihtiyaçları karşılama yeteneğine dayanan özellikleri toplamıdır.

Genel olarak yapmış olduğumuz açıklamalar neticesinde kaliteyi, farklı kişi veya kesimlere fayda sağlayacak ürün veya hizmetlerin ihtiyaç ve gereksinimlere cevap verebilme yetisi olarak tanımlayabiliriz.

## **2.2. Bağımsız Denetimin Kalitesi**

Bağımsız denetim işletmelerin finansal tablolarının doğru, güvenilir ve tutarlı olup olmadığını saptamak amacıyla dışarıdan sağlanan bağımsız bir hizmet türüdür. Bu nedenle bağımsız denetim kavramının kalitesinden bahsederken üretim sektöründe meydana getirilen herhangi bir ürün için yapılan kalite tanımlamalarının, soyut bir kavram olarak hizmet sektöründe de yapılması doğru olmayacaktır.

Literatürde denetim kalitesi hakkında birçok tanımlama ile karşılaşmaktadır fakat bu tanımlamaların hepsi, bağımsız denetim kalitesini muhasebe sisteminde yapılan hata ve hilelerin tespit edilebilmesi ve uygulanabilir denetim standartlarına uyum sağlaması ile ilişkilendirmişlerdir.

Bağımsız denetim kalitesi kavramını ilk olarak DeAngelo 1981 yılında yapmış olduğu çalışmada ortaya koymuştur. DeAngelo (1981), bağımsız denetim kalitesini, denetim faaliyeti yapan denetçinin incelemiş olduğu şirketin muhasebe sistemindeki

bir hata veya yapılan bir hilenin ortaya çıkarılması ve ortaya çıkarılan bu hata veya hilenin kamuya açıklanması olasılığı olarak tanımlamıştır (DeAngelo, 1981:180).

Palmrose (1988), bağımsız denetim kalitesini tanımlarken güvence düzeyine dikkat çekmiştir ve bu güvence düzeyini işletmelerin finansal tablolarında önemli derecede hata olmaması ve hileli işlem içermemesi ile tanımlamıştır. Bu bağlamda Palmrose güvence düzeyi arttıkça bağımsız denetim kalitesinin de paralel olarak artacağını ortaya koymuştur.

Titman ve Trueman (1986), denetim kalitesinden değil de denetçinin kalitesinden bahsederek, denetçi kalitesi (auditor quality) kavramının tanımını yapmışlardır. Titman ve Trueman'ın denetçilerin işletme dışı kullanıcılara sağladığı bilgilerin güvenilirliği olarak tanımladıkları denetçi kalitesini denetçinin yetkinliği ile ilişkilendirmişlerdir. Davidson ve Nue' nun (1993), bağımsız denetim kalitesini raporlanan finansal tabloların içerdiği önemli hata ve hilelerin tespit edilmesi ve düzeltilmesine bağlamışlardır. Lam ve Chang (1994), bağımsız denetim kalitesinin sektörel olarak firma bazında duruma ve işleve göre farklı tanımlamalar yapılması gerektiğini savunmuşlardır (LiDiang 'Assessing Actual Audit Quality': <https://idea.library.drexel.edu>).

Knechel (2007) ise yapmış olduğu Ticari Risk Denetimi (The Business Risk Audit) isimli çalışmada denetim kalitesini, denetçinin işletme içi ve dışı kullanıcılara sağlamış olduğu güvence olarak görmüştür. Dolayısıyla denetim kalitesini olması gereken güven seviyesi ile sağlanan güven seviyesinin birbirine uygunluğu şeklinde tanımlamıştır (Knechel, 2007).

Denetim kalitesinin tanımlaması yapılırken dikkat edilmesi gereken en önemli husus denetim kalitesi ile denetçi kalitesini birbirine karıştırmamaktır. Denetim kalitesinden bahsederken, denetim işlemlerinin literatürde ve uygulamadaki standartlara uygunluğu ölçülürken, denetçi kalitesinden bahsederken ise yapılan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması şeklinde tanımlamalarla açıklayabiliriz. Fakat bu iki yaklaşım birbirini tamamlayan unsurlar olmasının yanı sıra birbirinin yerine geçebilmektedir.

Denetim standartlarında ve yasal düzenlemelerde bağımsız denetim kalitesi ile ilgili olarak herhangi bir tanımlamaya yer verilmemiştir. Bu yüzden yapılan çalışmalarda bağımsız denetim kalitesinden söz edilirken denetimin, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS), Meslek Ahlak Kuralları, Kalite Kontrol Standartları ve yasalara ne kadar uyulduğu göz önüne alınarak değerlendirilmiştir (Altıntaş, 2007:80).

Sonuç olarak finansal tablolarda yapılan hataların tespit edilmesi ve hilelerin önüne geçilmesi denetçinin tecrübesine ve yetkinliğine bağlıdır. Dolayısıyla ortaya çıkarılan hata ve hilelerin rapor edilmesi ise denetçinin müşterisinden ne kadar bağımsız olduğunu göstermektedir. Bu bağlam neticesinde denetim kalitesini, mesleki yetkinliğe sahip bir denetçinin denetim işlevini uygulamadaki yasalara ve ilkelere göre etik şekilde yerine getirmesi ve elde etmiş olduğu bulguları bağımsız bir şekilde ilgililere ulaştırması olarak tanımlayabiliriz.

### **2.3. Kaliteli Denetimin Önemi ve Gerekliliği**

Dünyamızın özellikle sanayi devriminden sonra hızlı bir şekilde değişime uğraması teknolojinin gelişmesi ile insan hayatının kolaylaşması doğal olarak insan ihtiyaçlarının giderek kişiselleşmesine ve beraberinde bu ihtiyaçları karşılayabilecek çeşitli sektörlerde ve büyüklükte farklı hizmetler sunan işletmelerin meydana gelmesine sebep olmuştur. Bu durum 19. yy' a kadar olan tek ortaklı işletmelerin yerini çok ortaklı işletmelere bırakmasıyla karmaşık bir yapı ortaya çıkartmıştır.

Şirketlerin çok ortaklı hale gelmesi ile küreselleşen ekonomi ortaklar, kreditorler ve özellikle yatırımcılar açısından önemli riskleri beraberinde getirmiştir. Bu riskli ortam denetim ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Ekonomik riskin arttığı bu ortamda riski azaltmanın en uygun yolu dışardan bağımsız yetkinliğe sahip denetçilerin işletmenin finansal tablolarını inceleyerek işletme içi ve dışı kullanıcılara makul güvence sağlayarak raporlar sunmasıyla daha sağlıklı ve güvenli bir ortam oluşturulması amaçlanmıştır.

Her hizmet türünde olduğu gibi denetim işlevinin de zamanla yaygınlaşması beraberinde denetimde kalite olgusunu getirmiştir. Denetim kalitesi kavramı 2001 yılında ABD' de yaşanan Enron skandalı ile daha da önemli hale gelmiştir. Enron' un

hiç beklenmedik iflası ABD ve tüm dünyayı etkileyerek sekteye uğratmasının yanı sıra muhasebe sisteminin ve bağımsız denetim şirketlerini de zan altında bırakarak genel kabul görmüşlüğün sorgulanması gerektiğini ortaya koymuştur. Ayrıca bir çok firma finansal raporlarını sunmakta güçlükler çekmiş ve kamu güveninin sarsılmasıyla firmaların denetimi konusunda krizler yaşanmıştır (Arel vd., 2005; Duff, 2004).

Başta Enron olmak üzere birçok firmada yaşanan skandallar sonucunda denetim mesleğine olan güven azalmıştır ve bu güvensizlik denetimde kalite kavramının gerekliliğini bir kez daha ortaya çıkarmıştır. Aslında 1947 yılında AICPA (Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü) tarafından yayınlanan ve denetçilere halen ışık tutan ve bugüne kadar çok az değişikliğe uğrayan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS) ile başlayan denetim kalitesi kavramı zaman içerisinde bir çok yasal düzenlemeler ve uluslararası standartlar ile sağlanmaya çalışılmıştır. Bu durum gösteriyor ki denetim kalitesinin ancak yasalar ve standartlara uygun denetim yapılması ile gerçekleşebileceğini ortaya koymaktadır (Azgın, 2018:72; Esendemir, 2011:61).

Denetim süreci sonunda elde edilen denetim raporu ile işletme içi ve dışı finansal bilgi kullanıcılarının sağlıklı kararlar verebilmeleri için güvenilir bilgi sağlanması gerekmektedir. Fakat finansal tablolarda ki bilgilerin şirket yöneticilerinin kontrolü altında olması, yöneticiler ile finansal tablo kullanıcıları arasında çıkar çatışmalarının yaşanması ve finansal tablo kullanıcılarının aktarılan bilgiler üzerinde kontrol güçlerinin bulunmaması, güvensizlik sorununu ortaya çıkarmakta yeterli olmaktadır. Bağımsız denetim kalitesi ile bu güvensizliği ortadan kaldırmak amaçlanmaktadır (Şirin, 2006:23).

Kaliteli bir bağımsız denetim ile (Oktay, 2013:48);

- Denetim raporlarından yararlanan işletme içi ve dışı kullanıcılara karşı olan sorumluluk yerine getirilmiş olur. Denetçiler sosyal sorumluluk çerçevesinde sunmuş oldukları denetim hizmetini kamu yararını gözeterek kaliteli bir şekilde yerine getirmek durumundadırlar.

- Denetim firmasının güvenilirliği artar, bunun neticesinde piyasadaki itibarı sağlanır ve korunur. Gerçek şudur ki bir denetim şirketinin en değerli varlığı piyasa da sağlamış olduğu güven ve itibardır.
- Kaliteli bir denetim ile piyasada güven ve itibar sağlayan denetim firmalarının rekabet güçleri artar. Piyasada ki rekabet güçlerinin artması ise firmaların pazar içinde bulunan paylarının ve bu sayede karlılıklarının artmasını sağlar. Denetime tabi olan firmalar finansal tablolarının denetimi için ücret konusunu dikkate almadıkları sürece piyasadaki güvenilir ve kaliteli denetim yapan denetim firmalarını tercih ederler. Sadece yasal zorunluluktan dolayı denetim faaliyetini yaptıran firmalar ise piyasada ki bütçelerine en uygun denetim firmasını tercih ederler. Fakat rekabet ortamının etkili olduğu piyasalarda müşterilerini kaçırmak istemeyen denetim firmalarının da ücretten taviz verdiklerini söyleyebiliriz.
- Sermaye piyasasının sürekli değişim ve gelişiminde ki başarısını artırır. Çünkü sermaye piyasalarının başarısı kaliteli bir bağımsız denetim sonucunda elde edilen raporların ilgililere aktarılması ve bu ilgililerin güven duygusu içinde finansal araçları kullanarak yatırımlarını yerine getiren veya getirmiş olan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının gözetilmesine bağlıdır.
- Bağımsız denetimin kalitesi, başarısızlığın sebep gösterilerek denetim firması aleyhine açılacak olan dava ihtimalini düşürür. Denetim firması aleyhine açılacak bir dava firmanın piyasa itibarını zedeler bu yüzden bu tür davaları minimize etmenin en doğru yolu kaliteli denetim işlevini yerine getirmektir.
- Düzenleyici otoriteler veya meslek kuruluşları tarafından gerçekleştirilecek olan herhangi bir yaptırım minimize edilmiş olur.

Dünya ekonomisinde ve Türkiye’de bağımsız denetim alanında yaşanan problemlerin çoğunluğu denetim kalitesi ile ilgili problemlerden kaynaklanmaktadır. Bağımsız denetimde kalite ile yukarıda belirtmiş olduğumuz ölçütler ve daha fazlası sağlanmış olacaktır.

#### **2.4. Denetim Standartları**

Denetimin kökenlerinin tarihsel araştırmalar sonucunda M:Ö 3000’ li yıllara kadar uzandığı belirlenmiştir. Bu yıllara ait denetim çalışmalarının eski

Mezopotamya' yı yöneten kralların tahıl ambarlarında bulunan mahsullerin sayımını yapmak ve burada çalışan görevlilerin kontrolünü sağlamak amacıyla katipler görevlendirdiği bilgisine arkeolojik kazılar sonucunda ulaşılmıştır. Bu bulgular kamuya ait hesapların ve devlet yönetiminin göstermiş olduğu faaliyetlerin denetimini ortaya koymaktadır. Denetimin en eski izlerine Roma, Mısır ve Yunan topluluklarında rastlanmaktadır. Bu uygarlıklardan elde edilen bulgulara göre denetim, kamu giderlerinin uygunluğunu tespit etmek için merkezi otorite tarafından yaptırıldığını göstermektedir (Bezirci ve Karesioğlu, 2009:573).

Denetimin kökeni çok eskilere dayanmasına rağmen denetimin ticari hayatta etkinlik göstermesi çok da eskilere dayanmamaktadır. Özellikle sanayi devrimi gerçekleşene kadar ticaret hayatında denetimin varlığı hep sınırlı kalmıştır. Sanayi devrimine kadar denetim genellikle devlet kurumlarına yapılırken, bu devrimle birlikte ticari hayatta da etkinliğini göstermeye başlamıştır (Denetimin Gelişimi, <http://archive.ismmmo.org.tr>).

Zamanla gelişen sanayi, teknoloji ve diğer etkenler ile birlikte çoklu ticari yapıların ortaya çıkması denetimin gerekliliğini arttırmıştır. Artan talep üzerine meslek alanı haline gelen denetim işlevi her meslekte olduğu gibi kalite kavramı ile ölçülmeye başlanmıştır. Öncelikle güven duygusunu pekiştirmek ve gerçekleştirilen faaliyetlerin yasalara uygunluğunu tespit etmek amacıyla yapılan denetim işlevi, kendini bu konuda ispatlamış meslek mensuplarınca yapılmalıdır. Bu konuda yapılan denetim işlevinin kalitesini ölçebilmek adına bazı standartların olması gerekmektedir.

Denetim standartları, denetim sürecinin sorunsuz bir şekilde sürdürülebilmesi için denetçiye yol gösteren bağlayıcı nitelikte kurallar ve ilkeler bütünüdür. Bu kurallar ve ilkeler denetimin her bir aşamasında ve denetim sırasında faydalanılan prosedürlerin çizgilerini belirlemeye yardımcı olur. Ayrıca yapılan denetim işlevinin ne ölçüde kaliteli yapıldığını ve sunulan raporların kalitesini ölçmekte kıstas oluşturur (Türker, 2006:90).

Standartlar, birbirinden farklı denetim uygulamalarını tek düzenliliğe getiren çalışmalardır. Bağımsız denetim işlevine karşı olan güvenin sağlanabilmesi için

standartlaştırma veya diğer bir ifadeyle uyumlaştırma çalışmaları ile belirli bir düzey ve kalitenin oluşturulması gerekmektedir. Belirli kurallara uyulmadan yerine getirilen bir denetim faaliyeti sonucunda ortaya çıkan denetim raporundan istenilen fayda elde edilemediği gibi işletme yönetiminin yanlış kararlar almasına ve diğer işletme ilgililerinin yanılmasına yol açabilir. Bu durum neticesinde denetçinin sorumluluğu ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilir ve kaliteli olması ancak belli başlı standartların oluşturulması ve bu standartların geliştirilmesiyle sağlanabilir. Ortaya konulan bu standartların tarafsızlığı sağlaması için meslek kuruluşlarınca belirlenmiş ve yasalarca desteklenmiş olması veya genel kabul görmüş olmaları gerekmektedir (Dönmez ve Ersoy, 2006).

Bağımsız denetim işlevinin kimler tarafından yapılacağını, faaliyetlerinin ne şekilde yürütüleceğini ve sonuçlarının nasıl raporlanacağını gösteren denetim standartları hakkında birçok ulusal ve uluslararası mesleki kuruluşunun yapmış oldukları çalışmalar bulunmaktadır. Ulusal ve uluslararası düzeyde yapılan bu çalışmalara aşağıdaki bölümde başlıklar altında değineceğiz.

## **2.5. Uluslararası Düzenleyici Kuruluşların Bağımsız Denetim Kalitesi Standartları**

Bağımsız denetim mesleğini yerine getirenlerin, müşterilerine, kamuoyuna ve finansal raporlamanın güvencesini arttırmaya çalışan, düzenleyici ve denetleyici kurumlara olan sorumluluklarını yerine getirmesi, icra edilen bağımsız denetimlerin kaliteli olmasına bağlıdır. Bağımsız denetim kalitesine yönelik çalışmalar farklı aşamalardan meydana gelmektedir. Bu aşamalar başlıca şu şekildedir (Cosserat'dan aktaran Esendemir, 2011:75).

- i. Standartların oluşturulması: Uluslararası Denetim ve Muhasebe Standartları Kurulu (IAASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)' nin ortaya koymuş oldukları standartların yanı sıra, ülkelerin denetim ve muhasebe standartlarından sorumlu düzenleyici kuruluşlar, denetim standartlarını yayınlamaktadır. Bu standartlar muhasebe ve denetim mesleğini yerine getirenlere yönelik bağımsız denetim, finansal raporlama, etik ilkeler ve kalite kontrol konularını kapsamaktadır.

- ii. Denetim kuruluşlarındaki düzenlemeler: Muhasebe ve denetim kapsamında faaliyet gösteren her kuruluş, bu işleri icra edenlerin mesleki standartlara uygun hareket etmeleri için, bu standartlarda ortaya konulan prosedürleri uygulamaktadır.
- iii. Denetçiye yönelik düzenlemeler: Muhasebe ve denetim mesleğinde, sürekli zorunlu mesleki eğitim, kalite kontrol faaliyetlerine ilişkin uygulamalar ve bağımsız denetim faaliyeti ile ilgili uygulamaları kapsayan detaylı programlara yer verilmektedir.
- iv. Bağımsız düzenlemeler: Devlet otoritesinin, inceleme ve yeterliliklerin sağlanması amacıyla mesleki muhasebe kuruluşlarını tanımaya yetkisi vardır. Denetim işlevi, uygun mesleki yeterliliklere sahip ve herhangi bir mesleki kuruluşa kayıtlı denetçiler eliyle yapılabilir. Bahsedilen düzenleyici mesleki kuruluşlar aşağıda belirtilen konularda hizmet vermektedir (Millichamp ve Taylor, 2008:25):

- Kayıt olma şartları;
- Eğitim alınması gereken konuların tespit edilmesi;
- Sınavların uygulanması ve staj prosedürleri;
- Eğitim sonucunda lisans verilmesi veya verilen lisansların geri alınması;
- Yeterlilik düzeylerinin belgelendirilmesi veya meslekten men edilmesi;
- Yeterliliklerin ödüllendirilmesi veya yetersizliklerin mahrumiyeti;
- Mesleki tecrübe;

Bağımsız denetimle ilgili standartların hazırlanıp izlenmesine ve ilgili değişikliklerin yapılmasına kadar ki süreçte yakın zamana kadar muhasebe kuruluşlarının sorumluluğu altında idi. Fakat günümüzde bu standartlar Uluslararası Denetim ve Güvence Hizmetleri Kurulu (IAASB) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan 'Uluslararası Denetim Standartları' na

(ISAS) dayanmaktadır. Bağımsız denetim standartları iki önemli amaca hizmet etmektedir (Porter' dan aktaran Esendemir, 2011:59).

- Bağımsız denetim faaliyetini yerine getirenlerin sorumlulukları ve yerine getirilmesi gereken işlerin kapsamı hakkında bilgi vermek ve;
- Bağımsız denetim meslek itibarını ve bu mesleğe yönelik güveni arttırmaktır.

Denetimden geçen finansal tabloların, işletme içi ve dışı tüm kullanıcılara makul güvence sağlaması ve beklentileri karşılama için denetim işlevinin kaliteli bir şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir. Denetim işlevini yerine getiren kuruluşlar ticari ve kâr kaygısını gözeterik bu kaliteden ödün vermemelidirler. Özellikle ekonomilerinin önemli dayanağı finansal piyasalar olan ülkeler bağımsız denetim kalitesi düzenleyici ve denetleyici kurumlar için ciddi bir sorundur. Dünyada en gelişmiş kalite kontrol sistemi Amerikan Birleşik Devletlerinde (ABD) uygulanmaktadır. Buna rağmen yaşanan muhasebe ve denetim skandalları Amerikan idari yapısında da eksiklikler olduğunu ortaya koymaktadır.

### **2.5.1. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountants / AICPA)**

AICPA, 1887 yılında kurulan ve dünya genelinde 145 ülkeden 400.000'i aşkın üyesiyle meslek mensupları adına büyük bir düzenleyici ve denetleyici kuruluştur. Muhasebe ve denetim mesleğinde uluslararası standartları ortaya koyan AICPA, aynı zamanda çıkar grupları, yasama organları ve diğer mesleki kuruluşlar karşısında muhasebe ve denetim mesleğinin hak ve güvencelerini kollayan bir kuruluştur. Enstitü üyelerine sağlamış olduğu gereçler ile eğitim rehberliği yapar, düzenli olarak hazırlanan Sertifikalı Muhasebeciler sınavını düzenler, muhasebe ve bağımsız denetim mesleğinin ilkelere ve kurallara uygun bir şekilde yerine getirilmesini sağlar. (AICPA <https://www.aicpa.org>).

#### **2.5.1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards / GAAS)**

AICPA tarafından 1947 yılında denetçilere kılavuzluk eden genel kabul görmüş denetim standartları yayınlanmıştır. Yaptırım gücü olan ve günümüze kadar

nadir değişikliklere uğrayan bu standartlar, bağımsız denetçi meslek mensuplarınca uyulması gereken kurallar bütünüdür. Genel kabul görmüş denetim standartları denetçilere hangi denetim yöntemlerini kullanmaları gerektiği, denetim işlevini yerine getirirken nelere dikkat edilmesi gerektiğini ayrıntılı bir şekilde sunmaz. Bu yüzden AICPA' nın bir kuruluşu olan Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board – ASB) tarafından 1972 yılından bu yana seri şekilde yayınlanmaya başlanan Denetim Standartları Tebliğleri (SASs), genel kabul görmüş denetim standartlarının yorumu niteliğinde olup denetçiler karşılaştıkları herhangi bir sorunda bu tebliğler yol gösterici görevi yerine getirmektedirler (Aksoy, 2006:182; Gücenme, 2004:32).

Yapılan herhangi bir denetim çalışmasının kabul edilebilirliği genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluğu ile ölçülür. Denetim çalışması belirtilen bu standartlara uymuyorsa, ortaya koyulan denetim çalışmasının güvenli ve yeterli olmadığı kabul edilir. Ancak standartlara uygun ve makul bir şekilde denetim çalışması yapılmış ise güvenilir olduğu kanısına varılır (Oktay, 2013:51).

AICPA tarafından ortaya konulan genel kabul görmüş denetim standartları, bağımsız denetimin ne şekilde kimler tarafından yapılacağını ve denetim sonuçlarının nasıl raporlanacağı konusunda üç ana başlıktan ve on standarttan oluşan kurallar bütünüdür (Arens' den aktaran Esendemir, 2011:79).

#### **2.5.1.1.1. Genel Standartlar**

Genel standartlar denetçi mesleğini icra edeceklerin ne tür özellikleri taşıması gerektiğini ortaya koyan standartlardır.

- i. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı: Denetim işlevi mesleki bilgi ve tecrübeye sahip kişiler tarafından yapılmalıdır. Mesleki yeterlilik ve tecrübenin yanında başarılı olmak isteyen denetçilerin sürekli kendilerini yenilemeleri ve değişen koşullara uyum sağlamaları gerekmektedir.
- ii. Bağımsız Davranma Standardı: Denetçiler denetim işlevini işletme yönetimi ve diğer tüm ilgililerden bağımsız bir şekilde yerine getirmelidir. Bu standart denetim işlevinin dürüst ve tarafsızca yapılması gerektiğini vurgulamaktadır.

- iii. Mesleki Özen Standardı: Bu standart denetim işlevinin eksiksiz ve tutarlı bir şekilde tamamlanabilmesi için denetimin planlanmasında gerçekleştirilmesine kadar olan süreçte denetçinin özenli ve titiz çalışması gerektiğini ortaya koymaktadır.

#### **2.5.1.1.2. Çalışma Alanı Standartları**

Çalışma Alanı Standartları denetçi tarafından, denetim faaliyeti süresince yapması ve yerine getirmesi gereken işlemler konusunda yol gösteren standartlardır.

- i. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı: Denetim işlevine başlanmadan önce yapılacak olan çalışmalar ve incelemeler önceden planlanmalı ve plana uygun hareket edilip edilmediği sürekli olarak gözetilmelidir.
- ii. İç Kontrol Yapısının İncelenmesi: Yapılacak olan denetimin kapsamını, niteliğini ve zamanlamasını ayarlayabilmek için denetçinin iç kontrol sistemini incelemesi ve tanınması gerekmektedir (Bozkurt, 2012:40).
- iii. Yeterli Kanıt Toplanması: Bu standart kapsamında denetçinin incelemiş olduğu finansal tablolar hakkında görüş beyan edebilmesi için öngörülen teknikleri kullanarak güvenilir ve yeterli kanıt toplaması gerekmektedir.

#### **2.5.1.1.3. Raporlama Standartları**

Denetim işlevinin son aşamasını ilgilendiren raporlama standardı, denetim faaliyeti bittikten sonra ortaya koyulacak olan denetim raporunun hazırlanmasında nelere dikkat edilmesi gerektiğini, raporda bulunması gereken özellikleri ve nasıl hazırlanması gerektiği hakkında bilgiler sunarak denetçilere yol gösteren standartlardır (Selimoğlu ve Uzay, 2014:16).

- i. Finansal Tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluğu: Sunulan bağımsız denetim raporunda finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir.
- ii. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin Tutarlı Olarak Uygulanmadığı Durumlara İlişkin Standart: Yapılan muhasebesel işlemlerin cari dönem

dikkate alınarak önceki dönemlerle tutarlı bir şekilde yapılmadığı durumlar belirtilmelidir.

- iii. Bilgilendirici Açıklamaların Yeterliliği Standardı: Düzenlenen finansal tablolar güvenli ve yeterli bir şekilde açıklanmamışsa bu durum raporda belirtilmelidir. Bu tablolar işletme içi ve dışı fayda sağlayacak kullanıcıların anlayacağı şekilde şeffaf olmalıdır.
- iv. Finansal Tablolar Hakkında Görüş Bildirme Standardı: Denetim faaliyeti sonucunda denetçilerin, denetlenen finansal tablolar için görüş bildirmesi gerekmektedir. Bu standardın önemi denetçinin finansal tablolar ile birlikte isminin geçtiği durumlarda sorumluluk yüklenmesinin önlenmesidir. Denetçi, denetim sonucunda dört tür görüş bildirebilir. Bunlar;
  - Olumlu görüş: Finansal tabloların gerçeği yansıttığı durumlarda gösterilen görüştür.
  - Olumsuz Görüş: Finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçeği yansıtmadığını. Gerçeği yansıtmayan bu durumlara raporda yer verilmelidir.
  - Şartlı Görüş: Finansal tablolarda bazı hataların olması fakat bu hataların bütün olarak finansal tabloların güvenilirliğini etkilememesi durumunda gösterilen görüştür.
  - Görüş Bildirmekten Kaçınma: Denetçinin finansal tablolardan yeterli bilgi elde edememesi ve görüş bildirmek için kanıt toplayamadığı durumlarda olumlu veya olumsuz görüş bildirmekten kaçınır.

#### **2.5.1.2. Denetim Standartları Tebliğleri (Statments on Audit Standards / SASs)**

Genel kabul görmüş denetim standartları çok genel ifadeler olduğu için denetçilere yol gösterme konusunda yetersiz kalmaktadırlar. Bu sebeple AICPA tarafından yayınlanan Denetim Standartları Tebliğleri (SASs) bu standartlar hakkında denetçilere daha detaylı bilgiler sunmaktadır. ABD’de denetim mesleğini icra edenler yayınlanan bu kuramlara uymak zorundadır (Arens vd., 2005:36)

Genel kabul görmüş denetim standartları, denetim işlevi yerine getirilirken ortaya konulacak prosedürleri, kanıt ve örneklerin nasıl seçileceği ve sonuçların yorumlanması gibi konularda belirli bir yöntemi şart koşmamıştır. Bu işi icra eden pek

çok meslek mensubu genel kabul görmüş denetim standartlarının daha özel içerikli kurallar içermesi gerektiğini savunur. Öyle ki bu standartların daha özel kurallar içermesi denetim kuruluşlarına yetersiz suçlamalar konusunda dayanak sağlayacaktır. Fakat bu durum denetim mesleğini sadece mekanik bir kanıt toplama sürecine dönüştürecek ve mesleğin önemini azaltacaktır. Denetim Standartları Tebliği meslek mensuplarına ve uygulayıcılara minimum performans sağlayan standartlardır. Denetim işlevini yerine getirenlerden beklenti, sadece bu standartlara bağlı kalmadan süreli ve teknik yayınlardan da faydalanarak özel çözümler getirmeleridir (Arens vd., 2005: 36)

### **2.5.1.3. Kalite Kontrol Standartları Tebliği (Statements on Quality Control Standards / SQCS)**

AICPA, bünyesindeki Denetim Standartları Kuruluna 1978 yılında bağımsız denetim kuruluşlarına yardımcı olması amacıyla kalite kontrol standartlarını oluşturma ve uygulama görevi vermiştir. Bu standartlar bağımsız denetim kuruluşunun müşterilerine ve diğer ilgili taraflara olan yükümlülüklerini kapsamaktadır (Esendemir, 2011:65).

Kalite Kontrol Standartları Tebliği Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board - ASB) tarafından hazırlanmıştır. 30 Temmuz 2002 tarihinde ise ABD başkanı Bush' un Sarbanes Oxley yasasını imzalaması ile Kamu Gözetim Kurulu (PCAOB) kurulmuştur. Kamu Gözetim Kurulunu kurulması ile birlikte halka açık şirketlere yönelik denetim çalışmaları gözetimini sağlamaya başlamıştır (Esendemir, 2011:65).

### **2.5.2. Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act / SOA)**

Bu kanun, firmalarda ortaya çıkan karışıklıkların düzeltilmesi, denetim faaliyet sunan denetçi firmaların toplumsal sorumluluk bilincinde denetim işlevlerini yerine getirmesi, denetim şirketlerinin kamuoyunda gördüğü tepkiyi azaltmak ve yolsuzlukların önüne geçmek amacıyla ortaya konulmuştur. Bu nedenlerin yanı sıra genel kabul görmüş denetim standartlarının yetersiz kaldığı noktaları tamamlamak ve gerekli düzenlemeleri yapmak amacıyla ihtiyaç duyulan Sarbanes Oxley yasası 2002

yında Amerika Birleşik devletlerinde bulunan Securities and Exchange Comission (SEC) tarafından başkan Bush' un imzalaması ile uygulamaya konulmuştur (Gökalp, 2005).

*“WorldCom, Enron gibi saygın halka açık anonim ortaklıkları kapsayan geniş kapsamlı finansal skandallar finansal bilgileri kullananları ve finansal bilgilerin faydalarını olumsuz yönde etkilemiştir. 2002 yılında George W. Bush tarafından imzalanarak yürürlüğe sokulan SOX 2002 Yasası, finansal raporlamanın ve denetçilerin dürüstlüğünü ve kalitesini korumayı ve geliştirmeyi, aynı zamanda yatırımcı ve çıkar sahiplerinin güvenliğini yeniden inşa etmeyi amaçlamaktadır.”* (Marianne, 2005: 4).

Kanunun yürürlüğe girmesi ile aşağıdaki maddeler amaçlanmıştır (Özeke,2004; Esendemir, 2011:66);

- İç kontrollerin daha etkili bir şekilde yapılandırılması
- Muhasebe Denetim Kurulunun kurulmasıyla bağlayıcı yaptırımların arttırılması
- Yatırımcıya doğru zamanda detaylı ve anlaşılır bilgi sunulması
- Daha iyi bir kurumsal yönetim anlayışı
- Kurumsal suç işleyen yöneticilere karşı yaptırımların arttırılması
- Kurumsal yöneticilerin hisse senedi satışları hakkında anlık açıklamaların yapılması
- Denetçiler ve soruşturmacılar için menkul kıymet denetim yetkisinin arttırılması

Sarbanes Oxley yasası ile (Dönmez vd., 2005:55);

- Denetçilerin tarafsızlıkları ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.
- Bağımsız denetim hizmeti sağlanan müşteriye yönelik yapılmaması gereken hizmetler belirtilmiştir.
- Denetim komisyonuna ve sorumlu ortağa 5 yılda bir rotasyon işlevi getirilmiştir.

- Bağımsız denetçinin tarafsızlığı ile ilgili düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.
- Denetim komitesine sunulacak olan denetim raporu ile ilgili ve çıkar çatışmalarını önlemek adına düzenlemeler yapılmıştır.

Sarbanes Oxley yasası şirketlerde meydana gelen çıkar çatışmasını azaltması ve hileli açıklamaları ortadan kaldırması yönünde etkili olmuştur. Ancak uygulama esasen bu kanuna tabi şirketlerin üzerine büyük bir sorumluluk getirmiştir. Öyle ki halka açık olan işletmeler halka açılmaktan uzaklaşmışlardır. Sonuç olarak ise düzenleyici kurumlar SOA' ya uygunluğun basitleştirilmesi için çabalar yapmaktadırlar (Gitman' dan aktaran Esendemir, 2011:67).

### **2.5.3. Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board / PCAOB)**

Kamu Gözetim Kurulu (PCAOB) bilgilendirici, bağımsız ve doğru denetim raporlarını teşvik ederek halka açık firmaların denetimlerini takip eden, yatırımcıları ve kamu yararını korumak üzere kongre tarafından kurulmuş kar amacı taşımayan bir organizasyondur. PCAOB yatırımcıların haklarını korumak için federal menkul kıymetler kanunları uyarınca dosyalanan uyumluluk raporları da dahil olmak üzere aracı kurum ve bayilerin denetimlerini de denetler. 2002 yılında Sarbanes Oxley yasası yürürlüğe girmeden önce bağımsız denetim mesleği kendi kendini düzenlemekteyken, yasa yürürlüğe girdikten sonra Kamu Gözetim Kurulu (PCAOB) kurulmuş ve denetim kuruluşları tarihlerinde ilk defa bir dış kuruluş tarafından denetlenmeye başlanmıştır (PCAOB: <https://pcaobus.org>).

Kamu Gözetim Kurulu (PCAOB)' nin amacı kamuoyunun, bağımsız denetim mesleğine ve finansal raporlama sürecine olan güvenini en düşük maliyetli yöntemler kullanarak Amerikan Menkul Kıymetler Borsasında bağımsız denetim başarısızlıklarının riskini düşürmek ve denetim kalitesini arttırmaktır (PCAOB: <https://pcaobus.org>).

PCAOB, kurula kayıtlı olan bağımsız denetim firmalarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumunu, uyulması gereken yasa ve kurallara ne kadar uyulduğunu, denetimi ne ölçüde gerçekleştirdiklerini denetlerken, aynı zamanda

denetçilerin nelere ihtiyaç duyduklarını ve denetim faaliyetinin nasıl daha iyi yapılabileceğine dair önerileri kapsamaktadır. 2002 yılında kurulan kurul 2003 yılının ortalarında ilk denetim faaliyetlerine dört büyük denetim firması olarak kabul edilen Deloitte&Touch, Ernst&Young, KPMG ve PriceWaterhouse şirketleri üzerinde başladığı sınırlı denetimde kanıtların yeterliliği, mesleki standartlara uygunluk ve hileli işlemleri ortaya çıkarma gibi konular üzerinde yoğunlaşmıştır (Uzay, 2006:7-10).

2010 yılında Dodd Frank Wall Street Reform ve Tüketici Koruma Yasası ile bazı değişiklikler yapılan Sarbanes Oxley yasaı ile PCAOB' nin yetki alanı genişletilmiştir. PCAOB aşağıda belirtilen dört temel görevi yerine getirmekle sorumlu tutulmuştur;

- Kurula kayıtlı bağımsız denetim firmalarının ve ilgili çalışanlarının kural ve yasa ihlallerini tespit etmek ve cezalandırmak
- Bağımsız denetim şirketleri için kalite kontrol, etik,, tasdik ve bağımsızlık kurallarının oluşturulması
- Muhasebe kuruluşlarının kaydı
- Kurula kayıtlı denetim kuruluşlarının faaliyetlerini inceleme

#### **2.5.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants / IFAC)**

1977 yılında 11. si Münih de yapılan Dünya muhasebeciler Kongresinde karar alınarak kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), kurulduğu tarihten beri merkezi New York da bulunmaktadır. Dünya üzerinde 2019 yılı itibariyle 130 ülkeden 175 in üzerinde meslek kuruluşunu bünyesinde bulunduran IFAC aynı zamanda üç milyon denetçiyi de temsil etmektedir. IFAC kamu yararını gözeterek muhasebe ve denetim mesleğini güçlendirmek adına aşağıdaki amaçlar doğrultusunda kurulmuştur (IFAC <http://www.ifac.org/about-ifac>):

- Muhasebe meslek mensupları için denetim ve güvence, kamu sektörü muhasebesi, etik ve eğitim alanlarında yüksek kaliteli uluslararası standartlar geliştirmek ve bunların benimsenmesini ve kullanılmasını desteklemek.
- Üye kuruluşlar arasında işbirliği sağlanmasını kolaylaştırmak

- Diğer uluslararası kuruluşlar ile işbirliği yapmak
- Muhasebe mesleğinin uluslararası sözcüsü olarak hizmet vermek

Bahsedilen bu amaçlar doğrultusunda IFAC aşağıdaki işlevleri yerine getirmektedir (IFAC <http://www.ifac.org/about-ifac>):

- Uluslararası kalkınma ajansları, yatırımcılar, düzenleyiciler ve standart komiteleri ile diğer üyeler arasındaki iletişimin geliştirilmesi
- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) ile özellikle gelişmekte olan ülkelere daha çok zaman ayrılması
- Muhasebe ve denetim mesleğine ait uluslararası düzenlemelerde IFAC' ın rolünün genişletilmesi
- Bölgesel muhasebe kuruluşları ile iş birliklerinin artırılması
- Kaliteli finansal raporlamaya ve finansal yönetime teşvik etmek için halka açık firmalara yönelik muhasebe standartlarının geliştirilmesi

#### **2.5.4.1. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board / IAASB)**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) bağımsız denetim ve muhasebe mesleği adına güvence ve denetim standartları geliştirerek, geliştirmiş oldukları bu standartları paylaşarak muhasebe ve denetim meslek mensuplarına yol gösteren bağımsız bir kuruldur. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları kurulunun amacı bağımsız denetim faaliyetine kalite kontrol, gözetim ve güvence ile alakalı standartlar geliştirmek ve mesleği kamu ve diğer ilgililer neticesinde kaliteli ve güvenli bir hale getirmektir. IAASB tarafından yayınlanan standartlar tüm dünyaca tanınan ve kabul edilen standartlardan oluşmaktadır ve denetim kalitesine katkıda bulunmaktadır (IAASB <http://www.tmud.org.tr>).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)' nin yapmış oldukları faaliyetler ve yayınladıkları standartlar yakın zamana kadar tavsiye niteliği göstermekteydi. Şöyle ki bu s kurumlarca ortaya konulan standartların uygulanması her ülkede ki düzenleyici ve denetleyici meslek kuruluşlarının insiyatifindeydi. Fakat Avrupa Komisyonu' nun

IAASB' nin yayınlamış olduğu standartların, düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar çevresinde bütün denetim faaliyetlerinde uyulması zorunluluğu kararını açıklaması ile IAASB' nin tavsiye niteliğindeki statüsü düzenleyici bir statüye dönüşmüştür. Bu standartları bünyesine ilk adapte eden ülke ise 2004 yılında İngiltere ve İrlanda olmuştur (IAASB <https://www.iaasb.org/>).

IAASB, düzenleyici statüde bir kuruluş olduktan sonra bağımsız denetim kalitesi ile ilgili çalışmalarını hızlandırmıştır ve 2010 yılında bağımsız denetim kalitesi ile ilgili yapmış olduğu çalışmaları “Denetim Kalitesi: IAASB Perspektifi” ismi altında yayınlamıştır. Yapmış oldukları çalışmalara değinecek olursak 2004 yılında yayınlamış olduğu ISQC 1 (Finansal Bilgi İncelemesi, Denetim, Güvenirlilik ve Diğer Benzeri Hizmetler Veren Kuruluşlara Yönelik Kalite Kontrolü) ve 2005 yılında yapmış olduğu ISA 220 (Mali Tabloların Denetim Kalitesi-Revize) standartları ile bağımsız denetim kalitesine değinmiştir. Yayımlanan bu iki standart ile bağımsız denetim kalitesi çerçevesi belirlenmiştir. Bu çerçeve genel olarak aşağıdaki etkenleri kapsamaktadır (Soltani, 2007: 450):

- Yeni müşteri kabulü ve müşterilerle olan ilişkinin boyutu
- İlgili etik koşullara uyum sağlama
- İnsan kaynakları
- Denetim performansı
- Denetim kalitesi komitesindeki liderin sorumlulukları
- İzleme

Yukarıda bahsedilen etkenler genel kabul görmüş denetim standartları (AICPA) ile örtüşmektedir. Fakat SQCS ulusal olduğu için daha kapsamlı ve detaylıdır. ISQC' nin amacı uluslararası düzeyde denetim kalitesini sağlamak olduğu için kısa açıklamalardan oluşan genel standartlardır.

#### **2.5.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board / IASB )**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, günümüzde uygulanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Uluslararası Muhasebe

Standartları (UMS)' nı yayınlamışlardır. Yayımlanan bu standartlara ABD hariç tüm ülkelerde bulunan bütün menkul kıymet borsalarında geçerliliğini korumaktadır. Fakat bu durum IFRS' nin 2008 yılında Amerika Birleşik Devletlerince uyumlaştırma sürecine gidilmiş ve ABD borsalarında menkul kıymet ihraç eden uluslararası çalışan firmaların IFRS standartlarına göre finansal tablolarını düzenleyebileceği kararı verilmiştir. Bu karar gittikçe küreselleşen ekonomi içerisinde tabiri caizse hayatta kalma mücadelesi veren firmalar için önemli bir karar niteliğindedir. Çünkü ortak bileşenlerin kullanıldığı ekonomide etkinliğini genişletmek isteyen firmalar uluslararası yayımlanan standartlar sayesinde geliştirmişlerdir. Sonuç olarak zamanla birçok ülke Uluslararası Muhasebe Standartlarını kullanmaya başlamıştır. Avrupa birliğine dahil bütün ülkelerde ki Türkiye' de bu ülkeler arasında olmak üzere, halka açık anonim şirketlerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) uyulması zorunluluğu vardır (Cosserat, 2009:7).

#### **2.5.6. Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council /FRC)**

İngiltere' de muhasebe standartlarını oluşturma yetkisi Muhasebe Standartlar Komitesinde (ASC) idi. Fakat bu standartları oluşturma yetkisi 1989 yılında Muhasebe Standartları Komitesi (AFC)' den alınarak Finansal Raporlama Konseyi (FRC)' ye verilmiştir. AFC' nin kapatılması ile, bu kurulun yerine denetçi olanlar ve meslek mensubu olmayanlardan oluşturulan Denetim Meslek Birliği (APB) kuruldu. Önceden muhasebe yeterliliği bulunan herkes İngiltere' de şirketleri denetleyip inceleyebilirken, yeni sistem ile inceleme yapabilecek denetçilere lisans zorunluluğu getirildi. Tüm bu çalışmalar ile bağımsız denetçinin bağımsızlığını korumaya çalışan İngiltere Finansal Raporlama Konseyi (AFC) ile raporlamaya ve denetim mesleğine olan güvenin arttırılmasını amaçlamıştır (Cosserat, 2009:15).

#### **2.5.7. Avrupa Birliği**

Avrupa Birliği 10 Nisan 1984 yılında yayınlamış olduğu 8. Yönerge ile Avrupa Birliğinde tüm ülkelere uyulması zorunlu olan denetim standartlarını yayınlamıştır. Yayımlanan yönerge ile Avrupa Birliğine üye ülkelerin denetim standartlarını, genel kabul görmüş denetim standartları ile uyumlaştırılması amaçlanmıştır. Bu yönerge aşağıda belirtilen hususlarda düzenleme getirmektedir (Aksoy, 2006: 105).

- Bağımsız denetimin kapsamı,
- Bağımsız denetim faaliyetini yerine getirecek olan kişi ve kuruluşlar ile bu kuruluşların lisansı,
- Bağımsız denetçilik yeterlilik koşulları,
- Bağımsızlık ve dürüstlük ilkelerine uymayan ve bu ilkeleri ihlal eden denetçilere uygulanacak yaptırımlar.

Amerika Birleşik Devletlerinde 2002 yılında patlak veren Enron vakası ile tüm dünya muhasebe ve denetim mesleğine olan güvenin zedelenmiştir. Bu krizden sonra uluslararası düzenleyici kuruluşların denetim faaliyeti ile ilgili yapmış oldukları yeni düzenlemeler 17 Mayıs 2006 tarihinde 8. Yönergenin yeniden revize edilmesi ile yayınlanmıştır. Yeni düzenlemeler ile aşağıdaki hususlara değinilmiştir (İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 2006).

- Verilecek izinler ve kayıt altına alma
- Sürekli eğitim
- Teftiş ve disiplin cezaları ile ilgili sistemin kurulması
- Denetim ücretleri
- Mesleki etik, tarafsızlık ve bağımsızlık
- Kalite güvence sistemi
- Bağımsız denetçiler ile ilgili yeterlilikler, staj ve lisans
- Bağımsız denetçinin sorumluluğu
- Denetim ücretleri
- Kalite güvence sistemi
- Denetim komitesi
- Gözetim kurumu

Düzenleme yapılan bu hususlar ile bağımsız denetim ve muhasebe mesleğine karşı sarsılan güveni yeniden kazanmak ve bağımsız denetim mesleğini ilgililerce daha kaliteli bir faaliyet haline getirmek amaçlanmıştır.

## 2.6. Ulusal Düzenleyici Kuruluşların Bağımsız Denetim Kalitesi Standartları

Küreselleşme ve teknolojinin gelişimi, şirketlerin denetlenmelerinin önemini artırmıştır. İşletmeler kuruldukları ülkelerde faaliyetlerini sürdürmekle birlikte, başka ülkelerde de faaliyet göstermektedirler. Her ne kadar uluslararası bağımsız denetim kalitesi ile ilgili düzenlemeler mevcut olsa da her ulusun kendi bünyesinde düzenlemiş olduğu standartlar da bulunmaktadır. Ülkemizde ilk olarak bankalara yönelik, bankaların işlemlerini ve faaliyetlerini kontrol edilmesi amacıyla oluşturulan ilkeler, 1987 yılı öncesinde bağımsız denetim kalitesi ile ilgili olarak yapılan ilk çalışmalar olarak kabul edilmektedir. Bu çalışmaları takip eden 1989 yılında ise halka açık şirketlere bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. Dolayısıyla bu yıllar, Türkiye’ de bağımsız denetim kalitesi açısından önemli adımların atıldığı dönemler olmuştur (Uzay, 2007: 8).

Bağımsız denetim ile ilgili düzenleyici ve denetleyici kuruluşların yapmış oldukları çalışmalara bu bölümde değinilmiştir.

### 2.6.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Türkiye’ de bağımsız denetim standartları ile ilgili yapılan ilk çalışmalar Merkez Bankası tarafından Aralık 1987 tarihinde çıkarılan, bankaların bağımsız dış denetimi hakkındaki tebliğ ile SPK tarafından yine Aralık 1987 tarihinde çıkarılan Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmelik çalışmaları olmuştur. Bu çalışmaların devamında SPK tarafından bağımsız denetim ile ilgili ilkeleri kapsayan tebliğler küresel ortamlarda ki gelişmelere paralel olarak yayınlanmaya başlanmıştır. Örneğin Kasım 2002 yılında Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamında SPK tarafından yayınlanan 19 numaralı tebliğ, Amerika’ daki Sarbanes Oxley kanunlarına eşdeğer olarak denetçilerin bağımsızlıklarına yönelik düzenlemelerden oluşmaktadır (Dönmez vd., 2005: 62-64).

SPK tarafından hazırlanan ve 12 Haziran 2006 tarihli Resmi Gazete ile birlikte yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” Seri: X, No:22 ile ülkemizde bağımsız denetim kalitesine önemli derecede katkı sağlanmıştır. Bu tebliğ Uluslararası Denetim standartları (ISAs) ‘ e eşdeğer

olarak oluşturulmuştur. Böylelikle uluslararası denetim standartları ulusal hale getirilmiştir. Yayınlanan 22 nolu tebliğde bağımsız denetim kalitesi kontrolü kapsamı altında, bağımsız denetim kalitesi ile ilgili ilke ve hükümlere yer verilmiştir (Esendemirli, 2013).

### **2.6.2. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)**

Ülkemizde 13 Haziran 1989 tarihinde 20194 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunu ile mali müşavirlik mesleği yasal statüsüne kavuşmuştur. Zamanla, oluşturulan muhasebe meslek kuruluşları TÜRMOB ismiyle tek çatı altında birleştirilerek, muhasebe ve denetim mesleği konusunda gerekli düzenleme ve denetleme yetkisi bulunan merkez olarak kabul edilmiştir. Bu kanun ile birlikte bağımsız dış denetim yetkisi Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlere (YMM) tanınmıştır (3568 sayılı kanun).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından muhasebe ve denetim mesleği ile ilgili günümüze kadar çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. 12-14 Ocak 1994 tarihide TÜRMOB ve Dünya bankasının ortak iştirakiyle Ankara’ da düzenlenen “Türkiye’ de Muhasebe, finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi” konusuyla ilgili yapılan sempozyumda, katılımcıların tartışmaları ve uzun görüşmeleri sonucu, Muhasebe ve Denetim Standartlarını geliştirecek olan kurulun TÜRMOB tarafından oluşturulmasına karar verilmiştir. Karar neticesinde TÜRMOB tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuştur. 15 Aralık 1999 tarihinde Resmi gazetede yayınlanan 4487 kanun ile TMUDESK’ in üzerinde bulunan muhasebe standartlarını ve ilkelerini oluşturma görevi, Maliye bakanlığı içtihadına bağlı Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna verilmiştir. Daha sonra bu görev TÜRMOB tarafından 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) oluşturularak, muhasebe ve denetim standartlarını oluşturma görevi bu kuruma devredilmiştir. TÜDESK’ in kuruluş amacı denetim işlemlerinin yerine getirilmesindeki disiplini sağlamak ve denetim faaliyetlerinden istenilen verimi elde etmek için ulusal denetim standart ve ilkelerini

oluşturmaktır. Bu amaç doğrultusunda IAASB tarafından 2004 yılında yayınlanan uluslararası denetim standartları türkçeleştirilerek başlıklar halinde yayınlanmıştır (Yalkın, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/468/5399.pdf>).

TÜRMOB tarafından 01 Kasım 2010 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren 27746 sayılı Bağımsız Denetim Merkezi Esasları hakkındaki tebliğ ile Kalite Güvence Sistemi İzleme Müdürlüğü kurulması kararı alınmıştır. Tebliğin 11. Maddesinin 1. Fıkrasında yer alan karar bağımsız denetim kuruluşlarının kalite güvence sistemini kurmak ve uygulamakla yükümlü olduklarını bildirmektedir. Kurulan bu sistem TÜRMOB' a bağlı Güvence Sistemi İzleme Müdürlüğü' nce izlenecektir. Fakat bu tebliğ 18 Ocak 2011 tarihinde yürürlükten kaldırılmış olup yapılan düzenleme ile tebliğin 28. maddesinde her bağımsız denetim kuruluşu kendine ait özerk kalite güvence sistemi kurmakla yükümlüdür ifadesi getirilmiştir (Esedmirli, 2013).

### **2.6.3. Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu (BDDK)**

Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu 23 Haziran 1999 tarihinde Resmi Gazete' de yayınlamış olduğu 4389 sayılı kanunun 13. Maddesi gereğince bankaların finansal tablolarını bağımsız dış denetim firmalar tarafından denetlenip onaylatılmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu zorunluluk 2001 yılında yaşanan finansal krizler neticesinde yayınlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunun' da da aynı ifadelerle devam etmektedir. Aynı kanunun 24. Maddesi gereğince uluslararası kuruluşlar tarafından desteklenen ve farklı ülkelerde kullanım alanı yaygın olan, denetim komitesi oluşturma zorunluluğu getirilmiştir (Erserim, 2007: 37-38).

### **2.6.4. Hazine Müsteşarlığı**

Reasürans ve sigorta şirketlerinin Haziran 2007 tarihinde yayınlanan 5684 sayılı kanunun 18. md. gereğince finansal tablolarını bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi ve onaylanması zorunlu hale getirilmiştir.

12 Temmuz 2008 tarihinde Resmi Gazete' de yayınlanarak yürürlüğe giren 26934 sayılı Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkeleri tebliği ile kalite kontrol ilkelerinin bağımsız denetim kapsamında oluşturulmasına yer verilmiştir. Bu kapsamda aşağıdaki kuramlar tanımlanmıştır (5684 sayılı Sigortacılık Kanunu, 9. Md.).

- Yönlendirme

- Görev Kabulü ve Devamlılık
- Görev Dağılımı
- Mesleki Yeterlilik
- Görüş Alma
- Mesleki gereklilikler
- İzleme

### **2.6.5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**

2011 yılının Ocak ayında yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile firmalara yönelik olarak bağımsız denetim ile ilgili olarak düzenlemelere “Denetleme” başlığı adı altında 3. Kısımda değinilmiştir. Kanunda yer alan 347. ile 406. maddeler arasında yer alan bağımsız denetim ile alakalı hükümlere istinaden, anonim şirket unvanı ile işlem gören tüm firmaların finansal tablolarının, bağımsız dış denetim tarafından onaylanması gerektiği hükmü getirilmiştir. Bağımsız denetçi finansal tabloları incelerken uluslararası ve ulusal denetim standartlarını göz önünde bulundurarak denetim faaliyetini gerçekleştirmelidir. Ayrıca denetim esnasında denetçi, kanunda yer alan 378. Madde gereğince gerek duyulan yerlerde yönetim kuruluna yazı ile bildirimde bulunarak risk komitesi kurulmasını isteyebilir (TTK, 6102 sayılı Kanun).

Kanunda yer alan bir diğer önemli husus ise 400. Maddenin 1. Fıkrasında belirtilen “Denetçi, ancak ortakları yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler.” Hükmü ile denetçi vasfına haiz olan kişilerin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir olmaları gerektiğine değinilmiştir.

### **2.6.6. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**

Ülkemizde, denetim standartlarını belirlemek, denetim kalitesini arttırmak ve bağımsız denetim şirketlerinin yerine getirmiş oldukları işlemleri denetleme görevi, Türkiye Denetim standartları ve Kamu gözetimi Kurumu’ nun kanun tasarısının 1.

Maddesi gereğince Türkiye Denetim standartları ve Kamu Gözetim Kurumu' na verilmiştir (KGK, 2011).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. Kararnamede yer alan 2. Maddede kalite güvence sistemi aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

*“Denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek için oluşturulan sistem”*

Kararname ile Kamu Gözetim Kurumu; bağımsız denetim kalitesinin artırılması adına gerekli standartları oluşturmak, düzenlemeler getirmek ve gerekli tedbirleri almak ile görevli ve yetkili mercidir. Kamu Gözetim Kurumunun görevleri ise(KGK: <http://www.kgk.gov.tr>);

- Bağımsız denetim kuruluşlarını ve bağımsız denetim mesleğini icra edecek kişileri yetkilendirmek
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yaparak, bağımsız denetime olan ilgiyi, kaliteyi ve güveni arttırmak
- Uluslararası Muhasebe ve Denetim standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları oluşturmak ve yayınlamak.

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

Bağımsız denetim kalitesi doğrudan ölçülmesi oldukça zor ve karmaşık bir kavram olduğu için denetim kalitesini etkileyen unsurlar incelenerek araştırmacılar tarafından değerlendirilmiştir. Denetim kalitesinin iyileştirilmesi hususunda muhasebe mesleğine git gide artan bir baskı oluşmaktadır. Bu sebeple kalite sürecinin değerlendirilmesi hususunda bazı ölçütlere ihtiyaç duyulmuştur. Bu ölçütler denetim firmasının itibarı, denetim firmasının büyüklüğü, denetim ücretleri ve denetçinin yeterliliği gibi çeşitli unsurlardan oluşmaktadır.

Lam ve Chang (1994) yapmış oldukları çalışmalarında, denetim firmasının her denetim için aynı kalite koşulları ile değerlendiremeyecekleri için, denetim kalitesini

yapılan her denetim için farklı koşullarda kalite olgusuna tabi tutulmaları gerektiğini ortaya koymuşlardır (Lam ve Chang, 1994: 103).

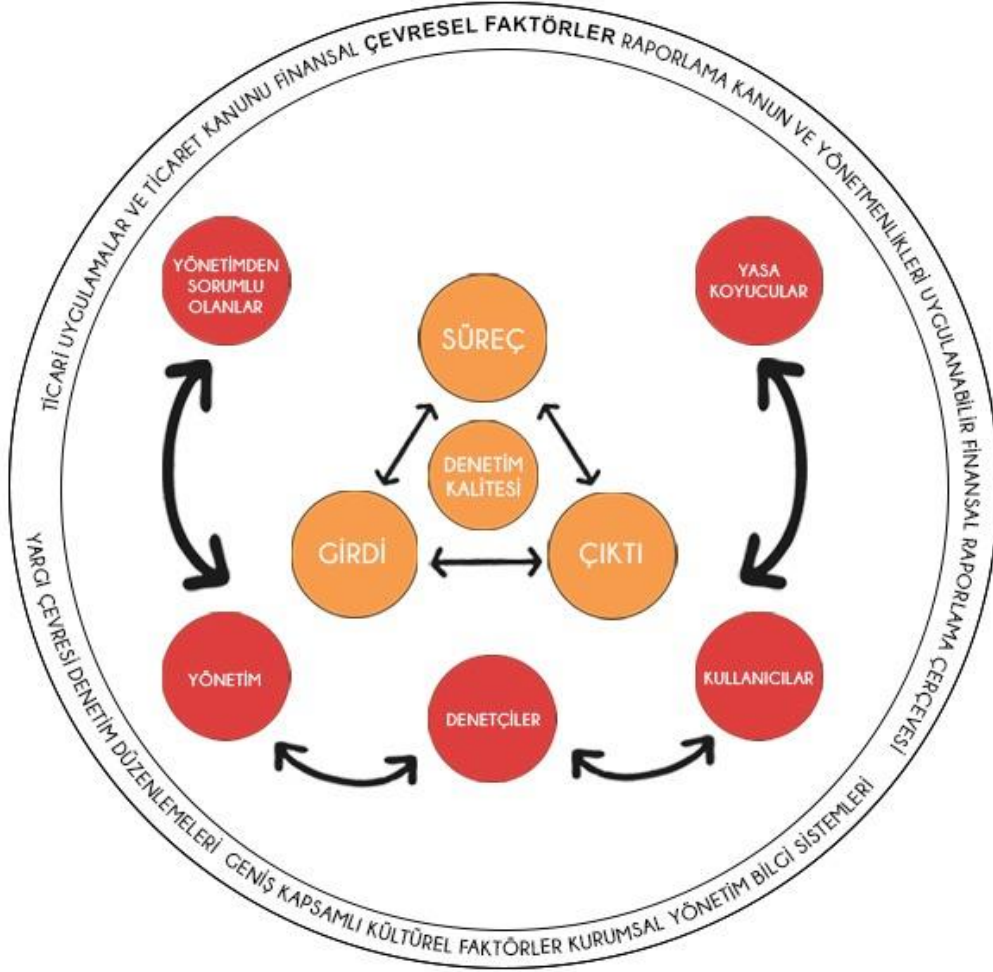
Özellikle literatürde yer alan ve Big N olarak isimlendirilen büyük denetim şirketleri ile Non-Big N olarak ifade edilen küçük denetim şirketleri arasında denetim kalitesi bakımından bazı farklılıkları ortaya çıkaran denetim ücretleri, denetim şirketinin büyüklüğü, denetçinin bağımsızlığı ve denetçinin yeterliliği gibi etmenler tespit edilmiştir (Deangelo, 1981).

Denetim hizmetini diğer hizmetlerden ayıran iki temel neden bulunmaktadır. Bu nedenlerden birincisi, denetçinin müşteri firma tarafından seçilmesi, müşteri firma tarafından çalıştırılması ve ücretinin müşteri firma tarafından verilmesine rağmen, denetim sonuçlarının kreditorleri, yatırımcılar ve diğer işletme dışı ilgililer tarafından kullanılmasıdır. İkinci neden ise yapılan denetim faaliyetinin kalitesi ile ilgili, müşteri firmanın denetim öncesi, denetim işlevi sürerken veya denetim sonucunda elde edebileceği doğrudan bir ölçütün varlığının olmamasıdır (Zerni, 2009: 17).

Denetim kalitesi hakkında ortaya koyulan birçok tartışma günümüze kadar akademisyenler ve ilgili düzenleyici kuruluşlar açısından farklı değerlendirmelere tabi tutulmuştur. Bu bağlamda düzenleyici kuruluşlar bağımsız denetim kalitesi olgusunu arttırabilmek için bazı standartlar ortaya koymuşlardır. Bu kuruluşlardan özellikle Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC), AICPA ve diğer bağımsız denetim mesleği düzenleyici kuruluşlar, bağımsız denetim kalitesi ve denetimin bağımsızlığı üzerine vurgu yapmaktadırlar. AICPA ve SEC gibi kurumlar, oluşturulan finansal tabloların önyargısız ve objektif bir değerlendirmeye tabi tutulmasını, denetim kalitesinin bir fonksiyonu olarak kabul etmişlerdir (Pike' den aktaran Senal, 2011: 20).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), 2010 yılında yayınlamış oldukları “Denetim Kalitesi” çalışmasında Şekil:1’ de yer alan denetim kalitesinin etkilendiği unsurları tüm çerçevesi ile şema etmiştir

Şekil 2.1: Denetim Kalitesi Çerçevesi



**Kaynak:** IAASB

Şekil 2.1' de belirtilen IAASB'nin denetim kalitesi çerçevesinde yer alan ve denetim kalitesinin niteliklerini belirleyen etkenler Tablo 2.1' de ifade edilmiştir.

**Tablo 2.1:** Denetim Kalitesinin Niteliklerini Belirleyen Unsurlar

Kalite Nitelikleri	
<b>Girdiler: Değerler, Etik Davranışlar</b>	<p>Denetçi Seviyesi: “Denetim geniş kamu yararını düşünerek gerçekleştirilir.” Mesleki yetenek ve dikkati gösterir.</p> <p>Firma Seviyesi: “Uygun yönetim düzenlemeleri yönetimin tarzıdır.” Denetim kalitesi için gerekli kişisel özellikleri destekler. Finansal fikirler denetim kalitesini düşürecek hareket ve kararlara neden olmaz.</p> <p>Ülke Seviyesi: “Etik ilkeler ve uygulanacak özel şartları açıklayan etik koşullar ilan edilir.” Müşteri kabul kararlarındaki bilgi denetim firmaları arasında paylaşılır.</p>
<b>Girdiler: Bilgi, Tecrübe, Zaman</b>	<p>Denetçi Seviyesi: Ortaklar ve çalışanlar; gerekli yeteneğe sahip, işletme yönetimini tanır, güvenilir mesleki yargılarda bulunurlar. Ortakla, risk değerlendirmesi, planlama ve gözetimde aktif olarak yer alırlar. Çalışanlar yeterli tecrübeye sahiptir, çalışmalarını uygun olarak yönetilir, denetlenir ve gözden geçirilir.</p> <p>Firma Seviyesi: Ortaklar ve çalışanlar karşılaştıkları zorlu işlerde yeterli zaman ve kaynağa sahiptir. Denetim takımı düzgün yapılandırılmıştır ve yeterli zamanları vardır.</p> <p>Ülke Seviyesi: Denetim firmalarının ve denetçilerin lisanslamaları, denetçilerin eğitim koşulları ile ilgili güçlü düzenlemeler vardır. Ortak ve kıdemli çalışanlar, yeni başlaanlara zaman tanır ve iş üzerinde eğitim sağlar.</p>
<b>Girdiler: Denetim Süreci, Kalite Kontrol</b>	<p>Denetim Seviyesi: Denetim takımı firmanın kalite kontrol prosedürü ve denetim standartları ile uyumludur, bilgi teknolojilerinin uygun kullanımını yapar, denetim sırasında iç denetçiler ve diğer çalışanlarla etkin iletişim sağlar.</p> <p>Firma Seviyesi: Denetim süreci mesleki standartlardaki gelişmelere ve iç ve dış kalite kontrol incelemelerinin bulgularına uyarlanmıştır. Gerektiği yerde denetim kalite kontrol incelemesi gerçekleştirilir.</p> <p>Ülke Seviyesi: Uygulanan özellikli koşulları ve altta uzanan hedefleri açıklayan denetim standartları yayımlanır</p>
<b>Çıktılar</b>	<p>Denetçilerden: Finansal tablo raporu ve yasal şeyler. Yönetişim görevlilerine, yönetime, devlete verdiği raporlar. Şeffaflık raporları ve yıllık raporlar.</p> <p>Şirketten: Denetlenmiş Finansal Tablolar. Denetim Komitesinin raporları.</p> <p>Devletten: Bireysel denetimlerin teftiş sonuçları raporu</p>
<b>İlişkiler</b>	<p>Etkin İlişkiler: Denetçilerle yönetim, denetim komiteleri, kullanıcılar ve devlet arasında yönetimle denetim komiteleri, kullanıcılar ve devlet arasında. Denetim komiteleri ile kullanıcılar ve devlet arasında, Kullanıcılar ve devlet arasında.</p>
<b>Çevresel Faktörler</b>	<p>Ticaret kanunu ve işletme uygulamaları, Finansal raporlamayla ilgili kanun ve düzenlemeler, Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi, Kurumsal yönetim, Bilgi sistemleri, Finansal raporlama takvimi, Geniş kapsamlı kültürel faktörler.</p>

Bu durumda denetim kalitesinin sadece denetlenen firma veya denetçi firma açısında önemli olmadığını bunların dışında ilgili bütün kurumları ilgilendiren bir sorumluluk olduğunu çıkarabiliriz.

### 2.7.1. Örgüt Kültürü

Örgüt kültürü, “bir örgütün içindeki insanların davranışlarını yönlendiren normlar, davranışlar, değerler, inançlar ve alışkanlıklar sistemidir.” Kültür insanlara yapması ve yapmaması gereken şeyler hakkında duygu ve becerilerini geliştirmesine yardımcı olan bir olgudur. Başka bir ifadeyle örgüt kültürü, üyelerin davranış ve düşüncelerini şekillendiren hakim değer ve inançlardır (Güçlü, 2003: 148).

İnsanlar tarafından oluşturulan örgüt organizasyonlarının her birinin kendilerine has yapı taşları bulunmaktadır. Kültür bu yapı taşları çevresinde çalışanları örgütün amaçları doğrultusunda bir araya getiren unsurdur. Ayrıca örgütün kara, stratejik plan, amaç ve politikaların oluşturulmasında, geliştirilmesinde ve gerçekleştirilmesinde önemli bir rol sahibidir. Eğer kültür, bir araya getirici rolünü gerçekleştiriyorsa zayıf demektir. Bu durum insanların örgüte ve birbirlerine sadakatleri azalttığı gibi çalışanların sadece maddi tatmini sağlamak için örgüt içerisinde bulduklarını ortaya koymaktadır (Eren, 2004: 136).

Örgüt kültürünü oluşturan yapı taşları arasında ödüllendirme ve yönlendirme kavramları yer almaktadır. Yönlendirme sayesinde çalışanlara kültürel değerler aktararak önemli ve önemsiz kavramlar öğretilir. Ödüllendirme sistemi kullanılarak ise çalışanlara örgüt kültürü benimsetilir ve kültürün kabul edilebilirliği pekiştirilir. Öyle ki çalışanları örgüt kültürüne uyan davranışları sonucunda ödüllendirmek bu tarz davranışların artmasına sebep olacaktır (Çırpan ve Koyuncu, 1998: 224).

Bahsedildiği üzere örgüt kültürünün organizasyon içerisinde var olması hem denetçi işletme hem de müşteri işletmenin ödüllendirme ve yönlendirme tekniklerini kullanması, denetim kalitesinin artmasına katkıda bulunmaktadır. Ayrıca denetim firmasında denetçiye, kültür gereği kamu yararının gözetilmesi vurgulanıyorsa bu bağlamda denetçinin iyi bir iş çıkarması neticesinde denetim kalitesi olgusunun artmasını sağlayacaktır (Senal, 2011).

### 2.7.2. Denetim Firmasının Büyüklüğü

Denetim firmasının büyüklüğü ile ortaya koyulan denetim raporlarının kalitesi arasındaki ilişki uzun zamandır tartışma konusu olmakla birlikte, yapılan çalışmalar herhangi bir kesinlik ifade etmemektedir. Öyle ki ortaya koyulan çalışmaların bir kısmını büyük denetim firmalarının daha kaliteli denetim faaliyeti gerçekleştirdiğini ortaya koyarken bir kısmı ise denetim kalitesinin, denetim firması büyüklüğünden etkilenmediğini savunmaktadır (Lennox, 1999: 779-805).

Denetim faaliyetinde gerekli ilgilinin gözetilmemesi veya kasıtlı olarak denetim raporunda yanlışlıklar yapılması, büyük denetim firmalarının imajlarının zedelenmesine, müşteri kayıplarının yaşanmasına ve karlılığın düşmesine sebep olacaktır. Dolayısıyla bu tür olumsuz sonuçlardan daha çok zararlı çıkabilecek olan büyük denetim firmalarının, denetim faaliyetini gerçekleştirirken daha özenli ve dikkatli olmalarını sağlamaktadır. Diğer bir yandan hatalı bir denetim faaliyeti sonucunda sorumlu denetçiye açılan dava sonucu, denetçinin mal varlığını kaybetmesi söz konusu olduğundan, bu tür mal kayıplarına sebebiyet vermemek ve imajı korumak için denetçi, daha doğru denetim faaliyeti gerçekleştirmektedir (Lennox, 1999: 779-805; Gücenme Gençoğlu ve Ertan, 2012:1-25).

DeAngelo' ya göre; denetim kalitesinin yüksek olması, denetim firmalarının büyüklüğü ile ilgilidir. Çünkü büyük denetim firmaları piyasada ismi duyulmuş ve bu meslekte diğer firmalara yol gösterici niteliğe sahip oldukları için, bu tür firmaların denetimde yapmış oldukları herhangi bir hata ve yanlışlık sonucunda, her firma gibi önceliği karlılık olan büyük denetim firmalarını piyasada olumsuz etkileyerek müşteri potansiyelinin kaybına yol açacaktır. Dolayısıyla bu tür hata ve yanlışlıklara her denetim firması dikkat etmesi gerekmekte fakat potansiyeli yüksek olan büyük denetim firmalarının ise dikkatin üzerinde bir performans sergilemeleri gerekmektedir (DeAngelo, 1981: 183-199).

Titman ve Trueman ise bağımsız denetim firmalarının büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında doğrudan bir ilişki den bahsetmenin doğru olmadığını, ancak denetim firmasının büyüklüğü ile elinde bulundurduğu ve denetim faaliyetini gerçekleştirmek

adına sahip olduğu materyallerin genişliği sayesinde denetimin kaliteli bir hal aldığını ifade etmişlerdir (Tıtman ve Trueman, 1986: 159-172).

Denetim firmasının büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında pozitif yönde olumlu bir ilişki olduğunu kabul eden araştırmaların ortak çıkış noktası denetim kalitesinin mükemmel bir denetim ekibinin varlığına bağlanmaktadır. Denetim ekibinin (Al-Ajmi, 2009:4);

- Yeterli kaynakların elde edilmesi,
- Yüksek standartta kontrol sistemi,
- Müşterilerden bağımsız,
- Büyük denetim firmalarının imajı korumak için risk altına girmemeleri,
- Hileli bir denetim faaliyeti söz konusu olduğunda denetçiye yüklenecek sorumluluğun denetçi üzerinde aşırı baskı oluşturması
- Her bir denetim faaliyetinde göstermiş oldukları üstün çaba ve bu çabanın maliyeti karşısında talep ettikleri yüksek ücretler gibi nedenler ile daha kaliteli bir denetim faaliyeti oluşturulacağı varsayılmaktadır.

Büyük denetim firmalarına genel olarak baktığımızda tüm dünyada uluslararası olarak etkili olan ve Big4 olarak adlandırılan Ernst&Young, Deloitte Touche Tohmatsu, PriceWaterhouseCoopers ve KPMG firmaları yer almaktadır. Öyle ki DeAngelo' nun öncülüğünü yapmış olduğu denetim kalitesi çalışmasının ardından yapılan bütün araştırmalarda denetim kalitesi göstergesi olarak Big4 da yer alan şirketlerin, diğer küçük denetim şirketlerine kıyasla daha kaliteli bir denetim faaliyeti gerçekleştirdiklerini söyleyebiliriz (Yaşar, 2011:59).

### **2.7.3. Denetçi Kalitesi ve Tecrübesi**

Genel kabul görmüş denetim standartları kapsamında belirtilen mesleki eğitim ve yeterlilik standardı ile yeterli eğitim ve teknik tecrübeye sahip olmayan bağımsız denetçinin, denetim standartlarını tam manasıyla yerine getirmediğini kabul etmektedir. Bağımsız denetçiler denetim faaliyeti esnasında mesleki eğitim ve tecrübelerine dayanarak daha doğru kanıtlar toplar ve sonucunda güvenilir, kaliteli ve daha bağımsız raporlar sunabilmektedir (Akçay ve Bilen, 2018: 18).

Avrupa Birliğinde 1984 yılından bu yana bağımsız denetim işlevi yalnızca yasal denetçi veya denetim firması nezdinde yapılabilmektedir. Yasal denetçiler ve denetim firmaları üye ülkelerin yetkili otoriteleri tarafından mesleki yeterlilik koşullarına göre seçilmektedir. Bu mesleki yeterlilik denetçinin en az lisans mezunu olması, gerekli bilgi ve tecrübeye sahip olması, meslek ile alakalı stajını tamamlaması ve gerekli teorik sınavdan başarılı olması gibi etkenlerden oluşmaktadır (Ceyhan, 2014: 107).

Finansal tablolarda kasıtlı veya kasıtsız olarak yapılan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması, bağımsız denetçinin mesleki yeterliliği ve tecrübesine bağlıdır. Bağımsız denetçinin karmaşık muhasebe yapıları içerisindeki hat ve hileli işlemleri tespit etmesi kaliteli bir denetimin gerçekleşmesini sağlamaktadır (Kavut, 2002: 8).

Bağımsız denetim kalitesi; denetim faaliyeti, bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirildiği için, denetçinin kalitesi ve tecrübesi ile doğrudan orantılıdır. Denetçiler; muhakeme yeteneğine sahip, kamunun çıkarlarını koruyan, ortaya çıkan olumsuz durumlarda bağımsızlığını koruyan ve zorluklara karşı güçlü bir duruş sergileyen, güncel mevzuata hakim ve gelişmeleri takip eden, mesleki ve teknik anlamda tecrübeli ve bu tecrübesini finansal tabloları inceleyerek ilgili raporu kaliteli ve kullanıcılara yarar sağlayacak şekilde sunan dürüst ve ahlaklı kişiler olmalıdır. Bu sebeple mesleğinde kaliteli ve başarılı olmak isteyen bir bağımsız denetçinin kendisini sürekli yenilemesi ve değişimleri yakından takip ederek yeniliklere sürekli açık olması gerekmektedir (Göğer, 2006: 20; Güçlü, 2007).

Becker vd. (1998) yapmış oldukları çalışmada kaliteli denetçilerin şüpheli ve hileli muhasebe yöntemlerini kabul etme isteklerinin çok düşük olduğunu bu sebeple hatalı veya hileli işlemleri ortaya çıkarmakta ve rapor etmekte daha çok istekli olduklarını ortaya koymuşlardır (Backer vd., 1998).

#### **2.7.4. Denetim Süreci**

Denetim sürecini, işletmenin faaliyetini tamamladığı dönem sonu ile denetim raporunun yayınlanma tarihi arasındaki süre olarak ifade edebiliriz. Bu süre denetçi firma açısından müşterinin kabul edilmesi ile başlamaktadır. Müşterinin kabul

edilmesinin ardından süreç planlama ve denetim faaliyeti için hazırlık çalışmalarıyla devam etmektedir. Hazırlanan program neticesinde gerçekleştirilen denetim faaliyeti sonucunda raporlama aşaması ile devam eden süreç raporun tamamlanmasıyla son bulmaktadır (Kaval, 2008: 65-66).

Denetim sürecinde (TÜRMOB);

- Denetim araçlarının iyi kullanılması
- Ortakların ve yöneticilerin denetim planına dahil edilmesi
- Denetim süreci içerisinde verimli ve etkili olabilecek kaliteli kanıtların toplanması
- Denetim kalite kontrol prosedürlerinin ve kabul görmüş standartların amacına ulaşması
- Denetçinin objektifliği, dürüstlüğü ve bağımsızlığı ile ilgili güven sağlanması durumunda, denetim kalitesinin aslında denetim süreci içerisinde şekillendiğini söylememiz mümkündür.

#### **2.7.5. Denetim Firmasında Şeffaflık**

Şeffaflık ilkesi, denetlenen firmanın ticari sırları dışında kalan tüm finansal ve finansal olmayan bilgilerin kapsamlı bir şekilde zamanında doğru ve anlaşılabilir olarak sunulmasını ifade etmektedir (Arsoy Poroy' dan aktaran Ceyhan, 2014: 92).

Firmalar hakkındaki bilgilerin açık ve şeffaf bir şekilde sağlanması sunulması denetim kalitesini etkileyen ana unsurlardan biridir. Avrupa birliği tarafından 2008 yılında hazırlanan 8. yönerge ile şeffaflık raporları yıllık olarak beyan edilmektedir. Yayınlanan bildiriye göre şeffaflık raporlarında olması gereken hususlar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (Senal, 2011: 28):

- Denetim firmasının idari yapısının beyan edilmesi
- Denetim firmasının iç kontrol yapısının belirtilmesi
- Yasal ve ortaklık yapının belirtilmesi
- Denetim firmasının mensup olduğu meslek kuruluşu ve bu kuruluşun yasal ve yapısal düzenlemelerinin belirtilmesi

- Kalite güvence incelemesinin en son ne zaman yapıldığının belirlenmesi
- Son on yılda denetimi yapılan şirketlerin listesi
- Denetçilerin sürekli eğitimi hakkındaki sürecin beyan edilmesi
- Denetçi firmanın bağımsızlık çalışmalarının beyan edilmesi
- Denetim firmasının elde etmiş olduğu ücretler ve hangi faaliyetlerden elde edildiğinin beyan edilmesi

Son zamanlarda yaşanan büyük skandallar ve yolsuzluklar yüzünden, bağımsız denetim raporu kullanıcılarını büyük bir güvensizlik içerisine itmiş ve denetim mesleğine olan ilgi zayıflamıştır. Bu yüzden şeffaflık raporu denetime karşı kazanılan güvensizlik duygusunu ortadan kaldırmak ve kaliteli bir denetim oluşturmak için önemli bir faktördür.

Şeffaflık raporu ülkelere göre farklılıklar göstermektedir. Örneğin Almanya' da şeffaflık raporu denetçiler ve denetim firmalarını kapsarken bu durum Türkiye' de sadece denetim firmalarını kapsamaktadır. Ülkemizde 12.07.2008 tarihinde Resmi Gazete' de yayınlanan şeffaflık raporu, ilgili kuruluşların her finansal dönemin bitişini takip eden üç ay içerisinde kendi internet siteleri üzerinden yayınlamaları zorunlu hale getirilmiştir. Kuruluşların hazırlaması gereken şeffaflık raporunun içeriği, en az aşağıdaki bilgileri kapsamak zorundadır (Çalgan, 2008: 41)::

- Kuruluşun ortakları ve hukuki yapısı hakkında bilgi
- Kuruluşun bağlı olduğu ulusal veya uluslararası düzenleyici kuruluşların yapısal ve hukuki özelliklerinin açıklanması
- Kuruluşun örgüt yapısının açıklanması
- Kalite güvence sisteminin etkinliğine yönelik açıklama
- Bağımsızlık şartlarının oluşturulması ile ilgili açıklama
- Denetçilerin mesleki sürekli eğitimi ile ilgili izlenen politikalar hakkında açıklama

Yukarıda belirtilen şeffaflık raporlarının yanı sıra, denetim faaliyeti sonunda elde edilen denetim raporunun da denetim kalitesine etkisi söz konusudur. Finansal tablolar üzerinde mesleki bir incelemenin yapılmış olduğunun tek göstergesi olan

denetim raporunun kullanıcılara hitap eder şekilde hazırlanması ve sunulması gerekmektedir. Bu bağlamda (TÜRMOB:8):

- İşletme içi ve dışı finansal tablo kullanıcılarına hitap eden bir denetim raporu düzenlendiğinde
- İncelenen finansal tablolar hakkında belirtilen denetçi görüşü açıkça ifade edildiğinde
- Denetçinin sübjektifliğinin ortadan kaldırılması hakkında denetim komitesi ile irtibata geçilerek oluşturulan denetim raporlarının bağımsız denetim kalitesini arttıracığını söyleyebiliriz.

### **2.7.6. Denetim Ücreti**

Bağımsız denetim ücreti, denetim faaliyeti gerçekleştirilen müşteri firmanın denetlenmesi için gerekli olan süre ile, belirlenmiş olan saatlik ücretin çarpılması sonucu ortaya çıkan tutardır (Yahyaoğlu, 1991: 81).

Denetim faaliyeti sonunda denetçi firmaların müşteri firmalardan talep ettikleri ücret, bağımsız denetim kalitesini etkileyen önemli unsurlardan biridir. Çünkü denetim firmaları piyasa koşullarında rekabeti sağlayabilmek ve müşteri kazanabilmek için denetim faaliyeti çalışmasının süresini kısaltarak talep edilen ücret miktarını minimum düzeye çekmektedirler. Bu durum denetim faaliyetinin kısıtlı bir süre içerisinde gerekli özen ile yapılmamasını ve tatmin edici bir hizmetin sağlanmamasını ortaya çıkarmaktadır (Ulusoy, 2007: 187).

Amerika’ da yapılan çalışmalar sonucunda müşteri firmanın, yüksek ücret talep eden bağımsız denetçi firmaların diğer denetçi firmalara oranla daha kaliteli denetim faaliyeti yerine getirdikleri algısını saptamışlardır (Senal, 2011: 30).

Craswell (2002), yapmış olduğu çalışmada 1994 ve 1996 yılı verilerini kullanarak Avusturya’ da toplam denetim ücretlerine her bir müşteriden talep edilen denetim ücretlerini oranlayarak, denetim kalitesinin denetim ücretlerine olan bağımlılığını araştırmıştır. Çalışmanı sonucunda denetim kalitesi ile denetim ücreti arasında bir bağımlılık olmadığını tespit etmiştir (Craswell, 2002).

DeAngelo ise denetim ücretleri hakkında, büyük denetim firmalarının yüksek ücretler ile müşteriden elde etmiş oldukları hasılatın toplam firma hasılatı içerisinde cüzi bir paya sahip olduğunu belirterek, büyük bağımsız denetim şirketlerinin denetim konusunda daha bağımsız hareket edeceklerini belirtmiştir (DeAngelo, 1981: 183-199).

Bağımsız denetim piyasası koşullarında standart bir ücret söz konusu değildir. Bu yüzden kamu yararının sağlanması için doğru, güvenilir ve bağımsız şekilde denetim faaliyetini yerine getiren bağımsız denetçilerin, bu tutumlarını daha sağlıklı olarak sürdürebilmeleri için primli ücret sistemi ile çalışmaları gerekmektedir. Denetim firmalarının bağımsız denetimin etkinliği, firmaya kazandırılan değer ve denetçilerin meslek niteliklerinin yanı sıra denetlenen firmanın yapısı, yoğunluğu ve denetim işinin zorluğu gibi etkenleri dikkate alarak primli şekilde ücret talep etmesi, denetim faaliyetinin daha kaliteli bir şekilde tamamlanmasını sağlayacaktır (Varıcı, 2011:98).

#### **2.7.7. Denetim Firmasına Rotasyon Uygulaması**

Rotasyon kelimesi muhasebe literatüründe, denetim faaliyetini devam ettiren denetçilerin belirli süreler sonrasında değiştirilmesini ifade etmektedir. Rotasyon ile bir işletmenin sürekli aynı denetçiler tarafından denetlenmesi engellenmektedir. Böylece denetimde bağımsızlık ve tarafsızlığın sağlanması amaçlanmaktadır (Göğer, 2006:23).

Denetim ile denetim faaliyeti yerine getirilirken geçen süre zarfı arasında negatif bir ilişki söz konusudur. Bu negatifliğin iki temel sebebi vardır. Birincisi denetçinin takdir hakkının denetim süresi içerisinde olumsuz etkilenmesi, ikincisi ise denetim süresi içerisinde denetçi ile müşteri arasında kişisel bağların oluşması ve bağımsızlıktan uzaklaşılmasıdır. Bahsedilen bu etkenlerin yanı sıra rotasyon işlemi sonrasında yeni sözleşmeye imza atan denetçinin müşteri firma hakkında önceki dönem bilgilerine sahip olmaması verilecek her hangi bir kararda hatalı bilgi riski ortaya çıkabilmektedir (Ceyhan, 2014: 95).

Denetçi rotasyonu uygulamasını savunan araştırmacıların bir çoğu bu işlemin beş yıllık bir periyottan sonra sağlanmasının denetçilerin bağımsızlığını olumlu etkileyeceğine inanmakta iken bir çoğu da rotasyon işleminin maliyetli olduğu endişesiyle bu fikre karşı çıkmaktadır. Bir çok ülkede zorunlu hale getirilen rotasyon uygulamasının sebepleri ise aşağıda belirtilmiştir (Senal, 2011:34).

- Müşteri ile yoğun temas
- Yönetime yakınlık
- Kişisel konular sonucu ortaya çıkan çıkar çatışması
- Mesleki şüphencilik yetersiz bulunmaması
- Umursamama ve körelme
- Önceki yıl yapılan denetim çalışmasında ki çalışma kağıtlarına dayanma
- Sözleşme yenileyebilmek için müşteriyi memnun etme çabası
- Daha az tecrübeli denetim ekibi

Avrupa Birliği tarafından yayınlanan 8. Yönergede denetim faaliyetini yerine getiren sorumlu baş denetçinin yedi yılda bir değişmesini ve iki yıl geçmeden tekrar aynı firmaya denetçi olarak denetleyemeyeceği hükmünü getirmiştir. Fakat ilgili hüküm üye ülkelerin inisiyatifine bırakılmış olup AB düzenlemelerinde rotasyon uygulaması zorunlu olmadığı görülmektedir (Kılıç, 2009).

Ülkemizde rotasyon uygulaması ise TTK' nın 400. Maddesi ve Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 26. Maddesi uyarınca, “on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seğilemez” hükmü yer almaktadır (KGK <http://www.kgk.gov.tr>).

TTK ve BDDK da yapılan rotasyon düzenlemelerinin yanı sıra Sermaye Piyasası tebliğinde de denetçiye yedi yıllık sürenin sonunda rotasyon uygulaması getirilmiş fakat aynı denetçinin aynı firmayı denetleyebilmesi için iki yıllık bir zamanaşımı belirlenmiştir. Bu farklılığın yanı sıra Sermaye Piyasa Kurulunu Seri: X No:22 sayılı tebliğinin üçüncü kısım 6. Maddesine eklenen üçüncü fıkraya göre yedi yıllık süre zarfı sonunda uygulanacak rotasyon işleminin, aşağıdaki maddelerin yerine

getirilmesi halinde zorunlu olmayacağı istisnasını getirmiştir. Bu maddeler (SPK, Seri: X, No:22);

- Denetçi ve üzeri ünvanlı denetim kadrosunda yer alan kişilerin 25' sorumlu ortak baş denetçi olmak üzere toplam denetim ekibinin 75 kişiden oluşması ve asgari sayının muhafaza edilmesi,
- Kuruluş bünyesinde kalite kontrol sisteminin gözetiminden sorumlu tam zamanlı görevlendirilecek en az 2 sorumlu ortak baş denetçi, 2 baş denetçi ve tam veya yarım zamanlı görevlendirilecek yeter sayıda denetçiden oluşan bir kalite kontrol güvence komitesi oluşturulması,
- Kuruluş tarafından yukarıda belirtilen asgari sayıda denetim kadrosunun, kalite kontrol sisteminin gözetiminden sorumlu komite üyesi sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi ve diğer denetçilerin, kalite kontrol sisteminin çalışmasına ve gözetimine ilişkin esasların, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanma tarihinden en az 9 ay önce Kurula bildirilmiş olması,
- Bir hesap dönemine ait finansal raporlara yönelik bağımsız denetim raporlarına ilişkin kalite kontrol sonuçlarının, kalite kontrol çalışmalarının kapsamını ve sonuçlarını içerecek şekilde düzenlenmiş bir rapor şeklinde, bağımsız denetim çalışmalarının mesleki ilkelere, ilgili düzenlemelere, kuruluş tarafından belirlenen kalite güvencesi ilke ve uygulamalarına uygunluğunu ve hazırlanan bağımsız denetim raporlarının gerçek durumu yansıttığını beyan eden bir yönetim kurulu kararı ile birlikte her yıl haziran ayı sonuna kadar kurula iletilmiş olması durumunda bu şartları sağlayan denetim firmalarına tebliğde belirtilen 7 yıllık rotasyon süresi uygulanmaz.

### **2.7.8. Denetim Dışı Hizmetler**

Denetçinin, müşteri firmaya denetim faaliyeti dışında sağlamış olduğu hizmetleri kapsayan ve güvence dışı hizmetler olarak da adlandırılan denetim dışı hizmetler; mevzuat veya sözleşmenin gerektirdiği hizmetlerin yanı sıra birçok işletmeden hizmet bilgisine sahip olan denetçilerin daha nitelikli faaliyet göstereceği hizmetler şeklinde tanımlanmaktadır. Bu hizmetler arasında vergi hizmeti en yaygın denetim dışı hizmetler arasında yer almaktadır.

Düzenleyici kuruluşlar ve denetçi firmaları, denetçinin bağımsızlığını zedelememesi açısından denetçilerin müşteri işletmeye yapmamaları gereken faaliyetleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Arslan, 2010: 204).

- Defter tutma,
- Finansal tablo düzenlemelerine yardımcı olmak veya finansal bilgi sistemlerinin tasarımı veya uygulamasını geliştirmek,
- Değerleme hizmetleri,
- Doğruluk görüşleri veya ortak denetim raporlarına katkı,
- Yönetim fonksiyonları veya insan kaynakları,
- Yatırım danışmanlığı,
- Aracılık yapma veya ticari ilişkilere karışılması,
- Hukuki hizmetler ve belirtilen denetim dışı işlemler haricinde ilgisi olunmayan danışmanlık işlemlerinin yapılması şeklinde ifade edebiliriz.

Sarbanes Oxley yasası ve Menkul Kıymetle ve Borsalar Komisyonu (SEC)' in getirmiş oldukları düzenlemeler gereği, danışmanlık hizmeti sağlayan denetçi, aynı firmaya bağımsız denetim konusunda hizmet verememektedir. Ülkemizde ise Sermaye Piyasası Kanunu' nun Seri: X, 22, md.13' deki tebliği ile bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler danışmanlıklarını yaptıkları müşterilerine aynı dönem içerisinde bağımsız denetim faaliyeti hizmeti verememektedirler. Bu ifade Bağımsız Denetim Yönetmeliği' nin 26.12.2012 tarihinde yayımlanan düzenlemenin beşinci bölümü md.22, 5. Fıkrasında “*Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.*” şeklinde hükme bağlanmıştır (Ceyhan, 2014:97).

### 2.7.9. Yasal Sistem

Yasal sistem; denetçinin yasal sorumluluğunu, denetim işlevinin niteliğini, amacını ve bu amaçlara ulaşmak için bağımsız denetçide bulunması gereken sorumlulukları tanımlamaktadır. Dolayısıyla denetim kalitesini etkileyen başka bir faktör olarak karşımıza çıkan yasal sistem etkeni doğrultusunda ülkeler birbirleriyle koordineli olarak denetim kalitesini artırıcı düzenlemeler ve standartlar geliştirmektedirler.

Mande ve Lee (1995), yapmış oldukları çalışmada Amerika’ da 1995 yılından sonra gerçekleşen, denetçilerin yasal sorumluluğunu azaltan düzenlemeleri incelemiştir. İnceleme sonucunda Big4 olarak nitelendirilen Deloitte&Touch, Ernst&Young, KPMG ve PriceWaterhouse şirketlerinin müşterilerinin 1995 yılından sonra yüksek tahakkuklarının olduğunu saptamışlardır. Araştırmada yasalar ve denetçi sorumluluğunun azaltılması sonucunda denetim kalitesinin azaldığına dikkat çekilmiştir (Lee ve Mande, 1995: 105).

Choi ve Wong (2007) ise, yapmış oldukları çalışmada, ülkemizin de içinde bulunduğu 39 ülkenin muhasebe ve bağımsız denetim konusundaki yasal sistemini incelemiştir. Çalışma sonucunda yasaların yetersiz olduğu kanısına varan Choi ve Wong, bu durumun denetçinin kontrol gücünü azalttığını ve denetim raporu kullanıcılarını uyaran bir araç olma özelliğini ortadan kaldırdığını ifade etmişlerdir (Choi ve Wong, 2007: 39).

Yasal düzenlemeler üçüncü kişilerin hak ve güvencelerini koruyan hükümlerdir. Dolayısıyla işletme içi ve dışı finansal rapor kullanıcıları, denetim faaliyetinden geçmiş finansal tablolar da meydana gelen şüpheli durumlarda yasal sisteme güvenirlir ve buradan almış oldukları güç ile hareket ederler.

### 2.7.10. Kurumsal Yönetim ve Etik Kurallar

İşletme bilimi literatüründe ilk olarak Richard Eells tarafından 1960 yılında kullanılan “kurumsal yönetim” kavramı, otoritelerin devletleri, milletleri ve şehirleri yönetmesi ile işletmelerin göstermiş olduğu yönetim şekliyle benzerliklerden ortaya çıkmış ve temel olarak olması gereken temsili yönetim anlayışını ifade etmektedir. Dar

anlamda kurumsal yönetim bir kurumun, finansal ve entelektüel sermayeyi çekmesine ve ait olduğu toplumun değerlerine saygı göstererek etkili bir şekilde çalışmasına, bu çalışmanın sonucunda ortaklara ekonomik değerler sağlanmasına imkan tanıyan her türlü yasa, yönetmelik ve yönergeleri ifade etmektedir. Geniş anlamda kurumsal yönetim ise, küresel ekonomi içerisinde modern bir yaşam ortaya koymak için insanların örgütlemiş olduğu herhangi bir kurumun yönetiminin amaçlara ulaşma doğrultusunda düzenlenmesi olarak ifade edilmektedir (Yayla, 2006: 125).

Denetim firmaların kurumsal yönetim, organizasyon içerisinde bulunanların görev ve sorumluluklarının açıkça ifade edilmesi ile başlayan bir süreçtir. Görev ve sorumlulukların açık ve anlaşılır şekilde ifade edilmesi, organizasyon içerisinde bulunan çalışanların yerine getirmesi gereken görev sorumlulukları hakkında net bilgi sahibi olmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla karışıklığa ve karmaşaya ihtimal verilmeyen organizasyon yapılarında denetim kalitesinin etkinliğini arttırmaya yönelik bir kavram olduğunu belirtebiliriz (Göğer, 2006: 21).

Kurumsal yönetimin sadece denetçi firmalarının değil, müşteri firmalarının da bu yönetim anlayışını benimsemeleri ile bu yönetim anlayışının denetim kalitesine etkisini daha anlamlı hale getirecektir. Bağımsız denetimin en önemli amaçlarından birisi olan finansal tablolara güvenirliliğin sağlanması için, müşteri firmanın gerekli tabloları hazırlarken ki geçen süreci iyi ve sistematik şekilde işlemesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu durum ancak iyi bir kurumsal yönetim anlayışının uygulanmasıyla gerçekleşebilmektedir.

Kurumsal yönetim anlayışının iki temel amacı bulunmaktadır. Bu amaçlardan ilki büyük pay sahiplerinin küçük pay sahiplerinin gerçekleştirmiş olduğu yatırımlar konusunda aldatmalarını önleyerek firmaların değeri konusunda güvenilir ve sağlıklı bilgiye sahip olmalarını sağlamaktır. İkincisi ise yöneticileri, kişisel amaçlarını yerine getirmektense firmanın değerini maksimize etmek için çabalamaları konusunda motive etmektir. (Arsoy, 2008: 20).

Etik, insanların davranışlarındaki doğruluk ve yanlışlık sınırının belirlenmesidir. Daha geniş ifade etmek gerekirse insanların sosyo kültürel ortamda kişisel veya toplumsal bağlarını oluşturan değerlerin iyi-kötü yada doğru-yanlış gibi

ahlaki kavramlar açısından araştıran felsefe disiplini olarak tanımlayabiliriz. Etik kurallar toplumlar tarafından kediliğinden ortaya çıkan ve hiçbir yazılı kural veya yasaya dayanağı olmayan kurallardır (Şimşek vd., 2003: 395).

Kurumsal yönetim; sosyal sorumluluk bilince ve etik kurallar çerçevesinde kanunlara ve yasalara uygunluk gösterilmesiyle örtüşen bir yaklaşımdır. Sorumluluk bilincinin yüksek olduğu kurumsal yönetim anlayışı etik kurallar ile doğrudan ilişkilidir. Dolayısıyla etik davranış sergilenerek ulaşılmak istenilen amaç toplumda ve yetkili otoritelerde meydana gelebilecek yolsuzluk ve güvensizliğin karşısına geçmektir (Abdioğlu, 2007: 194).

Bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının uyması gereken etik ilkeler şu şekildedir (SPK, seri X, No:22):

- Mesleki şüphecilik: Bağımsız denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak, bağımsız denetimi, mesleki şüphecilik anlayışıyla planlayarak yürütür,
- Bağımsızlık: Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir,
- Mesleki özen ve titizlik: Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar,
- Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı: Denetçiler mesleki faaliyet dışında kalan ticari, sınai ve zirai hiçbir faaliyetle uğraşamazlar, başka bir denetim firmasına ortak olmaz veya görev alamazlar, meslek onuru ve haysiyetine uygun düşmeyen davranışlarda bulunamazlar,
- Reklam yasağı: Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, müşteri kazanmak için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler,
- Sır saklama yükümlülüğü: Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına

dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar,

- Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet yasağı: Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler. Özellikle bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ve bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar. Diğer düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklıdır.

Etik kavramının yeterince anlaşılıp uygulanmadığı bir kurumda kurumsal yönetimin başarı göstermesi beklenemez. Organizasyon içinde bulunan en asttan en üsse kadar tüm seviyedeki çalışanların etik ve ahlak ilkelerine en iyi şekilde uyması durumunda kurumsal yönetim anlayışı da en iyi şekilde beslenecektir ve organizasyon amaçlarına ulaşmada çok daha etkili olacaktır (Özalp ve Kırel, 2004: 240).

#### **2.7.11. Denetim Bilinci**

Denetim faaliyeti sonucunda ortaya çıkan denetim raporunu kullanacak olan işletme içi ve dışı kullanıcıların denetim konusunda sahip oldukları bilgi ve bilinç, denetim kalitesini olumlu etkileyecektir. Aksi takdirde bu kullanıcıların bilinçsizce raporları incelemesi, hali hazırda ortaya konulmamış bir husus üzerine yanlış kararlar vermesine sebep olacaktır.

Denetlenen şirketlerin ve denetim raporundan faydalanan üçüncü kesimlerin, kaliteden yoksun şekilde gerçekleştirilen bağımsız denetimin ortaya çıkaracağı olumsuz sonuçlar karşısında ellerinde bulundurdukları yasal hakların bilgi ve bilincinde olmaları, denetim firmalarını daha kaliteli faaliyet göstermeye itmektir (Göger, 2006: 23).

Bağımsız denetim şirketleri, müşterilerinin her zaman kaliteli bir denetim istediklerinin farkında olmaları gerekmektedir. Aynı zamanda müşteri firmada yapılan

her denetim aşamasının kaliteli olması gerektiğini arttıracak düzenlemeler getirmekte ve politikalar oluşturmaktadır (Ceyhan, 2014: 102).

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

İç denetim sistemi, işletmelerin etkinlik kapsamlarını inceleyerek risk ve kontrol değerlendirme yöntemlerine destek sağlamakta ve risk ve kontrol faaliyetlerine ilişkin öneriler geliştirerek kontrollerin uygunluğunu test etmektedir. İç denetim faaliyetleri; uygunluk denetimi, operasyonel denetim, finansal denetim ve bilgi sistemleri denetimi gibi çeşitli denetim uygulamalarını da içermektedir. Kapsadıkları denetim türü işlevleri sayesinde, işletmelerin bilgi sistemleri güvenliği ve raporlama kalitesi yönünden vazgeçilmez bir kontrol sistemi sağlayan iç kontrol sistemi, işletmeyi bütün yönleri ile irdelediği için ortaya çıkabilecek hata ve hilenin de önüne geçmektedir (Senal, 2011: 45).

İşletme yönetimi için iç kontrol sistemi, olması gereken temel fonksiyonlardan biridir. Dolayısıyla son zamanlarda meydana gelen muhasebe skandallarının önlenmesi bağımsız denetçilerin üzerine vazife olurken işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması zorunlu hale gelmiştir. İç kontrol, sadece muhasebesel ve finansal olayların kontrolü ile sınırlı değildir. Bu çerçevede işletmelerde iç kontrol (Bozkurt, 2014: 72; Ceyhan,2014: 102):

- Tam ve doğru bilgiye zamanında erişim sağlanması
- Finansal raporlarda ortaya çıkabilecek hata ve hile riskinin en aza indirilmesi
- İşlemlerin güven çerçevesinde yapılabilmesi
- Faaliyetlerin aksamasına neden olan etkenlerde işletme yönetimine destek olmak gibi işlemlerden oluşmaktadır.

İç kontrol sisteminin, işletmelerin göstermiş olduğu faaliyet ve çalışma koşulları göz önüne alınarak oluşturulması ve etkili bir şekilde kullanılması, organizasyon içerisinde yer alan çalışanların iş birliği olduğunu ve sorumluluk sahibi, örgütsel bağlılığı olan insanlar olduklarını göstermektedir

İşletmelerde ki iç kontrol sisteminin amaçları (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 95).

- İşletmenin elinde tuttuğu varlıklarını korumak

- Bilgilerin doğru ve güvenilir olduğundan emin olmak
- İşletmenin göstermiş olduğu faaliyetlerin kanunlara, prosedürlere ve yönergelere uygunluğunu sağlamak
- Kıt kaynaklarla maksimum verimlilik sağlamak
- Belirtilen vizyon ve misyon çerçevesinde, işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamak.

İç kontrol sistemi ne kadar güvenilir olursa firmaya duyulan güven de o kadar iyi olmaktadır. Öyle ki etkin iç kontrol sistemine sahip firmaları denetleyen denetçi daha az denetim testleri uygulayacaktır. Bu yüzden denetçiler herhangi bir denetim faaliyetine başlamadan önce firmaların iç kontrol sistemlerini test etmektedirler (Cömert Doyrangöl, 2007: 302).

Bağımsız denetim çalışmasına başlamadan önce denetim çalışmasının planlanmasında yer alan iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesi, bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkilemesiyle birlikte aynı zamanda denetim süresinin kısalmasını ve müşteri firmanın daha düşük ücretler ödemesini de sağlamaktadır. Ancak iyi bir iç kontrol sistemi organizasyon içinde bulunan çalışanların veya üçüncü kişilerin hata ve hilelerini tespit ederek engelleyebilmekte iken üst yönetimin yapmış olduğu hileleri tespit edememektedir. Burada sorumluluk mesleki önem ve titizliği, şüpheciliği ve tecrübelerinden yararlanan denetçi üzerindedir. Dolayısıyla denetçi bu bilgi ve becerisini kullanarak üst yönetim tarafından yapılan hata ve hileleri tespit edebilir (Yayla, 2006: 106; Erol, 2008: 32).

### **2.7.13. Denetim Komitesi**

Örgüt kültüründe finansal tabloların hazırlanması görevi muhasebe bölümüne aitken, hazırlanan bu tabloların denetimi ve kontrolü ise finans ve mali işlerden sorumlu üst düzey yöneticiye aittir. Bu sistem içerisinde en üst sorumluluk yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu, finansal tabloların oluşturulması, iç kontrol sisteminin etkili ve güvenilir bir şekilde işlenmesini denetim komitesine devretmiştir (Çıtak, 2007: 10-11).

Denetim komitesinin asıl amacı, finansal tabloların güvenilir ve doğru şekilde oluşturulması, iç kontrol sisteminin yapısı ve iç ve dış denetçilerin denetim faaliyetini

yerine getirirken izlenip takip edilmesi de dahil olmak üzere işletmenin finansal raporlama sürecini takip etmektir. Aynı zamanda muhasebe standartlarının nasıl uygulanacağı konusunda tartışmalar yaşayan denetçiler ile firma yönetimi arasında bir köprü görevi görmektedir. Dolayısıyla daha kaliteli bir denetim faaliyeti sürdürülebilmesi için, zıt görüşleri birbirine uyumlaştırmaktadır (Kusnadi vd., 2015).

Denetim komitesi üyelerinin bağımsız olması ve muhasebe, denetim ve kontrol işlemlerinde gerekli bilgi düzeyine sahip olması, komitenin daha etkin bir şekilde çalışmasını sağlamaktadır. Yapılan araştırmalar sonucunda aktif ve bağımsız olarak çalışan denetim komitesine sahip olan firmaların hileli veya hatalı finansal raporlar sunmasının çok düşük olduğu gözlemlenmektedir. Çünkü etkili bir denetim komitesi, iç kontrol sisteminin oluşturulması ve güvenilir bir şekilde çalışmasında önemli bir etkiye sahiptir (Akçay ve Bilen, 2018: 248).

SPK Seri: X, No:22, 6. Bölüm, md.25' e göre denetim komitesinin bağımsız denetim ile olan ilişkisi maddeler halinde şu şekilde belirtilmiştir (SPK, Seri: X, No:22);

- Payları Borsada işlem gören ortaklıklar, Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde, en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Denetim komitesi kurma zorunluluğu bulunmayan işletmelerde, denetim komitesince yapılan işler, yönetim kurulunca yerine getirilir,
- Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir,
- Bağımsız denetim kuruluşu; ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce ortaklık yönetimine ilettiği Kurulun muhasebe standartları ile muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları, derhal denetimden sorumlu komiteye yazılı olarak bildirir

- Ortaklığın muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir,
- Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

#### **2.7.14. Kalite Güvence Sistemi**

Kalite güvence sistemi, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 4. Maddesi gereğince kamuoyunun yapılan bağımsız denetime karşı güvenini sağlamak ve bağımsız denetim için gerekli kaliteyi oluşturabilmek için bağımsız denetçi ya da kuruluşu tarafından yapılan denetim faaliyetinin, belirlenen standart ve ilkelere göre uygun şekilde yapılmasını garanti etmek amacıyla oluşturulan bir sistemdir (Ceyhan, 2014:107).

Avrupa Birliği 8. Yönergesine göre kalite güvence sisteminin, inceleme yapılan yasal denetçiler ve denetim kuruluşlarından bağımsız olarak oluşturulması ve kamu gözetimine tabi tutulması gerektiğini belirtmektedir. Ayrıca bu yönergeye göre tüm yasal denetçiler ve kurumlarının bir kalite güvence sistemine tabi olma zorunluluğu getirmiştir.

Kalite güvence sistemleri, sistematik bir bağımsız görüş veya kanaat sunabilmesi için elde edilen güvenilir bulguların objektif bir şekilde değerlendirilmesini ifade etmektedir. Kalite güvence sistemlerinin bilginin güvenilirliğini arttırmak ve karar vermeyi kolaylaştıracak şartlarda bilgi ortaya koymak üzere iki boyutu vardır. Öyle ki kalite güvence sistemleri, bilgi sağlayıcısının tarafsız olması ve incelenen bilginin güvenilir olması açısından değerli kabul edilir (Güredin, 2008).

Türkiye’ de kamu gözetimini Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu gerçekleştirmektedir. Kurulun 08.07.2012 tarihli Resmi Gazete’ de yayınlanan yönetmelik ile başlıca görev ve yetkileri aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır (KGK <http://kgk.gov.tr>):

- Finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla uluslararası standartlarla uyumlu TMS’leri oluşturmak ve yayımlamak.
- TMS’lerin uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.
- Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını TMS’ler doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu TDS’leri oluşturmak ve yayımlamak.
- Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilme şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, gerekli şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek resmi sicile kaydetmek, yetkilendirilenleri ve yetkileri askıya alınan veya iptal edilenleri Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli açık olacak şekilde listeler halinde ilan etmek.
- Bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak amacıyla bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının yayımladığı standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.
- Mevzuata aykırılıkları tespit edilen bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları hakkında uygulanacak idari yaptırımlara karar vermek, gerektiğinde bunların faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.
- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarında aranacak nitelikler ile bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş veya yetkilendirme şartlarını ve

çalışma esaslarını belirlemek, bunlara yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, kalite güvence sistemini oluşturmak, bu sisteme yönelik incelemelerin usul ve esaslarını belirlemek ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.

### **2.7.15. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemi**

Denetimde kaliteyi sağlayabilmek ve kamuoyunun denetime olan güvenini arttırabilmek için tüm denetim işlemlerinin ulusal ve uluslararası denetim standartlarına uygun şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Bu uygunluğu sağlamak denetim firmalarının görevidir. Dolayısıyla denetçi firmalar gerekli politika ve prosedürleri oluşturarak kendi kalite kontrol sistemlerini ortaya koymaktadırlar (Göğer, 2006: 9).

ISA 210 kapsamında Bağımsız denetim Kalitesinin Kontrolü aşağıdaki başlıklar altında incelenmektedir (Şavlı, 2007:4).

- Müşteri kabulü ve devamlılığı
- Bağımsız denetim ekibinin oluşturulması
- Bağımsız denetim ekibinin sorumlulukları
- Denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve gözetim

SPK' nın Seri: X, No: 28, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'e göre, bağımsız denetimin kalitesinin artırılmasını sağlamak amacıyla, bağımsız denetim kuruluşlarının bünyelerinde en az bir sorumlu ortak bağımsız denetçi nezaretinde çalışacak bir kalite kontrol komitesi kurulması ve bu komite tarafından kurula periyodik raporlama yapılması zorunluluğu getirilmiştir (SPK, Seri: X, No:28).

AICPA tarafından geliştirilen genel kabul görmüş denetim standartları, denetçilerin uyması zorunlu olduğu standartlardır. Bu standartların genel amacı kaliteli bir denetim faaliyeti gerçekleştirebilmek için denetim standartlarının çevresini

belirlemektir. Kalite kontrol standartları ise, gerekli personelin işe alım sürecinden, bu personelin mesleki yeterliliği, eğitimi, personele gerekli görevlerin tanımlanması, uygun değerlendirme ve ücret sistemlerini ve denetimde görev karmaşıklığının değerlendirilmesi işlemlerini kapsamaktadır. Bağımsız denetim şirketleri kaliteli bir denetim sağlayabilmek için belirtilen politikaları benliklerine katmalı ve kontrol sistemini oluşturmalıdır (Ergun, 1999: 161).

### **2.7.16. Denetçi Bağımsızlığı**

Bulunduğu şartlara bağlı kalmaksızın, yerine getirmiş olduğu meslek faaliyetinin kendisine yüklemiş olduğu sorumluluklarının farkına vararak ahlaki ve etik değerler ile kamuya olan sorumluluklarını kişisel faydalarının önünde tutarak çalışmak mesleki bağımsızlığı ifade etmektedir. Bağımsız denetim faaliyetini yerine getiren denetçinin müşteri firma ile iş alakası içerisinde olmaması, denetçinin objektif bakış açısıyla dürüst bir şekilde yaklaşması ve denetlenen firmanın karar mevkilerinde denetçi yakınlarının olmaması gerekmektedir. Aksi durumlar ise bağımsız denetçinin bağımsızlığının etkilenmesine, bağımsız denetim kalitesinden uzaklaşılmasına ve kamuoyunun güveninin yitirilmesine sebebiyet verecektir (Ceyhan, 2014: 110).

Bağımsız denetimi zedeleyecek veya şüphe uyandıracak örneklerin bazılarını aşağıda değinilmiştir (Coşkun, 2009: 260).

- Müşteri firma veya işleri ile ilgili maddi çıkar sağlamak
- Müşteri firmanın özellikle karar mekanizmasındaki kişiler ile kişisel veya ailevi ilişkiler kurmak
- Denetleme hizmeti verilen müşterilere başka hizmetler de sunmak
- Şarta bağlı olarak sözleşme dışında ücret almak
- Müşteri firmanın idari organlarında görev almak
- Müşteri ile ticari ilişkiler içinde bulunmak olarak ifade edilebilir

Denetçinin bağımsızlığını etkileyen bir diğer önemli husus ise, müşteri firmanın tek taraflı olarak denetim sözleşmesini fesih etmesinin tanınmasıdır. Bu durum bağımsız denetçileri baskı altında bırakarak bağımsızlık dan uzaklaşılmasına sebep olmaktadır. Fakat Türk Ticaret Kanunu' nun 399. Maddesi 2. Fıkrasına göre

denetim sözleşmesinin fesh edilmesi, sadece bu kanunun 4. Fıkrasında belirtilen haklı sebeplerin ispat edilmesi sonucu tek taraflı yapılabilmektedir.

### 3.BÖLÜM

#### BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ VE FİNANSAL PERFORMANS İLİŞKİSİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Küreselleşme ile artan ticaret, dünya üzerinde rekabetin zorlaşmasına ve giderek artmasına sebebiyet vermiştir. Ortaya çıkan rekabet ortamı sadece uluslararası ticaret yapan firmaları değil ulusal bazda etkinlik gösteren firmaları da etkilemektedir. Çünkü artık küresel piyasalar sayesinde ve teknolojinin de büyük etkisiyle kişi veya firmaların ihtiyaç duydukları ürün veya hizmetleri ulusal ve uluslararası sektörlerden rahat bir şekilde temin etmeleri mümkün hale gelmiştir.

Bahsetmiş olduğumuz rekabet ortamında işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için bu koşullara ayak uydurması ve rekabet edebilme gücünü arttırması gerekmektedir. Öyle ki bu rekabet ortamında ürün, hizmet ve süreçlerinde kaliteden ödün vermemeleri gerekmektedir. Fakat günümüzde işletmelerin rekabet koşulları sadece sunmuş oldukları ürün ve hizmetler ile sınırlandırmak doğru olmayacaktır.

Özellikle sanayi devriminden sonra çoklu yapılar ile kurulmaya başlanan işletmeler, aile şirketlerinden uzaklaşarak kurumsal bir yapı haline dönüşmeye başlamıştır. Ortak sayısının çokluğu ve yapılan işlerin giderek karmaşılaşması denetim gereksinimini ortaya çıkarmış ve işletmelerden bağımsız kişi veya kişilerce bu işlem yerinde getirilmeye başlanmıştır. Zamanla küreselleşme ile birlikte etkisini arttıran denetim faaliyeti, yasalarca korunması ve zorunlu hale getirilmesiyle birlikte bu işi ifa eden firmalarda piyasalarda çoğalmaya başlamıştır. İşte bu noktada tıpkı insanların ihtiyaçlarına cevap verebilme yetisi olarak tanımlanan kalite işletmeler içinde bir olgu haline gelmiş ve bağımsız denetim yaptıran işletmeler bu faaliyeti kaliteli şekilde yerine getiren denetim firmaları arayışına girmişlerdir.

Bağımsız denetim şirketinin yapmış olduğu denetim sonucunda müşteri firmanın finansal tabloları hakkındaki görüşünü bağımsız ve güvenilir bir şekilde

inceleyip görüşlerini bildirmesi ve denetim raporunu sunmasıyla sonlanan denetim faaliyeti aslında müşteri firma için yeni bir başlangıcın habercisidir. Çünkü ortaya koyulan denetim raporunu müşteri firmanın ilgili yatırımcıları, kreditorleri, işletme yönetimi ve ortakları gibi iç ve dış kullanıcıların incelemesinden geçecektir.

Bağımsız denetim faaliyeti ne kadar kaliteli olursa, denetim sonucunda ortaya çıkan raporlardan faydalanan iç ve dış kullanıcıların vermiş oldukları karar ve uygulamalar da o kadar kaliteli, doğru ve yerinde olacaktır. Kaliteli bir denetim sonucunda işletmelerin piyasadaki güveni artarak yatırımcılardan tam destek alabilecek ve sunmuş olduğu şeffaflık ile kredi sağlamada ve ortak edinmekte finansal olarak problemler yaşamayacaktır. Dolayısıyla işletmelerin finansal performanslarında artış meydana gelecek ve günümüzde en etkili rekabet tekniklerinden biri olan finansal performanslarını arttırarak zorlu ve koşullara dayalı bu rekabet ortamında varlıklarını sürdürmekte zorlanmayacaklardır.

### **3.1. İşletmelerde Finansal Performans**

Kelime anlamı olarak yerine getirme, herhangi bir görevi başarabilme, tapma ve uygulama gücü olarak tanımlanan performans, işletme tanımı olarak ise belirlenen amaçlara planlı bir şekilde etkinlik gösterilmesi sonucunda elde edilen nitel veya nicel değerler şeklinde tanımlanmaktadır (Akal, 1996).

Genel olarak performans, örgüt veya kişilerin önceden tespit edilmiş değerleri ile içinde buldukları durumun karşılaştırılarak çıkarımda bulunulmasıdır. Performans değerlemede amaç kamu veya özel sektörde çalışanların, işverenleri tarafından istenen yeterlilikleri yerine getirilip getirilmediğini saptamak ve bu saptamalar sonucunda işletmenin istenilen düzeyde verime ulaşmış olup olmadığını değerlendirmektir (Helvacı, 2002: 155-169; İplik, 2004: 195-205).

İşletmelerde performans ölçümü, yönetimin fonksiyonlarından olan kontrol işlevinin en önemli halkasıdır. Performans hedeflerinin belirlenmesi ve belirlenen hedefler ile ulaşılan performans değerlerinin karşılaştırılması, ortaya çıkan farklılıkların değerlendirilmesi işlemi kontrol işlevi ile yapılması ile amaçlanmaktadır (Sipahi, 2005: 23).

İşletmelerin, performans ölçme ve değerlendirmesi ile sağlamış olduğu faydalar aşağıda belirtilmiştir (Baki ve Ustasüleyman, 2001: 71).

- Firmanın nasıl ve ne şekilde işlediğini izleme olanağı verir
- Karşılaşılabilecek sorunlar, başarılı ve başarısız olunan konular hakkında firmaya faydalı bilgiler sağlar,
- Olası performans açıklarını belirlemeye yardımcı olur,
- Oluşturulan planlar doğrultusunda önceden belirlenen kaynak kullanımının ne derecede gerçekleştiğini gösterir,
- Ödüllendirme ve cezalandırma da etkili olmaktadır.

Ürettikleri mal ya da hizmet hangi alanda olursa olsun, işletmeler genelde bir amacı gerçekleştirmek ve belirli hedeflere ulaşmak için kurulurlar. İşletme yönetiminin esas amaçlarından biri de organizasyonun stratejik amaç ve hedeflerini en iyi şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Belirtilen stratejik amaç ve hedeflere ulaşılmasında ise performans değerlemelerinin öneli bir yeri vardır. Bir performans değerlemesinin başarıya ulaşması için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir (Zerenler, 2003: 204-205).

*Bilgi vericilik:* İşletmelerde performans ölçümü, örgütün hem iç hem de dış çevresi hakkında bilgi vermelidir.

*Gelişme Sağlayıcılık:* Performans ölçümü sonuçları sadece ilgili yöneticilerle değil çalışanlar ile de paylaşılarak, örgütün mevcut durumunun gelişmesini sağlamalıdır.

*Anlaşılabilirlik:* Performans ölçme sistemi, ortaya koyulan bilginin herkes tarafından anlaşılır ve kabul edilir olması gerekmektedir.

*Güncellik:* Performans ölçümü, kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgiyi zamanında sağlamalı, sürekli ve düzenli bir yapıda olmalıdır.

*Anlamlılık:* Performans ölçümlerinde baz alınan değerler, gerçekten ölçülmek istenen ile uygun olmalıdırlar.

*Esneklik:* Performans ölçme sistemi iç ve dış çevredeki değişime karşı duyarlı, dinamik ve esnek bir yapıda olmalıdır.

*Uygunluk:* İşletmelerin misyon ve vizyonuna uygun şekilde ölçme sistemleri uygulanmalıdır.

İşletmelerde performans ölçütleri birçok farklı boyutlarda ele alınabilir ancak bu çalışmamızda işletmelerin finansal performansları değerlendirilmiştir.

İşletmelerde finansal performans, işletme performansının finansal boyutunu ele almaktadır. Bu boyut işletmelerin yapmış oldukları yatırımları, karlılıkları ve almış oldukları risklerle ilgili mali sürekliliklerinin tespit edilmesidir. Finansal performans konusunda değerlendirme yapan kişi veya kuruluşlar işletmenin geçmiş yıl verilerini baz alarak işletmenin içinde bulunduğu durumu değerlendirerek gelecek hakkındaki planlarını bu doğrultuda gerçekleştireceklerdir (Şit, 2018: 23).

Finansal performans, firmaların parasal koşullarda meydana getirdiği faaliyet ve politikalarının sonuçlarını ölçmektedir. Bu sonuçlar sayesinde firmalar karlarındaki artış veya azalışları, büyüme oranları ve firma başarısı gibi birçok konuda bilgi sahibi olmaktadır.

İşletmeler finansal performanslarını ölçmek için belirli teknikler ve oranlar geliştirmişlerdir. Muhasebe biriminin ortaya koymuş olduğu veriler sayesinde bir önceki yıl veya yıllar ile içinde bulunulan mali yıl analize tabi tutulup, yöneticilere ve işletme ilgililerine, gelecek hakkında atmaları gereken adımlarda yol gösterici nitelik taşımaktadır. Öyle ki bu oranlar arasından en sık kullanılan yöntem oran analizi yöntemidir.

Oran analizi, matematiksel olarak iki değer birbirine bölünmesi ile ortaya çıkan verilerdir. İşletmenin finansal verilerinden elde edilen bu sonuçlar piyasada kabul görmüş oranlar ile kıyaslanarak yorumlanır. Oran yöntemi ile analizi gerçekleştirilen finansal veriler, hesaplar arasında matematiksel ilişkiler kurularak, işletmenin mali, ekonomik ve karlılık durumu ile ilgili bir sonuca ulaşılmaya çalışılmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2003: 606).

### **3.2. Bağımsız Denetim Kalitesi ve Finansal Performans arasındaki ilişki**

Son zamanlarda meydana gelen küresel finansal krizlerin dünya ekonomisi üzerindeki etkileri güvenilir ve yüksek kaliteli finansal raporlamanın önemini bir kez daha ortaya koymuştur. Kaliteli finansal raporlamanın elde edilebilmesi kote edilen

bağımsız denetim firmalarının müşteri firmaların finansal tablolarını kaliteli ve mesleğe uygun şekilde incelemesine bağlıdır. Denetim kalitesi, kamu yararını gözeten, düzenleyici ve denetleyici kuruluşların önemli bir parçasıdır. Kamu da yer alan işletme içi ve dışı kullanıcılar kaliteli finansal tablolar sayesinde yatırımlarına ve karlılıklarına yön vermektedirler (Baker vd., 2015: 138).

Kaliteli bağımsız denetim faaliyeti sonucunda elde edilen denetim raporu sayesinde işletmelerin kreditorlerinin bu finansal tablolara güven duymasını ve kredi vermek konusunda endişelerinin yok olmasına sebep olmaktadır. Bu durum işletmelerin finans kaynağı elde etmesine ve bu finans kaynağını, yatırıma veya getiriye dönüştürerek finansal performanslarının artmasını sağlamaktadırlar.

Bağımsız denetim kalitesi görüşü, muhasebe çalışmalarında geniş bir yere sahiptir. İşletmeler muhasebe bilgilerinin kalitesini desteklemek ve finansal tablo kullanıcılarının işletmeye karşı olan güvenini sağlamak için denetime ihtiyaç duyarlar. Fakat finansal tablolarının daha güvenilir olmasını isteyen işletmeler, denetçiler üzerinde baskı kurarak denetçileri aldatıcı veya manipüle edici davranışlar ile denetçinin görüşüne yön verebilmektedirler. Bu durum ilerde işletmeler ile finansal tablo kullanıcıları arasında bilgi asimetrisi probleminin ortaya çıkmasına sebebiyet vermekle birlikte denetime olan güveni de azaltmaktadır. Literatürde bulunan birçok araştırmada denetim kalitesinin daha iyi anlaşılabilmesi amaçlanmıştır. Nitekim bu araştırmaların birçoğu başarılı olmuş ve denetim kalitesi ile bağımlı değişkenler arasındaki ilişkileri tespit etmek amacıyla değerlendirmeler yapılmıştır (Ziaee, 2014: 36).

Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili yapılan ilk çalışma DeAngelo tarafından 1981 yılında yapılmıştır. De Angelo yapmış olduğu Denetçi Büyüklüğü ve Denetim Kalitesi (Auditor Size and Audit Quality) adlı çalışmasında, denetçi büyüklüğü ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırmada denetim kalitesi göstergesi olarak, Big4 olarak da adlandırılan Deloitte&Touch, Ernst&Young, KPMG ve PriceWaterhouse dört büyük denetim şirketi ve diğer denetim şirketlerini baz alan DeAngelo, denetimin bu dört büyük firma tarafından gerçekleştirilmesi halinde kaliteli olduğunu aksi takdirde kalitesiz bir denetim gerçekleştirildiğini ortaya koymuştur. De Angelo ile başlayan denetim kalitesi sürecinden bu yana yapılan araştırmaların

birçoğunda denetim büyüklüğü değişkeninin verilerini dört büyük denetim firması oluşturmaktadır.

Literatür kapsamında denetim kalitesi ile finansal performans ilişkisine değinilen çok farklı çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmalar incelendiğinde, yapılan değerlendirmelerde, firmaların finansal performansı ile bağımsız denetim kalitesi olgularının birbirlerinden ayrı şekilde incelendikleri belirlenmiştir.

Woodland ve Reynolds (2003), yapmış oldukları çalışmada denetim kalitesi değişkenleri ile firmaların finansal tabloları arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmada denetim kalitesi olarak denetim ücretleri, denetim firmasının büyüklüğü, denetçinin görev süresi ve denetçinin uzmanlığı değişkenleri ile finansal performans ölçütlerini regresyon analizi yardımı ile incelemiştir. Araştırmanın sonucunda denetim ücretlerinin finansal tablolar analizi üzerine önemli derecede pozitif etkileri saptanırken, diğer değişkenler üzerinde herhangi bir olumlu etkinin olduğundan bahsedilmemiştir.

Zureigat (2011), Ürdün’ de yapmış olduğu çalışmada Amman Borsası (ASE)’ na kayıtlı 198 şirketin finansal tablolarını inceleyerek denetim kalitesinin firmaların finansal yapısı üzerindeki etkisini araştırmıştır. Araştırmasında lojistik regresyon analizini kullanan zureigat, bağımsız denetim kalitesi ile Amman borsasında faaliyet gösteren ulusal ve uluslararası firmaların finansal yapıları arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit etmiştir.

Chan vd. (2011), yapmış oldukları çalışmada firmaların mali tasarruf sağlamak için denetçi değişikliğine gitmelerinin firma performansı üzerindeki etkisini incelemiştir. Araştırmada hisse senedi değişkeni ve kazanç performansı olmak üzere iki finansal performans değişkeni dikkate alınmıştır. Denetçi değişiklikleri değişkeni ise “Eğer şirketin denetimi dört büyük denetim firması olan Deloitte&Touch, Ernst&Young, KPMG ve PriceWaterhouse firmalarından yine bu grupta yer alan dört büyük denetim firmasından birine geçtiyse 1 aksi takdirde 0”, “Eğer şirketin denetimi dört büyük denetçi firmasından dört büyük denetim şirketinden olmayan farklı bir firmaya geçtiyse 1 aksi takdirde 0” ve “Eğer şirketin denetimi dört büyük denetim firmasından olmayan bir firmadan yine dört büyük

denetim firmalarından olmayan başka bir firmaya geçtiyse 1 aksi takdirde 0” olmak üzere üç farklı değişken ile oluşturulmuştur. Çalışmayı 51 firmanın 500 günlük verilerini kullanarak yapan yazarlar, araştırma sonucunda denetçi değişimlerinden sonra özellikle denetimin, dört büyük denetim firması haricindeki firmalar tarafından yapıldığı daha sonra dört büyük denetim firması tarafından yapılmaya başlanan firmalarda kazanç performanslarının ve aktif karlılıklarının arttığını saptamışlardır.

Miettinen (2011), yapmış olduğu araştırmasında denetçi kalitesi ile firmaların finansal performansı arasındaki ilişkiyi değerlendirmiştir. Denetim kalitesi değişkenleri olarak denetim komitesi toplantı sıklığı ile denetim firmasının büyüklüğü olmak üzere iki değişken baz alan Miettinen, çalışmasının sonucunda denetim firmasının büyüklüğünün (denetim kalitesi) firmaların finansal performansları üzerinde önemli düzeyde etkiye sahip olduğunu saptamıştır.

Fooladi ve Shukor (2012), yapmış oldukları çalışmada bağımsız denetim kalitesi ile şirketlerin performansı arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışmalarını Malezya Borsası’ na 2009 yılında kayıtlı olan 400 firma üzerinde gerçekleştiren Fooladi ve Shukor denetim kalitesinin sadece finansal performansla olan ilişkisinin yanında yönetim kurulu ile olan ilişkisini de araştırmışlardır. Araştırmada bağımsız değişken olarak dikkate alınan denetim kalitesi denetimin, dört büyük denetim firması tarafından yapılması takdirinde 1 aksi takdirde 0 değeri verilerek elde edilen veriler ile kukla değişkeni yardımıyla ölçülürken, bağımlı değişken olan finansal performans için ise TobinQ ((Ödenmemiş Hisse Sayısı x Hisse Fiyatı) + (Toplam Borçlar) / (Varlıkların Defter Değeri)), aktif karlılık (ROA), CEO ikililiği, yönetim kurulu bağımsızlığı ve yönetim kurulu büyüklüğü dikkate alınarak oluşturulan veriler yardımıyla çoklu doğrusal regresyon yöntemini kullanarak analize tabi tutulmuştur. Analiz sonucunda bağımsız denetim kalitesi ile firmaların finansal performansları arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.

Bouaziz (2012), çalışmasında Tunus Menkul Kıymetler Borsasında kayıtlı 26 şirketin 2007-2010 yılları arasındaki verilerini kullanarak denetim komitesinin finansal performansa etkisini ölçmüştür. Araştırmada yer alan ve bağımsız değişken olarak belirlenen denetim kalitesi; denetim komitesinin büyüklüğü (denetim komitesinde bulunan kişi sayısı), komitede yer alan üyelerin bilgi ve deneyimi, toplantı

sıklığı ve denetim komitesinin bağımsızlığı (komitede yer alan bağımsız yöneticilerin oranı) verileri elde edilerek ölçülmüştür. Bağımlı değişken olarak belirlenen finansal performans ise ROA (Aktif karlılık) ve Roe (Özsermaye karlılığı) oranları ile ölçülmüştür. Araştırma sonucu elde edilen veriler çoklu doğrusal regresyon analiz yöntemi kullanılarak açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışma sonucunda elde edilen verilere göre denetim komitesi üzerine belirlenen bağımsız değişkenlerin finansal performans üzerine olumlu ve pozitif etkilerde bulunduğu saptanmıştır.

Moutinho vd. (2012), Amerika Birleşik Devletleri (ABD)' de faaliyet gösteren ve 2000-2008 yıllarını kapsayan dönemlerde 2881 halka açık firmanın verilerini kullanarak, firmaların finansal performansları üzerinde denetim ücretlerinin ne gibi etkisi olduğunu araştırmışlardır. Araştırmada bağımsız değişken olarak denetim ücretleri kullanılırken, bağımsız değişken olarak kullanılan finansal performans verileri için ise Aktif Karlılık (ROA), Özsermaye Karlılığı (ROE), TobinQ ve Kazanç Gücü (Faiz Ve Vergi Öncesi Kazanç) değişkenleri kullanılmıştır. Araştırma sonucu elde edilen veriler sabit veri analizi (Panelveri) yöntemiyle analize tabi tutulmuş ve analiz sonuçlarına göre denetim ücretlerinin artmasının işletmelerin finansal performanslarını azalttığı sonucuna varmışlardır.

Sulong vd. (2013), yapmış oldukları çalışmada Malezya Borsasında işlem gören 82 firmanın 2007-2009 yılları arasındaki üç yıllık verilerini kullanarak kaldıraç, yönetici sahipliği ve denetim kalitesiyle finansal performans arasındaki ilişkiyi saptamaya çalışmışlardır. Çalışmada bağımsız değişken olarak yönetici sahipliği (Yöneticilerin hali hazırda elinde tuttuğu toplam hisse yüzdesi), bağımsız denetim kalitesi (denetçilere ödenen toplam ücretler) ve kaldıraç oranı (toplam borçlar/toplam varlıklar) kullanılmıştır. Araştırmanın bağımlı değişkeni olan finansal performans verilerini elde etmek için ise TobinQ ((Özsermayenin piyasa değeri + Toplam borçlar)/Toplam varlıklar) değeri kullanılmıştır. Araştırmada elde edilen veriler çoklu doğrusal regresyon modeli yöntemiyle analiz edilerek bağımsız denetim kalitesinin firmaların finansal performanslarına negatif ama istatistiksel olarak anlamlı etki ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Cheng vd. (2013), Tayvan Menkul Kıymetler Borsasında faaliyet gösteren halka kapalı ve halka açık denetim şirketlerinin 1989-2006 yılları arasındaki finansal

tablolarından elde edilen toplam 10.339 veriyi kullanarak denetçi kalitesi ve denetçi büyüklüğü ile şirketlerin finansal performansı arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmada bağımsız değişken olarak denetim kalitesi “denetçilerin eğitim düzeyi, yetenekler, personellerin kişisel kalitesi ve denetim ortakları ” olmak üzere dört etkili faktör baz alınırken, bağımlı değişken olan finansal performans için “her bir denetim firmasının net karının doğal logaritması” alınmıştır. Araştırmada elde edilen verileri yol analizi yöntemiyle analiz etmişler ve bağımsız denetim kalitesi, denetim büyüklüğü ve finansal performans arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişkilerin olduğunu ortaya koymuşlardır.

Chen vd. (2013), denetim kalitesi ve denetim büyüklüğü ile firmaların finansal performansı arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırmaya konu olan verileri Tayvan Finansal Denetim Komisyonu tarafından 1992-2006 yılları arasında yayınlanan Denetim Şirketleri Araştırma Raporu’ndan elde etmişlerdir. Çalışmada bağımsız değişken olarak “denetçinin mesleki tecrübesi, eğitim düzeyi ve profesyonel eğitim” olmak üzere beşerî sermaye olarak adlandırılan üç önemli faktör dikkate alınırken, bağımlı değişken olarak finansal performans için ise denetim firmalarının net gelirleri dikkate alınarak veriler elde edilmiştir. Çalışmada elde edilen verileri regresyon analizi ile yorumlayan yazarlar denetim kalitesi ile finansal performans arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bir ilişkinin olduğunu ortaya koymuşlardır.

Hassan ve Farouk (2014), yapmış oldukları çalışmada bağımsız denetim kalitesinin finansal performans üzerine etkisini incelemiştir. Nijerya çimento sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2007-2011 yılları arasındaki finansal tablolarının incelenmesiyle oluşturulan çalışmada bağımlı değişken olarak finansal performans ölçütü baz alınırken, bağımsız değişken olarak ise bağımsız denetimin büyüklüğü (dört büyük denetim firması ve diğerleri) dikkate alınmıştır. Hassan ve Farouk çalışmalarında elde etmiş oldukları verileri çoklu doğrusal regresyon analizi ile yorumlayarak, denetçi bağımsızlığının ve özellikle bağımsız denetçi büyüklüğünün firmaların finansal performansı üzerine önemli ölçüde etki ettiği sonucuna ulaşmışlardır.

Jusoh ve Ahmad (2014), bağımsız denetim kalitesi ve sahiplik yapısının firmaların finansal performansları üzerine etkisini araştırdıkları çalışmalarında,

Malezya Borsasına kayıtlı 730 şirketin 2007-2009 yılları arasındaki finansal tablolarını incelemişlerdir. Çalışmalarında bağımlı değişken olan finansal performans için Aktif Karlılık (ROA) ve TobinQ değerlerini ele alan Jusaoh ve Ahmad, bağımsız değişken olarak ise sahiplik yapısını iki aşama olmak üzere kurumsal sahiplik ve yönetsel sahiplik şeklinde ele almışlardır. Yapılan analizler sonucunda bağımsız denetim kalitesinin TobinQ ve ROA olmak üzere iki finansal performans ölçütünü de olumlu ve pozitif düzeyde etkilediğini ortaya koymuşlardır.

Ziaee (2014), yapmış olduğu çalışmada bağımsız denetim kalitesinin finansal performans üzerine etkisini incelemiştir. İran Tahran Borsasına yönelik yapılan çalışmada borsaya kayıtlı şirketlerin 2008-2012 yılları arasındaki finansal tablolarından yararlanılmıştır. Çalışmada anket yöntemi kullanılmış olup, bağımsız değişken olarak denetim firmasının tecrübesi, denetim firmasının itibarı ve denetim dönemi dikkate alınmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen verilere göre denetim kalitesinin finansal performans üzerine etkili olduğunu tespit eden Ziaee, bu tespit her üç değişken içinde geçerli olduğunu vurgulamıştır.

Al Ani ve Mohammed (2015), denetim kalitesinin şirketlerin finansal performansları üzerine etkisini Maskat (Umman) Menkul Kıymetler Borsasına kayıtlı 112 şirketin 2009-2013 dönemlerine ait finansal tablolarını inceleyerek araştırmışlardır. Çalışmalarında bağımsız değişken olarak denetim kalitesini, denetim işinin dört büyük denetim firması tarafından yapılması ve dört büyük denetim firması tarafından yapılmaması şeklinde veriler elde eden yazarlar, bağımlı değişken olarak finansal performans verilerini ise, Aktif Karlılık (ROA), Özsermaye Karlılığı (ROE), kaldıraç oranı ve hisse senetlerinin piyasa değerleri şeklinde elde etmişlerdir. Yapılan regresyon analizi sonucunda denetim kalitesinin, dört büyük olan ve dört büyük olmayan denetim şirketlerinin özsermaye karlılığı (ROE) ve hisse senetleri piyasa değeri üzerinde etkisinin olduğunu istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bulmuşlardır.

Aledvan vd. (2015), yapmış oldukları çalışmada Ürdün' de faaliyet gösteren 20 çimento şirketinin 2009-2013 yılları verilerini kullanarak bağımsız denetim kalitesinin şirketlerin finansal performansları üzerine etkisini ölçmüşlerdir. Çalışmada bağımsız değişken olarak denetim kalitesini ölçmek için denetçi büyüklüğü ve denetçi bağımsızlığını kullanırlarken, bağımlı değişken olarak firmaların finansal performansı

için ise Net Kar Marjı değişkenini kullanmışlardır. Çoklu doğrusal regresyon modeli ile verileri analiz eden yazarlar denetçi bağımsızlığı ve denetçi büyüklüğünün finansal performans üzerinde olumlu etkisi olduğunu ortaya koymuşlardır.

Seyyar vd. (2015), yapmış oldukları araştırmalarında bağımsız denetim kalitesinin firmaların finansal performansları üzerine etkisini incelemek için Malezya Menkul Kıymetler Borsasına kayıtlı 542 firmanın 2003-2012 yılları arasını kapsayan mali verilerini kullanmışlardır. Araştırmada bağımlı değişken olarak finansal performans değerlerini Aktif Karlılık (ROA) ve TobinQ değişkenleri ile ölçerken, bağımsız değişken olarak belirlenen denetim kalitesi verilerini ise, denetim şirketinin rotasyonu ve denetim ücreti değişkenleri ile tespit etmişlerdir. Araştırma sonucu elde edilen veriler regresyon analizi yöntemi ile analiz edilmiş olup bağımsız denetim kalitesinin firmaların finansal performansları üzerine etkisinin olumlu ve pozitif olduğunu ortaya koymuşlardır.

Eshitemi ve Omwenga (2016), Kenya' da faaliyet gösteren yeminli mali müşavirler üzerinde yapmış oldukları çalışmalarında bağımsız denetim kalitesinin finansal performans üzerine etkisini incelemişlerdir. Araştırmada 2009-2013 yılları arasında sürekli olarak faaliyet gösteren 826 yeminli mali müşavir içerisinde 89 kişiyi basit tesadüfi örnekleme yöntemi ile seçmişler ve seçilen kişilere anket uygulaması yapılmıştır. Bağımlı değişken olarak belirlenen finansal performans ölçütleri Aktif Karlılık (ROA) ve Özsermaye karlılığı (ROE) iken, bağımsız değişken olan denetim kalitesi için ise denetçinin deneyimi, denetim firmasının büyüklüğü, denetim ekibinin nitelikleri ve denetçi bağımsızlığı dikkate alınmıştır. Çoklu doğrusal regresyon modeli ile analiz edilen veriler ışığında bağımsız denetim kalitesinin firmaların finansal performansları üzerine etkisinin istatistiksel olarak anlamlı ve olumlu olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırmamızda, değinmiş olduğumuz literatür çalışmalarından yola çıkarak bir uygulama modeli oluşturulmuş, denetim kalitesinin belirlenmesi amacıyla denetim firması büyüklüğü ve denetim görüşü göstergeleri kullanılmıştır.

Yukarıda değinilen çalışmalar kapsamında, çalışmamızda bağımsız denetim kalitesi ile firmaların finansal performansları arasındaki ilişkiyi ölçmek için aşağıdaki

hipotezler oluşturulmuştur. Yapılan literatür çalışması ile orantılı bir şekilde 3 hipotez geliştirilmiştir:

*H1: Bağımsız denetim kalitesi ile firmaların aktif karlılığı (ROA) arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki vardır.*

*H2: Bağımsız denetim kalitesi ile firmaların özsermaye karlılığı (ROE) arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki vardır.*

*H3: Bağımsız denetim kalitesi ile firmaların TOBİNQ oranı arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki vardır.*

### 3.3. Metodoloji

Çalışmamızda Borsa İstanbul da İmalat sektöründe işlem gören firmaların bağımsız denetim kalitesinin finansal performansları üzerindeki etkileri araştırılmıştır.

#### 3.3.1. Araştırmanın Veri Seti ve Örneklemi

Bağımsız denetim kalitesinin işletmelerin finansal performansları üzerine etkisini inceleyebilmek için Borsa İstanbul (BİST) imalat sektöründe sürekli olarak işlem gören firmalar baz alınmıştır. BİST imalat sektöründe hali hazırda işlem gören 183 firma bulunmakta olup analiz sonuçlarına olumsuz etki edeceğini varsaydığımız ve baz aldığımız yıllar içerisinde sürekli işlem görmeyen firmalar analiz kapsamı dışında bırakılmış olup veriler 148 firmanın 2013-2018 yılları arasında ki beş yıllık finansal tablolarından elde edilmiştir. Analiz kapsamına alınan şirketlerin alt sektörleri ise, Tablo 3.1’ de gösterilmiştir:

**Tablo 3.1:** Analiz Kapsamına Alınan Şirketlerin Alt Sektörlere Dağılımı

SIRA	SEKTÖRLER	FİRMA SAYISI
1	Gıda, İçki ve Tütün	24
2	Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	19

3	Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	12
4	Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler	24
5	Taş ve Toprağa Dayalı Sanayi	24
6	Metal Ana Sanayi	13
7	Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	26
8	Orman Ürünleri ve Mobilya	3
9	Diğer İmalat Sanayii	3
<b>TOPLAM</b>		<b>148</b>

### 3.3.2. Araştırmanın Değişkenleri

Yapmış olduğumuz çalışmada bağımsız denetim kalitesinin firmaların finansal performansı üzerine etkisi inceleneceği için burada firmaların finansal performansı bağımlı değişkenimizi oluştururken denetim kalitesi ise bağımsız değişkenimizi oluşturmaktadır. Bağımsız denetim kalitesini ölçmek için dört büyük denetim firmasından yararlanılmıştır. Bu denetim firmaları Ernst & Young, KPMG, Price Waterhouse Coopers ve Deloitte Touche Tohmatsu' dur. Burada literatürden ve genel dünya görüşünden de yararlanılarak dört büyük denetim firmasının kalifiye elemanlara sahip olmaları, süreç yönetimleri ve dünya üzerinde birçok firmaya hizmet vermeleri ile yapmış oldukları denetim çalışmalarının ne kadar kaliteli olduklarını ortaya koyan ve bağımsız denetim uygulama ve prosedürlerine yön veren şirketlerdir. Çalışmamızda firmaların denetim işlemleri bu dört büyük firma tarafından yapılmış ise 1 aksi takdirde 0 değeri kullanılmıştır. Finansal performans ölçütleri olarak ise literatürde sıkça karşılaştığımız ve firmaların finansal tabloları üzerinden belli başlı kalemler arasında yapılan oranlamalar ile finansal performans ölçmede etkili olarak kullanılan ROA

(Aktif Karlılık Oranı), ROE (Özsermaye Karlılık Oranı) ve TobinQ oranları kullanılmıştır.

Çalışmada kullanmış olduğumuz bağımsız ve bağımlı değişkenler literatür incelemeleri sonucu oluşturulmuştur (Cengiz vd., 2017; Cheong, 2015; Afza ve Nazir, 2014; Farouk ve Hassan 2014; Ibrahim and Samad, 2014; Chen vd., 2013; Brooks, vd., 2013; Fooladi ve Shukor, 2012; Kyereboah, 2007; Fuerman, 2006; Woodland ve Reynolds, 2003;)

Analizimizde kullanmış olduğumuz değişkenler ve bu değişkenlerin hesaplanma yöntemleri Tablo 3.2’de gösterilmiştir

**Tablo 3.2:** Bağımlı ve Bağımsız Değişkenler

Kodları	Değişkenler	Değişkenlerin Hesaplanma Yöntemleri
<b>Bağımlı Değişkenler = Finansal Performans</b>		
<b>ROA</b>	<b>Aktif Karlılık Oranı</b>	<b>Net Kar / Toplam Varlıklar</b>
<p><b>ROA:</b> Firmaların varlıkları ile kar sağlama yeteneğini ortaya koyan bu oran, bir birim varlık ile ne kadar kar elde edildiğini göstermektedir. Bu oranın yüksek olması firmaların varlıklarını etkili bir şekilde kullandığını ortaya koymaktadır</p>		
<b>ROE</b>	<b>Özsermaye Karlılık Oranı</b>	<b>Net Kar / Toplam Özsermaye</b>
<p><b>ROE:</b> Firmaların kaynakları ile kar sağlama yeteneğini ortaya koyan bu oran, bir birim sermayenin sağlamış olduğu karlılığı yüzdesel olarak ifade etmektedir. Bu oranın yüksek olması kaynakların etkin kullanıldığını gösterirken banka ve yatırımcılar gibi firma dışı kullanıcılara güven sağlar.</p>		

<b>TQ</b>	<b>TobinQ</b>	<b>(Özsermayenin Piyasa Değeri + Toplam Borçlar)/Toplam Varlıklar</b>
<p><b>TobinQ:</b> Firmaların piyasada sahip olduğu değeri gösteren bu oran, hem piyasa verilerini hem de mali verileri kullanarak firmalara geçmiş ve gelecek hakkında bilgiler vermektedir. TobinQ oranının 1'den büyük olması firmanın elinde bulundurduğu kaynakları etkili bir şekilde kullandığını gösterirken, 1'in altında olması ise bu kaynakların etkili bir şekilde kullanılmadığını göstermektedir.</p>		
<b>Bağımsız Değişkenler</b>		
<b>DNTK</b>	<b>Denetim Firmasının Büyüklüğü</b>	<b>Denetim firması dört büyük denetim firmasından biri ise 1, aksi durumda 0</b>
<b>DNTR</b>	<b>Denetim Raporu sonucu</b>	<b>Olumlu görüş durumunda 1, aksi durumda 0</b>
<b>Kontrol Değişkenler</b>		
<b>LEV</b>	<b>Kaldıraç Oranı</b>	<b>Toplam Borçlar / Toplam Varlıklar</b>
<p>LEV: Firmaların varlıklarının ne kadarını borçlar ile karşıladığını yüzdesel olarak gösteren orandır.</p>		
<b>SIZE</b>	<b>Şirket Büyüklüğü</b>	<b>Toplam Varlıkların Doğal logaritması</b>
<p>SIZE: Şirketlerin büyüklüğünü gösteren bu oran birçok araştırmada kontrol değişken olarak kullanılmıştır.</p>		

### 3.3.3. Araştırmanın Yöntemi ve Modeli

Yapmış olduğumuz çalışmada bağımsız denetim kalitesinin firmaların finansal performansına etkisinin ne düzeyde olduğunu ölçebilmek için regresyon yöntemi kullanılmıştır. Regresyon analizi basit doğrusal regresyon ve çoklu doğrusal regresyon olmak üzere iki yönetime ayrılmıştır. Basit doğrusal regresyon analizi bağımlı değişken ile tek bir bağımsız değişken arasındaki ilişkiyi açıklamak için kullanılırken, çoklu doğrusal regresyon yöntemi ise bağımlı değişkeni birden çok bağımsız değişkenin açıkladığı durumlarda kullanılmaktadır. Bu çalışmada ise bağımlı değişkeni etkileyen birden çok bağımsız değişken söz konusu olduğu için çoklu doğrusal regresyon analizi yöntemi kullanılmıştır (Okur, 2009).

Yapmış olduğumuz literatür çalışması sonucunda ve çalışmanın amacı ve kapsamı çerçevesinde bağımsız denetim kalitesinin firmaların finansal performansları üzerinde nasıl etkili olduğunu inceleyebilmek için Tablo 3.3’de gösterilen regresyon modelleri oluşturulmuştur.

**Tablo 3.3: Regresyon Modelleri**

<b>MODEL 1:</b> $FP (ROA)_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 DNTK_{i,t} + \beta_2 DNTR_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 SİZE_{i,t} + \epsilon_{i,t}$
<b>MODEL 2:</b> $FP (ROE)_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 DNTK_{i,t} + \beta_2 DNTR_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 SİZE_{i,t} + \epsilon_{i,t}$
<b>MODEL 3:</b> $FP (TQ)_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 DNTK_{i,t} + \beta_2 DNTR_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 SİZE_{i,t} + \epsilon_{i,t}$

### 3.3.4. Araştırmanın Analizi

Araştırmamızın bu bölümünde regresyon analizinde hangi yöntemin kullanılacağını tespit edebilmek için veriler arasında yatay kesit bağımlılığı (CSD) olup olmadığı incelenmiştir. CSD, yatay kesit birimlerinin birbirleriyle ilişkili olup olmadıklarını ve seriye gelen tepkilerden birimlerin aynı düzeyde etkilenip etkilenmediklerini ölçmektedir. Yatay kesit bağımlılığının incelenmesi, analizde birim kök testlerin sağlıklı olarak uygulanabilmesi için gereklidir. Bu yüzden analize başlamadan önce yatay kesit bağımlılığının incelenmesi gerekmektedir.

Yatay kesit bağımlılığını ölçmek için uygulanan başlıca testler; Breusch-Pagan (1980) CDLM1 testi ve Paseran (2004) CDLM2 testidir. Fakat bu testler uygulanırken ortaya çıkan zaman boyutu sorunu ise Paseran (2008) CDLMBias-adjusted (CDLM-Adj) testiyle giderilmektedir. Bu kapsam neticesinde çalışmamızın analizinde kullanacağımız değişkenler arasında yatay kesit bağımlılığının olup olmadığını ölçmek için EViews programı ile CDLM1, CDLM2 ve CDLM-Adj testleri uygulanmış olup sonuçlar Tablo 3.4’ de gösterilmiştir.

**Tablo 3.4:** Yatay Kesit Bağımlılığı Test Sonuçları

	<b>CDLM1 t-istatistiği (p değeri)</b>	<b>CDLM2 t-istatistiği (p değeri)</b>	<b>CDLM-Adj t-istatistiği (p değeri)</b>
<b>TQ</b>	155.512.71 (0,000)*	31.421 (0,000)*	12.921 (0,000)*
<b>ROA</b>	14.657.33 (0,000)*	25.622 (0,000)*	7.122 (0,000)*
<b>ROE</b>	14.572.09 (0,000)*	25.044 (0,000)*	6.544 (0,000)*
<b>DNTK</b>	12.532.28 (0,000)*	30.125 (0,000)*	39.186 (0,000)*
<b>DNTR</b>	26.902.57 (0,000)*	19.169 (0,000)*	16.439 (0,000)*
<b>LEV</b>	20.460.30 (0,000)*	64.965 (0,000)*	46.465 (0,000)*
<b>SİZE</b>	34.951.15 (0,000)*	163.20 (0,000)*	144.70 (0,000)*

Tablo 3.4 de verilen değerler yatay kesit bağımlılığı sonuçlarını göstermektedir. Yatay kesit bağımlılığından (CSD) söz edebilmek için p değerlerinin 0,05 değerinin altında olması gerekmektedir. Tablo da gösterilen verilere göre %1 önem seviyesinde analizde kullanacağımız 7 değişken için de yatay kesit bağımlılığının varlığı tespit edilmiştir. Diğer yandan analizde birim kök testlerinin varlığından söz edebilmek için de yatay kesit bağımlılığının (CSD) varlığına bakılması

gerekmektedir. Regresyon analizinde CSD olması durumunda 2. nesil birim kök testleri uygulanırken, CSD olmaması durumunda 1. nesil birim kök testleri uygulanmaktadır.

Yatay kesit bağımlılığının varlığını test ettikten sonra bağımsız ve bağımlı bütün değişkenler için birim kök testleri yapılarak serilerin durağanlığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Değişkenlerin durağan olup olmadıklarını, bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi test etmek için kullanılacak yöntemden önce incelenmesi gerekmektedir. Regresyon analizinde gerçekçi sonuçlar ortaya çıkması için baz alınan değişkenlerin durağan olması gerekmektedir. Uygulamada kullanılan değişkenlerin durağan olup olmadıklarını tespit etmek için birim kök testleri yapılmıştır. Daha önce yapılan CDLM testleri ile yatay kesit bağımlılığının varlığı tespit edildiği için 2. nesil birim kök testleri uygulanmıştır. Bu bağlamda 2. nesil birim kök testlerinden Paseran (CDLM), CADF-CIPS ve PANIC (BOING) birim kök testleri kullanıldı ve sonuçlar Tablo 3.5’de gösterilmiştir.

**Tablo 3.5:** Birim Kök Test Sonuçları

	<b>CDLM</b> <b>t-istatistiği</b> <b>(p değeri)</b>	<b>CADF-CIPS</b> <b>t-istatistiği</b> <b>(p değeri)</b>	<b>PANIC (BOING)</b> <b>t-istatistiği</b> <b>(p değeri)</b>
<b>TQ</b>	-20.107 (0.000)	366.360 (0.033)	-4.413 (0.000)
<b>ROA</b>	-16.852 (0.000)	450.599 (0.000)	-9.914 (0.000)
<b>ROE</b>	-43.196 (0.000)	474.207 (0.000)	-10.753 (0.000)
<b>DNTK</b>	-2.430 (0.007)	9.398 (0.008)	-1.182 (0.009)
<b>DNTR</b>	-3.130 (0.009)	17.401 (0.000)	-0.059 (0.000)
<b>LEV</b>	-4.286 (0.000)	276.510 (0.006)	-0.377 (0.007)
<b>SIZE</b>	-14.028 (0.001)	194.926 (0.001)	-5.611 (0.001)

Tablo 3.5’de uygulamada kullanılan değişkenlerin birim kök test sonuçları verilmiştir. Test sonuçları neticesinde bağımsız değişkenlere ilişkin verilerin tümünün durağan olduğu ve analizde kullanımlarında bir problem olmadığı tespit edilmiştir.

Analizde dahil edilen serilerin durağan oldukları görüldükten sonra, regresyon analizi yapabilmek için kullanılacak yöntemin seçilmesine geçilmiştir. Regresyon analizini yapabilmek için sabit, havuzlanmış ve rassal etkiler yöntemlerinden hangisinin kullanılacağına karar verilmesi gerekmektedir. Bu yöntemlerden hangisinin kullanılacağına karar vermek için birim ve zaman etkilerini gösteren F ve Hausman testleri yapılmıştır. Sabit etkiler F testi ile analiz edilmiş olup Hausman testi ile de anlamlılık düzeyleri test edilmiştir. F ve Hausman test sonuçları Tablo 3.6’da gösterilmiştir.

**Tablo 3.6:** F ve Hausman Testi

	<b>MODEL 1</b> <b>t-istatistiği</b> <b>(p değeri)</b>	<b>MODEL 2</b> <b>t-istatistiği</b> <b>(p değeri)</b>	<b>MODEL 3</b> <b>t-istatistiği</b> <b>(p değeri)</b>
<b>F-(BİRİM-SÜRE)</b>	14.534 (0,00)	9.798 (0,000)	5.807 (0,000)
<b>Hausman (sabit etkiler- havuzlanmış etkiler modeli)</b>	45.094 (0,005)	6.137 (0,003)	8.201 (0,000)

Tablo 3.6’ da görüldüğü üzere sabit model ile havuzlanmış model arasında seçim yapabilmek için uygulanan F testi sonuçlarına göre analize dahil edilen tüm modeller için sabit etkiler modelinin kullanılması gerektiği ortaya çıkmıştır. F testine göre kullanılacak olan 3 model için de sabit birim ve zaman etkileri bulunmuştur. (F testinin hipotezi H<sub>0</sub>: Birim ve zaman etkileri yoktur. H<sub>0</sub> hipotezinin reddedilmemesi durumunda havuzlanmış verilerin varlığından bahsedilecekti fakat yapılan test sonuçları neticesinde her 3 model içinde ortaya çıkan P değerlerinin 0,01 hata

düzeyinin altında olduğu için  $H_0$  reddedilerek  $H_1$  (birim ve zaman etkileri vardır) kabul edilmiştir).

Hausman testi sonuçlarına göre ise sabit etkiler modeli kullanılmasının Model1, Model2 ve Model3 içinde %1 önem seviyesinde sabit etkili modelinin kullanılmasının doğru olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

F ve Hausman testleri sonucuna göre bağımsız denetim kalitesinin finansal performansa etkisinin analizinde regresyon analizi modellerinden sabit etkiler modelinin kullanılması daha uygun olacaktır.

### 3.3.5. Araştırmada Elde Edilen Bulgular

#### 3.3.5.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Bağımsız denetim kalitesinin firmaların finansal performansları üzerine etkisinin araştırılması amacıyla analizde kullanılan 148 firmanın 2013-2018 yılları arasına ait 5 yıllık verilerin istatistiki bilgileri Tablo 3.7' de gösterilmiştir.

**Tablo 3.7: Tanımlayıcı İstatistikler**

	GÖZLEM	MİNİMUM	MAKSİMUM	ORTALAMA	STD. SAPMA
ROA	740	-0,540	0,400	0,03335	0,093290
ROE	740	-3,930	4,040	0,02900	0,388804
TOBİNQ	740	0,340	11,300	1,43827	1,004426
KALDIRAÇ	740	0,020	3,890	0,50481	0,255745
SİZE	740	15,080	24,110	19,46809	1,660034
DNTK	740	0,00	1,00	0,5351	0,49910
DNTR	740	0,00	1,00	0,8784	0,32707

Tablo 3.7'de kullanılan bağımlı ve bağımsız değişkenlerin tanımlayıcı istatistiki bilgilerine yer verilmiştir. Tablodan da görüldüğü üzere Borsa İstanbul imalat sektöründe faaliyet gösteren ve analize dahil edilen firmaların ortalama aktif karlılıkları (ROA) %3,3 olarak tespit edilirken diğer bir bağımlı değişkenimiz

özsemaye karlılığının (ROE) %2,9 olduğu belirlenmiştir. Bağımlı değişkenlerimizden üçüncüsü olan TobinQ oranı ortalaması ise 1,43 olarak dikkat çekmektedir.

Tanımlayıcı istatistikler içerisinde DNTK yani denetim kalitesinin ortalamasının %53 olduğu görülmektedir. Bu durum bize BIST imalat sektöründe işlem gören ve analize dahil edilen firmaların arasından %53 lük kısmının dört büyük denetim firması olan KPMG, Ernst&Young, PwC veya Deloitte tarafından denetlendiğini göstermektedir. Bunun yanında denetim süreci sonunda verilen denetim görüşlerinin (DNTR) %87 oranında olumlu görüş içermektedir.

### 3.3.5.2. Korelasyon Analizi

Bağımsız denetim kalitesinin firmaların finansal performanslarını nasıl etkilediğini ölçmek için yapılan korelasyon analizi sonuçları Tablo 3.8’de gösterilmiştir:

**Tablo 3.8:** Korelasyon Analizi

	ROA	ROE	TOBİNQ	LEV	SİZE	DNTK	DNTR
ROA	1						
ROE	,458**	1					
TOBİNQ	,269**	,124**	1				
KALDIRAÇ	-,465**	-,206**	-,021	1			
SİZE	,288**	,203**	-,029	,029	1		
DNTK	,200**	,068	,212**	,030	,491**	1	
DNTR	,190**	,117**	,071	-,115**	,287**	,142**	1

Tablo 3.8’ de verilen değerler analiz kapsamına kullanılan bağımsız, bağımlı ve kontrol değişkenleri arasındaki korelasyon ilişkisini ve anlamlılık düzeylerini göstermektedir. Tablo da görüldüğü üzere regresyon modelinde yer alan bağımsız değişkenlerin korelasyon katsayı değerlerinin düşük olduğu tespit edilmiştir. Korelasyon katsayı değerlerinin 0,50’ nin altında olması çoklu korelasyon sorununun olmadığını söylemekte yeterli bir kuramdır.

Korelasyon testi sonuçları incelendiğinde DNTK değişkeni ile ROA, ROE, TOBİNQ, LEV, SİZE ve DNTR değişkenleri arasında pozitif bir ilişki olduğu görülmekte iken DNTR değişkeni ise ROA, ROE, TOBİNQ, SİZE ve DNTK değişkenleri ile pozitif bir ilişki kurarken LEV değişkeni ile negatif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

### 3.3.5.3. Çoklu Regresyon Analizi

Çalışmamızda oluşturulan bağımlı, bağımsız ve kontrol değişkenler arasındaki ilişkinin incelenmesi için çoklu doğrusal regresyon modeli analizi kullanılmıştır. Bağımsız denetim kalitesinin firmaların finansal performansları üzerine etkisini ölçebilmek için oluşturulan “Denetim Kalitesi (DNTK)” ve “Denetim Raporu Sonucu (DNTR)” bağımsız değişkenleri ile “Aktif Karlılık Oranı (ROA), Özsermaye Karlılık Oranı (ROE), TobinQ” bağımlı değişkenleri arasındaki ilişki tek tablo halinde Tablo 3.9’ da verilmiştir.

**Tablo 3.9:** Çoklu Regresyon Analizi

Bağımsız ve Kontrol Değişkenler	Bağımlı Değişkenler: ROA, ROE ve TOBİNQ				
	MODEL 1: FP (ROA) <sub>i,t</sub> = $\beta_0 + \beta_1$ DNTK <sub>i,t</sub> + $\beta_2$ DNTR <sub>i,t</sub> + $\beta_3$ LEV <sub>i,t</sub> + $\beta_4$ SİZE <sub>i,t</sub> + $\epsilon_{i,t}$				
	MODEL 2: FP (ROE) <sub>i,t</sub> = $\beta_0 + \beta_1$ DNTK <sub>i,t</sub> + $\beta_2$ DNTR <sub>i,t</sub> + $\beta_3$ LEV <sub>i,t</sub> + $\beta_4$ SİZE <sub>i,t</sub> + $\epsilon_{i,t}$				
	MODEL 3: FP (TOBİNQ) <sub>i,t</sub> = $\beta_0 + \beta_1$ DNTK <sub>i,t</sub> + $\beta_2$ DNTR <sub>i,t</sub> + $\beta_3$ LEV <sub>i,t</sub> + $\beta_4$ SİZE <sub>i,t</sub> + $\epsilon_{i,t}$				
	MODEL 1	MODEL 2	MODEL 3	VIF TESTİ	TOLERANS DEĞERİ
SABİT (C)	-6,777	-24,798	-63,329	-	-
DNTK	12,580 (2,478)	19,240 (0,928)	44,180 (6,712)	1,321	0,754
DNTR	11,100 (1,675)	31,080 (2,345)	48,110 (2,724)	1,109	0,902

<b>LEV</b>	-128,020 (-15,210)	-239,020 (-5,781)	14,800 (0,171)	1,034	0,967
<b>SİZE</b>	9,620 (6,725)	36,260 (4,651)	91,760 (4,904)	1,431	0,699
<b>F İSTATİSTİK</b>	68.449	21.639	12,255	-	-
<b>F İSTATİSTİK OLASILIK</b>	0,000	0,000	0,000	....	
<b>R2</b>	0,318	0,111	0,072		
<b>DÜZELTİLMİŞ R2</b>	0,313	0,106	0,067		
<b>DURBİN-WATSON</b>	1,137	1,597	1,710		

Tablo 3.9' da analiz kapsamında oluşturulan MODEL1, MODEL2 ve MODEL3'ün çoklu doğrusal regresyon analizi sonuçları verilmiştir. Söz konusu tabloyu incelediğimizde  $R^2$  değerlerinin Model 1, 2 ve 3 için sırasıyla 0,313, 0,111 ve 0,072 olduğu görülmektedir. Bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenleri ne ölçüde açıkladığını gösteren  $R^2$  değeri 0 ile 1 arasında değerler alabilir.  $R^2$  değeri ne kadar 1'e yakınsa bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenleri açıklaması o kadar iyidir. Aksi durumda yani,  $R^2$  değerinin 0'a yakın olduğu durumlarda ise bağımlı değişkenler bağımsız değişkenler tarafından yeterince açıklanmadığı sonucunu verir. Bu bilgiler ışığında analizimizde ortaya çıkan  $R^2$  sonuçları MODEL1 için 0,318 olduğu görülmektedir ve istatistiki olarak bağımsız değişkenler bağımlı değişkeni anlamlı düzeyde etkilemiştir. Bu değer bize bağımsız değişken olarak kullandığımız denetimin kalitesi ve denetim görüşü ile kontrol değişkenler olarak kullandığımız kaldıraç oranı ve aktif büyüklük değerlerinin firmaların Aktif karlılıklarını (ROA) önemli düzeyde etkilediğini söyleyebiliriz. Diğer yandan MODEL2' de ortaya çıkan 0,111 değeri ile  $R^2$  bağımsız değişkenlerimizin firmaların Özsermaye Karlılıkları (ROE) üzerinde

istatistiksel olarak anlamlı fakat düşük düzeyde etkilediği görülmektedir. Ancak MODEL3 için  $R^2$  değerinin 0,072' lik düşük bir oran oluşturması bağımsız değişkenlerimizin TOBİNQ oranını anlamlı düzeyde açıkladığını fakat bu oranının istatistiksel olarak sağlıklı bir sonuç ortaya koymadığını söyleyebiliriz (Koçaş ve Irmaktan aktaran Cengiz vd., 2007).

Durbin – Watson değeri, analize konu olan değişkenler arasında otokorelasyon probleminin olup olmadığını açıklayan verilerdir. Tablo 3.9 incelendiğinde Durbin-Watson değerinin her bir model için sırasıyla 1,137, 1,597 ve 1,710 olduğu görülmektedir. Bu değer 0 ile 4 arasında olması beklenir fakat genellikle 2 değerini vermesi otokorelasyon sıkıntısının olmadığını kanıtlar niteliktedir. Dolayısıyla analiz sonuçlarımızda ki değerlerimiz bize değişkenler arasında otokorelasyon sıkıntısının olmadığı söylenebilir (Koçaş ve Irmaktan aktaran Cengiz vd., 2007).

Analizimizde oluşturulan modellerin anlamlılık derecesi hakkında bilgi veren F istatistiği değeri ise tüm modeller için sırasıyla 68,449, 21,639 ve 12,255 değerleri ile F istatistiği olasılık değerlerinin 0,000 olması tüm modellerin olumlu ve anlamlı düzeyde olduğunu göstermektedir.

Oluşturmuş olduğumuz modeller üzerinden kontrol değişkenlerimiz incelendiğinde LEV değişkeninin yani kaldıraç oranının ROA ve ROE üzerinde negatif ve yönlü, TOBİNQ üzerinde ise pozitif yönlü bir ilişkide olduğu tespit edilmiş ve istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. SİZE değişkeninin ise tüm bağımlı değişkenler (finansal performans) ile arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bu durum şirket büyüklüğü arttıkça şirketlerin finansal performans değerlerinin de arttığını göstermektedir.

Tablo 3.9' da yer alan varyans faktörü (VIF) değerinin 10' un altında olmasına tolerans değerinin ise 0,2' nin üzerinde olmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Tolerans değerinin 0,2' nin altında olması değişkenler arasında mükemmel doğrusal ilişkinin varlığını gösterir ve bu durum analizin sağlıklı sonuçlar vermesini engellemektedir. Elde etmiş olduğumuz veriler Varyans faktörü (VIF) ve Tolerans değerlerinin istenilen düzeylerde olduğunu göstermektedir (Sevinç, 2013).

Genel olarak regresyon analizi sonuçlarımızı incelediğimizde bağımsız denetim kalitesini ölçmek için kullanmış olduğumuz değişkenler (DNTK ve DNTR) ile finansal performans (ROA, ROE ve TobinQ) ölçütleri arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki ortaya çıkmıştır. Her ne kadar bağımsız denetim kalitesinin TobinQ değerini düşük düzeyde etkilemiş olsa da bu etkileşim anlamlı ve olumlu derecededir. Dolayısıyla bulunan bu sonuçlar neticesinde dört büyük denetim firması tarafından denetlenen şirketlerin finansal performans göstergeleri arasından Aktif Karlılıklarını (ROA) önemli düzeyde etkilediğini, Özsermaye Karlılığı (ROE) ile TobinQ oranını ise anlamlı fakat çok düşük düzeylerde etkilediğini söylemek doğru olacaktır.

## SONUÇ

Günümüzde finansal tablolara duyulan güvenin artmasını isteyen düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar, bu güveni sağlayıp koruyabilmek için bağımsız denetim kalitesini arttıracak çalışmalar, yasalar, yönerge ve standartlar geliştirmiş ve küresel ekonomi süresince de geliştirmeye devam edeceklerdir. Bağımsız denetim, finansal tabloların güvenilirliğini arttırarak işletme içi ve dışı kullanıcıların ilgisini çekmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetim faaliyeti ne kadar kaliteli ve etkin olursa finansal tablo kullanıcılarının da işletmeye güveni o kadar etkin olacaktır.

Şimdiye kadar bağımsız denetim kalitesinin finansal performans üzerine etkisi ile ilgili yapılan araştırmalar incelendiğinde daha kaliteli denetimler yapmak açısından büyük denetim firmalarının piyasada daha çok itibar gördüğünü ve itibar sayesinde oluşan marka değeri ile küçük denetim firmalarına göre daha yüksek ücretler kazandığı belirtilmiştir. Bunun sebebi olarak ise, büyük denetim firmalarının yüksek deneyim ve eğitime sahip çalışanları istihdam etmesi, insan sermayesi ve denetim kalitesini arttıracak bilgi ve teknoloji kaynaklarını elinde bulundurması gösterilmektedir (Cengiz vd., 2017).

Çalışmamızda; öncelikle bağımsız denetim kavramı her açıdan ele alınmış, bağımsız denetimin türleri incelenmiş, faydaları ve önemi vurgulanarak dünyadaki ve ülkemizdeki örnekleri detaylıca incelenmiştir. Ardından bağımsız denetim kalitesine

etki eden faktörler ortaya koyulmuş ve bağımsız denetim kalitesinin finansal performans üzerine etkisi teorik olarak ortaya koyulmuştur.

Çalışmamızın uygulama bölümünde ise bağımsız denetim kalitesinin firmaların finansal performansları üzerine etkisini ölçmek için BİST imalat sektöründe işlem gören 148 firmanın 2013-2018 yılları arasındaki finansal tablolarından elde edilen verilerinden yararlanılmıştır. Bağımsız değişken olarak denetim kalitesini ölçmek için denetim firmasının dört büyük denetim firmalarından biri olup olmadığı ve denetim görüşü değişkenleri kullanılmıştır. Bağımlı değişkenimiz finansal performans ölçütleri için ise, Aktif Karlılık Oranı (ROA), Özsermaye Karlılığı Oranı (ROE) ve TobinQ oranları kullanılmıştır. Elde edilen veriler çoklu doğrusal regresyon analizi yöntemi ile EViews ve SPSS programları yardımıyla incelenmiş olup denetim kalitesinin ROA, ROE ve TobinQ değişkenlerini farklı oranlarda etkilediği sonucuna varılmıştır.

Sonuç olarak denetim kalitesinin finansal performans ölçütleri arasından aktif karlılık oranı üzerinde olumlu ve pozitif etkiler bırakarak denetim kalitesinin finansal performansı üzerine etkili olduğunu ortaya koyarken, denetim kalitesinin Özsermaye karlılığını, Aktif karlılık oranı kadar etkilemediğini, TobinQ oranını ise anlamlı düzeyde açıkladığını fakat bu oranının istatistiksel olarak sağlıklı bir sonuç ortaya koymadığı tespit edilmiştir.

## KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). “İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları”, Sayıştay Dergisi, Sayı:68.
- Akal, Z. (1996). İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Ankara.
- Akçay, A. Ve Bilen, A. (2018). “Denetim Kalitesi ve Göstergeleri”. The Journal of Social Science Institute. Sayı:40, s. 227-256.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2003), Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 8. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aksoy, T. (2006). Tüm Yönleriyle Denetim : AB Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma. Cilt 1-2, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Aktuğlu, A.A. (1996). Denetleme ve Revizyon. Barış Yayınları. İstanbul. 3.Baskı. s:11-12.
- Al Ani, M. K. and Dhofar, Z. M. (2015), “Audit Quality Firm Performance Quality: Omani Experience”, European Journal of Economies, Finance and Administrative Sciences, Vol:74, s. 13-23.
- AL-AJMİ, Jasim (2009). “Audit Firm, Corporate Governance, and Audit Quality: Evidence From Bahrain”, Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting, 64-74.
- Aledvan, B. A., Yaseen, A. A. B. and Alkubisi, A. (2015), “The Role Of Audit Quality On The Relationship Between Auditor’s And Financial Performance Quality Of Selected Cement Firm In Jordan”, International Journal of Business and Social Science, Vol:6, No:12, s. 138-146.

- Arel, B., Ricard, G., Kurt, P. (2005). "Audit Firm Rotation and Audit Quality", The CPA Journal, January, s.36-39.
- Arkun, O. F. (1980). İşletmelerde Muhasebe Denetimi, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:317-550, 2.B., İstanbul.
- Arslan, A. (2010). "Denetim Mesleğinde Etik Prensipler", Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi, Sayı: 47 (540).
- Arsoy, A. P. (2008). "Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları", Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C:X, s. 11.
- Artunç, B. (2002). *Özel Amaçlı Varlıklar ve Bilanço Dışı Muhasebeleştirme Yöntemi Olarak Kullanımları*. Yeterlilik Tezi. Sermaye Piyasası Kurulu.
- Ayrancı, K. (2010). *Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Azgın, N. (2018). *Denetçinin Mesleki Şüphesizliğinin Denetim Kalitesine Etkisi*. Doktora Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Eskişehir.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (26.12.2012), Resmi Gazete, yayınlanan düzenlemeler.
- Baki, B. ve Ustasüleyman, T. (2001). "Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Yazılımları Ve Performans Ölçütleri", Verimlilik Dergisi, Sayı: 2, s. 69-80.
- Bal, R. (2001). *Eskişehir İlinde Sosyal Sigortalar Kurumu, Devlet ve Üniversite Hastanelerinde Toplam Kalite Yönetimi Çerçevesinde Hasta Memnuniyet Düzeylerinin Ölçülmesi*, Yüksek Lisans Tezi, M.Ü Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Sağlık Kurumları Yöneticiliği Anabilim Dalı.
- Bouaziz, Z. (2012), "The Impact Of The Presence Of Audit Committees On The Financial Performance Of Tunisian Companies", International Journal of Management & Business Studies, Vol: 2, No:4, s. 57- 64.
- Bozkurt, R. (1998). Kalite iyileştirme araç ve yöntemleri. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi.
- Cengiz, S., Dinç, Y. Ve Güngör, S. (2017). "Bağımsız Denetim Kalitesinin Finansal Performans Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi: Borsa İstanbul’da Bir Uygulama. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi", Cilt:9, Sayı: 19.
- Ceyhan, İ.F. (2014). *Bağımsız denetim Kalitesini Arttırıcı Bir Yöntem Olarak veri Madenciliği: Borsa İstanbul Uygulaması*, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Chan, K. C., Farrell, B., Healy, P. and Lee, P. (2011), "Firm Performance Following Auditor Changes For Audit Fee Savings", Journal of Business & Economics Research, Vol: 7, No: 10, s. 17-26.
- Chen, Y.S., Hsu, J. C. S., Huang, M. T. ve Yang, P. S. (2013). "Quality, Size, And Performance Of Audit Firms", The International Journal of Business and Finance Research, Vol:7, Issue:5, Taiwan.

- Cheng, Y. S., Chen, Y. S. And Chen, Y. C. (2013), “Direct And Mediating Effects Of Auditor Quality On Auditor Size And Performance”, *International Business Research*, Vol:6, No:11, s. 134-148.
- CHOI, J. H. ve Wong, T. J. (2007). “Auditors Governance Functionsand Legal Environments: An International Investiatiion”, *Contemporary Accounting Research*, Sayı: 24(1), s. 13-46.
- Cosserat, G.W. ve Rodda N. (2009). “Modern Auditing”, Third Edition, Wiley, United Kingdom.
- Coşkun, A. (2009). Uluslararası Denetim-Güvence Standartları ve TTK 'da Denetim, “*Ulusal Değişim ve Gelişmelerin Denetim Mesleğindeki Yansımalar*”, IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMÖ, 235-268. İstanbul.
- Cömert Doyrangöl, N. (2007). “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”. İ. Uzay ve S. Selimoğlu, Türkiye’de Muhasebe Denetim Alanında Yayınlanan Araştırmalar (1995-2005) ve Seçme Yazılar (Cilt 82) içinde, İSMMMÖ, İstanbul.
- Craswell, A., D. J. Stokes Ve J. Laughton (2002). “Auditor Independence and Fee Dependence”, *Journal of Accounting and Economics*, 33.
- Çalgan, E., E. Mentşe F. Işiloğlu, M. V. Toroslu , M. Özcan, Gülmez, N., Savaş Ş., Onur Z. Ve Ağca Z. (2008). Muhasebe Denetimi, İsmmmo Yayınları, Yayın No:113, İstanbul.
- Çelik, A. (2005). Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Çırpan, H. ve Koyuncu, M. (1998). “İşletme Kültürünün Alt Kademe Yöneticileri Üzerindeki Etkisi: Bir Örnek Olay Çalışması”, *Öneri Dergisi*, Cilt: .2, S.9.
- Çıtak, N. (2007). *Hileli Mali Raporlamada Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü, İstanbul.
- Dabbağoğlu, K. (1998). *Bağımsız Muhasebe Denetimi ve Türkiye’deki Durum*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul.
- DeAngelo, L.E. (1981), “Auditor size and audit quality”, *Journal of Accounting and Economics*, Sayı. 3 No. 3, s. 183-199.
- Doğan, Z. (1996). “Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Denetimin Türkiye Açısından Önemi”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül Sayısı.
- Dönmez, A. Ve Ersoy, A. (2006). “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 36., s.71.
- Dönmez, A., Berberoğlu, P. B., Ersoy, A. (2005). “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı 9, s. 52-78.

- Duff, A. (2004), *AuditQual: Dimensions of Audit Quality*, 1st ed., The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh.
- Durukan, B. ve İkiz, A.K. (2007). “Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve”. *Mali Çözüm dergisi*. Sayı: 82. s. 35-62.
- Erdoğan, M. (2002). “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin gerekliliği”. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*. Sayı:5 s.51-63.
- EREN, E. (2004). *Örgütsel Davranış ve Yönetim Psikolojisi*, Beta Yayınları, 8.Baskı, İstanbul, 2004.
- Ergun, Ü. (1999). “Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarının Görünümü”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Sayı:1, Cilt:1.
- Erol, M. (2008). “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 13(1), s. 229-237.
- Erserim, A. (2007). *Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muğla.
- Ertuğrul, İ. (2004). *Toplam Kalite Kontrol ve Teknikleri*, Ekin Kitabevi, İstanbul.
- Esendemir, E. (2011). *Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı, Manisa.
- Esendemirli, E. (2013). *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve YMM'lere Yönelik Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Yaşar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Finansman Bölümü, İzmir.
- Eshitemi, P. B. And Omwenga, J. (2016), “Effect of Audit Quality on The Financial Performance Of Listed Parastatals In Nairobi Securities Exchange” *Social Science and Humanities Journal*, DOI: 10.1234.67/sshj.1015, s. 186-199.
- Fidan, F. (2010). *Hisse Senetleri İmkb'de İşlem Gören Şirketlerin Bağımsız Denetimi Ve Uygulamalı Bir Örnek*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık Ve Sigortacılık Enstitüsü Sermaye Piyasası Ve Borsa Anabilim Dalı, İstanbul.
- Fooladi, M. ve Shukor, Z. A. (2012), “Board Of Directors, Audit Quality And Firm Performance: Evidence From Malaysia” In *National Research & Innovation Conference for Graduate Students in Social Sciences*, December 7-9, ISBN 978 983 2408 086, s. 87-96.
- Göger, T. (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.

- Gökalp, F. (2005).” Genel Hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye’ de ki Şirketlere Etkisi”, Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi, Cilt:5 sayı:14.
- Grant, E.I. ve Leavenworth, R.S. (1996). Statistical Quality Control, 7.baskı, McGraw-Hill Company, New York,
- Gücenme, Ü ve Gençoğlu, E. (2012). “Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki Durum”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 1-25.
- Güçlü, F. (2007). Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler, Detay Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara.
- Güçlü, N. (2003).” Örgüt Kültürü”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, s. 147-159.
- Güngörmüş, A. H. (2014). *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Bağımsız denetime Yaklaşımlarını Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Gürbüz, H. (1995), Muhasebe Denetimi, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- Gürbüz, H. (1998). Muhasebe Denetimi, 5. Baskı Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- Güredin, E. (1994). Denetim. 6. Baskı. Beta Yayınevi. İstanbul.
- Güredin, E. (2008). Denetim ve Güvence Hizmetleri, 12. Baskı, Arkan Yayınları, İstanbul.
- Hassan, S. U. And Farouk, M. A. (2014), “Audit Quality And Financial Performance Of Quoted Cement Firms In Nigeria”, European Journal of Business and Management, Vol:6, No:28, s. 73-82.
- Helvacı, M. A. (2002). “Performans yönetimi sürecinde performans değerlendirmenin önemi”, Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi, Sayı: 35(1-2), s. 155-169.
- Hesap Uzmanları Derneği (2004). Denetim İlke ve Esasları, 1. Cilt.
- Holmes, A. Ve Overmyer, W. (1975). Muhasebe Denetimi. *Çeviren: Oğuz Göktürk*. Bilimsel Yayınlar Derneği. Cilt1, Baskı:8.
- İplik, F. N. (2004). “Dört ve Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Çalışan Personelin Performans Değerlendirme Faaliyetleri: Çukurova Bölgesi Örneği”. Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi, Sayı:15, s. 195-205.
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası. (2006). Avrupa Birliği Şirketler Hukuku 8. Direktifi. İstanbul.
- Jusoh, M. A. and Ahmad, A. C. (2014), "Equity Ownership, Audit Quality and Firm Performance in Malaysia using Generalized Least Square Estimations Technique”, Journal of Emerging Issues in Economics, Finance and Banking (JEIEFB) An Online International Monthly Journal, Vol: 3, No:1, s. 976-991.
- Kandemir, T. ve Akbulut, H. (2013). “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt:9, Sayı:20, s. 37-55.

- Karacan S. ve Uygun R. (2016) Denetim ve Raporlama, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Kaval, H. (2008). Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kavut, L. (2001). “Bağımsız Denetim Hizmetinden Yararlanan firmaların aldıkları Hizmetin Kalitesine ilişkin Görüşleri”, Yönetim Dergisi, Yıl 12, Sayı 40, s.7- 18.
- Kavut, L. (2002). “Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları”, Yönetim Dergisi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayın Organı. Sayı: 41, Yıl:13, s.7-21.
- Kepekçi, C. (2004), Bağımsız Denetim, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, *Resmi Gazete*, 28509, 26 Aralık 2012, Md. 4.
- Knechel, R., W. (2007). “The Business Risk Audit: Origins, Obstacles and Opportunities”, *Accounting, Organizations and Society*, Sayı: 32, 4, s. 383-408
- Kobu, B. (1994). Üretim Yönetimi, İstanbul Üniversitesi Yayını, 8. Baskı, İstanbul.
- Kyereboah-Coleman, Antony (2007), “Corporate Governance and Firm Performance in Africa: A Dynamic Panel Analysis”, International Conference on Corporate Governance in Emerging Markets, Global Corporate Governance Forum (GCGF) and Asian Institute of Corporate Governance (AICG), 15-17 Kasım, Sabancı Üniversitesi, İstanbul.
- LAM, S. S. ve Chang, S. L. (1994). “Auditor Service Quality and Auditor Size:Evidence from Initial Public Offerings in Singapore”. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, sayı: 3(1), s. 103.
- Lee, H. Y. Ve Mande, V. (2003). “The Effect Of The Private Securities Litigation Reform Act of 1995 On Accounting Discretion of Client Managers Of Big 6 and Non-Big 6 Auditors”, *Auditing: A Journal of Practise &Theory*, Sayı: 22(1).
- Lee, T. ve Azham, M.A. (2008). The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), s.1-9.
- Miettinen, J. (2007), “Audit Quality and the Relationship between Auditee’s Agency Problems And Financial Information Quality: Research Proposal”, Department of Accounting and Finance University of Vaasa, s. 1-33.
- Millichamp, A. H. Ve Taylor, J. R. (2008). “Auditing”, Cengage Learning, 9th Edition, London.
- Moutinho, V., Cerqueira, A. Ve Brandao, E. (2012), “Audit Fees And Firm Performance”, November, *Social Science Resarch Network*, DOI: 10.2139/ssrn.2180020, s. 1-30.
- Okay, Ş, (2003). “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye’deki Denetim firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul.
- Oktay, E., Özçomak, M.,S. (Eylül 2001). “Kalite Kavramındaki Gelişme”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, Sayı: 15, 3-4, s.308-320.

- Oktaý, S. (2013). "Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri". Maliye Finans Yazıları, Sayı: 27 (100), s. 22- 94.
- Okur, S. (2009). *Parametrik ve Parametrik Olmayan Doğrusal Regresyon Analiz Yöntemlerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Adana.
- Özeke, H. B. (2004). "Kurumsal Yönetim Bağlamında Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluklarının Hukuksal Çerçevesinin İrdelenmesi", Kurumsal Yönetim – Dermeği, İstanbul.
- Özeren, B. (1999), "İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler", Sayıştay Araştırma İnceleme Dizisi, Ankara
- Özkalp, E. ve Kırıl, Ç. (2004). *Örgütsel Davranış*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Özyurt, A. (2010). *Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Palmrose, V. Z. (1988). "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality".
- Porter, B., Simon, J. ve Hatherly, D. (2009). "Principles of External Auditing", Third Edition, Wiley, England.
- Sayyar, H., Basiruddin, R. Rasid, Sidi Zaleha A. Elhabib, M. A. (2015), "The Impact Of Audit Quality On Firm Performance: Evidence From Malaysia", *International Business School*, University Teknology Malaysia, June, s. 1-19,
- Sekizsu, B. (2017). *Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Selimoğlu, S. K. Ve Uzay, Ş. (2014). *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Senal, S. (2011). *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulunun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunu, 20194 sayılı Resmi Gazete, 3568 sayılı kanun, 01.06.1989.
- Sermaye Piyasası Kanunu, Kanun No: 2499, Kabul Tarihi: 28/7/1981, (30/7/1981 tarihli ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.), Madde 50/a.
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, (12.06.2006), Resmi Gazete, Seri:X, No:22 Sayılı ", Kısım 2, md.13.
- Sevinç, E. (2013). *Çoklu Regresyon Korelasyon Analizinde Varsayımdan Sapmalar ve Çimento Sektörü Üzerine Uygulama*, Yüksek Lisans Çalışması, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Finans Anabilim Dalı, İstanbul.

- Sipahi, B. (2005). “İşletme Performansının Ölçülmesinde Ekonomik Katma Değer”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:6, s. 107-112.
- Soltani, B. (2007). “Auditing: An International Approach”, Prentice Hall, England.
- Sulong, Z., Gardner, J. C., Hussin, A. H., Sanusi, Z. M. and McGowan, C. B. (2013). “Managerial Ownership, Leverage And Audit Quality Impact On Firm Performance: Evidence From The Malaysian ACE Market”, Accounting & Taxation, Vol:5, No:1, s. 59-70.
- Şavlı T. (2007). “Türkiye’de Kalite Güvence Sisteminin Değerlendirilmesi”, 2.Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 2007.
- Şimşek, M. (2001). Toplam kalite yönetimi, 3. Baskı, Alfa Yayınevi, İstanbul.
- Şirin, M. (2006). “Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi”. Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran Sayısı 23-36.
- Şit, A. (2018). *Demir-Çelik Sektöründe Faaliyet Gösteren Ticari Ve İmalat Firmalarının Finansal Performanslarının Değerlendirilmesi Ve İç Kontrol Sistemlerinin Finansal Performansa Etkisi: Hatay İli Örneği*, Doktora Tezi. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim dalı Muhasebe Finansman Bölümü, Malatya.
- Tarmur, U. S. (1997). Türkiye’de Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Şirketleri Ve Sorunları, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetimde Muhasebe ve Finansal Kontrol (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.
- The Accounting Review. Sayı: 63. No: 1. s. 55-73.
- Titman, S. ve B. Trueman. (1986). “Information Quality and The Valuation of New Shares”, Journal of Accounting and Economics, Vol.8, Sayı:2.
- TTK, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Md: 397-406.
- Türedi, H. (2000). Denetim, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Türk Ticaret Kanun Tasarısı, (09.11.2005), Genel Gerekçe, D.Avrupa’da Ticaret Hukuku Alanında Reform Konuları, II. Ticaret Şirketleri Kitabına Giren Konular, 2. Anonim Şirketler, m.72 Denetleme ve Denetçiler.
- Türk Ticaret Kanunu, (09.07.1956), Resmi Gazete (Sayı: 9353) Sayılı Resmi Gazete.
- Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları:549, Ankara.
- Türker, M. (2006). “Uluslararası Denetim Standartları’na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartları’nın Oluşturulması”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 19.
- TÜRMOB (2006). “Denetçi Gözetim Kurulu Avrupa Grubu Kuruldu”, TÜRMOB, Yıl:2, Sayı: 6. Ocak.
- TÜRMOB (2008). “Finansal Raporlama Konseyi’nin Denetim Kalitesi Çerçevesi”, TÜRMOB, Sayı.15, Yılı:2008, Nisan.

Ulusoy, Y. (2006). *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*, Doktora Tezi Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı, İzmir.

Uman, N. (1985). *Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi*, İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, SPK Yayınları, Ankara,

Uzay, Ş. (2006). "Public Oversight Board: A New Model for Auditing, The Auditors and Its Applicability in Turkey", WCAE, The 10th World Congress of Accounting Educators & The 3rd Annual International Accounting Conference, 9-11 Kasım, İstanbul, The Abstract Book, p.75, [Tam Metin: MÖDAV - Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı:4, 2006, 175-210].

Uzay, Ş. (2007). "Küreselleşmenin İşletmelerde Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkisi", Türkiye'nin Jeoekonomisi ve Jeopolitikası – Türkiye Geleceğinin Neresinde, Editörler: N. Doğan, F. Kula, M. Öcal, Nobel Yayınevi, s. 155-181.

Yahyaoglu, G. (1991). "Bağımsız Dış Denetimin Yapısı ve İşlevi", Maliye Yazıları: Maliye, İktisat, Hukuk, s.81-104.

Yaşar, A. (2011). *Bağımsız Dış Denetim Kalitesinin Kar Yönetimi Üzerine Etkisi: İMKB'de Kayıtlı İşletmeler Üzerine Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Adana.

Yayla, H. E. (2006). *Güç Ve Yetki İlişkilerinin Muhasebe Bilgisi Kararları Üzerindeki Etkisi: Türkiye'deki Özel Hastaneler Üzerine Yapısal Bir Model Önerisi*, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Zerenler, M. (2003). "Kriz Dönemlerinde Üretim Süreci Esnekliğinin İşletme Performansına Etkileri", Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı:6

ZERNİ, M. (2009). *Essays on Audit Quality*. Acta Universitatis Ouluensis.

Ziaee, M. (2014), "The Effect Of Audit Quality On The Performance Of Listed Companies In Tehran Stock Exchange", International Letters of Social and Humanistic Sciences, Vol:21, s. 36- 44.

Zureigat, M. (2011), "The Effect Of Ownership Structure On Audit Quality: Evidence From Jordan", June, International Journal Of Business And Social Science, Sayı: 2, No: 10, s. 38-46.

### **İnternet Kaynakları**

AICPA; <https://www.aicpa.org/ABOUT/MISSIONANDHISTORY> (Erişim: 08.04.2019).

Anonim Şirketlerde Özel Denetim Kavramı <http://www.bulutbulut.com/ozel-denetim>. (Erişim:19.02.2019).

BDDK: [www.bddk.org.tr](http://www.bddk.org.tr) (Erişim: 17.04.2019).

Çelen, E. (2001). Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi,  
<https://issuu.com/istanbulsmmmodasi/docs/malicozum55?e=25078185/58370305>,  
 (Erişim: 06.12.2018).

Denetimin Gelişimi,  
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/3%20denetimin%20gelisimi.pdf>. (Erişim: 07.04.2019).

Hazine Müsteşarlığı: <http://www.hazine.gov.tr/genelbilgiler.htm>.  
 (Erişim:17.04.2019).

Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı: [www.baskent.edu.tr/~gurayk/finpazcuma3.doc](http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/finpazcuma3.doc)  
 (Erişim:17.04.2019).

IAASB [http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=28\\_](http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=28_) (Erişim;  
 14.04.2019).

IAASB <https://www.iaasb.org/> (Erişim: 14.04.2019).

IFAC [http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history\\_](http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history_) (Erişim:  
 12.04.2019)

KGK, <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5136/Kamu-Go%CC%88zetimi-Muhasebe-ve-Denetim-Kurumunun-Tes%CC%A7kilat-ve-Go%CC%88revleri-Hakk%C4%B1nda-Yo%CC%88netmelik>. (Erişim: 17.04.2019).

KGK, <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8091/Bir-denetim-faaliyetininin-u%CC%88stlenilmesinde-dikkat-etmem-gereken-rotasyon-su%CC%88relerine-ilis%CC%A7kin-du%CC%88zenlemeler-nelerdir?>. (Erişim: 17.04.2019).

Kılıç, H. (2009).  
[http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM\\_08/kitap/08\\_3hasankilic.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_08/kitap/08_3hasankilic.pdf). (Erişim: 10.03.2019).

LiDiang (2004). Assessing Actual Audit Quality',  
[https://idea.library.drexel.edu/islandora/object/idea%3A296/datastream/OBJ/view\\_](https://idea.library.drexel.edu/islandora/object/idea%3A296/datastream/OBJ/view_)  
 (Erişim: 27.01.2018).

PCAOB [https://pcaobus.org//About/Pages/default.aspx\\_](https://pcaobus.org//About/Pages/default.aspx_) (Erişim: 12.04.2019).

PCAOB, "Bylaws and Rules of the Public Company Accounting Oversight Board"  
<https://pcaobus.org/Rules/Documents/PCAOB-Rules.pdf>. (Erişim: 12.04.2019).

TBMM, "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu" <http://www.tbmm.gov.tr>. (Erişim:  
 17.04.2019).

Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurumu Kanun Tasarısı  
[www.malatya.smmmo.org.tr](http://www.malatya.smmmo.org.tr). (Erişim: 17.04.2019).

Yalkın, Y.K. Türkiye Muhasebe ve Denetim standartları Kurulu (TMUDESK).  
<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/468/5399.pdf>. (Erişim: 02.03.2019).