



**T.C.**  
**TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ**  
**LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**  
**YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN FİNANSAL PERFORMANS  
ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BİST İMALAT SEKTÖRÜ ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Asena Nur AK**

**Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Ali USLU**

**TOKAT-2024**

## ETİK SÖZLEŞME

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Dr. Öğr. Üyesi Ali USLU danışmanlığında hazırlamış olduğum “Bağımsız Denetim Kalitesinin Finansal Performans Üzerindeki Etkisi: BİST İmalat Sektörü Örneği” adlı Yüksek Lisans tezinin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

.../.../...

Asena Nur AK

## TEŞEKKÜR

Tez çalışmamın tüm aşamalarında bana yardımcı olan ve yol gösteren kıymetli danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Ali USLU'ya teşekkür ederim. Vermiş oldukları destek ve tavsiyeler ile Doç. Dr. Selim GÜNGÖR'e ve lisansüstü eğitimim süresince üzerimde emeği olan bölüm hocalarıma teşekkür ederim. Son olarak her zaman yanımda olan ve beni motive eden anneme, babama, kardeşime ve eşime sonsuz teşekkürler.



## ÖZET

### BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN FİNANSAL PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BİST İMALAT SEKTÖRÜ ÖRNEĞİ

AK, Asena Nur

Yüksek Lisans, Muhasebe Finansman Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Ali USLU

Nisan 2024, xiii + 94 sayfa

Mali tabloların bağımsız kişilerce denetlenmesi, finansal bilgilerin firma yönetimi tarafından manipüle edilmesi riskine karşı alınan bir önlemdir. Bağımsız denetim sonucunda kullanıcılara güvenilir bilgiler sunulması beklenirken, yaşanan firma skandalları bağımsız denetime duyulan güveni sarsmış ve bu da kaliteli bağımsız denetimin gerekliliğini gözler önüne sermiştir. Kaliteli bağımsız denetim faaliyetleri, hem mali tablo kullanıcılarının hem de firma yönetimlerinin daha sağlıklı kararlar almasını sağlayacak ve firmaya olan güveni artıracaktır. Toplumun her kesimini doğrudan ya da dolaylı bir şekilde etkileyecek olan bağımsız denetim kalitesinin, firmaların finansal performansı üzerinde etkili olacağı yönünde bir beklenti bulunmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim kalitesinin BİST imalat sektöründe işlem gören firmaların finansal performansları üzerindeki etkisinin belirlenmesidir. Bu amaçla BİST imalat sektöründe işlem gören firmaların 2017-2022 yılları arasındaki 6 yıllık verileri toplamsal olmayan sabit etkili panel kantil regresyon analizi ile incelenmiştir.

Çalışmada bağımsız denetim kalitesi göstergesi olarak bağımsız denetim firması büyüklüğü ve denetim görüşü değişkenleri kullanılırken, finansal performans göstergeleri olarak ise aktif kârlılık oranı (ROA) ve özsermaye kârlılık oranı (ROE) değişkenleri kullanılmıştır.

Araştırma sonucunda aktif kârlılık ile denetim firması büyüklüğü arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki tespit edilemezken, denetim görüşü ve aktif kârlılığı arasında anlamlı ve pozitif bir ilişkinin bulunduğu belirlenmiştir. Özsermaye kârlılığı ile bağımsız denetim kalitesi göstergeleri arasında ise anlamlı bir ilişkinin olmadığı görülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim Kalitesi, Finansal Performans, Bist, Panel Kantil

## ABSTRACT

### THE IMPACT OF INDEPENDENT AUDIT QUALITY ON FINANCIAL PERFORMANCE: THE CASE OF BIST MANUFACTURING SECTOR

Ak, Asena Nur

Master's Thesis Degree, Accounting and Finance Scientific

Advisor: Asoc. Prof. Ali USLU

April 2024, xiii + 94 pages

Independent audit of financial statements is a safeguard against the risk of manipulation of financial information by company managements. While independent audit is expected to provide reliable information to its users, the recent corporate scandals have shaken the trust towards independent audit and revealed the necessity of a higher quality one. A quality independent audit will enable users of financial statements and company managers to make healthier decisions and increase trust in the company. The quality of independent audit, which directly or indirectly affects all segments of the society, is expected to have an impact on the financial performance of companies.

The purpose of this study is to determine the effect of independent audit quality on the financial performance of companies listed in the BIST manufacturing sector. For this purpose, the six-year data of the companies in the BIST manufacturing sector between 2017 and 2022 are analyzed by panel quantile regression with the non-additive fixed effects.

In the study, audit firm size and audit opinion variables are used as independent audit quality indicators, while return on assets (ROA) and return on equity (ROE) variables are used as financial performance indicators.

The study reveals that there is no statistically significant relationship between return on assets and audit firm size, whereas there is a significant and positive relationship between audit opinion and return on assets. There is no significant relationship between return on equity and independent audit quality indicators.

**Key Words:** Independent Audit Quality, Financial Performance, Bist, Panel Quantile

## İÇİNDEKİLER

|                                                                                                                                | <b><u>Sayfa.</u></b> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| TEŞEKKÜR.....                                                                                                                  | ii                   |
| ÖZET .....                                                                                                                     | iv                   |
| ABSTRACT.....                                                                                                                  | v                    |
| İÇİNDEKİLER .....                                                                                                              | vi                   |
| TABLolar LİSTESİ.....                                                                                                          | ix                   |
| ŞEKİLLER LİSTESİ .....                                                                                                         | x                    |
| KISALTMALAR.....                                                                                                               | xi                   |
| GİRİŞ .....                                                                                                                    | 1                    |
| BÖLÜM 1: BAĞIMSIZ DENETİMİN GENEL ÇERÇEVESİ .....                                                                              | 3                    |
| 1.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI, ÖNEMİ VE DENETİME DUYULAN GEREKSİNİM.....                                                       | 3                    |
| 1.2. DENETİM TÜRLERİ.....                                                                                                      | 7                    |
| 1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri .....                                                                                      | 7                    |
| 1.2.1.1. Uygunluk Denetimi .....                                                                                               | 7                    |
| 1.2.1.2. Faaliyet Denetimi .....                                                                                               | 7                    |
| 1.2.1.3. Mali Tablo Denetimi .....                                                                                             | 8                    |
| 1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri .....                                                                         | 8                    |
| 1.2.2.1. Kamu Denetimi .....                                                                                                   | 8                    |
| 1.2.2.2. İç Denetim .....                                                                                                      | 8                    |
| 1.2.2.3. Bağımsız Dış Denetim.....                                                                                             | 9                    |
| 1.3. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ .....                                                                                             | 9                    |
| 1.3.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması .....                                                                                   | 10                   |
| 1.3.2. Denetimin Planlanması .....                                                                                             | 11                   |
| 1.3.3. Denetimin Gerçekleştirilmesi .....                                                                                      | 14                   |
| 1.3.4. Bulguların Raporlanması .....                                                                                           | 16                   |
| BÖLÜM 2: BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ.....                                                                                        | 19                   |
| 2.1. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ KAVRAMI VE ÖNEMİ.....                                                                           | 19                   |
| 2.2. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTENİN SAĞLANMASINA YÖNELİK DÜZENLEMELER .....                                                      | 21                   |
| 2.2.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) .....                           | 21                   |
| 2.2.2. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB)..... | 22                   |

|                                                                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.2.3. Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA )..... | 22 |
| 2.2.4. Sarbanes Oxley Yasası.....                                                                                             | 23 |
| 2.2.5. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB).....                  | 23 |
| 2.2.6. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu .....                                 | 24 |
| 2.2.7. TMSK, TMSK ve TMSK .....                                                                                               | 24 |
| 2.2.8. Sermaye Piyasasına İlişkin Düzenlemeler .....                                                                          | 25 |
| 2.2.9. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) .....                                                                  | 25 |
| 2.2.10. Sigortacılık Alanında Yapılan Düzenlemeler .....                                                                      | 26 |
| 2.2.11. Enerji Piyasasına İlişkin Düzenlemeler .....                                                                          | 26 |
| 2.2.12. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu .....                                                                                 | 26 |
| 2.2.13. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) .....                                                    | 27 |
| 2.3. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI .....                                                                                      | 28 |
| 2.3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards – GAAS) .....                           | 28 |
| 2.3.1.1. Genel Standartlar .....                                                                                              | 30 |
| 2.3.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....                                                                                      | 31 |
| 2.3.1.3. Raporlama Standartları .....                                                                                         | 33 |
| 2.3.2. Uluslararası Denetim Standartları.....                                                                                 | 35 |
| 2.3.3. Bağımsız Denetimde Kalite Standartları .....                                                                           | 38 |
| 2.3.4. Mesleki Etik Kuralları .....                                                                                           | 40 |
| 2.4. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE GÖSTERGELERİ.....                                                                              | 41 |
| 2.4.1. Denetim Firması Büyüklüğü.....                                                                                         | 43 |
| 2.4.2. Bağımsız Denetim Ücreti.....                                                                                           | 44 |
| 2.4.3. Denetçi Bağımsızlığı, Tarafsızlığı ve Dürüstlüğü .....                                                                 | 46 |
| 2.4.4. Denetçi Rotasyonu .....                                                                                                | 47 |
| 2.4.5. Denetçinin Mesleki Tecrübesi ve Sektörel Uzmanlığı .....                                                               | 49 |
| 2.4.6. Denetim Sürecinin Etkinliği .....                                                                                      | 50 |
| 2.4.7. Denetim Raporu ve Denetim Görüşü.....                                                                                  | 50 |
| 2.4.8. Denetim Firmasının Kültürü.....                                                                                        | 51 |
| BÖLÜM 3: BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ İLE FİNANSAL PERFORMANS ARASINDAKİ İLİŞKİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA .....                       | 52 |

|                                                                     |                                         |
|---------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|
| 3.1. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN FİNANSAL PERFORMANSA ETKİSİ ..... | 52                                      |
| 3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ .....                              | 53                                      |
| 3.3. LİTERATÜR TARAMASI .....                                       | 54                                      |
| 3.4. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ .....                                 | 65                                      |
| 3.5. ARAŞTIRMANIN VERİ SETİ VE ÖRNEKLEMİ .....                      | 65                                      |
| 3.6. ARAŞTIRMANIN DEĞİŞKENLERİ .....                                | 65                                      |
| 3.7. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ .....                                     | 67                                      |
| 3.8. ARAŞTIRMANIN ANALİZİ ve BULGULAR .....                         | 68                                      |
| 3.8.1. Tanımlayıcı İstatistikler .....                              | 68                                      |
| 3.8.2. Araştırma Bulguları .....                                    | 71                                      |
| SONUÇ .....                                                         | 74                                      |
| KAYNAKÇA .....                                                      | 76                                      |
| ÖZGEÇMİŞ .....                                                      | <b>Hata! Yer işareti tanımlanmamış.</b> |

## TABLOLAR LİSTESİ

| Tablo No .....                                                                             | Sayfa |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| <b>Tablo 1.1:</b> Denetçinin Olumlu Görüş Dışında Görüş Vermesine Neden Olan Koşullar..... | 18    |
| <b>Tablo 2.1:</b> TDS 2023 Seti.....                                                       | 36    |
| <b>Tablo 2.2:</b> Bağımsız Denetim Standartları.....                                       | 36    |
| <b>Tablo 2.3:</b> Kalite Yönetim Standartları.....                                         | 38    |
| <b>Tablo 3.1:</b> Literatür Taraması.....                                                  | 56    |
| <b>Tablo 3.2:</b> Çalışmada Kullanılan Değişkenler.....                                    | 65    |
| <b>Tablo 3.3:</b> Tanımlayıcı İstatistik Tablosu.....                                      | 67    |
| <b>Tablo 3.4:</b> Toplamsal Olmayan Sabit Etkili Panel Kantil Modeli: ROA ve BIG.....      | 70    |
| <b>Tablo 3.5:</b> Toplamsal Olmayan Sabit Etkili Panel Kantil Modeli: ROA ve GORUS.....    | 71    |
| <b>Tablo 3.6:</b> Toplamsal Olmayan Sabit Etkili Panel Kantil Modeli: ROE ve BIG.....      | 72    |
| <b>Tablo 3.7:</b> Toplamsal Olmayan Sabit Etkili Panel Kantil Modeli: ROE ve GORUS.....    | 72    |

## ŞEKİLLER LİSTESİ

| Şekil No .....                                              | Sayfa |
|-------------------------------------------------------------|-------|
| Şekil 1.1: Bağımsız Denetim Süreci.....                     | 9     |
| Şekil 2.1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....     | 30    |
| Şekil 2.2: IAASB Denetim Kalitesi Çerçevesi.....            | 43    |
| Şekil 3.1: Kernel Yoğunluk Fonksiyonları.....               | 68    |
| Şekil 3.2: Değişkenlerin Kantiller Üzerindeki Dağılımı..... | 69    |
| Şekil 3.3: Serpilme Grafikleri.....                         | 70    |

## KISALTMALAR

|               |                                                                                                                   |
|---------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>AICPA</b>  | American Institute of Certified Public Accountants (Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)          |
| <b>ASB</b>    | Auditing Standards Board (Denetim Standartları Kurulu)                                                            |
| <b>BDDK</b>   | Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu                                                                          |
| <b>BDS</b>    | Bağımsız Denetim Standardı                                                                                        |
| <b>COSO</b>   | Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşlar Komitesi) |
| <b>EPDK</b>   | Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu                                                                                  |
| <b>SEDDK</b>  | Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu                                                      |
| <b>FRC</b>    | Financial Reporting Council (Finansal Raporlama Konseyi)                                                          |
| <b>GAAS</b>   | Generally Accepted Auditing Standards (Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları)                                   |
| <b>IAASB</b>  | International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)        |
| <b>IAESB</b>  | International Accounting Education Standards Board (Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu)            |
| <b>IAPC</b>   | International Auditing Practices Committee (Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi)                           |
| <b>IESBA</b>  | International Ethics Standards Board for Accountants (Uluslararası Etik Standartları Kurulu)                      |
| <b>IFAC</b>   | International Federation Accounting Committee (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)                            |
| <b>IPSASB</b> | International Public Sector Accounting Standards Board (Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu)   |

|              |                                                                                           |
|--------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>ISA</b>   | International Standards on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)                   |
| <b>ISQC1</b> | International Standard on Quality Control 1 (Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1)     |
| <b>ISQM1</b> | International Standard on Quality Management 1 (Uluslararası Kalite Yönetimi Standardı 1) |
| <b>ISQM2</b> | International Standard on Quality Management 2 (Uluslararası Kalite Yönetimi Standardı 2) |
| <b>KGK</b>   | Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu                                     |
| <b>KHK</b>   | Kanun Hükmünde Kararname                                                                  |
| <b>KKS1</b>  | Kalite Kontrol Standardı 1                                                                |
| <b>KYS1</b>  | Kalite Yönetim Standardı 1                                                                |
| <b>KYS2</b>  | Kalite Yönetim Standardı 2                                                                |
| <b>m.</b>    | Madde                                                                                     |
| <b>PCAOB</b> | Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)  |
| <b>ROA</b>   | Return of Assets (Aktif Karlılık Oranı)                                                   |
| <b>ROE</b>   | Return of Equity (Özsermaye Karlılık Oranı)                                               |
| <b>ss.</b>   | Sayfa sayısı                                                                              |
| <b>SPK</b>   | Sermaye Piyasası Kurulu                                                                   |
| <b>TDS</b>   | Türkiye Denetim Standardı                                                                 |

**TMSK** Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

**TMUDESK** Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

**TÜDESK** Türkiye Denetim Standartları Kurulu



## GİRİŞ

Dünyada ticaretin küreselleşmesi ve yaygınlaşması, beraberinde firma faaliyetlerini büyütmüş, yapılan işlemleri daha karmaşık hale getirmiş ve firmalar arası rekabeti oldukça artırmıştır. Ticaretin gelişmesi, firmaya ait mali tablolardan yararlanıp karar alacak olan firma ilgililerinin sayısını da artırmıştır. Bunların sonucu olarak finansal bilgilerin güvenilir olmasına yönelik talep giderek yükselmiştir.

Yatırımcılar, firma hissedarları ve kreditorler gibi mali tablo kullanıcılarının alacakları kararın sağlıklı olabilmesi için firmaya ait finansal bilgilerin güvenilir olması oldukça önem taşımaktadır. Küresel ticaret ortamında mali tablo kullanıcılarının firmaya ait bilgilere ilişkin ilk elden ulaşmaları mümkün olmadığından, bu bilgilerin bağımsız kişilerce denetlenmesi ihtiyacı doğmuştur. Bağımsız denetim ile firmaya ait mali tabloların belirli ilke ve kurallara uygunluğu değerlendirilerek, kullanıcılara güvenilir finansal bilgiler sunulmaktadır.

2000’li yıllarda yaşanan Enron skandalı gibi firma skandalları, bağımsız denetim kuruluşlarına duyulan güveni azaltmış ve bağımsız denetim kalitesine yönelik tartışmaları gündeme getirmiştir. Bağımsız denetime yönelik güvenin yeniden tesis edilmesi amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmış ve bununla birlikte bağımsız denetimde kalitenin artırılmasına yönelik çalışmalar hız kazanmıştır.

Bağımsız denetim kalitesi mali tablo kullanıcıları başta olmak üzere tüm toplumu ilgilendirmektedir. Kaliteli bağımsız denetimin sağladığı faydalardan biri, mali tablo kullanıcılarının daha doğru kararlar alabilmeleri için güvenilir bilgi sunmaktır. Ayrıca firma yönetimi ile ortakları arasında oluşabilecek bilgi asimetrisinin de önüne geçecektir.

Yüksek finansal performans, yatırımcıyı firmaya çekme ve böylece sermaye maliyetini azaltma açısından oldukça önemlidir (Ado, Rashid, Mustapha ve Ademola, 2020). Bağımsız denetim kalitesi ise firmanın finansal performansını etkileyecek ve piyasa etkinliğini artıracaktır (Hassan ve Farouk, 2014).

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde bağımsız denetim kavramı açıklanmış ve denetim türleri, bağımsız denetimin önemi ve bağımsız denetim sürecinin nasıl gerçekleştiği incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde bağımsız denetim kalitesi kavramı incelenerek kaliteli bağımsız denetim faaliyetinin önemi açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca bağımsız denetimde kalitenin sağlanmasına yönelik gerçekleştirilen yasal düzenlemeler, bağımsız denetim faaliyetinde uyulması gereken standartlar ve bağımsız denetimde kalite göstergelerinde değinilmiştir.

Üçüncü bölümde ise konu ile ilgili literatür incelenmiş ve bağımsız denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisine yönelik bir uygulama yapılmıştır.

Çalışmanın amacı bağımsız denetim kalitesinin BİST imalat sektöründe işlem gören firmaların finansal performansları üzerindeki etkilerinin belirlenmesidir. Bu amaçla BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren ve 2017-2022 yılları arasındaki 6 yıllık verilerinin tamamına ulaşılabilen 156 firmanın verilerinden yararlanılmıştır.

Bağımsız denetimde kalite tam olarak ölçülemediği için kalitenin değerlendirilmesi için çeşitli göstergeler kullanılmaktadır. Denetimde kalitenin sağlanması birçok faktöre bağlıdır. Bu çalışmada, bağımsız denetim kalitesi literatürde sıklıkla kullanılan göstergelerden olan bağımsız denetim firması büyüklüğü ve denetim görüşü değişkenleri ile ölçülmüştür. Finansal performans göstergeleri olarak ise aktif kârlılık oranı ve özsermaye kârlılık oranı kullanılmıştır.

Elde edilen veriler Powell (2022) tarafından geliştirilen Toplamsal Olmayan Sabit Etkili Panel Kantil Modeli ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda aktif kârlılık oranı ile denetim firması büyüklüğü arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememişken, aktif kârlılık oranı ve bağımsız denetim görüşü arasında pozitif bir ilişkinin tespit edilmiştir. Özsermaye kârlılığı ile bağımsız denetim kalitesi göstergeleri arasında ise istatistiksel olarak anlamlı bir sonuca rastlanılamamıştır.

## **BÖLÜM 1: BAĞIMSIZ DENETİMİN GENEL ÇERÇEVESİ**

### **1.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI, ÖNEMİ VE DENETİME DUYULAN GEREKSİNİM**

Günümüzde teknolojik, ekonomik ve sosyal alanlarda yaşanan değişimler firmalar üzerinde önemli etkiler yaratmıştır. Ticaretin hızla gelişmesi, firmalarda gerçekleştirilen işlemlerin karmaşıklığını artırdığı gibi firmalar arası rekabeti de artırmıştır. Yaşanan gelişmeler, firmaların yoğun rekabet koşulları içerisinde ayakta kalmaları için performanslarını da sürekli geliştirmelerini gerektirmiştir (Haftacı, 2014, s. 1; Yuniarti, 2011).

Firmalarda gerçekleşen tüm ekonomik olaylar, firma yönetimince hazırlanan mali tablolarla sunulmaktadır (Yuniarti, 2011). Kamuoyunu aydınlatma amacıyla, firma tarafından sunulan bilgilerin güvenilir olmaları gerekmektedir. Gerçeğe uygun ve şeffaf bir biçimde sunulan bu bilgiler, mali tablo kullanıcılarının firmaya duyduğu güvenin artmasını sağlayacaktır (Yazar, 2017).

Toplumsal karmaşık hale gelmesiyle, karar alıcıların güvenilir olmayan bilgi alma olasılığı artmaktadır (Arens, Elder ve Beasley, 2008, s.7). Karar alıcıların doğru kararlar verebilmeleri açısından finansal bilgilerin güvenilirliği oldukça önemlidir. Güvenilir olmayan bilgilerin ise karar alıcıya olduğu gibi topluma da zararları olacaktır (Güredin, 2007, s. 4).

Firma yönetimleri kendi çıkarları doğrultusunda firmanın mali durumunu olduğundan daha iyi veya daha kötü gösterip güvenilir olmayan bilgiler sunabilmektedir. Firma tarafından kullanıcılara sunulan bilgilerin, çıkar çatışmaları dolayısıyla kasıtlı veya bilgi eksikliği ile yapılan kasıtlı olmayan hata veya yanlışlıkları içerme ihtimaline karşın kullanıcıların belirli önlemler almaları gerekmektedir (Ataman, Hacıüstemoğlu ve Bozkurt, 2001; Güredin, 2000).

Küresel bir ekonomi ortamında mali tablo kullanıcılarının firma ile ilgili bilgilere ilk elden ulaşmaları olanaksız olduğundan (Arens ve diğerleri, 2008, s. 7), bu bilgilerin firma dışından bağımsız kişilerce denetlenmesi gereği ortaya çıkmıştır (Yuniarti, 2011).

Bağımsız denetim, mali tabloların doğruluğunun firma dışından kişiler tarafından teyit edilmesini sağlayarak firma yönetimi ile paydaşlar arasındaki bilgi asimetrisinin azaltılmasında fayda sağlayacaktır (Becker, DeFond, Jiambalyo ve Subramanyam, 1998).

Denetleme kavramı Türk Dil Kurumu tarafından “*Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe ve kontrol*” olarak tanımlanmıştır ([www.sozluk.gov.tr](http://www.sozluk.gov.tr)).

Amerikalı Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association)’ne bağlı Denetim Kavramları Komitesi denetim kavramını “*Ekonomik eylem ve olaylar ile ilgili iddiaların, önceden belirlenen kriterlere göre uygunluğunu incelemek ve sonucunu bilgi kullanıcılarına raporlamak amacıyla, iddialara yönelik kanıtların tarafsızca değerlendirilmesine yönelik sistematik bir süreç*” olarak tanımlamıştır (Silvoso, 1972, s. 18).

Bozkurt (2000) denetimi “*İktisadi bir birime veya döneme ilişkin bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluğunun derecesinin araştırılması ve buna ilişkin bir rapor hazırlanması amacıyla kanıt toplanması ve bu kanıtların tarafsız bir uzman tarafından değerlendirilmesi süreci*” olarak tanımlamıştır (s.29).

Kaval (2008) ise denetim kavramını “*Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilişkili iddiaların önceden belirlenen kriterlere uyum derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili kişilere raporlamak üzere tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve değerlendiren sistematik bir süreç*” şeklinde tanımlamıştır (s.15).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde bağımsız denetim tanımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

“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” (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m.4).

Bağımsız denetim, firmanın mali tablolarında yer alan bilgilerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve yasal düzenlemelere uygunluğunun tespit edilmesi amacıyla, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları doğrultusunda, bağımsız denetçilerce kanıtların toplanması ve toplanan bu kanıtların değerlendirilmesi neticesinde bir görüş oluşturup bu görüşü raporlamasından oluşan süreçtir (Oktay, 2013).

Verilen bu tanımlardan yola çıkılarak denetimin bazı unsurları şu şekilde açıklanabilir (Bozkurt, 2000; Güredin, 2007; Haftacı, 2014):

- Denetim sistematik bir süreçtir ve birbirini izleyen aşamalardan oluşmaktadır. Bu süreçte gerekli belge ve kanıtlar toplanmakta, daha sonra bu kanıtlar değerlendirilmekte ve sonucunda bir rapor yayınlanmaktadır.
- Denetçiye firma tarafından firmanın belirli döneme ait mali tabloları ve ekonomik faaliyetleri hakkındaki raporları sunulmaktadır. Denetçi, firmanın kendi beyan ve iddialarını gösteren bu bilgilerin doğruluk ve güvenilirliklerini incelemektedir.
- Bunun yanı sıra, denetimin gerçekleştirileceği dönem de açıkça tanımlanmalıdır. Denetim faaliyeti, başlangıç ve bitişi belli olan bir dönemi kapsıyor olmalıdır.
- Denetim faaliyeti, mesleğinde uzman kişiler tarafından gerçekleştirilir.
- Denetim çalışmasını gerçekleştiren denetçinin mesleki bilgi ve deneyime sahip olmasının yanı sıra bağımsız olması da gerekmektedir.
- Denetçinin denetim çalışmasını önceden belirlenmiş bazı standartlara uygun olarak yapması zorunludur. Bu standartlar düzenleyici otoriteler tarafından, denetim görevinin başarılı bir şekilde gerçekleşmesi için belirlenmektedir.
- Denetim sonunda belirli bir görüşe ulaşılabilmesi için denetçinin denetim süresince çeşitli prosedürlerden yararlanarak kanıt toplaması gerekmektedir. Bu kanıtlar çeşitli bilgiler, belgeler ve kayıtlar olabilmektedir.
- Denetim çalışmasında bulunan sonuçlar bir rapor halinde sunulmakta ve denetçinin denetim raporu yayınlaması ile birlikte denetim süreci son bulmaktadır. Bu aşamada firma tarafından sunulan iddiaların doğruluğu ve güvenilir olup olmadığı incelenerek bir görüşe varılmakta ve finansal tablo kullanıcılarına makul bir güvence verilmektedir.

Güvenilir finansal raporlama, sermaye piyasasının etkin şekilde işlemesi açısından oldukça önemlidir (Deumes, Schelleman, Bauwhede ve Vanstraelen, 2012). Bilgi kullanıcıları açısından ise bağımsız denetim ile firmanın mali tablolarındaki eksikliklerin ve yanlış beyanların tespit edilip açığa çıkarılacağı beklentisi bulunmaktadır (Palmrose, 1988). Denetim, yöneticiler ile karar alıcılar arasındaki bilgi asimetrisini azaltma görevini üstlenmekte (Becker ve diğerleri, 1998) ve finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda bağımsız güvence sağlamaktadır (DeFond ve Zhang, 2014).

Bağımsız denetimin sağladığı faydalar şu şekilde özetlenebilir (Çelen, 2001; Erdoğan, 2002; Güredin, 2007);

- Bağımsız denetim, firma tarafından düzenlenen mali tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının belirlenmesine yardımcı olur,
- Firmanın finansal durumunu objektif ve tarafsız bir şekilde yansıtarak firma yönetimine alacağı kararlarda yol göstermektedir,
- Firma içerisinde meydana gelen yolsuzluk, eksiklik ve standartlara aykırılık gibi durumların, yönetime zamanında iletilmesini sağlar,
- Firmanın birleşme veya satın alınması durumlarında taraflara güvenilir bilgi sunar,
- Firma yönetimi ve çalışanlarının hileli davranışlarının engellenmesine katkı sağlar,
- Firma tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinliğinin artırılmasına katkıda bulunur,
- Kredi veren kuruluşların kararlarında yardımcı olur ve firmanın kredi olanakları da artar,
- Yatırımcılar tarafından alınacak kararlara katkı sağlar ve
- Denetlenmiş güvenilir mali tablolar temelinde hazırlanan vergi beyannamelerine ve mali raporlara duyulan güveni artırır.

Firmaların faaliyet alanlarının genişlemesi, yapılan işlemlerin karmaşıklığını artırmaktadır. Finansal bilgilerin, toplumun geniş bir kesimini etkilemesi nedeniyle mesleki tecrübeye sahip kişiler tarafından denetlenmesi oldukça önemlidir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019, s.5).

Bağımsız denetimin sermaye piyasasının etkin işleyişine katkıda bulunacağına dair kamuoyu beklentisi ve güveni vardır. Bu nedenle, denetçiler faaliyetlerini kamu yararı doğrultusunda mesleki özen ve titizlikle yürütmelidir (Davutyan ve Kavut, 2006). Etkin bir denetim sistemi, yönetimin başarısını da artıracaktır (Koçberber, 2008).

## **1.2. DENETİM TÜRLERİ**

Denetim türleri denetimin yapılış amacına ve denetçinin statüsüne göre iki farklı şekilde incelenecektir.

### **1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri**

Gerçekleştirilme amacına göre denetim türleri; uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve mali tablolar denetimi olmak üzere üç farklı şekilde yapılabilmektedir.

#### **1.2.1.1. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi, firma yönetimi tarafından belirlenmiş olan mevzuatlara ve firmanın dış çevresince oluşturulan yasalara uygun şekilde faaliyet gösterip gösterilemediğinin denetlenmesidir (Kaval, 2008, s.11). Firmaların iç yapılarındaki işleyişin düzeninin sağlanmasında firma personelinin uyması gerekli olan kurallar tespit edilmektedir ve bu denetim faaliyeti genelde iç denetçiler vasıtasıyla yürütülmektedir (Bozkurt, 2000, s.28).

#### **1.2.1.2. Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi firma tarafından yürütülen faaliyetlerin verimliliği ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla yapılmaktadır (Selimoğlu ve Uzay, 2011, s.8). Verimlilik ve etkinliğin belirlenmesinde denetçiler firmaya ait oranları, bütçeleri ve sektöre ilişkin ortalamaları önceden saptanmış ölçütler olarak kullanabilmektedir (Ataman ve diğerleri, 2001, s.20). Bu denetimin amacı, iyileştirmeye açık alanları tespit ederek firmanın performansını değerlendirmek ve öneriler sunmaktır (Kiracı, 2003).

### **1.2.1.3. Mali Tablo Denetimi**

Mali tablo denetimi firmanın mali tablolarının yasal düzenlemelere ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluğu ve firma tarafından iddia edilen finansal durumu ve gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonuçlarının gerçeğe uygun olup olmadığı konusunda bir görüş oluşturmak için yapılmaktadır (Gücenme, 2004, s.2).

Mali tablo denetiminin amacı, firmanın mali tablolarının güvenilirliğini sağlamaktır. Denetim faaliyetini firma dışından bağımsız bir denetçi gerçekleştirmekte ve varsa tablolardaki doğru olmayan beyanları ortaya çıkarmaktadır. Denetim sonunda ise mali tabloların tümü için ortak bir görüş oluşturulmaktadır (Bozkurt, 2000, s.28).

Denetçi tarafından denetlenen mali tablolar çeşitli çıkar grupları tarafından farklı amaçlarla kullanılır ve denetim tüm bu çıkar gruplarının ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde gerçekleştirilir (Güredin, 2007, s.16).

### **1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri**

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri kamu denetimi, iç denetim ve bağımsız dış denetim olarak üçe ayrılmaktadır.

#### **1.2.2.1. Kamu Denetimi**

Kamusal denetim, kamu düzenini sağlamak ve kamu haklarını korumak adına kamu kuruluşlarının kendi denetim elemanlarınca gerçekleştirilen denetim türüdür (Dalak, 2000:70). Kamu ve özel firmalarda çeşitli yasalara ve yönetmeliklere ve kamu yararına uyum denetlenmektedir (Güredin, 2007, s.21).

#### **1.2.2.2. İç Denetim**

İç denetim, kurum içerisinde görev yapan uzman kişiler tarafından firmanın mevcut faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve yönetime alacakları kararlarda yardımcı olmaları amacıyla gerçekleştirilen denetim türüdür (Aslan, 2010). İç denetim ile firma personeline gerçekleştirilebilecek olan hata ve hilelerin tespiti yapılmaktadır (Gücenme, 2004, s.3). İç denetim ile bağlı olunan kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve kuruma değer

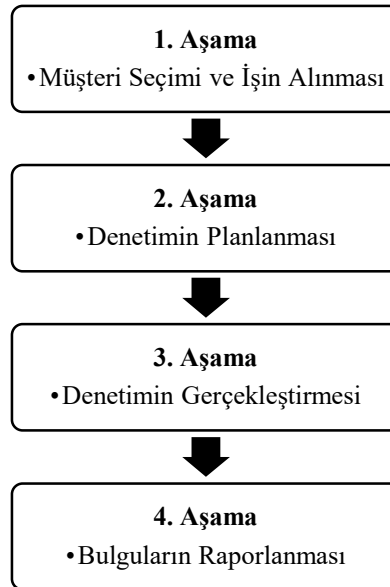
kazandırmak hedeflenmektedir. Kuruma ait kaynakların uygun şekilde yönetilip yönetilmediği tarafsızca denetlenmekte ve üst yönetime danışmanlık sunulmaktadır (Kızılboğa, 2013).

### 1.2.2.3. Bağımsız Dış Denetim

Bağımsız dış denetim, firmanın mali tablolarının önceden saptanmış olan ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun incelenmesi ve denetim faaliyeti sonucunda bunların bir rapora bağlanmasıdır. Bağımsız denetim sürecinde yeterli ve uygun denetim kanıtı kullanılarak ve denetim standartlarında belirtilen denetim teknikleri uygulanarak kullanıcılara makul bir güvence vermek amaçlanmaktadır (Selimoğlu ve Uzay, 2011, s.5).

### 1.3.BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Denetim süreci, müşterinin seçilmesi ve işin kabul edilmesiyle başlayarak, denetim raporu ile denetim görüşünün açıklanmasıyla sona eren ve birbirini takip eden farklı aşamalardan oluşmaktadır (Güredin, 2007, s.177). Bunun yanında müşteri teklifinin değerlendirilmesi ve denetim raporunun düzenlenmesinden sonrasında gerçekleştirilen faaliyetler de bu aşamalara dâhildir (Kaval, 2008, s.65). Bağımsız denetim sürecinin işleyişi Şekil 1.1’de gösterilmektedir:



**Şekil 1.1.** Bağımsız Denetim Süreci

**Kaynak:** Gücenme, 2004; Güredin, 2007

Bağımsız denetim sürecinde gerçekleştirilen aşamalar aşağıda incelenmiştir.

### 1.3.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması

Bağımsız denetim firmasının zaman ve işgücündeki kısıtlar, müşteri firmanın sebep olabileceği gelir ve itibar kayıpları veya denetim firmasının mesleki uygulamalarına zarar gelmesi ihtimali gibi nedenlerden dolayı denetim firmasının her müşteri teklifini kabul etmesi mümkün değildir. Bu yüzden denetim firmasının gelen teklifler arasında bir eleme ve tercih yapılması gerekmektedir (Davutyan ve Kavut, 2006).

Denetçinin yeni müşteriyi kabulüne karar vermeden önce şu konuları incelemesi gerekmektedir (Gücenme, 2004, s.61):

- Firmanın daha önceki denetçi ile ilişkiyi sona erdirmesi nedeni,
- Geçmiş dönem verilen denetim görüşü,
- Firmanın iç denetim sisteminin yeterli olup olmaması ve muhasebe uygulamaları açısından durumu ve
- Firmanın denetim personelinin ihtiyaç duyulan iş yükü için yeterli düzeyde olup olmaması.

Denetim çalışmasının zorluk derecesi, denetim çalışmasının firmada yapılan ilk çalışma veya tekrar eden bir denetim çalışması olup olmamasına bağlıdır, çünkü firmanın ilk denetiminde daha fazla ek çalışma yapılması gerekecektir (Güredin, 2007, s.177). Yeni müşteri kabulü yapacak olan denetçinin, önceki dönemde firmanın denetimini üstlenen denetçiyle, görevden ayrılma nedeni, yönetimin dürüstlüğü ve denetim esnasında karşılaştığı sorunlar ile ilgili görüşme yapması gerekmektedir (Güredin, 2007, s.180).

Denetim firmasının yeni bir müşteri kabul etmesi veya mevcut bir işletme ile denetim faaliyetlerine devam etmeye karar vermesi durumunda, kalite standartlarına uygun olarak oluşturmuş olduğu kalite güvence prosedürlerini yerine getirmesi gereklidir (Selimoğlu ve diğerleri, 2019, s.134).

Gelen tekliflerin değerlendirilip müşteri seçiminin yapılmasından sonra müşteri firma ile denetim firması arasında denetim sözleşmesi yapılması gerekmektedir. Denetim sözleşmesinde denetim faaliyetinin amacı, konusu ve kapsamı, denetim firmasının sorumlulukları, müşteri firmanın sorumlulukları, denetim ücreti ve çalışmanın yapılacağı tarih aralığı belirlenmektedir.

### **1.3.2. Denetimin Planlanması**

Denetim planı, denetim görüşüne ulaşma sürecinde denetçinin denetim faaliyetlerini nasıl gerçekleştireceğini belirlemesidir. Planlama ile denetim konusunun denetim bölümlerine ayrılması, denetçilerin denetim bölümleri arasında dağılımının ve görevlendirilmesinin yapılması, denetim bölümlerinin her birinde izlenecek olan denetim yöntem ve prosedürlerinin belirlenmesi ve denetim faaliyetinin bir takvime bağlanması amaçlanmaktadır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları gereğince denetimin iyi bir şekilde planlanmış olması gerekmektedir (Gücenme, 2004, s.62).

Denetim planı, farklı opsiyonlar göz önünde bulundurularak esnek bir şekilde hazırlanmalıdır. Böylece denetçi, denetim esnasında ortaya çıkabilecek değişikliklere uyum sağlayabilecektir (Güredin, 2007, s.184).

Denetim planının hazırlanmasında ilk olarak müşteri firma ile ilgili bilgilerin toplanması gerekmektedir. Özellikle mali tablolardaki hata ve yanlış beyanların seviyesini etkileyecek olan dış çevrenin firmaya olan etkileri, üst yönetimin firma üzerindeki kontrolü, iç kontrol derecesi ile muhasebe kontrol derecesinin tespit edilmesi ile firma farklı açılardan tanınarak, firmadaki riskli alanlar ve önemlilik düzeyleri belirlenecektir (Kaval, 2008, s.67).

Denetimin planlanması aşamasında gerçekleştirilecek bir diğer işlem ise analitik inceleme prosedürlerinin kullanılmasıdır. Firmaya ait finansal ve finansal olmayan nitelikteki verilerin incelenmesi ve karşılaştırılması yoluyla gerçekleştirilen testlere analitik inceleme prosedürleri adı verilmektedir. Bu testler denetçinin firma iddialarının doğruluğuna karar vermesine katkıda bulunur (Bozkurt, 2000, s.96). Analitik inceleme prosedürleri ile verilerdeki alışılmadık sapmaları tespit etme ve ortaya çıkarma amaçlanmaktadır (Güredin, 2007, s.188). Denetim faaliyetinin farklı aşamalarında

kullanılabilen analitik inceleme prosedürleri, denetimin planlaması aşamasında müşteri firmanın özelliklerini anlamada kullanılmaktadır. Analitik inceleme prosedürleri planlama aşamasında şu amaçlarla uygulanabilmektedir (Çalış, 2011):

- Firmadaki yapıyı ve faaliyetleri analiz edebilme,
- Doğal riskin ve kontrol riskinin etkilendiği muhasebe hareketlerini açığa çıkarabilme,
- Önemi olan muhasebe politikalarının anlaşılabilmesi,
- Önemlilik seviyesinin belirlenmesi ve
- Gerçekleştirilecek olan diğer prosedürlerinin yapısının, zamanının ve çerçevesinin belirlenmesi.

Planlama aşamasında denetçinin karar vermesi gereken bir nokta da önemlilik düzeyidir. Önemlilik, muhasebe verilerindeki bir hata veya usulsüzlüğün finansal tablo kullanıcıları tarafından alınacak kararları etkileme olasılığıdır. Kullanıcı tarafından alınacak kararı olumsuz yönde etkileyecek olan durumlar, önemli olarak nitelendirilmektedir (Bozkurt, 2000, s.97). BDS 320 (Bağımsız Denetim Standardı 320) finansal tablo kullanıcılarının kararları açısından önemli olan hususların, ortak finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanması gerektiğini belirtir. Yanlışlığın önemini hem büyüklüğü hem de niteliği etkileyebilecektir. Denetçinin, denetim sırasında karşılaştığı tüm yanlışlıkları tespit etmesi olanaksızdır. Fakat önemli yanlışlıkları tespit etmek ve ortaya çıkarmakla yükümlüdür (Selimoğlu ve diğerleri, 2019, s.157). Denetçi önemlilik düzeyine mesleki yargısı ile karar verebileceği gibi çeşitli yöntemlerle de karar verebilmektedir (Cömert, 2012).

Planlama aşamasında yapılması gereken bir diğer işlem de risk değerlendirmesidir. Tanımlarda da belirtildiği gibi, bağımsız denetim tam güvence sağlamaz, makul güvence sağlar. Çünkü risk olasılığı her zaman mevcuttur ve bağımsız denetim ile bu risk minimize edilmeye çalışılır. Denetçinin denetim faaliyeti sırasında karşılaştığı riskleri önceden tespit etmesi ve önlem alması denetimin başarısını artıracaktır. BDS 315 denetçiye, iç kontrolü de dâhil olmak üzere firmayı ve çevresini tanıyarak, mali tablolardaki önemli yanlışlık risklerini belirleme ve bu risklere karşı yapacağı işlemleri tasarlayıp uygulama sorumluluğu vermiştir (KGK, BDS 315, m.3).

Denetim risk modeli üç farklı risk türünden oluşmaktadır. Bu riskler:

- Doğal Risk (Yapısal Risk)
- Kontrol Riski
- Bulgu Riski (Ortaya Çıkaramama Riski)

Doğal risk, bir iddianın ilgili kontrollerin bulunmadığı varsayımı altında, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek yanlışlıklara açık olmasıdır (AICPA, AU Section 312, m.21).

Kontrol riski, firmanın iç kontrolünün tek başına veya diğer yanlış beyanlarla birlikte önemli olabilecek yanlış bir beyanı tespit edememesi veya önleyememesi riskidir. İç kontrolün kendine özgü sınırlamaları dolayısıyla tamamen önlenememektedir (AICPA, AU Section 312, m.21).

Bulgu riski, denetçinin önemli bir yanlış beyanı tek başına veya diğer yanlış beyanlarla birlikte tespit edememe riskidir. Denetçinin bir hesap kaleminin veya işlem sınıfının tamamını incelemesi mümkün olmadığından bulgu riski tamamen ortadan kalkmayacaktır (AICPA, AU Section 312).

Denetim riski belirlendikten sonra, işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi gerekmektedir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, bağımsız denetim faaliyetinde firmanın iç kontrol sisteminin tanınmasını ve değerlendirilmesini öngörmektedir.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations) iç kontrolü “*Firmanın faaliyet, raporlama ve uygunlukla ilgili hedeflere ulaşması konusunda makul güvence sağlamak için tasarlanmış ve yönetim ile diğer personeller tarafından yürütülen bir süreç*” olarak tanımlamıştır (COSO, 2013).

Denetim planına bir dayanak sağlamak üzere iç kontrol sisteminin tanınması, firmaya ait kontrol riskinin belirlenmesini sağlayacaktır. Kontrol riski çok yüksek seviyelerde değilse, denetçinin kontrol testleri uygulaması gerekmektedir (Selimoğlu ve Uzay, 2011, s.100).

Bağımsız denetim faaliyeti esnasında firmanın yaptığı tüm işlemlerin tek tek incelenmesi olanaksızdır. Bu bakımdan, gerçekleştirilen işlemlerin uygun ve doğru bir şekilde yansıtıldığına dair iç kontrol sistemine güven duyulması gerekmektedir. İç kontrol sisteminin incelenmesi ile sistemin güvenilirliği ve etkinliği belirlenmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi, mali tablolarda hata olma riskini azaltacaktır (Tuan, 2009).

İç kontrol sisteminin tanınması üç aşamada gerçekleştirilmektedir. İlk olarak iç kontrol sistemi ile ilgili bilgiler toplanmakta, daha sonra toplanan bilgiler teyit edilmekte ve son aşamada mevcut iç kontrollere ilişkin ön değerlendirme yapılmaktadır (Güredin, 2007, s.335).

Denetim çalışması, yerine getirilecek olan görevlerin belirlenmiş olduğu denetim programları kapsamında gerçekleştirilmektedir. Denetim programları, firmanın işlemlerine yönelik iddialara uygulanması gereken denetim prosedürlerini ve ne zaman ve hangi denetçi aracılığıyla uygulanacağı gibi konularla ilgili denetim planının detaylarını içermektedir (Selimoğlu ve diğerleri, 2019, s.167). Denetim programı iyi bir şekilde hazırlandığında gerçekleştirilecek olan denetim çalışmasının çerçevesini çizerek, çalışmanın tamamlanması için talimatlar sunmakta ve denetimin koordinasyonu, gözetimi ve kontrolü için dayanak oluşturarak, yapılan çalışma için kanıt sağlamaktadır (Güredin, 2007, s.191).

Denetimin planlanması aşamasında son olarak zaman ve işgücü planlaması yapılmakta ve sonrasında hazırlanan denetim programının hayata geçirilmesi aşamasına geçilmektedir.

### **1.3.3. Denetimin Gerçekleştirilmesi**

Müşteri firmadan gelen teklifin kabul edilmesi ile başlayan ve denetim çalışmasının planlanması ile devam eden denetim sürecinin üçüncü aşaması, planlanan denetim çalışmasını gerçekleştirme aşamasıdır. Bu aşamada uygun denetim görüşüne ulaşmak için denetim kanıtları toplanmakta ve uygun denetim testleri yapılmaktadır.

Denetim görüşü, yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloların ekleri ile birlikte bir bütün olarak değerlendirilmesine dayanmaktadır. Değerlendirme yapabilmek

için denetçinin mali tabloların tüm varlık ve yükümlülükleri, gelir ve gider unsurlarını içerip içermediğine, rakamların doğru olup olmadığına, işlemlerin fiilen gerçekleşip gerçekleşmediğine ve uygun şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığına ilişkin kanıt toplaması gerekmektedir (Kaval, 2008, s.142). BDS 500’de denetçinin, ulaşacağı görüşe dayanak teşkil etmesi için yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı toparlamasını sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlayıp uygulamasına ilişkin sorumluluğu düzenlenmiştir (KGK, BDS 500, m.1).

Denetim kanıtları işletme içinde (iç kanıt) veya işletme dışında (dış kanıtlar) düzenlenebilmektedir (Güredin, 2007, s.241). Denetçi muhasebe kayıtlarının kendi içinde tutarlılığının ve finansal tablolarla uyumunun olup olmadığını belirlemek amacıyla belirli denetim prosedürleri uygulamaktadır (KGK, BDS 500, m. A7). Farklı kaynaklardan elde edilen ve farklı nitelikte olup birbirleriyle tutarlı olan denetim kanıtları, tek tek ele alınan denetim kanıtı kalemlerinden daha fazla güvence vermektedir (KGK, BDS 500, m. A8). Bağımsız kaynaklardan temin edilip denetim kanıtı olarak kullanılacak belgeler kapsamında üçüncü taraf teyitleri, analist raporları ve rakiplere ilişkin kıyaslanabilir bilgiler yer alabilir (KGK, BDS 500, m. A9).

Denetçi, aşağıdaki prosedürleri denetim kanıtlarını toplama esnasında uygulamaktadır (KGK, BDS 500, m.A10):

- a) Risk değerlendirme prosedürleri,
- b) Aşağıdakileri içeren müteakip denetim prosedürleri:
  - i. Kontrol testleri,
  - ii. Detay testlerini ve analitik maddi doğrulama prosedürlerini kapsayan maddi doğrulama prosedürleri.

Denetçinin denetim kanıtlarını toplamasının yanında, bu kanıtları çalışma kâğıtları ile belgelemesi de gerekmektedir. Çalışma kâğıtları, denetçi tarafından izlenen denetim yollarını, uygulanan denetim işlem ve testlerini, toplanan bilgileri ve incelemelerle ilgili olarak ulaşılan sonuçları göstermektedir (Güredin, 2007, s.287). Denetçinin çalışma kâğıtları hazırlanmasına ilişkin sorumluluklarını düzenleyen BDS 230’da çalışma kâğıtlarının biçiminin, içeriğinin ve kapsamının çeşitli faktörlere bağlı

olduğu belirtilmiştir (KGK, BDS 230, m.A2). Çalışma kâğıtları, her denetim firmasının kendine özgü bir yaklaşıma göre hazırlanıp düzenlenmektedir (Gönen, 2016).

#### **1.3.4. Bulguların Raporlanması**

Bağımsız denetim çalışmasının son aşaması, denetimin tamamlanması ve ulaşılan bulguların raporlanması aşamasıdır.

Denetim işlemleri tamamlandıktan sonra denetçinin uygun görüşe ulaşmasını sağlayacak olan tamamlayıcı nitelikteki işlemleri gerçekleştirmesi gerekmektedir. Gerçekleştirilecek olan işlemlerden birisi, denetimin başlangıcından beri yürütülen tüm çalışmaların yeniden gözden geçirilip değerlendirilmesidir (Selimoğlu ve diğerleri, 2019, s.319-320). Bu aşamada paydaşların kararlarını etkileyebilecek olan gelecekteki olası belirsizliklerin gözden geçirilmesi de gerekmektedir. Bu belirsizlikler, firmanın mali durumunda güçlükler yol açabilecek olaylardır (Bozkurt, 2000, s.354).

Gerçekleştirilmiş olan tüm bu işlemlerden sonra denetçinin bir bütün olarak finansal tablolarla ilgili uygun bir görüşe varması gerekmektedir. BDS 700’de denetçinin denetim kanıtlarından elde ettiği sonuçları değerlendirerek finansal tablolarla ilgili bir görüş oluşturması ve bu görüşü raporla sunması gerektiği belirtilmiştir. Denetçinin, finansal tabloları bütün önemli yönleri itibarıyla, uygulanmakta olan finansal raporlama çerçevesine uygun şekilde düzenlenip düzenlenmediğini değerlendirmesi gerekmektedir (KGK, BDS 700, m.12).

Bağımsız denetimde görüş türleri olumlu görüş, sınırlı olumlu (şartlı) görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınmadır.

Olumlu görüş, denetçinin mali tabloların bütün önemli yönleri ile yürürlükteki finansal raporlama çerçevesi ile uyum içinde hazırlandığına kanaat getirmesi halinde verilen görüştür (KGK, BDS 700, m.7).

Sınırlı olumlu görüş, (a) denetçinin yanlış beyanların münferit olarak veya toplu halde mali tablolarda önem taşıdığına fakat yaygın olmadığına ilişkin yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtı elde etmesi ya da (b) görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun kanıt temin edememiş olmakla birlikte, henüz tespit edilemeyen yanlışlıkların

olması durumunda, bunların mali tablolar üzerinde önemli bir etkisinin olabileceği fakat yaygın olmadığı sonucuna varması durumunda verilen görüştür (KGK, BDS 705, m.7).

Olumsuz görüş denetçinin uygun ve yeterli denetim kanıt elde ettikten sonra, yanlış beyanların münferit veya toplu olarak mali tablolar açısından önemli olduğu ve etkilerinin yaygın biçimde görüldüğü durumlarda verdiği görüştür (KGK, BDS 705, m.8).

Denetçi, görüşünü oluşturmak için yeterli ve uygun kanıt toplayamazsa ve saptanmamış yanlışlıklar varsa bu yanlışlıkların mali tablolar üzerinde olası etkilerinin yaygın ve önemli olabileceğine kanaat getirirse, görüş bildirmekten kaçınmalıdır (BDS 705, m.9). Aynı zamanda, birden fazla belirsizliğin söz konusu olduğu istisnai koşullarda denetçi, her bir belirsizlik için yeterli ve uygun kanıt elde edip edilmediğine bakmaksızın, söz konusu belirsizliklerin olası etkileşimi ve mali tablolardaki olası kümülatif etkilerinden dolayı mali tablolarla ilgili görüş bildirmenin uygun olmayacağı sonucuna varırsa görüş bildirmekten kaçınmalıdır (KGK, BDS 705, m.10).

BDS 700’de denetçinin olumlu görüş haricinde bir görüş vermesine sebep olacak koşullar şu şekilde açıklanmıştır (KGK, BDS 700, m.17):

- Toplanan denetim kanıtlarına dayanarak, mali tabloların bir bütün olarak önem arz eden yanlışlıklar içermesi
- Mali tabloların bir bütün olarak önem arz eden yanlışlıkları içermediğine karar vermek için yeterli ve uygun kanıt elde edememesi

Bağımsız denetçinin olumlu görüş dışında görüş verme kararını etkileyen koşullar Tablo 1.1’de gösterilmiştir.

**Tablo 1.1.** Denetçinin Olumlu Görüş Dışında Görüş Vermesine Neden Olan Koşullar

| <b>Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesine Neden Olan Hususun Niteliği</b> | <b>Bu Hususun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin veya Muhtemel Etkilerinin Yaygınlığına İlişkin Denetçinin Muhakemesi</b> |                         |
|-------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|
|                                                                               | <b>Önemli Ancak Yaygın Değil</b>                                                                                                | <b>Önemli ve Yaygın</b> |
| Finansal Tablolar "Önemli Yanlışlık" İçermektedir                             | Sınırlı Olumlu Görüş                                                                                                            | Olumsuz Görüş           |
| Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememektedir                          | Sınırlı Olumlu Görüş                                                                                                            | Görüş Vermekten Kaçınma |

**Kaynak:** KGK, BDS 705, m.A1

Denetçi, uygun denetim görüşünü oluşturduktan sonra bu görüşü belirli standartlara uygun olarak hazırlanan denetim raporunda yayınlamakta ve bağımsız denetim sürecine son vermektedir.

## BÖLÜM 2: BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ

### 2.1. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ KAVRAMI VE ÖNEMİ

Bağımsız denetim zamanla gelişim gösterse de, yönetimin firmanın durumunu yanlış beyan etmesi ve bundan yarar sağlamak isteyen denetçilerin duruma göz yumması gibi nedenlerle, işlevlerini gerçekleştirme konusunda başarısız olmuştur (Kandemir ve Akbulut, 2014).

Özellikle 2000’li yıllarda yaşanan firma skandalları yatırımcıları ciddi oranda zarara uğratarak, ülke ekonomilerinin de bu olaylardan büyük ölçüde etkilenmesine neden olmuş ve denetim firmalarına olan güveni azaltmıştır (Akçay ve Bilen, 2018). Bu doğrultuda bağımsız denetimde kalite kavramı daha fazla önem kazanarak konu ile ilgili yapılan çalışmalar yoğunlaşmaya başlamış, aynı zamanda bağımsız denetime olan güven kaybının yeniden kazandırılması ve bağımsız denetim kalitesinin artırılması amacıyla çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara olan güveni bağımsız denetimle sağlarken, kaliteli bağımsız denetim çalışması ise bu güvenin artırılmasını sağlamaktadır (Yıldız, 2020).

Denetim kalitesi kavramı farklı taraflarca, farklı şekillerde algılanmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları için denetim kalitesi, finansal tablolarda önemli yanlış beyanların bulunmaması olarak tanımlanırken denetçi açısından denetim kalitesi, denetim çalışmasında gerçekleştirilmesi gereken görevlerin tatmin edici şekilde tamamlanması olarak tanımlanabilmektedir (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefick ve Velury, 2013).

Denetim kalitesi ile ilgili yapılan ilk çalışma 1981 yılında Linda Elizabeth DeAngelo tarafından yapılan “Auditor Size and Audit Quality” adlı çalışmadır. DeAngelo denetim kalitesini “*Denetçinin, müşterinin muhasebe sistemindeki bir ihlalin varlığını tespit etmesi ve tespit ettiği ihlali raporlamasının piyasa tarafından değerlendirilen ortak olasılığı*” olarak tanımlamıştır (DeAngelo, 1981, s.186).

Palmrose (1988) ise denetim kalitesini mali tabloların önemli eksiklikler veya yanlış beyanlar içermeme olasılığı olan güvence seviyesi açısından tanımlamıştır. Yapılan tanıma göre yüksek güvence seviyesi, yüksek kalitede denetim hizmetine işaret etmektedir.

Dang (2004), DeAngelo'nun tanımının algılanan denetim kalitesini, Palmrose'un tanımının ise fiili denetim kalitesini yansıttığını belirtmiştir. Çünkü ilk tanım piyasanın rolünü vurgularken, ikinci tanım denetimin sonuçlarını, yani mali tabloların güvenilirliğini vurgulamaktadır.

Titman ve Trueman (1986) ise denetçi kalitesinin tanımını yapmışlardır. Denetçi kalitesini “*yatırımcılara sağlanan bilgilerin doğruluğu*” olarak tanımlamışlar ve kaliteli bir denetçiden sağlanan bilginin, yatırımcıların firma değeri ile ilgili daha doğru tahminler yapmalarına olanak sağlayacağını belirtmişlerdir (Titman ve Trueman, 1986).

Bağımsız denetim sosyo-ekonomik bir öneme sahip olduğundan, gerçekleştirilecek olan çalışmaların belirli bir düzen ve kalitede yürütülmesi gerekmektedir (Oktay, 2013).

Bağımsız denetim kalitesi, sermaye piyasasının istikrarı açısından oldukça önem taşımaktadır. Kaliteli bağımsız denetim faaliyeti, finansal tablo kullanıcılarının denetim görüşüne olan güvenini de olumlu yönde etkileyecektir (Christensen, Glover, Omer ve Shelley, 2015).

Denetim kalitesi, mali tablolardaki bilgi kalitesi ile bağlantılıdır (Dang, 2004). Yüksek kaliteli denetim, mali tabloların güvenilirliğini ve piyasa için faydalı olmasını sağlayarak piyasa güvenini artırabilmektedir (Ziaee, 2014).

Bağımsız denetim çalışmalarında kalite ve güvenilirlik, yasalarca düzenlenen standartlarla ve düzenleyici kurumlarca sağlanmakta ve denetim firmaları da bu düzenlemelere uymakla yükümlüdür (Göğer, 2006). Özellikle son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları, bağımsız denetime duyulan güveni sarsmış ve finansal tablo kullanıcılarının çıkarlarının korunması amacıyla denetim alanında yeni düzenlemeler getirilmesini gerekli kılmıştır (Yılmaz, 2018).

## **2.2. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTENİN SAĞLANMASINA YÖNELİK DÜZENLEMELER**

Ticaretin küresel hale gelmesi ve firma faaliyetlerinin genişleyip karmaşık hale gelmesi, muhasebe ve denetim alanlarında yetersiz kalan mevcut yasal düzenlemelerin güncellenmesi ve yeni düzenleyici kuruluşların oluşturulması ihtiyacını beraberinde getirmiştir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygun şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Bağımsız denetimde kalitenin sağlanması, yasal düzenlemelere uygunluk ile mümkün olacaktır. Yasal düzenlemeler bağımsız denetim kalitesinin sağlanmasında tek başlarına yeterli olmamakla birlikte, denetçilere yol göstermektedirler (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014).

### **2.2.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC)**

Bağımsız denetim alanında faaliyet gösteren düzenleyici kuruluşlardan biri olan IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), muhasebe mesleğini kamu yararı doğrultusunda güçlendirme amacıyla 1977 yılında Almanya'nın Münih kentinde 11. Muhasebeciler Kongresi'nde kurulmuştur. Güncel olarak 180 üyesi bulunan IFAC'ın kuruluş amaçları şunlardır (<https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>):

- Muhasebe meslek mensupları için yüksek kalitede uluslararası standartlar geliştirmek ve bu standartların kullanımını desteklemek.
- Üye kuruluşlar arasında yardımlaşmayı ve işbirliğini kolaylaştırmak.
- Diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği ve dayanışmayı sağlamak.
- Muhasebe mesleğinin uluslararası temsilcisi olarak görev yapmak.

Güncel olarak 180 muhasebe meslek kuruluşundan oluşan IFAC bünyesinde faaliyet gösteren ve uluslararası standartları belirleyen kurullar (<https://www.international-standards.org>):

- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB): Denetim, güvence ve kalite yönetimi konularında uluslararası standartlar belirler.
- Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB): Muhasebe mesleğinin eğitimine yönelik standartları belirler.
- Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu (IESBA): Muhasebe meslek mensuplarına yönelik yüksek kalitede uluslararası etik standartları belirler.
- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB): Genel amaçlı mali tabloların hazırlanmasına yönelik kamu kuruluşlarının kullanacağı standartlar, kaynaklar ve kılavuzları belirler.

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

IFAC bünyesinde faaliyet gösteren çeşitli komite ve kurullardan birisi olan IAASB, 1978 yılında IAPC (International Auditing Practices Committee: Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi) adıyla kurulmuş ve 2002 yılında günümüzdeki adını almıştır (<https://www.iaasb.org/about-iaasb>).

IAASB denetim, güvence, denetim kalitesi ve diğer ilgili standartların yüksek kalitede belirlenmesini, belirlenen standartların ulusal ve uluslararası alanda uyumlu hale getirilmesini, böylece denetim ve güvence mesleğine olan güvenin artırılmasını sağlayarak kamu yararına hizmet etmeyi amaçlamaktadır (<https://www.iaasb.org/about-iaasb>). Kurul bu amaç doğrultusunda Uluslararası Denetim ve Kalite Standartlarını yayımlamaktadır.

### **2.2.3. Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA )**

Bağımsız denetim alanında standartlar belirlemekle görevli bir kurum olan AICPA, 1887 yılında Amerika Kamu Muhasebeci Birliği adıyla Amerika’da kurulmuş ve 1957 yılında günümüzdeki adını almıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

Kurum 1947 yılında denetim faaliyetlerinde uyulması gereken asgari standartlar olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını (Generally Accepted Auditing Standards - GAAS) yayımlamıştır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları hâlâ uygulanmaya devam etmektedir.

AICPA bünyesinde faaliyet gösteren Denetim Standartları Kurulu (ASB - Auditing Standards Board) tarafından 1972 yılında Denetim Standartları Tebliğleri (SASs - Statement on Auditing Standards) yayınlanmaya başlamıştır. Bunların yanında kalite kontrol standartlarını yayınlama görevi de 1978 yılında Denetim Standartları Kuruluna verilmiştir (Esendemirli, 2013).

#### **2.2.4. Sarbanes Oxley Yasası**

2000’li yıllarda muhasebe ve denetim alanlarında yaşanan skandallar tüm dünyayı etkilemiş ve böylece bağımsız denetime olan güven sarsılmıştır. Bağımsız denetime duyulan güvenin yeniden kazanılabilmesi için finansal raporlamada kalitenin ve şeffaflığın artırılması ve denetçi bağımsızlığının sağlanması gerekmiştir (Ertaş, 2018; Ertikin, 2017). Bunların bir sonucu olarak mevcut yasal düzenlemelerin güncellenmesi ve yeni düzenleyici kurumların oluşturulması ihtiyacı doğmuştur. Bu kapsamda yapılan düzenlemelerden biri 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Yasası olmuştur.

Sarbanes Oxley Yasası, finansal raporlamada doğruluk ve güvenilirliğin artırılmasıyla yatırımcıların korunması ve böylece finansal raporlamaya olan güveni geri kazandırma amacıyla hazırlanmıştır (Lobo ve Zhou, 2006).

11 ana maddesi bulunan Sarbanes Oxley Yasası ile getirilen yeniliklerden birisi Halka Açık Muhasebe Gözetim Kurulu’nun (PCAOB) kurulmasıdır. Ayrıca denetçi bağımsızlığını sağlamak için denetçilerin denetimini gerçekleştirdikleri firmaya danışmanlık gibi denetim dışı hizmetler vermesi yasaklanmıştır. Denetçi ile firma arasındaki yakın ilişkileri engellemek amacıyla denetçi rotasyonu uygulaması getirmiştir (Sarbanes Oxley Act, 2002).

#### **2.2.5. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB)**

Bağımsız denetçilerin denetimi, PCAOB'un kurulmasından önce AICPA tarafından meslektaş incelemesi yoluyla yapılmıştır. Fakat yaşanan skandallar bu uygulamanın yetersiz olduğunu göstermiş ve Sarbanes Oxley Yasası ile denetim faaliyetlerine ilişkin gözetim yetkisi PCAOB'a verilmiştir (Gunny ve Zhang, 2013).

PCAOB, bağımsız denetim raporlarında güvenilirliği sağlayarak, kamu yararını gözetme amacıyla halka açık şirketlerin denetimlerini denetlemek üzere Sarbanes Oxley Yasası ile 2002 yılında kurulmuştur. PCAOB'un görevleri (<https://pcaobus.org/about>):

- Denetim, kalite kontrol, etik ve bağımsızlık ile ilgili standartları belirlemek.
- Denetim firmalarının denetimlerini ve kalite kontrol sistemlerini denetlemek.
- Yasaların, kuralların ve mesleki standartların ihlal edilmesi durumunda soruşturma yapmak.

#### **2.2.6. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**

Türkiye'de finansal piyasaların giderek gelişmesi ve yaşanan muhasebe skandalları gibi nedenlerle bağımsız denetime ilişkin yeni düzenlemeler getirilmiştir.

Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleklerinin yasal olarak yapılanması 1 Haziran 1989 tarihli 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile sağlanmıştır. Kanun, muhasebe ve denetimi bir meslek alanı olarak tanımlamış ve böylece Avrupa Birliği ile uyum sürecinde büyük bir gelişme sağlamıştır (Erdoğan, 2002).

#### **2.2.7. TMMOB, TMSK ve TÜDESK**

Türkiye'de ulusal muhasebe ve denetim standartlarını belirlemek üzere 1994 yılında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB) faaliyeti süresince 19 standart yayımlamıştır. 2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) kurulması ile TMMOB'ın faaliyetleri sona ermiştir. Ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesi amacıyla faaliyetlerine başlayan TMSK ise 38

standart yayımlamıştır. TİMÜDESK' in faaliyetlerine son verilmesinin ardından 2003 yılında kurulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) ulusal denetim standartlarını belirlemeye başlamıştır. TMSK ve uluslararası denetim standartlarının tercümesini yapan TÜDESK' in faaliyetleri, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) kurulması ile sona ermiştir (Selimoğlu ve diğerleri, 2019, s.26).

#### **2.2.8. Sermaye Piyasasına İlişkin Düzenlemeler**

Ülkemizde sermaye piyasasının denetimi ile ilgili yasal düzenlemeler 28 Temmuz 1981 tarihinde 17416 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile başlamış ve bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin esasları belirleme yetkisi Sermaye Piyasası Kurumu'na (SPK) verilmiştir.

13 Aralık 1987'de 19663 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelikte mali tablo ve raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesine ilişkin esaslar belirlenmiştir.

2006 yılında sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetlerine ve bu faaliyetleri gerçekleştirecek olan bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilere ilişkin ilke, usul ve esasların belirlenmesi amacıyla Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri X No:22) yayımlanmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu sonrasında sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler yapılarak 2012 yılında 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve 2013 yılında Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X No: 28) yayımlanmıştır.

#### **2.2.9. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)**

Sermaye piyasasında olduğu gibi, belirli kurumlar bankaların bağımsız denetimi için KGK düzenlemeleri dışında ek düzenlemeler yapmak üzere yetkilendirilmiştir. Sermaye piyasasında bu düzenlemeler SPK tarafından yapılırken, bankaların bağımsız denetimine ilişkin düzenlemeler ise Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yapılmaktadır (Ertas, 2018).

Bankalarda bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler BDDK öncesinde T.C. Merkez Bankası ve Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılmakta iken 18 Haziran 1999 tarihinde yayımlanan 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile bu yetki BDDK'ya devredilmiştir. 2 Nisan 2015 tarihinde yayımlanan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik'te bankalarda bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi KGK'ya verilmiştir.

#### **2.2.10. Sigortacılık Alanında Yapılan Düzenlemeler**

Sigorta şirketlerinin bağımsız denetim faaliyetleri 3 Haziran 2007 tarihli 26552 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda Hazine Müsteşarlığı'nın yetkisi altına girmiştir. Kanunda bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirecek olan kuruluşları belirleme yetkisi Hazine Müsteşarlığı'na verilmiştir. 18.10.2019 tarihli 30922 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu (SEDDK) kurulmuş ve yetkiler tamamen bu kuruma verilmiştir.

#### **2.2.11. Enerji Piyasasına İlişkin Düzenlemeler**

Enerji piyasasında bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler gerçekleştiren Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), 3 Mart 2001 tarihinde 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu adıyla faaliyetlerine başlamış ve 2 Mayıs 2001'de 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu ile günümüzdeki adını almıştır. Günümüzde enerji piyasasında bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler KGK tarafından yürütülmektedir.

#### **2.2.12. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu**

Küreselleşme ile değişen ekonomide ülkemizde uygulanan mevcut düzenlemelerin yetersiz kalması ve uluslararası uyum sürecinde uygulama farklılıklarının olması gibi nedenlerle mevcut yasaların yenilenmesine yönelik bir gereksinimin ortaya çıkmıştır. Bunların sonucu olarak kabul edilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile denetim alanında da birçok yeni düzenleme getirilmiştir (Akdoğan ve Yazar, 2012).

14 Şubat 2011 tarihli 27846 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile denetim alanında gerçekleştirilen yeniliklerden biri denetimin kapsamının genişletilmesi olmuştur. Aynı zamanda Kanun ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenecektir. 2 Temmuz 2018 tarihli 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile bu karar değiştirilerek, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin Cumhurbaşkanı’nca belirlenmesi şeklinde düzenlenmiştir.

Kanun ile murakıplık sistemi kaldırılmış ve bağımsız denetim faaliyetlerinin 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış olan Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanlarına sahip kişiler tarafından yürütülmesine karar kılınmıştır (6102 sayılı TTK, m.400).

6102 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen bir diğer yenilik ise bağımsız denetim alanında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla, standartları ve kuralları belirlemek için tek bir kuruma yetki verilmesi olmuştur.

### **2.2.13. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)**

Denetim uygulamalarını düzenleme yetkisinin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu öncesinde SPK, BDDK, EPDK gibi çeşitli kurumların elinde olması, dağınık bir yapı oluşmasına neden olmuştur (Uzay ve Bayat, 2016). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bu dağınık yapının engellenmesi ve denetim alanında uygulama birliğinin sağlanması adına bağımsız denetim ve muhasebe standartlarının belirlenmesi ve yayımlanması için tek bir kuruma yetki verilmiştir.

KGK, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 2 Kasım 2011 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanan 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur.

6102 sayılı Kanunda bağımsız denetim faaliyetlerinin KGK tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarına göre gerçekleştirilmesi zorunlu kılınmıştır (6102 say. TTK, m.397). Denetim faaliyetini gerçekleştirecek olan denetçilerin ise 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre

yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanına sahip olmaları ve KGK tarafından yetkilendirilmiş olmaları gerekmektedir.

Bağımsız denetim alanında birçok yenilik yapan kurumun ana hedefi “yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamak” olup, görevleri şunlardır ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)):

- Bağımsız denetim kurumları ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi
- Kamu gözetimi yapılarak bağımsız denetimde uygulama birliği, güven ve kalitenin sağlanması
- Uluslararası Muhasebe Standartları doğrultusunda Türkiye Muhasebe Standartlarının hazırlanması ve yayımlanması
- Uluslararası Denetim Standartları doğrultusunda Türkiye Denetim Standartlarının oluşturulup yayımlanması

### 2.3. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

Denetimde güvenilirliğin ve kalitenin sağlanması, denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş kriterlerle, yani denetim standartları ile uyum içerisinde olmasına bağlıdır. Denetim standartları, gerçekleştirilen denetim faaliyetinin kalitesine ilişkin kriterler olup hem denetçiye, hem de denetim sürecini konu almaktadır (Göğer, 2006).

Standartlar, denetim faaliyetinde asgari bir kalite seviyesinin yakalanması için düzenlenmektedir. Aynı zamanda meslek mensuplarının çıkarlarının korunması açısından da fayda sağlamaktadır (Erçiçek, 2016).

#### 2.3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards – GAAS)

Bağımsız denetim faaliyetinin belirli bir düzen içerisinde gerçekleştirilmesi için denetçilerin uygulaması gereken standartlardan biri Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıdır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde denetçiye yardımcı olan ve denetim faaliyetlerinde yol gösteren temel prensiplerdir. Denetçinin gerçekleştireceği denetim faaliyetinin uygun ve geçerli olarak değerlendirilebilmesi için bu prensiplere uyması gerekmektedir (Güredin, 2007, s.39).

AICPA tarafından 1947 yılında yayımlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, günümüzde de ufak çaplı değişikliklerle birçok ülkede uygulanmaya devam etmektedir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetçilere ayrıntılı biçimde rehberlik eden ve denetim sırasında neleri uygulamaları gerektiği konusunda ayrıntılı bilgi veren kılavuzlar değil (Gücenme, 2004, s.32), kısıtlayıcı özellikleri olmayan asgari nitelikte standartlardır (Bozkurt, 2000, s.35). Yani bu standartlar denetçiye neler yapılması gerektiğini söylese de neyin, nasıl ve ne zaman yapılması gerektiğini denetçiye bırakmıştır (Selimoğlu ve Uzay, 2011, s.13).

Bağımsız denetim faaliyeti ve bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçi için getirilen bu standartlar hem bağımsız denetim mesleğinin geçerliliğinin sağlanmasına hem de verilen bağımsız denetim faaliyetinin kalitesinin artmasına olanak sağlamıştır (Selimoğlu ve diğerleri 2019, s.69).

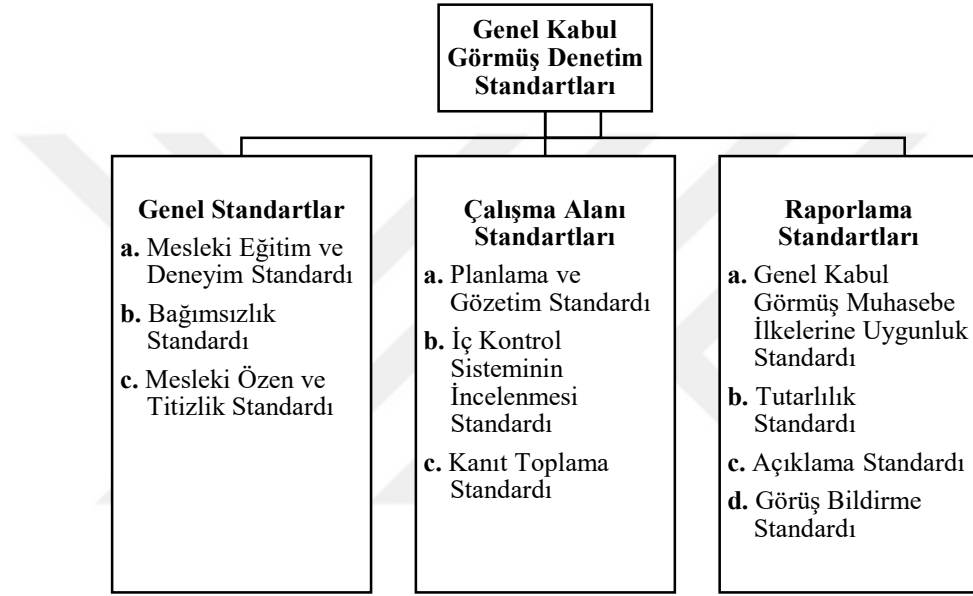
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının amacı bağımsız denetim kalitesini artırmak olup, denetim hizmetini yerine getiren denetçilerin neler yapmaları gerektiğini, niteliklerini ve sorumluklarını genel hatlarıyla ortaya koymaktadır (Bozkurt, 2000, s.35).

Bağımsız denetçi, denetim hizmetini Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na uygun olarak planlamak, gerçekleştirmek ve raporlamakla yükümlüdür. Bu standartlar denetim kalitesinin ve denetim faaliyetinde ulaşılması istenen hedeflerin bir ölçüsü niteliğindedir (AICPA, AU Section 150).

Denetim standartları ile denetim prosedürleri birbirinden farklıdır. Denetim prosedürleri, denetim standartlarına uygunluk sağlamak için denetçinin denetim sırasında gerçekleştirdiği eylemlerdir (AICPA, AU Section 150).

Gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetinin niteliklerinin bu standartlar ile uyumlu olmaması halinde, denetim faaliyetinin güvenilir olmadığı sonucuna varılmaktadır ki bu da yapılan denetimin kaliteli olmadığını göstermektedir (Oktay, 2013).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları üç ana başlık altında on adet standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar Şekil 2.1’ de gösterilmiştir.



**Şekil 2.1.** Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

### **2.3.1.1. Genel Standartlar**

Genel standartlar denetçilerin kişiliklerine, mesleki eğitimleri ve yükümlülüklerine ilişkin standartlar olmakla birlikte, üç standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar:

- Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı
- Bağımsızlık Standardı
- Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

#### **2.3.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı**

Mesleki eğitim ve deneyim standardı, denetimin gerekli eğitimi almış ve deneyimli denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Bu standart, denetçinin işletme ve finans gibi alanlarda başarılı olsa da denetim alanında yeterli eğitim ve deneyim kazanmadan denetim standartlarının gereksinimlerini karşılayamayacağını ifade eder. Bağımsız denetçi, meslek mensubu olmanın gereklerini karşılamaya yetecek bir eğitimden geçmeli, kariyerine yeni başladığında uzman bir denetçi tarafından gözetim altında olmalı ve muhakeme yeteneği kazanarak uzmanlaşmalıdır (AICPA, AU Section 210). Denetçi, faaliyet gösterdiği görev süresi boyunca sürekli eğitimden geçmeli ve kendini geliştirmelidir.

#### 2.3.1.1.2. Bağımsızlık Standardı

Denetim bağımsızlığı, denetim çalışmalarının gerçekleştirilmesi, sonuçların değerlendirilmesi ve denetim raporunun düzenlenmesi süreçlerinde denetçinin objektif bir bakış açısına sahip olması anlamına gelmektedir (Bozkurt, 2000, s.38).

Bağımsızlık standardı, denetçinin denetimle ilgili tüm konularda zihinsel olarak bağımsızlığını koruması gerektiğini ifade etmektedir. Denetçi bağımsız olmalı ve müşteriye karşı tarafsız davranmalıdır, aksi takdirde elde ettiği denetim bulgularının güvenilirliği için gerekli olan tarafsızlığı sağlayamayacaktır (AICPA, AU Section 220).

Denetim mesleğinin temelinde bağımsızlık vardır. Denetim hizmetini kendi sorumlulukları kapsamında yerine getirecek olan denetçiler, bu çalışmayı tam bir bağımsızlık içinde gerçekleştirmelidir (Gücenme, 2004, s.33).

#### 2.3.1.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

Mesleki özen ve titizlik standardı, denetçinin denetim faaliyetini gerçekleştirdiği esnada ve denetim raporunun düzenlenmesi aşamasında gerekli mesleki özeni göstermesi gerektiğini belirtmektedir. Denetçinin, sahip olduğu becerileri makul bir dikkat ve özenle kullanma yükümlülüğü bulunmaktadır (AICPA, AU Section 230).

#### 2.3.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetçinin denetim faaliyetini doğru şekilde planlamasına ve yürütmesine ilişkin üç standarttan oluşmaktadır. Bunlar:

- Planlama ve Gözetim Standardı
- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı
- Kanıt Toplama Standardı

#### 2.3.1.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı

Planlama ve gözetim standardı, denetçinin denetim faaliyetini uygun bir şekilde planlaması ve varsa yardımcılarını gözetim altında tutması gerektiğini belirtmektedir. Planlama ve gözetim, denetim süresince devam etmektedir ve planlamanın niteliği, zamanlaması ve kapsamı da denetlenen firmaya göre değişmektedir (AICPA, AU Section 311).

Denetim sürecinin ilk aşaması denetimin planlanmasıdır. Yeterli kalitede denetim kanıtı toplanması, denetim maliyetlerinin makul bir seviyede tutulması ve denetlenen firma ile ilgili oluşabilecek yanlış anlaşılımların önüne geçilmesi amacıyla denetim planı yapılması gerekmektedir (Bozkurt, 2000, s39).

Denetim faaliyetinin yürütülmesinde yardımcı olan denetçi faaliyetlerinin uzman bir denetçi tarafından kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu kontrol gerek denetim kalitesi açısından gerekse yardımcı denetçilerin eğitimi bakımından önem taşımaktadır (Güredin, 2007, s.45).

#### 2.3.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı

Firmanın etkin bir iç kontrol sistemine sahip olması, finansal raporların hatalı olma riskini azaltıp mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini artıracaktır (Güredin, 2007, s.46).

İç kontrol sisteminin incelenmesi standardı, denetim faaliyetinde kullanılması gereken test büyüklüğünün tespit edilmesi için iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin kapsamlı bir şekilde incelenerek denetlenmesini gerektirmektedir (Selimoğlu ve diğerleri, 2019, s.72).

Mali tablolarda yer alan hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık riskini değerlendirmek ve ilave denetim prosedürlerini belirlemek amacıyla denetçinin iç kontrol

dâhil olmak üzere işletme ve çevresine ilişkin yeterli bilgi edinmesi gerekmektedir (AICPA, AU Section 314).

#### 2.3.1.2.3. Kanıt Toplama Standardı

Denetim kanıtları, denetçinin denetim görüşüne ulaşmak için kullandığı tüm bilgilerdir.

Kanıt toplama standardı, denetçinin denetim prosedürlerini uygulayarak, denetlenen mali tablolarla ilgili görüşüne makul bir dayanak oluşturması için yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtı elde etmesi gerektiğini bildirmektedir (AICPA, AU Section 326). Bu ifadeye göre toplanan kanıtların yeterli miktarda olmasının yanı sıra kaliteli olması gerekmektedir. Elde edilen kanıtların geçerliliği, tarafsızlığı, zamanlılığı ve sürekliliği, kanıtların kalitesine etki eden bazı faktörlerdir (Güredin, 2007, s.47).

#### 2.3.1.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, gerçekleştirilen denetim çalışması sonucunda düzenlenecek olan denetim raporuna ilişkin standartlardır. Bu standartlar:

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı
- Tutarlılık Standardı
- Açıklama Standardı
- Görüş Bildirme Standardı

##### 2.3.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, denetçinin denetlediği mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetim raporunda belirtmesi gerektiğini ifade etmektedir (AICPA, AU Section 410)

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, firma tarafından sağlanan finansal tabloların güvenilir olup olmadığının tespitinde oldukça önemlidir. Bu nedenle denetçi,

işletmenin iddialarını muhasebe ilkeleri ile karşılaştırırken çok dikkatli olmalı ve sapmalar varsa bunu raporunda belirtmelidir (Bozkurt, 2000, s.41).

#### 2.3.1.3.2. Tutarlılık Standardı

Tutarlılık standardı, denetçinin, muhasebe ilkelerinin cari dönemde önceki döneme göre tutarlı bir şekilde gözetilmediği durumları denetçi raporunda belirtmesi gerektiğini ifade eder (AICPA, AU Section 420). Bu standart farklı dönemlere ait mali tabloların karşılaştırılabilmesine olanak sağlamaktadır (Güredin, 2007, s.51).

#### 2.3.1.3.3. Açıklama Standardı

Açıklama standardı, bilgi verici açıklamaların yeterli olmadığı tespit edildiği durumları denetçinin, denetim raporunda belirmesi gerektiğini ifade etmektedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, mali tablolardaki önemli hususlara ilişkin yeterli açıklama yapılmasını gerektirmektedir (AICPA, AU Section 431).

Mali tabloların güvenilirliği yeterli miktarda bilgi içermesine de bağlıdır. Bu da finansal tablolardaki bilgilerin yeterli, açık ve anlaşılır olması ile mümkün olacaktır (Selimoğlu ve Uzay, 2011, s.17).

#### 2.3.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Raporlama standartlarının sonuncusu olan görüş bildirme standardı, denetçinin bir bütün olarak değerlendirilen mali tablolarla ilgili bir görüş bildirmesi ya da görüş bildiremeyeceğini denetim raporunda belirtmesi gerektiğini ifade etmektedir (AICPA, AU Section 504).

Görüş bildirme standardının amacı, denetçinin adının mali tablolarla ilişkilendirilmesi durumunda, denetçinin sorumluluk düzeyinin yanlış yorumlanmasını önlemektir (Akçay ve Bilen, 2018).

Denetçi, gerçekleştirdiği denetim faaliyeti sonucunda olumlu görüş, şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz görüş türlerinden birini raporunda

belirtmelidir. Denetçinin görüş bildirmemesi durumunda bunun nedenlerini de raporunda açıklaması gerekmektedir.

### 2.3.2. Uluslararası Denetim Standartları

Muhasebe ve denetim standartlarının farklı politik, yasal ve ekonomik faktörler nedeniyle ülkeler arasında farklılıklar göstermesi, ticari faaliyetleri olumsuz anlamda etkilemiştir (Smith, Sagafi-Nejad ve Wang, 2008). Bu olumsuz etkinin azaltılması amacıyla belirli kurumlar tarafından standartlar arasında uyumlaştırma çalışmaları yapılmaktadır.

Uluslararası Denetim Standartları, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları gibi denetimde belirli bir düzenin sağlanması amacıyla IFAC bünyesinde kurulmuş olan IAASB tarafından yayınlanan standartlardır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetçiye ayrıntılı bilgi veremezken Uluslararası Denetim Standartları denetçilere detaylı bir şekilde rehberlik sağlamaktadır.

Uluslararası Denetim Standartları, denetim çalışmalarının tüm aşamalarını ve uzmanlık gerektiren denetim görevlerini kapsayan, tanımlayıcı ve detaylı ilkelerdir (Muğal, 2007). Bu standartlar denetim faaliyetlerinde gerçekleşen birçok konuya değinmekte ve sürekli olarak güncellenmektedir.

Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye’de 660 sayılı KHK ile KGK tarafından Türkiye Denetim Standartları (TDS) adıyla yayımlanmaktadır. Türkiye Denetim Standartları ilk olarak 2013 yılında yayımlanmış olup, yeni standartların yayımlanması ve uluslararası standartlarda meydana gelen değişikliklerle sürekli güncellenmeye devam etmektedir ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr))

TDS’ lerde yapılan güncellemelerin karışıklık yaratmaması amacıyla her bir hesap dönemi için uygulanacak ayrı bir TDS seti oluşturulmuştur. 2023 yılı TDS seti özet olarak Tablo 2.1’de gösterilmiştir.

**Tablo 2.1.** TDS 2023 Seti

|                                       |
|---------------------------------------|
| Etik Kurallar                         |
| Kalite Kontrol Standartları           |
| Bağımsız Denetim Standartları         |
| Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları |
| Güvence Denetimi Standartları         |
| İlgili Hizmetler Standartları         |
| İlke Kararları                        |
| Faizsiz Finans Denetim Standartları   |
| Kalite Yönetim Standartları           |
| Uygulama Rehberleri                   |

Kaynak: [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)

Tablo 2.2’de bağımsız denetim standartları detaylı olarak listelenmiştir.

**Tablo 2.2.** Bağımsız Denetim Standartları

| <b>Bağımsız Denetim Standartları</b> |                                                                                                                   |
|--------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| BDS 200                              | Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi |
| BDS 210                              | Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması                                              |
| BDS 220                              | Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol                                                           |
| BDS 230                              | Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi                                                                              |
| BDS 240                              | Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları                        |
| BDS 250                              | Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması                                        |
| BDS 260                              | Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim                                                               |
| BDS 265                              | İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi                               |
| BDS 300                              | Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması                                                              |
| BDS 315                              | İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi             |
| BDS 320                              | Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik                                                     |
| BDS 330                              | Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler                                   |
| BDS 402                              | Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar                            |
| BDS 450                              | Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi                              |

| Tablo 2.2. devamı |                                                                                                                                                        |
|-------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| BDS 500           | Bağımsız Denetim Kanıtları                                                                                                                             |
| BDS 501           | Bağımsız Denetimi Kanıtları- Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar                                                              |
| BDS 505           | Dış Teyitler                                                                                                                                           |
| BDS 510           | İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri                                                                                                             |
| BDS 520           | Analitik Prosedürler                                                                                                                                   |
| BDS 530           | Bağımsız Denetimde Örneklem                                                                                                                            |
| BDS 540           | Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi                                            |
| BDS 550           | İlişkili Taraflar                                                                                                                                      |
| BDS 560           | Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar                                                                                                                     |
| BDS 570           | İşletmenin Sürekliliği                                                                                                                                 |
| BDS 580           | Yazılı Beyanlar                                                                                                                                        |
| BDS 600           | Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)                                |
| BDS 610           | İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması                                                                                                                 |
| BDS 620           | Uzman Çalışmalarının Kullanılması                                                                                                                      |
| BDS 700           | Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama                                                                                                |
| BDS 701           | Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi                                                                                      |
| BDS 705           | Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi                                                                                    |
| BDS 706           | Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları                                                             |
| BDS 710           | Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar                                           |
| BDS 720           | Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları                                                                                             |
| BDS 800           | Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi                                                          |
| BDS 805           | Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi |
| BDS 810           | Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler                                                                                  |

Kaynak: [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)

Tablo 2.3'te kalite yönetim standartları listelenmiştir.

**Tablo 2.3. Kalite Yönetim Standartları**

| <b>Kalite Yönetim Standartları</b> |                                                                                                                                                                                      |
|------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| KYS 1                              | Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi |
| KYS 2                              | Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi                                                                                                                                             |
| BDS 220 (Revize)                   | (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi                                                                                                                    |

Kaynak: [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)

### 2.3.3. Bağımsız Denetimde Kalite Standartları

Firmaların değişen ekonomik ortamda rekabet güçlerinin artması ve sürdürülebilirliklerinin sağlanması için kaliteye önem vermeleri gerekmektedir. Bağımsız denetim firmalarının da yoğun rekabet koşullarına uyum sağlayabilmeleri için kalite açısından belirli bir seviyeyi yakalamaları gerekmektedir (Oktay, 2013). Bu seviyenin yakalanması, denetim firmasının etkin bir kalite kontrol sistemine sahip olması ile mümkün olacaktır.

Bağımsız denetimde kalite kontrole yönelik yapılan çalışmalardan biri, IFAC bünyesinde faaliyet gösteren IAASB tarafından hazırlanan ISQC 1 (International Standard on Quality Control 1) standardıdır. Bu standart, mali tabloların denetimi ve gözden geçirilmesi ile diğer güvence faaliyetleri için firmanın kalite kontrol sistemine ilişkin sorumluluklarını ele almaktadır. Standarda göre denetim firması, mesleki standartlara ve yasal düzenlemelere uyum sağlamak ve koşullara uygun raporlar düzenlemek amacıyla makul güvence sağlayacak bir kalite kontrol sistemi kurup bu sistemi sürdürmelidir (IAASB, ISQC 1, m.11)

IAASB tarafından yayınlanan bir diğer kalite kontrol standardı olan ISA 220 (Quality Control for an Audit of Financial Statements) ise denetimde kalite kontrol

prosedürlerine yönelik denetçinin belirli sorumluluklarını ele almaktadır. ISA 220 denetçinin, denetim çalışmasını gerçekleştirirken mesleki standartlara ve yasal düzenlemelere uygun şekilde, makul güvence sağlayan kalite kontrol prosedürlerini uygulaması gerektiğini belirtmektedir (IAASB, ISA 220, m.6)

IAASB, denetim firmalarında kaliteyi artırmak amacıyla 15 Aralık 2022 tarihinde yürürlüğe giren üç yeni kalite standardı yayımlamıştır. Bu standartlar (<https://iaasb.org>):

- ISQC 1'in güncellenmiş hali olan ISQM 1 (International Standard on Quality Management 1)
- ISQM 2 (International Standard on Quality Management 2)
- ISA 220'nin revize edilmiş hali olan yeni ISA 220 (Quality Management for an Audit of Financial Statements)

ISQM 1 denetim firmasının, firma ile çalışanlarının sorumluluklarını mesleki standartlara ve yasal gerekliliklere uygun şekilde yürüteceği ve koşullara uygun rapor hazırlayacağı makul güvence sağlayan bir kalite yönetimi tasarlayıp uygulaması gerektiğini bildirmektedir (IAASB, ISQM 1, m.14). ISQM kapsamında kalite yönetim sistemi şu bileşenleri ele almalıdır (IAASB, ISQM 1, m.6) :

- Firmanın risk değerlendirme süreci
- Yönetişim ve liderlik
- İlgili etik gereklilikler
- Müşteri ilişkilerinin ve belirli sözleşmelerin kabulü ve devamlılığı
- Görev performansı
- Kaynaklar
- Bilgi ve iletişim
- İzleme ve iyileştirme süreci

ISQM 2, ISQM 1'e uygun şekilde denetim kalite incelemesinin gerçekleştirilmesi gereken tüm görevler için geçerli olup (IAASB, ISQM 2, m.2), bu incelemelerde kullanılacak prosedürlerin kapsamının, niteliğinin ve zamanlamasının görev veya firma koşullarına bağlı olarak değiştiğini belirtmektedir (IAASB, ISQM 2, m.4).

Revize edilmiş ISA 220, denetçinin, denetim faaliyetinde kalite yönetimine ilişkin sorumluluklarını ele almaktadır (IAASB, ISA 220 Rev.).

Türkiye’de ise KGK tarafından 2013 yılında yayımlanan ve uluslararası standartlar doğrultusunda hazırlanan KKS 1 (Kalite Kontrol Standardı 1), denetim firmalarının makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmaları ve sürdürmeleri gerektiğini belirtmektedir (KGK, KKS 1, m.11). 2013 yılında yayımlanan BDS 220 standardı ise mali tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol prosedürleri açısından denetçinin özel sorumluluklarını düzenlemektedir (KGK, BDS 200).

Denetim alanında yaşanan gelişmeler sonucunda yayımlanan ISQM 1, ISQM 2 ve revize edilmiş ISA 220 standartları, ülkemizde KGK tarafından uyarlanarak yayımlanmıştır. 15 Aralık 2022 tarihinde yürürlüğe giren standartlar şunlardır (<https://www.kgk.gov.tr>):

- Kalite Yönetim Standardı 1 (KYS 1 - Denetim Şirketi Düzeyinde Kalite Yönetimi)
- Kalite Yönetim Standardı 2 (KYS 2 - Denetim Kalitesinin Gözden Geçirilmesi)
- Revize edilmiş BDS 220 (Bağımsız Denetim Düzeyinde Kalite Yönetimi)

Kalite Yönetim Standartları ile denetim firmalarının sorumlulukları artırılmış ve risk esaslı bir yaklaşım sunularak denetimde kalitenin artırılması hedeflenmiştir (<https://www.kgk.gov.tr>).

#### **2.3.4. Mesleki Etik Kuralları**

Türk Dil Kurumu tarafından etik kavramı “*Çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü*” olarak tanımlanmıştır (<https://sozluk.gov.tr>).

Etik, bireylerin veya grupların sorumluluklarını yerine getirdikleri sırada karşılaştıkları çelişkili durumlarda doğruyla yanlış arasındaki ayrımı gösteren değerlerden oluşan bir bütündür (Bilen ve Yılmaz, 2014). Mesleki etik değerler ise sosyal

çevre, kişisel ahlak ve işletme özellikleri gibi birbirleriyle bağlantılı unsurlardan oluşmaktadır (Selimoğlu ve diğerleri, 2019, s.97).

Denetim mesleği de kendine özel etik kurallardan oluşmaktadır. Bu kuralların oluşturulmasına yönelik çok sayıda ulusal ve uluslararası düzenleme yapılmıştır.

Denetim mesleğinde etik kuralların oluşturulması gereği, denetçinin kamu yararı doğrultusunda faaliyet gösterme sorumluluğundan kaynaklanmaktadır. Türkiye’de uygulanmakta olan ve KGK tarafından ilk olarak 2015 yılında yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardında denetçinin uyması gereken etik kurallar açıklanmıştır. Bu kurallar (<https://www.kgk.gov.tr>):

- Dürüstlük: Denetçinin doğru, dürüst, açık ve güvenilir olması gerektiğini belirtir.
- Tarafsızlık: Önyargıların veya çıkar çatışmalarının, denetçinin mesleki muhakemesini etkilememesi gerektiğini belirtmektedir.
- Mesleki Yeterlik ve Özen: Denetçinin standartlara ve mevzuata uygun olarak yeterli mesleki bilgi ve beceriye sahip olması ve bu standartlara uygun olarak özenle faaliyet göstermesi gerektiğini belirtir.
- Sır Saklama: Denetçinin mesleğini icra ettiği süreçte ulaştığı bilgilerin gizliliğine özen göstermesi gerektiğini belirtmektedir.
- Mesleğe Uygun Davranış İlkesi: Denetçinin mevzuata uymasını ve meslek itibarını zedeleyecek tutum ve davranışlardan uzak durması gerektiğini belirtmektedir.

Tüm bu yasal düzenlemeler sonucunda denetim piyasasının arz ve talep dengelerinde hareketlilik yaşanmaya başlamış ve denetimde kaliteyi belirleyen faktörlerin belirlenmesine yönelik araştırmalar yoğunlaşmıştır (DeFond ve Zhang, 2014).

## 2.4. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE GÖSTERGELERİ

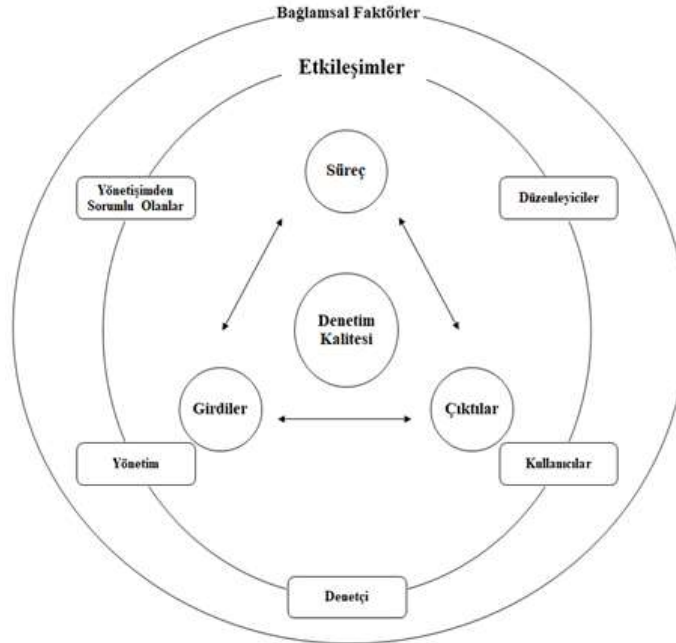
Denetim kalitesinin evrensel olarak kabul edilebilecek tam bir tanımı yapılamıyor olsa da denetimin başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacak olan birçok gösterge bulunmaktadır. Denetim kalitesi açıkça ölçülemediği için yapılan çalışmalarda farklı

göstergelerle ölçülmeye çalışılmıştır. Denetimde kalitenin sağlanması hem denetçiye, hem denetim firmasına, hem de müşteri firmaya bağlı olabilir.

Denetim kalitesini belirleyen unsurları tespit etmek amacıyla çeşitli kurumlar ve araştırmacılar tarafından denetim kalitesi çerçeveleri geliştirilmiştir. Denetim kalitesi çerçevesi oluşturmaya yönelik ilk çalışma 2008 yılında Finansal Raporlama Konseyi (FRC) tarafından hazırlanmıştır. Bu çerçeveye göre denetim kalitesini etkileyen faktörler (FRC, 2008);

- Denetim firmasının kültürü,
- Denetim ekinde görev yapan denetçilerin uzmanlıkları ve becerileri,
- Denetim sürecinin etkinliği,
- Denetim raporlarının güvenilirliği ve yararlılığı ve
- Denetçinin kontrolü haricindeki faktörlerden oluşmaktadır.

Bir diğer denetim kalitesi çerçevesi ise IAASB tarafından 2014 yılında “Denetim Kalitesi Çerçevesi: Denetim Kalitesi İçin Ortam Yaratan Temel Unsurlar” adıyla yayımlanmıştır (IAASB, 2014). Bu unsurlar Şekil 2.2’de gösterilmiştir.



**Şekil 2.2.** IAASB Denetim Kalitesi Çerçevesi

**Kaynak:** IAASB, 2014

IAASB tarafından yayınlanan çerçevede girdiler, süreç, çıktılar, etkileşimler ve bağlamsal faktörler olmak üzere beş unsur vardır. Bu unsurlar:

- Girdiler: Denetçinin sahip olduğu değerler, etik değer ve tutumları, bilgi, beceri ve deneyimleri ve denetim faaliyetini gerçekleştirmesi için denetçiye ayrılan süredir.
- Süreç: Denetimin sürecinin ne kadar titizlikle gerçekleştirildiği ve süreçte uygulanan kalite kontrol prosedürleri denetim kalitesini etkileyecektir.
- Çıktılar: Sunulan raporların yanı sıra, denetlenen firma dışında kalan kişiler tarafından görülmesi mümkün olmayan çıktıları da içermektedir.
- Etkileşimler: Finansal tablo kullanıcıları ve tüm paydaşların etkileşim biçimleri de denetim kalitesi üzerinde etkilidir.
- Bağlamsal Faktörler: Kanunlar ve yönetmelikler finansal raporlamanın kalitesini ve niteliğini ve dolayısıyla denetim kalitesini etkileyecektir.

Denetimde kalite göstergelerini belirlemek amacıyla gerek düzenleyici kurumlar gerekse araştırmacılar tarafından birçok çalışma yapılmıştır. İlerleyen bölümde literatürde sıklıkla kullanılan denetim kalitesi göstergeleri incelenecektir.

#### **2.4.1. Denetim Firması Büyüklüğü**

Literatür incelendiğinde bağımsız denetim kalitesinin ölçülmesinde en yaygın olarak kullanılan gösterge denetim firması büyüklüğüdür. Yapılan çalışmaların çoğunluğu denetim hizmetinin dört büyük denetim firmasından biri tarafından gerçekleştirilmesinin, denetim kalitesini artıracakını göstermektedir.

Dört büyük denetim firmasının daha kaliteli hizmet verdiğine dair varsayımlardan biri, büyük denetim firmalarının sahip olduğu itibardan kaynaklanmaktadır. De Angelo (1981) çalışmada büyük denetim firmalarının düşük kalitede denetim hizmeti sunduklarında “kaybedecek daha fazla şeyleri” olduğunu ifade etmiştir (De Angelo, 1981). Çünkü bir denetçinin müşteri firmaya olan ekonomik bağımlılığı, büyük denetim firmaları için göz ardı edilebilir düzeydedir ve büyük denetim firmaları, denetim başarısızlıkları durumunda küçük denetim firmalarına kıyasla daha fazla itibar kaybına uğramaktadırlar (Choi, Kim ve Zang, 2010). İtibar sahibi olan yüksek kaliteli denetçiler,

önemli ihmal ve yanlış beyanları tespit etme ve açığa çıkarma konusunda itibarlarını korumak ve hatalarını en aza indirmek için daha fazla teşvike sahiptir (Palmrose, 1988).

Denetçilerin yayınladıkları denetim raporunun gerçeğe aykırı olması halinde denetim firmasının müşteri kaybetme veya kazandığı denetim ücretinin azalması ihtimali bulunmaktadır (Karacaer ve Özek, 2010). Müşteri riski açısından büyük denetim firmaları, daha küçük ve riskli müşterileri daha küçük denetim firmalarına bırakmaktadır. Buna ek olarak, küçük ölçekli müşteri firmalar denetim ücreti açısından da küçük denetim firmalarını seçmektelerdir. Bu da müşteri riskinin küçük firmalar arasında arttığını ortaya koymaktadır (Bedard, Deis, Curtis ve Jenkins, 2008).

Genellikle vekâlet maliyeti yüksek olan firmalar, büyük denetim firmaları ile çalışmaktadır. Firma yöneticileri de büyük denetim firmaları ile çalışmanın getirdiği itibara önem vermektelerdir (Lennox, 1999). Bunların yanında büyük denetim firmalarının, denetim kanıtlarının elde edilip yorumlanması açısından daha yetkin olmaları olası da bulunmaktadır (Lennox, 1999).

Büyük denetim firmalarının, küçük ölçekli denetim firmalarına kıyasla daha fazla kaynağa sahip olmaları nedeniyle avantajları vardır. Etkin iç kontrol sistemlerinin varlığı ve denetçilerin sayıca fazla ve eğitimli olmaları, kaynak bakımından küçük denetim firmalarına kıyasla büyük denetim firmalarının verdikleri hizmetin kalitesini pozitif şekilde etkileyecektir (Oktay, 2013).

Dang (2004), denetim firması büyüklüğünün algılanan denetim kalitesinin bir göstergesi olduğunu ve gerçek denetim kalitesini gösterip göstermediğinin belirsiz olduğu fikrini ileri sürmüştür. Yapılan çalışmalarda bir denetim firmasının farklı müşterilere zaman içinde aynı kalite düzeyinde hizmet verdiği varsayılmaktadır. Dang (2004) ise büyük ve büyük olmayan denetim firmalarının sundukları denetim hizmetinin homojen olamayacağını, bu varsayımların doğru olmadığını ifade etmiştir.

#### **2.4.2. Bağımsız Denetim Ücreti**

Denetim ücreti, denetim kalitesini etkileyen faktörlerden biridir. Denetimde kalitenin sağlanması için verilen denetim hizmeti sonucunda elde edilecek denetim

ücretinin yeterli düzeyde olması gerekmektedir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre denetim ücretinin “*denetçinin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini sağlayacak şekilde belirlenmesi*” gerekmektedir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m.32).

Denetim ücreti konusunda yaşanabilecek anlaşmazlıkların önlenmesi için müşterinin kabulünden sonra hazırlanan denetim sözleşmesinde çalışma saatleri, saat ücretleri ve böylece denetim ücreti belirlenmelidir. Bu ücrete ek olarak yapılan çeşitli diğer harcamalar da denetim ücretine yansıtılabilir. Denetim sözleşmesinde bu harcamalardan kimin yükümlü olacağı da belirtilmelidir (Göğer, 2006).

Denetim ücretinin yeterli düzeyde olması, denetçinin denetim faaliyetini layıkıyla yerine getirmesini ve görevlerini verimli şekilde yapmasını, böylece sermaye piyasasının etkin bir şekilde işlemesini sağlamaya teşvik edebilmektedir (Çelikay, 2022).

Denetçilere ödenen yüksek ücretler denetim çabasını artırabilmektedir (Hoitash, Markelevich ve Barragato, 2007). Bunun yanında alanında uzman olan veya denetim faaliyetinde daha fazla çaba sarf eden denetçiler için ödenen denetim ücreti de artabilmektedir (Francis, 2004).

Yapılan çalışmalar denetim firması büyüklüğünün de denetim ücreti üzerinde etkili olduğunu göstermiştir (Gonthier-Besacier ve Schatt, 2007; Palmrose, 1986; Çelikay, 2022).

Denetim riski, denetim ücretini belirleyen bir diğer faktördür. Denetim firmasının daha riskli müşterilerden daha yüksek ücretler talep etmesi muhtemeldir (Akçay ve Bilen, 2018). Denetlenen firmaların karmaşıklığı da denetim ücretini etkilemektedir. Çünkü bu karmaşıklık riski de beraberinde getirmektedir. Riski yüksek olan müşteri firmadan daha fazla kanıt toplanması gerekeceği için denetimde maliyet artışı olacaktır (Yılmaz, 2019).

Müşterinin pazarlık gücü de denetim ücreti üzerinde etkili bir faktördür. Pazarlık gücü yüksek müşteri, denetim ücretinin düşmesine olanak sağlamaktadır (Asthana ve Boone, 2012). Bununla birlikte müşterinin pazarlık gücünün denetçi bağımsızlığını etkileme olasılığı da bulunmaktadır (Tepalagul ve Lin, 2014).

Anormal yüksek veya düşük denetim ücretlerinin denetim kalitesi üzerinde negatif etkili olduğu, yapılan çalışmalarla tespit edilmiştir. Yüksek anormal denetim ücretleri daha düşük firma performansı ve daha yüksek sermaye maliyeti ile ilişkilendirilmektedir (Knechel ve diğerleri, 2013). Ancak, anormal yüksek denetim ücretleri denetçinin aşırı düzeyde denetim çabasından veya yüksek müşteri riskinden de kaynaklı olabilmektedir (Francis, 2011). Asthana ve Boone (2012) Denetim ücretlerinin normal ücret seviyelerinden uzaklaştıkça denetim kalitesinin düştüğünü tespit etmişlerdir. Müşterinin pazarlık gücü arttıkça, bu düşüşte artmaktadır. Düşük denetim ücretleri, denetçi tarafından yapılan yetersiz çalışmalardan da kaynaklı olabilmektedir (Knechel ve diğerleri, 2013).

#### **2.4.3. Denetçi Bağımsızlığı, Tarafsızlığı ve Dürüstlüğü**

Denetçilerin mesleki faaliyetlerinde bağımsız, tarafsız ve dürüst şekilde davranmaları, bağımsız denetim mesleğindeki en temel esastır (Oktay, 2013). Denetimin değeri, denetim raporu kullanıcılarının denetçinin bağımsızlığına ilişkin güvenlerine bağlıdır. Çünkü finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetimden beklentisi, firmanın finansal raporlarının objektif ve güvenilir bir bakış açısıyla incelenmesidir (Selimoğlu ve diğerleri, 2019, s.10). Bağımsız denetçi tarafından sunulan bilgilerin güvenilir olmasını talep eden taraflarca, denetçilerden bağımsız olmaları ve dürüst, şeffaf, güvenilir bilgiler sunmaları beklenir (Demir ve Çiftçi, 2016).

Denetim açısından bağımsızlık zihinsel bağımsızlık ve görünüşte bağımsızlık olarak iki şekilde değerlendirilmektedir. Bunlardan ilki olan zihinsel bağımsızlık, denetçinin mesleki şüphecilikle yaklaşmasını sağlayacak şekilde her türlü etkiden uzak olarak görevini doğru, dürüst ve tarafsız bir şekilde gerçekleştirebilecek zihinsel tutuma sahip olmasıdır. Görünüşte bağımsızlık ise sağgörülü bir kişinin, denetçinin tarafsızlık, doğruluk, dürüstlük ve mesleki şüphecilikten ödün verdiğine inanmasına neden olacak her türlü olaydan uzak olması olarak tanımlanmaktadır (Erken, 2016).

Denetim raporunun doğruluğu ve güvenilirliği ile denetçinin bağımsızlığı arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır ve denetçinin bağımsızlığı konusunda herhangi bir kuşkunun ortaya çıkması, denetim raporunun doğruluk ve güvenilirliğinin sorgulanmasına yol açacaktır (Oktay, 2013). Bağımsızlığın sağlanmaması durumunda

denetime olan güven zedelenecek ve bağımsız denetim mesleği itibar kaybedecektir (Karakaş, 2008).

#### **2.4.4. Denetçi Rotasyonu**

Zorunlu denetçi rotasyonu, firmaların denetimini gerçekleştirecek olan denetim firmalarını belirli aralıklarla değiştirmesini gerektirmektedir. Denetçi rotasyonu uygulamasıyla, denetçinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanarak denetim kalitesinin artırılması hedeflenmektedir.

Rotasyon uygulamasında ülkeler arasında uygulama farklılıkları bulunmaktadır. Belirli bir denetim firmasıyla ne kadar süre çalışılacağı, denetim firması değişikliği mi yoksa yalnızca denetçi değişikliği mi yapılacağı yasalarca belirlenmektedir. Ülkemizde rotasyon uygulaması Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde açıklanmıştır. Yönetmeliğe göre denetim firmaları son on yıl içerisinde yedi yıl, denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçiler ise son yedi yıl içerisinde beş yıl aynı firmanın denetimini gerçekleştirebilecektir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m.26/1-ç).

Rotasyon uygulamasına ilişkin farklı görüşler bulunmaktadır. Uygulama ile denetçi bağımsızlığı sağlanmaya çalışılırken, bir yandan da denetçinin tecrübesi ve bilgi birikiminin yitirilmesi ihtimali de bulunmaktadır. Rotasyon konusundaki görüş ayrılıkları da bu ihtimallerden kaynaklanmaktadır (Tuan, 2019a).

Rotasyon uygulamasını savunan çalışmalar, müşteri ile çalışma süresinin uzaması sonucunda denetçinin taraflı davranabileceğini ve böylece denetçi bağımsızlığının ve denetim kalitesinin de bundan olumsuz etkilenebileceği ihtimali üzerine durmuşlardır (Rahmina ve Agoes, 2014; Tepalagul ve Lin, 2014).

Çalışma süresi uzadıkça denetçinin müşteri firma lehine davranması riski artabilecektir (Tepalagul ve Lin, 2014). Firmanın aynı denetçi ile uzun süre çalışması, müşteri yönetiminin açıklamalarına olan güveni artıracak, denetçinin mesleki şüpheciliğini azaltacak ve böylece denetçinin müşteri firmanın iç kontrol yapısındaki zayıflıkları ve riskleri saptamak için göstereceği çabayı azaltabilecektir. Fakat rotasyon

ile birlikte göreve başlayan yeni denetçinin farklı bir bakış açısı ile yaklaşması denetim kalitesini artırabilecektir (Akçay ve Bilen,2018; Şavlı, 2016).

Lennox, Wu ve Zhang (2014) çalışmalarında mevcut denetçinin görevini farklı bir denetçiye devretmeden önceki son yılda hata yapmaktan kaçınarak daha yüksek kalitede denetim hizmeti sunduğunu ve göreve yeni atanan denetçinin de yeni bir bakış açısı getirmesiyle birlikte daha fazla finansal raporlama sorunu tespit ettiği bulgusuna ulaşmışlardır.

Denetim firmaları arasındaki rekabet açısından da müşterinin denetçi değiştirmesi ile bu rekabet artacak ve firmalar daha iyi hizmet sunmak için daha fazla çaba göstereceklerdir (Jackson, Moldrich ve Roebuck, 2008).

Rotasyon uygulaması üzerine yapılan çalışmalar, uygulamanın çeşitli sakıncalarını da ortaya koymaktadır. Denetim süresi uzadıkça denetçinin müşteri firma ile ilgili bilgi ve uzmanlık düzeyi artacaktır (Knechel ve diğerleri, 2013; Tepalagul ve Lin, 2014). Örneğin denetim süresi arttıkça denetçi, firmaya özgü riskleri nasıl değerlendireceğini daha iyi anlayabilecektir (Şavlı, 2016). Rotasyon ile denetçinin görevini sonlandırmak zorunda kalması ise elde edilen müşteri bilgisinin kaybına sebep olacaktır (Jackson ve diğerleri, 2008).

Denetçinin muhakeme yeteneği görev süresiyle birlikte artacağından, rotasyon uygun denetim görüşü verme olasılığını azaltabilecektir (Chadegani, 2011). Carey ve Simnett (2006) yaptıkları çalışmada, görev süresi arttıkça, denetçinin olumsuz görüş verme eğiliminin artacağı sonucunu bulmuşlardır.

Firmanın ilk denetim yılında daha fazla zaman harcanması, maliyet artışı yaratacak, bu da firma kârlılığını olumsuz etkileyecektir (Şavlı, 2016). Sonuç olarak rotasyon uygulaması sektöre özgü uzmanlığın kaybına yol açabilecek, firmaya ilave maliyet yükleyebilecektir.

Ülkemizde de rotasyonun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini inceleyen birçok çalışma mevcuttur. Bu çalışmalardan biri olan Tuan (2019a), rotasyonun denetim kalitesine etkisini BİST finansal olmayan kuruluşların 2010-2017 yılları arasındaki

verilerini incelemiş ve çalışma sonucunda rotasyonun denetim kalitesine olumlu etki ettiği sonucuna ulaşamamıştır. Özger ve Tuğay (2020) ise bağımsız denetçilerle yapmış oldukları anket çalışması sonucunda rotasyonun denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini artırdığı tespit etmişlerdir.

#### **2.4.5. Denetçinin Mesleki Tecrübesi ve Sektörel Uzmanlığı**

Denetçi deneyiminin, denetim kalitesi üzerinde önemli bir rolü bulunmaktadır. Mali tablolaradaki potansiyel hataların tespit edilebilmesi denetçinin tecrübesine bağlıdır. Denetçinin tecrübesi arttıkça denetçinin bu hataları tespit etme olasılığı artacaktır (Libby ve Frederick, 1990).

Cahan ve Sun (2014), tecrübeli denetçilerin daha kaliteli denetim hizmeti sunduğu bulgusuna ulaşmışlar, fakat deneyimin denetim faaliyetinin tamamını nasıl etkilediğini tespit edememişlerdir.

Kaplan, O'Donnell ve Arel (2008) ise denetçinin tecrübesi ne kadar fazlaysa, yönetimin çıkarlarına uygun bilgileri o kadar az ikna edici bulacağını ileri sürmüşlerdir. Dolayısı ile denetçi şüphecilikle hareket edecek ve daha doğru bir rapor yayınlayarak denetim kalitesini arttıracaktır.

Alissa, Capkun, Jeanjean ve Suca (2014), denetçi tecrübesinin, denetçinin gösterdiği çabanın performans üzerindeki olumlu etkisini artırdığını, hatta firmanın denetimindeki karmaşıklık arttıkça bu etkinin daha fazla arttığını bulmuşlardır. Yani mesleki tecrübeye sahip denetçiler giderek daha karmaşık hale gelen denetim çalışmalarında görevlerini başarılı bir şekilde gerçekleştirebileceklerken, mesleki tecrübesi olmayan denetçilerden kaliteli bir denetim çalışması beklenemeyecektir (Oktay, 2013).

Denetçinin belirli bir sektörde uzun süre çalışması, o sektöre özgü muhasebe uygulamalarına ve sektördeki risklere hâkim olmasını sağlamaktadır (Stanley ve DeZoort, 2007). Sektörel uzmanlığa sahip denetçilerin önemli yanlış beyanları saptayıp, yönetimin ihtiyari tutumlarını engelleme konusunda daha yetenekli olmaları

beklenmektedir. Bunun sonucu olarak da bilgi asimetrisi azalacak ve verilen denetim hizmeti daha yüksek kalitede olacaktır (DeBoskey ve Jiang, 2012).

#### **2.4.6. Denetim Sürecinin Etkinliği**

Bağımsız denetim müşteri firmadan teklif alınması ile başlayarak denetim raporunun düzenlenmesinden sonrasındaki aşamaları da içeren sistematik bir süreçtir (Selimoğlu vd., 2019, s.131). Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçi bu süreçte belirli standartlara uymak zorundadır. Uyulması zorunlu olan standartların yanında denetçinin mesleki yargısı da bu sürecin etkin bir şekilde yürütölmesi ve denetimde kalitenin sağlanması üzerinde oldukça etkilidir.

Knechel ve diğerleri (2013), müşteri firmanın kendine özgü özellikleri nedeniyle, sürecin nasıl uygulanması gerektiğini belirlemek için denetçinin mesleki yargısını kullanması gerekeceğini belirtmiştir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütölmesi için denetim firmasının kalite kontrol sistemini muhafaza etmesini ve denetçilerin denetimlerini uygun bir şekilde planlamalarını zorunlu koşmaktadır (Wooten, 2003).

Wooten (2003), daha katı bir kalite kontrol sistemine ve daha sistematik bir denetim metodolojisi sürecine sahip olan firmaların, önemli yanlış beyanların kendi prosedürleri tarafından tespit edilememesi olasılığının düşük olduğunu ifade etmiştir (s.49).

#### **2.4.7. Denetim Raporu ve Denetim Görüşü**

Denetim görüşünün oluşmasında denetim kanıtları esas alınmaktadır. Denetim süreci ile elde edilen kanıtların değerlendirilmesi neticesinde denetçi, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu ile ilgili bir görüşe varmakta ve bu görüşü denetim raporunda açıklamaktadır (Selimoğlu ve diğerleri, 2019, s.13).

Denetim görüşünün doğru olması için, toplanan denetim kanıtlarının güvenilir olması gerekmektedir. Buna ek olarak müşteri yönetiminin denetçiye olumlu görüş

vermesi için baskı uygulama ihtimali de bulunmaktadır (Chow ve Rice, 1982). Denetçinin bu baskılara karşı koyabilmesi ve doğru bir görüş vermesi için bağımsızlığını koruması gerekmektedir (Tuan, Besen ve Saygı, 2019). Denetim raporunun denetim sonucunu net bir biçimde aktarması denetim kalitesini olumlu yönde etkileyecektir (Chadegani, 2011).

#### **2.4.8. Denetim Firmasının Kültürü**

Kültür, kabul edilebilen ve edilemeyen davranışların çerçevesini belirlemektedir (Jenkins, Deis, Bedard ve Curtis, 2008). Örgüt kültürü ise değerleri, inançları ve varsayımları kapsamaktadır (Alberti, Bedard, Bik ve Vanstraelen, 2020).

Firmalar kültürlerini düzenleyici kurumlar tarafından belirlenen sınırlar içerisinde, firma üyeleri arasında paylaşılan temel varsayımlardan, inançlardan ve beklentilerden oluşturmaktadırlar (Alberti ve diğerleri, 2020; Jenkins ve diğerleri, 2008). Araştırmalar firma kültürünün firma içinde koordinasyon ve kontrolü arttırdığını, üyeler arasındaki uyumun ve artan çabanın sonucu olarak da firma performansını artırdığını ileri sürmektedir (Sorensen, 2002).

Denetim firmasının kültürü, denetim ortaklarının ve diğer personelin etik değerleri ve tutumları üzerinde oldukça etkilidir. Çünkü denetim ekibinin çalıştığı ortam, ortakların ve personelin bakış açısını ve görevlerini yerine getirme biçimlerini etkileyebilecektir (FRC, 2014). Yaşanan kurumsal başarısızlıklar sonrasında denetim firması kültürü, denetime olan güvenin yeniden tesis edilmesinde önemli bir rol oynamaktadır (FRC, 2021).

### **BÖLÜM 3: BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ İLE FİNANSAL PERFORMANS ARASINDAKİ İLİŞKİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

#### **3.1. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİN FİNANSAL PERFORMANSA ETKİSİ**

Firmaya ait mali tablolar yatırımcıları, devleti ve firmanın tüm paydaşlarını ilgilendirmektedir. Buna karşın firma yönetiminin ise mali tabloları kendi çıkarlarına uygun şekilde manipüle etme ihtimali bulunmaktadır (Ivungu, Anande ve Ogirah, 2019). Ortaya çıkan çıkar çatışmaları ve mali tabloların manipüle edilme ihtimaline karşı önlem olarak, firmalara ait mali tabloların bağımsız kişilerce denetlenmesi gerekmektedir.

Bağımsız denetim ile firmaya ait mali tablolar firma dışından bağımsız kişilerce denetlenmekte ve denetçi tarafından elde edilen bulgular bir rapor halinde yayınlanarak sunulmaktadır. Bağımsız denetimden geçmiş olan mali tablolar, mali tablo kullanıcılarının karar almasında yardımcı olacaktır.

Mali tablolara olan güvenin sağlanması için gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetinin de kaliteli olması gerekmektedir. Bağımsız denetimde kalitenin sağlanması için düzenleyici kurumlar tarafından belirli yasal düzenlemeler getirilerek mali tablolara duyulan güvenin artırılması hedeflenmiştir.

Yaşanan finansal krizler, bağımsız denetimde kalite beklentisini artıran bir diğer etken olmuştur (Zureigat, 2011). Finansal krizler sonrasında karar alıcılar, firmalardan daha fazla bilgi ve şeffaflık talep etmeye başlamışlardır. Daha yüksek getiri sağlayacak olan ve süreklilik gösteren firmalara yatırım yapmayı tercih eden yatırımcıların doğru kararlar verebilmeleri için firma faaliyetlerine ilişkin bilgilerin tarafsız ve objektif bir şekilde sunulması gerekmektedir (Okka, 2018, s.51).

Bağımsız denetim, firmanın paydaşlarının menfaatlerinin korunmasına, yönetim ve paydaşlar arasındaki bilgi asimetrisinin azaltılmasına yardımcı olacaktır. Kaliteli denetim, beraberinde yüksek bilgi kalitesini de getirmektedir (Dang, 2004).

Firmalar arasındaki rekabet ortamı, küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin de etkisiyle daha da yoğunlaşmıştır. Yoğun rekabet ortamı, firmaların hayatta kalmaları ve gelişim göstermelerini daha da önemli hale getirirken, rekabet gücü elde edebilmeleri için de finansal performanslarını geliştirmelerini gerekli kılmıştır.

Finansal performans, firmanın kazancını ve varlıklarından yararlanma düzeyini gösteren bir ölçüdür (Cengiz, Dinç ve Güngör, 2017). Finansal performans ölçümü için kullanılan bilgiler firmaya ait mali tablolarda yayınlanmaktadır. Kaliteli bağımsız denetim faaliyetlerinin mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini sağlayarak, firmanın finansal performansını artıracığı beklentisi bulunmaktadır.

Bağımsız denetim kalitesi firmanın finansal performansının ve etkin piyasa ortamının sürdürülmesinde önemlidir. Kaliteli bağımsız denetim faaliyeti, mali tablolara olan güveni artırarak piyasa etkinliğini artırmaktadır (Hassan ve Farouk, 2014).

Finansal performansı yüksek firmalar yatırımcıların gözünde iyi bir konuma sahip olacaktır. Yüksek finansal performans, firmaya sermaye çekilmesi ve böylece sermaye maliyetinin düşürülmesi açısından önemlidir. Yatırımcılar karar alırken firmanın mali tablolarından yararlanmaktadır. Kaliteli bağımsız denetim faaliyeti ise mali tabloların güvenilirliğini sağlayarak finansal performansı olumlu yönde etkileyecektir (Ado ve diğerleri, 2020).

Kaliteli bağımsız denetim hizmeti finansal bilgilerin güvenilirliğini artırarak firma yönetimine de katkı sağlayacaktır (Akçay ve Bilen, 2018). Güvenilir finansal bilgiler firma yönetiminin gelecekte sağlıklı kararlar almasını sağlayarak firma performansını olumlu yönde etkileyecektir.

Bağımsız denetim kalitesi firmada kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrolü güçlendirmeye yardımcı olarak firmanın finansal performansının artmasına katkı sağlayacaktır (Amahalu ve Chinyere, 2020).

### **3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ**

Bu çalışmanın hedefi, şirketlerin finansal performansları üzerinde bağımsız denetimin kalitesinin etkisini belirlemektir.

Firmaların rekabet gücüne sahip olmaları, varlıklarını devam ettirebilmeleri ve bunların sonucunda başarılı olmaları için finansal performanslarını yüksek tutmaları gerekmektedir. Kaliteli bağımsız denetim faaliyetleri ise denetlenen firmanın mali tablolarına duyulan güvenin artmasını sağlayacaktır. Güvenilir mali tablolara sahip bir şirketin kredi alması da daha kolay olacak ve dolayısıyla mali performansı da olumlu yönde etkilenecektir. Bu doğrultuda, bağımsız denetim kalitesi göstergeleri ile finansal performans arasındaki ilişkinin ortaya konulması oldukça önem arz etmektedir.

### 3.3. LİTERATÜR TARAMASI

Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili ilk çalışma Linda Elizabeth DeAngelo tarafından 1981 yılında yapılmıştır. DeAngelo (1981) çalışmasında bağımsız denetim firması büyüklüğünün, denetim kalitesine etki ettiğini iddia etmiştir.

Ülkemizde bağımsız denetim kalitesinin finansal performansa etkisinin incelendiği ilk çalışma Cengiz, Dinç ve Güngör tarafından 2017 yılında yapılmıştır. Çalışmada bağımsız denetim kalitesi, bağımsız denetim firması büyüklüğü ve denetim görüşü değişkenleri ile finansal performans ise Aktif Karlılık Oranı, Özsermaye Karlılık Oranı ve Tobin Q oranları ile ölçülmüştür. Çalışma sonucunda bağımsız denetim kalitesinin finansal performansı olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Tablo 3.1’de bağımsız denetim kalitesi ile ilgili ulusal ve uluslararası çalışmalara yer verilmiştir

Tablo 3.1. Literatür Taraması

| No | Yazar                                 | Çalışma Amacı                                                                       | Örneklem                                                                                               | Göstergeler                                                                                                                       | Yöntem             | Bulgular                                                                                                                                                                                                          |
|----|---------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1  | Chang, Dasgupta ve Hilary (2009)      | Denetçi kalitesinin firmaların finansman kararlarına olan etkisinin tespit edilmesi | 1985-2005 yılları arasında Compustat Endüstriyel’de listelenen firmalar örneklem olarak seçilmiştir    | Denetim kalitesi denetim firması büyüklüğü ile ölçülmüştür                                                                        | Regresyon Analizi  | Büyük denetim firmaları tarafından denetlenen firmaların borç yerine özkaynak ihraç etme olasılıklarının daha yüksek olduğu ve borç oranlarının piyasa koşullarından daha az etkilendiği sonuçlarına ulaşılmıştır |
| 2  | Moutinho, Cerqueira ve Brandao (2012) | Denetim ücreti ile firma performansı arasındaki ilişkinin tespit edilmesi           | ABD’de halka açık ve finansal olmayan kuruluşların 2000-2008 yılları arasındaki verileri incelenmiştir | Bağımsız değişken olarak denetim ücreti, bağımlı değişken olarak ise kazanç yönetimi, ROA, ROE ve Tobin Q oranları kullanılmıştır | Panel Veri Analizi | Firma performansı ve denetim ücreti arasında negatif ilişki tespit edilmiştir                                                                                                                                     |
| 3  | Ziaee (2014)                          | Denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisinin incelenmesi            | Tahran Borsası’nda işlem gören firmaların 2008-2012 yılları arasındaki verilerinden yararlanılmıştır   | Denetim kalitesi göstergelerinden denetim dönemi, denetim firmasının itibarı ve denetim firması tecrübesi kullanılmıştır          | Anket              | Bağımsız denetim kalitesi göstergeleri ile finansal performans arasında pozitif ilişki bulunmuştur                                                                                                                |

| Tablo 3.1. devamı |                                    |                                                                                          |                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                |                         |                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-------------------|------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 4                 | Hassan ve Farouk (2014)            | Denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisinin belirlenmesi                | Nijerya’da borsada işlem gören çimento firmalarının 2007-2011 yılları verileri                                                           | Bağımsız değişken olan denetim kalitesi, denetim firması büyüklüğü ve denetçi bağımsızlığı ile bağımlı değişken olan finansal performans ise net kar marjı ile ölçülmüştür                                     | Regresyon Analizi       | Denetim firması büyüklüğü ve denetçi bağımsızlığı finansal performans üzerinde pozitif etkilidir                                                                                                                                                                          |
| 5                 | Aledvan, Yaseen ve Alkubisi (2015) | Denetim kalitesi ile finansal performans arasındaki ilişki incelenmiştir                 | Ürdün’de borsaya kote firmaların 2009-2013 yılları arası verileri                                                                        | Denetim kalitesi göstergelerinden denetim firması büyüklüğü ve denetçi bağımsızlığı kullanılmıştır                                                                                                             | Çoklu Regresyon Analizi | Her iki gösterge de finansal performans üzerinde pozitif etkili fakat denetçi bağımsızlığının etkisi daha fazla                                                                                                                                                           |
| 6                 | Ching, Teh, San ve Hoe (2015)      | Denetim kalitesi, kazanç yönetimi ve finansal performans arasındaki ilişki incelenmiştir | 2008-2013 yılları arasında Malezya Borsası’nda işlem gören endüstriyel ürünler ve tüketici ürünleri firmalarının verileri kullanılmıştır | Denetim Kalitesi(Denetim firması büyüklüğü, denetim ücreti, denetçi görev süresi) Finansal Performans (ROA, gerçek varlık getirisi) Kazanç yönetimi(İsteğe bağlı tahakkuklar, mutlak isteğe bağlı tahakkuklar) | Çoklu Regresyon Analizi | Denetim kalitesinin kazanç yönetimi uygulamalarını engellemediği fakat finansal performansı artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Kazanç yönetiminin denetim kalitesi ile finansal performans ilişkisine aracılık etmesi de çalışma sonucunda tespit edilen bir diğer bulgudur |

| Tablo 3.1. devamı |                                              |                                                                                         |                                                                                              |                                                                                                                                                                 |                         |                                                                                                                                                                                      |
|-------------------|----------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 7                 | Sayyar, Basiruddin, Rashid ve Elhabib (2015) | Denetim kalitesinin firma performansı üzerindeki etkilerinin incelenmesi                | Malezya Borsası'nda işlem gören firmaların 2003-2012 yılları verileri                        | Denetim kalitesi göstergesi olarak denetim ücreti ve denetim firması rotasyonu, firma performansı göstergesi olarak ROA ve Tobin Q kullanılmıştır               | Çoklu Regresyon Analizi | ROA ile denetim kalitesi göstergeleri arasında ve Tobin Q ile rotasyon arasında anlamlı ilişki bulunamamışken, denetim ücreti ve Tobin Q arasında pozitif ilişki olduğu saptanmıştır |
| 8                 | Tarmidi, Fitria ve Ahmad (2019)              | Yatırımcıların finansal performans ve denetim kalitesine olan tepkilerinin belirlenmesi | Endonezya Borsası'nda işlem gören firmaların 2013-2017 yılları verilerinden yararlanılmıştır | Finansal performans ve denetim kalitesi bağımsız değişken, yatırımcı tepkisi bağımlı değişkendir                                                                | Regresyon Analizi       | Yatırımcılar yüksek finansal performansa fakat düşük denetim kalitesine olumsuz tepki vermektelerdir                                                                                 |
| 9                 | Elewa ve El-Haddad (2019)                    | Denetim kalitesi ile firma performansı arasındaki ilişkinin tespit edilmesi             | EGX 100'de işlem gören firmaların 2010-2014 yılları arası verileri                           | Denetim kalitesi göstergeleri olarak denetçi deneyimi (Big4) ve denetçi bağımsızlığı (rotasyon) değişkenleri, bağımlı değişken olarak ROA ve ROE kullanılmıştır | Panel Veri Analizi      | Denetim kalitesi göstergelerinin firma performansı üzerinde istatistiksel olarak önemsiz bir etkisi olduğu tespit edilmiştir                                                         |

| Tablo 3.1. devamı |                             |                                                                             |                                                                                                                   |                                                                                                                                                              |                         |                                                                                                                                  |
|-------------------|-----------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 10                | Iliemena ve Okolocha (2019) | Denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisinin incelenmesi    | Nijerya’da faaliyet gösteren sanayi ürünleri firmalarının 2012-2018 yılları arası verileri                        | Denetim kalitesi, denetim firması rotasyonu ve denetim ücreti ile ölçülmüştür. Finansal performans ölçümünde ROA kullanılmıştır                              | Panel Veri Analizi      | Her iki denetim kalitesi göstergesi de ROA üzerinde pozitif etkilidir                                                            |
| 11                | Ado ve diğerleri (2020)     | Denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisi incelenmiştir     | Nijerya borsasında faaliyet gösteren 84 firmanın 2010-2018 yılları verileri incelenmiştir                         | Denetçi büyüklüğü, denetçi bağımsızlığı ve denetim ücreti denetim kalitesi göstergesi olarak, ROA ise finansal performans göstergesi olarak kullanılmıştır   | Çoklu Regresyon Analizi | Denetçi büyüklüğü ve denetçi bağımsızlığı ile ROA arasında pozitif ilişki, denetim ücretinin ise etkisinin olmadığı saptanmıştır |
| 12                | Monametsi ve Agasha (2020)  | Denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkilerinin belirlenmesi | Botsvana ve Uganda borsalarında işlem gören firmaların 2014-2018 yılları arasındaki verilerinden yararlanılmıştır | Denetim kalitesi göstergesi olarak denetim firması büyüklüğü ve denetim ücreti, finansal performans göstergesi olarak ROA ve Tobin Q oranları kullanılmıştır | Panel Veri Analizi      | Denetim ücreti ile finansal performans arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir                                          |

| Tablo 3.1. devamı |                                     |                                                                                                                                                  |                                                                                                    |                                                                                                                                                                                        |                         |                                                                                                                                                                                                       |
|-------------------|-------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 13                | Amahalu ve Chinyere (2020)          | Denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisi tespit edilmeye çalışılmıştır                                                          | Nijerya’da borsaya kote firmaların 2010-2019 yılları arasındaki verilerinden yararlanılmıştır      | Denetim kalitesi göstergesi olarak denetim komitesi büyüklüğü, denetim komitesi bağımsızlığı ve denetim komitesinin finansal uzmanlığı kullanılmıştır.                                 | Panel Veri Analizi      | Her üç değişkenin de ROA üzerinde pozitif etkisinin olduğu tespit edilmiştir                                                                                                                          |
| 14                | Ugwu, Aikpitanyi ve Idemudia (2020) | Denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisinin incelenmesi                                                                         | Nijerya’da faaliyet gösteren bankaların 2011-2017 yılları arasındaki verilerinden yararlanılmıştır | Bağımsız değişken olarak denetim firması büyüklüğü, ortak denetim ve denetim ücreti, bağımlı değişken olarak ise ROA kullanılmıştır                                                    | Çoklu Regresyon Analizi | Denetim firması ile ROA arasında pozitif anlamlı ilişki, ortak denetim ile ROA arasında negatif anlamlı ilişki ve denetim ücreti ile ROA arasında negatif anlamsız ilişki bulunduğu tespit edilmiştir |
| 15                | Dakhli (2021)                       | Kurumsal sosyal sorumluluk ve finansal performans arası ilişkinin incelenmesi ve bu ilişkiye bağımsız denetim kalitesinin etkisi araştırılmıştır | Fransa’da faaliyet gösteren 200 firmanın 2007-2018 yılları verileri                                | Kurumsal sosyal sorumluluk puanları KSS ölçümünde kullanılmıştır. Finansal performans ROA, ROE ve Tobin Q oranları ile, denetim kalitesi ise denetim firması büyüklüğü ile ölçülmüştür | Çoklu Regresyon Analizi | Kurumsal sosyal sorumluluk ile finansal performans arasında pozitif bir ilişki olduğu ve firmanın büyük denetim firmaları tarafından denetlenmesinin bu ilişkiyi artıracığı sonucuna ulaşılmıştır     |

| Tablo 3.1. devamı |                                 |                                                                                   |                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                    |                                |                                                                                                                      |
|-------------------|---------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 16                | Chi, Mai ve Anh (2021)          | Denetim firması büyüklüğünün finansal performans üzerindeki etkisinin incelenmesi | Hanoi Borsası'nda işlem gören firmaların 2007-2018 dönemlerinin verilerinden yararlanılmıştır | Denetim kalitesi, denetim firması büyüklüğü ve büyük ve küçük denetim firmaları arası geçiş ile ölçülmüştür.                                                                                                                                       | Panel Veri Analizi             | Firmanın büyük denetim firması ile denetlenmesinin finansal performansı pozitif yönde etkileyeceği tespit edilmiştir |
| 17                | Ahmeti ve Iseni (2022)          | Denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisinin analizi              | Kosova'daki sigorta şirketlerinin 2015-2020 yılları verileri                                  | Denetim kalitesi göstergelerinden denetim firması büyüklüğü, rotasyon ve denetim firması görev süresi, finansal performans ölçümünde ise ROA kullanılmıştır                                                                                        | Panel Veri Analizi             | Yalnızca denetim görev süresinin finansal performans üzerinde pozitif ve anlamlı ilişkisi olduğu tespit edilmiştir   |
| 18                | Soyemi, Tiamiyu ve Omale (2022) | Denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisinin incelenmesi          | Nijerya'da borsaya kote firmaların 2009-2018 yılları arasındaki verileri incelenmiştir        | Denetim kalitesi ölçütlerinden denetim ücreti, denetim komitesi deneyimi, denetim komitesinin finansal uzmanlığı, denetçi görev süresi ve denetim firması büyüklüğü, finansal performans göstergesi olarak ise faaliyet nakit akışı kullanılmıştır | Panel En Küçük Kareler Yöntemi | Denetim firması büyüklüğü ve denetçi görev süresi finansal performansı pozitif etkilemektedir                        |

| Tablo 3.1. devamı |                                 |                                                                                   |                                                                                                                      |                                                                                                                                                                       |                         |                                                                                                                                        |
|-------------------|---------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 19                | Selimoğlu ve Yeşilçelebi (2014) | Mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesine etkisinin tespit edilmesi           | Türkiye’de 2014 yılında faaliyet gösteren bağımsız denetçilere anket uygulanmıştır                                   |                                                                                                                                                                       | Anket                   | Mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerinde olumlu yönde etkisi olduğu tespit edilmiştir                                      |
| 20                | Şenyiğit ve Zeytinoğlu (2014)   | Zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesine etkisi araştırılmıştır            | Denetimde tartışmalı bir konu olan rotasyon uygulaması ile ilgili çeşitli ülkelerde yapılan çalışmalar incelenmiştir |                                                                                                                                                                       | Literatür Taraması      | Uygulamanın düzenleyici kurumlar tarafından desteklense de bağımsız denetim firmaları tarafından desteklenmediği sonucuna ulaşılmıştır |
| 21                | Cengiz, Dinç ve Güngör (2017)   | Bağımsız denetim kalitesi ile finansal performans arasındaki ilişki incelenmiştir | BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren firmaların 2010-2014 yılları arası verileri kullanılmıştır                  | Denetim kalitesi göstergesi olarak denetim firması büyüklüğü ve denetim görüşü, finansal performans göstergesi olarak ise ROA, ROE ve Tobin Q oranları kullanılmıştır | Çoklu Regresyon Analizi | Her iki değişkenin de finansal performansa pozitif yönde etkisi olduğu tespit edilmiştir                                               |

| Tablo 3.1. devamı |                        |                                                                                                    |                                                                                                                              |                                                                                                                                                                        |                         |                                                                                                                                                                                                                                              |
|-------------------|------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 22                | Yalçın ve Yaşar (2019) | Zorunlu denetim firması rotasyonu uygulamasının denetim kalitesi üzerindeki etkisi araştırılmıştır | 2010-2016 yılları arasında halka açık olan üretim firmalarının verilerinden yararlanılmıştır                                 | Bağımlı değişken olarak isteğe bağlı tahakkukların mutlak pozitif ve negatif değerleri kullanılmıştır.                                                                 | Çoklu Regresyon Analizi | Rotasyon uygulanan firmalarda isteğe bağlı tahakkuklar daha düşük, denetim kalitesi daha yüksektir. Ayrıca rotasyondan önceki yıla göre kalite artmıştır                                                                                     |
| 23                | Tuan (2019b)           | Bağımsız denetim kalitesinin finansal performansa olan etkisi araştırılmıştır                      | Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren finansal olmayan kuruluşların 2010-2017 yılları arasındaki verilerinden yararlanılmıştır | Çalışmada finansal performans Aktif Kârlılık Oranı ile ölçülürken, denetim kalitesi ise anormal çalışma sermayesi tahakkuklarının mutlak değeri (AWCA) ile ölçülmüştür | Çoklu Regresyon Analizi | Çalışma sonucunda AWCA ile finansal performans arasında %10 anlamlılık düzeyinde pozitif bir ilişki olduğu belirlenmiştir                                                                                                                    |
| 24                | İrkörücü (2019)        | Bağımsız denetim kalitesi ve finansal performans ilişkisi araştırılmıştır                          | BİST 100 endeksinde yer alan 96 firmanın 2012-2016 yılları arasındaki verilerinden yararlanılmıştır                          | Denetim kalitesi göstergelerinden denetim firması büyüklüğü ve denetim görüşü, finansal performans göstergelerinden ROA, ROE ve Tobin Q kullanılmıştır                 | Panel Veri Analizi      | Denetim firması büyüklüğü ve denetim görüşü ile ROA arasında pozitif yönde bir ilişki olduğu görülmüş fakat Tobin Q oranı ve ROE ile denetim kalitesi göstergeleri arasında istatistiki açıdan anlamlı bir ilişki olmadığı tespit edilmiştir |

| Tablo 3.1. devamı |                                   |                                                                                   |                                                                                                                                               |                                                                                                                                               |                                    |                                                                                                                                                                                                               |
|-------------------|-----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 25                | Kesen ve Salur (2020)             | Bağımsız denetim kalitesinin finansal performansa etkisi incelenmiştir            | 2013-2018 yılları arasında Borsa İstanbul imalat sektörü firmalarının verileri kullanılmıştır                                                 | Denetim kalitesi ölçümünde denetim firması büyüklüğü ve denetim görüşü, finansal performansta ise ROA, ROE ve Tobin Q oranları kullanılmıştır | Çoklu Regresyon Analizi            | Denetim kalitesi göstergelerinin en fazla Aktif Kârlılık üzerinde pozitif etkili olduğu, Özsermaye Kârlılık ve Tobin Q oranlarında ise pozitif yönde fakat daha düşük düzeyde etkili olduğu ortaya çıkmıştır. |
| 26                | Cengiz, Barut ve Karabayır (2020) | Bağımsız denetim kalitesinin finansal performansa etkisi incelenmiştir            | Borsa İstanbul'da işlem gören ve farklı muhasebe uygulamalarına tabi olmayan 156 firmanın 2008-2018 yılları arasındaki verileri incelenmiştir | Denetim kalitesi denetim firması büyüklüğü, finansal performans ölçümü ROA, ROE, Tobin Q ile ölçülmüştür                                      | Genelleştirilmiş Momentler Yöntemi | Denetim firması büyüklüğünün üç finansal performans göstergesi ile de arasında pozitif ilişki olduğu belirlenmiştir                                                                                           |
| 27                | Berikol ve Tuan (2021)            | Finansal rapor şeffaflığı ve finansal performans arasındaki ilişki incelenmiştir. | Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksinde işlem gören firmaların 2007-2019 yılları arasındaki verileri incelenmiştir.                        | Finansal performans ölçümünde ROA ve ROE, bağımsız değişken olarak ise finansal rapor şeffaflığı                                              | Panel Veri Analizi                 | Bağımlı değişkenler ve bağımsız değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki saptanamamıştır.                                                                                                 |

| Tablo 3.1. devamı |                            |                                                                                                                   |                                                                                                |                                                                                                                                                                                                           |                                  |                                                                                                                                                            |
|-------------------|----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 28                | Sönmez ve Sarıçipek (2023) | Bağımsız denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisi araştırılmıştır.                               | BİST Sınai Endeksi'nde yer alan firmaların 2015-2021 yılları arası verileri analiz edilmiştir. | Denetim kalitesi göstergeleri olarak denetim komitesi üye sayısı, denetçi görüşü ve denetim firması büyüklüğü, finansal performans ölçümünde ise ROA, ROE ve Tobin Q oranları kullanılmıştır              | Doğrusal Panel Regresyon Analizi | Denetim komitesi üye sayısı ile Tobin Q arasında ve denetim firması büyüklüğü ile ROE arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.     |
| 29                | Çetinoğlu vd. (2023)       | Bağımsız denetim kalitesi ile firmaların finansal performansları arasında bir ilişki olup olmadığının incelenmesi | BİST 100 endeksinde işlem gören firmaların 2021 ve 2022 yılları verileri kullanılmıştır        | Bağımsız değişken olan bağımsız denetim kalitesi ölçümünde denetim firması büyüklüğü ve denetim görüşü değişkenleri kullanılmıştır. Finansal performans ise ROA, ROE ve Tobin Q oranları ile ölçülmüştür. | Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi | Bağımsız denetim kalitesi göstergeleri ile finansal performans göstergeleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. |

### 3.4. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Bağımsız denetim kalitesinin firmaların finansal performansı üzerindeki etkisinin incelendiği bu çalışmada, incelenen literatüre dayanarak oluşturulan dört hipotez aşağıda listelenmiştir.

**H<sub>1</sub>:** Bağımsız denetim firması büyüklüğü ile aktif karlılık oranı (ROA) arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki vardır.

**H<sub>2</sub>:** Bağımsız denetim görüşü ile özsermaye karlılık oranı (ROA) arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki vardır.

**H<sub>3</sub>:** Bağımsız denetim firması büyüklüğü ile aktif karlılık oranı (ROE) arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki vardır.

**H<sub>4</sub>:** Bağımsız denetim görüşü ile özsermaye karlılık oranı (ROE) arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki vardır.

### 3.5. ARAŞTIRMANIN VERİ SETİ VE ÖRNEKLEMİ

Bağımsız denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisinin incelendiği bu çalışmanın örnekleme, 2017-2022 yılları arasında BIST imalat sektöründe kesintisiz olarak işlem gören 156 firmayı kapsamaktadır. Çalışmada toplamda 936 firma/yıl verisi incelenmiştir.

Analiz için kullanılacak olan veriler Kamuyu Aydınlatma Platformu web sitesinden (<https://www.kap.org.tr/>) ve firmalara ait mali tablolardan elde edilmiştir.

### 3.6. ARAŞTIRMANIN DEĞİŞKENLERİ

Çalışmanın bağımlı değişkeni finansal performanstır. Firmaların finansal performanslarının ölçülmesinde muhasebe temelli ve piyasa temelli ölçütler uygulanmaktadır. Muhasebe temelli ölçütler aynı zamanda karlılık oranları olarak da adlandırılmakta olup, firma sahipleri, yatırımcılar ve hissedarlar açısından oldukça önem taşımaktadır (Alevok İzci, 2016; Cengiz ve diğerleri, 2017). Yapılan çalışmada muhasebe

temelli ölçütlerden aktif karlılık oranı (ROA) ve özsermaye karlılık oranı (ROE) kullanılmıştır. Aktif karlılık oranı şirket varlıklarının kar elde etmede ne kadar etkili olduğunu ifade ederken özsermaye karlılık oranı ise şirkete yapılan yatırımların ne kadar etkin kullanıldığını ifade etmektedir.

Çalışmanın bağımsız değişkeni, bağımsız denetim kalitesidir. Çeşitli göstergelerle ölçülen bağımsız denetim kalitesi göstergelerinden olan denetim firması büyüklüğü ve denetçi görüşü çalışmada bağımsız değişken olarak kullanılacaktır. Literatürde dört büyük denetim firmasından (KPMG, Deloitte, Ernst & Young ve PwC) biri tarafından bağımsız denetim hizmeti alan firmaların finansal performanslarının, diğer firmalara kıyasla daha iyi durumda olduğu görülmüştür. Bu nedenle çalışmada firmanın dört büyük denetim firmasından biri tarafından denetlenmesi durumunda 1, aksi durumda 0 değeri verilerek analiz edilmiştir. Bağımsız denetim kalitesi göstergelerinden bir diğeri olan denetçi görüşü ise firmanın mali tablolarının denetçi tarafından olumlu görüş veya diğer görüş türlerinden birini almasına göre analiz edilecektir. Denetim raporunda firmaya olumlu görüş verilmesi durumunda 1, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma görüşleri verilmesi durumunda ise 0 değeri verilmiştir.

Verilerin analiz edilmesinde kontrol değişkenleri olarak işletmenin kaynak yapısını ortaya koyan kaldıraç oranı (LEV) ve şirket büyüklüğü (SIZE) kullanılacaktır.

**Tablo 3.2.** Çalışmada Kullanılan Değişkenler

| Değişkenler                                          | Analizde Kullanılacak Kısaltma | Hesaplama Yöntemi                                                                                        |
|------------------------------------------------------|--------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Bağımlı Değişken (Finansal Performans)</b>        |                                |                                                                                                          |
| Aktif Karlılık Oran                                  | ROA                            | Net Kar/Toplam Varlıklar                                                                                 |
| Özsermaye Karlılık Oranı                             | ROE                            | Net Kar/Toplam Özsermaye                                                                                 |
| <b>Bağımsız Değişken (Bağımsız Denetim Kalitesi)</b> |                                |                                                                                                          |
| Denetim Firması Büyüklüğü                            | BIG                            | Firma dört büyük denetim firmasından biri tarafından denetlendiyse 1, aksi durumda 0 değeri verilmiştir. |
| Denetçi Görüşü                                       | GORUS                          | Denetim görüşü olumlu ise 1, aksi durumda 0 değeri verilmiştir.                                          |
| <b>Kontrol Değişkenleri</b>                          |                                |                                                                                                          |
| Kaldıraç Oranı                                       | LEV                            | Toplam Borçlar/Toplam Varlıklar                                                                          |
| Şirket Büyüklüğü                                     | SIZE                           | Toplam Varlıkların Logaritması                                                                           |

### 3.7. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Koenker ve Bassett tarafından 1978 yılında geliştirilen kantil yöntemi hata terimlerindeki mutlak sapmaların minimuma indirgenmesi esasına dayanmaktadır ve farklı kantillerde bağımlı değişkenin tahmin edilebilmesine olanak sağlamaktadır (Güriş ve Şak, 2019). Diğer tahmin yöntemlerinin aksine, hata terimlerinin aşırı değerler içermesi ve normal dağılım sergilememesi gibi sorunlara karşın kantil regresyon, uç değerlere karşı daha az duyarlıdır (Güngör, 2023).

Kantil regresyon modeli aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir;

$$Y_t = D'_t \beta + u_t$$

Model aşağıdaki denklemde hesaplanan minimizasyon ile tanımlanmaktadır;

$$\min_{\beta \in \mathbb{R}} \left[ \sum_{t \in \{t: Y_t \geq D'_t \beta\}} \tau |Y_t - D'_t \beta| + \sum_{t \in \{t: Y_t < D'_t \beta\}} (1 - \tau) |Y_t - D'_t \beta| \right]$$

Denklemdaki kantil regresyon modelinde  $\tau$ , 0 ve 1 değerleri farklı kantil düzeylerini ifade etmektedir (Güngör, 2023).

Kantil regresyonun panel verilere uygulanması Koenker (2004) çalışmasıyla başlamıştır. Toplamsal olmayan sabit etkili panel kantil modeli ise ilk olarak Powell (2016) tarafından geliştirilmiş ve Powell (2022) tarafından güncel haline ulaştırılmıştır. Model istatistiksel olarak aşağıdaki ifade edilmektedir;

$$Y_{i,t} = D'_{it} \beta(U *_{it})$$

Yukarıdaki denklemde  $i$  kesit birimini  $t$  ise zamanı ifade etmektedir ve  $U *_{i,t} = \lambda(U_{i,t}, \alpha_i)$  şeklinde sabit etkileri dahil edecek biçimde gösterilmektedir. Fonksiyonun koşullu olasılığı hesaplandığında  $Y_{i,t}$ 'nin farklı kantillerdeki değeri tespit edilebilmektedir (Güngör, 2023; Powell, 2022):

$$P(Y_{it} \leq X'_{it} \beta(\tau) | Z_{it}) = \tau \quad \tau \in (0,1)$$

Model, bağımlı değişkenin dağılımına ilişkin bilgi vermekte ve aynı zamanda t'nin küçük olması durumunda da tutarlı sonuçlar vermektedir (Powell,2022). Dolayısıyla sağladığı avantajlar nedeniyle bu çalışmada toplamsal olmayan sabit etkili panel kantil modeli uygulanacaktır.

### 3.8. ARAŞTIRMANIN ANALİZİ ve BULGULAR

#### 3.8.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Bağımsız denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkilerinin belirlenmesi için 2017-2022 yılları arasında BİST imalat sektöründe sürekli işlem gören 156 firmanın aktif karlılık oranları, özsermaye karlılık oranları, denetimi yapan firma verileri ve aldıkları denetim görüşlerine ilişkin verilere ilişkin istatistiki bilgiler Tablo 3.3.'te listelenmiştir.

**Tablo 3.3.** Tanımlayıcı İstatistik Tablosu

| Değişken                                          | Gözlem | Ortalama | Standart Sapma | Çarpıklık | Basıklık  | Jarque-Bera (Olasılık)   |
|---------------------------------------------------|--------|----------|----------------|-----------|-----------|--------------------------|
| ROA                                               | 936    | 0,07095  | 0,12452        | -0,00285  | 13,78841  | 4539,203*** (0,00000)    |
| ROE                                               | 936    | 0,12665  | 1,77129        | 1,93952   | 213,80490 | 1733696,335*** (0,00000) |
| BIG                                               | 936    | 0,4968   | 0,50026        | 0,01282   | 1,00016   | 156,000*** (0,00000)     |
| GORUS                                             | 936    | 0,90812  | 0,28901        | -2,82576  | 8,98490   | 2642,585*** (0,00000)    |
| LEV                                               | 936    | 0,54606  | 0,28825        | 4,47568   | 57,89851  | 120664,900*** (0,00000)  |
| SIZE                                              | 936    | 19,5201  | 1,9662         | -0,46606  | 3,01920   | 33,901*** (0,00000)      |
| *** %1, ** %5 ve * %10 istatistiki önem düzeyinde |        |          |                |           |           |                          |

Tablo 3.3.'te bağımlı değişkenlerden biri olan aktif karlılık oranının ortalamasının 0,071 olduğu, özsermaye karlılığının ortalamasının ise 0,123 olduğu görülmektedir.

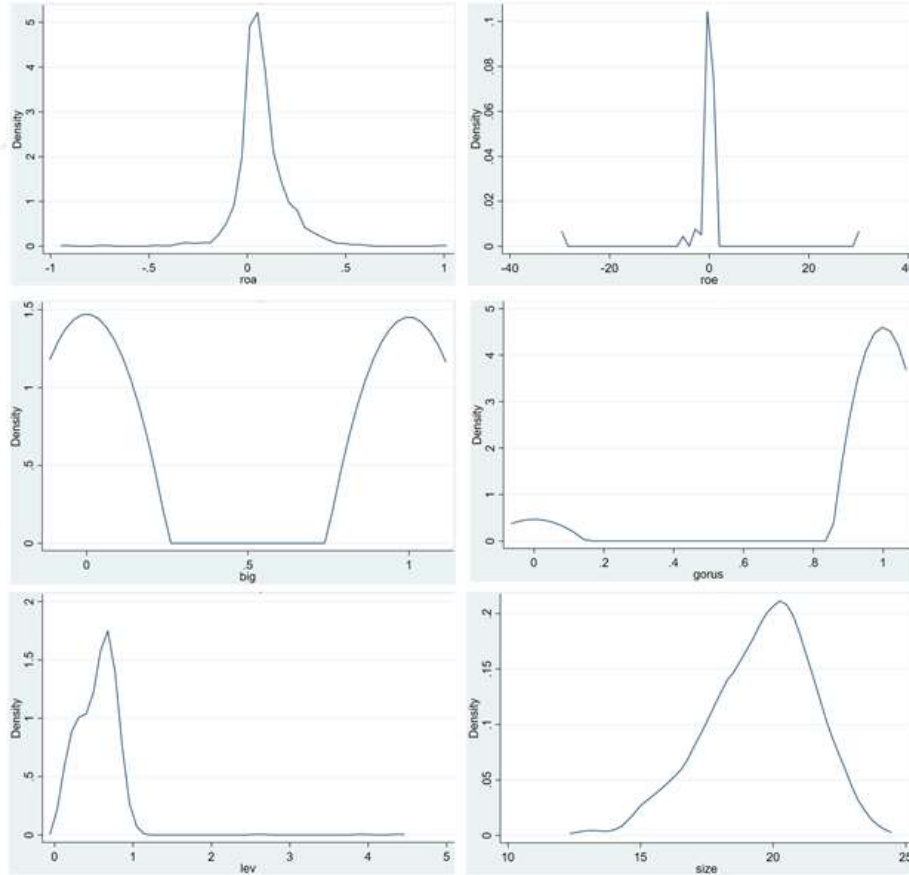
Tanımlayıcı istatistik tablosunda bağımsız değişkenlerin ortalamasına bakıldığında denetim firması büyüklüğünün ortalamasının 0,497 olduğu tespit edilmiştir. Bu da örnekleme yer alan firmaların %49,7'sinin dört büyük denetim firmasından biri tarafından denetlendiğini göstermektedir. Firmalara ait mali tabloların denetimi sonucu

aldıkları denetim görüşlerinin ortalaması ise 0,908'dir. Buna göre BİST imalat sektöründe 6 yıl boyunca sürekli işlem gören şirketlerin yaklaşık %91'i denetim sonucunda olumlu görüş almıştır.

Çalışmanın kontrol değişkenlerine ilişkin ortalamalara bakıldığında kaldıraç oranının ortalamasının 0,546 olduğu, şirket büyüklüklerinin ortalamasının ise 19,52 olduğu görülmektedir.

Değişkenlerin normal dağılım gösterip göstermediğinin tespit edilmesi amacıyla yapılan Jarque-Bera testi sonuçlarının tamamının 0,0000 olması, analizde kullanılacak olan değişkenlerin normal dağılım sergilemediğini göstermektedir.

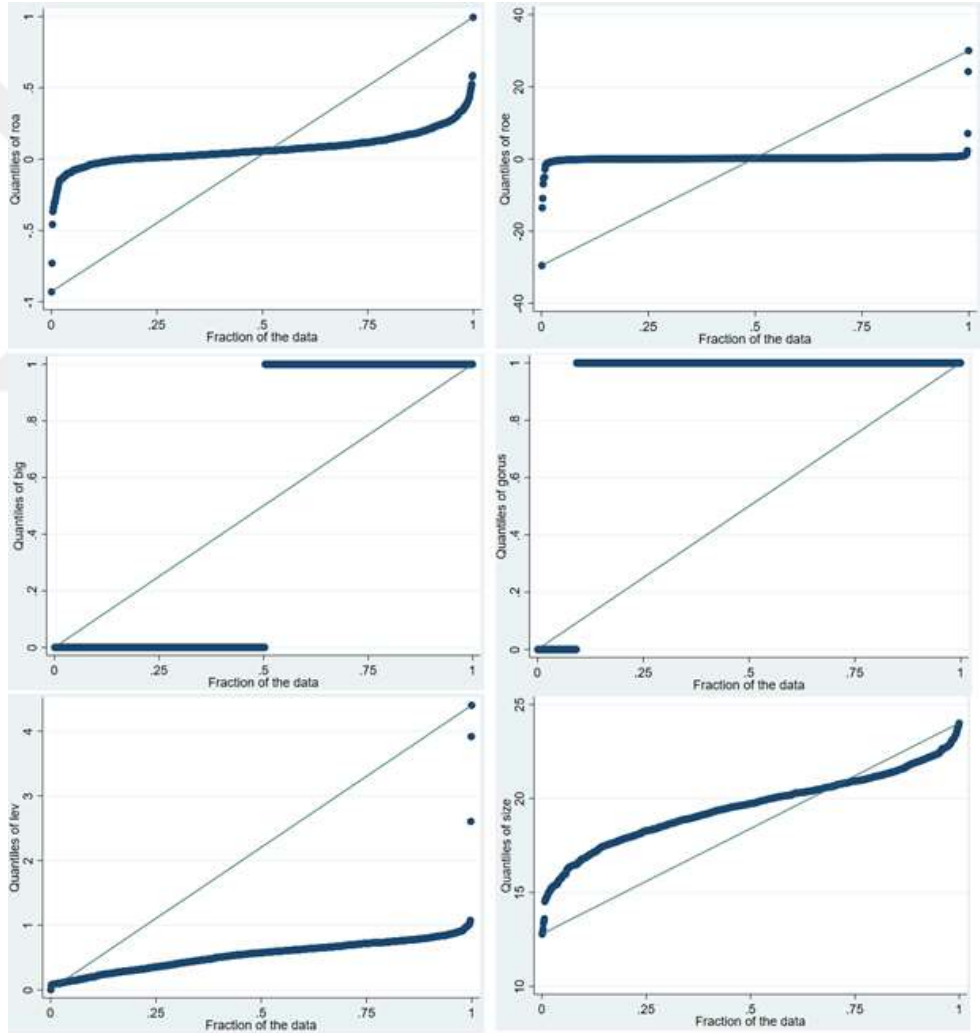
Şekil 3.1. değişkenlere ilişkin Kernel Yoğunluk Fonksiyonu grafiklerini göstermektedir:



Şekil 3.1. Kernel Yoğunluk Fonksiyonları

Şekil 3.1'de yer alan Kernel Yoğunluk Fonksiyonu grafikleri, değişkenlerin normal dağılım sergilemediğini ve aykırı değerler içerdiğini göstermektedir. Tanımlayıcı istatistiklerde ve şekildeki grafiklerde görüldüğü üzere değişkenler normal dağılım sergilememektedir. En küçük kareler yönteminin normal dağılım sergilemeyen ve aşırı değerler içeren durumlarda hatalı bulgular vermesi nedeniyle bu çalışmanın analizi uç değerlere karşı daha az hassas olan panel kantil regresyon modeli ile gerçekleştirilecektir (Güriş ve Şak, 2019).

Şekil 3.2'de değişkenlerin kantiller üzerindeki dağılımlarına yer verilmiştir.



Şekil 3.2. Değişkenlerin Kantiller Üzerindeki Dağılımı



Tablo 3.4'te aktif karlılık oranı ile çalışmada kullanılacak olan bağımsız denetim kalitesi göstergelerinden denetim firması büyüklüğü (BİG) değişkeni arasındaki ilişki incelenmiştir. Toplamsal olmayan sabit etkili panel kantil modeli bulguları ROA ve BIG değişkenleri arasında bir ilişki olmadığını göstermektedir. Kontrol değişkenlerinden biri olan kaldıraç oranı (LEV) değişkeni ile aktif karlılık orasında ise incelenen her kantil düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı ve negatif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. ROA değişkeni ile şirket büyüklüğü (SIZE) arasında ise yalnızca 0,25 kantil düzeyinde %10 önem düzeyinde anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 3.5.** Toplamsal Olmayan Sabit Etkili Panel Kantil Modeli: ROA ve GORUS

| Kantiller                                         | ROA   | Katsayı  | Standart Sapma | Z      | Olasılık | %95 Güven Aralığı |          |
|---------------------------------------------------|-------|----------|----------------|--------|----------|-------------------|----------|
| 0,25                                              | GORUS | 0,02456  | 0,00723        | 3,40   | 0,001*** | 0,01039           | 0,03873  |
|                                                   | LEV   | -0,16014 | 0,02038        | -7,86  | 0,000*** | -0,20008          | -0,12020 |
|                                                   | SIZE  | 0,00762  | 0,00327        | 2,33   | 0,020**  | 0,00121           | 0,01403  |
| 0,50                                              | GORUS | 0,02161  | 0,01055        | 2,05   | 0,040**  | 0,00094           | 0,04229  |
|                                                   | LEV   | -0,18405 | 0,01593        | -11,55 | 0,000*** | -0,21528          | -0,15282 |
|                                                   | SIZE  | 0,00144  | 0,00210        | 0,69   | 0,491    | -0,00267          | 0,00556  |
| 0,75                                              | GORUS | 0,00411  | 0,02578        | 0,16   | 0,873    | -0,04642          | 0,05463  |
|                                                   | LEV   | -0,20031 | 0,04304        | -4,65  | 0,000*** | -0,28467          | -0,11595 |
|                                                   | SIZE  | -0,00688 | 0,00760        | -0,91  | 0,365    | -0,02178          | 0,00801  |
| *** %1, ** %5 ve * %10 istatistiki önem düzeyinde |       |          |                |        |          |                   |          |

Tablo 3.5'te ROA ile firmaların almış oldukları denetim görüşü (GORUS) değişkeni arasındaki ilişki incelenmiştir. İki değişken arasında 0,25 kantil düzeyinde %1 önem seviyesinde, 0,50 kantil düzeyinde ise %5 önem seviyesinde anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğu saptanmıştır. ROA ile LEV değişkenleri arasında her kantil düzeyinde negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç elde edilmiştir. ROA ve SIZE değişkenleri arasında ise yalnızca 0,25 kantil düzeyinde %5 önem düzeyinde pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.6.** Toplamsal Olmayan Sabit Etkili Panel Kantil Modeli: ROE ve BIG

| Kantiller                                         | ROE  | Katsayı  | Standart Sapma | Z     | Olasılık | %95 Güven Aralığı |         |
|---------------------------------------------------|------|----------|----------------|-------|----------|-------------------|---------|
| 0,25                                              | BIG  | -0,01724 | 0,03303        | -0,52 | 0,602    | -0,08198          | 0,04749 |
|                                                   | LEV  | -0,15502 | 0,10855        | -1,43 | 0,153    | -0,36777          | 0,05773 |
|                                                   | SIZE | 0,01373  | 0,01256        | 1,09  | 0,274    | -0,01088          | 0,03833 |
| 0,50                                              | BIG  | 0,02605  | 0,03714        | 0,70  | 0,483    | -0,04673          | 0,09883 |
|                                                   | LEV  | -0,07722 | 0,05828        | -1,32 | 0,185    | -0,19145          | 0,03702 |
|                                                   | SIZE | 0,01048  | 0,01168        | 0,90  | 0,369    | -0,01241          | 0,03337 |
| 0,75                                              | BIG  | -0,05007 | 0,04637        | -1,08 | 0,280    | -0,14095          | 0,04082 |
|                                                   | LEV  | -0,03904 | 0,11543        | -0,34 | 0,735    | -0,26529          | 0,18720 |
|                                                   | SIZE | 0,01494  | 0,02273        | 0,66  | 0,511    | -0,02961          | 0,05949 |
| *** %1, ** %5 ve * %10 istatistiki önem düzeyinde |      |          |                |       |          |                   |         |

Özsermaye karlılığı (ROE) ve BIG değişkeni arasındaki ilişki Tablo 3.6’da incelenmiştir. Elde edilen bulgular, ROE ile diğer değişkenler arasında anlamlı bir ilişki olmadığını göstermektedir.

**Tablo 3.7.** Toplamsal Olmayan Sabit Etkili Panel Kantil Modeli: ROE ve GORUS

| Kantiller                                         | ROE   | Katsayı  | Standart Sapma | Z     | Olasılık | %95 Güven Aralığı |          |
|---------------------------------------------------|-------|----------|----------------|-------|----------|-------------------|----------|
| 0,25                                              | GORUS | 0,00469  | 0,02658        | 0,18  | 0,860    | -0,04741          | 0,05678  |
|                                                   | LEV   | -0,24407 | 0,09940        | -2,46 | 0,014**  | -0,43889          | -0,04926 |
|                                                   | SIZE  | 0,01526  | 0,00851        | 1,79  | 0,073*   | -0,00141          | 0,03193  |
| 0,50                                              | GORUS | 0,02117  | 0,04616        | 0,46  | 0,647    | -0,06930          | 0,11164  |
|                                                   | LEV   | -0,04936 | 0,04300        | -1,15 | 0,251    | -0,13364          | 0,03492  |
|                                                   | SIZE  | -0,00142 | 0,01009        | -0,14 | 0,888    | -0,02119          | 0,01835  |
| 0,75                                              | GORUS | -0,09929 | 0,05742        | -1,73 | 0,084*   | -0,21184          | 0,01325  |
|                                                   | LEV   | 0,00576  | 0,05460        | 0,11  | 0,916    | -0,10126          | 0,11278  |
|                                                   | SIZE  | -0,00119 | 0,02215        | -0,05 | 0,957    | -0,04459          | 0,04222  |
| *** %1, ** %5 ve * %10 istatistiki önem düzeyinde |       |          |                |       |          |                   |          |

ROE ve GORUS değişkenleri arasındaki ilişkinin incelendiği Tablo 3.7’de 0,75 kantil düzeyinde iki değişken arasında %10 önem düzeyinde anlamlı ve negatif bir ilişki olduğu saptanmıştır. 0,25 kantil düzeyinde ise ROE ve LEV arasında %5 önem düzeyinde negatif ilişki, ROE ile SIZE arasında ise %10 önem düzeyinde pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

## SONUÇ

Günümüzde sayıları giderek artan mali tablo kullanıcılarının güvenilir ve gerçeğe uygun bilgilere erişimi oldukça önemlidir. Manipüle edilme riski oldukça yüksek olan mali tabloların güvenilirliği ise bağımsız denetim aracılığıyla sağlanmaktadır. Bağımsız denetim, işlevi gereğince mali tablo kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgiler aktarmakla sorumludur. Bağımsız denetim kalitesi de bu güven duygusunun artırılması için şarttır.

Bir firmanın başarısının değerlendirilmesinde finansal performans oldukça önemli bir ölçüttür. Güvenilirliği yüksek mali tablolara sahip olan firmanın, firmaya daha fazla yatırım çekerek sermaye maliyetini düşürmesi olasılığı ve bağımsız denetimin firmanın gelecekte sağlıklı kararlar almasında da yardımcı olması gibi sebeplerle bağımsız denetim kalitesinin, firmanın finansal performansını etkilemesi beklenmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde bağımsız denetimin genel çerçevesi açıklanmıştır. İkinci bölümde bağımsız denetim kalitesi kavramı, kaliteyi artırmaya yönelik düzenlemeler ve bağımsız denetim kalitesi göstergeleri ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise bağımsız denetim kalitesinin şirketlerin finansal performansları üzerindeki etkisinin belirlenmesine yönelik bir uygulama gerçekleştirilmiştir.

Bu araştırma, bağımsız denetim kalitesinin BİST imalat sektöründe işlem gören firmaların finansal performansları üzerindeki etkisinin belirlenmesi amacıyla hazırlanmıştır. Araştırmanın bağımlı değişkeni finansal performanstır. Finansal performans ölçümünde, firmaların aktif karlılık oranları ve özsermaye karlılık oranlarından yararlanılmıştır. Araştırmanın bağımsız değişkeni olan bağımsız denetim kalitesi göstergeleri ise konu ile ilgili literatür incelenerek, bağımsız denetim firması büyüklüğü ve denetim görüşü olarak belirlenmiştir. Kaldıraç oranı ve şirket büyüklüğü değişkenleri ise kontrol değişkenleri olarak kullanılmıştır. Çalışma için gerekli olan veriler, Kamuyu Aydınlatma Platformu web sitesinden ve firmalara ait mali tablolardan elde edilmiştir.

Çalışmada BİST imalat sektöründe 2017-2022 yılları arasındaki 6 yıl boyunca sürekli işlem gören 156 firma örneklem olarak belirlenmiştir. Toplamda 936 gözlemin incelendiği bu çalışmanın analizi için Powell (2022) tarafından geliştirilen Toplamsal

Olmayan Sabit Etkili Panel Kantil modeli kullanılmıştır. EViews ve Stata programları aracılığıyla dört farklı modelin analizi yapılmıştır.

Çalışmanın bulguları incelendiğinde denetim firması büyüklüğü ile aktif karlılık oranı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu sonuç Al Ani ve Mohammed (2015); Ugwu ve diğerleri (2020) ve Çetinoğlu, Önder ve Hadi (2023) çalışmalarıyla tutarlıdır. Firmaların almış oldukları denetim görüşleri ile aktif karlılık oranı arasında anlamlı ve pozitif bir ilişkinin bulunduğu tespit edilmiştir ve bu sonuç Cengiz ve diğerleri (2017) çalışmasıyla tutarlıdır. Özsermaye karlılığı ile bağımsız denetim kalitesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin varlığına rastlanılamamıştır ve bu sonuçlar Elewa ve El-Haddad (2019); İrkörücü (2019); Çetinoğlu ve diğerleri (2023); Sönmez ve Sarıççek (2023) çalışmalarıyla tutarlıdır.

Çalışma sonucunda elde edilen bulgular, yalnızca BİST imalat sektöründeki firmaların 2017-2022 yıllarına ait bilgilerden yararlanılarak elde edilmiştir. Gelecekte yapılacak olan çalışmalarda bu kısıtların giderilmesi ve farklı değişkenlerden yararlanılması konu ile ilgili daha geniş çaplı bilgiler elde edilmesine yardımcı olacaktır.

## KAYNAKÇA

- Ado, A.B., Rashid, N., Mustapha, U.A. ve Ademola, L.S. (2020). The Impact of Audit Quality on the Financial Performance of Listed Companies Nigeria. *Journal of Critical Reviews*. 7(9), 37-42.
- Ahmeti, Y. ve Iseni, E. (2022). The Impact of Auditing on the Performance of Insurance Companies in Kosovo. *European Journal of Business and Management Research*. 7(2), 124-129.  
<https://doi.org/10.24018/ejbmr.2022.7.2.1328>
- AICPA, AU Section 150: Generally Accepted Auditing Standards.  
<https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00150.pdf>
- AICPA, AU Section 210: Training and Proficiency of the Independent Auditor.  
<https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00210.pdf>
- AICPA, AU Section 220: Independence.  
<https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00220.pdf>
- AICPA, AU Section 230: Due Professional Care in the Performance of Work.  
<https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00230.pdf>
- AICPA, AU Section 311: Planning and Supervision.  
<https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00311.pdf>
- AICPA, AU Section 312: Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit.  
<https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00312.pdf>
- AICPA, AU Section 314: Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement.  
<https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00314.pdf>

AICPA, AU Section 326: Audit Evidence.  
<https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00326.pdf>

AICPA, AU Section 410: Adherence to Generally Accepted Accounting Principles.  
<https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00410.pdf>

AICPA, AU Section 420: Consistency of Application of Generally Accepted Accounting Principles.  
<https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00420.pdf>

AICPA, AU Section 431: Adequacy of Disclosure in Financial Statements.  
<https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00431.pdf>

AICPA, AU Section 504: Association With Financial Statements.  
<https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00504.pdf>

Akçay A. ve Bilen, A. (2018). Denetim Kalitesi ve Göstergeleri. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 40, 227-256.

Akdoğan, H. Ve Yazar, B. B. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanununun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*. 4(2), 21-30.

Al Ani, M. K. ve Mohammed, Z. O. (2015). Auditor Quality and Firm Performance: Omani Experience. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*. 74, 13-23.

Alberti, C. T., Bedard, J. C., Bik, O. ve Vanstraelen, A. (2020). Audit Firm Culture: Recent Developments and Trends in the Literature. *European Accounting Review*. 31(1), 59-109. <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1846574>

Aledvan, B. A., Yaseen, A. A. B. ve 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*. 6(12): 138-146
- Alevok İzci, N. (2016). *Kurumsal Sürdürülebilirliğin Firma Performansı Üzerine Etkisi: BİST Yıldız Pazarında İmalat Şirketleri Üzerine Bir Araştırma* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alissa, W., Capkun, V., Jeanjean, T. ve Suca, N. (2014). An Empirical Investigation of the Impact of Audit and Auditor Characteristics on Auditor Performance. *Accounting, Organizations and Society*. 39(7), 495–510. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.06.003>
- Amahalu, N. N. ve Chinyere, O. J. (2020). Effect of Audit Quality on Financial Performance of Quoted Conglomerates In Nigeria. *Journal of Management Studies and Social Science Research*. 2(4), 87-98.
- Arens, A. A., Elder, R. J. ve Beasley, M. S. (2008). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach* (Twelfth Edition). Pearson Prentice Hall.
- Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*. 77, 63-86.
- Asthana, S. C., ve Boone, J. P. (2012). Abnormal Audit Fee and Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 31(3), 1–22. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10294>
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları* (1. Baskı). İstanbul. Alfa Basım Yayın.
- Becker, C. L., Defond, M. L., Jambalvo, J. ve Subramanyam, K. R. (1998). The Effect of Audit Quality on Earnings Management. *Contemporary Accounting Research*. 15(1), 1–24. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1998.tb00547.x>
- Bedard, J. C., Deis, D. R., Curtis, M. B., ve Jenkins, J. G. (2008). Risk Monitoring and Control in Audit Firms: A Research Synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 27(1), 187–218. <https://doi.org/10.2308/aud.2008.27.1.187>

- Berikol, B.Z., Tuan K. (2021). Finansal Rapor Şeffaflığı Ve Finansal Performans: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 39(3), 379-390.  
<https://doi.org/10.17065/huniibf.808007>
- Bilen, A. ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etiklerle İlgili Çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2(6), 57-72.
- Bozkurt, N. (2000). *Muhasebe Denetimi* (3. Baskı). Alfa Basım Yayın.
- Cahan, S. F. ve Sun, J. (2014). The Effect of Audit Experience on Audit Fees and Audit Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 30(1), 78–100.  
<https://doi.org/10.1177/0148558X14544503>
- Carey, P. ve Simnett, R. (2006). Audit Partner Tenure and Audit Quality. *The Accounting Review*. 81(3), 653–676.  
<https://doi.org/10.2308/accr.2006.81.3.653>
- Cengiz, S., Barut, A. ve Karabayır, M. E. (2020). The Effect of Audit Quality on Firm Performance: The Case Of İstanbul Stock Exchange. 1st International Audit and Assurance Services Symposium. 68 – 74
- 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*. 9(19), 171-197. <https://doi.org/10.20875/makusobed.323891>
- Chadegani, A. A. (2011). Review of Studies on Audit Quality. *International Conference on Humanities, Society and Culture*. 20, 312-317.  
<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2227359>
- Chang, X., Dasgupta, S., & Hilary, G. (2009). The Effect of Auditor Quality on Financing Decisions. *The Accounting Review*. 84(4), 1085-1117.  
<https://doi.org/10.2139/ssrn.1287544>
- Chi, B. P., Mai, V. T. H. ve Anh, N. T. P. (2021, 11-12 Temmuz). *Can Big4 and Non-Big4 Affect The Client Firm’s Performance?*. International Conference on Accounting and Finance (ss.1-9) Danang City, Vietnam.

- Ching, C. P., Teh, B. N., San O. N. ve Hoe, A. H. Y. (2015). The Relationship among Audit Quality, Earnings Management, and Financial Performance of Malaysian Public Listed Companies. *International Journal of Economics and Management*. 9(1), 211-229.
- Choi, J.-H., Kim, J.-B. ve Zang, Y. (2010). Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 29(2), 115–140. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.2.115>
- Chow, C. W. ve Rice, S. J. (1982). Qualified Audit Opinions and Auditor Switching. *Accounting Review*, 326-335.
- Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C. ve Shelley, M. K. (2015). Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors. *Contemporary Accounting Research*. 33(4), 1648-1684. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12212>
- COSO (2013). Internal Control- Integrated Framework. 27.08.2022 tarihinde erişildi, <https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive-Summary.pdf>
- Cömert, N. (2012). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler. *Mali Çözüm Dergisi*. 109, 29-50.
- Çalış, Y. E. (2011). Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri. *Denetışim*. 8, 31-40.
- Çelen, E. (2001). Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi. *Mali Çözüm Dergisi*. 55, 121-125.
- Çelikay, D. Ş. (2022). Türkiye’deki Bağımsız Denetim Ücretlerine İlişkin İlk Bulgular: BİST-100 Şirketlerinde Bir Araştırma. *Sayıştay Dergisi*. 33(125), 227-255 <https://doi.org/10.52836/sayistay.1115921>
- Çetinoğlu, T., Önder, Ş. ve Hadi, S. R. (2023). Bağımsız Denetim Kalitesinin Şirketlerin Finansal Performansı Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul’da Bir Uygulama. *Selçuk*

*Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 26(2), 451-465.  
<https://doi.org/10.29249/selcuksbmyd.1339128>

Dakhli, A. (2021). The impact of corporate social responsibility on firm financial performance: does audit quality matter?. *Journal of Applied Accounting Research*. 23(5), 950-976. <https://doi.org/10.1108/JAAR-06-2021-0150>

Dang, L. (2004). Assessing Actual Audit Quality [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. Drexel University, Philadelphia, USA.

Davutyan, N. ve Kavut, L. (2006). Bağımsız Denetimde Müşteri Kabul Riskinin Veri Zarflama Analizi Yoluyla Ölçülmesi. *İMKB Dergisi*. 9(33), 85-106

DeAngelo, L.E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*. 3(3), 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)

DeBoskey, D. G. ve Jiang, W. (2012). Earnings Management and Auditor Specialization in the Post-SOX Era: An Examination of the Banking Industry. *Journal of Banking & Finance*. 36(2), 613–623.  
<https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2011.09.007>

DeFond, M. ve Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics*. 58(2-3), 275–326.  
<https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>

Demir, E. ve Çiftci, Y. (2016). Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 18(31), 88-97.

Deumes, R., Schelleman, C., Bauwhede, H. V. ve Vanstraelen, A. (2012). Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 31(4), 193-214. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10301>

Elewa, M. M. ve El-Haddad, R. (2019). The Effect of Audit Quality on Firm Performance: A Panel Data Approach. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. 9(1), 229-244.  
<https://doi.org/10.5296/ijafr.v9i1.14163>

- Erçiçek, M. (2016). *Türkiye’de Denetimin Gelişimi ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi ve Bir Uygulama* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3(1), 51-63.
- Erken, H. (2016). Denetimde “Bağımsızlık” Kavramı. *Denetışim*. 1, 16-27.
- Ertaş, A. (2018). *Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye’de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ertikin, K. (2017). Bağımsız Denetimde Bir Dönüm Noktası: Enron Olayı ve Sarbanes-Oxley Yasası. *Mali Çözüm Dergisi*. 141, 101-119.
- Esendemirli, E. (2013). Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve YMM'lere Yönelik Bir Uygulama. *MÖDAV*. 2, 111 – 154.
- Francis, J. R. (2004). What Do We Know About Audit Quality?. *The British Accounting Review*. 36(4), 345-368. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.09.003>
- Francis, J. R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 30(2), 125-152. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50006>
- FRC (2008). Financial Reporting Council The Audit Quality Framework. <https://www.frc.org.uk/getattachment/46582304-32b1-43bb-b614-90318b295f28/The-Audit-Quality-Framework-Feb-2008.pdf>
- Gonthier-Besacier, N. ve Schatt, A. (2007). Determinants of Audit Fees for French Quoted Firms. *Managerial Auditing Journal*. 22(2), 139–160. <https://doi.org/10.1108/02686900710718654>
- Göğer, T. (2006). *Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gönen, S. (2016). Bağımsız Denetimde Çalışma Kağıtlarının 230 No’lu Türkiye

- Denetim Standardı Açısından İncelenmesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*. 5(7), 1792-1808.  
<https://doi.org/10.15869/itobiad.259185>
- Gunny, K. A. ve Zhang, T. C. (2013). PCAOB Inspection Reports and Audit Quality. *Journal of Accounting and Public Policy*. 32(2), 136-160.
- Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi* (1. Baskı). Aktüel Yayınları.
- Güredin, E. (2000). *Denetim* (10. Baskı). Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (11. Baskı). Arıkan Basım Yayım.
- Güriş, S. ve Şak, N. (2019). Çevresel Kuznets Eğrisi Hipotezinin Toplamsal Olmayan Sabit Etkili Panel Kantil Yöntemiyle İncelenmesi. *Business and Economics Research Journal*. 10(2), 327-340. <https://doi.org/10.20409/berj.2019.171>
- Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi* (3. Baskı). Umuttepe Yayınları.
- Hassan, S. U. ve Farouk, M. A., (2014). Audit Quality And Financial Performance Of Quoted Cement Firms In Nigeria. *European Journal Of Business and Management*. 6(28), 73-82.
- Hoitash, R., Markelevich, A. ve Barragato, C. A. (2007). Auditor Fees and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*. 22(8), 761–786.  
<https://doi.org/10.1108/02686900710819634>
- IAASB (2009). International Standard on Auditing 220: Quality Control for an Audit of Financial Statements. <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf> 16.12.2022 tarihinde erişildi.
- IAASB (2009). International Standard on Quality Control 1: Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements. <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf> 16.12.2022 tarihinde erişildi.
- IAASB (2020). International Standard on Auditing 220 (Revised): Quality Management for an Audit of Financial Statements.

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-International-Standard-Auditing-220-Revised.pdf> 16.12.2022 tarihinde erişildi.

IAASB (2020). International Standard on Quality Management 1 Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Quality-Management-ISQM-1-Quality-Management-for-Firms.pdf> 16.12.2022 tarihinde erişildi.

IAASB (2020). International Standard on Quality Management 2 Engagement Quality Reviews. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Quality-Management-ISQM-2-Engagement-Quality-Reviews.pdf> 16.12.2022 tarihinde erişildi.

IAASB, <https://www.iaasb.org/> 24.06.2022 tarihinde erişildi.

IFAC (2014). A Framework for Audit Quality. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that>Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf>

IFAC (2021). Audit Firm Culture: Challenge, Trust, Transformation. [https://www.frc.org.uk/getattachment/fe2b0d35-aeb0-4d3c-8c96-cb04ac0f449d/FRC-Audit-Firm-Culture-Collection-of-Perspectives\\_December-2021.pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/fe2b0d35-aeb0-4d3c-8c96-cb04ac0f449d/FRC-Audit-Firm-Culture-Collection-of-Perspectives_December-2021.pdf)

IFAC, <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose> 23.06.2022 tarihinde erişildi.

Iliemena, R. O. C. ve Okolocha, C. B. (2019). Effect of Audit Quality on Financial Performance: Evidence From A Developing Capital Market. *International Journal of Recent Research in Commerce Economies And Management*. 6(3), 191- 198.

International Standard-Setting Boards. 22.02.2023 tarihinde erişildi, <https://www.international-standards.org> .

Ivungu, J. A., Anande, K. G. ve Ogirah, A. U. (2019). Effect of Audit Quality on Firm Performance: A Review of Literature. *International Journal of Advanced*

*Academic Research*. 5(6), 1-13.

İbiş, C. ve Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*. 85, 95-121.

İrkörücü, İ. E. (2019). *Bağımsız Denetim Kalitesinin Finansal Performans Üzerine Etkisi: BİST-100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Jackson, A. B., Moldrich, M. ve Roebuck, P. (2008). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*. 23(5), 420-437. <https://doi.org/10.1108/02686900810875271>

Jenkins, J. G., Deis, D. R., Bedard, J. C. ve Curtis, M. B. (2008). Accounting Firm Culture and Governance: A Research Synthesis. *Behavioral Research in Accounting*. 20(1), 45–74. <https://doi.org/10.2308/bria.2008.20.1.45>

Kandemir, T. ve Akbulut, H. (2014). Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 9(20), 37-55. <https://doi.org/10.11122/ijmeb.2013.9.20.453>

Kaplan, S. E., O’Donnell, E. F. ve Arel, B. M. (2008). The Influence of Auditor Experience on the Persuasiveness of Information Provided by Management. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 27(1), 67–83. <https://doi.org/10.2308/aud.2008.27.1.67>

Karacaer, S. ve Özek, P. (2010). Denetim Firmasının Büyüklüğü ve Kâr Yönetimi İlişkisi: İMKB Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 48, 60-74.

Karakaş, A. (2008). *Dış Denetçilerin Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Yeterliliğinin Tespitine Yönelik Bir Pilot Araştırma* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi* (3. Baskı). Gazi Kitabevi.

Kesen, B. ve Salur, M. N. (2020). Bağımsız Denetim Kalitesinin Şirketlerin Finansal

- Performansı Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 13(3), 559-576. <https://doi.org/10.25287/ohuiibf.702681>
- KGK (2013). BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Denetimde Kalite Kontrol. <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20220-Site.pdf>
- KGK (2013). KKS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol. [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS\\_2021\\_Seti/KKS%201.pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/KKS%201.pdf)
- KGK (2020). BDS 220 (Rev.) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi. [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/BDS%20220\\_RG.pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/BDS%20220_RG.pdf)
- KGK (2020). KYS 2 Denetim Kalitesinin Gözden Geçirilmesi. [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/KYS%202\\_RG.pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/KYS%202_RG.pdf)
- KGK (2020). KYS1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi. [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/KYS%201\\_RG.pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/KYS%201_RG.pdf)
- KGK, 27.06.2022 tarihinde erişildi, <https://www.kgk.gov.tr>
- Kızılboğa, R. (2013). İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi. *Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi*. 1(1), 107-119.
- Kıracı, M. (2003). Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 4(2), 67-78.

- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefick, L. B. ve Velury, U. K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 32(1), 385-421. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2040754>
- Koçberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği. *Sayıştay Dergisi*. (68), 65-89.
- Koenker, R. (2004). Quantile Regression for Longitudinal Data. *Journal of Multivariate Analysis*. 91(1), 74-89. <https://doi.org/10.1016/j.jmva.2004.05.006>
- Koenker, R. ve Bassett, J. G. (1978). Regression Quantiles. *Econometrica*, 46(1), 33-50. <https://doi.org/10.2307/1913643>
- Lennox, C. (1999) Are Large Auditors More Accurate Than Small Auditors? *Accounting and Business Research*. 29, 217-227. <https://doi.org/10.1080/00014788.1999.9729582>
- Lennox, C. S., Wu, X. ve Zhang, T. (2014). Does Mandatory Rotation of Audit Partners Improve Audit Quality?. *The Accounting Review*. 89(5), 1775-1803. <https://doi.org/10.2308/accr-50800>
- Libby, R. ve Frederick, D. M. (1990). Experience and the Ability to Explain Audit Findings. *Journal of Accounting Research*. 28(2), 348- 367. <https://doi.org/10.2307/2491154>
- Lobo, G. J. Ve Zhou, J. (2006). Did Conservatism in Financial Reporting Increase after the Sarbanes-Oxley Act? Initial Evidence. *Accounting Horizons*. 20(1), 57-73. <https://doi.org/10.2308/acch.2006.20.1.57>
- Monametsi, G. L. Ve Agasha, E. (2020). Audit Quality and Firm Performance: Evidence from Botswana and Uganda. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*. 6(4), 79-95.
- Moutinho, V., Cerqueira, A. ve Brandao, E. (2012). Audit Fees and Firm Performance. *Social Science Resarch Network*. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2180020>
- Muğal, E. (2007). *Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından*

- Türkiye’de Muhasebe Denetimi* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Okka, O. (2018). *Finansal Yönetim Teori ve Çözümlü Problemler* (7. Baskı). Nobel Yayıncılık.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri. *Maliye ve Finans Yazıları*. 1(100), 42-49.
- Özger, S. ve Tuğay, O. (2020). Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesine Etkisi ve Rotasyon ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişkide Denetçi Bağımsızlığının Aracılık Rolü: Bağımsız Denetçilerin Algılarına Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 87, 33-52. <https://doi.org/10.25095/mufad.756186>
- Palmrose, Z. (1988). 1987 Competitive Manuscript Co-Winner: An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review*. 63(1), 55-73.
- Palmrose, Z.-V. (1986). Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence. *Journal of Accounting Research*. 24(1), 97-110. <https://doi.org/10.2307/2490806>
- PCAOB, <https://pcaobus.org/about> 24.06.2022 tarihinde erişildi,
- Powell, D. (2022). Quantile Regression With Nonadditive Fixed Effects. *Empirical Economics*. 63(5), 2675-2691. <https://doi.org/10.1007/s00181-022-02216-6>
- Rahmina, L. Y. ve Agoes, S. (2014). Influence of Auditor Independence, Audit Tenure, and Audit Fee on Audit Quality of Members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. 164, 324-331. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.083>
- Sarbanes-Oxley Act (2002). *Sarbanes-Oxley Act*. Government Printing Office.
- Sayyar, H., Basiruddin, R., Rasid, S. Z. ve Elhabib, M. A. (2015). The Impact of Audit Quality on Firm Performance: Evidence from Malaysia. *Journal of Advanced Review on Scientific Research*. 10(1), 1-19.
- Selimoğlu, S. K. ve Uzay, Ş. (2011). *Muhasebe Denetimi* (3. Baskı). Gazi Kitabevi.

- Selimoğlu, S. K. ve Yeşilçelebi, G. (2014). Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 64, 27-52. <https://doi.org/10.25095/mufad.396489>
- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M. ve Uzay, Ş. (2019). *Bağımsız Denetim* (3. Baskı). Nobel Yayıncılık.
- Silvoso, J. A. (1972). Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. *The Accounting Review*. 47, 15-74.
- Smith, M., Sagafi-Nejad, T. ve Wang, K. (2008). Going International: Accounting and Auditing Standards. *Internal Auditing*. 23(4), 3-12.
- Sørensen, J. B. (2002). The Strength of Corporate Culture and the Reliability of Firm Performance. *Administrative Science Quarterly*. 47(1), 70-91. <https://doi.org/10.2307/3094891>
- Soyemi, K. A., Tiamiyu, M. A. ve Omale, O. E. (2022). *Audit Quality Attributes and Financial Performance Nexus: Further Evidence From Nigeria*. 7th Annual International Academic Conference on Accounting and Finance (ss.100-115). Nigeria.
- Sönmez, A. R. ve Sarıççek, R. (2023). Bağımsız Denetim Kalitesi Finansal Performansı Etkiler mi? BİST Sınai Endeksi'nde Bir Uygulama. *Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi*. 15(28), 248-263. <https://doi.org/10.38155/ksbd.1198236>
- Stanley, J. D. ve DeZoort, F.T. (2007). Audit Firm Tenure and Financial Restatements: An Analysis of Industry Specialization and Fee Effects. *Journal of Accounting and Public Policy*. 26(2), 131-159. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2007.02.003>
- Şavlı, T. (2016). Türkiye'de Bağımsız Denetimde Rotasyon: Düzenlemeler, Uygulamalar Ve Öneriler. *Mali Çözüm Dergisi*. 26(134), 37-58.
- Şenyiğit, Y. ve Zeytinoğlu, E. (2015). Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*. 25 (77), 79-98.

- T. C. Resmi Gazete (02 Kasım 2011). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (Sayı:28103). 07.07.2022 tarihinde erişildi, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=660&MevzuatTur=4&MevzuatTertip=5>
- T. C. Resmi Gazete (02 Nisan 2015). Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik (Sayı: 29314). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150402-5.htm>
- T. C. Resmi Gazete (03 Mart 2001). 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu (Sayı: 24335). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/03/20010303M1.htm#1>
- T. C. Resmi Gazete (06 Haziran 2018). BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları (Sayı: 30443(M)). 15.08.2022 tarihinde erişildi, <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20500-Site.pdf>
- T. C. Resmi Gazete (07 Aralık 2017). BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi Standardı (Sayı: 30263). 15.08.2022 tarihinde erişildi, <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20230-Site.pdf>
- T. C. Resmi Gazete (12 Haziran 2006). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22) (Sayı: 26196). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612M1-1.htm>
- T. C. Resmi Gazete (13 Aralık 1987). Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik (Sayı: 19663). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19663.pdf>
- T. C. Resmi Gazete (13 Aralık 2017). BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Sayı: 30269). 12.08.2022 tarihinde erişildi, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20315-Site.pdf>
- T. C. Resmi Gazete (13 Aralık 2019). BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş

Oluşturma ve Raporlama Standardı (Sayı: 30995 4M). 16.08.2022 tarihinde erişildi,

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700(2).pdf)

T. C. Resmi Gazete (14 Haziran 2007). 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu (Sayı: 26552).

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/06/20070614-2.htm>

T. C. Resmi Gazete (14 Şubat 2011). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (Sayı: 27846).

12.08.2022 tarihinde erişildi,

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf>

T. C. Resmi Gazete (18 Mart 2014). BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardı (Sayı: 28945). 17.08.2022 tarihinde erişildi,

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20705.pdf>

T. C. Resmi Gazete (2 Mayıs 2001). 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu (Sayı:24390). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4646.pdf>

T. C. Resmi Gazete (24 Aralık 2013). BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik (Sayı:28861). 12.08.2022 tarihinde erişildi,

[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS\\_320.pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS_320.pdf)

T. C. Resmi Gazete (26 Aralık 2012). Bağımsız Denetim Yönetmeliği (Sayı:28509). 05.08.2022 tarihinde erişildi,

T. C. Resmi Gazete (28 Haziran 2013). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No: 28) (Sayı:28691).

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/06/20130628-17.htm>

T. C. Resmi Gazete (30 Aralık 2012). 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (Sayı: 28513). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6362.pdf>

Tarmidi, D., Fitria, G. N. ve Ahmad, Z. (2019). Financial Performance and Audit Quality: Comparative Study of Investor Reaction. *Scholars Bulletin*, 5(12), 825-830. <https://doi.org/10.36348/sb.2019.v05i12.019>

- Tepalagul, N. ve Lin, L. (2014). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 30(2), 51-76. <https://doi.org/10.1177/0148558X1454450>
- Titman, S. ve Trueman, B. (1986). Information Quality and the Valuation of New Issues. *Journal of Accounting and Economics*. 8(2), 159-172. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(86\)90016-9](https://doi.org/10.1016/0165-4101(86)90016-9)
- Tuan, K. (2009). Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 13(2), 1-15.
- Tuan, K. (2019a). Bağımsız Denetimde Rotasyon Denetim Kalitesini Nasıl Etkiler?. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 37(4), 703-719. <https://doi.org/10.17065/huniibf.481665>
- Tuan, K. (2019b). Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesi ve Finansal Performans: Borsa İstanbul Örneği. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*. 649, 69-81.
- Tuan, K., Besen, R. ve Saygı, A. (2019). Bağımsız Denetimde Kalite Göstergeleri: Literatür İncelemesi. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 23(2), 203-210.
- Türk Dil Kurumu (t.y). Denetleme. Türkçe Güncel Sözlük içinde. 13.09.2022 tarihinde erişildi, <https://sozluk.gov.tr/>
- Türk Dil Kurumu (t.y). Etik. Türkçe Güncel Sözlük içinde. 08.12.2022 tarihinde erişildi, <https://sozluk.gov.tr/>
- Ugwu, C. C., Aikpitanyi, L. N. ve Idemudia, S. (2020). The Effect of Audit Quality on Financial Performance of Deposit Money Banks (Evidence from Nigeria). *Journal of Economics and Business*. 3(1), 270-281. <https://doi.org/10.31014/aior.1992.03.01.196>
- Uzay, Ş. ve Bayat, S. B. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışmalı Konular. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 21(5), 1503-1513.

- Wooten, T.C. (2003). Research About Audit Quality. *The CPA Journal*. 73(1), 48-50.
- Yazar, B. B. (2017). *Bağımsız Denetim ve Kalite Kontrol Sisteminin İncelenmesi: Bağımsız Denetim Kalitesinin Ölçülmesi Üzerine BİST’te Bir Uygulama* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yıldız, E. (2020). *Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Şirketlerinin Denetim Kalitesi Göstergelerine Uyumu Üzerine Bir Araştırma* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılmaz, M. (2019). *Yapısal Riskin Bağımsız Denetim Riskinin Denetçi Açısından Kabul Edilebilirliği Üzerindeki Rolünün Değerlendirilmesi* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılmaz, Z. (2018). Denetim Kalitesi ve Şeffaflık. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*. 7(4), 3059-3087.
- Yuniarti, R. (2011). Audit Firm Size, Audit Fee and Audit Quality. *Journal of Global Management*. 2(1), 84-97.
- 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*. 21, 36-43.  
<http://doi.org/10.18052/www.scipress.com/ILSHS.21.36>
- Zureigat, Q. M. (2011). The Effect of Ownership Structure on Audit Quality: Evidence from Jordan. *International Journal of Business and Social Science*. 2(10), 38-46.