

FINANSAL PERFORMANS DEĞERLENDİRMESİ İLE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM İLİŞKİSİ – BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

RELATIONSHIP BETWEEN FINANCIAL PERFORMANCE EVALUATION AND INDEPENDENT EXTERNAL AUDIT – A RESEARCH ON INDEPENDENT AUDITORS

Aykut ANIÇ*

ÖZ

Ekonomik faaliyetlerin karmaşıklaşması ve finansal araçların çeşitlenmesi firmaların finansal yapısının anlaşılmasını zorlaştırmıştır. Bunun sonucunda bağımsız dış denetime olan ihtiyaç artmış ve denetim daha önemli hale gelmiştir.

Bağımsız denetimin uluslararası standartlarla uyumlu olarak gerçekleştirilmesi 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kapsamda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları yayımlanmaktadır. İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi başlıklı 315 sayılı Bağımsız Denetim Standartları (BDS) ile denetçiye işletme ve çevresini tanıma yükümlülüğü getirilmiş bu kapsamda işletmenin finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi denetçinin kanaat getirmesi gerekli alanlar arasında sayılmıştır.

Çalışmada finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesinin bağımsız dış denetim bakımından önemi bağımsız denetçiler üzerinden yapılan bir anket çalışması üzerinden incelenmiştir. Anket sonuçları değerlendirildiğinde bağımsız denetçilerin finansal performans konusuna verdikleri önem ortaya konmuştur. Ayrıca sorumlu bağımsız denetçiler ile bağımsız denetçiler arasında bazı önermelere atfedilen önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Performans, Bağımsız Dış Denetim, Performans Değerlendirme, Önemli Yanlılık, İşletmenin Sürekliliği.

ABSTRACT

Complexification of business activities and diversification of financial instruments have made it difficult to understand the financial situations of firms. As a result, the need for independent external audits has increased and independent audit has become more important.

* Yüksek Lisans Öğrencisi, Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Muhasebe Anabilim Dalı, aykutanic@gmail.com, Orcid: 0000-0001-8984-184X

Conducting independent auditing in compliance with international standards is regulated by the Turkish Commercial Code No.6102. In this context, Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA) publishes the Auditing Standards of Turkey, which are consistent with the international standards. The Independent Standards on Auditing (ISA) 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment imposes obligations on the auditor for understanding the entity and its environment, and within this framework, financial performance assessment is defined as a subject on which auditors have to form an opinion.

In this study, importance of financial performance assessment in terms of independent audit is examined through a survey conducted with independent auditors. The results of the study prove the importance of financial performance assessment in terms of independent auditing, and reveal statistical differences between auditors and cap auditors in relation to some propositions.

Keywords: Financial Performance, Independent External Audit, Performance Assessment, Material Misstatement, Continuity of Entities.

GİRİŞ

İşletmelerin gelişen ve değişimi gerektiren ekonomik koşullar nedeniyle giderek büyümesi beraberinde doğru ve güvenilir bilgilere olan ihtiyacı da arttırmaktadır. Bu ihtiyacın artması bağımsız dış denetim uygulamalarının da daha fazla önem kazanmasına neden olmuştur (Dönmez ve Ersoy, 2006: 69).

Ekonomik faaliyetlerin karmaşıklaşması ve finansal araçların çeşitlenmesi firmaların finansal yapısının anlaşılmasını zorlaştırmıştır. Yatırımcıların tamamının finansal raporlarda yer alan bilgileri denetleme imkânı olmadığından bu işi firmadan bağımsız yapıların yapması ve başta yatırımcılar olmak üzere kamuoyu ile paylaşması bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile denetime tabi anonim şirketler ile şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca (KKGK) yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetleneceği düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme gerek denetim kapsamına giren firmalar gerek uluslararası denetim standartlarına tabiiyet gibi hususlar bakımından önemli bir değişime yol açmıştır.

İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi başlıklı 315 sayılı Bağımsız Denetim Standartları (BDS) ile denetçiye işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanıma

yükümlülüğü getirilmiş bu kapsamda işletmenin finansal performans ölçümü ve gözden geçirmesi denetçinin kanaat getirmesi gerekli alanlar arasında sayılmıştır.

Performans genel olarak hedeflere ulaşma düzeyi üzerinden değerlendirilmekte olup işletmenin başta kar durumu olmak üzere mali yapısına ilişkin hedefler ile gerçekleşenler arasındaki ilişkinin ölçümü ve değerlendirmesi, işletmenin finansal performansının ölçümü olarak bağımsız denetim faaliyetinde göz önünde bulundurulmalıdır. Diğer taraftan işletmenin finansal performansı BDS'lerde düzenlenen işletmenin sürekliliği, hilelerin ortaya çıkarılması, risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, muhasebe politikalarının doğrulanması ile iç kontrolün etkinliği gibi diğer konularda da denetçinin doğru kanaate varmasında önemli rol oynayacak niteliktedir.

Bu bakımdan gerek denetimin başlıca amacı olan önemli yanlışlık riskinin tespitinde doğrudan mevzuatta göz önünde bulundurulması gereken hususlar arasında sayılması gerek denetçinin kanaatinin doğru yönde oluşması için önemli katkı sağlaması böylece denetimin etkin bir şekilde yerine getirilmesi açısından işletmenin performans ölçümü ve değerlendirmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda işletmenin finansal performansının bağımsız denetim bakımından önem düzeyini ortaya koymak üzere KGK'ya kayıtlı en fazla bağımsız denetim kuruluşu ve buna bağlı olarak bağımsız denetçinin bulunduğu Ankara ve İstanbul illerinde bir bağımsız denetim kuruluşuna bağlı olarak görev yapmakta olan bağımsız denetçilere yönelik anket uygulanmıştır. Anket ile bağımsız denetçilerin işletmenin finansal performans ölçümüne ne düzeyde önem verdikleri frekans dağılımı üzerinden ortaya konulmuş ayrıca sorumlu denetçiler ile denetçiler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır.

1. LİTERATÜR TARAMASI VE ARAŞTIRMA KONUSUNUN BELİRLENMESİ

Literatürde başta anket yoluyla olmak üzere bağımsız denetçilerin değerlendirmelerini almaya yönelik çokça çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar arasında genel olarak bağımsız denetim hakkındaki değerlendirmeler ile (Ulusan vd., 2012; Ersoy ve Dönmez, 2012; Dölen, 2015; Demir vd., 2016) bağımsız denetim beklenti boşluğu (Davidson, 1975; Porter, 1993; Monroe, 1994; Senal, 2013; Köse ve Erdoğan, 2015), bağımsız denetim kalitesi (Acar vd., 2011; Esendemirli, 2013; Erdoğan ve Azgın, 2019) ve denetim komitesinin rolü ve etkisi

(Dezort vd., 2003; Lin vd., 2006; Kandemir ve Akbulut, 2013) gibi konular öne çıkmaktadır.

Diğer taraftan finansal performans, performansın ölçümü ve değerlendirilmesi üzerine yapılmış çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Ankara Üniversitesi Elektronik Kütüphanesi üzerinden çalışmanın özet ve konu kısmında finansal performans ifadesi yer alan çalışmalar taranmış ve 81.015 sonuç dönmüştür. Literatür taramasının kapsamı, finansal performans ve denetim bağlamında daraltılmak istenmiş ve konusu denetim, özetinde finansal performans ifadeleri geçen çalışmalar taranmış ve 173 sonuç dönmüştür. Ayrımı göstermek adına konusu finansal performans olup özetinde denetim ifadesi geçen çalışmalar tarandığında ise 1.034 sonuç dönmüştür. Bu durum bağımsız denetimi konu alan çalışmalarda finansal performans ilişkisinin daha az kurulduğu şeklinde değerlendirilmiştir. Söz konusu çalışmalar incelendiğinde finansal performans ile bağımsız denetim ilişkisinin doğrudan yalnızca denetim kalitesinin işletmenin finansal performansı üzerindeki etkisi üzerinden incelendiği tespit edilmiştir. Bu konuda 1981 yılında DeAngelo tarafından yapılan çalışma ilk olma özelliği göstermekte olup söz konusu alan gerek finansal performansın gerek denetimin kalitesinin belirlenmesine ilişkin çok sayıda etken bulunması nedeniyle farklı yöntemler kullanılarak çokça incelenmiştir. Türkiye’de yapılan son çalışma (Cengiz vd., 2017) konuya ilişkin literatür hakkında da detaylı bilgiler içermektedir. Ancak bu çalışmalarda denetimin kalitesi bağımsız değişken, finansal performans ise bağımlı değişken olarak alınmış iki değişken arasındaki nedensellik incelenmiş olup finansal performansa ilişkin bilgilerin bağımsız denetime etkisi araştırılmamıştır.

Finansal performans ile bağımsız denetim ilişkisinin kurulduğu bir diğer alan kazanç yönetimidir. Kazanç yönetimi genel olarak yöneticilerin ilgili tarafları yanlış yönlendirmek üzere raporlama yöntemleri, muhasebe politikası seçimleri, tahminler ve açıklamalar üzerinden başvurduğu yöntemler olarak kabul edilmekte olup finansal performans üzerinden getiri elde edilmesi yahut ilgili tarafların işletme hakkındaki görüşlerini olumlu yönde etkilemek için başvurulmaktadır (Healy ve Wahlen, 1999: 368, Inaam ve Khamoussi, 2016: 182). Kazanç yönetimi ile finansal performans arasında ilişki bulunup bulunmadığı ve varsa ilişkinin yönünün tespit edilmesi konusunda çalışmalar bulunmaktadır (Karacaer ve Özek, 2010; Inaam ve Khamoussi, 2016; Huguët ve Gandia, 2016; Kaya ve Yazan, 2017). Bu konudaki çalışmaların odak noktasını şirket yöneticilerinin kendi çıkarları için finansal tablolarda yer alan bilgileri değiştirme eğilimleri ve bunların

önlenmesi/azaltılması veya tespit edilmesi oluşturmakta olup finansal performansın bağımsız denetim bakımından önemine dar bir açıdan yaklaşmaktadırlar. Ancak bu çalışmalar dar bir çerçeveden de olsa finansal performansın bağımsız denetim açısından önemini ortaya koyması bakımından önemli görülmektedir.

2. ARAŞTIRMA KONUSU VE YÖNTEMİ

315 sayılı BDS’de finansal performansın ölçümü ve değerlendirilmesinin, işletmenin performansını artırmak bakımından olumlu katkıda bulunabileceği gibi finansal tablolarda hile yapılması gibi olumsuz etkide de bulunabileceği ifade edilerek performansa ilişkin kanaat edinilmesinin önemli yanlışlık riskini artıran yönetim faaliyetleri ile sonuçlanıp sonuçlanmadığını değerlendirmek bakımından denetçiye yardımcı olacağı belirtilmiştir. İşletmenin endüstrideki diğer firmalarla karşılaştırıldığında işletme büyüklüğünün veya karlılığının olağan dışı ve hızlı şekilde artmasının finansal tablolarda yanlışlık bulunabileceği konusunda denetçi için işaret olacağı örnek olarak verilmiştir.

315 sayılı BDS’de işletmenin finansal performans ölçümüne yer verilmiş olmasına rağmen söz konusu bilginin bağımsız denetim bakımından önemini ortaya koyan bir çalışma bulunmamaktadır. BDS 200’de denetimin amacı hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmak olarak tanımlanmıştır. Finansal performans her ne kadar farklı göstergeler üzerinden de ifade edilmeye çalışılsa da genel anlamda kar/zarar olarak kabul görmekte olup finansal tablo kullanıcılarının en öncelikli dikkat ettiği konudur. Bu çerçevede finansal performans ölçümünün ve değerlendirmesinin bu kapsamda finansal performansın tanım ve kapsamının incelenerek bağımsız denetim bakımından öneminin ortaya konması faydalı görülmektedir.

Araştırma kapsamında bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerde yer alan finansal performans ölçümüne, bağımsız denetçiler tarafından ne düzeyde önem atfedildiği incelenmiş ek olarak sorumlu denetçiler ile denetçiler arasında konuya yaklaşım bakımından istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bu kapsamda yapılan literatür taramasında daha önce yapılmış bir çalışmaya rastlanılmamış olup duruma uygun olarak ortaya çıkarıcı / keşfedici nitelikte bir araştırma tasarımı yapılmıştır (Sekaran ve Bougie, 2016: 43) .

3. HUKUKİ DAYANAK

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu 1957 yılından itibaren yürürlüğe girmek üzere 29/6/1956 tarihinde kabul edilmiş ve yeni Türk Ticaret Kanunu kabul edilinceye kadar yürürlükte kalmıştır. Eski TTK'nın yürürlükte kaldığı süre incelediğinde ulusal ve uluslararası düzeyde ticari hayatı derinden etkileyecek çok önemli değişiklikler olduğu görülmektedir. Özetle, ithal ikameci yapının yerini, dışa açık ekonomi yaklaşımı almış, önemli ekonomik krizler yaşanmış, AB'ye üyelik bakımından gümrük birliğine dahil olunmuş ve adaylık aşamasına geçilmesiyle birlikte uyum süreci yürütülmüş ayrıca küreselleşme tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de iş hacmini ve iş yapma biçimlerini önemli ölçüde değiştirmiştir. Yeni TTK'nın genel gerekçesinde de bu hususlara değinilmiş ve güncelleme ihtiyacı ortaya koyulmuştur.

6102 sayılı yeni TTK 1/07/2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere kabul edilmiştir. Yeni TTK ile anonim şirketlerin denetiminde denetçinin Türkiye Denetim Standartları uyarınca denetim yapacağı hükme bağlanmıştır. Yeni TTK'nın anonim şirket başlıklı dördüncü kısmının üçüncü bölümü de münhasıran denetlemeye ayrılmıştır. Kanun'un 397'nci maddesinde Bakanlar Kurulunca denetime tabi olacak şirketlerin belirleneceği, bu anonim şirket ve şirketler topluluğunun KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde denetleneceği düzenlenmiştir. Ayrıca yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtip yansıtmadığının da denetim kapsamında olduğu belirtilmiştir. Aynı maddede denetime tabi olduğu halde denetlenmeyen finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş hükmünde olacağına ilişkin hüküm de bulunmaktadır.

Yeni TTK'nın 397'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olacak şirketler, Bakanlar Kurulu tarafından 2012/4213 sayılı Karar ile belirlenmiş olup son güncelleme 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla (BKK) yapılmıştır. Bu kapsamda temel olarak üç kıstas belirlemiş buna ek olarak Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK), 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun (BDDK) düzenleme ve denetimine tabi şirketler ile bazı faaliyet alanlarında faaliyet gösteren belirli şirketler kapsama dâhil edilmiştir¹.

1 2018/11597 sayılı BKK'da ismen yer aldığı için tekrardan kaçınmak amacıyla bu kapsamda sayılan şirketlere yer verilmemiştir.

Bakanlar Kurulu Kararında temel kıstaslar olarak aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ile şirkette çalışan kişi sayısı belirlenmiştir. Kararın 2012 yılında alınan ilk halinde aktif toplamı 150 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL ve üstü, çalışan kişi sayısı ise 500 kişi ve üstü olarak belirlenmiştir. Söz konusu düzenleme ile anonim şirketlerin önemli kısmı denetimden muaf tutulmuş olup bu nedenle eleştirilmiştir. Zira yeni TTK şirket denetçiliğini de kaldırdığından kapsam dışı bırakılan önemli sayıda şirketin denetim dışı kalması söz konusu olmuştur (Dal ve Çalış 2013: 89). Bu duruma çözüm olarak kapsam dışı kalan şirketler için bağımsız denetimin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği ifade edilmiştir².

Yıllar itibarıyla bağımsız denetime tabi şirketlerin kapsamı genişletilmiş olup 2015 yılında aktif toplamı 50 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 100 milyon TL ve üstü, çalışan sayısı ise 200 kişi ve üstü olarak belirlenmiş 2016 yılında yapılan güncelleme ile aktif toplam 40 milyon TL ve üstüne, yıllık net satış hasılatı ise 80 milyon TL ve üstüne indirilmiştir.

Bağımsız denetime tabi şirketler son olarak 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla düzenlenmiş ve günümüz itibarıyla aktif toplamı 35 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 75 milyon TL ve üstü, çalışan sayısı 175 kişi ve üstü kriterlerinden en az ikisini art arda iki hesap dönemi için sağlayan şirketler ile Karar'da tabi olunan mevzuat ve sektörel özellikler gözetilerek belirlenen şirketler bağımsız denetim kapsamına girmektedir. Süreç genel itibarıyla değerlendirildiğinde denetim kapsamında yer alan şirketlere ilişkin genişleme göze çarpmaktadır. Diğer taraftan pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç etmek amacıyla SPK tarafından onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler ile önceki karara göre aşağıdaki hak veya lisansların üçüne birden sahip olması gerekli medya şirketleri hak veya lisanslardan herhangi birine sahip olma şartını taşıması durumunda denetim kapsamına dahil edilmiştir.

- a) Karasal ortamdan ulusal televizyon yayını yapma hakkı.
- b) Uydu televizyon yayın lisansı.
- c) Birden fazla ile yönelik olarak kablolu televizyon yayın lisansı.

2 Bu durum, denetimde ikili bir yapı oluşturması bakımından bazı sorunlar barındırmakla birlikte çalışma kapsamında olmadığı için incelenmemiştir.

Değişiklikler genel itibarıyla değerlendirildiğinde gerek denetim kapsamına dahil edilen şirketlere ilişkin kriterler düşürülerek gerek niteliklerine binaen özel önem atfedilen sermaye piyasası aracı kuruluşları ile medya kuruluşları daha geniş ölçüde kapsama dahil edilerek bağımsız denetimin kapsamı yıllar itibarıyla genişletilmiştir.

Denetim, konu ve kapsam itibarıyla yalnızca muhasebe kayıtları ile sınırlı tutulmamış, bunların envanter kayıtlarındaki karşılıkları ve yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgiler ile doğruluk ve tutarlılığı da kapsama alınmıştır. Yeni TTK'nın 516'ncı maddesinde yıllık faaliyet raporunun şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtacağı ifade edilmiştir. Faaliyet raporunda finansal durumun, finansal tablolara göre değerlendirileceği ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu noktada AB uyum sürecinin etkisiyle benimsenen (6102 sayılı TTK Genel Gereğesi) ve konuya ilişkin önemli bir kavram olan dürüst resim ilkesini incelemekte fayda görülmektedir. Yeni TTK malvarlıklarına ve finansal duruma ilişkin bilgilerin dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılmasını düzenlemiş 402'nci maddede finansal tablolar ile bunların dayanağı defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) çerçevesinde, malvarlığı ve finansal durumu ile karlılık durumunu gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını belirteceği ifade edilmiştir.

Dürüst resim ilkesi Kanun'un 515'inci maddesinde tanımlanmakta olup buna göre anonim şirketlerin finansal tabloları, TMS'ye göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde hazırlayacağı belirtilmiştir.

Yeni TTK ile güçlü dayanak kazanan bağımsız denetime ilişkin olarak KGK, 2013 yılından geçerli olmak üzere denetim standartlarını yayımlamış ve denetim faaliyetine ilişkin tanımlı bir çerçeve oluşturmuştur.

Bağımsız denetim standartlarından 315 nolu İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı (Standart), isminde de yer aldığı gibi önemli yanlışlık riskinin tespitine odaklı bir

standart olup denetçinin finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerini belirleme ve risklerin değerlendirilmesine ilişkin olarak hazırlanmıştır. Standart, denetçiye işletme ve çevresini tanıma yükümlülüğü getirmekte olup işletme ve çevresinin tanınmasında hangi hususların dikkate alınacağını düzenlemiştir. İşletmenin finansal performans ölçümü ve gözden geçirilmesi de bu hususlar arasında yer almaktadır.

4. FİNANSAL PERFORMANS VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ

315 sayılı BDS kapsamında denetçiye işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanıma yükümlülüğü düzenlenmiştir. 315 sayılı BDS'nin 11'inci maddesinde denetçinin işletme ve çevresini tanıması bağlamında kanaat edinmesi gerekli hususlar maddeler halinde sayılmış olup işletmenin finansal performansının ölçümü ve gözden geçirilmesi de bu madde kapsamında yer almıştır. Bu doğrultuda finansal performansın tanımından başlayarak finansal performans ölçümünün ve değerlendirmesinin çerçevesinin çizilmesi ve bağımsız denetim bakımından öneminin ortaya konması faydalı görülmektedir.

Genel itibarıyla performans çerçevesi, belirlenmiş bir çalışma sonucunda elde edilen ölçmeye ve değerlendirmeye yarayan bir kavram olup performans ölçümü de bu bağlamda belli bir dönemde gerçekleştirilen belli faaliyetler sonucu elde edilen gerçekleştirmelerin ortaya konmasıdır. Performans ölçümü, başarı ve başarısızlık durumunun ortaya konması bakımından kanıta dayalı değerlendirme yapmaya imkân vermektedir (Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007: 545).

Performans değerlendirme ise elde edilen gerçekleştirmelerin beklenen sonuçlar ile karşılaştırılarak yorumlanmasıdır. Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi ise benzer şekilde bir işletmenin finansal başarı durumunun tanımlı göstergeler üzerinden belirlenen hedeflere ulaşma düzeyini belirlemek amacıyla gerçekleştirmelerin tespiti ve hedefler ile karşılaştırılması işlevi olarak tanımlanabilir.

Bu noktada finansal performans kavramını incelemekte yarar bulunmaktadır. Geleneksel yaklaşıma göre finansal performansın karşılığı kar veya zarardır. Küreselleşme, çok uluslu şirketler ile karmaşık finansal araçların ortaya çıkması gibi gelişmeler finansal performans olarak kapsamlı karın dikkate alınmasını da gündeme getirmiştir (Uluslan, 2013: 46). Diğer taraftan performans göstergesi sınıflandırmasında çıktı, sonuç ve etki olmak üzere temel olarak üç farklı grupta

yapılmakta olup kar veya zarar sonuç nitelikli bir performans göstergesidir. Bu bağlamda performans değerlemenin bütünlüğü gözetilerek likidite oranları, borçluluk oranları, satış oranları gibi çıktı nitelikli, piyasa değerinin en büyüklmesi yahut işletmenin sürekliliğinin sağlanması gibi etki nitelikli göstergeler de finansal performansın değerlendirilmesi için kullanılmaktadır (Ayдын, 2009: 57-59).

Ancak yaşanan gelişmeler finansal performans ölçümünde temel gösterge olarak özü itibarıyla işletmenin kar veya zararının yahut satışların, aktiflerin karlılık oranları gibi kara bağlı oranların kabul edilmesi durumunu değiştirmemiştir. Kar, temel amaç olarak tanımlanabilecek işletme sürekliliği bakımından gerek faaliyetlerin başarı durumunu yansıtmaması gerek ihtiyaç duyulan kaynağın temin edilebilmesine ilişkin özelliği nedeniyle genel kabul görmektedir. İşletmenin finansal performansının belirlenmesinde kar ve zararın yanı sıra yatırımın geri dönüş oranı, ekonomik katma değer gibi değerlendirme yöntemleri de kullanılmaktadır (Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007: 549-552).

BDS 315, finansal performans ölçümü ve değerlendirmesine; denetçinin işletme ve çevresini tanınması, hilelerin ortaya çıkarılması, risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, iç kontrolün etkinliği, muhasebe politikalarının doğrulanması bakımından önem atfetmiştir. Diğer taraftan gerek bağımsız denetimin amacı gerek finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin kapsamı göz önüne alındığında finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi; denetimin güvenilirliği, işletmenin hedeflerini gerçekleştirme kabiliyeti ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceği konularında bilgi vermektedir.

5. ANKET UYGULAMASI

Anket, uygulanmadan önce içerdiği soru ve önermelerin öngörüldüğü şekilde anlaşılıp anlaşılmadığını teyit etmek amacıyla Ankara'da farklı bağımsız denetim firmaları bünyesinde görev yapan 6 denetçiye gönderilmiş ve geri dönüşler çerçevesinde gözden geçirilmiştir. Anketin uygulanmaya başlandığı 2018 yılı Mayıs ayı itibarıyla Ankara'da kayıtlı 46 bağımsız denetim firması ve bunlarda görevli 606 bağımsız denetçi, İstanbul'da ise 137 bağımsız denetim firması ve bunlarda görevli 1.574 bağımsız denetçi bulunmaktadır. Anket formu 183 bağımsız denetim firmasının tamamının kurumsal e-posta adreslerine gönderilmiş olup ulaşıp ulaşmadığı telefon ile teyit edilmiş ulaşmayan firmalarda ilgili kişilerinin e-posta adreslerine tekrar gönderilmiştir. Bu işlem Mayıs-Eylül

döneminde üç kere tekrarlanmıştır. Ankete 70 bağımsız denetçiden geri dönüş olmuştur.

Anket iki ana kısımdan oluşturulmuş olup ilk kısımda bağımsız denetçilere ilişkin sorular; ikinci kısımda finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin bağımsız denetim bakımından önemini ölçmeye yönelik önermeler yöneltilmiştir. İkinci kısımda önermelerin cevapları derecelendirme şeklinde alınmış, bu kapsamda sıralama düzeyi kullanılacak araştırmalar için önerilen beşli derecelendirme kullanılmıştır. Ankette Likert ölçeği kullanılmakta olup anket yanıt aralığı Likert ölçeği için önerilen 4 ila 8 arasında derece olma şartını da sağlamaktadır (Neuman, 2013: 292-303).

Anket sonuçları %10 güven aralığında test edilmiş olup istenilen güven aralığı için yeterli yanıt sayısı (Krejcie ve Morgan, 1970: 610) aşağıdaki formül kullanılarak hesaplanmış ve 65,73 çıkmıştır. Ankete verilen toplam cevap 70 olmuş ve asgari gözlem sayının üzerinde geri dönüş alınmıştır.

$$X^2 NP (1-P)$$

$$d^2 (N-1) + X^2 P (1-P)$$

İhtiyaç Duyulan Yanıt Sayısı =

N: 2.180 kişi

X² (Ki Kare Tablo Değeri – 0,10 güven seviyesi için): 2,71

d: 0,10 P: 0,5

Anket uygulamasının temel amacı gerek TTK gerek BDS'lerde dış denetim bağlamında yer verilen finansal performans ölçümüne bağımsız denetçilerin ne düzeyde önem verdiğini ortaya koymaktır. Derecelendirme 1- Kesinlikle Katılmıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum olacak şekilde yapılmıştır. Bağımsız denetim ile finansal performans ilişkisi 315 sayılı BDS'de açıkça kurulmuş olduğundan anket yanıtlarının frekans dağılımında yoğunlaşması ve ortalama değerinin 3-Kısmen Katılıyorum düzeyinden daha yüksek seviyede gerçekleşmesi beklenmiştir. Bu durum frekans dağılımı ve ortalama değerler üzerinden incelenmiş olup sonuçlara aşağıda yer verilmiştir.

Anket yanıtlarının frekans dağılımı incelendiğinde 2.10 sayılı "Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletmenin öngörülebilir gelecekte

faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğine ilişkin bilgi verir.” önermesinde en çok 5-Kesinlikle Katılıyorum diğer önermelerde ise en sık 4-Katılıyorum cevabı verildiği tespit edilmiştir. En sık yanıtın 4-Katılıyorum olduğu önermelerde ise ikinci en sık yanıt ağırlıklı olarak 5-Kesinlikle Katılıyorum olmuştur. Özetle 2.10 sorusunda ikinci en sık cevap 4-Katılıyorum olurken diğer önermelerden 6’sında 5-Kesinlikle Katılıyorum, 2’sinde 3-Kısmen Katılıyorum ikinci en sık cevap olmuş 2.7 sayılı önermede ise 5-Kesinlikle Katılıyorum ile 3-Kısmen Katılıyorum cevaplarının frekansı eşit olmuştur.

Önermelerin toplam ve unvan bazında betimsel istatistikleri hesaplanmıştır. Tüm denetçiler hesaba katıldığında en yüksek ortalama değeri 2.10 sayılı önerme alırken (4.229) en düşük ortalama değer 2.3 sayılı önermede görülmüştür (3.757). Unvan bazında bakıldığında denetçilerin yanıtları sonucunda en yüksek ortalama değeri 2.10 sayılı önerme (4.38) alırken sorumlu denetçilerin yanıtları dikkate alındığında en yüksek ortalama değeri 2.9 sayılı önerme almıştır (4,00). Diğer taraftan unvan bazında önemli farklılıklar dikkat çekmektedir. Tüm önermelerde denetçilerin yanıtlarının ortalama değeri sorumlu denetçilerin yanıtlarının ortalamasının üzerinde gerçekleşmiştir.

Bu doğrultuda bağımsız denetçilerin 315 sayılı BDS’de yer alan finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin konu olarak farkında oldukları ve bağımsız denetim bakımından önem düzeyi yüksek bir bileşen olduğunu düşündükleri sonucuna varılmıştır. Diğer taraftan verilen cevaplarda denetçiler ile sorumlu denetçiler arasında farklılıklar bulunduğu gözlenmiş ve söz konusu farklılıkların istatistiksel olarak anlamlılığı araştırılmıştır.

Anket sonuçlarının değerlendirilmesi bakımından doğru yöntemi seçmek amacıyla öncelikle parametrik olma kriterlerini sağlayıp sağlamadığı kontrol edilmiştir. Parametrik testler; normal bir popülasyondan rastgele seçilmiş olma, bağımsız gözleme dayanma, yeterli büyüklükte olma, normal dağılım gösterme ve varyansların yaklaşık olarak eşit olması varsayımlarına dayanmaktadır (Corder ve Foreman, 2009: 12). Parametrik testler, sayılan koşulları taşıyan örneklem için daha güçlü açıklamalar yapılmasına imkân vermekte olduğundan anket yanıtlarının parametrik testler için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığı test edilmiştir.

Anket yanıtlarının normallik kontrolü SPSS isimli istatistik paket programı kullanılarak Kolmogorov-Smirnov yöntemi ile test edilmiş olup yanıtların normal dağılım sergilemediği belirlenmiştir. Parametrik testlerin uygulanabilmesi için tüm varsayımların birlikte gerçekleşmiş olması beklendiğinden anket yanıtları parametrik olmayan testlerden Mann-Whitney U testi ile incelenmiştir. Mann-Whitney U testi, iki ilişkisiz örneklemin karşılaştırılması için kullanılmakta olup içerik itibarıyla örnekleme yer alan gözlem değerleri birleştirilerek bunların farklı değerlerde kümelenip kümelenmediğine göre örneklemelerin farklı olup olmadığını test etmektedir (Corder ve Foreman, 2009: 58).

Anket kapsamında denetçi ve sorumlu denetçilerin yanıtları Mann-Whitney U testi ile test edilerek denetçiler ile sorumlu denetçiler arasında anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığı incelenmiştir. Bağımsız dış denetim bakımından finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin önemine ilişkin yöneltilen on önerme incelenmiş olup aşağıdaki önermelere verilen cevaplarda istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunduğu tespit edilmiştir.

2.2 “Finansal performans ölçümü ve değerlendirme, işletme ve çevresini tanıma bakımından en önemli unsurdur.”

2.3 “Finansal performans ölçümü ve değerlendirme, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok etkilidir.”

2.6 “Finansal performans ölçümü ve değerlendirme, iç kontrolün etkinliğine ilişkin değerlendirme yapılmasına katkı sağlar.”

2.7 “Finansal performans ölçümü ve değerlendirme, muhasebe politikalarının doğrulanmasına katkı sağlar.”

2.10 “Finansal performans ölçümü ve değerlendirme, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğine ilişkin bilgi verir.”

Mann-Whitney U testi sonuçları Tablo 1’de topluca gösterilmiş olup frekans dağılımı ve ortalama değer bakımından farklı sonuçlar bulunmuş olsa da diğer önermelerde denetçiler ile sorumlu denetçiler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 1 : Anket Yanıtlarının Mann Whitney U Yöntemi Analiz Sonuçları

		Mann-Whitney U Test İstatistiği ^a									
	2.1- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, denetçinin işlemini tanımasına katkı sağlar.	2.2- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletme ve çevresini tanıma bakımından en önemli unsurdur.	2.3- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok etkilidir.	2.4- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine katkı sağlar.	2.5- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, iş hayatına ilişkin riskler ile önemli ilişkisinin kurulmasına katkı sağlar.	2.6- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, iç kontrolün etkinliğine ilişkin değerlendirme yapılmasına katkı sağlar.	2.7- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, muhasebe politikalarının doğrulanmasına katkı sağlar.	2.8- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesinin dikkate alınması denetimin güvenirliliğini artırır.	2.9- İşlemlerin hedeflerini gerçekleştirmeye kabiliyeti ile finansal performans arсында ilişki vardır.	2.10- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işleminin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğine ilişkin bilgi verir.	
Mann-Whitney U	392,500	367,500	361,500	390,000	390,000	371,500	370,000	437,500	438,500	373,500	
Wilcoxon W	602,500	577,500	571,500	600,000	600,000	581,500	580,000	647,500	648,500	583,500	
Z	-1,553	-1,817	-1,893	-1,617	-1,547	-1,839	-1,821	-,889	-,882	-1,787	
Asymp. Sig. (2-tailed)**	,121	,069	,058	,106	,122	,066	,069	,374	,378	,074	

a. Gruplama değişikliği: Görev** Yanıtlar 0,90 güven aralığında test edilmiş olup 0,1 değerinin alındığı değerler istatistiksel olarak anlamlı farklılığı işaret etmektedir.

SONUÇ

Bağımsız denetim gerek işletme faaliyetleri bakımından bir doğrulama imkânı sağlaması gerek ilgili taraflara güvenilir bilgi sunulması bakımından ikame edilemez özelliktedir. Gerçekleştirilen denetimlerde finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskinin önlenmesi kritik öneme sahiptir. Bu amaca ulaşmak bakımından bağımsız denetim faaliyeti kapsamında göz önünde bulundurulması gerekli alanlardan birisi de işletmenin finansal performansıdır. BDS 315 işletme çevresinin tanınması yükümlülüğü çerçevesinde işletmenin finansal performansının ölçümü ve değerlendirmesini denetçinin incelemesi gerekli alanlar arasında saymıştır.

Bu doğrultuda denetçi ve sorumlu denetçilerin konuya yaklaşımı değerlendirilerek finansal performans ölçümü ve değerlendirmesine atfedilen önem ortaya konulmuştur. Ankette yer alan önermelere verilen yanıtların frekans dağılımında yoğunlaşmaları ve ortalama değerleri her bir önerme için 3-Kısmen Katılıyorum değerinin üzerinde gerçekleşmiştir. Bu kapsamda işletmenin finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin denetçiler bakımından önem atfedilen bir alan olduğu sonucuna varılmıştır.

Diğer taraftan tüm önermelere, denetçiler sorumlu denetçilere nazaran daha yüksek değer atfetmiştir. Frekans dağılımı ve ortalama değerde görülen bu durumun istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık içerip içermediği kontrol edilmiştir. Anket yanıtları, normal dağılım sergilememesi nedeniyle parametrik olmayan Mann Whitney U testi ile incelenmiştir. Sonuç olarak ankette yer alan 2.2, 2.3, 2.6, 2.7 ve 2.10 sayılı önermelerde, denetçiler ile sorumlu denetçiler arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık saptanmıştır. Bu araştırma konuya ilişkin ilk çalışma olup farklılık bulunup bulunmadığı konusuna odaklanmıştır. Bu nedenle denetçiler ile bağımsız denetçiler arasındaki farklılığın nedenleri araştırılmamış olup ileriki çalışmalarda söz konusu farklılığın ortaya çıkarılmasının bağımsız denetim faaliyetlerinin amaca uygun ve yeterli nitelikte yapılması bakımından önemli çıktılar tespit edilmesine katkı sağlayacağı beklenmektedir.

Ek-1 Yanıtların Frekans Dağılımı

2.1- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, denetçinin işletmeyi tanınmasına katkı sağlar.					
		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde*	Toplam Yüzde
Değer	2,0	1	1,4	1,4	1,4
	3,0	10	14,3	14,3	15,7
	4,0	38	54,3	54,3	70,0
	5,0	21	30,0	30,0	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	
<p>* Eksik veri olmadığı için yüzde ile geçerli yüzde değerleri aynıdır. Diğer tablolarda da benzer durum bulunmakta olup mükerrerlikten kaçınmak adına aynı açıklama diğer tablolar için yapılmamıştır.</p>					
2.2- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletme ve çevresini tanıma bakımından en önemli unsurdur.					
		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	1,0	1	1,4	1,4	1,4
	2,0	4	5,7	5,7	7,1
	3,0	20	28,6	28,6	35,7
	4,0	28	40,0	40,0	75,7
	5,0	17	24,3	24,3	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	
2.3- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok etkilidir.					
		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	1,0	1	1,4	1,4	1,4
	2,0	4	5,7	5,7	7,1
	3,0	23	32,9	32,9	40,0
	4,0	25	35,7	35,7	75,7
	5,0	17	24,3	24,3	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	
2.4- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine katkı sağlar.					
		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	2,0	1	1,4	1,4	1,4
	3,0	12	17,1	17,1	18,6
	4,0	41	58,6	58,6	77,1
	5,0	16	22,9	22,9	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	

2.5- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, iş hayatına ilişkin riskler ile önemli yanlışlık riski ilişkisinin kurulmasını sağlar.

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	1,0	1	1,4	1,4	1,4
	3,0	17	24,3	24,3	25,7
	4,0	34	48,6	48,6	74,3
	5,0	18	25,7	25,7	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	

2.6- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, iç kontrolün etkinliğine ilişkin değerlendirme yapılmasına katkı sağlar.

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	1,0	1	1,4	1,4	1,4
	2,0	4	5,7	5,7	7,1
	3,0	12	17,1	17,1	24,3
	4,0	38	54,3	54,3	78,6
	5,0	15	21,4	21,4	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	

2.7- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, muhasebe politikalarının doğrulanmasına katkı sağlar.

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	2,0	4	5,7	5,7	5,7
	3,0	16	22,9	22,9	28,6
	4,0	34	48,6	48,6	77,1
	5,0	16	22,9	22,9	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	

2.8- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin dikkate alınması denetimin güvenilirliğini artırır.

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	1,0	1	1,4	1,4	1,4
	3,0	14	20,0	20,0	21,4
	4,0	36	51,4	51,4	72,9
	5,0	19	27,1	27,1	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	

2.9- İşletmenin hedeflerini gerçekleştirme kabiliyeti ile finansal performansı arasında ilişki vardır.

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	1,0	1	1,4	1,4	1,4
	2,0	1	1,4	1,4	2,9
	3,0	8	11,4	11,4	14,3
	4,0	36	51,4	51,4	65,7
	5,0	24	34,3	34,3	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	

2.10- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğine ilişkin bilgi verir.

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	1,0	2	2,9	2,9	2,9
	3,0	9	12,9	12,9	15,7
	4,0	28	40,0	40,0	55,7
	5,0	31	44,3	44,3	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	

Ek-2: Görev Bazlı Betimsel İstatistikler

Görev		Statistic	Std. Error	
2.1- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, denetçinin işletmeyi tanımasına katkı sağlar.	Denetçi	Mean	4,220	,0917
		Median	4,000	
		Variance	,420	
		Std. Deviation	,6481	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,900	,1762
		Median	4,000	
		Variance	,621	
		Std. Deviation	,7881	
	Tüm_Denetçiler	Mean	4,129	,084
		Median	4,000	
		Variance	,490	
		Std. Deviation	,7003	

2.2- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletme ve çevresini tanıma bakımından en önemli unsurdur.	Denetçi	Mean	3,940	,1157
		Median	4,000	
		Variance	,670	
		Std. Deviation	,8184	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,450	,2458
		Median	3,000	
		Variance	1,208	
		Std. Deviation	1,0990	
	Tüm_Denetçiler	Mean	3,800	,1107
		Median	4,000	
		Variance	,858	
		Std. Deviation	,9263	
2.3- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok etkilidir.	Denetçi	Mean	3,900	,1317
		Median	4,000	
		Variance	,867	
		Std. Deviation	,9313	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,400	,1974
		Median	3,500	
		Variance	,779	
		Std. Deviation	,8826	
	Tüm_Denetçiler	Mean	3,757	,1123
		Median	4,000	
		Variance	,882	
		Std. Deviation	,9393	
2.4- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine katkı sağlar.	Denetçi	Mean	4,120	,0887
		Median	4,000	
		Variance	,393	
		Std. Deviation	,6273	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,800	,1717
		Median	4,000	
		Variance	,589	
		Std. Deviation	,7678	
	Tüm_Denetçiler	Mean	4,029	,0813
		Median	4,000	
		Variance	,463	
		Std. Deviation	,6804	

2.5- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, iş hayatına ilişkin riskler ile önemli yanlışlık riski ilişkisinin kurulmasını sağlar.	Denetçi	Mean	4,080	,1063
		Median	4,000	
		Variance	,565	
		Std. Deviation	,7516	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,700	,1933
		Median	4,000	
		Variance	,747	
		Std. Deviation	,8645	
	Tüm_Denetçiler	Mean	3,971	,0954
		Median	4,000	
		Variance	,637	
		Std. Deviation	,7980	
2.6- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, iç kontrolün etkinliğine ilişkin değerlendirme yapılmasına katkı sağlar.	Denetçi	Mean	4,020	,1088
		Median	4,000	
		Variance	,591	
		Std. Deviation	,7690	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,550	,2233
		Median	4,000	
		Variance	,997	
		Std. Deviation	,9987	
	Tüm_Denetçiler	Mean	3,886	,1028
		Median	4,000	
		Variance	,740	
		Std. Deviation	,8604	
2.7- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, muhasebe politikalarının doğrulanmasına katkı sağlar.	Denetçi	Mean	4,000	,1143
		Median	4,000	
		Variance	,653	
		Std. Deviation	,8081	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,600	,1835
		Median	4,000	
		Variance	,674	
		Std. Deviation	,8208	
	Tüm_Denetçiler	Mean	3,886	,0987
		Median	4,000	
		Variance	,682	
		Std. Deviation	,8261	

2.8- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin dikkate alınması denetimin güvenilirliğini artırır.	Denetçi	Mean	4,100	,1000
		Median	4,000	
		Variance	,500	
		Std. Deviation	,7071	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,850	,2087
		Median	4,000	
		Variance	,871	
		Std. Deviation	,9333	
	Tüm_Denetçiler	Mean	4,029	,0932
		Median	4,000	
		Variance	,608	
		Std. Deviation	,7797	
2.9- İşletmenin hedeflerini gerçekleştirme kabiliyeti ile finansal performansı arasında ilişki vardır.	Denetçi	Mean	4,220	,1042
		Median	4,000	
		Variance	,542	
		Std. Deviation	,7365	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	4,000	,2052
		Median	4,000	
		Variance	,842	
		Std. Deviation	,9177	
	Tüm_Denetçiler	Mean	4,157	,0947
		Median	4,000	
		Variance	,627	
		Std. Deviation	,7919	
2.10- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğine ilişkin bilgi verir.	Denetçi	Mean	4,380	,0985
		Median	4,500	
		Variance	,485	
		Std. Deviation	,6966	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,850	,2643
		Median	4,000	
		Variance	1,397	
		Std. Deviation	1,1821	
	Tüm_Denetçiler	Mean	4,229	,1061
		Median	4,000	
		Variance	,788	
		Std. Deviation	,8875	

Ek-3: Normallik Testi

Derecelendirme Önergeleri	Görev	Kolmogorov-Smirnov ^a		
		Statistic	df	Sig.
2.1- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, denetçinin işletmeyi tanımaya katkı sağlar.	Denetçi	0,293	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,3	20	0,000
2.2- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletme ve çevresini tanıma bakımından en önemli unsurdur.	Denetçi	0,249	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,209	20	0,022
2.3- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok etkilidir.	Denetçi	0,201	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,252	20	0,002
2.4- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine katkı sağlar.	Denetçi	0,316	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,303	20	0,000
2.5- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, iş hayatına ilişkin riskler ile önemli yanlışlık riski ilişkisinin kurulmasını sağlar.	Denetçi	0,222	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,336	20	0,000
2.6- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, iç kontrolün etkinliğine ilişkin değerlendirme yapılmasına katkı sağlar.	Denetçi	0,29	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,324	20	0,000
2.7- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, muhasebe politikalarının doğrulanmasına katkı sağlar.	Denetçi	0,26	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,287	20	0,000
2.8- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesinin dikkate alınması denetimin güvenilirliğini artırır.	Denetçi	0,256	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,314	20	0,000
2.9- İşletmenin hedeflerini gerçekleştirme kabiliyeti ile finansal performansı arasında ilişki vardır.	Denetçi	0,243	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,35	20	0,000
2.10- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğine ilişkin bilgi verir.	Denetçi	0,313	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,3	20	0,000

a. Lilliefors Significance Correction

KAYNAKÇA

- Acar, Durmuş, Senal, Serpil, Usul, Hayrettin (2011), "Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 22, s. 273-306.
- Akal, Zühal (2005), İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi, Çok Yönlü Performans Göstergeleri, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları No:473.
- Aydın, Gökhan (2009), Marka Değeri ve Finansal Performans, Kısaltılmış Doktora Tezi, İstanbul Sanayi Odası İstanbul Teknik Üniversitesi Doktora / Yüksek Lisans Tezlerine Sanayi Desteği Projesi.
- Cengiz, Selim, Dinç, Yusuf, Güngör, Selim (2017), "Bağımsız Denetim Kalitesinin Finansal Performans Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama", Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:9, Sayı:19, s.171-197.
- Corder, W. Gregory, Foreman, I. Dale (2009), Nonparametric Statistics, A John Wiley & Sons, Inc. Publication. New Jersey, ABD.
- Dal, Seniha, Çalış, Y. Ercan, (2013), Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi, Mali Çözüm, Sayı:118, s.87-106.
- Davidson, Lewis (1975), The Role and Responsibilities of the Auditor: Perspectives, Expectations and Analysis. Unpublished background paper for the Commission on Auditors' Responsibilities.
- DeAngelo, E. Linda (1981), "Auditors Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, Vol:3, No: 3, pp.183-199.
- Demir, Mehmet, Çiçekay, Hatice, Arslan, Öznur, Arslan, Ebuzer (2016), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetçilik Mesleği Hakkındaki Düşünceleri: Van İlinde Bir Araştırma", Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:17, Sayı:1, s.37-56.
- Dezoort, T., Hermanson, D. R. ve Houston R. W. (2003), "Audit Committee Support for Auditors: The Effects of Materiality Justification and Accounting Precision, Journal of Accounting Public Policy", (22), pp.175–199.
- Dölen, Tuğba (2015), "Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin ve Denetimin Bağımsızlığının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi", Cilt: 17, Sayı: 2, Yıl: 2015, s. 175-189.

- Dönmez, Adnan, Ersoy, Ayten (2006), Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, Bilig, Kış/2006, sayı 36, s.69-91.
- Erdoğan, Nurten, Azgın, Nurcan (2019), Denetçilerin Denetim Kalitesine İlişkin Teorik Algıları ve Pratikteki Uygulamalarının Karşılaştırılması, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:56, s.49-62.
- Esendemirli, Ebru (2013), “Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve YMM’lere Yönelik Bir Uygulama”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:15, Sayı:2, s.111-143.
- Healy, M. Paul, Wahlen, M. James (1999), A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standart Setting, Accounting Horizons, Cilt:13, Sayı:4, s.365-383.
- Huguet, David, Gandia, L. Juan (2016), Audit and Earnings Management in Spanish SMEs, Business Research Quarterly Sayı: (2016) 19, s.171-187.
- Inaam, ZZgarni, Khamoussi, Halioui (2016) “Audit Committee Effectiveness, Audit Quality and Earnings Management: A Meta-Analysis”, International Journal of Law and Management, Cilt: 58, Sayı: 2, s.179-196
- Kandemir, Tuğrul, Akdemir, Halim (2013), Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 9, Sayı 20, s.37-55
- Karacaer, Semra, Özek, Pelin (2010), “Denetim Firmasının Büyüklüğü ve Kâr Yönetimi İlişkisi: İMKB Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma”, Journal of Accounting and Finance, Sayı:48, s.60-74.
- Kaya, Uğur, Yazan, Ömer (2017), Kurumsal Sosyal Sorumluluk - Kazanç Yönetimi ve Finansal Performans İlişkisi, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:51, s.15-40.
- Köse, Yasemin, Erdoğan, Sedat (2015), “The Audit Expectations Gap in Turkey”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz/2015 s.193-213.
- Krejcie, V. Robert, Morgan, W. Daryle (1970), Determining Sample Size for Research Activities, Educational and Psychological Measurement, Sayı:30, s.607-610.

- Lin, W. Jerry, Li, F. June, Yang, S. Joon (2006), "The Effect of Audit Committee Performance on Earnings Quality, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 9, pp. 921-933.
- Monroe, S. Gary, Woodliff, R. David (1994), 'An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap: Australian Evidence', *Accounting and Finance*, Vol. 34, No. 1, pp. 47-74.
- Neuman W. Lawrance (2013), *Toplumsal Araştırma Yöntemleri, Nitel ve Nicel Yaklaşımlar 1*, 6. Basım, Yayınodası Toplumbilim Dizisi, Ankara.
- Porter, Brenda (1993), 'An Empirical Study of the Audit Expectation -Performance Gap', *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 93, pp. 49-68.
- Senal, Serpil (2011), *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi.
- Senal, Serpil (2013), "Denetim Beklenti Aralığı ve Tespitine Yönelik Bir Araştırma", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 41, Ocak-Haziran 2013 s. 137-164
- Uluslan, Hikmet, Eren, Elçin, Köylü, Çağrı (2012), "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz 2012, s.11-33.
- Uluslan, Hikmet (2013), "Kapsamlı Kâr (Zarar): Raporlama Yöntemi Tercihleri ve Finansal Performansın Raporlanmasına Etkisi Üzerine Bir Araştırma", *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:14, Sayı:2, s.45-72.
- Uma, Sekaran ve Roger, Bougie (2016) *Methods for Business, A Skill Building Approach*, Seventh Edition, John Wiley & Sons Ltd.
- Yüreğir, H. Oya ve Nakıboğlu, Gülsün (2007), "Performans Ölçümü ve Ölçüm Sistemleri: Genel Bir Bakış", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:16, Sayı:2, s.545-562.