

Bağımsız Denetimde Kalite: Nitel Bir Araştırma

Quality in Independent Audit: A Qualitative Research

Gül Yeşilçelebi¹, Mehtap Altunel²

Öz

Bu araştırmanın amacı, bağımsız denetim kalitesinin artırılması hususunda hangi iyileştirmelerin yapılabileceğinin belirlenmeye çalışılmasıdır. Araştırma kapsamında, uygulayıcı (bağımsız denetçi) bakış açısı ele alınarak, denetim kalitesinin artırılmasına yönelik somut ve uygulanabilir öneriler sunulmaya çalışılmıştır, araştırmanın özgün değerini ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda, bağımsız denetim kuruluşlarında fiilen çalışan denetçi görüşlerinden faydalanılarak, bağımsız denetim kalitesinin nasıl artırılacağına ilişkin nitel bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Görüşmelerden elde edilen verilerin görselleştirilmesi Word Art programı aracılığı ile gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda, bağımsız denetçi görüşleri doğrultusunda bağımsız denetim kalitesini etkileyen unsurlar sırasıyla “denetim ücreti”, “Bağımsız Denetim Standartları”, “müşteri işletmenin tutumu”, “nitelikli bağımsız denetçi”, “denetçi rotasyonu”, “etik ve bağımsızlık”, “denetim süresi”, “Kalite Kontrol Standardı 1” ve “müşteri işletmedeki nitelikli personel” olarak öne çıkmaktadır. Ayrıca, denetim kalitesinin artırılması ve uygulamanın anlaşılabilirliği için Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından mesleki uygulama yönerge ve kılavuzlarının yayınlanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Kalite, Finansal Tablolar, Bağımsız Denetçi, Nitel Araştırma.

Abstract

The purpose of this research is to try to determine what improvements can be made in increasing the quality of independent audit. Within the scope of the research, trying to present concrete and applicable suggestions for increasing the audit quality by considering the practitioner (independent auditor) perspective reveals the original value of the research. In this direction, qualitative research has been carried out on how to increase the quality of independent audit by making use of the opinions of auditors working in independent audit firms. The visualization of the data obtained from the interviews was carried out with the Word Art program. As a result of the research, in line with the opinions of the independent auditors, the factors affecting the independent audit quality are respectively “audit fee”, “International Standards on Auditing”, “attitude of the client enterprise”, “qualified independent auditor”, “auditor rotation”, “ethics and independence”, “audit period”, “Quality Control Standard 1”, and “qualified personnel in the client enterprise”. In addition, it has been concluded that professional practice directives and guides should be published by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA) in order to increase the audit quality and understand the practice.

Keywords: Independent Audit, Quality, Financial Statements, Independent Auditor, Qualitative Research.

Araştırma Makalesi [Research Paper]

JEL Codes: M41, M42, M48

Submitted: 29 / 03 / 2022

Accepted: 17 / 06 / 2022

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Gümüşhane Üniversitesi, Gümüşhane, Türkiye, gyesilcelebi@hotmail.com, Orcid No: <https://orcid.org/> <https://orcid.org/0000-0001-8558-4452>

² Doktora Öğrencisi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, Türkiye, altunelmehtapp@gmail.com, Orcid No: <https://orcid.org/> <https://orcid.org/0000-0003-3149-7753>

Giriş

Finansal tablolardaki bilgilerin doğru ve güvenilir olması, bağımsız denetim süreci ve bağımsız denetim raporunun kaliteli bir şekilde sonuçlanması birbirine bağlı süreçlerdir. Bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörleri müşteri işletme, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler olmak üzere üçe ayırmak mümkündür (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014: 30). Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetinin bizzat uygulayıcısı olması sebebiyle, bu araştırmada kaliteyi etkileyen faktörler açısından sadece bağımsız denetçiler ele alınmıştır. Bu bağlamda, denetçi görüşleri doğrultusunda, bağımsız denetim kalitesinin artırılması hususunda hangi iyileştirmelerin yapılabileceği belirlenmeye çalışılmıştır. Çünkü bağımsız denetimi gerçekleştirirken standartlardaki boşlukları, en iyi standardı uygulayanlar, yani bağımsız denetçilerin bildiği varsayımından yola çıkılarak bu araştırma yapılmaya karar verilmiştir.

Uygulayıcı (bağımsız denetçi) bakış açısı ele alınarak, ortaya somut ve uygulanabilir öneri sunulmasının amaçlanması, araştırmanın özgün değerini ortaya koymaktadır. Bu amaçla, bağımsız denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik olarak yapılan bu araştırma, nitel desende araştırılmıştır.

Bağımsız denetim kalitesinin artırılması hususunda hangi iyileştirmelerin yapılabileceğini belirlemek amacıyla yapılan bu araştırma, yedi bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, finansal raporlama kalitesi ile ilgili kavramlar ortaya konulmuştur. İkinci bölümde, bağımsız denetim kalitesi ile ilgili kavramlar ortaya konulmuştur. Üçüncü bölümde, finansal raporlama ve bağımsız denetim kalitesi arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmıştır. Dördüncü bölümde, ilgili alan yazın incelemesi yapılmıştır. Beşinci bölümde, araştırmanın yöntemi açıklanmıştır. Altıncı bölümde, elde edilen verilerden hareketle bulgular ve yorumlar tespit edilmiştir. Yedinci bölümde ise, araştırma sonucu ve önerilerine yer verilmiştir.

1. Finansal Raporlama Kalitesi

Finansal raporlama, finansal raporları hazırlayanların, finansal karar almalarına yardımcı olacağı beklentisiyle finansal raporları kullanan bilgi kullanıcılarına sağladığı iki taraflı bir işlemdir. Finansal raporların potansiyel kullanıcıları alacaklılar, tedarikçiler, finansal analistler, devlet yetkilileri ve genel olarak işletme taraflarıyla ilgili tüm kişileri kapsayacak şekilde çok çeşitlidir. Finansal raporlarda kalite konusu, önemli etkileri olabilecek ekonomik kararları etkilediği için yalnızca son kullanıcıları değil tüm toplumu ilgilendiren bir konudur. Bu durum çeşitli muhasebe skandalları (Enron, Parmalat vb.) ve bazı finansal kuruluşların çöküşleri (Lehman Brothers, Fortis, AIG vb.) ile sebep olunan ekonomik koşullarla bariz şekilde doğrulanmıştır (Tasios ve Bekiaris, 2012: 58) Finansal raporlama kalitesi ve bağımsız denetim kalitesi arasındaki ilişki ele alınmadan önce finansal raporlama kalitesini etkileyen unsurların ele alınmasının çalışmanın uygulama aşaması için yararlı olacağı düşünülmektedir. Muhasebe alan yazınında birçok çalışma, finansal raporlamanın kalitesini finansal raporlama üzerindeki etkiler yoluyla ölçmektedir. Araştırmalar, finansal raporlamanın kalitesinin birçok farklı etkiyle ilişkili olduğunu göstermektedir (Herath, ve Albarqi, 2017: 6). Durak ve Gürel (2014) tarafından yapılan bir çalışmada, finansal raporlama kalitesini etkileyen unsurlar: “kültür”, “politik sistem”, “finansal piyasaların gelişmişlik düzeyi”, “sosyal ve ekonomik koşullar”, “muhasebe altyapısı ve muhasebe meslek örgütleri”, “rekabet ortamı”, “yasal sistem”, “vergi sistemi”, ve “muhasebe standartları” şeklinde sıralanmaktadır.

- *Kültür*: Kültürün finansal raporlama sistemlerinin gelişiminde etkiye sahip olduğu (Gray, 1988: 13) dolayısıyla bu olayın finansal raporlama kalitesi üzerinde de doğrudan etkiye sahip olduğu söylenebilir. Kültürün muhasebe üzerindeki etkisinin Türkiye çerçevesinde incelenen bir çalışmada muhasebecilerin tutucu eğilimli olduğu ve tekdüze muhasebe uygulamalarına yöneldiğine ulaşılmıştır (Askary vd., 2008: 86). Bunun yanında şeffaflık ve mesleki yargının ön planda olduğu belirtilmiştir.
- *Politik Sistem*: Finansal raporlama kalitesini etkileyen bir diğer unsur politik sistemdir. Politik sistem, işletmeler ile bulunduğu ülkenin mevcut otoritesi arasındaki ilişki finansal raporlama kalitesini etkilemektedir. Chaney vd. (2007) tarafından yapılan çalışmada politikacılar ile bağlantılı olan işletmelerin finansal raporlama kalitesine daha az özen gösterdiği belirtilmektedir.
- *Finansal Piyasaların Gelişmişlik Düzeyi*: Finansal raporlama kalitesi ile sermaye piyasalarının gelişmişlik düzeyi arasında pozitif yönde bir ilişki vardır. Gelişmiş piyasalarda bilgiye olan ihtiyacın artması sonucu yöneticileri finansal raporlarının kalitesini artırmaya yönlendirmektedir.
- *Sosyal ve Ekonomik Koşullar*: Ekonomik koşulları yüksek olan ülkelerde işletmelerin yatırım yapma istediği artacaktır. Bu yatırım yapma isteği kaynak bulma ihtiyacını doğuracağından, işletmeler finansal raporlama kalitelerini artırmaya yöneleceklerdir (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 14).
- *Muhasebe Altyapısı ve Muhasebe Meslek Örgütleri*: Finansal raporlama kalitesini artırmak adına yeni düzenlemelere gidilmesi ve meslek mensuplarının yeni düzenlemeye adaptasyonu hususlarında meslek örgütlerine düşen görevi ifade etmektedir.

- *Rekabet Ortamı:* İşletmenin faaliyetini sürdürdüğü sektörde rekabetin artmasının finansal raporlama kalitesini artıracığı savunulmaktadır.
- *Yasal Sistem:* Yasal sistem, ortak hukuk sistemi ve yasalara dayalı hukuk sistemi olarak ikiye ayrılmaktadır. Ortak hukuk sistemi, ilke bazlı muhasebe uygulamalarını içerirken; yasalara dayalı hukuk sistemi ise kural bazlı muhasebe uygulamaları kabul etmektedir. Bu iki sistemden kaynaklı olarak işletmeler finansman kaynakları da değişmektedir. Ortak hukuk sisteminde işletmeler temel finansman kaynağını sermaye piyasalarını görürken, yasal hukuk sisteminde kredi verenler önceliklidir. Kredi yoluyla finansmanı tercih eden işletmelerin ağırlıklı olduğu ülkelerde finansal raporlar çoğunlukla hükümetin istekleri doğrultusunda ya da vergi matrahının belirlenmesine yönelik olarak hazırlanmaktadır. Bundan ötürü vergi konuları muhasebe üzerinde etkisi artmaktadır. Sermaye piyasası odaklı işletmelerde ise muhasebe piyasasının ihtiyaçlarını karşılamaya odaklı olmasından kaynaklı kurallar vergi alanının dışındadır. Bu durumda iki çeşit muhasebe kural seti ortaya çıkmaktadır: finansal raporlama ağırlıklı ve vergilendirme ağırlıklı.
- *Vergi Sistemi:* Finansal raporlama kalitesini etkileyen diğer bir unsur muhasebe uygulamalarının vergisel bakış açısı ile organize edilmesi ya da yasa yapıcılar tarafından düzenlemelerin vergi odaklı bir yaklaşımı benimsemesidir. Bu bakış açılarına sahip muhasebe uygulamaları işletmelerin finansal raporlama kalitesini düşürücü yönde etki etmektedir. Bunun temel nedeni, finansal raporlama yapılırken bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını karşılamaktan ziyade, vergi otoritelerinin vergi matrahının belirlenmesi yönündeki ihtiyaçlarını karşılama üzerine kurulu olmasıdır.
- *Muhasebe Standartları:* Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ya da Amerikan muhasebe standartlarına göre raporlama yapılmasının işletmelerin finansal raporlama kalitesini artırdığı belirtilmektedir (Herath ve Albarqi, 2017: 8). Christensen vd. (2015) tarafından Almanya'da yapılan bir çalışmaya göre gönüllü olarak IFRS uygulayan işletmelerin, zorunlu olarak uygulayan işletmelere oranla finansal raporlarının kalitesinin daha yüksek olduğu vurgulanmaktadır. Zorunlu şekilde uygulayan işletmeler, Almanya'da 2005 yılına kadar IFRS uygulamasına direnen işletmeler olduğu belirtilmiştir. IFRS'nin ilke bazlı olması itibarıyla daha şeffaf ve daha karşılaştırılabilir raporların ortaya konulmasına imkân vermesine karşın yöneticilerin takdir yetkisini kullanma imkânı vermesi sebebiyle fırsatçı davranışlarda bulunmalarının yolunu açabilir.

Finansal raporlama kalitesi, ekonominin etkin işleyişi için önemli bir ön koşuldur. Finansal raporların kullanıcıları yanıltmadan veya kafalarını karıştırmadan ekonomik karar vermeyi kolaylaştırmak olan temel amaçlarını yerine getirebilmesi için belirli niteliksel özellikleri taşıması gerekmektedir (Tasios ve Bekiaris, 2012: 69). Finansal tabloların kalitesine ilişkin alan yazında net bir tanım bulunmamakla birlikte finansal tabloların kalitesini etkileyen hususların, finansal tablolarının kalitesi ile doğrudan ilişkili olduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda finansal tabloların kalitesini artırmak için bu hususların dikkate alınması yararlı olacaktır.

2. Bağımsız Denetim Kalitesi

En yaygın ve kabul gören tanıma göre, denetim "iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç" olarak ifade edilmektedir (Silvoso, 1972: 18). Bağımsız denetim ise, "bağımsız denetçinin mali tabloların bütün yönleri ile yürürlükteki finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlandığı ve önemli nitelikteki yanlış yansımaların bulunmadığı hususunda yüksek derecede güvence içeren görüş beyan etmesi" şeklinde tanımlanmaktadır (Selimoğlu, 2009: 5).

Denetim kalitesi, DeAngelo (1981) tarafından "denetim hizmetlerinin kalitesi, belirli bir denetçinin hem müşteri işletmenin muhasebe sistemindeki bir ihlali fark etmesi hem de bu ihlali raporlaması için piyasa tarafından değerlendirilen ortak olasılık" olarak tanımlanmaktadır.

Denetim alan yazınına bakıldığında, işletmelerin finansal tablolarının kalitesini garanti eden denetçilere genellikle iki rol atfedilmektedir (Kim vd., 2011: 5-6; Cano ve Sanchez, 2012: 690). İlk olarak, denetim asimetric bilgi problemlerini azaltmaya yardımcı olmakta ve finansal bilgi kullanıcılarına bu bilgilerin güvenilirlik, bütünlük ve kalite gereksinimlerini karşıladığını garanti etmektedir. İkincisi ise, muhasebe bilgilerinin gözden geçirilmesi yoluyla denetçiler, yöneticilerin ve hissedarlarının fırsatçı davranışlarını sınırlamaktadır (Imen ve Aris, 2021: 420). Sonuç olarak, denetim, finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu onaylayarak, bu bilgilere güvence sağlamaktadırlar.

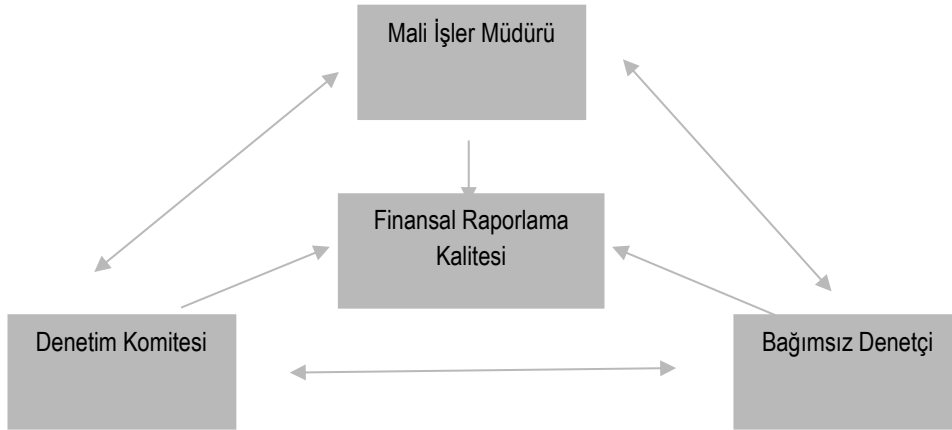
Denetçi görüşü, denetim faaliyetleri çalışmalarının nihai bir sonucudur. Denetçi, denetçi görüşüne ulaşırken "yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini ve düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığını" dikkate almaktadır (KGK, 2019). Denetçi bağımsız denetim raporlarında, olumlu görüş, şartlı görüş (sınırlı

olumlu görüş), olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma verebilir. Olumlu denetim görüşü, finansal bilgileri kullanan çeşitli paydaşlar için bir garanti ve güvence olarak kullanılabilir. Bununla birlikte, olumsuz denetim görüşü, güvenlerini sarsabilecek bir olumsuz bilgiyi temsil edebilir (Moalla, 2018: 469). Bu durumda bağımsız denetçi görüşleri ile finansal tabloların kalitesi arasında bir bağlantı kurulabilir. BDS 705'te bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi halinde, bu görüşün dayanağının açıklanması gerektiği belirtilmiştir (KGK, 2017).

3. Finansal Raporlama Kalitesi ve Bağımsız Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

Finansal raporlama kalitesi ve denetim kalitesi farklı kavramlar olmakla birlikte; finansal raporlama kalitesi, finansal tabloların işletmenin temel ekonomik durumunu ne ölçüde yansıttığını ifade ederken, denetim kalitesi, denetçinin yeterli ve uygun kanıt elde ettiğine dair güvence düzeyini ifade etmektedir. Ayrıca, bu iki kavram farklı olmasına rağmen, finansal raporlama kalitesi ile denetim kalitesinin çoğu zaman iç içe olduğu söylenebilir (Gaynor vd., 2016: 6).

Finansal raporlama sürecinin, mali işler müdürü (Chief Financial Officer-CFO), denetim komitesi ve bağımsız denetçiler olmak üzere üç (ana) katılımcıyı içerdiği söylenebilir. Şekil 1, üç katılımcının birbiri ile olan etkileşimini göstermektedir. Dolayısıyla finansal tabloların kalitesinde bağımsız denetimin kalitesinin doğrudan etkisi bulunduğu söylenebilir. Paydaşlara kamuya açıklanan finansal tabloların hazırlanmasını gözeten mali işler müdürü, hassas seçimlerini denetim komitesi ve bağımsız denetçilerle tartışmaktadır. Ayrıca, denetçiler açıkça denetim komitesine rapor vermektedir. Tüm bu etkileşimler, muhasebe kayıtlarında bazı düzeltmelere yol açabilir ve dolayısıyla finansal raporlama kalitesini etkileyebilir (Allemend, 2017: 6).



Şekil 1. Finansal Raporlama Süreci

Kaynak: Allemend, 2017: 28.

DeAngelo (1981) tarafından denetim kalitesi, müşteri işletmenin muhasebe sisteminde bir ihlal olup olmadığını tespit etme ve ihlali rapor etme şeklinde ifade edilmiştir. Diğer taraftan DeFond ve Zhang (2014) tanımı denetçinin finansal raporlama kalitesini sağlamada oynadığı rolü içerecek şekilde genişletmiştir; “finansal tabloların, işletmenin finansal raporlama sistemine ve doğuştan gelen özelliklerine bağlı olarak, kuruluşun temel ekonomisini doğru bir şekilde yansıttığına dair daha fazla güvence” sağladığı ifade edilmiştir. DeFond ve Zhang (2014) “denetim kalitesinin, finansal raporlama kalitesini garanti eden sürekli bir yapı olduğunu” öne sürmektedir. Dolayısıyla denetim kalitesi ile finansal raporlama kalitesi arasındaki doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişkinin başlıca sebebi denetim kalitesinin finansal raporlama kalitesinin bir bileşeni olmasıdır, çünkü yüksek kalitede yürütülen denetim, finansal raporların güvenilirliğini artırmaktadır. Bu artan güvenilirlik, finansal tabloların kuruluşun temel ekonomisini doğru bir şekilde yansıttığına dair verilen daha fazla güvence ile ortaya çıkmaktadır.

Tasios ve Bekiaris (2012) tarafından finansal raporların kalitesini etkileyen en önemli unsurlar bir işletmenin sermaye piyasasında işlem görmesi, kamu otoritelerince yapılan gözetim ve denetimler, personelin eğitimi, bağımsız denetim kuruluşu ve üyelerinin bağımsızlığı olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla Tasios ve Bekiaris (2012) tarafından yapılan çalışmada da bağımsız denetimin kalitesinin finansal tablo kalitesini etkilediğine ulaşılmaktadır. Bu anlamda bağımsız denetim kalitesinin artırılmasının, buna ilişkin çalışmalar yapılmasının finansal raporlama kalitesine doğrudan etkisi olduğu söylenebilir.

4. Alan Yazın İncelemesi

Finansal raporlama kalitesi ve denetim kalitesi, düzenleyiciler için açık bir öneme sahiptir ve bu nedenle her daim akademik araştırmacıları ilgilendiren bir alan olmuştur (Gaynor vd., 2016: 2). Alan yazın incelendiğinde hem finansal raporlama kalitesine ilişkin hem de bağımsız denetim kalitesine ilişkin yürütülmüş ulusal ve uluslararası birçok çalışmanın varlığı görülmektedir. Özellikle yürütülen çalışmalarda finansal raporlama veya bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerin neler olduğu üzerinde yoğunlaşmıştır. Bununla birlikte, ulusal ve uluslararası alan yazına bakıldığında ise, finansal raporlama kalitesi ile denetim kalitesini bir arada inceleyen çeşitli çalışmaların yapıldığı tespit edilmiştir. Tablo 1’de ulusal ve uluslararası alanda finansal raporlama kalitesi ile denetim kalitesini bir arada ele alan çalışmalar sunulmuştur.

Tablo 1: Finansal Raporlama Kalitesi ile Denetim Kalitesi Üzerine Yapılan Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar

| Yazar Adı (Yıl) | Araştırmanın Amacı | Araştırma Bulguları/Sonuçları |
|--------------------------|--|--|
| Acar (2020) | 2003-2018 dönemleri arasında Türkiye’deki bankaların finansal raporlama kalitesi ile denetim kalitesi arasındaki ilişki araştırılmıştır. | Araştırmada seçilen denetim kalitesi araçlarının finansal raporlama kalitesini artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. |
| Allemand vd. (2017) | Halka açık işletmelerin finansal raporlama sürecine dahil olan kadınların finansal raporlama kalitesini nasıl etkilediği araştırılmıştır. | Kadınların finansal raporlama kalitesini olumlu yönde etkilediklerine ulaşılmıştır. |
| Gaynor vd. (2016) | Çalışmada finansal raporlama kalitesi ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelenmiştir. | Çalışma sonucunda finansal raporlama kalitesi ve denetim kalitesi kavramlarının iç içe geçtiği vurgulanmaktadır. |
| Balsarı ve Varan (2014) | Kaliteli bağımsız denetimi etkileyen faktörler açıklanarak, bu faktörler ile ilişkili tartışmalara yer verilmiştir. | Sonuç olarak, kaliteli denetimin sağlanmasında etkin olan denetçi, denetim firması ve denetim ortamı özellikleri literatürdeki tartışmalara dayanılarak ortaya konulmaya çalışılmıştır. |
| Defond & Zhang (2014) | Denetim kalitesi kavramı ve etkileyen unsurlar ele almak amaçlanmıştır. | Çalışma finansal raporlama kalitesi ile denetim kalitesi ayrılmaz iki kavram olduğunu, denetim kalitesinin işletmelerin doğuştan gelen özelliklerine ve finansal raporlama sistemlerine de bağlı olduğuna ulaşılmıştır. Bu yapıları çözmek için yaygın olarak kullanılan modelleri ortaya konmuştur. |
| Tasios & Bekiaris (2012) | Finansal raporlama bilgilerinin niteliksel özelliklerine dayalı olarak denetçinin finansal raporların kalitesine ilişkin algılarını araştırmayı amaçlanmıştır. | Araştırma sonuçları, denetçilerin finansal raporlama bilgilerinin niteliksel özelliklerini finansal raporların önemli kalite unsurları olarak algıladıklarını göstermektedir. |

İlgili alan yazın incelendiğinde, çalışmalarda belirlenen kalite unsurları üzerinden kaliteyi etkileyen faktörler ve finansal raporlama ile denetim kalitesi arasındaki ilişkinin ölçülmeye çalışıldığı çeşitli sayıda çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Fakat bu çalışmada bağımsız denetçilerin görüşleri ele alınarak uygulayıcı bakış açısı incelenmeye çalışılmıştır.

5. Araştırma Yöntemi

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, bağımsız denetim kalitesinin artırılması hususunda hangi iyileştirmelerin yapılabileceğinin belirlenmeye çalışılmasıdır. Araştırma kapsamında, uygulayıcı (bağımsız denetçi) bakış açısı ele alınarak, denetim kalitesinin artırılmasına yönelik somut ve uygulanabilir öneriler sunulmaya çalışılmıştır.

5.2. Araştırmanın Tasarımı

Bu çalışmada nitel araştırma yaklaşımı tercih edilmiştir. Nitel araştırma deseni, olgubilim (fenomenoloji) çerçevesinde yürütülmüştür. Olgubilim deseni, farkında olunan ancak derinlemesine ve ayrıntılı bir anlayışa sahip olunmayan olgulara odaklanmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2011). Olgubilsel çalışmalar katılımcılar tarafından tanımlanan bir olgu hakkında araştırmacının insan deneyimlerini açığa çıkarmak için uygulanan sorgulama stratejisidir (Creswell, 2007). Bu çalışmada

olgubilimin seçim nedeni; çalışmanın amacı olan bağımsız denetim kalitesi olgusunun farklı katılımcılarda nasıl algılandığı, katılımcıların gerçek tecrübelerine dayanarak derinlemesine anlamaya çalışmaktır. Bu bağlamda, katılımcıların denetim kalitesine ilişkin uygulamada karşılaştıkları tecrübelerini aktarabilmek için araştırmada bu desen kullanılmıştır.

Araştırma kapsamında, bağımsız denetim firmalarında fiilen çalışan denetçi görüşlerinden faydalanılarak, bağımsız denetim kalitesinin nasıl arttırılabileceğine ilişkin nitel bir araştırma tekniği olan yarı yapılandırılmış görüşme tercih edilmiştir. Araştırmada görüşme tekniğinin seçilme amacı, katılımcıların özgün bakış açılarının ortaya konulmasının sağlanmasıdır. Açık uçlu sorular hazırlanarak bağımsız denetçinin daha detaylı bilgi vermesi istenmiştir. Yarı yapılandırılmış görüşme formu araştırmacılar tarafından geliştirilmiştir. İlgili literatürden³ yararlanılarak, araştırmacılar tarafından hazırlanan açık uçlu sorular uzman görüşü alındıktan sonra, görüşmenin sınırları belirlenmiş ve soruların son şekli verilmiştir. Hazırlanan form bağımsız denetçilere yöneltilerek denetçilerin görüşleri alınmıştır. Görüşme formunda toplam 15 soru yer almaktadır. Bunların yedi tanesi tanımlayıcı bilgilerle, kalan sekiz tanesi de bağımsız denetim kalitesi ile ilgilidir. Araştırma kapsamında, bağımsız denetim firmalarında fiilen çalışan bağımsız denetçilerle yüz yüze, internet tabanlı veya e-posta yoluyla görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetçilerden alınan cevaplar, nitel veri analizi ile çözümlenmiştir.

5.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırma kapsamını, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşuna kayıtlı olarak fiilen denetçilik yapan ve bu araştırmaya katılmayı kabul eden bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Nitel araştırma yöntemlerinin ve tekniklerinin kullanıldığı çalışmalarda, araştırma genellikle küçük bir örneklem üzerinde gerçekleştirilmektedir. Hatta örneklem amaçlı bir biçimde seçilmiş ise, bir (n=1) kişi de olabilmektedir. Araştırma konusunu destekler nitelikte amaçlı bir biçimde seçilen örnekleme hedef, çalışılan konu ile ilgili olarak daha fazla bilgi sunacak kişileri seçmenin temel amaç olduğu ve sayı konusunda esnek olunabileceğini belirtilmektedir (Patton, 2014). Bu noktada, nitel olarak gerçekleştirilen araştırmalarda sayıdan çok konu hakkında bilgi sahibi kişilerin verdikleri cevapların doyuruculuğu önem arz etmektedir. Bu kapsamda, araştırmaya katılan yedi bağımsız denetçinin görüşleri ifade edilmiştir. Araştırmaya katılmayı kabul eden bağımsız denetçiler, halka açık olmayan işletmeleri denetlediklerini beyan etmiştir. Dolayısı ile halka açık işletmeleri denetleyen denetçiler araştırmaya katılmadıkları için, bu durum araştırmanın bir kısıtını oluşturmaktadır. Ayrıca, bağımsız denetim kalitesini etkileyen birçok faktör olmasına karşın, bu araştırmada sadece bağımsız denetçilerin görüşleri ele alınmıştır. Araştırmanın bir diğer kısıtını, sadece araştırmaya katılan yedi bağımsız denetçinin görüşlerini yansıtması ve genelleme yapılamayacağı oluşturmaktadır.

5.4. Verilerin Analizi

Bağımsız denetçilerle gerçekleştirilen yarı yapılandırılmış görüşmeler, nitel veri analizi ile çözümlenmiştir. Bu kapsamda, gerçekleştirilen görüşmelerin çözümlenmesi yapılarak yazıya geçirilmiştir. Elde edilen veriler betimsel analiz ve içerik analizine tabi tutulmuştur. İlk olarak, görüşmeler sonucu elde edilen verilerin özgünlüğünün ve geçerliliğinin sağlanması için, katılımcıların ifadeleri doğrudan alıntı yapılarak görüşleri sunulmuştur. Daha sonra bazı veriler araştırmacılar tarafından, kategorize edilerek kelime bulutu şeklinde görselleştirilmiş ve yorumlamaları yapılmıştır. Araştırmada görselleştirme için kullanılan kelime bulutu Word Art programı aracılığı ile oluşturulmuştur. Araştırmaya katılan yedi bağımsız denetçinin görüşleri doğrultusunda elde edilen görüşler yansıtılmıştır.

6. Bulgular ve Yorum

Bu bölümde öncelikle, araştırmaya katılan bağımsız denetçilere ilişkin genel bilgilendirmelere yer verilmiştir. Sonrasında ise, görüşme formunun ikinci bölümünde yer alan açık uçlu soruları yanıtlayan bağımsız denetçilerin görüşlerine ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır. Tablo 2’de araştırmaya katılan bağımsız denetçilerle ilgili tanımlayıcı bilgiler verilmiştir.

Tablo 2: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçiler ile İlgili Tanımlayıcı Bilgiler

| | K1 | K2 | K3 | K4 | K5 | K6 | K7 |
|--|---------|---------|----------|---------|----------|----------|----------|
| Eğitim durumu | YL | Lisans | Lisans | Doktora | Lisans | Lisans | YL |
| Unvan | YMM, BD | YMM, BD | SMMM, BD | YMM, BD | SMMM, BD | SMMM, BD | SMMM, BD |
| Mesleki deneyim (yıl) | 38 yıl | 30 yıl | 30 yıl | 24 yıl | 23 yıl | 23 yıl | 24 yıl |
| Fiilen bağımsız denetçilik yaptığı yıl | 7 yıl | 7 yıl | 26 yıl | 7 yıl | 3 yıl | 3 yıl | 5 yıl |

³ Araştırma kapsamında incelenen çalışmalar ve kaynakçada belirtilen kaynaklardan yararlanılmıştır.

| Bağlı denetim yapısı | bulunduğu firmasının yapısı | Yerel | Yerel | Yerel | Yerel | Yerel | Yerel | Yerel |
|--|-----------------------------|---|-------------------------------|---|-------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|---------------------------------------|
| Müşteri işletmelerin yapısı | işletmelerin yapısı | Halka açık olmayan işletmeler, aralarında büyük işletmeler olsa da çoğu orta ölçekli işletmeler | Halka açık olmayan işletmeler | Halka açık olmayan, Büyük ve Orta Ölçekli BOBİ statüsündeki işletmeler | Halka açık olmayan işletmeler | Halka açık olmayan işletmeler | Halka açık olmayan işletmeler, BOBİ | Halka açık olmayan işletmeler |
| Müşteri işletmelerin çoğunlukla faaliyet gösterdiği sektör | | İmalat | Tekstil, perakende, ticaret | İmalat (bisiklet, beyaz eşya, tekstil imalatları), ticaret (otomobil, alkollü ve soft içecek, tütün mamulleri) ve hizmet (turizm) | Yan sanayi, imalat | Kuyumculuk, imalat, toptan, ihracat | - | Deri, beton, metal üretim işletmeleri |

Tablo 2'den anlaşılacağı üzere, araştırma toplam yedi bağımsız denetçi ile gerçekleştirilmiştir. Katılımcıların bilgilerinin gizli tutulması gereği K1-K7 arasında kodlanmıştır. Katılımcılardan dördü lisans mezunu olup, ikisi yüksek lisans, biri de doktora mezunudur. Katılımcıların dördü SMMM unvanına sahipken, diğer üçü ise YMM unvanına sahiptir. Katılımcıların mesleki deneyimleri 23 ile 38 yıl arasında değişmektedir. Araştırmaya katılanların hepsi yerel bir denetim kuruluşuna bağlı olarak fiilen bağımsız denetçilik yapmaktadır. Ayrıca, katılımcıların tamamı halka açık olmayan işletmeleri denetlemektedirler. Bağımsız denetim hizmeti sunulan müşteri işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörler, imalat, ticaret ve hizmet sektörleridir.

Bağımsız denetçilerle gerçekleştirilen görüşme sonucu elde edilen ifadeler aşağıdaki şekilde özetlenmektedir.

Soru 1. Sizce bağımsız denetim kalitesini etkileyen en önemli unsur (BDS, etik, muhasebe standartları, müşteri işletmenin tutumu, denetçi ücreti, denetim saati, denetçi rotasyonu vb.) nedir? Neden?

Bağımsız denetim kalitesini etkileyen en önemli unsurun ne olduğu konusunda katılımcıların verdikleri cevaplar Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3: Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Unsurlara İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri

| |
|---|
| K1-"...Müşteri işletmelerde TFRS dönüşümünü yapacak kalitede personeller yok. Yapılan bağımsız denetim raporlarının neye yarayacağı sorusu yanında fayda/maliyet karşılaştırması neticesinde ücret sorun oluyor." |
| K2-"...Bağımsız Denetim Standartlarının (BDS) yerel dil ile anlaşılabilir olması kaliteyi arttıracaktır. Aynı zamanda BOBİ FRS dışındaki standartlar asıl kaynaktan doğrudan çeviri yapıldığı için anlaşılır değil ve bu denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir. Tam tasdik kapsamındaki işletmeler bağımsız denetimi, ek mali yük olarak görmektedir. Bunun yanı sıra bağımsız denetimin mecburi kılınması nedeniyle işletmeleri (KAYIK hariç) bağımsız denetime yönlendirmekte fakat bağımsız denetimin süreci ve sonuçları firma yönetimlerini yeterince ilgilendirmemektedir. Denetçi ücretleri, saat ücreti ve asgari denetim süresine göre belirlenmek istenmekte bu da denetimin kalitesini büyük ölçüde etkilemektedir. İşletmelerde işlem hacmi ve risk durumlarına göre ayrılan denetim saatleri farklılık göstermekte iç kontrol sistemi olmayan ve riski yüksek firmalarda daha fazla zaman ayrılmaktadır. Denetçi rotasyonu, müşteri işletme-bağımsız denetçi ilişkileri yönünden bağımsız denetimde zaaf yaratmasının önüne geçmesi açısından yararlıdır." |
| K3-"...Bağımsız denetimi etkileyen en önemli unsur, nitelikli personelin olmayışıdır. Mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere bir yasa ile tanınan bağımsız denetçi olma hakkı ile, denetim kavramını içselleştirememiş meslek mensuplarının var olmasına neden olmaktadır. Vergi mevzuatında finansal tabloların faydalanıcısı öncelikle devlettir ve finansal tablolar vergi kanunlarına uygun düzenlenir. Bağımsız denetimde ise raporlanan finansal tabloların faydalanıcıları, firmanın gerçek durumunu anlamak isteyen yönetim dışındaki ortaklar, bankalar, firma ile ticaret yapan diğer paydaşlardır. Finansal tablolar da bu husus doğrultusunda, ticaret kanunu kapsamında "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" dikkate alınarak hazırlanır. Denetçilerin bu bilinçle finansal tabloları raporlaması ve raporunda yorumlaması gerekmektedir. Bağımsız denetimin kalitesi için öncelikle bu tutumun yerleştirilmesi gerekir." |
| K4-"...Bunların hepsi etkiliyor önem sırasına göre: bağımsız denetim standartları, etik ve bağımsızlık, KKS-1, müşteri işletme yönetiminin dürüstlüğü. Denetim üç boyutlu iştir (denetim firması hizmet sunan taraf, hizmeti yerine getiren yetkin kişiler ve |

| |
|--|
| sunulan denetim işi) bunlar kalite güvencesi oluşturması sağlamalıdır. Bağımsız denetçilerin KKS-1, etik ilkeler, BDS 220 ve bağımsız denetim standartlarına harfiyen uyması ve tam anlamıyla denetim prosedürlerini uygulamaları, mesleki yargı, şüphesini denetim işine taşımalarını sağlarken diğer taraftan müşteri işletme eğer dürüst değilse denetimin yürütülmesinde engeller/sınırlamalar koyabiliyor (Kanıt toplanması engeli gibi). İşletmenin dürüst olması denetçinin kalitesini etkileyecektir. Bu nedenle bu dört unsur denetim kalitesini ortaya çıkaran unsurlar olarak düşünüyorum.” |
| K5-“...Denetim rotasyonunun etkin olması ve süresinin 7 yıldan daha düşük yıla indirilmesi. Denetim ücretlerinin KKG'ya yatırılması denetçi ile işletme arasında ücretle ilgili diyalogda bulunulmaması.” |
| K6-“...BDS'ler denetim için rehber olmaktadır.” |
| K7-“...Denetim kalitesini etkileyen en önemli unsur etik ilke ve bağımsızlık standartları bağlamında özellikle denetçi ücreti olmaktadır. Zira müşterilerimizden rekabet koşullarını hayli zorlayacak ücret teklifleri gelmekte ve buna ilişkin görüşmeler haliyle çok yoğun pazarlıkların yaşandığı ek danışma ihtiyaçlarının dile getirildiği (ek olarak YMM hizmeti vs.) pazarlıklar haline dönüşmektedir.” |

Denetçi görüşleri doğrultusunda bağımsız denetim kalitesini etkileyen unsurlar ve frekansları Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4: Denetçi Görüşleri Doğrultusunda Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Unsurlar ve Frekans Sıklıkları

| Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Unsurlar | Frekans |
|--|---------|
| Denetim ücreti | 4 |
| Bağımsız Denetim Standartları | 4 |
| Müşteri işletmenin tutumu | 2 |
| Nitelikli bağımsız denetçi | 2 |
| Denetçi rotasyonu | 2 |
| Etik ve bağımsızlık | 2 |
| Denetim süresi | 1 |
| Kalite Kontrol Standardı 1 | 1 |
| Müşteri işletmedeki nitelikli personel | 1 |
| Toplam | 19 |

Tablo 4'te görüldüğü üzere, bağımsız denetim kalitesini etkileyen unsurlar dokuz başlık altında kodlanmıştır ve dokuz unsurun sıklıkları belirlenerek, frekans tablosu hazırlanmıştır. Kategorize edilen bağımsız denetim kalitesi unsurları ve frekansları kelime bulutu oluşturulmasında kullanılmıştır. Şekil 2'de bağımsız denetçi görüşleri doğrultusunda bağımsız denetim kalitesini etkileyen unsurlar kelime bulutu ile görselleştirilmiştir.



Şekil 2: Bağımsız Denetçi Görüşleri Doğrultusunda Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Unsurlara İlişkin Kelime Bulutu

Şekil 2'de bağımsız denetçi görüşleri doğrultusunda bağımsız denetim kalitesini etkileyen unsurlar sırasıyla “denetim ücreti”, “Bağımsız Denetim Standartları”, “müşteri işletmenin tutumu”, “nitelikli bağımsız denetçi”, “denetçi rotasyonu”, “etik ve bağımsızlık”, “denetim süresi”, “Kalite Kontrol Standardı 1” ve “müşteri işletmedeki nitelikli personel” olarak öne çıkmaktadır.

Soru 2. Denetim süresince müşteri işletmede ortalama ne kadar zaman geçiyorsunuz? Bu süreyi denetim kalitesi ile ilişkilendirebilir misiniz?

Denetim süresince müşteri işletmede ortalama ne kadar zaman geçirdikleri ve bu sürenin denetim kalitesi ile ilişkilendirilmesi konusunda katılımcıların verdikleri cevaplar Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5: Denetim Süresine İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri

| |
|---|
| K1-"...Salt zaman olarak sözleşmedeki asgari süreye mutlaka uyuyoruz." |
| K2-"...Bağımsız denetim süreci içinde işletmelerde denetim sözleşmesinde yazılı sürenin ötesinde ortalama ayda 1 ya da 2 defa zaman geçirmekteyim, bu süre maddi doğrulama ve kontrol testleri açısından ve bazı süreçlerin incelenmesinde sağlıklı tespitlere izin vermektedir." |
| K3-"...İşletmenin bağlı olduğu sektöre, iş hacmine, işletme personelinin yetkinliğine, işletmenin kurumsallığına, üst yönetimin denetime bakış açısına bağlı olarak değişmektedir. Müşteri işletmelerimiz "Büyük ve Orta Boy İşletmeler" ve "Küçük İşletmeler" olduğundan bu süre 96 saat ile 130 saat arasında değişmektedir." |
| K4-"...Ortalama olarak, iç kontrol sisteminde çok yüksek kontrol riski ölçmüyorsam eğer bir denetim 7 ile 8 haftalık bir süreyi kapsıyor (denetim ekibi olarak). Denetim ekibindeki her kişinin harcadığı süre farklıdır. Ben halka açık olmayan işletmeleri denetlediğim ve Türkiye'de işletmelerin aile şirketleri olması ve iç kontrol sistemlerinin yeterince etkin çalıştırılmıyor olmasından dolayı genellikle ekip ile bir müşteriye 150 ile 200 arasında denetim saati harcıyoruz." |
| K5-"... Denetim süresi firmadan firmaya değişmekle birlikte şirkette iç denetim olup olmaması süreyi kısaltır." |
| K6-"...Haftada aralıklı 2-5 saat arası. Kesinlikle denetim çalışmasının kalitesini etkiler." |
| K7-"...Denetime başladıktan itibaren, denetim sonlanana kadar her ay en az 8 saat. Müşteri bu sürenin daha artmasını isteyebiliyor. Hileye ilişkin (çalışan hilelerine karşı) üst yönetim kendisi tedbirleri almak yerine denetçiden çok yoğun (risk tabanlı denetime pek uygun olmayacak şekilde yoğun mesai harcanmasını neredeyse her evrakın tek tek incelenmesi) isteyebiliyor." |

Katılımcıların görüşleri doğrultusunda, işletmenin yapısı ve büyüklüğüne göre denetim süresinin değiştiği, denetçilerin ortalama yasal çerçevenin belirttiği denetim süresinin altına düşmediği söylenebilir.

Soru 3. Bağımsız denetim yaparken uygulama sırasında karşılaştığınız manipülasyonlar nelerdir? Bunun nedeni sizce ne olabilir?

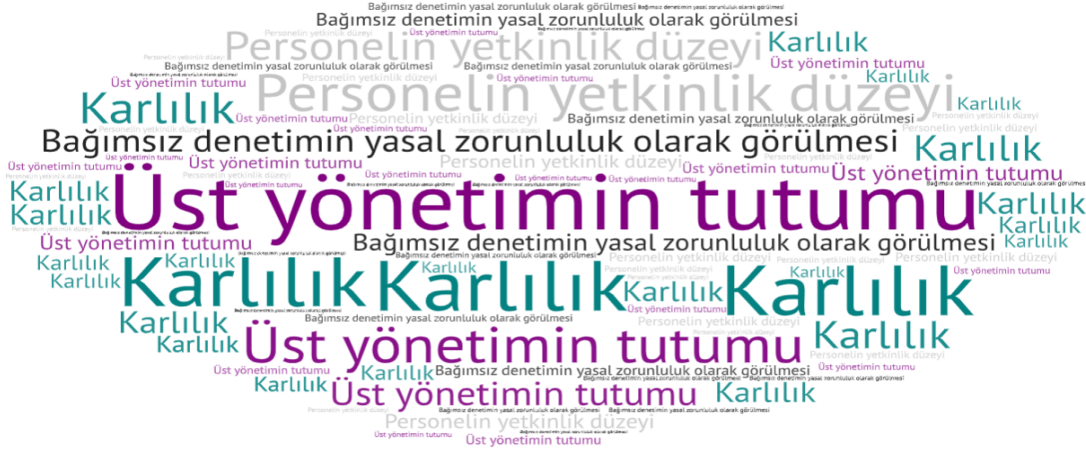
Bağımsız denetim yaparken uygulama sırasında karşılaşılan manipülasyonlar ve bunların nedenlerinin neler olabileceği konusunda katılımcıların verdikleri cevaplar Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6: Bağımsız Denetim Sırasında Karşılaşılan Manipülasyonlara İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri

| |
|--|
| K1-"...Özellikle orta ölçekli firmaların aile işletmesi ve tek patron olmasından kaynaklı iç kontrol sistemi ve karlılık konusunda manipülasyon yapıldığına rastlanabilir." |
| K2-"...Bağımsız denetim yaptığımız firmalar, aynı zamanda uzun süredir tarafımdan tam tasdik kapsamında denetlendiği için herhangi bir manipülasyon yapılmasına rastlamadığımı ifade ederim." |
| K3-"...Bağımsız denetim sırasında firma üst yönetimin denetime bakış açısı ve firmadaki ilgili personelin yetkinlik düzeyine göre karşılaştığımız manipülasyonlar mevcuttur." |
| K4-"...Manipülasyon demeyelim, denetim çalışmasına sınırlamalar getirilmeye çalışılıyor. Kanıt toplama aşamasında müşteri işletme biz toplayalım size yardımcı olalım şeklinde sınırlama var. Bağımsız denetçiyi müşteri işletme, işletmeye sokmak istemiyor. Örneğin, doğrulama mektubu alınacak müşteri işletme biz yapalım size gönderelim şeklinde yaklaşıyor. Bu durumun nedeni de işletme yönetimi ve mali işler koordinatörünün bağımsız denetim hakkındaki bilgi yetersizliğidir. Müşteri işletmenin yasa dışı işlemleri örtmek için kanıt toplamayı engellemek istediği durumda denetimden çekildik. Büyük ölçüde işletme yönetiminin tutumu etkiliyor. İşletmeler bağımsız denetimi sadece yasal zorunluluktan kaynaklı bir faaliyet olarak görmektedir. Müşteri işletme denetim çıktılarını nerde kullanacağını bilmiyor." |
| K5-"...Verilerin zamanında teslim edilmemesi, bilgilerin saklanması, şirketler tarafından bağımsız denetimi gereksiz görüp yapılan çalışmaların zaman alıcı ve uğraştırıcı olarak görülmesi sebebiyle gerekli titizliğin, özverinin gösterilmemesi, çünkü çoğu şirket aile şirketi olduğundan bağımsız denetime neden tabi olduğunu sorguluyor." |
| K6-"...İşletme yönetiminden ve yetkili personelden bilgi ve belge akışında sorunlar çıkması. Bu durumun nedeni ortakların tutumu ve menfaatleri ile çelişmesidir." |
| K7-"...Özellikle sayım sırasında olmayan malların sayıma katılmak istenmesi veya tam tersi var olan malların gizlenmesi. İşletme varlıkları üstündeki üçüncü şahıs haklarının dipnotlarda da açıklanmasını engelleyecek bilgi gizlenmesi. Özellikle hatır senetlerinin kullanımından kaynaklanan kayıt problemlerinin olması. Amortisman kayıtlarında hatalar (uygun amortisman süresinin belirlenmesi yerine vergi otoritesinin belirlediği esaslara uymak). Bunların temelinde müşterilerin bağımsız denetimi, vergi denetimi ile karıştırmak, bağımsız denetim kapsamını ve bağımsız denetçinin görevleri ve sorumlulukları ve hatta kendi sorumlulukları hakkında yeterince bilgi sahibi olmamak gibi saikler var. Şunu da belirtmek isterim ki; çalışan hilelerinden çekinen yönetimin ironik bir şekilde kreditorlere karşı firmayı daha karlı gösterme çabalarına şahit olduk." |

Katılımcılar tarafından verilen cevaplara göre, denetim sürecinde karşılaşılan temel sınırlama olarak, müşteri işletmenin kanıt toplanmasına engel olması ifade edilmektedir. Denetçi görüşleri doğrultusunda, bağımsız denetim yaparken uygulama sırasında karşılaşılan manipülasyonların nedenleri ve frekansları; üst yönetimin tutumu (6), bağımsız denetimin yasal zorunluluk olarak görülmesi (3), karlılık (2) ve personelin yetkinlik düzeyi (1) olmak üzere dört başlıkta toplanmıştır.

Şekil 3'te bağımsız denetçi görüşleri doğrultusunda denetim sırasında karşılaşılan manipülasyonların nedenleri kelime bulutu ile görselleştirilmiştir.



Şekil 3: Bağımsız Denetim Sırasında Karşılaşılan Manipülasyonların Nedenlerine İlişkin Kelime Bulutu

Soru 4. Sizce daha çok hangi muhasebe uygulamalarından (veya muhasebe standartlarından) kaynaklı manipülasyonlar yapılmaktadır? Bu durum standarttaki hangi açıktan kaynaklanmaktadır? Bu açık, standartta nasıl bir düzenleme yapılırsa, giderilebilir?

Daha çok hangi muhasebe uygulamalarından (veya muhasebe standartlarından) kaynaklı manipülasyonların yapıldığı, bu durum standarttaki hangi açıktan kaynaklandığı ve bu açığın standartta nasıl bir düzenleme yapılırsa giderilebileceği konusunda katılımcıların verdikleri cevaplar Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7. Daha Çok Hangi Muhasebe Uygulamalarından Kaynaklı Manipülasyonların Yapıldığına İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri

| |
|---|
| K1-"...Tamamen iç kontrol sisteminin yeterli manada kurulup işlemlenemesinden kaynaklanmaktadır. Hile denetimi ile sorunlar azaltılabilir." |
| K2-"...Yayınlanan muhasebe standartları çoğunlukla tahmine dayalı tespitler içermesi manipülasyonu kolaylaştırmaktadır. Yapılan subjektif tahminlerin detaylı ve anlaşılır şekilde açıklanması talep edilmelidir." |
| K4-"...Manipülasyon demeyelim, bunlar ülkemizde yanlış veya eksik öğrenmenin sonucu. VUK'da Maliye Bakanlığı birçok şeyi isteğe bırakmış (amortisman, karşılık ayırma, yeniden değerlendirme yapma vb.) ve muhasebeciler bunları yapmamayı tercih ediyorlar. Fakat diğer taraftan ben bağımsız denetçi olarak BOBİ FRS uygulayıcısıyım, yani BOBİ FRS üzerinden dönüştürülmüş mali tabloları denetliyorum. Yukarıdaki sayılanlar bende isteğe bağlı değil. Bundan kaynaklı muhasebe uygulamalarında tek bir dil olması lazım. TDHP, BOBİ FRS ile uyumlaştırılmalıdır. Maliye Bakanlığı yasa koyucu olarak bu uygulamaları isteğe bağlı değil de zorunlu hale getirmesi lazım. Bu sayede bu çok çeşitli uygulamalar ortadan kalkacaktır. Ayrıca kalite için muhasebecilerin aldığı müşteri sayısı sınırlı tutulmalıdır. Meslek her haliyle yeniden düzenlenerek uluslararası normlara yaklaştırılmalıdır. Çünkü muhasebedeki eksikler denetime de yansıyor." |
| K5-"...Stoklar standardı, çoğu firma mali af teşviklerden dolayı stok affına gitmektedir, firmaların stokları BD tarafından sayılmaktadır, bunun yerine alanında uzman kuruluşlara sayım yaptırma zorunluluğu getirilmesi standardı daha anlamlı hale getirecektir, böyle bir zorunluluk olmadığından üçüncü kuruluşlara sayım yaptırılması şirketlere maddi külfet olarak görülmektedir. Buradan çıkacak olan sonuç gerçekten büyük olan uluslararası olan firmaların BD tabi tutulmasıdır." |
| K6-"...İç kontrol ve iç denetim etkin hale getirilmelidir. Kurumsal firmalarda iç denetim etkinliği ile sorun azaltılabilir veya giderilebilir." |
| K7-"...Daha çok stok, ticari alacak ve borçlar ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin manipülasyonlar olabiliyor. Standartların atıflarla dolu oluşu, anlamayı ve anlatmayı zorlamakla birlikte, asıl problemin standartlara göre kayıt yapılmamasından, dolayısı ile ister hata ister hile ile işletme üst yönetimlerinin pek de bilgisi olmadıkları bu konuda deneyimsiz ve eğitimsiz muhasebecilerle standartlara uyum sağlamaya çalışmasını (bu konuda muhasebecilerin çoğunun standartlara uyum talebinin angarya olarak görülmesinden de bahsetmek gerekecektir) görüyorum. Türkiye muhasebe kültür yapısına uygun bir dille ve mümkün olduğunca daha az atıfa yer vererek, gerekirse atıf koyma yerine (tekrara düşülse dahi) buralara o prensipleri yeniden yazarak iyileşme sağlanabilir. Türkiye'de muhasebecilerin kural tabanlı olmaktan prensip tabanlı olmaya geçişinin alışkanlıkları değiştirmekten ve önyargıları kırmaktan geçtiğini düşünüyorum." |

Katılımcıların görüşleri değerlendirildiğinde, müşteri işletme ve denetçi tarafından bakıldığında, muhasebe uygulamalarının çeşitliliği ve müşteri işletme tarafından ihtiyarı olması temel sorun olarak görülmektedir. Bu duruma temel çözüm olarak, yasa koyucular tarafından düzenlemelerin yapılması önerilmektedir. Ayrıca, katılımcılar kuruluşlardaki

manipülasyonların iç kontrol sisteminin etkin işlemesi, iç denetim ve hile denetiminin yapılması ile azalacağını düşünmektedirler.

Denetçi görüşleri doğrultusunda, bağımsız denetim sırasında karşılaşılan manipülasyonların azaltılması için yapılabilecekler ve frekansları; standartlarda yasal düzenleme yapılması gerektiği (4), iç kontrol sisteminin etkinliği (2), iç denetim (1) ve hile denetimi (1) olmak üzere dört başlıkta toplanmıştır. Şekil 4'te bağımsız denetçi görüşleri doğrultusunda denetim sırasında karşılaşılan manipülasyonların azaltılmasına ilişkin yapılabilecekler kelime bulutu ile görselleştirilmiştir.



Şekil 4: Bağımsız Denetim Sırasında Karşılaşılan Manipülasyonların Azaltılmasına İlişkin Kelime Bulutu

Soru 5. Türkiye'de bağımsız denetim için oluşturulmuş yasal çerçevenin yeterli olduğunu düşünüyor musunuz? Neden?

Türkiye'de bağımsız denetim için oluşturulmuş yasal çerçevenin yeterli olup olmadığını düşünülmesi konusunda katılımcıların verdikleri cevaplar Tablo 8'de sunulmuştur.

Tablo 8: Türkiye'de Bağımsız Denetim İçin Oluşturulmuş Yasal Çerçevenin Yeterli Olup Olmadığına İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri

| |
|--|
| K1-"...Yasal çerçeve yeterli olsa da paydaşların da bu sisteme katkı sağlamasını kolaylaştıracak ek önlemler alınmalıdır. Örneğin, şirketin avukatından bilgi eksik alınmakta veya hiç alınmamaktadır. Bağımsız denetim kapsamındaki firmalarda muhasebe müdürünün hem SMMM hem de BD belgesine sahip olması aranmalıdır." |
| K2-"...Türkiye'de bağımsız denetim için oluşturulmuş yasal çerçeve yeterli değildir. Çünkü Maliye Bakanlığı tasdik işlemlerinde (tam tasdik vb.) denetim esaslarını SMMM ve YMM Tebliği bazında objektifliği sağlamak açısından yayınlamışken, KGK yönetimi sadece muhasebe ve denetim standartlarını uluslararası alanda konu ile ilgili otoritelerin açıklamaları dışında ayrıntılı biçimde (rapor formatları, çalışma kağıtları, risk analizleri, denetim plan ve programları gibi) konularda sessiz kalmakta ve bu konuları bağımsız denetçinin inisiyatifine bırakmaktadır." |
| K3-"...Yasal çerçeve ve mevzuatın uygun olduğunu düşünüyorum. Ancak bu yasal çerçeveyi uygulama konusunda hem firmalarımız hem de bağımsız denetçilerimiz çok yetersizdir. Bunda bağımsız denetim ücretlerinin azlığı ve firmalardaki yönetim kadrosunun bağımsız denetime bakışı öncelikli sorundur." |
| K4-"...Bağımsız denetim yönetmeliği gayet güzel, uluslararası normlarla aynı. KGK bağımsız denetim konusunda uluslararası normları ülkemize taşımakta çok başarılı. Bu çerçevede yasal mevzuat doğru. Fakat bir eksik şu ki bağımsız denetim daha fazla şirketi kapsamalı, bağımsız denetimin önemi sanayi odalarında, ticaret odalarında TOBB de yani denetimin paydaşı olan özellikle şirket sahiplerinin kurumları olan bu yerlerde daha fazla dile getirilmeli. Şirketlerdeki iç kontrol sistemi ve iç denetim mekanizmalarının kurulmasına yönelik yasal düzenlemeler yapılmalı ve desteklenmeli. Tabi bunları KGK, Ticaret Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı ile çalışarak yapmalıdır." |
| K5-"...Yasal çerçevesinin çok geniş olduğunu düşünüyorum" |
| K6-"...Yeterli diye düşünüyorum." |
| K7-"...Yasal çerçeve yeterli değildir. Vergi yasalarının özellikle Vergi Usul Kanununun TTK ile belirlenmiş kurallara yaklaşmasının yanı sıra artık kayıt tutma işinin ve VUK özellikle değerlendirme hükümlerinin standartlarla uyumlu hale gelmesi şarttır. Aksi takdirde bağımsız denetçiler, vergi yasalarına göre hazırlanmış finansal tabloların, standartlara uygun çevirimini kendileri yaparak kendi kendilerini denetliyor pozisyona düşmeye devam edeceklerdir. Zira işletmelerde (büyük işletmeler hariç) muhasebe standartlarını anlayacak ve uygulayacak muhasebeci topluluğu hayli azdır (en azından bizim gördüklerimiz öyledir). Yazılım yardımları başlı başına felaket durumdadır. Birçoğu hatalı sonuç veren yazılımlar işletme bütçesine külfetten başka bir şey getirmemektedir. BDS 505 Dış teyitler alınmakta büyük zorluklar çıkmaktadır. Devletin aynı TÜİK'teki gibi bir cevap zorunluluğu zorlaması iyi olabilir." |

Bağımsız denetim için yasal çerçevenin, katılımcıların çoğunluğu tarafından yeterli olarak görülmesinin yanında, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin kapsamının genişletilmesi önerilmektedir. Ayrıca ilgili kuruluşlar tarafından hem denetim kuruluşlarına hem de müşteri işletmelere bağımsız denetimin öneminin anlatıldığı faaliyetlerin düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Soru 6. Sizce bağımsız denetim kalitesi nasıl artırılabilir? Bu konuda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ve bağımsız denetçilerin üstlerine düşen görevler nelerdir? Hangi alanlarda iyileştirme yapılabilir?

Bağımsız denetim kalitesinin nasıl artırılacağı, bu konuda KGK ve bağımsız denetçilerin üstlerine düşen görevlerin neler olduğu ve hangi alanlarda iyileştirme yapılabileceği konusunda katılımcıların verdikleri cevaplar Tablo 9'da sunulmuştur.

Tablo 9: Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasına İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri

| |
|--|
| <i>K1-"...KGK sadece cezalarla denetçilerin kalitesini yükseltmeye çalışmaktadır."</i> |
| <i>K2-"...KGK bağımsız denetim ile ilgili denetim sürecinden rapor yazım aşamasına kadar örnekler vermeli ve bir standart olmalıdır. KGK sadece cezalandırma ile yükümlü bir kurum olduğu anlayışından kurtulmalıdır."</i> |
| <i>K3-"...Bağımsız denetçiler kendilerini daha fazla yetiştirmeli ve geliştirmelidir. SMMM ve YMM'lerin kendi işlerinin yanında bağımsız denetim yapmalarının yasal olarak önüne geçilmeli ve bağımsız denetim sadece bağımsız denetçiler tarafından yapılmalıdır. KGK müşteri işletme ile bağımsız denetim firma arasındaki ticari ilişkiyi azaltacak yönde aracılık yaparak, iki tarafın doğrudan karşı karşıya gelmesini engellenmelidir."</i> |
| <i>K4-"...Bağımsız denetim kalitesini artırmak için aslında gerekli standartlar var (ETİK, KKS1, BDS 220). KGK'nın daha fazla eğitim vermeli ve eğitimlerin içeriği geliştirilmelidir. Eğitimler akademisyenler tarafından verilmelidir. KGK bağımsız denetim, BOBİ FRS ve TFRS konusundaki eğitimlerini daha yoğun hale getirmelidir. Bağımsız denetim hakkındaki kafa karışıklığını gidermek için eğitim, sempozyum, panel şeklinde daha fazla çalışma yapılmalıdır. Ayrıca standart metinlerinin sonuna örnekler konulmalıdır. Örneğin önemlilik seviyesinin ölçümü, denetim riskinin hesaplanması gibi. Örnekler sektörel bazlı verilmelidir. Ayrıca analitik inceleme prosedürlerinde analitik kanıtlar toplanırken sektörel ortalama ihtiyacımızı karşılayacak şekilde (Merkez bankası, İstanbul Sanayi Odası haricinde) KGK sektörel oran analizleri yaptıracak bir departman yaratmalıdır. KGK sadece büyük şirketler bağımsız denetim ücretini genel kurul toplantı tutanağına yazmak zorunda tutmaktadır. Bence şirket büyüklüğüne bakılmaksızın denetime tabi tüm şirketler bağımsız denetçi atadığı genel kurul kararını ne kadar ücret ödediğini yazmalıdır. Ayrıca KGK'nın bağımsız denetim sözleşmesine yazılan tutar ile genel kurul toplantı tutanağına yazılan tutar aynı olup olmadığı kontrol edilmelidir. Haksız rekabeti önlemek adına bu yapılmalıdır. YMM, işlemleri için (kısmi/tam tasdik işlemleri) hizmet verirken birkaç yıl hizmet sunuyorsa tekrar eden yıldan kaynaklı yüzde 35 indirim yapma hakkı var. YMM'ler bağımsız denetim hizmeti içinde bu indirimini kullanıyor bu seferde haksız rekabet oluyor. Bu bağımsız denetim hizmetine yürümemesi gerektiğini düşünüyorum. KGK daha büyümeli, çalışan sayısını artırmalı. Bağımsız denetçilerin aralarında anlaşmazlıkları giderecek şekilde bir etik komisyon/disiplin yönetmenliği yaratılmalıdır. Ayrıca KGK, SPK gibi bülten yayınlayarak tespit ettiği eksiklik, ceza türleri, ceza nedeni, hangi standartları ihlal ettiği ve hangi cezaya tabi tutulduğuna ilişkin bir bülten yayınlamalıdır."</i> |
| <i>K5-"...Firmalara bağımsız denetim neden yapılması gerektiğini bağımsız denetçiler tarafından değil, KGK tarafından anlatılmalıdır."</i> |
| <i>K6-"...Sürekliliği eğitim ve uygulamayla. Bağımsız denetçiler mevzuat ve uygulama konusunda teorik ve pratiklerini artırmalıdır. Denetim zorunluluğunun geniş ve alt seviyelerde firmaları kapsayacak düzeye getirilmelidir."</i> |
| <i>K7-"...Bağımsız denetimin kalitesinin artması için uygun bir ücret skalasının KGK tarafından yayınlanması ile işe başlanabilir. Ayrıca müşteriler sözleşme şartlarında geçen ücretleri KGK ya yatırmalı, denetçiler ücretlerini KGK'dan almalıdır. BDS 505 Dış teyitler alınmakta büyük zorluklar çıkmaktadır. Devletin aynı TÜİK'teki gibi bir cevap zorunluluğu (ceza tehditli) zorlaması iyi olabilir. Zira denetimler bu yüzden anlamsız uzamaktadır. KGK ceza kurumu olmaktan çıkıp öncelikle danışmanlık kurumu olmaya vermelidir. Bağımsız denetçiler korkmadan çekinmeden kendi mesleki kuruluşu anlamında kurum uzmanlarıyla iletişime geçebilmeli varsa hatalarını düzeltmek için yardım alabilmelidir. Şu anda elbette kurumun bu konuda bir çabası olmakla beraber yeterli olduğunu düşünmüyorum. Açıkçası bağımsız denetçinin bir hatası olmuşsa (ki bu her daim mümkündür) nitekim standartlar standart olmayıp sürekli değişebilmekte ve bunlara uyum zor olmaktadır) en azından KGK savunma yazısından önce denetçiye düzeltme imkânı veren bir danışmanlık yazısı gönderebilir. Buna rağmen hatada ısrar varsa ceza ondan sonra verilmelidir."</i> |

KGK'nın bağımsız denetçilerin kalitesini artıracak yönde eğitim, panel, konferans vb. etkinlikleri artırmaları, denetim sürecinin daha iyi anlaşılması ve denetimin etkin hale gelmesine yönelik örnekler sunması gerektiği, SMMM, YMM ve bağımsız denetçilerin görev alanlarına ilişkin ayrımların netleştirilmesi gerektiği, bağımsız denetim kuruluşları ile müşteri işletme arasındaki ticari işlemlerin yüz yüze gelmeyecek şekilde uygulamalara konulması, denetim ücretinin şeffaf şekilde yayınlanması ve müşteri işletmelere denetimin önemini KGK'nın bizzat kendisinin ifade etmesi gerektiği yönünde bağımsız denetimin kalitesini artıracak ifadeler sıralanabilir.

Soru 7. KGK'nın bağımsız denetim firmalarını denetlemesinin kaliteye etkisi olduğunu düşünüyor musunuz? Neden?

KGK'nın bağımsız denetim firmalarını denetlemesinin kaliteye etkisinin olup olmadığı konusuna ilişkin katılımcıların ifadeleri Tablo 10'da sunulmuştur.

Tablo 10: KGK'nın Bağımsız Denetim Firmalarını Denetlemesinin Kaliteye Etkisine İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri

| |
|--|
| K1-“...Mutlaka kaliteyi artırmakta fayda sağlamaktadır.” |
| K2-“...KGK'nın bağımsız denetim firmalarının denetlenmesinin kaliteye etkisinin olumlu olmadığını düşünüyorum.” |
| K3-“...KGK'nın bağımsız denetim firmalarını denetlemesinin denetim kalitesine katkı sağladığını düşünüyorum. Ancak KGK aynı şekilde firmalarda denetim şartlarının uygulanabilirliği konusunda da denetim ya da kontrol yapmalıdır. Ayrıca KGK'da bu işlemi yapacak uzmanların da yeterli liyakatta olması sağlanmalıdır.” |
| K4-“...KGK'nın çıkış noktası, ana felsefesi denetçinin/denetim firmalarının bir denetçisinin olmasıdır. Dolayısıyla denetim kalite sağlar, bu nedenle katkısı olduğunu düşünüyorum.” |
| K5-“...KGK piyasadan ceza ile para toplayan kuruluş niteliğine bürünmüştür, bağımsız denetim firmalarına şeklen yetki verip eğitim vermemektedir.” |
| K6-“...Evet kaliteyi sağlamakta faydalı olur.” |
| K7-“...Elbette oluyor. Ancak ağır ceza yağdıran ve korkulan bir kuruluş olmanın en önemli engel da buradadır. Zira çok büyük denetim firmalarından tanıdığım bazı denetçilerin “nasıl olsa ceza yeriz” yaklaşımlarına şahit oldum. Önceki soruda olduğu gibi KGK bağımsız denetçinin rahatça iletişim kurabildiği bir üst danışman kurulu rolüne bürünmeli ve kadife eldiven içinde demir yumruk olmayı benimsemelidir. Bu hem denetçiye en azından yanlışlarını düzeltme hem de bu tarz iş birliğinin tabii sonucu olarak işletme yöneticilerinin hatalı yaklaşımlarını (etik dışı olabilecekler) önleme fırsatı verecek ve denetçinin de saygınlığının artmasına neden olabilecektir.” |

Tablo 10'dan anlaşılacağı üzere, katılımcıların beşi (K1, K3, K4, K6, K7), KGK'nın bağımsız denetim firmalarını denetlemesinin kaliteye etkisi olduğunu düşünmektedir. Katılımcıların ikisi (K2, K5) ise, KGK'nın bağımsız denetim firmalarını denetlemesinin kaliteye etkisi olduğunu düşünmemektedir. Katılımcıların görüşleri değerlendirildiğinde, çoğunlukla KGK'nın yaptığı denetimlerin, denetim kalitesine etkisi olduğunu düşündüklerini ifade etmişlerdir.

Soru 8. Konu ile ilgili belirtmek istediğiniz diğer görüş ve düşünceleriniz nelerdir?

Katılımcıların konu ile ilgili belirtmek istedikleri diğer görüşleri Tablo 11'de sunulmuştur.

Tablo 11: Konu ile İlgili Diğer Düşüncelerine İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri

| |
|--|
| K1-“...TFRS'ye göre değerlendirme hükümlerinin VUK'ta da uygulanması veya yaklaştırılması gerekmektedir.” |
| K2-“...Bağımsız denetimi faaliyetini yürüten tüm kişi ve kurumların uluslararası boyutta yapılanmaları görüşümdedir.” |
| K4-“...Muhasebede ve denetimde dünya ile ortak dil konuşulmalı ve birbiriyle örtüşecek şekilde uygulamaları barındırmalıdır.” |
| K6-“...KGK haksız rekabeti ortadan kaldıracak çalışmalar yapmalıdır.” |
| K7-“...Denetim eğitimleri üniversitelerde yaygın hale gelmelidir. Yeni gelen nesil muhasebeye ölecek meslek gözüyle bakmaktadır. Bu konuda özellikle yazılımcılar büyük bir cüretle verin kayıtlarınızı biz yapalım şeklinde ilanlar verebilmektedir. Korkarım bir süre sonra aynı şekilde “verin yetkiyi bize denetimlerinizi biz yapalım” söylemine dönebilecektir.” |

Katılımcıların görüşleri, muhasebe ve denetim mevzuatının hem Türkiye'de hem de uluslararası boyutta tek bir çatı altında toplanarak uygulama farklılığının getirdiği zorlukların ortadan kaldırılması yönündedir. Ayrıca katılımcılar tarafından KGK'nın haksız rekabeti ortadan kaldıracak çalışmalar yürütmesi gerektiği belirtilmektedir.

Sonuç ve Değerlendirme

Bağımsız denetim kalitesinin artırılması hususunda hangi iyileştirmelerin yapılabileceğini belirlemek amacıyla yürütülen araştırma kapsamında, yedi bağımsız denetçinin görüşleri analiz edilmiştir. Bağımsız denetçilerle yapılan görüşmeler sonucunda bağımsız denetimi etkileyen en önemli hususların “denetim ücreti”, “Bağımsız Denetim Standartları”, “müşteri işletmenin tutumu”, “nitelikli bağımsız denetçi”, “denetçi rotasyonu”, “etik ve bağımsızlık”, “denetim süresi”, “Kalite Kontrol Standardı 1” ve “müşteri işletmedeki nitelikli personel” şeklinde sıralanmıştır. Ayrıca bağımsız denetim standartlarının ve finansal raporlama setlerinin anlaşılır bir dile sahip olmaması ifade edilmektedir. Katılımcıların denetledikleri işletmelerin karlılık konusunda manipülasyonlara başvurdukları belirtilmiştir. Bunun yanında işletmelerin bağımsız denetçinin kanıt toplamasını engelleyen davranışlarda buldukları birçok katılımcı tarafından vurgulanmıştır. Bağımsız denetime ilişkin çerçevenin yetersiz bulunduğu noktalar ise şöyledir: bağımsız denetim standartlarının yeterince açıklanmadığı, muhasebecilerin ve bağımsız denetçilerin finansal raporlama setleri konusunda yetkin olmadıkları, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin yeterli düzeyde olmadığıdır. Bağımsız denetim kalitesini artırmak adına KGK'nın bağımsız denetim firmalarına karşı ceza uygulamaları yaklaşımından vazgeçmesi gerektiği, KGK'nın denetim sürecini örnek uygulamalar ile açıklaması, finansal raporlama standartları konusunda daha fazla eğitimler planlaması, denetim ücretleri konusunda düzenlemeler yapması ve bağımsız denetim kuruluşları ve müşteri işletme arasında birtakım işlemlerde aracı kurum şeklinde pozisyon alması gerektiği katılımcılar tarafından belirtilmiştir. Katılımcıların yarısından fazlası bağımsız denetim firmalarının KGK tarafından denetlenmesinin yararlı olacağı görüşündedir.

Finansal raporlama kalitesi doğrudan bir tanımla ifade edilmekten ziyade finansal raporlama kalitesini etkileyen unsurlar ifade edilerek ele alınmıştır. Katılımcıların cevapları ile Durak ve Gürel (2014) tarafından sıralanan finansal raporlama kalitesini etkileyen unsurların bazılarının (muhasabe altyapısı ve muhasabe meslek örgütlerinin eğitimi, yasal sistemler, vergi sistemi, muhasabe standartları) birbirini destekler nitelikte olduğuna ulaşılmıştır. Muhasabe alt yapısı ve muhasabe meslek örgütlerinin eğitimi konusunda özellikle katılımcıların verdiği cevaplar; BOBİ FRS/finansal raporlama standartları setlerinin uygulanmasında muhasebecilerin yetersizliği, bağımsız denetim mesleğini icra edenlerin yasal mevzuatı uygulama aşamasında yetersiz kaldığı, muhasabe yazılımlarının yeterli düzeyde olmadığı şeklindedir. Dolayısıyla bir tarafta finansal raporların kalitesinde doğrudan etkisi bulunan muhasebecinin muhasabe uygulamaları konusundaki yetersizliği ve yazılımların ihtiyacı karşılayacak seviyede olmayışı, diğer tarafta bağımsız denetçilerin yasal mevzuat konusunda yeterli yetkinliğe sahip olmaması başlı başına finansal raporlama kalitesini etkilemektedir. Finansal raporlama kalitesini etkileyen üç unsur-yasal sistem, vergi sistemi ve muhasabe standartları- kapsamında değerlendirme yapıldığında; muhasabe standartlarına geçiş sürecinde belli tarihten sonra zorunluluk getirilmesi, ülkemizde muhasabe uygulamalarının vergisel bakış açısına dayalı olması sebebi ve ülkemizde TDHP göre muhasabe uygulamalarının/Vergi Usul Kanunu'na göre muhasabe uygulamalarının mevcut olması nedeniyle bir taraftan vergi ağırlıklı bir muhasabe uygulamaları ortaya konarken, diğer tarafta finansal raporlama setlerinin ilke bazlı olması sebebiyle finansal raporlama ağırlıklı uygulama ortaya konmaktadır. Bu iki uygulama finansal raporlamada çok çeşitliliğe neden olmaktadır.

Araştırma sonucunda çeşitli önerilerde bulunmak mümkündür. KGK'nın bağımsız denetçilere yönelik verdiği eğitimlerin içerikleri geliştirilmeli ve zenginleştirilmelidir. Daha yoğun olarak uygulamaya dönük eğitimler verilmelidir. Yasal mevzuat açısından, KGK tarafından standartların uygulama yönergeleri ve kılavuzları yayınlanarak, örneklerle denetim süreci anlatılmalı ve böylece standartların anlaşılabilirliği artırılmalıdır. İlk etapta bu yönergeler, genel kapsamlı olarak hazırlanabilirken, sonraki süreçlerde ise sektörel bazlı olarak hazırlanabilmelidir.

KGK tarafından disiplin yönetmeliği yayınlanmalı ve KGK'nın bünyesinde etik kurul komisyonu oluşturulmalıdır. Bu kurul haksız rekabeti engellemek adına şikayetleri göz önüne almalıdır. Yine KGK da SPK gibi bültenler hazırlayıp, yayınlamalıdır. Bu bültenlerde ceza kesilen denetim kuruluşlarına ilişkin bilgiler ve ceza türleri gibi bilgilere yer verilmelidir. KGK'nın bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik olarak verdiği cezaların içeriklerinin yayınlanması, müşteri işletme tarafından birebir tespitinin sağlanması bağımsız denetim kuruluşları için caydırıcı olabilir.

KGK, bağımsız denetim kuruluşlarını denetlemekte, fakat yaptığı denetime dair verileri sadece istatistiksel olarak açıklamaktadır. Bunun yanı sıra ayrıntılı olarak bu denetimlerin açıkladığı bir sistem bulunmamaktadır. KGK, denetimini gerçekleştirdiği denetim kuruluşlarına dair bilgileri, tespitleri ve sonuçları, her bir denetim kuruluşuna ilişkin bir rapor yayınlamak suretiyle kendi internet sitesinden yayınlarsa, bilgi kullanıcılarının bu bilgilere ulaşması kolaylaşacaktır. Ayrıca, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre, "Bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış denetim kuruluşları ilgili takvim yılını müteakip, özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşları ise hesap dönemi kapanışını müteakip dördüncü ayın sonuna kadar yıllık şeffaflık raporunu Kuruma bildirir ve kendi internet sitelerinde yayımlar." (KGK 2018) hükmü söz konusuysa, KGK'nın da kendi şeffaflık raporunu hazırlayıp, yayınlaması kaliteyi artırabilir. Çünkü KGK, mikro düzeyde işletmelerde, makro düzeyde ekonomide kaliteyi artırmak için yetkilendirdiği bağımsız denetim kuruluşlarından KAYİK (Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar) denetimi yapanların Şeffaflık Raporları ile beyanda bulunmalarını istemektedir (Keskin vd. 2019: 158-159), tek yetkili otoriteden de bu raporları yayınlaması beklenmektedir. Aynı zamanda KGK yayınladığı bu bilgilerle kalitenin yanı sıra şeffaflığını da arttırması beklenmektedir. Sonuç olarak, KGK tarafından muhasabe uygulamalarının netleştirilmesi hem muhasabe bilgisi üreten hem de denetçi tarafından ortak bir dilin oluşturulması gerekmektedir.

Araştırma sonucunda gelecekte bu konu ile ilgili araştırma yapacak olan araştırmacılara, araştırma bulgularından yola çıkılarak aşağıdaki önerilerde bulunulmuştur.

- Bu araştırmada, araştırmaya katılan yedi bağımsız denetçinin görüşleri ifade edilmiştir. Araştırmadaki katılımcı sayısı daha geniş tutularak çalışma tekrarlanabilir.
- Araştırmaya katılmayı kabul eden bağımsız denetçiler, halka açık olmayan işletmeleri denetlediklerini beyan etmiştir. Dolayısı ile halka açık işletmeleri denetleyen denetçiler araştırmaya katılmamışlardır. Araştırma bu yönüyle halka açık olmayan işletmeleri denetleyen denetçilerin denetim kalitesine yönelik görüşlerini barındırmaktadır. Halka açık işletmeleri denetleyen denetçilerin görüşleri ayrı bir araştırma konusu olabilir. Dört büyük denetim kuruluşuna veya yerel denetim kuruluşuna bağlı olarak çalışan denetçilerin görüşleri de karşılaştırılmalı olarak incelenebilir.
- Ayrıca, bağımsız denetim kalitesini etkileyen birçok faktör olmasına karşın, bu araştırmada sadece bağımsız denetçilerin görüşleri ele alınmıştır. Gelecekteki yapılacak araştırmalar için diğer faktörler dikkate alınabilir.
- Araştırma nitel araştırma deseninde yürütülmüş olup gelecekteki araştırmalar nicel araştırma veya karma desen kullanılarak tekrar ele alınabilir.

Kaynakça

- Acar, M. (2020). Finansal raporlama kalitesi ile denetim kalitesi arasındaki ilişkinin Türk bankacılık sektörü çerçevesinde incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (88), 125-154.
- Allemand, I., André, P., Brullebaut, B., & Schatt, A. (July 26, 2017). *Women involved in the financial reporting process and financial reporting quality*. [Available online at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3009375>], Retrieved on September 29, 2021.
- Askary, S., Yazdifar, H., & Askarany, D. (2008). Culture and accounting practices in Turkey. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 5 (1), 66-88.
- Balsarı, Ç. K. ve Varan, S. (2014). Kaliteli finansal raporlamada denetimin rolü ile ilgili tartışmalar. *Mali Çözüm*, 24 (124), 69-90.
- Cano, M., & Sanchez, A. (2012). The value of auditor characteristics in public and private companies: Evidence from Spain. *Journal of Management and Governance*, 16 (4), 683-706.
- Chaney, P. K., Cooil, B., & Jeter, D. C. (June 12, 2008). *A latent class model of earnings attributes*. Available online at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=916605>, Retrieved on September 29, 2021.
- Christensen, H. B., Lee, E., Walker, M., & Zeng, C. (2015). Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption?. *European Accounting Review*, 24 (1), 31-61.
- Creswell, J.W. (2007). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches* (2nd ed.) Thousand Oaks, CA: Sage Publishers.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58 (2-3), 275-326.
- Durak, G., ve Gürel, E. (2014). Finansal raporların kalitesine etki eden ülkeye özgü faktörler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (64), 95-110.
- Gaynor, L. M., Kelton, A. S., Mercer, M. & Yohn, T. L. (March 15, 2016). Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Forthcoming, Kelley School of Business Research Paper No. 16-26, Available online at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2748054>, Retrieved on September 29, 2021.
- Gençoğlu, Ü. G., ve Ertan, Y. (2012). Muhasebe kalitesini etkileyen faktörler ve Türkiye'deki durum. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (53), 1-24.
- Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting system internationally. *Abacus*, 24 (1), 1-15.
- Herath, S. K., & Albarqi, N. (2017). Financial reporting quality: A literature review. *International Journal of Business Management and Commerce*, 2 (2), 1-14.
- Imen, F., & Anis, J. (2021). The moderating role of audit quality on the relationship between auditor reporting and earnings management: Empirical evidence from Tunisia. *EuroMed Journal of Business*, 16 (4), 416-430.
- Keskin, D. A., Mollaahmetoğlu, E., ve Gözüaçık, G., (2019). Kalite güvence mekanizması olarak şeffaflık raporları: Türkiye'deki bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 19 (58), 157-172.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2017). *BDS 705 bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi*. [Çevrim-içi: <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20705.pdf>], Erişim Tarihi: 01.09.2021.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2018). *Bağımsız denetim yönetmeliği*. [Çevrim-içi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>], Erişim Tarihi: 01.09.2021.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2019). *BDS 700 finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama standardı*. [Çevrim-içi: [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)], Erişim Tarihi: 01.09.2021.

- Kim, J. B., Simunic, D. A., Stein, M. T., & Yi, C. H. (2011). Voluntary audits and the cost of debt capital for privately held firms: Korean evidence. *Contemporary Accounting Research*, 28 (2), 1-40.
- Moalla, H. (2018). Audit report qualification/modification impact of financial variables in Tunisia. *Journal of Accounting in Emerging*, 7 (4), 468-485.
- Patton, M. Q. (2014). *Nitel araştırma ve değerlendirme yöntemleri*. (M Bütün, SB Demir Çev.). Ankara: Pegem Akademi.
- Selimoğlu, S. (2009). Denetim standartları, meslek ahlakı ve yasal sorumluluklar. In Seval Selimoğlu ve Şaban Uzay (Eds.), *Muhasebe denetimi* (s. 1-25), Gazi Kitabevi: Ankara.
- Selimoğlu, S. ve Yeşilçelebi, G. (2014). Mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi: Bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (64), 27-52.
- Silvoso, J. A. (1972). Report of the committee on basic auditing concepts. *The Accounting Review*, 47, 15-74.
- Tasios, S. & Bekiaris, M. (2012). Auditor's perceptions of financial reporting quality: The case of Greece. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 2 (1), 57-74.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2011). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri* (8. baskı). Ankara: Seçkin Yayınevi.

Extended Abstract

Aim and Scope

The accuracy and reliability of the information in the financial statements, the independent audit process and the quality of the independent audit report are interdependent processes. It is possible to divide the factors affecting the quality of independent audit into three as client enterprises, independent audit firms and independent auditors. Due to the fact that the independent auditors are the implementers themselves, only independent auditors are discussed in terms of factors affecting quality in this study. In this context, it has been tried to determine which improvements can be made in terms of increasing the quality of independent audit in line with the opinions of the auditors. Because it was decided to conduct this research based on the assumption that those who apply the best standard, that is, independent auditors, know the gaps in the standards while performing the independent audit.

The purpose of this research is to try to determine what improvements can be made in increasing the quality of independent audit. Within the scope of the research, trying to present concrete and applicable suggestions for increasing the audit quality by considering the practitioner (independent auditor) perspective reveals the original value of the research.

Methods

In this study, a qualitative research approach was preferred. The qualitative research design was carried out within the framework of phenomenology. The phenomenology design focuses on phenomena that are aware of but do not have an in-depth and detailed understanding (Yıldırım & Şimşek, 2011). Phenomenological studies are an inquiry strategy applied to reveal the researcher's human experiences about a phenomenon defined by the participants (Creswell, 2007). The reason for choosing phenomenology in this study; the aim of the study is to try to understand in depth how the phenomenon of independent audit quality is perceived by different participants, based on the real experiences of the participants. In this context, this design was used in the research in order to convey the experiences of the participants in the practice of audit quality.

Within the scope of the research, semi-structured interview, which is a qualitative research technique on how to increase the quality of independent audit, was preferred by making use of the opinions of the auditors working in independent audit firms. The purpose of choosing the interview technique in the research is to ensure that the participants' unique perspectives are revealed. Open-ended questions were prepared, and the independent auditor was asked to provide more detailed information. The semi-structured interview form was developed by the researchers. Using the relevant literature, open-ended questions prepared by the researchers were taken after expert opinion, the boundaries of the interview were determined, and the questions were finalized. The prepared form was directed to the independent auditors and their opinions were received. There are 15 questions in total in the interview form. Seven of these relate to descriptive information and the remaining eight relate to audit quality. Within the scope of the research, face-to-face, internet-based or e-mail interviews were conducted with the independent auditors working in independent audit firms. The answers received from the independent auditors were analyzed by qualitative data analysis.

The scope of the research consists of independent auditors who are registered with an independent audit firm operating in Turkey and who agree to participate in this research. In studies where qualitative research methods and techniques are used, the research is usually carried out on a small sample. There may even be one (n=1) person if it is chosen for

sampling purposes. It is stated that in the sample chosen purposefully to support the research topic, the main goal is to choose people who will provide more information on the subject studied and it is possible to be flexible about the number (Patton, 2014). At this point, it is important that the answers given by people who are knowledgeable about more than a number of subjects in qualitative research are satisfactory. In this context, the opinions of seven independent auditors participating in the research were expressed. The independent auditors who agreed to participate in the research declared that they audited non-public companies. Therefore, this situation constitutes a limitation of the research since the auditors inspecting the public companies did not participate in the research. In addition, although there are many factors that affect the quality of independent audit, only the opinions of independent auditors are discussed in this study. Another limitation of the study is that it only reflects the opinions of seven independent auditors participating in the research and that generalizations cannot be made.

Semi-structured interviews with independent auditors were analyzed by qualitative data analysis. In this context, the interviews were analyzed and written down. The data obtained were subjected to descriptive and content analysis. First of all, in order to ensure the authenticity and validity of the data obtained as a result of the interviews, the sentences of the participants were directly quoted, and their opinions were presented. Later, some data were categorized by the researchers, visualized as a word cloud, and interpreted. The word cloud used for visualization in the research was created with the Word Art program. The opinions obtained in line with the opinions of seven independent auditors participating in the research were presented.

Findings

The opinions of seven independent auditors were analyzed within the scope of the research carried out in order to determine what improvements could be made to increase the quality of independent audit. As a result of the interviews with the independent auditors, the most important issues affecting the independent audit were determined as “audit fee”, “International Standards on Auditing (ISA)”, “attitude of the client enterprise”, “qualified independent auditor”, “auditor rotation”, “ethics and independence”, “audit period”, “Quality Control Standard 1”, and “qualified personnel in the client enterprise”. In addition, it is stated that ISAs and financial reporting sets do not have an understandable language. It was stated that the companies they audited resorted to manipulations about profitability. In addition, it was emphasized by many participants that businesses acted to prevent the independent auditor from collecting evidence. The points where the framework regarding the independent audit is insufficient are as follows: the ISAs are not adequately explained, the accountants and independent auditors are not competent in financial reporting sets, the companies subject to independent audit are not at a sufficient level. In order to increase the quality of independent audit, the POA should abandon its approach of penalizing independent audit firms, explain the audit process of the POA with sample applications, plan more trainings on financial reporting standards, make regulations on audit fees, and communicate between independent audit firms and the client enterprise. It was stated by the participants that it should take a position as an intermediary institution in certain transactions. More than half of the participants think that it would be beneficial for independent audit firms to be audited by the POA.

Conclusion

As a result of the research, in line with the opinions of the independent auditors, the factors affecting the independent audit quality are respectively “audit fee”, “International Standards on Auditing (ISA)”, “attitude of the client enterprise”, “qualified independent auditor”, “auditor rotation”, “ethics and independence”, “audit period”, “Quality Control Standard 1”, and “qualified personnel in the client enterprise”. In addition, it has been concluded that professional practice directives and guides should be published by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA) in order to increase the quality and understand the practice.

As a result of the research, it is possible to make various suggestions. The content of the training provided by the POA for independent auditors should be developed and enriched. More intensive practical training should be given. In terms of legal legislation, the implementation guidelines and guides of the standards should be published by the POA, and the audit process should be explained with examples, thus increasing the intelligibility of the standards. At the first stage, these guidelines can be prepared on a general basis, while in the next processes, they should be prepared on a sectoral basis.

A disciplinary regulation should be published by the POA, and an ethics committee should be established within the POA. This board should consider complaints in order to prevent unfair competition. Again, the POA should prepare and publish bulletins like the Capital Markets Board (CMB). In these bulletins, information such as information about the audit firms that have been fined and the types of fines should be included. Publishing the contents of the penalties imposed by the POA against the independent audit firms and ensuring that the client enterprise is personally identified may be a deterrent for the independent audit firms.

The POA audits independent audit firms, but only statistically discloses the data regarding the audit. In addition, there is no system that explains these inspections in detail. If the POA publishes the information, determinations, and results of the audit firms it audits on its own website by publishing a report on each audit firm, it will be easier for information users to access this information. In addition, according to the Independent Audit Regulation, "Audit firms that have conducted a public interest entities (PIEs) audit in a calendar year notify the Agency and publish the annual transparency report on their own websites, following the relevant calendar year, and audit institutions using a special accounting period until the end of the fourth month following the closing of the accounting period." (KGK, 2018) provision, the preparation and publication of its own transparency report by the POA will increase the quality. Because while the POA requests the independent audit firms that it has authorized to increase the quality in micro-level enterprises and macro-level economy, those who conduct PIEs audits to make a statement with Transparency Reports (Keskin et al. 2019: 158-159), the only authorized authority should publish these reports. is expected. At the same time, the POA will increase its transparency as well as the quality with this information it publishes. As a result, it is necessary to clarify the accounting practices by the POA and to establish a common language by both the accounting information producer and the auditor.

As a result of the research, the following suggestions were made to the researchers who will conduct research on this subject in the future, based on the research findings.

- In this research, the opinions of seven independent auditors participating in the research were expressed. The study can be repeated by keeping the number of participants in the study larger.
- Independent auditors who agreed to participate in the research declared that they audit non-public companies. Therefore, auditors inspecting public companies did not participate in the research. In this respect, the research includes the opinions of the auditors who audit non-public companies on the audit quality. The opinions of auditors who audit public companies may be a separate research topic. The opinions of the auditors working under the four major audit firms or local audit firms can also be examined comparatively.
- In addition, although there are many factors that affect the quality of independent auditing, only the opinions of independent auditors are discussed in this study. Other factors may be considered for future research.
- The research was conducted in a qualitative research design, and future research can be reconsidered using quantitative research or mixed design.