



Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,
The Journal of Social Sciences Institute
Sayı/Issue: 40 – Sayfa / Page:227-256
ISSN: 1302-6879 VAN/TURKEY

Makale Bilgisi / Article Info
Geliş/Received: 19.04.2018 Kabul/Accepted: 20.05.2018

DENETİM KALİTESİ VE GÖSTERGELERİ

AUDIT QUALITY AND ITS INDICATORS

Dr. Öğr. Üyesi Aysel AKÇAY
Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü
ayselakcay@yyu.edu.tr

Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN
Dicle Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü
abilen@dicle.edu.tr

Öz

Bağımsız dış denetimin en önemli amaçlarından birisi işletmelerin finansal tablo kullanıcılarına doğru ve güvenilir bir bilgi sağlayarak piyasada güven ortamının oluşmasını sağlamaktır. Finansal tablolardaki bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasının amacı firma yöneticileri tarafından yürütülen faaliyetlerin dürüst bir şekilde yerine getirilmesini sağlayarak yatırımcıların hak ve çıkarlarını korumak ve sermaye piyasasında güven ortamının oluşmasını temin etmektir. Bu bağlamda bağımsız dış denetçi denetlenen firmanın finansal tablolarının muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlandığını ve bu tabloların firmanın gerçek finansal durumunu yansıttığını doğrulama konusunda önemli bir role sahiptir. Denetçinin bu sorumluluğu yerine getirebilmesi ise denetimin kaliteli bir şekilde yapılmış olmasına bağlıdır. Denetimde kalitenin ve güvenilirliğin ölçütü ise denetim faaliyetlerinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygun bir şekilde yerine getirilmesidir. Bu bağlamda bu çalışmanın amacı bağımsız denetim etkinliğinin artırılmasında bağımsız denetim kalitesinin önemini ortaya koymaktır. Bu amaçla çalışmada denetim kalitesi ve önemi, denetim kalitesi

standartları ve denetim kalitesi göstergeleri hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, denetim kalitesi, denetim kalitesi göstergeleri.

Abstract

One of the most important objectives of independent external auditing is to provide accurate and reliable information to the users of the financial statements of the enterprises and to establish an atmosphere of confidence in the market. The purpose of investigating the accuracy and reliability of the information on the financial statements is to protect the rights and interests of the investors by ensuring that the activities carried out by the managers are carried out in an honest manner. And is to ensure an atmosphere of confidence exists in the capital market., In this context, The independent auditor has an important role in verifying that the financial statements of the audited firm are prepared in accordance with the accounting standards and these prepared tables reflect the firm's actual financial position. The ability of the auditor to fulfill this responsibility depends on the audit quality. The quality of the audit and the extent of its reliability are the performance of audit activities in accordance with predetermined criteria In this context, the purpose of this study is to demonstrate the importance of independent audit quality in enhancing the effectiveness of independent auditing. For this purpose, we have tried to give information about the quality and importance of the audit, audit quality standards and audit quality indicators in the study.

Keywords: Audit, audit quality, audit quality indicators.

1.Giriş

Son yıllarda teknolojik, ekonomik ve sosyal alanda yaşanan değişimler bir yandan ülkeleri diğer yandan işletmeleri etkilemektedir. Yaşanan bu değişimler dolayısıyla işletmelerin daha karmaşık bir hale gelmesi, bilgi sağlayanların taraflı davranması işletmelere olan güveni azaltmakta ve finansal bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye olan ihtiyacını artırmaktadır. İlgili tarafların ihtiyaç duyduğu bu bilgilerin doğru ve güvenilir olması ise yapılan denetimler ile sağlanabilmektedir (Haftacı, 2014: 1). Dolayısıyla işletmenin başarısı denetimin doğru ve güvenilir bir şekilde yapılması ile ilişkilidir. Denetimin doğru ve güvenilir bir şekilde yapılması ise denetim faaliyetlerinin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygunluk göstermesi ile mümkündür. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları tarafından hazırlanan denetim standartlarının amacı denetim kalitesini etkileyen müşteri, denetim firması, ulusal nitelikteki faktörler ve bu faktörlerin birbirleri ile olan ilişkisini ortaya koymaktır (Balsarı, 2012: 9).

2001 yılında yaşanan Enron skandalı ve sonrasında devam eden Worldcom, Parmalat, Global Crossing gibi skandallar muhasebe ve

denetim alanında büyük yankı uyandırmıştır. Yaşanan skandallara yönelik yapılan araştırmalarda firma yöneticilerinin, yönetim kurulu üyelerinin ve iç denetçilerin etik olmayan davranışlarda bulunduğu, yapılan işlemlerde hata ve hilelere başvurdukları ve sorumluluklarını yerine getirirken ihmalkâr davrandıkları gözlemlenmiştir. Bunun yanında söz konusu firmaları denetlemekle sorumlu olan denetim firmalarının da görev ve sorumluluklarını yerine getirmedikleri belirlenmiştir. Bu skandallar ile yatırımcılar çok fazla zarara uğramış ve ülke ekonomilerinde büyük kayıplara yol açmıştır. Bu olaylar nedeniyle işletme yönetimine, finansal raporlara ve denetim firmalarına olan güven oldukça azalmıştır. Yatırımcıların güveninin yeniden kazanılması ve firmaların şeffaflaşması amacıyla ABD’de Sarbanes-Oxley Kanunu yürürlüğe konmuştur. Bu kanunun amacı halka açık şirketlerde denetçi bağımsızlığın sağlanması, üst yönetimin açıklama sorumluluğunun artırılması, firmaların kurumsal yönetim uygulamaları ve şeffaflıklarını en üst düzeye çıkararak sermaye piyasalarına karşı oluşan güven kaybını azaltmaktır (Kandemir ve Akbulut, 2013: 38). Ülkemizde de bağımsız denetime ilişkin düzenleyici ve denetleyici otorite çokluğu nedeniyle bağımsız denetim ile ilgili otoriteler tek çatı altında toplanarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuş ve bağımsız denetim ile ilgili tüm yetki ve sorumluluk KGK’ya verilmiştir (Demirkan, 2016: 44).

Bu çalışmanın amacı denetim kalitesi hakkında genel bir bilgi vermektir. Çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Girişi takiben ikinci bölümde denetim kalitesi ve önemi hakkında bilgi verilmiştir. Üçüncü bölümde denetim kalitesi ölçütü olarak kabul edilen bağımsız denetim standartlarının genel çerçevesi özetlenmiştir. Dördüncü bölümde denetim kalitesi göstergeleri açıklanmıştır. Son bölümde ise genel değerlendirme yapılmıştır.

2. Bağımsız Denetim Kalitesi ve Önemi

Bağımsız denetimin sosyo-ekonomik öneminden dolayı denetim uygulamalarının belirli bir kalitede olması gerekmektedir. Bu da yapılan denetim sonucunda ortaya çıkan denetim görüşlerinin güvenilir ve doğru olmasıyla ilişkilidir (Oktay, 2013: 45). Denetimin kaliteli olması güvenilir mali raporlar oluşturmak için gereklidir. Özellikle bağımsız dış denetimler finansal raporların kalitesini artırma konusunda önemli bir rol oynamaktadır.

Firma sahipleri ve yöneticiler arasındaki olası çıkar çatışmalarının bir sonucu olarak ortaya çıkabilecek vekalet maliyetlerini azaltmak için muhasebe bilgilerini doğrulamak amacıyla da dış denetim hizmeti talep edilmektedir. (Gore, Pope ve Singh, 2001:

5). Bu durumda denetim hizmeti çıkar grupları, işletme ve ortaklar ile yöneticiler arasındaki asimetrik bilginin azaltılmasında önemli bir rol oynamaktadır (Acar vd., 2011: 275).

Denetçiler tarafından sunulan denetim hizmetlerinin kalitesi farklılık gösterebilmektedir. Eğer denetçi bağımsız değilse ya da bağımsız bir denetçi denetim standartlarına uygun olarak yeterli kanıt toplayamamışsa hatalı bir denetim raporu yayınlar bu da denetim başarısızlığına neden olur. Aksine iyi bir denetim; denetçinin denetim standartlarına uyduğu ve müşteri firmanın finansal tablolarına ilişkin doğru görüşü uygun bir denetim riski seviyesinde verdiği denetimdir. Standartlara uygun denetim hizmeti sunmayan denetçiler itibar kaybına uğrar. Bu da müşteri kaybına ve gelecekteki denetim ücretlerinin düşmesine neden olabileceği için denetçiler sunmuş oldukları denetim kalitesi ile ilgili kötü tanıtımlardan kaçınmak isterler (Bauwhede ve Willekens, 2004: 502). Bağımsız denetimin kaliteli olması genel kabul görmüş denetim standartlarına ve bunlara ilişkin açıklamalara, kalite kontrol standartlarına, mesleki ahlak kurallarına ve yasalara uyulmasına bağlıdır. (Altıntaş, 2007: 80).

Denetimde kalitenin sağlanması, denetim sonuçlarının güvenilirliğini artırdığı gibi; parlamentonun ve denetlenen kurum ve kuruluşların ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretilen denetim görüş, tavsiye ve iyileştirme önerilerinin daha da ciddiye alınmasını sağlar (Gören vd., 2003: 9).

Kaliteli bir denetimin sağladığı faydaları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- İşletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğini arttırmakta
- Ortakların hakları işletme yönetimine karşı korunmakta,
- İşletme yönetimine sunulan tarafsız ve doğru bilgiler, karar alıcıların daha sağlıklı ve doğru karar alabilmelerini sağlamakta
- Sermaye piyasasında hisse senedi satın alan tasarruf sahiplerinin doğru karar almalarına yardımcı olmakta
- Denetimden geçmiş muhasebe verileri ve finansal tablolar ile devlet daha doğru ve isabetli ekonomik, sosyal ve mali politikalar izleyebilmekte,
- Güven arayan yabancı sermayenin yatırım yapma eğilimini de arttırmaktadır.(Toroslu, aktaran Bekçi ve Gör: 168)
- Bağımsız denetim firmasının güvenilirliği ve bununla birlikte gelen itibar korunur Böylece denetim firmasına başarısızlık sebebiyle dava açılma riski azaltılmış olur.
- Meslek kuruluşları ve diğer otoriteler tarafından denetim firmalarının herhangi bir yaptırıma tabi olma ihtimalini azaltır. (Oktay, 2013: 48).

Denetim kalitesi karmaşık bir kavram olduğundan basit bir tanıma indirgemek mümkün değildir. Düşük kaliteli denetimlerden yüksek kaliteli denetimlere kadar birtakım sürecin denetim kalitesi göstergesi olduğu ve bu da kalitenin birçok farklı unsurdan etkilendiği göstermektedir.

Denetim kalitesi ile ilgili resmi belgeler yayınlayan ilk kuruluş olan Finansal Raporlama Kurulu'nun (FRC) 2008 yılında hazırlanmış olduğu denetim kalitesi çerçevesi kapsamında beş denetim kalitesi göstergesi bulunmaktadır. Bunlar; (1) denetim firması içindeki kültür, (2) denetim ortaklarının ve personelinin becerileri ve kişisel nitelikleri, (3) denetim süreci etkinliği, (4) denetim raporlarının güvenilirliği ve faydası, (5) denetçilerin kontrolü dışında denetim kalitesini etkileyen faktörler olarak ayrılmaktadır.

Bağımsız dış denetim kalitesi kavramı ile ilgili olarak gerek yasal düzenlemelerde gerekse denetim standartlarında belirgin bir tanımlama yapılmamıştır (Yaşar, 2011: 11).

Denetim kalitesinin evrensel olarak kabul edilmiş bir tanımı olmasa da DeAngelo (1981) tarafından yapılmış olan tanım işe yarar bir başlangıç noktası olacaktır. DeAngelo (1981), denetim kalitesini denetçi (a) müşteri firmanın muhasebe sisteminde yapmış olduğu ihlalin keşfedilmesi ve (b)bu yapılan ihlalin raporda belirtilmesinin piyasa tarafından değerlendirilen olasılığı olarak tanımlamıştır. DeAngelo'ya göre denetçinin yanlış beyanları rapor etme olasılığı denetçinin bağımsızlığı ile ilgilidir. Bu nedenle DeAngelo'nun tanımına göre denetim kalitesi, denetçi bağımsızlığı ve denetçinin yanlış bildirilen muhasebe kayıtlarını tespit edebilme yeteneğinin artan bir fonksiyonudur (Dang, 2004: 4).

Palmrose (1988: 56) denetim kalitesini finansal tablolarda önemli bir eksik veya yanlış ifade içermediğine dair güvence düzeyi açısından tanımlamaktadır. Daha yüksek güvence düzeyi daha kaliteli denetim hizmeti sağlar. Bu tanımın en önemli noktası daha kaliteli denetimlerde denetim başarısızlıklarına (eksiklik ya da yanlış bilgi içeren mali beyanlar) daha az rastlanılmasıdır.

Becker ve diğerleri (1998: 6) denetim kalitesini; bağımsız denetçinin finansal tablolardaki hataları fark etmesi ve bu durumu denetim raporlarında belirtmesi olarak tanımlamıştır. Yüksek kaliteli bağımsız denetimde denetçi şüpheli muhasebe uygulamalarını kabul etme konusunda isteksizdir ve bu nedenle tespit etmiş olduğu hata ve usulsüzlükleri rapor etmeleri daha olasıdır.

Titman ve Trueman (1986:) denetim kalitesini, denetimden sonra yatırımcılara sağlanan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği olarak tanımlamıştır.

Francis (2011: 127) denetim kalitesinin müşteri firmanın genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak finansal tablolarını hazırladığına ilişkin denetim raporunun çıkarılmasıyla elde edileceğini belirtmektedir

Knechel ve diğerleri (2013: 3) denetim kalitesini beş özellik kullanarak tanımlaya çalışmıştır. Bunlar; teşvik, belirsizlik, benzersizlik, süreç ve mesleki yargı olarak belirtilmiştir. Knechel ve diğerlerine göre teşvik şu anlama gelmektedir; denetim ekonomik açıdan risklere karşı motive edilmiş bir mekanizmadır. Belirsizlik; denetim sonuçlarının ve denetim raporlarının belirsiz olduğu ve direkt olarak gözlenemediği; benzersizlik müşteri firmanın, denetim takımının ve denetim sözleşmesinin birbirinden farklı olduğu; süreç denetimin sistematik bir faaliyet olduğu; mesleki yargı ise denetimin mesleki bilgi ve becerilerin uygun kullanımına bağlı olduğu anlamına gelmektedir.

Tüm bu tanımlardan hareketle denetim kalitesi; denetim firması tarafından bir işletmenin finansal tablolarına ait bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini tespit etmek, finansal tablo kullanıcılarına makul bir güvence sağlamak ve bu doğrultuda doğru ve eksiksiz bir denetim raporunun hazırlanması olarak ifade edilebilir.

3. Bağımsız Dış Denetimde Kalite Ölçütleri

3.1.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel kabul görmüş denetim standartları ilk kez 1947 yılında Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından geliştirilmiş olup zamanla birçok ülkede yayılmış ve benimsenmiştir.

Genel kabul görmüş denetim standartları denetçilere ayrıntılı olarak yol gösteren ve onlara denetim yaparken nelere dikkat etmeleri gerektiği, hangi denetim yöntemlerine başvurmaları gerektiği konularında ayrıntılı bilgiler veren bir denetim kılavuzu niteliğinde standartlar değildir (Gücenme, 2004: 32). Genel kabul görmüş denetim standartları genel nitelikte olup denetçilere genel anlamda bilgiler vermektedir. Denetim ile ilgili bir sorun ortaya çıktığında, denetçilerin nasıl davranacağı ve bu sorunu nasıl çözeceklerine yönelik açıklayıcı alt ilkeler yayınlanmaktadır. Bu tür alt ilkelere denetim standartları hakkındaki tebliğler (SAS- Statement on Standards) adı verilmektedir (Yılcıncı, Yıldız ve Kiracı, 2016: 22)

Genel kabul görmüş denetim standartları denetim işlevi yerine getirilirken tüm denetçilerin uyması gereken asgari standartlardır.

Bundan sonrası her denetçinin kendisine bırakılmıştır (Bozkurt, 2012: 35).

Bir denetim çalışmasının kabul edilebilirliği bu standartlara uygunluk derecesi ile ölçülür. Eğer denetim çalışmasının nitelikleri bu standartlarda öngörülenlere uymuyorsa, yapılan denetimin yeterli ve güvenilir olmadığı kabul edilir. Ancak standartlara uygun bir şekilde denetim yapılmışsa bu denetimin güvenilir olduğu kanısına varılır (Oktay, 2013: 51).

Genel kabul görmüş denetim standartları 10 standarttan oluşup şu 3 ana gruptan oluşmaktadır:

- Genel Standartlar
- Çalışma Alanı Standartları
- Raporlama Standartları

3.1.1. Genel Standartlar

Genel Standartlar, denetçinin ne gibi özellikleri taşıması gerektiği ile ilgili standartlardır. Denetçinin sahip olduğu mesleki yeterlilik, bağımsız davranabilme kabiliyeti gibi özellikler denetimin kalitesini belirleyen ölçütler olacaktır. Genel Standartlar

- Mesleki eğitim ve yeterlilik
- Bağımsızlık
- Mesleki dikkat ve özen olarak sıralanabilir.

3.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik

Mesleki eğitim ve yeterlilik standardına göre bir kimse yeterli bilgi ve tecrübeye sahip değilse denetim standartlarının gereksinimlerini karşılayamaz. Denetçinin muhasebe ve denetim başta olmak üzere diğer alanlarda da yeterli mesleki bilgiye sahip olması gerekmektedir. Yeterli mesleki bilgi ve tecrübe sayesinde bağımsız karar verme yeteneği kazanan denetçiler, işletmenin finansal tablolarını denetleyerek denetim raporları hazırlar. Başarılı olmak isteyen denetçilerin sürekli kendini yenilemesi, uzmanlık alanında meydana gelen değişimlerin farkında olması gerekir. Denetçilerin yetkili organlar tarafından geliştirilen denetim prosedürlerini ve muhasebe ilkeleri üzerine geliştirilen yeni beyanları uygulaması gerekir (American Institute of Certified Public Accountants [AICPA], 1972). Denetçilerin bu yeterliliğe ulaşabilmesi için belli bir süre deneyimli bir denetçinin yanında görev alması mesleki tecrübe kazanmaları bakımından önem taşımaktadır (Güçlü, 2013: 14). Mesleki yeterlilik iki aşamada ele alınabilir (Gücenme, 2014: 33).

- Mesleki yeterliliği kazanma
- Mesleki yeterliliği koruma

Mesleki yeterliliğin kazanılması, denetçinin genel bir eğitim gördükten sonra belli bir süre iş deneyimini gerektirmektedir.

Mesleki yeterliliğin korunması ise, muhasebecilik ve denetim konularında gelişmeleri sürekli takip etmeyi gerektirmektedir.

3.1.1.2. Bağımsızlık

Bu standart, denetçinin denetim yaparken işletme yönetiminden ve diğer çıkar gruplarından bağımsız olarak hareket etmesi gerektiğini belirten bir standarttır. Bağımsızlık denetim faaliyetlerinin dürüst ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlayan anlayış ve davranışlar bütünü olarak algılanmalıdır (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası [İSMMMO], 2009).

İşletmeler finansal bilgi kullanıcılarına bilgi vermek amacıyla düzenledikleri finansal tablolarının güvenilirliğini doğrulamak amacıyla denetçiye ihtiyaç duyarlar (Selimoğlu ve Uzay, 2014: 14). Denetçinin finansal tablolar üzerine yapmış olduğu denetim güvenilirliği denetçinin bağımsızlığına bağlıdır. İşletme yönetimi tarafından finansal bilgi kullanıcılarını yanıltmak amacıyla yapılan hileler denetçi tarafından bağımsız bir şekilde belirlenip rapor edilmelidir. Denetçinin denetlemiş olduğu firma ile almış olduğu ücret dışında herhangi bir mali ilişkisi bulunmamalıdır (Gücenme, 2014: 34). Bağımsızlığı sağlamak ve sürdürülebilmek için birtakım kurallar söz konusudur. Bu kurallar şu şekilde özetlenebilir (Bozkurt, 2012: 38):

- Denetçinin müşteri firmanın ortağı olması bağımsızlığı olumsuz etkilemektedir.
- Denetçi ile denetlenen firmanın yönetimi arasında herhangi bir akrabalık bağının olması bağımsızlığı bozmaktadır.
- Denetçi ile denetlenen firma arasındaki iş ilişkisi bağımsızlığı etkilemektedir.
- Denetçinin denetlediği firmaya denetim hizmeti dışında muhasebe alanında da hizmet vermesi bağımsızlığa zarar vermektedir.

3.1.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen

Bu standart denetimi planlamak ve gerçekleştirebilmek için denetçinin mesleki özen ve titizliğe sahip olmasını gerektirir (American Institute of Certified Public Accountants [AICPA], 1972). Mesleki dikkat ve özen denetçiye denetim çalışmalarında denetim standartlarına uyması konusunda sorumluluk yüklemektedir. Denetçi finansal tablolar üzerine görüş bildirmek amacıyla yeterli ve uygun nitelikte denetim kanıtı toplayarak denetim riskini en az seviyeye indirmeye çalışır. Kanıt toplamak amacıyla çok fazla bilgi, belge ve dokümanla ilgilenmek

durumunda kalan denetçinin yanlış ve hatasız bir raporlama yapabilmesi için azami dikkat ve özen göstermesi gerekmektedir. Mesleki dikkat ve özen, denetçinin denetim işini almasından denetimi planlamasına, kanıtları toplamasına ve denetim raporunu hazırlanmasına kadar olan tüm süreçlerde denetim standartlarına uygun davranmasıdır (Yılcı, Yıldız ve Kiracı, 2016: 26).

3.1.2.Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları denetçiye denetim boyunca yapması gereken faaliyetler konusunda yol gösteren standartlardır. Çalışma alanı standartları da üç başlık altında toplanabilir:

- Planlama ve gözetim
- İç kontrol yapısının incelenmesi
- Yeterli kanıt toplanması

3.1.2.1.Planlama ve Gözetim

Denetçi denetime başlamadan önce yapacağı faaliyeti planlamalıdır. Planlama ve gözetim faaliyeti, denetçiye genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir biçimde planlama ve gözetim yapması için yol gösterir (American Institute of Certified Public Accountants [AICPA], 2006). Denetçi denetime başlamadan denetimin ne zaman, nasıl ve kim tarafından yapılacağı konusunda kapsamlı bir planlama yapmalıdır.(Yılcı, Yıldız ve Kiracı, 2016: 27). Planlamanın kapsamı, zamanlaması denetçinin işletme ve çevresini tanınmasına ve işletmenin yapısı ve büyüklüğüne göre değişiklik gösterir. Denetime başlamadan önce denetlenecek işletme ve çevresi hakkında bilgi edinmek planlamanın temel bir parçasıdır. Planlama denetimin ayrı bir unsuru değildir aksine denetim sözleşmesiyle başlayıp kanıtların toplanması ve denetim tekniklerinin geliştirilmesiyle devam eden bir süreçtir. Planlama denetçinin görevini hem daha hızlı hem de başarılı bir şekilde sonuçlandırmasında yardımcı olur (Selimoğlu ve Uzay ,2014: 15). Planlama ve gözetim denetim süresince devam eder.

Denetim faaliyeti baş denetçi ve yardımcı denetçiler olacak şekilde bir ekip tarafından gerçekleştirilir. Denetçi denetim hedeflerine başarılı bir şekilde ulaşabilmek için yardımcı denetçileri gözetlemek durumundadır. Yardımcıların izlenmesi, onlara mesleki bilgi kazandırmak, iş başında öğrenmelerini sağlamak denetim kalitesinin artırılması açısından önem arz etmektedir. Yardımcı denetçiler sorumlulukları ve denetim sürecinin amacı konusunda bilgilendirilmelidir Denetçinin yardımcılarına öngörülen işleri verip daha sonra bu işlerin nasıl yapıldığına dair yol gösterip destek

vermemesi bu standardın özüne aykırıdır (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016: 27).

3.1.2.2. İç Kontrol Yapısının İncelenmesi

Denetçi çalışmalarının niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını ayarlamak için işletmenin iç kontrol yapısını incelemelidir (Bozkurt, 2012: 40). İç kontrol, finansal tabloların güvenilirliğini, amaçlara ulaşabilmek için makul güvence sağlanmasını, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin sağlanmasını, yasa ve kurallara uygun davranılmasını sağlayan bir süreçtir. İç kontrol yapısı işletmelerin yapı ve büyüklüğüne göre değişmektedir. Örneğin, küçük işletmeler finansal raporlama sürecinde ayrıntılı yazılı politikalara ya da açıklayıcı bir muhasebe bilgi sistemine sahip olmayabilirler.

Bir işletmenin iç kontrol yapısına sahip olması finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğini artırır. (Yılancı; Yıldız ve Kiracı, 2016: 28). İç kontrol sisteminin etkin olması bilgilerin güvenilirliğini artıracak ve denetimin kapsamını etkileyecektir. Etkin bir iç kontrol sisteminde finansal tabloların hatalı olma riski azalacağı için denetim daha dar kapsamda gerçekleşecektir (İstanbul Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası, 2009). Zayıf ve iyi çalışmayan iç kontrole sahip işletmelerde işlemlerin güvenilirliği azalacağından denetim riski artacaktır. Denetçi bu riski azaltmak adına denetimin kapsamını genişletip daha fazla sayıda kanıt toplamaya çalışacak, daha fazla yardımcı denetçiden faydalanmak durumunda kalacaktır. Bu da denetim maliyetlerinin artmasına neden olacaktır (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016: 28). Bu nedenle denetim planlaması yapmadan önce mutlaka denetlenecek işletmenin iç kontrol yapısını araştırmak gerekmektedir.

3.1.2.3. Yeterli Kanıt Toplanması

Bu standarda göre, denetçinin incelediği finansal tablolar hakkında görüş elde edebilmek için denetim tekniklerini kullanarak yeterli ve güvenilir kanıt elde etmesi gerekmektedir. Denetim kanıtı, denetim sürecinde düzenlenen denetim prosedürlerinden, daha önceki denetim faaliyetlerinden ve işletme kalite kontrol uygulamalarından elde edilen kanıtları içerebilir. Denetçi denetim sürecini oluştururken ve risk değerlemesi yaparken yeterli ve güvenilir kanıt elde edip etmediğini dikkate almalıdır. Denetçi finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmalı yeterli ve güvenilir kanıtları toplamalı ve buna göre bir görüş sunmalıdır. Denetim kanıtının güvenilirliği açısından aşağıdaki genellemeler yapılabilir (American Institute of Certified Public Accountants [AICPA], 2006):

- İşletme dışı bağımsız kaynaklardan elde edilen bilgiler daha güvenilirlerdir.
- İç kontrolün etkin olduğu işletmelerde elde edilen denetim kanıtları daha güvenilirlerdir.
- Denetçi tarafından doğrudan elde edilen kanıtlar dolaylı olarak elde edilen kanıtlara göre daha güvenilirlerdir.
- Denetim kanıtı belgeler formda (kağıt, elektronik ve diğer formlar) olduğunda daha güvenilirlerdir.
- Orijinal belgeler tarafından sağlanan denetim kanıtı fotokopi ve benzeri kopyalama cihazları tarafından sağlanan kanıtlara göre daha güvenilirlerdir.

Bir denetim faaliyetinde ne kadar kanıt toplanacağı denetçinin inisiyatifine bırakılmıştır. Önemli olan denetçinin görüşüne destek sağlayacak yeterli nitelik ve nicelikte olmasıdır (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016: 28).

Denetçi elde edilen denetim kanıtı maliyeti ile elde edilen bilgilerin faydası arasındaki ilişkiyi dikkate alabilir. Ancak denetim değerlendirme yapmak için alternatif olmadığı için denetim sürecinde kanıt toplama ihmal edilecek bir konu değildir.

3.1.3.Raporlama Standartları

Raporlama standartları denetim faaliyeti sonucunda ortaya çıkacak olan denetim raporunun özelliklerini, nasıl hazırlanması gerektiğini ve hazırlarken nelere dikkat edilmesi gerektiği hususunda bilgi veren standartlardır. Bu standartlar da aşağıdaki gibi sıralanabilir (Selimoğlu ve Uzay, 2014: 16):

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluk standardı
- Tutarlılık standardı
- Yeterli açıklama standardı
- Görüş bildirme standardı

3.1.3.1.Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerine Uygunluk Standardı

Bu standarda göre denetçi denetim raporunu hazırlarken finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını belirtmelidir. Denetçi işletmenin finansal işlemlerini genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde finansal tablolarına yansıtıp yansıtmadığını inceler ve bu inceleme sonucunda bunu denetim raporunda açıklar (Selimoğlu ve Uzay, 2014: 16). Eğer denetçi tarafından genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı bir durum tespit edilirse bunun ne olduğunu ve olası etkilerini de raporunda belirtmelidir (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016: 29). Finansal tabloların

genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden tam açıklama kavramına uygun olmaması halinde bu durum gerekçeleriyle birlikte denetim raporunda açıkça belirtilmelidir (Gücenme, 2004: 54).

Bu standardın uygulanmasında denetçi işletmenin tabii olduğu muhasebe hesap planının uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir (Güçlü, 2013: 19). Denetçi işletmede hangi uygulama söz konusu ise buna göre denetim işlevini yerine getirip rapor tutmalıdır.

3.1.3.2. Tutarlılık

Bu standarda göre, denetçinin önceki döneme ilişkin muhasebe ilkelerinin cari dönemde de uygulanıp uygulanmadığını belirtmesi gerekmektedir. Tutarlılık standardının amacı dönemler arasında değişiklik olup olmadığını belirleyerek finansal tabloları karşılaştırmak ve buna uygun olarak denetçi tarafından uygun bir denetim raporunun hazırlanmasını sağlamaktır İşletme muhasebe ilkelerinde değişiklikler yapılmışsa, bu değişiklikler ve bunların parasal etkileri finansal tabloların dipnotlarında belirtilmesi gerekir. Finansal tabloların yıllar arasında karşılaştırılmasını etkileyen diğer faktörlerin de açıklanması gerekebilir ancak bağımsız denetim raporunda bu konu üzerine genellikle bir değerlendirme söz konusu olmamaktadır (American Institute of Certified Public Accountants [AICPA], 1972).

3.1.3.3. Yeterli Açıklama Standardı

Yeterli açıklama standardına göre denetçi, işletme tarafından finansal tablolar düzenlenirken yeterli ve güvenilir bilgi sağlayacak şekilde hareket etmemişse bu durumu raporunda belirtmelidir (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1980). Yeterli açıklama kavramı; finansal tabloların bu tablolardan yararlanacak olan kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak şekilde açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. İşletmelerin finansal tablolarını düzenlerken gerekli konularda muhasebe ilkelerine uygun bir biçimde yeterli açıklamalarda bulunması gerekir. Finansal bilgi kullanıcıları tarafından kullanılan her türlü bilginin finansal tablolarda ve dipnotlarda belirtilmesi gerekir. İşletme tarafından bu bilgiler tam olarak açıklanmamış ise denetçi bunu raporunda belirtmelidir. Şayet işletme tarafından açıklanan bilgiler yeterli bulduysa denetçinin bunu raporunda ayrıca belirtmesine gerek yoktur. Bu standardın amacı finansal bilgi kullanıcılarının tam ve eksiksiz bilgilendirilmesidir (Gücenme, 2014: 57).

3.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Denetçinin ya finansal tabloların bütünü ile ilgili bir görüş belirteceğini ya da bu konuda bir görüş belirtemeyeceğini denetim raporunda ifade etmesi gerekir. Denetçi kapsamlı bir görüş bildiremiyorsa bunun gerekçelerini denetim raporunda belirtmelidir. Finansal tablolar ile ilişkili olarak denetçinin adının geçmesi durumunda denetçi yapmış olduğu denetimin özelliğini ve sorumluluk derecesini denetim raporunda açıkça belirtmelidir.

Görüş bildirme standardının amacı, denetçinin finansal tablolara birlikte adının geçtiği durumlarda sorumluluk derecesinin yanlış yorumlanmasını önlemektir.

Raporlama standardına göre denetçi raporunda dört tür görüş bildirebilir. Bunlar; olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma.

Olumlu görüş: Mali durumun ve gerçekleşen faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıttığı anlamındadır.

Olumsuz görüş: Olumlu görüşün aksine finansal tablolarda yer alan bilgilerin ve gerçekleşen faaliyetlerin sonuçlarının gerçeği yansıtmadığı anlamındadır. Olumsuz görüşe yol açan gerçeği yansıtmayan durumların nedenleri raporda belirtilmelidir (Gücenme, 2014: 58).

Şartlı görüş: Finansal tablolarda bazı aykırılıkların bulunması fakat bu aykırılıkların bir bütün olarak finansal tabloların güvenilirliğini bozmayacak nitelikte olması durumunda şartlı görüş raporu düzenlenir (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016: 31). Bu aykırılıkların neler olduğu raporda açıklayıcı bir şekilde belirtilmelidir.

Görüş bildirmekten kaçınma: Denetçinin finansal tablolara ilişkin bilgileri elde edememesi, görüş bildirmek için gerekli ve yeterli kanıt toplayamaması durumunda denetçi olumlu veya olumsuz görüş bildirmekten kaçınır.

4. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Bağımsız denetim kalitesini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Literatürde denetim kalitesini ölçmeye yönelik kesin ölçütler bulunmama ile birlikte bu çalışmada denetim firmaları, denetçiler ve denetim hizmeti sonuçlarından yararlanan taraflar açısından bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörler açıklanmıştır.

4.1. Bağımsız Denetim Firmasının Büyüklüğü

Yapılan çalışmalarda denetim kalitesine etkisi ele alınan ve dört büyük denetim firması olarak kabul edilen Pricewaterhousecoopers, Ernst and Young, Deloitte Touche Tohmatsu ve KPMG firmalarının

bağımsızlığı ile diğer denetçi firmaların karşılaştırılması dikkat çekmektedir (Balsarı ve Varan, 2014: 77).

Büyük denetim firmalarının geniş bir müşteri potansiyeline sahip olmaları, dava açılma risklerinin daha az olması, denetim ücretlerinin daha iyi olması ve itibarlarını daha fazla artırmak istemeleri denetim kalitesini olumlu olarak etkilemektedir.

Denetim firması ne kadar büyük olursa itibarını kaybetmesi durumunda o kadar çok tehlikede olur. Dolayısıyla büyük denetim firmalarının daha küçük denetim firmaları ile karşılaştırıldığında denetim kalitesini belirli bir seviyede sürdürmek için daha fazla özen gösterdiği tespit edilmiştir (Bauwhede ve Willekens, 2004: 501). Ayrıca büyük denetim firmalarının daha şöhretli olmaları dolayısıyla denetim raporlarını daha doğru ve eksiksiz olarak hazırlama eğiliminde oldukları görülmektedir. Çünkü böyle bir denetim firmasının doğru olmayan bir denetim raporunu hazırladığının duyulması denetim firmasının müşteri kaybına ve almış olduğu ücretin azalmasına neden olacaktır (Karacaer ve Özek, 2010: 62).

Bunların yanı sıra büyük denetim firmalarının daha kaliteli denetimler yapabilmelerinin bir diğer nedeni ise hem denetçilerin eğitilmesi hem de denetim hizmetinin sağlanması bakımından küçük firmalara göre daha fazla kaynağa sahip olmalarıdır (Kavut, 2002: 9). Küçük denetim firmalarının kalitesindeki düşüşün nedeni büyük denetim firmaları ile çalışmayan daha riskli küçük müşteri firmaların bu firmaları tercih etmesidir. Ayrıca küçük müşteri firmalar ücret bakımından da küçük denetim firmalarını tercih ederler (Bedard vd., 2008: 191).

DeAngelo (1981) yapmış olduğu çalışmada denetleyici kuruluşların çalışma güdülerini yalnızca büyüklüğün etkilediğini bu nedenle diğer faktörler sabit olmak şartıyla büyük denetim firmalarının daha yüksek bir denetim kalitesi sağladığını belirtmiştir. Müşteri sayısı fazla olan denetim firmalarının fırsatçı davranışlarının azalması algılanan denetim kalitesinin yüksek olduğunun göstergesi olarak kabul edilmektedir.

Denetim kalitesinin ölçülmesi belirli bir maliyet gerektirmektedir. Bunun ilk nedeni; belirli bir denetim sözleşmesinde kullanılan prosedürler finansal bilgi kullanıcıları tarafından doğrudan gözlemlenemez. İkinci nedeni ise finansal bilgi kullanıcılarının tespit edilen bir hata/hilenin açıklanma olasılığını etkileyen denetçi-müşteri arasındaki sözleşmenin içeriği hakkında çok az bilgiye sahip olmasıdır (DeAngelo, 1981: 186). Denetim kalitesini ölçmenin maliyetli olması durumunda alternatif kalite ölçütlerinin geliştirilmesi kaçınılmaz olacaktır. De Angelo'ya göre bu ölçüt "denetim firması büyüklüğü"dür

DeAngelo'nun yapmış olduğu çalışmanın ardından yapılan araştırmalarda denetim kalitesi göstergesi olarak yaygın bir şekilde kullanılan 4 büyük denetim firmasının diğer küçük denetim firmalarına kıyasla daha yüksek kalitede bir denetim sağladıkları görülmüştür (Yaşar, 2011: 59).

4.2. Denetim Süreci

Bağımsız denetim çalışması denetim standartları temel alınarak gerçekleştirilen ve birbirini izleyen aşamalardan oluşan bir süreçtir.

Denetim süreci müşteri işletmeden gelen talep doğrultusunda başlayıp denetim planının yapılıp uygulanması ve nihayetinde denetim raporunun hazırlanmasıyla son bulur. Denetim sürecinde denetim faaliyetlerinin standartlara ve etik ilkelere uygun olarak yürütülmesi denetim kalitesini etkilemektedir. Denetim faaliyetlerinin denetim sürecinde kaliteli bir şekilde yerine getirilebilmesi için BDS220 nolu standartta uyulması gereken kurallar belirtilmiştir. Örneğin bu standarda göre; denetimin yürütülmesi sürecinde denetim ekibi üyeleri arasında anlaşmanın sağlanıp daha az tecrübeli üyelerin çeşitli konularda daha tecrübeli üyelerle birlikte çalışması denetim kalitesinin sağlanması açısından önemlidir. Ayrıca BDS220 nolu standarda göre denetim süreci sonucunda elde edilen bilgiler denetçilerin risk değerlemesi yapmalarında ve raporlama sorumluluklarını yerine getirmelerinde faydalı olabilir.

4.3. Şeffaflık ve Denetim Raporu

Denetim kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biri de denetim firmaları tarafından hazırlanan şeffaflık raporlarıdır.

Özellikle 21.yy başlarında yaşanan firma skandalları sonrası denetim kalitesi standart oluşturan kurumlar, düzenleyiciler ve uygulayıcılar açısından önemli bir unsur haline gelmiştir. Denetim kalitesini ölçmede kullanılan birçok farklı gösterge olsa da şeffaflık raporlarının denetim firmalarının mesleki uygulamalarını kamuya açıklayan bir özelliğe sahip olması dolayısıyla denetim kalitesinde önemli bir unsur olacağı düşünülmektedir (Erdoğan ve Solak, 2016: 180).

Denetim firmalarının denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu düşünülürse şeffaflık raporları, finansal bilgi kullanıcılarının denetim kalitesini artırmaya yönelik teşvikler sağlayan denetim firmaları arasındaki farkı görmelerini sağlamaktadır (Deumes vd., 2012: 194).

Avrupa birliği tarafından hazırlanan 8 no'lu direktife göre; bağımsız denetim yapmaya yetkili firmalara her yıl hazırladıkları

şeffaflık raporlarını web sitelerinde yayınlama zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenlemeler ile finansal tabloların güvenilirliğinin artırılması amaçlanmıştır. Yasal ve düzenleyici gerekliliklerin bir sonucu olarak bazı ülkelerdeki denetim firmaları kısa süre önce denetim firması hakkında bilgi içeren şeffaflık raporları yayınlamaya başlamıştır (Deumes ve diğerleri, 2012: 194).

Bir şeffaflık raporunun içermesi gereken bilgiler ilgili ülke mevzuatlarında belirlenmektedir. Fakat şeffaflık raporlarının içermesi gereken bilgiler birçok ülke mevzuatında benzerlik göstermektedir. Genel olarak bir şeffaflık raporunun içermesi gereken bilgiler şu şekilde sıralanabilir (Demirkan, 2016: 47):

Denetim firmasının;

- Hukuksal yapısı ve firma ortakları hakkında açıklama
- Yöneticiler ve sorumlu denetçiler hakkında açıklama
- İçinde bulunduğu denetim ağının hukuki ve yapısal özelliklerine ilişkin açıklama
- İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin önemine ilişkin açıklama
- Organizasyon yapısı hakkında açıklama
- Kalite güvence sistemleri hakkında açıklama
- Bağımsızlığa ilişkin açıklamalar gibi bilgileridir.

Bağımsız dış denetçi tarafından hazırlanan denetim raporlarının etik hükümlere uygunluk sağlaması ve finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerip içermediğine dair makul güvence sağlayan denetim standartlarına uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Bu doğrultuda hazırlanan denetim raporları denetim kalitesini artırmaktadır.

4.4. Denetim Ücreti

Bağımsız denetim ücreti müşteri işletmenin denetimi için gerekli olan süre ile saat başına belirlenmiş ücret tutarının çarpılması sonucu ortaya çıkan tutardır (Yahyaoglu, 1991: 81).

Denetim ücreti, denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini sağlayacak şekilde belirlenmelidir. Bağımsız dış denetim firmasının yapacağı denetim sonucunda müşteri firmadan bir ücret elde edecek olması müşteri firma ile denetim firması arasındaki ilişkilerin ekonomik çıkarlar doğrultusunda belirlenmesine neden olabilmektedir (Yaşar, 2011: 70).

Denetim ücreti ile ilgili yapılan çalışmalar denetim ücretlerinin belirlenmesini etkileyen farklı unsurların bulunduğunu ortaya koymuştur. Yapılan çalışmalarda denetim ücretinin en önemli

belirleyicisi müşteri firmanın büyüklüğüdür. Genellikle müşteri firma ne kadar büyük olursa denetim firmasının daha fazla denetim faaliyetinde bulunması beklenir. Denetim çabalarındaki bu artış doğal olarak denetim ücretlerinin de artmasına neden olacaktır. Ayrıca müşteri firma yapısının karmaşık olması denetim faaliyetlerini zorlaştıracığından bu firmayı denetlemek için daha fazla zaman ve emek harcanması söz konusu olabilecektir. (Pop ve Iosivan, 2008: 12) Denetim ücretini belirleyen bir diğer unsur risktir. Denetleme riski denetlenen finansal tablolarda yapılan yanlış beyanlara bağlı olarak denetim firmasının finansal bilgi kullanıcılarına karşı sorumlu tutulma riskidir. Bu nedenle denetim firmasının denetim riski arttıkça daha yüksek denetim ücretleri talep etmesi beklenmektedir. Özellikle denetim firmalarının denetim sözleşmelerindeki risk arttıkça daha yüksek denetim ücretleri talep ettikleri tespit edilmiştir (Palmrose, 1986: 98).

Müşteri firma karlılığı diğer bir risk ölçütü olarak düşünülmektedir. Çünkü müşteri firmanın mali yapısının kötü olması durumunda denetçi de birtakım kayıplara maruz kalabilir (Simunic, 1980: 162). Genel olarak organizasyonun performansı ne kadar kötü ise denetçi açısından daha fazla risk söz konusu olacağından denetim ücreti o kadar yüksek olacaktır.

Denetim firması büyüklüğü de denetim ücretlerinin belirlenmesinde önemli bir etkidir. Denetim kalitesi üzerine yapılan çalışmalarda denetim kalitesini ölçmek için birçok gösterge kullanılsa da en yaygın olarak kullanılan denetim kalitesi göstergesi Big 8/6/5/4 olmuştur. Yapılan çalışmalarda büyük denetim firmalarının küçük denetim firmalarına kıyasla daha kaliteli denetim hizmeti sundukları belirlenmiştir. Dolayısıyla denetim kalitesi arttıkça talep edilen denetim ücreti de artmaktadır. Denetim firmalarının özellikle denetim dışındaki hizmetlerinden kaynaklanan ücretler de denetim kalitesini etkileyen önemli unsurlardan biridir. Denetim dışı hizmetler daha yüksek denetim ücretleri ile ilişkilendirilebilir çünkü bu hizmetler daha fazla denetim çalışmaları gerektirebilir (Hay vd., 2006: 169).

Bağımsız denetim firmalarının müşterilerine denetim hizmeti dışında danışmanlık vb. hizmetleri vermeleri denetim firması ile müşteri işletme arasındaki ekonomik bağı güçlendirmektedir. Bu da denetim firmasının bağımsızlığını zedelemektedir (Yaşar, 2011: 71). Sarbanes-Oxley kanunu ile Amerika'da denetim kalitesinin artırılması amacıyla denetçi firmaların defter tutma, finansal tablolar ile ilgili hizmetler, finansal bilgi sistemleri tasarımları, iç denetim hizmetleri, hukuki hizmetler ve denetimle ilgili olmayan hizmetler, yatırım danışmanlığı gibi hizmetler sunmaları yasaklanmıştır (Uzay, 2004: 7).

Çünkü denetim dışı hizmetler bağımsızlığı olumsuz yönde etkileyerek denetim kalitesinin düşmesine yol açabilmektedir.

4.5. Denetçinin Mesleki Yeterliliği ve Tecrübesi

Mesleki eğitim ve yeterlilik standardı, bağımsız denetçinin denetim alanında gerekli eğitim ve tecrübeye sahip olmadan denetim standartlarının gereklerini yerine getiremediğini kabul eder. Bağımsız dış denetçiler sahip oldukları eğitim ve tecrübe sayesinde toplamış oldukları kanıtlar ile daha doğru bilgilere ulaşabilirler. Yeterli mesleki bilgi ve tecrübe sayesinde bağımsız karar verme yeteneği kazanan denetçiler, işletmenin finansal tablolarını denetleyerek denetim raporları hazırlar.

Finansal tablolarda kasıtlı veya kasıtlı olmayarak yapılan hata ve düzensizliklerin ortaya çıkarılma olasılığı denetçinin mesleki yeteneği ve tecrübesine bağlıdır. Denetçinin karmaşık muhasebe uygulamalarını anlayabilme yeteneği kaliteli denetimin sağlanması bakımından önem arz etmektedir (Kavut, 2002: 8).

Ayrıca bağımsız dış denetçi kaliteli bir denetim hizmeti sağlayabilmek için muhasebe ilkeleri ve denetim prosedürleri hakkındaki gelişmeleri takip etmeli, incelemeli ve bunları uygulayabilmelidir.

4.6. Denetim Süresi ve Denetçi Rotasyonu

Denetim süresinin uzunluğu işletmenin hesap döneminin bitişi ile denetim raporunun yayınlanma tarihi arasındaki süre olarak ifade edilebilir (Ertan vd., 2013: 276).

Denetim süresi genellikle denetçi bağımsızlığı ile ilişkilidir. Bağımsız denetçinin müşteri işletme ile çalışma süresinin uzaması durumunda denetim kalitesi düzeyi düşebilir. Ayrıca denetim süresinin uzun olması durumunda denetçi önyargılı olur ve bağımsızlığı zedelenir (Rahmina ve Agoes, 2014: 326).

Denetim süresinin uzamasıyla denetçi ve müşteri arasındaki yakınlık denetçinin hataları tespit etme ve bunu rapor etme yeteneğini olumsuz etkileyebilir. Bu durum denetim prosedürlerinin yetersiz kalmasına, aynı denetim programlarına ve önceki yıl sonuçlarına aşırı bağlı kalınmasına neden olabilir (Ewelt-Knauer vd., 2012: 12). Dahası denetim sözleşmesi zamanla rutin hale gelebilir bu da denetçinin risk kaynaklarını ve iç kontrol yapısının zayıf yönlerini tespit etmek için daha az çaba göstermesine neden olabilir. Denetim sürecinde yaşanan tüm bu olumsuzluklar da denetim kalitesini olumsuz yönde etkileyebilir.

Ayrıca denetim süresinin uzun olması durumunda denetçiler mesleki standartlara uygun davranmak yerine müşteri memnuniyetini sağlama eğiliminde olabilirler. Böylece denetçiler tarafsızlıklarını kaybederek denetim sözleşmesini devam ettirebilmek adına finansal tablolarda yapılan hataları yumuşatmaya veya görmezden gelmeye yönelebilirler (Erdoğan ve Solak, 2016:). Bu nedenle denetimde kalitesinin sağlanması adına maksimum denetim süresi en aza indirgenerek denetçilerin ayrıntılara daha fazla dikkat etmeleri ve denetim yaklaşımlarında daha şüpheci olmaları sağlanmalıdır (Ewelt-Knauer vd., 2012: 9).

Bağımsızlık için bir tehdit niteliğinde olan müşteri ve denetçi yakınlığına karşı denetçinin bağımsızlığını korumak için alınacak önlemlerden birisi denetçi rotasyonudur. Bu nedenle zorunlu denetçi rotasyonu kuralları ulusal ve uluslararası düzenlemelere dahil edilmiştir (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014: 88). Özellikle Amerika Birleşik Devletlerinde 2000’li yılların başında Enron ve Worldcom gibi büyük işletmelerde yaşanan muhasebe skandalları sonrasında çıkarılan Sarbanes-Oxley kanunda denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesini artırabilmek adına denetim süresinin sorumlu denetim ortağı bazında en fazla 5 yıl olabileceğine karar verilmiştir (Balsarı ve Varan, 2014: 74). Denetçi rotasyonu ile amaçlanan rotasyon ile göreve başlayan denetçinin müşteri riski ve sözleşme konularında yeni bir bakış açısıyla denetimi gerçekleştirmesi ve bağımsızlığını artırmasıdır (Daugherty vd., 2012: 98). Bunun yanında denetçi rotasyonunu savunanlara göre zorunlu denetçi rotasyonu denetim başlangıç maliyetlerini ve denetim başarısızlığı riskini artırmaktadır.

4.7. Denetçinin Bağımsızlığı, Tarafsızlığı ve Dürüstlüğü

Denetçinin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü denetim kalitesi açısından oldukça önemli bir unsurdur. Son yıllarda yaşanan denetim skandalları dikkate alındığında bu konunun artan önemi ortaya çıkmaktadır.

Denetçiler finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması açısından denetim sürecinde önemli bir rol oynamaktadırlar (Özyurt, 2010: 11). Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu denetçinin bağımsız ve tarafsız bir değerlendirme yapmasıyla mümkündür. Müşteri işletmenin yapmış olduğu hata ve hilelerin tespit edilme olasılığı denetçinin bağımsızlığı ve dürüstlüğü ile doğru orantılıdır. Denetçinin bağımsız ve tarafsız bir şekilde yaptığı denetim sonunda sunacağı görüşler incelenen mali tabloların güvenilirliğini artırmakta ve müşteri işletmeye güvenilir kurum imajı yaratmaktadır (Uzay, 2004: 436).

Denetçi bağımsızlığının bozulması denetim sürecinin tümüne etki etmesi bakımından ölçülmeye ihtiyaç duyar. Bağımsızlığın ölçülmesi şu faydaları sağlar (Karavardar, 2015: 77):

- Finansal tablo kullanıcılarına, denetim faaliyetlerinin tümüne yönelik objektif bir bakış açısı sağlayarak denetimin temelini oluşturan güven unsurunu oluşturur.
- Denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde denetim firmasının fayda maliyet analizi yapmasını mümkün kılarak denetimin etkinlik ve verimliliğinin artmasını sağlar.
- Denetçilerin bağımsız olması sermaye piyasalarında şeffaflığı artırır

Sonuç olarak denetçiler ekonomik düzen içinde üstlenmiş oldukları sorumluluk gereği kaliteli bir denetim hizmeti sunabilmek için bağımsızlık ve tarafsızlıktan ödün vermemelidirler.

4.8. Denetçinin Sektörel Uzmanlığı

Bağımsız denetçinin sektörel bilgi ve uzmanlığı denetim kalitesini etkileyen mesleki denetim standartları kapsamında giderek önem kazanmaktadır. Örneğin AICPA kalite kontrol standartlarında endüstride uzman olan denetçinin belirlenmesinin ve tecrübesinin geliştirilmesinin önemi vurgulanmıştır (Gramling ve Stone, 2001: 3). Denetim standartlarına uyum sağlama konusunda daha yetenekli olan denetçinin sektörel uzmanlığı denetim firmalarının verimliliğinin ve denetim kalitesinin artırılmasına olanak sağlamaktadır. Denetim firmaları daha etkin denetim hizmeti sunabilmek ve denetim kalitesini artırabilmek adına denetçilerin performansına olan güveni artırmak için sektörel uzmanlığa daha fazla önem vermeye başlamıştır (Hegazy vd., 2015: 144). Sektör tecrübesi olan denetçiler finansal tablolar ile ilgili yapılan yanlış beyanları tespit etme ve yönetimin isteğe bağlı davranışlarını kısıtlama becerisi sayesinde asimetrik bilgiyi azaltarak müşterilere daha kaliteli denetim hizmeti sunabilmektedirler (DeBoskey ve Jiang, 2011: 613).

Sektörel uzmanlığı olan denetçi müşteri işletmenin iş ortamı, muhasebe uygulamaları ve finansal tabloları ile ilgili daha fazla bilgi sahibidir. Bu denetçilerin yönetim tarafından yapılan şüpheli muhasebe uygulamaları, sektör ile ilgili hataları, usulsüzlükleri ve yanlış beyanları tecrübesi olmayan denetçilere göre tespit etme olasılıkları daha yüksektir (Gul vd., 2009: 272).

Bir sektörün özelliğini daha iyi anlayan denetçiler bu tür sektör bilgisi olmayan denetçilere göre müşteri memnuniyetine daha fazla önem vermektedirler (Yuan vd., 2016). Ayrıca sektörel uzmanlığı olan bağımsız denetçilerin sektöre özgü en iyi uygulamalar, sektöre özgü

riskler ve olağandışı işlemler için veri tabanları oluşturması durumunda denetim etkinliğini artırması daha muhtemeldir (Yaşar, 2011: 65). Sonuç olarak günümüzde denetçinin sadece çok iyi bir muhasebe ve denetim bilgisine sahip olması yeterli değildir. Denetçi belirli sektörlerde uzmanlık kazanmış, bu sektörlerdeki gelişmeleri, yenilikleri, riskleri çok iyi bilen bir kişi olmalıdır (Oktay, 2013: 60).

4.9. Kurumsal Yönetim Yapısı

Şirket yönetiminin yapabileceği hataları, hileleri ve yolsuzlukları önlemek, denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmek ve finansal raporlama kalitesini artırmak amacıyla denetim kalitesi gün geçtikçe daha da önem kazanmaktadır. Etkin bir kurumsal yönetim mekanizması iç kontrol yapısının ve finansal raporlama sisteminin izlenmesini sağlamak için önemli unsurlardır (Abdullah vd., 2008: 19). Kurumsal yönetim, iç kontrol yapısının yeterlilik ve etkinliğini sağlamak, bağımsız denetim fonksiyonlarının etkinliğini ve güvenilirliğini sağlamak, finansal raporların kalitesi, güvenilirliği ve şeffaflığını artırmak gibi işlevleri yerine getirerek finansal raporlamanın güvenilirliğini artırmaktadır (Arı, 2008: 50). Sağlam bir kurumsal yapının olması finansal raporlamanın kalitesini ve yatırımcı güvenini önemli ölçüde etkilemektedir. Konu ile ilgili daha önce yapılan çalışmalarda (O’Sullivan, 2000; Goodwin ve Seow, 2002; Abdullah ve diğerleri, 2008; Beisland, Mersland ve Strøm, 2015; Husnin, Nawawi ve Salin, 2016; Aygün ve Sayın, 2016) kurumsal yönetim göstergesi olarak yönetim kurulu, denetim komitesi ve sermaye yapısı gibi değişkenler kullanılmıştır.

Yönetim kurulu denetimde hata ve hileleri önlemeye yönelik tedbirleri almaktan ve hata ve hileleri ortaya çıkarmaktan sorumludur. Bunun için de yönetim kurulunun iyi bir iç kontrol mekanizmasını tesis etmesi gerekmektedir (Erol, 2008: 232). Yönetim kurulunun yapısı ile denetim kalitesi arasındaki ilişki yönetim kurulundaki bağımsız üyeler ile ilgilidir. Hissedar temsilcisi olan bağımsız kurul üyeleri yöneticiler tarafından kendi çıkarlarını korumak amacıyla finansal tablolarda yapılan birtakım hata ve hileleri tespit edip önlemek için güçlü bir teşvik edici unsur olacaktır (Abdullah vd., 2008: 20). Yönetim kurulunun etkin bir izleme ve gözetim mekanizması olması sayesinde denetçi müşteri firma memnuniyetini sağlayabilmek adına daha kaliteli bir denetim hizmeti sunacaktır. (Soliman ve Elselam, 2012: 3102).

Denetim komitesinin birincil görevi finansal tabloların bütünlüğü, iç kontrollerin etkinliği, iç ve dış denetçilerin izlenmesi de dahil olmak üzere firmanın finansal raporlama sürecini denetlemektir (Kusnadi vd., 2015). Denetim komitesi aynı zamanda muhasebe

standartlarının nasıl uygulanacağı konusunda farklı görüşlere sahip olan firma yönetimi ve dış denetçiler arasında bir köprü vazifesi görmektedir. Böylece denetim komitesi daha kaliteli bir denetim yapılabilmesi için yönetim ve bağımsız dış denetçi görüşlerinin birbiriyle uyumlu hale gelmesini sağlamaktadır.

Denetim komitesinin etkin olabilmesi için üyelerin çoğunluğu bağımsız olmalı, muhasebe, denetim ve kontrol uygulamaları konularında bir bilgi sahibi olması gerekmektedir. Denetim komitesi ve bağımsız denetim arasındaki etkileşim işletme dışında bulunan hissedarlara sunulan bilgilerin de kalitesini arttıracaktır. Denetim komitesinin aktif ve bağımsız olduğu durumlarda şirketlerde yapılan hata ve hileleri önleme olasılığı daha yüksektir (Goodwin ve Seow, 2002: 199).

Sahiplik yapısı denetim kalitesini etkilemesi bakımından bir diğer önemli unsurdur. Sermaye yapısı incelendiğinde üç tür yatırımcı ortaya çıkmaktadır. Bunlar; yönetici sahipliği, bireysel yatırımcı ve kurumsal yatırımcıdır (Terzi vd., 2014: 197). Yöneticilerin sermayede belli bir paya sahip olması yönetici ve hissedarlar arasındaki vekalet çatışmalarını azaltmaktadır (Jensen ve Meckling, 1976). Yöneticilerin sermayenin önemli bir kısmına sahip olması hissedarlara verilen bilgilerin hatalı olmasına neden olabilir ve bu da denetçilerin ilave denetim testlerini uygulamalarını gerektirebilir (Abdullah vd., 2008: 21). Bankalar, sigorta şirketleri, fon şirketleri ve diğer yatırım şirketleri gibi kurumlar kurumsal yatırımcı olarak kabul edilmektedir ve bunlar yatırımcıların yönetsel kararlarını doğrudan etkilemektedir. Kurumsal yatırımcılar sermaye paylarının daha yüksek olması nedeniyle bireysel yatırımcılara göre daha fazla etkiye sahiptirler. Sahiplik oranı fazla olan kurumsal yatırımcı denetim sürecinin izlenmesinde önemli bir role sahiptir (Soliman ve Elselam, 2012).

Kurumsal yatırımcılar finansal tablolarda yapılabilecek hata ve hilelere karşı yüksek kalitede denetim hizmeti talep etmektedirler. Bu nedenle daha iyi bir denetim kalitesi sağlayabilmek için büyük denetim firmaları ile çalışmayı tercih etmektedirler (Kane ve Velury, 2002).

Sonuç olarak bir firmanın kurumsal yönetim yapısı finansal raporlama ve denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.

4.10. Etik Standartlar

Muhasebe mesleğinde etik kurallar, denetim standartlarının uygulanmasında ve denetim dışı hizmetlerin yerine getirilmesinde muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken mesleki kurallardır [Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), 2013].

Denetim mesleğinin ayırt edici özelliği objektif olması dolayısıyla kamuoyuna sağladığı güven ve bu güvenin mesleğe kazandırdığı itibardır. Bu güven ve itibar ancak denetimde mesleki etik kurallara sıkı sıkıya bağlı kalmakla edinilip sürdürülebilir (Arslan, 2010).

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri:X 22 numaralı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'inin "Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler" başlığında denetçilerin uyacakları etik ilkeler belirtilmiştir.

Bu ilkeler şunlardır:

- Mesleki şüphecilik
- Bağımsızlık
- Mesleki özen ve titizlik
- Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı
- Reklam yasağı
- Sır saklama yükümlülüğü
- Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet

Denetçinin bağımsız ve tarafsız bir denetim yapabilmesi için etik ilkelere bağlı kalması oldukça önemlidir. Denetçinin etik kurallardan uzaklaşması denetimde kalitenin de düşmesine neden olabilecektir (Ergün ve Gül, 2005: 153).

5. Sonuç

Bağımsız denetimin en önemli amaçlarından birisi piyasada güven ortamının sağlanmasıdır. Bu nedenle firmaların hazırlamış olduğu finansal tabloların bağımsız denetçiler tarafından iyi bir şekilde incelenmesi gerekmektedir. Denetim mekanizmasının iyi bir şekilde uygulanmadığı durumlarda yönetimin sağlıklı çalışmadığı görülmektedir. Dolayısıyla firma yönetimi tarafından yapılabilecek hataları, hileleri ve yolsuzlukları önlemek, denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmek ve finansal raporlama kalitesini artırmak amacıyla denetim kalitesi gün geçtikçe daha da önem kazanmaktadır. Özellikle ABD'de ve bazı Avrupa ülkelerinde meydana gelen finansal skandalların temelinde yönetimin başarısızlığının yanı sıra denetim firmalarının da hata ve hilelere yönelmesi denetim kalitesinin sorgulanmasına neden olmuştur. Bu skandalların ardından firmaların açıkladığı finansal raporlara ve denetim firmalarının görüşlerine olan güvenin azalması üzerine bağımsız denetimin güvenilirliğini artırmak ve gözetimini sağlayabilmek adına uluslararası meslek kuruluşları tarafından standartlar yayınlanmıştır. Böylece düzenleyici kuruluşlar,

mesleki kuruluşlar ve denetim firmaları denetim kalitesinin ölçümüne daha fazla önem vermeye başlamıştır. Denetim kalitesinin ölçümü ile ilgili genel kabul görmüş tek bir yaklaşım olmasa da farklı denetim kalitesi göstergeleri farklı denetim firmaları tarafından gerçekleştirilen denetimlerin karşılaştırılmasını mümkün kılmıştır. Ancak bu göstergelerin amaca ulaşabilmesi bu göstergelerden elde edilen bilgilerin karşılaştırılabilir olması ve uygun bir şekilde yorumlanması ile mümkündür. Çalışmanın dördüncü bölümünde de belirtildiği üzere konu ile ilgili yapılan çalışmalarda denetim kalitesini ölçmek için kullanılan farklı göstergeler müşteri firmanın finansal tablolarına ve yapılan denetimlere olan güveni artırmıştır.

Sonuç olarak finansal tablo kullanıcılarına doğru ve güvenilir bir bilgi sağlanması ve piyasada güven ortamının tesis edilmesi amacıyla yapılan denetimlerin kaliteli olması büyük bir önem taşımaktadır. Bu bağlamda denetim kalitesinin artırılması hususunda şu önerilerde bulunulabilir:

- Denetimi gerçekleştirecek olan denetçinin tarafsız ve bağımsız davranması sağlanmalıdır.
- Denetimi gerçekleştiren denetçilerin genel kabul görmüş denetim standartları, etik standartlar ve kalite kontrol standartlarına uygun denetimler yapmaları sağlanmalıdır.
- Denetim sonunda hazırlanan denetim raporlarının şeffaf ve güvenilir olması sağlanmalıdır.
- Denetim firmaları tarafından yapılan denetimler KGK tarafından denetlenmeli ve yapılan denetim sonuçlarının kamuya vaktinde duyurulması sağlanmalıdır.

Kaynakça

- Abdullah, W.Z.W., Ismail, S. ve Jamaluddin, N. (2008). The Impact of Board Composition, Ownership and Ceo Duality on Audit Quality: The Malaysian Evidence, *Malaysian Accounting Review*, 7(2), s.17-28.
- Acar, D., Senal, S. ve Usul, H. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Selçuk Üniversitesi, *İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı:22, s.273-306.
- Altıntaş, A.T. (2007). Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: İÜ. Sosyal Bilimler Enstitüsü.

American Institute of Certified Public Accountants [AICPA]. (1972).

Erişim

Tarihi:

21

Ekim

- 2017, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/D/ownloadableDocuments/AU-00210.pdf>.
- American Institute of Certified Public Accountants [AICPA]. (1972). Erişim Tarihi: 21 Ekim 2017, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/D/ownloadableDocuments/AU-00230.pdf>.
- American Institute of Certified Public Accountants [AICPA]. (1972). Erişim Tarihi: 26 Ekim 2016, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/D/ownloadableDocuments/AU-00420.pdf>.
- American Institute of Certified Public Accountants [AICPA]. (1980). Erişim Tarihi: 27 Ekim 2016, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/D/ownloadableDocuments/AU-00431.pdf>.
- American Institute of Certified Public Accountants [AICPA]. (2006). Erişim Tarihi: 25 Ekim 2016, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/D/ownloadableDocuments/AU-00311.pdf>.
- American Institute of Certified Public Accountants [AICPA]. (2006). Erişim Tarihi: 26 Ekim 2016, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/D/ownloadableDocuments/AU-00326.pdf>.
- Arı, M. (2008). “Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenirliği”, *Osman Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3(2), s.43-68.
- Arslan, A. (2010). “Denetim Mesleğinde Etik Prensipler”, Erişim tarihi: 19 Aralık 2016, http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/dergiler/gundem/Gundem_1_Sayi_540.pdf.
- Aygün, M. ve Sayın, C. (2016). “Kurumsal Yönetim ve Denetim Kalitesi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir İnceleme”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 618(53), s.51-58.
- Balsarı, Ç.K. (2012). “Denetim Kalitesi”, *İzmir SMMMO Dayanışma Dergisi*, s.8-13.
- Balsarı, Ç.K. ve Varan, S. (2014). “Kaliteli Finansal Raporlamada Denetimin Rolü İle İlgili Tartışmalar”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası Yayın Organı. Sayı: 124, s.69-90.
- Bauwhede, H.V. ve Willekens, M., (2004). “Evidence on (The Lack of) Audit-quality Differentiation in the Private Client Segment of the Belgian Audit Market”, *European Accounting Review*, Vol,13 No.3, s.501-522.

- Becker, C.L., Defond, M.L., Jiambalvo, J., Subramanyam, K.R. (1998). "The Effect of Audit Quality on Earnings Management", *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
- Bedard, J.C., Deis, D.R., Curtis, M.B., Jenkins, J.G. (2008). "Risk Monitoring and Control in Audit Firms: A Research Synthesis", *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 27(1), s.187-218.
- Beisland, L.A., Mersland, R. ve Strøm, R. Ø. (2015). "Audit Quality and Corporate Governance: Evidence from the Microfinance Industry", *International Journal of Auditing*, 19, s.218-237.
- Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi*. (6.Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Dang, L. (2004). *Assessing Actual Audit Quality*. Doctoral Dissertation, Philadelphia: Drexel University. Non-Audit Services, Auditor Independence and Earnings Management
- Daugherty, B.E., Dickins, D., Hatfield, R.C., Higgs, J.L. (2012). "An Examination of Partner Perceptions of Partner Rotation: Direct and Indirect Consequences to Audit Quality", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), s.97-114.
- DeAngelo, L.E. (1981). "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), s.183-199.
- DeBoskey, D.G. ve Jiang, W. (2011). "Earnings Management and Auditor Specialization in The Post-Sox Era: An Examination of The Banking Industry", *Journal of Banking & Finance*, 36(2012), s.613-623.
- Demirkan, A. (2016). "Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Şeffaflık Raporları", *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, Kamu Gözetim Kurumu Uzmanları Derneği Yayın Organı. Sayı:1, Yıl:1, s.43-54.
- Deumes, R., Schelleman, C., Bauwhede, H.V., Vanstraelen, A. (2012). "Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality?", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), s.193-214.
- Erdoğan, S. ve Solak, B. (2016). "Türkiye'de Şeffaflık Raporları ve Bağımsız Denetim Sektörüne Yönelik Ampirik Bir Çalışma", *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), s.175-195.
- Ergün, H., Gül, K. (2005). "Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarının Algılanışı", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25, s.144-154.
- Erol, M. (2008). "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata Ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler", *Süleyman Demirel*

- Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*,1(13), s.229-237.
- Ertan, Y., Yücel, E. ve Saraç, M. (2013). “Konsolide Finansal Tablo Düzenleme Yükümlülüğü Olan İşletmelerin Denetim Süresini Etkileyen Faktörler”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 19(9), s.275-292.
- Ewelt-Knauer, C., Gold, A. ve Pott, C. (2012). “What Do We Know About Mandatory Audit Firm Rotation?”, Erişim Tarihi: 21 Şubat 2017, https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5329dbc1ed915d0e5d0000c1/icas_mafr_report.pdf.
- Francis, J.R. (2011). “A Framework for Understanding and Researching Audit Quality”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.
- Goodwin, J. ve Seow, J.L. (2002). “The Influence of Corporate Governance Mechanisms on The Quality of Financial Reporting and Auditing: Perceptions of Auditors and Directors in Singapore”, *Accounting and Finance*, 42(2002), s.195-223.
- Goodwin, J. ve Seow, J.L. (2002). “The Influence of Corporate Governance Mechanisms on The Quality of Financial Reporting and Auditing: Perceptions of Auditors and Directors in Singapore”, *Accounting and Finance*, 42(2002), s.195-223.
- Gore, P., Pope, P. ve Singh, A., (2001). “Non-Audit Services, Auditor Independence and Earnings Management”. Working Paper, Erişim Tarihi: 22 Ekim 2016, https://www.researchgate.net/publication/266294076_NonAudit_Services_Auditor_Independence_and_Earnings_Management.
- Gören, İ., Atakan, N., Efe, Ş., Özbaran, M.H., (2003). “Denetimde Kalite Yönetimi/Güvencesi/Kontrolü”. *Sayıştay Yayınları*, 1-88. Erişim Tarihi: 27 Mayıs 2017, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/DenetimdeKaliteYonetimi_GuvKont.pdf.
- Gramling, A. ve Stone, D. (2001). “Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of The Archival Literature”, *Journal of Accounting Literature*, 20, s.1-29.
- Gul, F. A., Fung, S.Y.T. ve Jaggi, B. (2009). “Earnings Quality: Some Evidence on The Role of Auditor Tenure and Auditors’ Industry Expertise”, *Journal of Accounting and Economics*, 47, s.265-287.
- Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi*. (1.Baskı). İstanbul: Aktüel Yayıncılık.

- Güçlü, F. (2013). *Muhasebe Denetimi*. (4.Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi*. (3.Baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Hay, D.C., Knechel, W.R. ve Wong, N. (2006). “Audit Fees: A Meta-analysis of The Effect of Supply and Demand Attribute”, *Contemporary Accounting Research*, 23(1), s.141-191.
- Hegazy, M., Al-Sabagh, A. ve Hamdy, R. (2015). “The Effect of Audit Firm Specialization on Earnings Management and Quality of Audit Work”, *Journal of Accounting and Finance*, 15(4), s.143-164.
- Husnin, A.I., Nawawi, A. ve Salin, A.S.A.P. (2016). “Corporate Governance and Auditor Quality–Malaysian Evidence”, *Asian Review of Accounting*, 24(2), s.202-230.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası [İSMMMO], (2009). Erişim Tarihi: 10 Ocak 2017, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>.
- Jensen, M.C. ve Meckling, W.H. (1976). “Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost, and Ownership Structure” *Journal of Financial Economics*, 3(4), s.305-360.
- Kandemir, T. ve Akbulut, H., (2014). “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, *Bülent Ecevit Üniversitesi, Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi*, Cilt:9, Sayı:20, s. 37-56.
- Kane, G.D., Velury, U. (2002). “The Role of Institutional Ownership in The Market for Auditing Services: An Empirical Investigation”, *Journal of Business Research*, 57 (2004), s.976–983.
- Karacaer, S. ve Özek, P. (2010). “Denetim Firmasının Büyüklüğü ve Kâr Yönetimi İlişkisi: İMKB Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 48, s.60-74.
- Karavardar, A. (2015). “Denetçi Bağımsızlık Riskinin Belirlenmesinde Kanaat Fonksiyon Yaklaşımının Kullanımı: Bir Uygulama”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(33), s.75-98.
- Kavut, L. (2002). “Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları”, *Yönetim Dergisi*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayın Organı. Sayı: 41, Yıl:13, s.7-21.

- Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L., Velury, U. (2013). "Audit Quality: Insights from the Academic Literature", *Auditing: Journal of Practice & Theory*, 32(1), 1-66.
- Kusnadi, Y., Leong, K.S., Suwardy, T., Wang, J. (2015). "Audit Committees and Financial Reporting Quality in Singapore", *Journal of Business Ethics, Forthcoming Singapore Management University School of Accountancy Research Paper Series*, 3(2), s.2015-2029.
- O'Sullivan, N. (2000). "The Impact of Board Composition and Ownership on Audit Quality: Evidence from Large UK Companies", *The British Accounting Review*, 32(4), s.397-414.
- Oktay, S., (2013). "Bağımsız Denetim Etkinliğinin Artırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri", *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, Sayı: 100, Yıl: 27, s.42-94.
- Özyurt, A. (2010). *Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Palmrose, Z.V. (1986). "Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence", *Journal of Accounting Research*, 24(1), s.97-110.
- Palmrose, Z.V. (1988). "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", *The Accounting Review*, 63(1), 55-73.
- Pop, A. ve Iosivan, O.R. (2008). "The Pricing Of Audit Services: Evidence From Romania", *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 1, s.10-21.
- Rahmina, L.Y. ve Agoes, S. (2014). "Influence of Auditor Independence, Audit Tenure, and Audit Fee on Audit Quality of Members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia". *Social and Behavioral Sciences*, 164, s.324-331.
- Selimoğlu, S.K. ve Ş.Uzay (Ed). (2014). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Simunic, D.A. (1980). "The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence", *Journal of Accounting Research*, 18(1), s.161-190.
- Soliman, M.M. ve Elsalam, M.A. (2012). "Corporate Governance Practices and Audit Quality: An Empirical Study of the Listed Companies in Egypt", *International Scholarly and Scientific Research & Innovation*, 6(11), s.3101-3106.
- Şenyiğit, Y.B. ve Zeytinoğlu, E. (2014). "Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması", *Yönetim Dergisi*, İstanbul Üniversitesi İşletme

- Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Yayın Organı, Sayı: 77, Yıl: 25, s.79-98.
- Terzi, S., Kıymetli Şen, İ. ve Solak, B. (2014). “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Borsa İstanbul’da Ampirik Bir Araştırma”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 23(10), s.191-206.
- Titman, S. ve Trueman, B. (1986). “Information Quality and The Valuation of New Issues”, *Journal of Accounting and Economics*, 8(2), 159-172.
- Toroslu, M.V., (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi*, İstanbul, Seçkin Yayıncılık.
- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği [TMUD]. (2013). Erişim Tarihi: 12 Ocak 2017, <http://www.tmud.org.tr/files/etik%20kur%20el%20kit.%202013.pdf>.
- Uzay, Ş. (2004). “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, *I. Uluslararası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yolunda*, 3-5 Kasım 2004, MÖDAV Yayınları, İstanbul, s.435-485.
- Yahyaoğlu, G. (1991). “Bağımsız Dış Denetimin Yapısı ve İşlevi”, *Maliye Yazıları: Maliye, İktisat, Hukuk*, s.81-104.
- Yaşar, A. (2011). *Bağımsız Dış Denetim Kalitesinin Kar Yönetimi Üzerine Etkisi: İmkb’de Kayıtlı İşletmeler Üzerine Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana: Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılandıcı, M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2016). *Muhasebe Denetimi*. (2.Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yuan, R., Cheng, Y., Ye, K. (2016). “Auditor Industry Specialization and Discretionary Accruals: The Role of Client Strategy”, *The International Journal of Accounting*, 51 (2016), s.217–239.